

7. Nicht abzugsfähige Ausgaben

§ 12

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

Soweit in den §§ 9c, 10 Absatz 1 Nummer 1, 2 bis 4, 7 und 9, §§ 10a, 10b und den §§ 33 bis 33b nichts anderes bestimmt ist, dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden

1. die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge. ²Dazu gehören auch die Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen;
2. freiwillige Zuwendungen, Zuwendungen auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht und Zuwendungen an eine gegenüber dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gesetzlich unterhaltsberechtigten Person oder deren Ehegatten, auch wenn diese Zuwendungen auf einer besonderen Vereinbarung beruhen;
3. die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie die Umsatzsteuer für Umsätze, die Entnahmen sind, und die Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen, für die das Abzugsverbot der Nummer 1 oder des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 bis 5, 7 oder Absatz 7 gilt; das gilt auch für die auf diese Steuern entfallenden Nebenleistungen;
4. in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen, sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, und Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen;
5. Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium, wenn diese nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden.

Autor: Hans-Ulrich **Fissenewert**, Richter am FG, Stuttgart

Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH, München

Inhaltsverzeichnis

Allgemeine Erläuterungen zu § 12

	Anm.		Anm.
A. Grundinformation zu § 12	1	D. Geltungsbereich des § 12	4
B. Rechtsentwicklung des § 12.....	2	E. Verhältnis zu anderen Vorschriften	6
C. Bedeutung des § 12	3		

**Erläuterungen zum Einleitungssatz:
Subsidiär geltendes Abzugsverbot**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zum Einleitungssatz	11	C. Abzugsverbot	15
B. Subsidiarität des § 12 („Soweit ... nichts anderes bestimmt ist“)	12		

**Erläuterungen zu Nr. 1:
Nicht abziehbare Kosten der Lebensführung**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 1		9. Besuch kultureller und sportlicher Veranstaltungen	47
I. Regelungsinhalt	20	IV. Unterhalt der Familienangehörigen	50
II. Rechtsentwicklung der Regelung	21	C. Sog. „Repräsentationsaufwendungen“ (Nr. 1 Satz 2)	
III. Bedeutung der Regelung		I. Kein Aufteilungs- und Abzugsverbot für gemischte Aufwendungen	55
1. Bedeutung von Nr. 1 Satz 1	23	II. Begriff des Repräsentationsaufwands	56
2. Bedeutung von Nr. 1 Satz 2	24	D. Abziehbarkeit gemischter Aufwendungen	
IV. Verhältnis der Regelung zu anderen Vorschriften	25	I. Änderung der Rechtsprechung	60
B. Für Haushalt und Familienunterhalt aufgewendete Beträge (Nr. 1 Satz 1)		II. Abziehbarkeit gemischten und trennbaren Aufwands	
I. Aufgewendete Beträge	30	1. Überblick	62
II. Verhältnis der Begriffe „Haushalt“, Familienunterhalt“ und „Lebensführung“ zueinander	31	2. Bestimmung des auslösenden Moments	63
III. Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen		3. Trennbarkeit des Aufwands	66
1. Überblick	33	4. Trennungs- und Aufteilungsmaßstab	68
2. Wohnung	34	III. Gemischter, aber insgesamt nicht abziehbarer Aufwand	71
3. Ernährung	37	1. Überblick	
4. Kleidung	39	2. Unwesentliche Mitveranlassung	72
5. Allgemeine Schulausbildung	42	3. Untrennbarer Aufwand	73
6. Kindererziehung	43	4. Unverzichtbare Aufwendungen für die Lebensführung	76
7. Persönliche Bedürfnisse des täglichen Lebens	44		
8. Allgemeine Informationsgewinnung, Unterhaltung und Zerstreuung	46		

	Anm.		Anm.
IV. Wichtige Anwendungsfälle		6. Geräte der Unterhaltungs-elektronik	92
1. Arbeitsmittel	80	7. Erwerb von Befähigungs- und Berechtigungs-nachweisen (Führer-, Jagd-, Pilotenscheine ua.)	93
2. Häusliche Arbeitszimmer und Arbeitsflächen	82	8. Seminare zur Persönlichkeitsentfaltung	95
3. Reisen	85	9. Versicherungsprämien	96
4. Sprachkurse	88		
5. Betriebliche und berufliche Veranstaltungen, Feiern, Bewirtungen	90		

**Erläuterungen zu Nr. 2:
Nicht abziehbare Zuwendungen**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 2		D. Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht (Nr. 2, 2. Alt.)	
I. Regelungsinhalt	100	I. Rechtsentwicklung	111
II. Rechtsentwicklung der Regelung	101	II. Begriff der freiwillig begründeten Rechtspflicht	112
III. Bedeutung der Regelung		E. Zuwendungen an Unterhaltsberechtigte (Nr. 2, 3. Alt.)	
1. Bedeutung als Abzugsverbot für Versorgungsleistungen	102	I. Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen	115
2. Keine Bedeutung als Zurechnungsnorm	103	II. Zuwendungen von oder an Dritte	116
IV. Verhältnis der Regelung zu anderen Vorschriften	105	III. Zuwendungen aufgrund besonderer Vereinbarung	117
B. Zuwendungen im Sinne der Nr. 2	108		
C. Freiwillige Zuwendungen (Nr. 2, 1. Alt.)	110		

**Erläuterungen zu Nr. 3:
Nicht abziehbare Steuern und Nebenleistungen**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 3		B. Nicht abziehbare Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern (Nr. 3 Halbs. 1, 1. Alt.)	128
I. Regelungsinhalt	120	C. Nicht abziehbare Umsatzsteuer und Vorsteuerbeträge (Nr. 3 Halbs. 1, 2. Alt.)	
II. Rechtsentwicklung der Regelung	121	I. Umsatzsteuer für Entnahme-Umsätze	131
III. Bedeutung der Regelung	122		
IV. Verhältnis der Regelung zu anderen Vorschriften	125		

	Anm.		Anm.
II. Vorsteuerbeträge auf nicht abziehbare Aufwendungen . . .	132	D. Nicht abziehbare Nebenleistungen (Nr. 3 Halbs. 2) . .	136

**Erläuterungen zu Nr. 4:
Nicht abziehbare Geldstrafen und sonstige
Rechtsfolgen mit Strafcharakter**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 4		C. Sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art mit überwiegendem Strafcharakter (Nr. 4, 2. Alt.) . .	153
I. Regelungsinhalt	140	D. Leistungen zur Erfüllung von Auflagen und Weisungen (Nr. 4, 3. Alt.) .	154
II. Rechtsentwicklung der Regelung	141		
III. Bedeutung der Regelung	142		
IV. Verhältnis der Regelung zu anderen Vorschriften	143		
B. In einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen (Nr. 4, 1. Alt.)	150		

**Erläuterungen zu Nr. 5:
Nicht abziehbare Aufwendungen für die erstmalige
Berufsausbildung und das Erststudium**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 5		B. Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium (Nr. 5 Halbs. 1)	
I. Regelungsinhalt	160	I. Aufwendungen des Steuerpflichtigen	170
II. Rechtsentwicklung der Regelung	161	II. Erstmalige Berufsausbildung	171
III. Bedeutung der Regelung	163	III. Erststudium	175
IV. Vereinbarkeit der Regelung mit höherrangigem Recht		C. Erstmalige Berufsausbildung und Erststudium im Rahmen eines Dienstverhältnisses (Nr. 5 Halbs. 2)	177
1. Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots	164	D. Rechtsfolge	179
2. Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Geltung seit 1.1.2004	165		
V. Verhältnis der Regelung zu anderen Vorschriften	168		

Allgemeine Erläuterungen zu § 12

A. Grundinformation zu § 12

1

§ 12 stellt die Kodifizierung des im EStRecht geltenden Grundsatzes dar, dass Aufwendungen für die Lebensführung die stl. Bemessungsgrundlage nicht mindern dürfen. Etwas anderes kann nur dann gelten, wenn der Stpfl. sich derartigen Aufwendungen nicht entziehen kann, weil sie dann nicht Teil seines disponiblen Einkommens sind, sondern zB als SA oder agB im Rahmen des sog. subjektiven Nettoprinzipis berücksichtigt werden müssen.

Der Einleitungssatz weist darauf hin, dass die Vorschrift Auswirkungen auf alle Einkunftsarten und auf die Ermittlung des estl. relevanten Einkommens (§ 2 Abs. 4) hat, andererseits aber gegenüber den Abzugstatbeständen der agB (§§ 33–33b), bei bestimmten SA und gegenüber den besonderen Abzugsmöglichkeiten für Kinderbetreuungskosten (§ 9c) zurücktritt (im Einzelnen s. Anm. 12).

In Nr. 1–5 folgt eine exemplarische, aber nicht abschließende Aufzählung der praktisch bedeutsamsten Aufwendungen, die nicht der Erzielung von stpfl. Einkünften dienen, sondern – jedenfalls nach der typisierenden Auffassung des Gesetzgebers – bloße Einkommensverwendung darstellen. Dies sind Aufwendungen für Haushalt und Familienunterhalt einschließlich der dem Erwerb nur beiläufig förderlichen Lebensführungsaufwendungen (Nr. 1), für bestimmte freiwillige Zuwendungen an andere Personen (Nr. 2), für private Steuern einschließlich der dazugehörigen Nebenleistungen (Nr. 3), für in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen und sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtl. Art (Nr. 4) und für die erstmalige Berufsausbildung einschließlich des Erststudiums (Nr. 5). Besondere Bedeutung kommt dabei der Nr. 1 zu, die im Bereich der gemischt sowohl beruflich (betrieblich) als auch privat veranlassenen Aufwendungen in Ergänzung zu den Vorschriften über den BA- und den WKAbzug den Umfang der (teilweise) nicht abziehbaren Aufwendungen für die Lebensführung bestimmt.

B. Rechtsentwicklung des § 12

2

§ 12 regelt seit dem EStG 1934 die nicht abziehbaren Ausgaben. Vorläufer waren – für Preußen – § 9 Abs. 2 Nr. 2 prEStG v. 24.6.1891 (GS 1891, 175) und § 8 Abs. 3 Nr. 2 prEStG v. 19.6.1906 (GS 1906, 260) sowie für das Deutsche Reich § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 und § 15 Nr. 3 und Nr. 4 EStG v. 29.3.1920 (RGBl. 1920, 359) und § 15 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 und § 18 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und Nr. 3 EStG v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189).

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): In Nr. 1 wurden (gegenüber der jetzigen Fassung im Wortlaut unverändert) Aufwendungen für den Haushalt und den Familienunterhalt vom Abzug ausgeschlossen, auch wenn eine berufliche Mitveranlassung vorlag; Nr. 2 verbot den Abzug freiwilliger Zuwendungen und von Zuwendungen an unterhaltsberechtigten Personen; Nr. 3 versagte den Abzug der Steuern vom Einkommen und der VSt. Sämtliche Abzugsverbote galten „unbeschadet der Vorschrift des § 10“.

ESTG 1938 v. 6.2.1938 (RGBl. I 1938, 121; RStBl. 1938, 113): In Nr. 3 wurde statt der VSt. der Abzug „sonstiger Personensteuern“ ausgeschlossen (ähnlich wie bereits in § 18 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG 1925).

StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): In Nr. 2 wurden in die 2. Alt. auch Zuwendungen an Personen, die gegenüber dem Ehegatten des Stpfl. unterhaltsberechtig sind, sowie an deren Ehegatten einbezogen.

3. StÄndG 1967 v. 22.12.1967 (BGBl. I 1967, 1334; BStBl. I 1967, 488): In Nr. 3 wurde auch die USt. für den Eigenverbrauch vom Abzug ausgeschlossen.

StÄndG 1971 v. 23.12.1970 (BGBl. I 1970, 1856; BStBl. I 1971, 8): Das Abzugsverbot in Nr. 3 wurde um die USt. für Lieferungen und sonstige Leistungen, die Entnahmen sind, ergänzt.

ESTRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): In Nr. 2 wurde das Abzugsverbot ausgedehnt auf „Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht“.

StÄndG 1979 v. 30.11.1978 (BGBl. I 1978, 1849; BStBl. I 1978, 479): Im Einleitungssatz wurde die Wendung „Unbeschadet der Vorschrift des § 10“ ersetzt durch die Worte „Soweit in § 10 Abs. 1 Nr. 1, 2 bis 7, § 10b und §§ 33 bis 33b nichts anderes bestimmt ist“.

Ges. zur Änderung des EStG und des KStG v. 25.7.1984 (BGBl. I 1984, 1006; BStBl. I 1984, 401): Anfügung einer neuen Nr. 4, wonach Geldstrafen und sonstige Vermögenseinbußen mit Strafcharakter sowie Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen estl. nicht abziehbar sind.

StBereinG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Redaktionelle Ergänzung des Einleitungssatzes um den neu in das EStG eingefügten § 33c (Kinderbetreuungskosten Alleinstehender).

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): In das Abzugsverbot der Nr. 3 wurden auch die auf die nicht abziehbaren Steuern entfallenden Nebenleistungen einbezogen. Davon ausgenommen wurden jedoch die Zinsen auf Steuerforderungen nach den §§ 233a, 234 und 237 AO.

StReformÄndG v. 30.6.1989 (BGBl. I 1989, 1267; BStBl. I 1989, 251): Redaktionelle Ergänzung des Einleitungssatzes um die neu in § 10 Abs. 1 eingeführte Nr. 8 (Aufwendungen für ein hauswirtschaftliches Beschäftigungsverhältnis).

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): In Nr. 3 wurden die Ausnahmen vom Abzugsverbot für Zinsen auf Steuerforderungen nach den §§ 233a, 234 und 237 AO (die aufgrund des Einleitungssatzes iVm. § 10 Abs. 1 Nr. 5 ohnehin abziehbar waren) wieder gestrichen.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Redaktionelle Ergänzung des Einleitungssatzes um die zuvor durch das Kultur- und StiftungsförderungsG v. 13.12.1990 (BGBl. I 1990, 2775; BStBl. I 1991, 75) neu in § 10 Abs. 1 eingeführte Nr. 9 (beschränkter Abzug von Schulgeld).

Ges. zur Neuregelung der steuerrechtlichen Wohneigentumsförderung v. 15.12.1995 (BGBl. I 1995, 1783; BStBl. I 1995, 775): Im Zusammenhang mit der Aufhebung des § 10 Abs. 1 Nr. 3 (hälftiger Abzug von Bausparbeiträgen) wurde der Einleitungssatz redaktionell entsprechend angepasst.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Redaktionelle Streichung des Verweises auf § 10 Abs. 1 Nr. 5 (Ausnahme vom Abzugsverbot für Nachforderungs-, Stundungs- und Aussetzungszinsen) aus dem Einleitungssatz, da zugleich der entsprechende SA-Tatbestand abgeschafft wurde. In Nr. 3 Verbot des Abzugs der USt. für Umsätze, „die Entnahmen

sind“, anstelle der bisherigen Formulierung: „für den Eigenverbrauch und für Lieferungen und sonstige Leistungen, die Entnahmen sind“, und Erweiterung des Abzugsverbots um die VorSt.-Beträge auf nicht abziehbare BA iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–5, Nr. 7 und des § 4 Abs. 7.

Ges. zur Familienförderung v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): Der Verweis auf § 33c wurde aus dem Einleitungssatz gestrichen, da zugleich die Vorschrift selbst (Abzug von Kinderbetreuungskosten als agB) aufgehoben wurde.

2. Ges. zur Familienförderung v. 16.8.2001 (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533): Redaktionelle Anpassung des Einleitungssatzes durch Streichung des Verweises auf die gleichzeitig aufgehobene Nr. 8 des § 10 Abs. 1 (Aufwendungen für hauswirtschaftliche Beschäftigungsverhältnisse) und erneute Ergänzung um den wieder eingeführten § 33c (Kinderbetreuungskosten).

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Ergänzung des Einleitungssatzes um einen Verweis auf § 10a (SA-Abzug für zusätzliche Altersvorsorge).

AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554): Ersetzung der Angabe „§ 10 Abs. 1 Nr. 1, 2, 4, 6, 7 und 9“ im Einleitungssatz durch die Angabe „§ 10 Abs. 1 Nr. 1 bis 4, 6, 7 und 9“.

Ges. zur Änderung der AO und weiterer Ges. v. 21.7.2004 (BGBl. I 2004, 1753; BStBl. I 2005, 343): Anfügung einer neuen Nr. 5, derzufolge Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium außerhalb eines Dienstverhältnisses stl. nicht abziehbar sind.

Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006 (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): Ergänzung der Verweise im Einleitungssatz um § 4f und um § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 (Kinderbetreuungskosten); Streichung der Verweise auf § 10 Abs. 1 Nr. 1a (Renten und dauernde Lasten) und Nr. 6 (Steuerberatungskosten) sowie auf § 33c (Kinderbetreuungskosten).

FamLeistG v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136): Redaktionelle Anpassung des Einleitungssatzes an die Änderungen bei der Abziehbarkeit von Kinderbetreuungskosten (Ersetzung des Verweises auf § 4f durch einen Verweis auf § 9c und Streichung der Verweise auf die zugleich aufgehobenen Nr. 5 und Nr. 8 des § 10 Abs. 1).

C. Bedeutung des § 12

3

Abgrenzung zwischen Privat- und Erwerbssphäre: § 12 dient – neben anderen Vorschriften (s.u.) – der Abgrenzung der estl. grds. unbeachtlichen Privatsphäre von der Erwerbssphäre (s. § 2 Anm. 69).

Das EStRecht unterscheidet im Rahmen der Berücksichtigung von Aufwendungen zwischen der Einkommenserzielung und der Einkommensverwendung. Dem liegt das verfassungsrechtl. begründete Gebot an den Gesetzgeber zugrunde, die Steuerlast des Einzelnen an seiner finanziellen Leistungsfähigkeit auszurichten und die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig iSd. Belastungsgleichheit umzusetzen (Art. 3 Abs. 1 GG). Die geforderte Lastengleichheit wird im geltenden EStRecht dadurch bewirkt, dass die Markteinnahmen des Stpfl. nach seiner finanziellen Leistungsfähigkeit abzüglich des erwerbssichernden und des existenzsichernden Aufwands besteuert werden (sog. Nettoprinzip). Deshalb sind einerseits Aufwendungen für die Erwerbstätigkeit gem. § 4 und § 9 als BA oder WK abziehbar (objektives Nettoprinzip) und andererseits grds. auch Aufwendungen für die Sicherung der Existenz im Rahmen des

Familienleistungsausgleichs und als SA oder agB estl. zu berücksichtigen (subjektives Nettoprinzip; vgl. insgesamt BVerfG v. 11.10.1977 – 1 BvR 343/73 ua., BStBl. II 1978, 174; v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BStBl. II 2000, 162; v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 ua., BStBl. II 2003, 534; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BFH/NV 2009, 338). Im Rahmen des objektiven Nettoprinzips hat der Gesetzgeber die Zuordnung von Aufwendungen zum betrieblichen und zum beruflichen Bereich danach vorgenommen, ob eine betriebliche bzw. berufliche Veranlassung für sie besteht (vgl. § 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 Satz 1; s. auch Anm. 25). Dagegen mindern Aufwendungen für die Lebensführung außerhalb des Bereichs der SA und agB gem. der Regelung in Nr. 1 die estl. Bemessungsgrundlage nicht; dies gilt gem. Nr. 1 Satz 2 auch für solche Lebensführungskosten, „die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen“.

► *Negative/positive Abgrenzung:* Die erforderliche Abgrenzung ließe sich auch auf andere Weise und an anderer Stelle vornehmen, denn die Nichtabziehbarkeit ergibt sich bereits als Umkehrschluss aus der positiven Definition der BA (§ 4 Abs. 4), WK (§ 9 Abs. 1 Satz 1), SA (§ 10 Abs. 1) und agB (§ 33) und aus dem Umstand, dass der Abzug von Aufwendungen außerhalb der Einkunftsermittlung (dh. vom Gesamtbetrag der Einkünfte) nach der Systematik des EStG nur möglich ist, wenn er ausdrücklich zugelassen ist. In diesem Rahmen kommt § 12 in erster Linie die Funktion zu, eine zu weite Auslegung des BA- bzw. WK-Begriffs zu verhindern.

Ob Aufwendungen den Bereich der Einkommenserzielung in der Erwerbssphäre oder die estl. unbeachtliche Privatsphäre und damit die Einkommensverwendung betreffen, ist im Einzelnen oftmals problematisch, wenn beide Bereiche ineinander greifen, so dass Aufwendungen für den privaten Bereich in mehr oder minder großem Umfang in den Erwerbsbereich hinüberwirken und umgekehrt. Derartige Aufwendungen sind grds. BA, soweit sie durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4), und WK, soweit sie Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen darstellen (§ 9 Abs. 1). BA und WK lassen sich unter dem Oberbegriff der Erwerbsaufwendungen zusammenfassen und nach dem für alle Erwerbsaufwendungen geltenden Veranlassungsprinzip einheitlich als Aufwendungen definieren, die durch eine der Einkünfteerzielung dienende Leistung (Erwerbstätigkeit oder Vermögensnutzung) veranlasst sind (s. auch Anm. 25).

► *Lebensführungsaufwand:* Denkbar wäre es zwar, unter Erwerbsaufwendungen letztlich auch Aufwendungen für die körperliche Gesundheit sowie Kosten der Nahrung, Kleidung, Wohnung, und sogar des Erholungsurlaubs zu verstehen, da sie zwar in erster Linie Grundbedürfnisse des Lebens befriedigen sollen, gleichzeitig aber auch zur Erhaltung der Arbeitskraft dienen und damit eine Grundlage für die Erzielung von Einnahmen darstellen. IdR wird hier aber – wie auch Nr. 1 Satz 2 klarstellt – der Veranlassungszusammenhang mit der Erwerbssphäre zu verneinen sein.

Auch die Berücksichtigung ganz oder teilweise privat veranlassten Aufwands steht allerdings nicht ohne Weiteres zur Disposition des Gesetzgebers. Denn für die verfassungsrechtl. gebotene Besteuerung nach finanzieller Leistungsfähigkeit kommt es nicht nur auf die Unterscheidung zwischen beruflichem (betrieblichem) oder privatem Veranlassungsgrund für Aufwendungen an, sondern jedenfalls auch auf die Unterscheidung zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 ua., BStBl. II 2003, 534 zu berufsbedingtem Mehraufwand bei doppelter Haushaltsführung). Diesem Umstand ist uE bei der Auslegung von § 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 und § 12 Rechnung zu tragen.

► **Zur deklaratorischen oder konstitutiven Bedeutung** der einzelnen Regelungen s. Anm. 23 f. (zu Nr. 1), Anm. 102 (zu Nr. 2), Anm. 122 (zu Nr. 3), Anm. 142 (zu Nr. 4) und Anm. 163 (zu Nr. 5).

D. Geltungsbereich des § 12

4

Persönlicher Geltungsbereich: § 12 gilt für alle Stpfl., und zwar unabhängig davon, ob sie unbeschränkt oder beschränkt stpfl. sind.

► *Bei beschränkt Steuerpflichtigen* wird der Abzug von Aufwendungen durch § 50 Abs. 1 noch weiter eingeschränkt. Danach sind nur solche Aufwendungen abziehbar, die mit inländ. Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

► *Für Körperschaften* gilt § 12 nicht. Für sie enthält § 10 KStG eine besondere Regelung zu nicht abziehenden Aufwendungen bei der KSt., die indessen – da Körperschaften über eine Privatsphäre nicht verfügen – kein der Nr. 1 vergleichbares Abzugsverbot umfasst (vgl. BFH v. 16.12.1981 – I R 140/81, BStBl. II 1982, 465; v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237). Die Nichtabziehbarkeit der bei Gewinnausschüttungen erhobenen KapErtrSt. gründet sich aber auf Nr. 3 (s. Anm. 128).

Sachlicher Geltungsbereich: § 12 gilt im gesamten EStRecht, wobei allerdings sein sich aus dem Einleitungssatz ergebender teilweise subsidiärer Charakter zu beachten ist.

► *Geltung nur bei privater Mitveranlassung:* Soweit – bei allen Einkunftsarten – die sog. untrennbar gemischten Aufwendungen (etwa nach Nr. 1 Satz 2) insgesamt nicht abziehbar sind, greift die Regelung nur dann ein, wenn überhaupt eine private Mitveranlassung gegeben ist. Kommt lediglich eine Zurechnung bestimmter Aufwendungen zu verschiedenen Einkunftsarten in Betracht, ist das Aufteilungsverbot nicht anwendbar. Das Gleiche gilt, wenn Aufwendungen teils zu den BA oder WK, teils zu den SA gehören (zB Aufwendungen für ein Arbeitszimmer, das für Beruf und Erstausbildung genutzt wird). In diesen Fällen ist gegebenenfalls im Schätzungswege aufzuteilen.

BFH v. 15.12.1967 – VI R 151/67, BStBl. II 1968, 375; v. 23.3.1984 – VI R 182/81, BStBl. II 1984, 557; v. 10.6.1986 – IX R 11/86, BStBl. II 1986, 894; v. 22.6.1990 – VI R 2/87, BStBl. II 1990, 901; v. 29.4.1992 – VI R 33/89, BFH/NV 1992, 733; v. 18.4.1996 – VI R 54/95, BFH/NV 1996, 740; v. 18.8.2005 – VI R 39/04, BStBl. II 2006, 428; v. 30.4.2008 – X B 263/07, BFH/NV 2008, 1329; s. auch § 10 Anm. 18.

► *Keine Geltung auf der Einnahmenseite:* Nach stRspr. des BFH findet die Vorschrift ihrem Wortlaut und ihrer Stellung im Gesetz nach auf der Einnahmenseite keine Anwendung (BFH v. 28.1.2003 – VI R 48/99, BStBl. II 2003, 724; v. 7.12.2004 – VIII R 70/02, BStBl. II 2005, 468; v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30).

Einstweilen frei.

5

E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

6

Verhältnis zu den Vorschriften über die Einkunftsermittlung: Bei der Beurteilung, welche Aufwendungen als BA oder WK abgezogen werden dürfen (§ 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1), ist § 12 vorrangig, soweit er konstitutiven Charakter hat und – für alle Einkunftsarten – die estl. relevante von der estl. irrelevanten Sphäre abgrenzt. Bei fast ausschließlich betrieblicher oder beruflicher Veranlassung greift § 12 insgesamt nicht ein, so dass dem BA- bzw. WKAbzug nur noch ein Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–12 und Abs. 7 (ggf. iVm. § 9 Abs. 5 Satz 1) entgegenstehen kann.

► *§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8:* Zum Verhältnis der Vorschrift zu § 12 Nr. 4 s. Anm. 143.

► *§ 4 Abs. 5 Satz 2:* Zum Verhältnis der Vorschrift zu § 12 Nr. 1 s. Anm. 25.

► § 9c Abs. 1 und § 9 Abs. 5 Satz 1 iVm. § 9c Abs. 1: Gegenüber beiden Abzugstatbeständen tritt § 12 – wie der Einleitungssatz erkennen lässt – zurück (s. Anm. 12).

Verhältnis zu den Vorschriften über den Sonderausgabenabzug: Gegenüber den in den §§ 10–10i und § 9c Abs. 2 geregelten SA-Tatbeständen (mit Ausnahme des § 10 Abs. 1 Nr. 1a und Nr. 1b) tritt § 12 grds. zurück.

► § 9c Abs. 2, § 10 Abs. 1, § 10a und § 10b: Für diese Vorschriften ergibt sich die Subsidiarität des § 12 – abgesehen von § 10 Abs. 1 Nr. 1a und Nr. 1b (s.u.) – unmittelbar aus dem Einleitungssatz (s. Anm. 12).

► §§ 10e, 10f, 10b und 10i: Gegenüber dem durch diese Vorschriften eröffneten SA-Abzug tritt § 12 uE gleichfalls zurück. Der Umstand, dass die nach diesen Vorschriften abziehbaren Aufwendungen entweder eigenen Wohnzwecken iSd. Nr. 1 Satz 1 zugute kommen oder aber Zuwendungen iSd. Nr. 2 darstellen und daher – weil im Einleitungssatz nicht erwähnt – dem Gesetzwortlaut nach eigentlich nicht abziehbar wären, ist unbeachtlich, weil die Regelungen sonst – was vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt war – insgesamt leerliefen.

► § 10 Abs. 1 Nr. 1a und Nr. 1b: Beiden SA-Tatbeständen geht § 12 vor, da sie im Einleitungssatz nicht aufgeführt sind. Versorgungsleistungen (bis VZ 2007: Renten und dauernde Lasten) und Leistungen aufgrund eines schuldrechtl. Versorgungsausgleichs sind daher nicht abziehbar, soweit bei ihnen die besonderen Voraussetzungen der Nr. 2 erfüllt sind (s. Anm. 108 ff.). Bereits vor der Neuformulierung des Einleitungssatzes durch das StÄndG 1979 v. 30.11.1978 (BGBl. I 1978, 1849; BStBl. I 1978, 479) hatte der BFH in stRspr. zugunsten des Vorrangs des § 12 vor § 10 Abs. 1 Nr. 1a entschieden.

BFH v. 6.11.1970 – VI R 94/69, BStBl. II 1971, 99; v. 6.7.1973 – VI R 369/70, BStBl. II 1973, 868; v. 13.7.1973 – VI R 222/71, BStBl. II 1973, 776; v. 31.10.1973 – VI R 206/70, BStBl. II 1974, 86; v. 18.10.1974 – VI R 175/72, BStBl. II 1975, 502; v. 16.3.1977 – I R 213/74, BStBl. II 1977, 414.

Verhältnis zu § 22: Zur wechselseitigen Korrespondenz zwischen § 22 Nr. 1 Satz 2 und § 12 Nr. 2 s. Anm. 103.

Verhältnis zu den Vorschriften über den Tarif des § 32 und des § 32a: Kinderfreibeträge nach § 32 Abs. 6 werden vom Einkommen abgezogen und der Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 im Rahmen der Ermittlung der tariflichen ESt. berücksichtigt (§ 2 Abs. 5). Beide Abzugstatbestände werden von § 12 nach dem Wortlaut des Einleitungssatzes nicht erfasst und gehen dem Abzugsverbot daher vor (s. Anm. 15; teilweise aA früher hier bis Lfg. 169).

Verhältnis zu den §§ 33–33b: Entsprechend der Bestimmung im Einleitungssatz tritt § 12 gegenüber diesen Vorschriften zurück, da bei derartigen zwangsläufigen Aufwendungen die Dispositionsfreiheit des Stpfl. eingeschränkt ist und der EStBesteuerung nur das disponible Einkommen unterworfen werden soll.

Verhältnis zu § 34c: § 34c Abs. 1 betrifft eine StErmäßigung durch Anrechnung ausländ. Steuer auf die tarifliche ESt. (§ 2 Abs. 6 Satz 1) und wird daher vom Anwendungsbereich des § 12 gem. dessen Einleitungssatz nicht erfasst. Nach § 34c Abs. 2 und Abs. 3 hingegen können entgegen § 12 Nr. 3 ausländ. Steuern vom Einkommen „bei der Ermittlung der Einkünfte“ abgezogen werden. UE tritt § 12 – entgegen seinem Wortlaut – zurück, da für § 34c Abs. 2 und Abs. 3 ansonsten kein praktischer Anwendungsbereich mehr verbliebe. Dies ändert indessen nichts daran, dass die ausdrückliche Aufnahme des § 34c in den Einleitungssatz dringend geboten ist (s. Anm. 125).

**Erläuterungen zum Einleitungssatz:
Subsidiär geltendes Abzugsverbot**
A. Allgemeine Erläuterungen zum Einleitungssatz

11

Zur Rechtsentwicklung des Einleitungssatzes s. Anm. 2. Soweit sich die dort aufgeführten Änderungen auf den Einleitungssatz beziehen, betrafen sie – mit Ausnahme der Neuformulierung durch das StÄndG 1979 v. 30.11.1978 (BGBl. I 1978, 1849; BStBl. I 1978, 479) – lediglich Folgeanpassungen an die Aufhebung, Neueinfügung oder Umgliederung der dort in Bezug genommenen Vorschriften. In materieller Hinsicht von Bedeutung ist jedoch die – offenbar versehentlich geschehene – Einbeziehung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a in die Aufzählung der vom Abzugsverbot ausgenommenen Vorschriften mit Wirkung im VZ 2005 (s. Anm. 105).

Bedeutung des Einleitungssatzes: Der Einleitungssatz weist dem § 12 hinsichtlich der Ermittlung der Einkünfte eine prägende Funktion zu. Die Regelung korrespondiert mit § 4 Abs. 4 und § 9, grenzt im Zusammenwirken mit diesen Vorschriften bei der Zuordnung von Aufwendungen zu BA oder WK die Erwerbssphäre von der Privatsphäre ab (zu diesen Begriffen s. § 2 Anm. 69) und schließt bestimmte Aufwendungen (zB für Nahrung und Kleidung) vom Abzug aus. Dagegen tritt § 12 hinter den im Einleitungssatz genannten Vorschriften (§ 9c, § 10 Abs. 1 Nr. 1, 2–4, 7 und 9, §§ 10a, 10b und 33, 33a und 33b) zurück, die bestimmte Kosten der privaten Lebensführung zum Abzug wie BA bzw. WK oder als SA oder agB zulassen.

B. Subsidiarität des § 12 („Soweit ... nichts anderes bestimmt ist“)

12

Gemäß dem Einleitungssatz ist das ausgesprochene Abzugsverbot (das grds. sämtliche in den nachfolgenden Regelungen genannten Aufwendungen erfasst) in den dort bezeichneten Fällen subsidiär.

Etwas anderes bestimmt ist (so der Einleitungssatz):

► *in § 9c* für den Ansatz von Kinderbetreuungskosten, die in Höhe von zwei Dritteln der Aufwendungen bis höchstens 4000 € bei der Ermittlung der Gewinneinkünfte „wie“ BA und bei der Ermittlung der Überschusseinkünfte über § 9 Abs. 5 Satz 1 „wie“ WK abgezogen werden können, wenn sie „wegen einer Erwerbstätigkeit“ des Stpfl. anfallen.

„Bestimmt“ iSd. § 12 ist der Abzug der Aufwendungen bei den Überschusseinkünftearten „wie WK“ eigentlich nicht in § 9c, sondern in § 9 Abs. 5, der zwar die sinngemäße Geltung des § 9c anordnet, jedoch selbst im Einleitungssatz nicht erwähnt ist. Dies ist indessen wohl nur einer redaktionellen Nachlässigkeit des Gesetzgebers geschuldet und hindert daher die Subsidiarität des § 12 uE nicht (s. auch BTDrucks. 16/10809, 14).

Handelt es sich nicht um „erwerbsbedingte Aufwendungen“, so besteht in den in § 9c Abs. 2 geregelten Fällen die Möglichkeit zum SA-Abzug.

Nach BFH v. 12.4.2007 – VI R 42/03 (BFH/NV 2007, 1312) und v. 23.4.2009 – VI R 60/06 (BStBl. II 2010, 267) waren vor der Einführung des Abzugstatbestands (ab VZ 2006) Kinderbetreuungskosten „stets auch privat mit veranlasst“ und damit selbst dann

nicht als Erwerbsaufwendungen abziehbar, wenn sie Voraussetzung für die Berufsausübung eines Elternteils waren (s. im Einzelnen die Ertl. zu § 9c und § 10 Anm. 250 ff.);

- ▶ *in § 10 Abs. 1* für sämtliche dort aufgeführten SA – mit Ausnahme der Nr. 1a (Versorgungsleistungen, s. dazu Anm. 102) und der Nr. 1b (Leistungen aufgrund eines schuldrechtl. Versorgungsausgleichs) –, also insbes. für Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten (Nr. 1), Alters-, Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge (Nr. 2 und Nr. 3), gezahlte KiSt. (Nr. 4), Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung (Nr. 7) und die für den Schulbesuch der Kinder gezahlten Schulgelder (Nr. 9);
- ▶ *in § 10a* für den SA-Abzug von zusätzlichen Altersvorsorgebeiträgen iSd. §§ 82 ff.;
- ▶ *in § 10b* für den SA-Abzug von Spenden und Mitgliedsbeiträgen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke;
- ▶ *in § 33* für den Abzug von agB;
- ▶ *in § 33a* für den Abzug von Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung einer dem Stpfl. oder seinem Ehegatten gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigten Person;
- ▶ *in § 33b* für den Abzug bestimmter Aufwendungen bei behinderten Menschen.

Keine Besteuerung nicht disponiblen Einkommens: In den genannten Fällen greift das Abzugsverbot des § 12 nicht ein. Die Regelung ist Ausdruck des Grundsatzes, dass nur das disponible Einkommen der Besteuerung unterworfen werden soll, weil es auch im privaten Bereich Aufwendungen gibt, denen der Stpfl. sich nicht entziehen kann. Nicht alle der im Einleitungssatz genannten Vorschriften erfüllen indessen diese Voraussetzungen; so ist zB die Aufnahme des § 10 Abs. 1 Nr. 9 und des § 10b in den Katalog der Ausnahmen lediglich auf das Bestreben des Gesetzgebers zurückzuführen, die dort bezeichneten Sachverhalte stl. fördern zu wollen (s. § 10 Anm. 270 und § 10b Anm. 4).

Zur Subsidiarität des § 12 in anderen Fällen (insbes. §§ 10e–10i, § 34c Abs. 2 und Abs. 3) s. Anm. 6.

13–14 Einstweilen frei.

15

C. Abzugsverbot

Weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte dürfen die von § 12 erfassten – und nach dem Einleitungssatz vom Abzugsverbot nicht ausgenommenen – Aufwendungen abgezogen werden.

- ▶ *Das Verbot des Abzugs bei den einzelnen Einkunftsarten* hat zur Folge, dass die erfassten Aufwendungen weder als BA bei den Gewinneinkünften (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3) noch als WK bei den Überschusseinkünften (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7) in Ansatz gebracht werden können. Bei der Ermittlung des Gewinns bzw. des Überschusses bleiben die Aufwendungen außer Betracht, da sie die Höhe der Einkünfte nicht mindern dürfen. Soweit solche Aufwendungen bei Gewinneinkünften aus dem BV geleistet worden sind, sind sie als Entnahmen dem Gewinn wieder hinzuzurechnen.
- ▶ *Das Verbot des Abzugs vom Gesamtbetrag der Einkünfte* bedeutet, dass die erfassten Aufwendungen grds. auch nicht außerhalb der Einkunftermittlung abge-

zogen werden können und bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 4) als Bezugspunkt der stl. Bemessungsgrundlage unberücksichtigt bleiben müssen.

► *Nicht gebindert wird der Abzug* der Aufwendungen uE vom Einkommen bei der Ermittlung des zvE (§ 2 Abs. 5) sowie von der tariflichen ESt. bei der Ermittlung der festzusetzenden ESt. (§ 2 Abs. 6). Das ergibt sich aus dem Wortlaut des Einleitungssatzes und aus der Systematik des § 2. Von § 12 von vornherein nicht betroffen ist daher etwa der Abzug von Kinderfreibeträgen gem. § 32 Abs. 6 oder der Abzug der ausländ. Steuer im Wege der StAnrechnung gem. § 34c Abs. 1. Gleichfalls von der Vorschrift nicht erfasst wird die Berücksichtigung des Grundfreibetrags bei der Ermittlung der tariflichen ESt. im Rahmen des § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1.

Auswirkungen beim Empfänger der Aufwendungen: Grds. hängt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Stpfl. nicht davon ab, inwieweit der gleiche Lebensachverhalt als Besteuerungsgrundlage bei anderen Stpfl. der ESt. unterworfen wird. Auch wenn Aufwendungen eines Stpfl. nach § 12 nicht abziehbar sind, können sie daher beim Empfänger stpfl. Einkünfte bilden, wie dies etwa bei Mietzahlungen des Stpfl. für seine Wohnung oder bei Zinszahlungen für ein privates Darlehen der Fall ist. Ausnahmsweise in einem korrespondierenden Verhältnis zueinander stehen allerdings das Abzugsverbot bei bestimmten Versorgungsleistungen (früher: Renten und dauernden Lasten) gem. § 12 Nr. 2 iVm. § 10 Abs. 1 Nr. 1a und die Nichterfassung der Einnahme gem. § 22 Nr. 1 Satz 2 (s. Anm. 103).

Einstweilen frei.

16–19

Erläuterungen zu Nr. 1: Nicht abziehbare Kosten der Lebensführung

Schrifttum: OFFERHAUS, Zur steuerrechtlichen Abgrenzung zwischen betrieblich (beruflich) veranlaßter und durch die Lebensführung veranlaßter Aufwendung, BB 1979, 617 u. 667; TIPKE, Zur Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, StuW 1979, 193; VON BORNHAUPT, Der Begriff der Werbungskosten unter besonderer Berücksichtigung seines Verhältnisses zum Betriebsausgabenbegriff, DStJG 3 (1980), 149; RÖNITZ, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den privaten Ausgaben als Problem der Sachverhaltsermittlung – unter besonderer Berücksichtigung der Lebenserfahrung und der typisierenden Betrachtungsweise, DStJG 3 (1980), 297; RUPPE, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, DStGJ 3 (1980), 103; SÖHN, Betriebsausgaben, Privatausgaben, gemischte Aufwendungen, DStJG 3 (1980), 13; WASSERMAYER, Rechtssystematische Überlegungen zum Werbungskostenbegriff, StuW 1981, 245; DRENECK, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben und Werbungskosten von den Lebenshaltungskosten, DB 1987, 2483; KOTTKE, Zur Irrlehre vom Aufteilungs- und Abzugsverbot im Einkommensteuerrecht, DStR 1992, 129; EISENDICK, Das Aufteilungs- und Abzugsverbot: Die Rechtsprechung zu § 12 EStG, Diss. Frankfurt/M. 1995; VÖLLMEKE, Die Rechtsprechung des BFH zu § 12 – Aufweichung des Aufteilungsverbots?, DStR 1995, 745; PRINZ, Grundfragen und Anwendungsbereiche des Veranlassungsprinzips im Ertragsteuerrecht, StuW 1996, 267; SCHEICH, Das Abzugsverbot und -gebot gemischter Aufwendungen, Diss. München 1996; DRENECK, Gedanken zum Aufteilungs- und Abzugsverbot – § 12 Nr. 1 Satz 2 im Wandel, in Festschr. Offerhaus, Köln 1999, 497; KRUSE, Zur Feier des Tages, in Festschr. Offerhaus, Köln 1999, 491; SÖHN, Abzugsbeschränkungen und Abzugsverbote für gemischt veranlasste Aufwendungen, in Festschr. Offerhaus, Köln 1999, 477; KAMINSKI/KESSLER/MÄR-

§ 12 Anm. 20 Nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (Nr. 1)

KLE/MÖSSNER/OFFERHAUS/SÖHN, Aufteilungs- und Abzugsverbot nach § 12 Nr. 1 Satz 2?, BB 2004, 1024; WOLF/SCHÄFER, Abgrenzung der beruflichen von der privaten Sphäre im Wandel, DB 2004, 775; OFFERHAUS, Geburtstage und Reisen – steuerlich betrachtet, DStR 2005, 446; FISSENEWERT, Mehraufwendungen für Verpflegung und Fahrtkosten bei Auswärtstätigkeit nach der neueren Rechtsprechung des BFH, DB 2006, Beil. 6, 32; BEISER, Werbungskosten für Deutschkurse?, DB 2007, 1720; ALVERMANN/POTSCH, Die ertragsteuerliche Behandlung von Praxisausfallversicherungen, FR 2009, 1132; BEISER, Betriebsunterbrechungs- und Berufsunfähigkeitsversicherung aus ertragsteuerrechtlicher Sicht, DB 2009, 2237; BOZZA-BODDEN, Anm. zu FG Köln v. 29.8.2007, EFG 2009, 394; MORITZ, Anmerkungen zu BFH v. 20.5.2009 – VIII R 6/07, DB 2009, 1850; PAETSCH, Berufliche Veranlassung von Aufwendungen zur Verbesserung beruflicher Kommunikationsfähigkeit und für Seminare zur Persönlichkeitsentfaltung, HFR 2009, 34; PFIRRMANN, Die Praxisausfallversicherung im Einkommensteuerrecht – Behandlung von Versicherungsleistung und -prämie, NWB 2009, 2798; WEBER, Die Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privat-sphäre nach dem Veranlassungsprinzip, StuW 2009, 184; ALBERT, Auswirkungen des Beschlusses des Großen BFH-Senats zum Aufteilungs- und Abzugsverbot, FR 2010, 220; BERGKEMPER, Anmerkungen zu BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, DB 2010, 147; BOLZ, Abkehr des BFH vom Aufteilungs- und Abzugsverbot, AktStR 2010, 56; P. FISCHER, Der BFH verabschiedet das sog. Aufteilungs- und Abzugsverbot, NWB 2010, 412; A.-F. FOERSTER, Erweiterte Aufteilung von Aufwendungen für gemischt veranlasste Reisen, StBW 2010, 210; GÜNTHER, Aufteilungs- und Abzugsverbot bei sog. gemischten Aufwendungen – Einschränkung der Auslegung durch den Großen Senat des BFH, EStB 2010, 151; HEUERMAN, Vom Aufteilungsverbot zum Aufteilungsgebot, StBp. 2010, 86; JAHN, BFH kippt Aufteilungs- und Abzugsverbot bei Reisekosten, GStB 2010, 39; KANZLER, Anmerkung zu BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, NWB 2010, 1800; KEMPERMANN, Wie ist in Zukunft der Fachkongress in einem bekannten Ferienort zu behandeln?, FR 2010, 233; G. KIRCHHOF, Nettoprinzip und gemischte Aufwendungen. Zu den drei Ebenen der Verfassungsdeutung, in Festschr. J. Lang, Köln 2010, 563; KOLBE, Abschied vom Aufteilungsverbot bei gemischt veranlassten Aufwendungen, BBK 2010, 203; LEISNER-EGENSPERGER, Die Abgrenzung von privater Lebensführung und berufsbedingten Aufwendungen (§ 12 Nr. 1 EStG), DStZ 2010, 185; NEUFANG/SCHMID, Das Ende des Aufteilungs- und Abzugsverbots nach § 12 EStG – Was gilt nun?, StB 2010, 151; ORTMANN-BABEL, Anmerkung zu BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BB 2010, 296; PEZZER, Das Aufteilungsverbot ist aufgegeben; wie geht es weiter? Eine erste Einschätzung des Beschlusses v. 21.9.2009 – GrS 1/06, DStR 2010, 93; SPINDLER, Der BFH verabschiedet sich vom allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbot, in Festschr. J. Lang, Köln 2010, 589; STRECK, Anmerkung zu BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, NJW 2010, 896; WARNKE, Steuerliche Beurteilung von gemischten Aufwendungen. BMF nimmt Stellung zum Beschluss des Großen Senats, EStB 2010, 377; ZIMMERS, Gemischte Aufwendungen: Trendwende des BFH bringt nicht nur Vorteile, GStB 2010, 104.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 1

20

I. Regelungsinhalt

Vom Tatbestand der Nr. 1 betroffen sind sämtliche Aufwendungen, die für den Haushalt des Stpfl. und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen bestimmt sind. Satz 2 erstreckt die Regelung auf die Aufwendungen für die Lebensführung des Stpfl., und zwar auch insoweit, als der Aufwand durch die wirtschaftliche oder die gesellschaftliche Stellung des Stpfl. bedingt ist; darauf, dass derartige Aufwendungen zugleich für die Erwerbstätigkeit des Stpfl. förderlich sind, kommt es dabei nicht an.

Rechtsfolge der Regelung ist, dass die betroffenen Aufwendungen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen. Estl. Berücksichtigung finden derartige Aufwendungen

mithin idR nur insofern, als sie mit dem Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1) abgegolten sind.

Subsidiarität: § 9c, § 10 Abs. 1 Nr. 1, 2–4, 7 und 9, §§ 10a, 10b, 33, 33a und 33b sind gegenüber der Regelung vorrangig. Nach diesen Vorschriften abziehbare Unterhalts- und Lebensführungsaufwendungen werden von dem Abzugsverbot daher nicht erfasst.

II. Rechtsentwicklung der Regelung

21

Die ausdrückliche gesetzliche Fixierung des Verbots, Lebensführungsaufwendungen von der Bemessungsgrundlage der ESt. in Abzug zu bringen, hat im deutschen StRecht eine lange Tradition.

Vorläufer der Vorschrift: Bereits für Preußen erklärte § 9 Abs. 2 Nr. 2 prEStG v. 24.6.1891 (GS 1891, 175) „die zur Bestreitung des Haushalts der Steuerpflichtigen und zum Unterhalte ihrer Angehörigen gemachten Ausgaben“ für „nicht abzugsfähig“. Diese Regelung setzte sich in § 8 Abs. 3 Nr. 2 prEStG v. 19.6.1906 (GS 1906, 260) fort, wo sich auch eine Aufzählung der wichtigsten vom Abzugsverbot betroffenen Bereiche fand. Danach waren „nicht abzugsfähig“

„die zur Bestreitung des Haushalts der Steuerpflichtigen und zum Unterhalte ihrer Angehörigen gemachten Ausgaben, insbesondere alle Aufwendungen zur Befriedigung persönlicher Bedürfnisse, wie die für Wohnung, Nahrung, Kleidung, Bedienung, Pflege, Erziehung, einschließlich des Geldwerts der zu diesen Zwecken verbrauchten Erzeugnisse des eigenen landwirtschaftlichen oder gewerblichen Betriebs“.

Auch in § 15 Nr. 3 EStG v. 29.3.1920 (RGBl. 1920, 359) und § 18 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189) waren vergleichbare, wenn auch weniger ins Detail gehende Bestimmungen enthalten. § 18 Abs. 1 Satz 1 EStG 1925 verdeutlichte zudem, dass grds. solche Ausgaben nicht abgezogen werden durften, „die sich als Verwendung des Einkommens darstellen“.

Die heutige Fassung des Abzugsverbots, die Anfügung des Satzes 2 sowie die Überführung der gesamten Regelung in § 12 Nr. 1 beruhen auf dem EStG v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261). Seither hat sich der Wortlaut der Vorschrift nicht mehr verändert. Die vollständige Gesetzesbegründung hierfür (RStBl. 1935, 33 [41]) lautet wie folgt (Hervorhebungen im Original):

„§ 12 gilt für *sämtliche* Einkunftsarten. In Ziffer 1 sind – entsprechend der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs – als nicht abzugsfähig auch aufgeführt die *Aufwendungen für die Lebensführung*, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Damit ist klargestellt, daß die sogenannten *Repräsentationsaufwendungen* nur dann zu den Betriebsausgaben oder zu den Werbungskosten gerechnet werden können, wenn sie *ausschließlich* zur landwirtschaftlichen, gewerblichen, beruflichen usw. *Tätigkeit gehören und nichts mit dem Privatleben* zu tun haben. Wenn bei Repräsentationsaufwendungen private und berufliche Gründe zusammenwirken und eine *Trennung nicht erfolgen kann*, sind die *Ausgaben nicht abzugsfähig*.“

Kein Aufteilungs- und Abzugsverbot: Die frühere Rspr. des BFH, die Nr. 1 Satz 2 ein umfassendes Aufteilungs- und Abzugsverbot für gemischt veranlasste Aufwendungen entnommen hatte (BFH v. 19.10.1970 – GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17; v. 19.10.1970 – GrS 3/70, BStBl. II 1971, 21; v. 27.11.1978 – GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213), ist durch BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (BStBl. II 2010, 672) und im Anschluss daran auch von der FinVerw. (BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614) aufgegeben worden (s. im Einzelnen Anm. 55 und 60).

Einstweilen frei.

22

III. Bedeutung der Regelung

23 1. Bedeutung von Nr. 1 Satz 1

Nr. 1 Satz 1 betrifft den Lebensführungs- und Unterhaltsaufwand des Stpfl. und hat uE nur klarstellende Bedeutung.

Welche Aufwendungen bei den einzelnen Einkunftsarten abgezogen werden können, ist in § 2 Abs. 2 iVm. § 4 Abs. 4 und § 9 Abs. 1 abschließend geregelt. Der persönliche Aufwand des Stpfl. für sich und seine Angehörigen stellt begrifflich weder BA noch WK dar und kann daher estl. weder den Gewinn noch den Einnahmen-Überschuss mindern. Der Regelung kommt mithin hauptsächlich die Funktion zu, eine extensive Auslegung des BA- oder WK-Begriffs zu verhindern, indem sie Aufwendungen für den eigenen Unterhalt ungeachtet dessen vom Abzug ausschließt, dass auch solche Aufwendungen im weitesten Sinne noch der Ausbildung und Erhaltung der Erwerbsfähigkeit dienen können (zB Nahrung, Wohnung, Bekleidung, Erholung, Gesundheit, Allgemeinbildung).

Unverzichtbare Aufwendungen für die Lebensführung: Soweit Nr. 1 Satz 1 dem Stpfl. den Abzug dieser Aufwendungen – mit Ausnahme der im Einleitungssatz genannten SA und agB – auch vom Gesamtbetrag der Einkünfte verwehrt, ergänzt die Regelung die Tarifvorschrift des § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1, der dazu bestimmt ist, den grundlegenden Bedarf des Stpfl. für seine Lebensführung (das Existenzminimum) von der ESt. freizustellen (s. Anm. 76).

Berufsbedingter Mehraufwand (zB Verpflegungsmehraufwand, Umzugskosten, doppelte Haushaltsführung, typische Berufskleidung usw.) berührt die private Lebensführung des Stpfl. – jedenfalls nach der typisierenden Vorstellung des Gesetzgebers – nur unwesentlich und ist aus diesem Grund vom Abzugsverbot nicht betroffen.

24 2. Bedeutung von Nr. 1 Satz 2

Noch nicht abschließend geklärt ist, inwieweit auch das in Nr. 1 Satz 2 angelegte Abzugsverbot – das seinem Wortlaut und seiner Entstehungsgeschichte nach nur für Aufwendungen mit Repräsentationscharakter gilt – lediglich klarstellenden oder doch (auch) rechtsbegründenden Charakter hat.

Änderung der Rechtsprechung zum Aufteilungs- und Abzugsverbot: Nach BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (BStBl. II 2010, 672) ergibt sich aus Nr. 1 Satz 2 entgegen der bisherigen stRspr. kein umfassendes Aufteilungs- und Abzugsverbot für sämtliche Aufwendungen, die nebeneinander sowohl durch die Lebensführung veranlasst als auch beruflichen Zwecken zu dienen bestimmt sind (s. im Einzelnen Anm. 55 und 60).

► *In bestimmten Fallgruppen* ist indessen auch nach der geänderten Rspr. des BFH von einer Aufteilung solcher „gemischter“ Aufwendungen abzugehen und für sie der (teilweise) BA- oder WK-Abzug weiterhin zu versagen (s. im Einzelnen Anm. 71 ff.):

- Die berufliche oder betriebliche Veranlassung ist von bloß untergeordneter Bedeutung.
- Das unterschiedliche Gewicht der verschiedenen Veranlassungsbeiträge erfordert es im Einzelfall, von einer Aufteilung abzugehen.
- Die beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge greifen so ineinander, dass eine Trennung nicht möglich ist, weil es an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung fehlt.

- Es handelt sich um grds. nicht abziehbare und nicht aufteilbare unverzichtbare Aufwendungen für die Lebensführung, die sich nur theoretisch aufteilen ließen und durch die Vorschriften über das stl. Existenzminimum (gegebenfalls iVm. den Vorschriften über die Berücksichtigung als SA oder agB) pauschal abgegolten sind.

Offen ist bislang, ob die von diesen Fallgruppen erfassten Aufwendungen schon begrifflich in Gänze nicht als BA oder als WK anzusehen sind (in diesem Fall hätte die Regelung nur klarstellende Bedeutung), oder ob sich für sie das Verbot der (uU griffweisen) Aufteilung und des teilweisen Abzugs weiterhin aus Nr. 1 Satz 2 ergibt.

► *Stellungnahme:* Auch gemischt veranlasste Aufwendungen iSd. aufgeführten Fallgruppen lassen schon definitionsgemäß einen zumindest geringfügigen beruflichen oder betrieblichen Veranlassungsbeitrag erkennen, dessen Nichtberücksichtigung im Rahmen des BA- oder WKAbzugs sich durch die Überlegung rechtfertigt, dass es sich auch insoweit idR um Lebensführungsaufwand handelt, mit dem nur beiläufig eine Förderung beruflicher bzw. betrieblicher Belange einhergeht. Gerade auf diese Fälle aber ist die Regelung in Nr. 1 Satz 2 uE zugeschnitten: Sie qualifiziert in typisierender Weise eigentlich gemischte Aufwendungen in reinen Lebensführungsaufwand um, wenn sie vorrangig durch die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Stpfl. bedingt sind und bloß am Rande (beiläufig) zur Förderung der Berufstätigkeit erfolgen (s. im Einzelnen Anm. 56). In diesem Rahmen kommt der Vorschrift damit uE weiterhin rechtsgestaltende Wirkung zu.

Der privat veranlasste Teil trennbar gemischter Aufwendungen unterfällt begrifflich weder dem BA- noch dem WK-Tatbestand, wenngleich im weitesten Sinne noch ein Zusammenhang mit der beruflichen oder betrieblichen Betätigung des Stpfl. bestehen mag. Es handelt sich um typischen Lebensführungsaufwand. Insoweit hat Nr. 1 Satz 2 – wie bereits Nr. 1 Satz 1 (s. Anm. 23) – nur deklaratorischen Charakter.

IV. Verhältnis der Regelung zu anderen Vorschriften

25

Verhältnis zu § 4 Abs. 4 und § 9 Abs. 1 Satz 1: Gemäß § 4 Abs. 4 sind BA die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind; gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 sind WK die Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Begrifflich sind BA damit kausal und WK final definiert. Nach stRspr. des BFH sind indessen beide Abzugstatbestände in gleicher Weise iSd. Veranlassungsprinzips dahin zu verstehen, dass bei der Ermittlung der Einkünfte diejenigen Aufwendungen berücksichtigt werden, die durch die Einkunftserzielung veranlasst sind. Ein Veranlassungszusammenhang in diesem Sinne besteht, wenn die Aufwendungen mit der Einkunftserzielung objektiv zusammenhängen und ihr subjektiv zu dienen bestimmt sind, dh. wenn sie in unmittelbarem oder mittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer der Einkunftsarten des EStG stehen (vgl. zuletzt BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 unter C.III.1.a.; ebenso BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614 Tz. 8; s. auch WEBER, StuW 2009, 184; v. BORNHAUPT, DStJG 3 [1980], 149 [179 ff.]). Soweit allerdings der Anwendungsbereich der Nr. 1 reicht, geht die Regelung den Vorschriften über den BA- und den WKAbzug vor.

Verhältnis zu § 4 Abs. 5 Satz 1, § 9 Abs. 1 Satz 3: Die Vorschriften weisen den BA bzw. WK – dem Grunde nach teils deklaratorisch – auch einzelne Auf-

§ 12 Anm. 25–30 Nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (Nr. 1)

wendungen zu, die einen Bezug zur privaten Lebensführung haben (etwa für Geschenke und Bewirtung, für Mehrverpflegung, für häusliche Arbeitszimmer, für Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte, für doppelte Haushaltsführung und für Berufskleidung). Ihnen gegenüber tritt Nr. 1 – soweit ihr Anwendungsbereich für die fraglichen Aufwendungen überhaupt eröffnet ist – zurück.

Verhältnis zu § 4 Abs. 5 Satz 2: Sind die in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2–4 bezeichneten Zwecke (Bewirtung, Betrieb von Gasthäusern, Jagd, Fischerei, Betrieb von Segel- und Motorjachten uä.) Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung, gilt nach dieser Vorschrift für sie zwar nicht das BA-Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1. Die Aufwendungen sind gem. § 4 Abs. 5 Satz 3 dennoch nicht abziehbar, soweit der Anwendungsbereich der Nr. 1 reicht (s. auch § 4 Anm. 1894).

26–29 Einstweilen frei.

B. Für Haushalt und Familienunterhalt aufgewendete Beträge (Nr. 1 Satz 1)

30

I. Aufgewendete Beträge

In der Überschrift des Abschn. II.7. EStG, dessen einzige Vorschrift § 12 bildet, ist von (nicht abzugsfähigen) „Ausgaben“ die Rede. Demgegenüber spricht Nr. 1 Satz 1 von „aufgewendeten Beträgen“, während in Nr. 1 Satz 2 der Begriff der „Aufwendungen“ verwendet wird, der – wie der Zusammenhang mit Nr. 1 Satz 1 erkennen lässt – offenbar als Kurzform für die „aufgewendeten Beträge“ stehen soll.

Unter einer Ausgabe ist der Abfluss eines WG in Geld oder Geldeswert zu verstehen (s. § 11 Anm. 101), unter einer Aufwendung im wirtschaftlichen Sprachgebrauch weitergehend jede Vermögensminderung, ohne dass diese bereits (wie etwa bei Entstehen einer Verbindlichkeit) eine Ausgabe zu bilden braucht. Begrifflich unterscheidet das EStG in § 12 – wie auch an anderer Stelle – nicht deutlich zwischen „Aufwendungen“ und „Ausgaben“. Gleiches galt bereits für die Vorgängervorschrift des § 8 Abs. 3 Nr. 2 pr. EStG 1906 (s. Anm. 21), die den Abzug von „gemachten Ausgaben, insbesondere Aufwendungen (...) einschließlich des Geldwerts (...)“ untersagte. Auch heute noch spricht das verwandte Abzugsverbot des § 10 KStG von „Aufwendungen“. Das Abzugsverbot des § 3c handelt von „Ausgaben“, obwohl dort Aufwendungen gemeint sind (s. § 3c Anm. 30). Umgekehrt ist in §§ 9, 10, 33 und 33a von „Aufwendungen“ die Rede, obwohl dort der Begriff der Ausgaben treffender wäre (s. § 9 Anm. 65, § 10 Anm. 33, § 33 Anm. 33). § 4 Abs. 4 definiert den Begriff der Betriebs-„Ausgaben“ als die durch den Betrieb veranlassten „Aufwendungen“ (s. dazu § 4 Anm. 751 ff.).

Wie die Überschrift vor § 12 und die Begrifflichkeiten in Nr. 1 zu verstehen sind, richtet sich nach dem Zweck der Vorschrift. Da die Regelung den Abzug von BA und WK verhindern will, die nicht durch Einkünfteerzielung veranlasst sind, müssen die Begriffe „Ausgaben“ und „Aufwendungen“ jeweils im gleichen Sinn wie in § 4 Abs. 4 und in § 9 verstanden werden.

II. Verhältnis der Begriffe „Haushalt“, Familien-, „Unterhalt“ und „Lebensführung“ zueinander

31

Innerhalb von Nr. 1 Satz 1 werden nebeneinander diejenigen Beträge mit einem Abzugsverbot belegt, die der Stpfl. – zum einen – für seinen (eigenen) Haushalt und – zum anderen – für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufwendet. Aufwendungen, die gemischt sowohl dem Haushalt des Stpfl. selbst als auch – in Form von (Natural-)Unterhalt – dem Haushalt seiner Angehörigen zugutekommen, sind damit gleichfalls in Gänze nicht abziehbar. Darauf, ob die Aufwendungen zwischen dem Stpfl. und seinen Familienangehörigen nach Köpfen oder nach anderen Maßstäben aufteilbar sind, kommt es wegen der gleichlautenden Rechtsfolge nicht an.

Demgegenüber sind gemischt durch den Beruf des Stpfl. und den Unterhalt seiner Familienangehörigen veranlasste Aufwendungen (zB, wenn der Stpfl. seinen beruflich genutzten Computer zeitweise einem Familienmitglied zur Verwendung als Spielkonsole überlässt oder wenn er sich auf einer betrieblich veranlassten Reise von einem Angehörigen begleiten lässt) nach allgemeinen Grundsätzen aufzuteilen (vgl. Anm. 62 ff.).

Synonymer Begriff der „Lebensführung“: Nach Nr. 1 Satz 2 rechnen „Aufwendungen für die Lebensführung“ auch dann zu den gem. Nr. 1 Satz 1 der Vorschrift nicht abziehbaren, für den eigenen Haushalt oder den Familienunterhalt aufgewendeten Beträgen, wenn der Lebensführungsaufwand zugleich zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Stpfl. erfolgt. UE lässt die systematische Stellung der Tatbestände zueinander darauf schließen, dass der Begriff der Lebensführung weiter reichen soll als der Begriff des (eigenen) Haushalts des Stpfl. und derjenige des Unterhalts für seine Angehörigen. Da sämtliche Aufwendungen für die Lebensführung indessen schon dann nicht abziehbar sind, wenn sie iSd. Nr. 1 Satz 2 beruflich mitveranlasst sind, muss dies erst recht gelten, wenn ein solcher ins Gewicht fallender Bezug der Lebensführungsaufwendungen zur beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit fehlt. Damit der Tatbestand der Nr. 1 Satz 1 in seiner Reichweite nicht hinter demjenigen der Nr. 1 Satz 2 zurückbleibt, müssen der „Haushalt des Stpfl.“ und der „Unterhalt seiner Familienangehörigen“ so ausgelegt werden, dass sie gemeinsam den übergeordneten Begriff der „Lebensführung“ des Stpfl. abdecken.

Einstweilen frei.

32

III. Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen

1. Überblick

33

Haushalt des Stpfl. ist die private Lebensführung im weitesten Sinne. Im allgemeinen Sprachgebrauch wird der Begriff „Lebensführung“ für „Gestaltung des Lebens“ oder „Gestaltung des Daseins“ gebraucht und in diesem Sinn verstanden (BFH v. 4.3.1986 – VIII R 188/84, BStBl. II 1986, 373 mwN). Auch nach der durch BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (BStBl. II 2010, 672) eingeleiteten Rspr.-Änderung (s. im Einzelnen Anm. 55 und 60) zählen hierzu die

„grundsätzlich nicht abziehbaren und nicht aufteilbaren unverzichtbaren Aufwendungen für die Lebensführung, die nach Maßgabe des subjektiven Nettoprinzips durch die Vorschriften zur Berücksichtigung des steuerlichen Existenzminimums (§ 32a Abs. 1 Nr. 1, § 32 Abs. 6 EStG ...) pauschal abgegolten oder als Sonderausgaben (insbes. gem. § 10 EStG) oder außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 ff. EStG) abziehbar sind“ (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO unter C.III.4.a).

§ 12 Anm. 33–34 Nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (Nr. 1)

► *Verwaltungsauffassung*: Hierzu rechnen nach der uE zutreffenden Auffassung der FinVerw. (BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614 Tz. 4) insbes. die Bereiche:

- Wohnung,
 - Ernährung,
 - Kleidung,
 - allgemeine Schulausbildung,
 - Kindererziehung,
 - persönliche Bedürfnisse des täglichen Lebens (zB Erhaltung der Gesundheit, Pflege, Hygieneartikel),
 - Informationsgewinnung, Unterhaltung und Zerstreung durch Zeitungslektüre und Rundfunkgeräte,
 - Besuch kultureller und sportlicher Veranstaltungen.
- *Rechtsprechung*: Zum unverzichtbaren Lebensführungsaufwand gehören nach BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (aaO unter C.III.4.a) ua. auch (s. Anm. 76):
- die Anschaffung medizinischer Hilfsmittel zur Behebung körperlicher Mängel,
 - allgemeine Aufwendungen zur Förderung der Gesundheit,
 - die Anschaffung bürgerlicher Kleidung.

Nach BFH v. 30.10.1980 – IV R 27/77 (BStBl. II 1981, 303) fallen unter die Kosten der Lebensführung im Wesentlichen solche Aufwendungen, die der Erhaltung des Lebens, der Erhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit oder der Erhaltung oder Wiederherstellung der persönlichen Freiheit eines Menschen dienen, da das Leben, die Gesundheit und die Freiheit zu den höchstpersönlichen Rechtsgütern des Stpfl. zählen. In Übereinstimmung mit dem allgemeinen Sprachgebrauch rechnen zum Lebensführungsaufwand ferner alle anderen Aufwendungen, die für die Lebensführung eines Menschen in geistiger, sittlicher und weltanschaulicher Sicht bestimmt sind (BFH v. 4.3.1986 – VIII R 188/84 aaO), zB Aufwendungen zur Förderung der Allgemeinbildung (BFH v. 17.11.1978 – VI R 139/76, BStBl. II 1979, 180; v. 28.9.1984 – VI R 144/83, BStBl. II 1985, 89) oder die Kosten einer Bildungsreise (BFH v. 23.10.1981 – VI R 71/78, BStBl. II 1982, 69).

Fremdfinanzierung: Kosten der privaten Lebensführung liegen auch vor, wenn der Stpfl. seinen Lebensunterhalt mittels Darlehen bestreiten musste, weil ihm der ArbG den Lohn nicht rechtzeitig ausgezahlt hat (BFH v. 9.5.1989 – VIII R 184/82, BFH/NV 1990, 283). Die Darlehenszinsen sind keine WK, weil auch die finanzierten Aufwendungen keine WK darstellen.

34 2. Wohnung

Nicht abziehbar sind die Kosten der eigengenutzten Wohnung für Miete bzw. Anschaffung oder Herstellung, für Heizung, Strom, Einrichtung, Instandhaltung, Versicherungen des Hausrats uä., denn die Befriedigung des Wohnbedürfnisses gehört zur privaten Lebenshaltung (BFH v. 18.10.1983 – VI R 180/82, BStBl. II 1984, 110; BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614).

Berufliche Mitveranlassung: Auch die Tatsache, dass berufliche Interessen Art, Ausstattung und Lage der Wohnung entscheidend mitbeeinflusst haben, führt nicht zur Abziehbarkeit der damit zusammenhängenden Aufwendungen (RFH v. 3.11.1932, RStBl. 1933, 78; BFH v. 16.5.1963 – IV 379/60 U, BStBl. III 1963, 400). Es ist in diesen Fällen objektiv nicht nachvollziehbar, welchen Anteil

der private Geschmack oder berufliche Interessen an der jeweiligen Entscheidung hatten (s. auch Anm. 73).

► *Mehr-Aufwendungen*: Ausnahmen gelten nur dann, wenn es sich um Mehraufwendungen für (Wohn-)Raum handelt, die zusätzlich zur Befriedigung des grundlegenden Wohnbedürfnisses am Mittelpunkt der Lebensinteressen hinzutreten und ohne den Beruf oder den Betrieb nicht entstanden wären (vgl. BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756).

▷ *Die Kosten der gesamten Wohnung* sind ausnahmsweise abziehbar, soweit sie sich im Rahmen einer nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 zu berücksichtigenden doppelten Haushaltsführung als notwendig erweisen; dies ist nach BFH v. 9.8.2007 – VI R 10/06 (BStBl. II 2007, 820), v. 9.8.2007 – VI R 23/05 (BStBl. II 2009, 722) und v. 16.3.2010 – VIII R 48/07 (BFH/NV 2010, 1433) dann der Fall, wenn sie den Durchschnittsmietzins einer 60 Quadratmeter großen Wohnung am Beschäftigungsort nicht überschreiten (s. zu den Voraussetzungen im Einzelnen § 9 Anm. 475 ff.). Nicht – auch nicht nach dieser Vorschrift – abziehbar sind jedoch die Kosten der Wohnung am Ort des Lebensmittelpunkts.

▷ *Die Kosten beruflich (betrieblich) genutzter Teilflächen* der eigenen Wohnung sind als WK oder BA abziehbar, wenn sie – als Büroarbeitsplatz – die Voraussetzungen für die Anerkennung als häusliches Arbeitszimmer nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b erfüllen (s. § 4 Anm. 1490 ff.; zur teilweisen Verfassungswidrigkeit der durch das StÄndG 2007 v. 19.7.2006 [BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432] geschaffenen Rechtslage s. BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, DSrR 2010, 1563), oder wenn sie sonst gegenüber dem Bereich der privaten Lebensführung hinreichend abgeschlossen sind und zu Erwerbszwecken genutzt werden.

Vgl. für ein häusliches Tonstudio BFH v. 16.10.2002 – XI R 89/00 (BStBl. II 2003, 185) und v. 28.8.2003 – IV R 53/01 (BStBl. II 2004, 55); für eine ärztliche Notfallpraxis BFH v. 5.12.2002 – IV R 7/01 (BStBl. II 2003, 463) und v. 20.11.2003 – IV R 3/02 (BStBl. II 2005, 203); für einen Ausstellungsraum BFH v. 26.6.2003 – VI R 10/02 (BFH/NV 2003, 1560); für eine Werkstatt BFH v. 31.3.2004 – X R 1/03 (BFH/NV 2004, 1387); für einen Lagerraum BFH v. 19.3.2003 – VI R 40/01 (BFH/NV 2003, 1163) und v. 22.11.2006 – X R 1/05 (BStBl. II 2007, 304).

UE kommt mit Blick auf BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (BStBl. II 2010, 672) darüber hinaus auch für räumlich dauerhaft abgetrennte beruflich oder betrieblich genutzte Bereiche ein Abzug der Kosten in Betracht (s. Anm. 82). Innerhalb von Einzimmerwohnungen wird dies indessen regelmäßig nicht der Fall sein (vgl. auch BFH v. 27.5.2003 – IV B 183/02, nv.).

▷ *Die Kosten für auswärtige Hotelübernachtungen* sind BA oder WK, wenn sie betrieblich (beruflich) veranlasst sind, und zwar auch dann, wenn die Übernachtungen am Ort des Betriebs bzw. der regelmäßigen Arbeitsstätte erfolgen (BFH v. 5.8.2004 – VI R 40/03, BStBl. II 2004, 1074; aA noch BFH v. 22.4.1998 – XI R 59/97, BFH/NV 1998, 1216).

▷ *Bei nicht ortsfesten Wohnungen* (Wohnwagen von Schaustellern, Bordwohnung eines Schiffseigners) ist nach der Rspr. des BFH eine doppelte Haushaltsführung iSd. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 nicht denkbar, weil die Vorschrift ein Wohnen am Ort der regelmäßigen, ortsgelundenen Arbeitsstätte voraussetzt (BFH v. 11.5.2005 – VI R 7/02, BStBl. II 2005, 782; v. 11.5.2005 – VI R 34/04, BStBl. II 2005, 793; v. 19.12.2005 – VI R 30/05, BStBl. II 2006, 378). Die Rspr. hat bislang (nach anfänglicher Ablehnung, vgl. BFH v. 22.11.1960 – I 212/60 U, BStBl. III 1961, 37) die Aufwendungen für derartige Wohnun-

§ 12 Anm. 34–37 Nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (Nr. 1)

gen in voller Höhe und mit der Begründung als BA anerkannt, dass in diesen Fällen das Wohnen in unmittelbarer Nähe zu den betrieblichen Einrichtungen aus betrieblichen Gründen notwendig (wenn nicht sogar zwingend) ist (BFH v. 9.10.1974 – I R 129/73, BStBl. II 1975, 172; v. 12.6.1975 – IV R 159/74, BStBl. II 1975, 769; FG Münster v. 21.3.2000, EFG 2000, 987, rkr.). Indessen wird hier vorrangig zu prüfen sein, ob sich dort nicht – jedenfalls für die Dauer der betrieblichen Tätigkeit – der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Stpfl. befindet (dies gilt vor allem, wenn der Stpfl. auf den Reisen von seiner Familie begleitet wird). Ist das der Fall, so sind die Aufwendungen für den Wohnwagen bzw. die Bordwohnung uE zeitanteilig aufzuteilen und für den auf die Reisen entfallenden Zeitraum als unverzichtbarer Lebensführungsaufwand nicht abziehbar (zweifelnd auch SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 25 „Wohnungskosten“; FROTSCHER/DÜRR, § 12 Rz. 80 „Wohnung, Wohnungseinrichtung“); für die Zeit des Leerstands, in der der Stpfl. eine andere, ortsfeste Wohnung nutzt, ist ein Abzug der (Mehr-)Aufwendungen als BA aber möglich.

- ▶ Eine untergeordnete private Mitveranlassung bzw. Mitnutzung betrieblicher Räume (zu weniger als 10 %) ist unschädlich (s. Anm. 62).

35–36 Einstweilen frei.

37 3. Ernährung

Aufwendungen für die Ernährung – als Grundvoraussetzung für die Erhaltung des eigenen Lebens – sind idR unverzichtbare Lebensführungskosten. Dass der Stpfl. ohne Nahrungsaufnahme keine Einkünfte erzielen kann, begründet noch keinen hinreichenden Veranlassungszusammenhang zur Erwerbstätigkeit (BFH v. 16.1.1996 – III R 11/94, BFH/NV 1996, 539). Aufwendungen für die Ernährung sowohl des Stpfl. als auch seiner Haushaltsangehörigen sind daher grds. nicht abziehbare Kosten der privaten Lebensführung (BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614; STRECK, NJW 2010, 896).

Verpflegungsmehraufwendungen sind nach der typisierenden Sicht des Gesetzgebers durch den Erwerb veranlasst und ausnahmsweise zeitlich und der Höhe nach beschränkt abziehbar, wenn die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 (gegebenenfalls iVm. § 9 Abs. 5 Satz 1) gegeben sind. Dafür muss sich der Stpfl. entweder vorübergehend auf einer Auswärtstätigkeit außerhalb seines ortsfesten Betriebs bzw. ortsfester betrieblicher Einrichtungen seines ArbG befinden oder innerhalb der letzten drei Monate die Führung eines zweiten Haushalts an seinem Betätigungsort aufgenommen haben (s. im Einzelnen BFH v. 11.5.2005 – VI R 7/02, BStBl. II 2005, 782; v. 11.5.2005 – VI R 16/04, BStBl. II 2005, 789; FISSENEWERT, DB 2006, Beil. 6, 32, sowie § 4 Anm. 1350 ff.). In diesen Fällen besteht indessen auch dann ein Anspruch auf den Ansatz der in der Vorschrift genannten Pauschbeträge, wenn absehbar ist, dass die tatsächlichen Aufwendungen des Stpfl. hinter ihnen zurückbleiben (stRspr.; vgl. BFH v. 16.11.2005 – VI R 12/04, BStBl. II 2006, 267; v. 4.4.2006 – VI R 44/03, BStBl. II 2006, 567).

Ob weitere Ausnahmen über § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 hinaus – unter dem Aspekt des Mehr-Aufwands – anzuerkennen sind, ist str.

- ▶ Steht im engeren Sinne nicht die Ernährung im Vordergrund der Nahrungsaufnahme, so ist uE zu differenzieren:
- ▷ *Benutzungsaufwendungen* (einschließl. des auf die Person des Stpfl. entfallenden Anteils) sind bei Selbständigen unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 5

Satz 1 Nr. 2 abziehbar; für die betriebsinterne Bewirtung von Arbeitskollegen durch ArbN gilt die dort enthaltene Abzugsbeschränkung auf 70 % der Aufwendungen (die uE einem Selbstbehalt gleichkommt) nach BFH v. 19.6.2008 – VI R 33/07 (BStBl. II 2009, 11) und v. 10.7.2008 – VI R 26/07 (BFH/NV 2008, 1831) jedoch nicht (s. im Einzelnen Anm. 90 und § 4 Anm. 1201 ff.).

- ▷ *Bei Restaurantkritikern* erfolgt die Nahrungsaufnahme in den getesteten Betrieben als unverzichtbare Voraussetzung für die Ausübung des konkreten Berufs. Ob von den Aufwendungen – wie durch BFH v. 25.8.2000 – IV B 131/99 (BFH/NV 2001, 162) entschieden – eine Haushaltsersparnis abzusetzen ist oder die private Mitveranlassung bei wertender Betrachtung als geringfügig nicht ins Gewicht fällt (s. Anm. 62), ist uE eine Frage des Einzelfalls.
- ▷ *Sog. „Testessen“, „Kundschaftstrinken“*: Anders gelagert sind jedoch Aufwendungen von Gastronomen für die Erprobung des Angebots von Konkurrenzbetrieben (BFH v. 16.1.1996 – III R 11/94 aaO; zust. LBP/KURZEJA, § 12 Rn. 40), die dem eigenen Betrieb zwar förderlich sein mögen, uE aber auch im Hinblick auf BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (BStBl. II 2010, 672) untrennbar gemischt veranlasst und damit nach Nr. 1 Satz 2 insgesamt nicht abziehbar sind (glA P. FISCHER, NWB 2010, 412 [417]). Gleiches gilt uE auch für Restaurantbesuche des Stpfl. mit dem Ziel der Anbahnung und Pflege von geschäftlichen Kontakten mit dem jeweiligen Betriebsinhaber (sog. „Kundschaftstrinken“; s. BFH v. 14.4.1988 – IV R 205/85, BStBl. II 1988, 771 – betriebliche Veranlassung abgelehnt).
- ▶ *Ist der erhöhte Ernährungsbedarf konkret tätigkeitsbezogen*, weil er während der beruflichen (betrieblichen) Tätigkeit infolge der Art der Tätigkeit anfällt (zB bei hitze- oder staubbelasteter Arbeit), wird im Schrifttum vereinzelt ein WK- bzw. BA-Abzug für zulässig gehalten (SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 25 „Verpflegungskosten“; aA BFH v. 17.7.1959 – VI 107/57 U, BStBl. III 1959, 412; FG Hamb. v. 24.4.1974, EFG 1974, 416, rkr.). Dem steht jedoch die abschließende Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 entgegen, die auch in diesen Fällen einen (anteiligen) WKAbzug ausschließt. UE sind auch derartige außergewöhnliche Verpflegungsaufwendungen typisierend durch den estl. Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1) abgegolten (s. BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO unter C.III.4.a; abl. auch BLÜMICH/LINDBERG, § 12 Rn. 78). Gleiches gilt für den erhöhten oder spezifischen Ernährungsbedarf bei Berufssportlern (Hess. FG v. 23.9.1988, EFG 1989, 172, rkr.).

Einstweilen frei.

38

4. Kleidung

39

Aufwendungen für Kleidung gehören grds. zu den nicht abziehbaren Kosten der privaten Lebensführung (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 unter C.III.4.a; BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614; zust. PEZZER, DStR 2010, 93 [95]), da sie dem sowohl für den Bereich der Freizeit als auch für den Bereich der Berufsausübung kulturell überlieferten und damit privaten Bedürfnis geschuldet sind, bekleidet zu sein.

BFH v. 6.7.1989 – IV R 91-92/87, BStBl. II 1990, 49; v. 6.12.1990 – IV R 65/90, BStBl. II 1991, 348; v. 18.4.1991 – IV R 13/90, BStBl. II 1991, 751; v. 20.3.1992 – VI R 55/89, BStBl. II 1993, 192; v. 29.6.1993 – VI R 77/91, BStBl. II 1993, 837; v. 27.5.1994 – VI R 67/92, BStBl. II 1995, 17; v. 16.8.1994 – I B 5/94, BFH/NV 1995, 207; v. 19.1.1996 – VI R 73/94, BStBl. II 1996, 202; v. 6.6.2005 – VI B 80/04, BFH/NV 2005, 1792.

§ 12 Anm. 39–42 Nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (Nr. 1)

Typische Berufskleidung: Ausnahmsweise abziehbar sind die Aufwendungen für typische Berufskleidung (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6), dh. bei Kleidungsstücken, die nach ihrer Beschaffenheit objektiv nahezu ausschließlich für die berufliche Verwendung bestimmt und die wegen der Eigenart des Berufs notwendig sind (BFH v. 18.4.1991 – IV R 13/90 aaO; v. 19.1.1996 – VI R 73/94 aaO; s. im Einzelnen § 9 Anm. 550 ff.).

Mehraufwand an bürgerlicher Kleidung: Zur „typischen“ Berufskleidung gehört indessen nicht die sog. „bürgerliche Kleidung“, die ihrer Art nach auch im bürgerlichen Leben und in der Freizeit getragen werden kann, selbst wenn sie der Stpfl. im konkreten Einzelfall nur während seiner Arbeitszeit trägt (BFH v. 20.11.1979 – VI R 25/78, BStBl. II 1980, 75; v. 19.1.1996 – VI R 73/94 aaO; v. 6.6.2005 – VI B 80/04 aaO). Auch ein durch die berufliche Stellung bedingter erhöhter Bekleidungsaufwand ist nicht abziehbar, weil die private Mitveranlassung – nämlich zum einen das Bedürfnis, überhaupt bekleidet zu sein, zum anderen aber auch das Bedürfnis, entsprechend der gesellschaftlichen Stellung und dem persönlichen Geschmack bekleidet zu sein – nicht von untergeordneter Bedeutung ist. Hieran hat sich auch durch die mit BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (aaO) eingeleitete Neuorientierung der Rspr. nichts geändert, da eine objektive Trennung nach quantifizierbaren Kriterien weiterhin nicht möglich ist (Fall der beruflich/privaten Doppelmotivation, s. Anm. 73; glA JAHN, GStB 2010, 39 [41]; früher bereits DRENSECK, Festschr. Offerhaus, 1999, 497 [501]; aA möglicherweise P. FISCHER, NWB 2010, 412 [417 f.]; STRECK, NJW 2010, 896).

Bei außergewöhnlich hohem Aufwand ist zu differenzieren:

► *Anschaffung von Bekleidung:* UE sind auch bei Personen des öffentlichen Lebens deren außergewöhnlich hohe Aufwendungen für Bekleidung und äußeres Erscheinungsbild typisierend durch den Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1) abgegolten (s. bereits BFH v. 6.7.1989 – IV R 91-92/87 aaO, und Anm. 76; aA früher hier bis Lfg. 169).

► *Außergewöhnlicher, beruflich veranlasster Verschleiß:* Ist bereits die Anschaffung bürgerlicher Kleidung nicht zu berücksichtigen, selbst wenn sie in Ausübung des Berufs getragen wird, so gilt dies erst recht für die gewöhnliche – auch mit der beruflichen Verwendung einhergehende – Abnutzung solcher Kleidungsstücke (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO unter C.III.4.a mit Hinweis auf OFH v. 15.10.1948, RFHE 54, 270). Nach BFH v. 24.7.1981 – VI R 171/78 (BStBl. II 1981, 781) kann indessen ein besonders hoher, beruflich veranlasster Verschleiß zum BA- oder WKAbzug führen, wenn er sich nach objektiven Maßstäben zutreffend und in leicht nachprüfbarer Weise von dem normalen Verschleiß abgrenzen lässt. Dies ist zwar noch nicht der Fall, soweit es sich nur um die – auch stärkere – Verschmutzung der beruflich getragenen Kleidung handelt (BFH v. 29.6.1993 – VI R 64/92, BFH/NV 1994, 97), uE aber (ohne dass es nunmehr [wegen BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO] noch auf die zutreffende und leicht nachprüfbare Abgrenzbarkeit ankäme) dann zu bejahen, wenn das bürgerliche Kleidungsstück über das normale Maß hinaus beschädigt und damit für die weitere berufliche Verwendung unbrauchbar wird (Fall der Aufopferung; ebenso FROTSCHER/DÜRR, § 12 Rn. 80 „Kleidung, Bekleidung“).

40–41 Einstweilen frei.

42 5. Allgemeine Schulausbildung

Die mit dem Besuch allgemeinbildender Schulen verbundenen Kosten der Ausbildung des Stpfl. zählt die FinVerw. (BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614) – uE

zu Recht – zu den unverzichtbaren Aufwendungen für die Lebensführung, die nach der Konzeption des EStG beschränkt als SA (§ 10 Abs. 1 Nr. 7) zu berücksichtigen und im Übrigen bereits durch den estl. Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1) abgegolten sind.

Fehlende berufliche (betriebliche) Veranlassung: Derartige Aufwendungen sind bereits keine WK bzw. BA, weil es sich um Bildungsmaßnahmen handelt, die nicht konkret und berufsbezogen auf eine spätere Berufstätigkeit vorbereiten. Dies gilt nach Auffassung des BFH generell für die Ausbildung an allgemeinbildenden Schulen einschließlich der Fachoberschulen, und zwar ungeachtet dessen, dass ihr erfolgreicher Besuch Voraussetzung für die nachfolgende Berufsausbildung bzw. für die Aufnahme eines Studiums ist.

BFH v. 22.6.2006 – VI R 5/04, BStBl. II 2006, 717; v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BStBl. II 2010, 816; s. auch § 9 Anm. 242.

Berufskolleg: Soweit mit dem Besuch allgemeinbildender Schulen ausnahmsweise doch der (erstmalige) Erwerb einer beruflichen Qualifikation einhergeht (zB der Erwerb des Abschlusses als „Staatlich geprüfter Wirtschaftsassistent“ neben der Fachhochschulreife auf einem Berufskolleg, s. BFH v. 18.6.2009 – VI R 79/06, nv.), ergibt sich das Verbot des WK- bzw. BA-Abzugs seit dem VZ 2004 subsidiär aus der Regelung in Nr. 5 (s. Anm. 171).

Aufwendungen für die nachfolgende Berufsausbildung sind – mit den sich seit dem VZ 2004 aus Nr. 5 ergebenden Einschränkungen für Erstausbildung und Erststudium – nach der neueren Rspr. des BFH grds. als WK oder BA abziehbar (s. Anm. 161 und 171).

6. Kindererziehung

43

Aufwendungen für die Betreuung, Erziehung und den Lebensbedarf der eigenen Kinder sind ebenfalls grds. untrennbar dem unverzichtbaren Lebensführungsaufwand zuzurechnen. Für sie ist ein der Höhe nach beschränkter Abzug wie BA bzw. WK nach § 9c Abs. 1 (ggf. iVm. § 9 Abs. 5 Satz 1) und subsidiär der SA-Abzug nach § 9c Abs. 2 vorgesehen; im Übrigen sind die Aufwendungen durch die Kinderfreibeträge gem. § 32 Abs. 6 und – bei Alleinstehenden – zusätzlich durch den Entlastungsbetrag gem. § 24b abgegolten (glA BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614; s. im Einzelnen die Erl. zu § 9c und § 10 Anm. 250 ff.).

Kinderbetreuungskosten sind nach stRspr. des BFH „stets auch privat mit veranlasst“ und damit selbst dann nicht als Erwerbsaufwendungen abziehbar, wenn sie Voraussetzung für die Berufsausübung eines Elternteils waren. Sie werden aus diesem Grund gem. § 9c Abs. 1 Satz 1 bei der Einkunftsermittlung auch nicht als, sondern nur „wie“ BA (bzw. WK) berücksichtigt.

BFH v. 9.11.1982 – VIII R 198/81, BStBl. II 1983, 297; v. 5.12.1997 – VI R 94/96, BStBl. II 1998, 211; v. 2.12.1998 – X R 9/96, BFH/NV 1999, 1213; v. 16.11.2005, XI B 193/04, BFH/NV 2006, 297; v. 12.4.2007 – VI R 42/03, BFH/NV 2007, 1312; v. 23.4.2009 – VI R 60/06, BStBl. II 2010, 267. Zu den verfassungsrechtl. Anforderungen an eine Entlastung der Eltern s. BVerfG v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00 (FR 2005, 759).

Die Kosten der Schul- und Berufsausbildung der Kinder einschließlich der Schulgeldkosten gehören aus Sicht der Eltern gleichfalls „dem Schwerpunkt nach“ zu den grds. nicht als WK oder BA abziehbaren Lebenshaltungs- (bzw. Unterhalts-)Kosten, selbst wenn – etwa bei einer beruflichen Abordnung in das Ausland – ein Zusammenhang zwischen dem Besuch einer muttersprachlichen Schule und der Berufstätigkeit der Eltern besteht oder wenn die Berufsausbildung des Kindes dessen spätere Nachfolge im elterlichen Unternehmen vorbereiten soll (BFH v. 29.10.1997 – X R 129/94, BStBl. II 1998, 149; v. 11.12.

§ 12 Anm. 43–44 Nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (Nr. 1)

1997 – IV R 42/97, BFH/NV 1998, 952; v. 23.11.2000 – VI R 38/97, BStBl. II 2001, 132). Schulgeldzahlungen können gem. § 10 Abs. 1 Nr. 9 als SA abgezogen werden (s. § 10 Anm. 270 ff.); die Berücksichtigung weitergehender Aufwendungen als agB ist demgegenüber nur unter sehr eingeschränkten Voraussetzungen möglich (s. im Einzelnen BFH v. 17.4.1997 – III B 216/96, BStBl. II 1997, 752).

Aufwendungen für die Wiederherstellung der Gesundheit der eigenen Kinder sind auch dann keine BA, wenn Vorgänge im Betrieb des Stpfl. für die gesundheitliche Beeinträchtigung ursächlich gewesen sind (BFH v. 17.4.1980 – IV R 207/75, BStBl. II 1980, 639; zust. BLÜMICH/LINDBERG, § 12 Rn. 108).

44 7. Persönliche Bedürfnisse des täglichen Lebens

Zu den persönlichen Bedürfnissen des täglichen Lebens, die nach Nr. 1 Satz 1 Teil des nicht aufteilbaren und grds. nicht abziehbaren unverzichtbaren Lebensführungsaufwands sind, rechnet die FinVerw. (BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614 Tz. 4) – uE zutreffend – beispielhaft die Erhaltung der Gesundheit, Pflege und Hygieneartikel. In gleicher Weise zählt der GrS des BFH hierzu zB die Anschaffung medizinischer Hilfsmittel zur Behebung körperlicher Mängel und allgemeine Aufwendungen zur Förderung der Gesundheit (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 unter C.III.4.a).

Aufwendungen für die Förderung, Erhaltung und Wiederherstellung der Gesundheit sind nach stRspr. des BFH, die (wie BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 [aaO] betont) bis auf PrOVG v. 13.3.1894 (PrOVGE 2, 453) zurückgeht, grds. (wenn überhaupt) untrennbar betrieblich (beruflich) und privat veranlasst. Soweit ein erwerbsbezogener Veranlassungsbeitrag darin zu erblicken ist, dass ohne die Erhaltung und Wiederherstellung der Gesundheit die Ausübung eines Berufs bzw. einer betrieblichen Tätigkeit idR nicht (oder zumindest nur eingeschränkt) möglich wäre, kann das darin liegende Moment nicht von der Erwägung getrennt werden, dass die Gesundheit die Existenz des Menschen schlechthin betrifft und der Verlust der Gesundheit ein allgemeines Lebensrisiko darstellt, das der Privatsphäre zuzurechnen ist.

Vgl. im Einzelnen BFH v. 1.2.2001 – III R 22/00, BStBl. II 2001, 543; v. 17.7.2003 – III R 5/02, BFH/NV 2003, 1568; v. 5.4.2006 – IX R 109/00, BStBl. II 2006, 541; v. 19.5.2009 – VIII R 6/07, BStBl. II 2010, 168; v. 11.3.2010 – VI R 7/08, BStBl. II 2010, 763.

► *Typische Berufskrankheiten und Berufsunfälle*: Die Aufwendungen sind ausnahmsweise dann betrieblich (beruflich) veranlasst, wenn es sich bei der in Rede stehenden Gesundheitsbeeinträchtigung um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und der Erwerbstätigkeit eindeutig feststeht.

BFH v. 4.10.1968 – IV R 59/68, BStBl. II 1969, 179; v. 30.10.1980 – IV R 27/77, BStBl. II 1981, 303; v. 23.10.1992 – VI R 31/92, BStBl. II 1993, 193; v. 22.4.2003 – VI B 275/00, BFH/NV 2003, 1052; v. 20.7.2005 – VI R 50/03, BFH/NV 2005, 2185.

► *Maßnahmen zur Empfängnisregulierung* sind nach BFH v. 3.3.2005 – III R 68/03 (BStBl. II 2005, 566) Bestandteil der stl. unbeachtlichen privaten Lebensführung.

► *Die sportliche Betätigung* zur Erhaltung der körperlichen Leistungsfähigkeit ist uE auch dann untrennbar mit Belangen der persönlichen Lebensführung verbunden, wenn sie für die konkrete Berufsausübung förderlich ist (s. zB BFH v. 22.5.2007 – VI B 107/06, BFH/NV 2007, 1690 für die Mitgliedschaft eines Polizisten in einem Fitnessstudio; glA OFFERHAUS, DStR 2005, 446 [447]). Etwas

anderes gilt insoweit, als die Ausübung des Sports (etwa bei einem Berufssportler) den eigentlichen Gegenstand der beruflichen Betätigung bildet oder sonst für die konkrete Berufstätigkeit des Stpfl. unerlässlich ist.

Dies gilt zB für die Teilnahme am Dienstsport bei Polizisten, Feuerwehrleuten und Soldaten (s. FG Berlin-Brandenb. v. 10.1.2008, EFG 2008, 676, rkr.), soweit es sich dabei nicht um typischen Freizeitsport handelt (uE unzutreffend daher FG Saarl. v. 19.3.1991, EFG 1991, 377, rkr., für die Ausübung von Tennis als Dienstsport; abl. auch FG Münster v. 5.10.1993, EFG 1994, 238, rkr.). Für sportpraktische Pflichtveranstaltungen eines angehenden Sportmediziners hat BFH v. 21.4.2010 – VI R 66/04 (BStBl. II 2010, 685) die Beurteilung offengelassen; uE ist dort die Abziehbarkeit zu bejahen.

Die Anschaffung medizinischer Hilfsmittel zur Behebung körperlicher Mängel ist nach der Rspr. des BFH ungeachtet dessen der privaten Lebenssphäre zuzurechnen, dass die Behebung des Mangels zugleich im beruflichen Interesse liegt. Daher sind die Anschaffungskosten einer Brille auch dann keine WK, wenn die Brille ausschließlich im Rahmen einer Bildschirmtätigkeit am Arbeitsplatz getragen wird (BFH v. 28.9.1990 – III R 51/89, HFR 1991, 163; v. 23.10.1992 – VI R 31/92 aaO; v. 20.7.2005 – VI R 50/03 aaO). Gleiches gilt nach BFH v. 8.4.1954 – IV 345/53 U (BStBl. III 1954, 174) und v. 22.4.2003 – VI B 275/00 (BFH/NV 2003, 1052) für die Anschaffung eines auch beruflich genutzten Hörgeräts. Hieran hat sich auch durch BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (aaO) nichts geändert (aA offenbar STRECK, NJW 2010, 896; für Nichtabziehbarkeit indessen bereits DRENECK, Festschr. Offerhaus, 1999, 497 [501]).

Aufwendungen für die Körperpflege und Hygieneartikel sind uE unverzichtbarer Bestandteil der persönlichen Lebensführung, weil die Körperhygiene – auch zB auf Dienstreisen – ein privates Bedürfnis ist (BFH v. 19.2.1993 – VI R 42/92, BStBl. II 1993, 519; aA offenbar STRECK, NJW 2010, 896; LEISNER-EGENSPERGER, DStR 2010, 185 [191]). Sie sind durch die Vorschriften über das stl. Existenzminimum pauschal abgegolten. Dies gilt auch bei Personen des öffentlichen Lebens, die in besonderem Maße auf die Pflege ihres äußeren Erscheinungsbilds angewiesen sind (vgl. bereits BFH v. 6.7.1989 – IV R 91-92/87, BStBl. II 1990, 49; s. Anm. 76). Soweit bei ihnen ein berufsbedingter Mehraufwand überhaupt feststellbar ist, beruht er jedenfalls als Repräsentationsaufwand auf einer beruflich/privaten Doppelmotivation, die dem Abzug als BA oder WK nach Nr. 1 Satz 2 entgegensteht (ebenso KIRCHHOF/SEILER IX. § 12 Rn. 2).

Zur Abziehbarkeit als außergewöhnliche Belastung (§ 33), die bei nicht berufsbedingten Krankheitskosten unter erhöhten Nachweisanforderungen möglich ist (vgl. zuletzt zB BFH v. 7.6.2000 – III R 54/98, BStBl. II 2001, 94; v. 21.4.2005 – III R 45/03, BStBl. II 2005, 602; v. 28.7.2005 – III R 30/03, BStBl. II 2006, 495; v. 10.5.2007 – III R 47/05, BStBl. II 2007, 871), s. die Erl. zu § 33.

Einstweilen frei.

45

8. Allgemeine Informationsgewinnung, Unterhaltung und Zerstreung

46

Nach Auffassung der FinVerw. gehören zu den gem. Nr. 1 Satz 1 nicht abziehbareren Aufwendungen der Lebensführung auch die Kosten für den Bezug von Zeitungen und für den Rundfunk (BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614 Tz. 4). Diese Aufwendungen dienen idR derart untrennbar von einer denkbaren beruflichen oder betrieblichen Mitveranlassung der allgemeinen Informationsgewinnung und der Unterhaltung und Zerstreung des Stpfl., dass eine Aufteilung und ein teilweiser Abzug als BA oder WK nicht in Betracht kommt (aA offenbar ALBERT, FR 2010, 220 [224]).

§ 12 Anm. 46–47 Nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (Nr. 1)

Bei Zeitungen kann uE nicht nach objektivierbaren Kriterien bestimmt werden, in welchem Umfang sie zur Erlangung beruflicher und außerberuflicher Informationen genutzt werden. Dies gilt auch für die Trennung nach einzelnen Rubriken, bei denen uU ein berufliches Informationsinteresse stärker in den Vordergrund tritt (etwa in Bezug auf den Wirtschaftsteil bei einem Steuerberater oder das Feuilleton bei einem Kulturkritiker; zutreffend daher BMF v. 6.7.2010 aaO Tz. 17; zur bisherigen Rspr. s. die Nachweise bei Anm. 80).

Vgl. BFH v. 13.4.2010 – VIII R 26/08, BFH/NV 2010, 2035, zu allgemeinbildender und im normalen Zeitschriftenhandel erhältlicher Computerliteratur; FG Münster v. 30.9.2010 – 5 K 3976/08 E (nv.), zu Aufwendungen für Tages- und Wochenzeitungen.

► Als beruflich oder betrieblich veranlasst abziehbar sind dagegen Aufwendungen für den Erwerb von

▷ *Fachzeitschriften*, da sie Arbeitsmittel darstellen (s. BFH v. 7.9.1989 – IV R 128/88, BStBl. II 1990, 19; v. 2.2.1990 – VI R 112/87, BFH/NV 1990, 564);

▷ *für den betrieblichen Wartebereich* des Stpfl. bestimmten Zeitungen und Zeitschriften, die dort zur Kunden-, Mandanten- oder Patientenlektüre ausliegen (SCHMIDT/HEINICKE XXIX. § 4 Rn. 520 „Fachliteratur“; BLÜMICH/LINDBERG, § 12 Rn. 123 „Zeitungen und Zeitschriften“).

Hier ist indessen uE ein privater (nicht abziehbarer) Anteil herauszuschätzen, wenn der Stpfl. die Zeitung oder Zeitschrift nach Betriebsschluss zur Lektüre mit nach Hause nimmt; als Maßstab bietet sich mit BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01 (BStBl. II 2004, 958) grds. eine hälftige Aufteilung an.

Rundfunk: Der Betrieb von Radio- und Fernsehgeräten ist auch dann untrennbar privat (mit-) veranlasst, wenn sie aufgrund eines allgemeinen Bedürfnisses nach Information und Zerstreuung am Arbeitsplatz aufgestellt werden (ebenso SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 25; aA möglicherweise BFH v. 7.9.1989 – IV R 128/88, BStBl. II 1990, 19).

47 9. Besuch kultureller und sportlicher Veranstaltungen

Aufwendungen dieser Art spiegeln eine bestimmte Lebensart wider und sind Ausdruck eines gewissen Lebensstandards. Sie gehören daher idR zu den nicht abziehbaren Kosten der privaten Lebensführung, auch wenn sich eine mehr oder weniger zufällige Verbindung zum Beruf herstellen lässt; in diesen Fällen sind sie jedenfalls wegen ihrer Funktion als Repräsentationsaufwand iSd. Nr. 1 Satz 2 nicht als BA oder WK abziehbar.

Unmittelbarer Bezug zur beruflichen Tätigkeit: Aufwendungen für den Veranstaltungsbesuch sind nur dann BA oder WK, wenn der Besuch für die Erwerbstätigkeit nicht bloß förderlich ist, sondern die konkrete berufliche Tätigkeit des Stpfl. nur anlässlich der Veranstaltung selbst ausgeübt werden kann (s. FROTSCHER/DÜRR, § 12 Rn. 80 „Kulturelle Veranstaltungen“). Dies kann zB bei einem Sportjournalisten oder einem Theaterkritiker der Fall sein, gilt nicht aber für die Konzertbesuche eines Musiklehrers, auch wenn sie ihm dabei behilflich sind, sich mit der zu unterrichtenden Materie vertraut zu machen (Fall der beruflich/privaten Doppelmotivation; ebenso SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 12; s. auch BFH v. 8.2.1971 – VI R 76/68, BStBl. II 1971, 368).

Vereinsmitgliedschaften in Sportvereinen und gesellschaftlichen Zirkeln sind uE – soweit überhaupt ein Bezug zur beruflichen Tätigkeit oder zum Betrieb des Stpfl. besteht – auch unter Zugrundelegung der durch BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (BStBl. II 2010, 672) eingeleiteten Rspr.-Änderung regelmäßig untrennbar privat mitveranlasst (für die Mitgliedschaft eines Polizisten in einem

Fitnessstudio s. BFH v. 22.5.2007 – VI B 107/06, BFH/NV 2007, 1690 und Anm. 44; für die Mitgliedschaft von Geschäftsleuten in einem Golfclub s. SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 12; ORTMANN-BABEL, BB 2010, 296; für die Mitgliedschaft in einem Karnevalsverein s. BFH v. 29.3.1994 – VIII R 7/92, BStBl. II 1994, 843).

Einstweilen frei.

48–49

IV. Unterhalt der Familienangehörigen

50

Gemäß Nr. 1 Satz 1 sind neben den Aufwendungen für den Haushalt des Stpfl. auch die für den Unterhalt seiner Familienangehörigen bestimmten Beträge grds. nicht abziehbar.

Unterhalt: In Betracht kommen Unterhaltsleistungen, sofern sie nicht bereits Aufwendungen des Stpfl. für seinen eigenen Haushalt darstellen. Soweit es sich bei den Familienangehörigen um solche handelt, die gegenüber dem Stpfl. unterhaltsberechtig sind, ist der Abzug der für den Unterhalt gemachten Aufwendungen auch nach der Regelung in Nr. 2 ausgeschlossen.

Familienangehörige: Dieser Begriff deckt sich mit demjenigen der „Angehörigen“ iSd. § 15 AO. Haushaltszugehörigkeit ist nicht erforderlich, auch nicht Unterhaltsberechtigung. In beschränktem Umfang kann eine Berücksichtigung der Aufwendungen des Stpfl. für seine Familienangehörigen nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 oder nach §§ 33, 33a möglich sein.

Abgrenzung zu Betriebsausgaben und Werbungskosten: Die Abziehbarkeit von Leistungen an Familienangehörige als BA oder WK hängt nur davon ab, ob die Aufwendungen durch die Erzielung von Einkünften veranlasst sind. Ist diese Frage zu bejahen, so steht es dem Abzug nicht entgegen, dass der Angehörige aus dem Empfangenen seinen Unterhalt bestreitet, der Stpfl. ihm daher keinen Unterhalt zu gewähren braucht und die Beteiligten dies auch wollen. Die Aufwendungen erfolgen hier nicht „für“ den Unterhalt des Angehörigen; das Motiv, dem Angehörigen die Bestreitung seines Unterhalts zu ermöglichen, tritt hinter der beruflichen Veranlassung zurück (s. auch Anm. 103). Nicht abziehbar sind dagegen die Bezüge eines (minderjährigen oder volljährigen) Kindes für die im Rahmen des § 1619 BGB im elterlichen Hauswesen oder Geschäft geleisteten Dienste.

Einstweilen frei.

51–54

C. Sog. „Repräsentationsaufwendungen“ (Nr. 1 Satz 2)

I. Kein Aufteilungs- und Abzugsverbot für gemischte Aufwendungen

55

Nach Nr. 1 Satz 2 gehören zu den nicht abziehbaren Beträgen, die der Stpfl. für seinen Haushalt und den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufwendet, „auch die Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen“.

Die frühere, langjährige Rechtsprechung des BFH und – ihr folgend – der FG hatte dieser Regelung ein umfassendes Aufteilungs- und Abzugsverbot für gemischt veranlassten Aufwand entnommen und dessen Aufteilung in nicht ab-

ziehbare Aufwendungen für die Lebensführung und in BA oder WK nur zugelassen, wenn objektive Merkmale und Unterlagen eine zutreffende und leicht nachprüfbar Trennung ermöglichten und wenn außerdem der berufliche Nutzungsanteil nicht von untergeordneter Bedeutung war. Nach Auffassung der Rspr. verbot die Vorschrift zur Wahrung der stl. Gerechtigkeit die Aufteilung und damit den Abzug von Aufwendungen, die sowohl der Lebensführung dienen als auch den Beruf förderten. Dadurch sollte verhindert werden, dass Stpfl. durch eine mehr oder weniger zufällige oder bewusst herbeigeführte Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen Aufwendungen für ihre Lebensführung deshalb zT in einen estrechtl. relevanten Bereich hätten verlagern können, weil sie einen Beruf hatten, der ihnen dies ermöglichte, während andere Stpfl. gleichartige Aufwendungen aus zu versteuernden Einkünften hätten decken müssen.

Grundlegend früher BFH v. 19.10.1970 – GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17; v. 19.10.1970 – GrS 3/70, BStBl. II 1971, 21; v. 27.11.1978 – GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213; zuvor bereits stRspr. seit BFH v. 24.11.1950 – IV 91/50 U, BStBl. III 1951, 23, und unter Fortführung älterer Rspr. des RFH und des OFH; zust. VÖLLMEKE, DStR 1995, 745 (750 f.) und – mit Modifikationen – WOLFF/SCHÄFER, DB 2004, 775 (778 f.). Ebenso früher die FinVerw. (vgl. zuletzt allgemein R 12.1 EStR 2008 und für gemischt veranlasste Reisen R 12.2 EStR 2008). Abl. demgegenüber die fast einhellige Auffassung im Schrifttum: KSM/ARNDT, § 12 Rn. B 3 ff.; LADEMANN/CLASSEN, § 12 Rn. 23 ff.; DRENSECK, DB 1987, 2483 (2485 f.); SCHMIDT/DRENSECK XXVIII. § 12 Rn. 14 ff.; EISENDICK, Das Aufteilungs- und Abzugsverbot, 1995; FROTSCHER/DÜRR, § 12 Rn. 48; JAHN, StuW 2009, 184 (193) KAMINSKI/KESSLER/MÄRKLE/MÖSSNER/OFFERHAUS/SÖHN, BB 2004, 1024 (1028 f.); KOTTKE, DStR 1992, 129; LBP/KURZEJA, § 12 Rn. 130 ff.; KRUSE, Festschr. Offerhaus, 1999, 491 (496); BLÜMICH/LINDBERG, § 12 Rn. 53; OFFERHAUS, BB 1979, 667 (668 f.); RUPPE, DStJG 3 (1980), 103 (139 ff.); SCHEICH, Das Abzugsgebot und -verbot gemischter Aufwendungen, 1996; SCHMIESZEK in B/B, § 12 Rn. 97; SÖHN, DStJG 3 (1980), 13 (51 ff.); TIPKE, StuW 1979, 193 (203 ff.); WASSERMAYER, StuW 1981, 245; WEBER, StuW 2009, 184 (194). Abl. früher auch hier (Anm. 67) bis Lfg. 169.

Diese Rechtsprechung ist aufgegeben. BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (BStBl. II 2010, 672 unter C.III.3.) geht nunmehr ausdrücklich davon aus, dass weder der Wortlaut der Nr. 1 Satz 2 noch ihre Entstehungsgeschichte noch die zahlreichen bisher bereits zugelassenen Ausnahmen noch die stl. Gerechtigkeit noch Probleme der Nachprüfbarkeit oder der Praktikabilität es rechtfertigen, aus der gesetzlichen Regelung ein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot herzuleiten. Vielmehr reicht der Anwendungsbereich der Vorschrift ihrem Wortlaut und den Umständen ihres Entstehens nach – wie ein Blick auf die Gesetzesbegründung in RStBl. 1935, 33 (41) zeigt (s. Anm. 21) – nur so weit, solche Lebensführungsaufwendungen in den Blick zu nehmen, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Stpfl. mit sich bringt, und mit Bezug auf sie die Aussage zu treffen, dass derartige ihrer Natur nach private Aufwendungen nicht dadurch zu abziesbaren BA oder WK werden, dass sie zur Förderung des Berufs dienen. Zweck der Vorschrift ist es, die vor Ergehen des EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261) ergangene Rspr. des RFH zu den sog. Repräsentationsaufwendungen umzusetzen; insoweit hatte der RFH wegen der Schwierigkeiten der Abgrenzung zwischen Lebenshaltungskosten und WK zwar der Nichtabziehbarkeit von Lebenshaltungskosten den Vorrang eingeräumt, zugleich jedoch beruflich veranlassten Mehraufwand zum Abzug zugelassen.

BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO unter Hinweis auf RFH v. 7.3.1928, StuW 1928 II, Sp. 312; v. 15.1.1930, RStBl. 1930, 265; v. 20.3.1930, RFHE 27, 82; v. 17.7.1930, RStBl. 1931, 6; v. 13.11.1930, RStBl. 1931, 108; v. 29.4.1931, RStBl. 1931, 905; v. 10.6.1931,

StuW 1931 II, Sp. 1305; v. 16.9.1931, RStBl. 1931, 921; v. 4.5.1932, RStBl. 1932, 727; v. 23.6.1933, RStBl. 1933, 811.

II. Begriff des Repräsentationsaufwands

56

Welche Aufwendungen im Einzelnen unter die in Nr. 1 Satz 2 bezeichneten Lebensführungsaufwendungen fallen – die von der hM üblicherweise unter dem Begriff des „Repräsentationsaufwands“ zusammengefasst werden –, ist bislang nicht abschließend geklärt.

Die einzelnen Tatbestandsmerkmale der Vorschrift ergeben folgenden Befund:

► *„Dazu gehören auch“*: Die Wendung ordnet die in Nr. 1 Satz 2 aufgeführten Ausgaben (s.u.) den gem. Nr. 1 Satz 1 erst recht nicht abziehbaren (unmittelbaren) Aufwendungen für den Haushalt des Stpfl. (s. Anm. 33–47) und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen (s. Anm. 50) zu.

Daraus könnte entnommen werden, dass die Formulierung auf eine enge Begrenzung von Nr. 1 Satz 2 auf Haushalts- und Unterhaltsaufwendungen schließen lasse. UE spricht der Wortlaut indessen dafür, dass mit Nr. 1 Satz 2 – über Nr. 1 Satz 1 hinausgehend – iS einer gesetzlichen Fiktion (vgl. DRENECK, DB 1987, 2483 [2486]) die typisierende Zuweisung weiterer (von Nr. 1 Satz 1 noch nicht erfasster) Aufwendungen zum nicht abziehbaren Lebensführungsaufwand einhergeht, wobei diese Typisierung insoweit – eingeschränkt – rechtsgestaltende Wirkung zeitigt.

► *Der Begriff der „Aufwendungen“* entspricht demjenigen der „aufgewendeten Beträge“ (s. Anm. 30).

► *Aufwendungen „für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt“*: Aufgrund dieser Wendung betrifft Nr. 1 Satz 2 zunächst solche Aufwendungen, die darauf zurückzuführen sind, dass die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Position des Stpfl. zu einem ihr angepassten Lebensstil führt, der mit Mehraufwendungen verbunden ist (Renommee- und Repräsentationsaufwand). Ob die Vorschrift darüber hinaus auch einzelne Aufwendungen erfasst, die zwar Ausfluss der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung sind, ohne jedoch gerade als Ausdruck einer darauf beruhenden spezifischen Lebensweise empfunden zu werden (zB die Bildungsreise eines Religionslehrers durch das Heilige Land oder die Teilnahme an einer Regenerationskur; s. Anm. 73), ist eine Frage der Auslegung.

▷ *Bezug zur beruflichen Stellung*: Dem Wortlaut zufolge ist zwar der Bezug zur wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung des Stpfl. entscheidend, nicht hingegen der Bezug zu seiner beruflichen Stellung. Indessen ist die berufliche Stellung bei Personen, die im Erwerbsleben stehen, in aller Regel die maßgebliche Grundlage für die eigene wirtschaftliche und auch gesellschaftliche Stellung, die durch den beruflichen Erfolg und das im Erwerbsleben Erreichte geprägt wird.

Soweit die wirtschaftliche bzw. gesellschaftliche Stellung nicht auf der Erwerbstätigkeit, sondern auf dem überkommenen Besitz (zB auf ererbtem Vermögen) des Stpfl. gründet, ist ein Bezug der mit dieser Stellung verbundenen Ausgaben zur „Förderung des Berufs“ ohnehin kaum vorstellbar. Diese Aufwendungen stellen idR schon im Ansatz keine BA oder WK dar und berühren die durch § 12 geregelte Frage nach der Abgrenzung von Privat- und Erwerbssphäre (s. Anm. 3) daher nicht.

▷ *Lebensstil*: Renommee- und Repräsentationsaufwand sind Ausdruck eines spezifischen Lebensstils. Auf sie beschränkt sich die Regelung in Nr. 1 Satz 2, wenn das Relativpronomen „die“ in dem restriktiven Relativsatz: „die die

wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung (...) mit sich bringt“ als auf das Substantiv „Lebensführung“ bezogen zu verstehen ist; nicht abziehbar wäre dann allein der Aufwand für eben diejenige Lebensführung, die der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Position geschuldet ist. Als Bezugswort des Relativpronomens „die“ kommt indessen auch die einleitende Wendung „die Aufwendungen“ in Betracht. UE ist diese Auslegung dem Wortlaut nach näherliegend, da sich auch das Personalpronomen „sie“ im letzten Halbsatz: „auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit (...) erfolgen“ unmissverständlich auf das Wort „Aufwendungen“ bezieht. Mit Nr. 1 Satz 2 sprachlich gemeint sind daher – über den gerade dem Lebensstil geschuldeten Aufwand hinaus – alle diejenigen Lebensführungs-Aufwendungen, die der Stpfl. aus Anlass seiner wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung auf sich nimmt (ebenso BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 unter C.III.3.a; PEZZER, DStR 2010, 93 [95]).

► „(...) auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen“: IdR reicht es zur Feststellung der beruflichen bzw. betrieblichen Veranlassung einer Aufwendung aus, dass sie – wenn objektiv ein Zusammenhang mit der Erwerbsleistung besteht – nach den subjektiven Vorstellungen des Stpfl. dem Beruf oder der betrieblichen Tätigkeit förderlich ist (s. § 4 Anm. 807 und § 9 Anm. 147). Dieser Grundsatz wird für die von Nr. 1 Satz 2 erfassten Lebensführungsaufwendungen aus Anlass der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung (s.o.) dahin eingeschränkt, dass die bei ihnen bloß beiläufige Förderung des Berufs zu schwach ausgeprägt ist, als dass sie für die Annahme einer beruflichen Veranlassung ausreichen würde (vgl. KSM/ARNDT, § 12 Rn. B 6).

Repräsentations- und Renommee-Aufwendungen in diesem Sinne sind solche Ausgaben des Stpfl., zu denen er sich aufgrund seiner Position im Erwerbseben verpflichtet sieht und denen er sich nach Brauch und Sitte billigerweise nicht entziehen kann. Die Rspr. des RFH verstand hierunter – vor In-Kraft-Treten der Vorschrift – den Aufwand, der einem Stpfl. daraus erwächst, dass er „auf Grund seiner Stellung verpflichtet (ist), seinen Haushalt in einer Weise zu führen, die über das seinem Stande Entsprechende hinausgeht“ (RFH v. 7.3.1928, RStBl. 1928, 167 [168]). Hierzu zählen nach Ansicht des Schrifttums etwa:

- „Ausgaben für gehobene Bedürfnisse, wie sie von Steuerpflichtigen in gehobener wirtschaftlicher oder gesellschaftlicher Position, insbes. aus Gründen der Repräsentation oder des Renommées (Lebenskomfort)“ getätigt werden (TIPKE, StuW 1979, 193 [204]);
- „Aufwendungen für gesellschaftliche Veranstaltungen, für Einladungen und Feiern, für sportliche Zwecke wie Tennisanlagen, Segelboote, Flugzeuge, für die Unterhaltung kostspieliger Parkanlagen, Landhäuser usw., kurz (...) Aufwendungen ‚zur Befriedigung des Renommierbedürfnisses‘“ (FROTSCHE/ DÜRR, § 12 Rn. 21);
- „Mehraufwendungen für Wohnung, Kleidung, Ernährung, Bewirtung von Gästen, Unterhaltung von Luxusgütern (zB Segeljacht, Jagdrevier), kostspielige Sportarten (zB Segeln, Reiten, Golf) und vieles mehr“ (hier früher bis Lfg. 169);
- „ein engerer Restbereich eigentlich ‚gemischter‘, aber gleichwohl nicht aufteilungs- und abzugsfähiger Aufwendungen, dessen Leitbild die soziale Erwartung und dessen Kerngehalt Repräsentationsaufwendungen aller Art (einschließlich der Kosten zB für gehobene Kleidung, Kosmetika, private Bewirtung) bilden dürften“ (KIRCHHOF/SEILER IX. § 12 Rn. 2);

- Aufwendungen des Stpfl. „zur Aufrechterhaltung seiner gesellschaftlichen Stellung, seines wirtschaftlichen Standings“, „vor allem für Wohnung, Kleidung, Kosten für gesellschaftliche Verpflichtungen“ (LEISNER-EGENSPERGER, DStZ 2010, 185 [190]);
- der „Nadelstreifenanzug des Unternehmers“ (JAHN, GStB 2010, 39 [41]).
- ▶ *Die Finanzverwaltung* hat sich gleichfalls dieser im Schrifttum vertretenen Ansicht angeschlossen. Sie ist der Auffassung, dass es sich bei dem von Nr. 1 Satz 2 erfassten Lebensführungsaufwand um solche Aufwendungen handelt, die mit dem persönlichen Ansehen des Stpfl. in Zusammenhang stehen, dh. der Pflege der sozialen Verpflichtungen dienen. Derartige Repräsentationsaufwendungen sieht sie demzufolge etwa idR in Aufwendungen für gesellschaftliche Veranstaltungen und allgemein für Veranstaltungen, die vom Stpfl. ausgerichtet werden und denen ein persönlicher Anlass (zB Geburtstag oder Trauerfeier) zugrunde liegt (BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614 Tz. 5).
- ▶ *Stellungnahme*: UE fallen unter Nr. 1 Satz 2 indessen nicht nur Ausgaben zur Befriedigung des Renommierbedürfnisses und Aufwendungen mit Repräsentationscharakter ieS, sondern auch andere Lebensführungskosten mit beiläufigem beruflichen Bezug, wenn sie auch nach der durch BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (aaO) in die Wege geleiteten Rspr.-Änderung nicht trennbar und damit nicht aufteilbar oder wegen ihrer Zugehörigkeit zu den nicht aufteilbaren unverzichtbaren Aufwendungen für die Lebensführung oder wegen eines nur geringfügigen beruflichen (betrieblichen) Veranlassungsbeitrags nicht abziehbar sind (s. dazu im Einzelnen Anm. 71 ff.). Denn auch diese Aufwendungen lassen einen zumindest geringfügigen beruflichen oder betrieblichen Veranlassungsbeitrag erkennen.

Wäre dem nicht so und würde es sich in den genannten Fällen insoweit schon im Ansatz nicht um BA bzw. WK handeln, wäre es nicht zu erklären, aus welchen Gründen der erwerbsbezogene Anteil bei gemischt beruflich (betrieblich) und durch einen SA-Tatbestand veranlassten Aufwendungen abziehbar bleibt (so aber BFH v. 10.6.1986 – IX R 11/86, BStBl. II 1986, 894; v. 22.6.1990 – VI R 2/87, BStBl. II 1990, 901; v. 29.4.1992 – VI R 33/89, BFH/NV 1992, 733; für den Fall des ununterscheidbaren [dh. untrennbaren] Zusammenhangs ausdrücklich BFH v. 18.4.1996 – VI R 54/95, BFH/NV 1996, 740).

Der Ausschluss eines solchen – insgesamt zwar untergeordneten, aber dennoch durch die Erzielung von Einkünften veranlassten – Aufwendungsteils vom BA- oder WK-Abzug lässt sich am Überzeugendsten durch die Überlegung rechtfertigen, dass es sich auch insoweit idR um Lebensführungsaufwand handelt, mit dem nur beiläufig eine Förderung beruflicher bzw. betrieblicher Belange einhergeht. Gerade auf diese Fälle aber ist die Regelung in Nr. 1 Satz 2 uE zugeschnitten (ebenso bereits KAMINSKI/KESSLER/MÄRKLE/MÖSSNER/OFFERHAUS/SÖHN, BB 2004, 1024 [1029]): Sie qualifiziert in typisierender Weise eigentlich gemischte Aufwendungen in reinen Lebensführungsaufwand um, wenn sie vorrangig durch die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Stpfl. bedingt sind und bloß am Rande (beiläufig) zur Förderung der Berufstätigkeit erfolgen. Diese Beiläufigkeit kann sich daraus ergeben, dass der berufliche (betriebliche) Anteil an der Veranlassung der Aufwendungen von rechnerisch untergeordneter Bedeutung ist oder bei wertender Betrachtung gegenüber den grundlegenden Belangen der Lebensführung nicht ins Gewicht fällt. Die Beiläufigkeit kann aber in gleicher Weise auch auf der Erkenntnis beruhen, dass der berufliche (betriebliche) Veranlassungsbeitrag nicht quantifizierbar ist und damit allenfalls einer grob typisierenden, jedoch nicht an objektivierbaren Maßstäben ausgerichteten

§ 12 Anm. 56–60 Nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (Nr. 1)

(griffweisen) Schätzung zugänglich wäre, die zudem gesetzlich nicht vorgesehen ist. Derart beiläufig dem Einkommenserwerb förderlichen Aufwendungen – die idR in gleicher Weise auch entstanden wären, wenn der berufliche Bezug nicht gegeben gewesen wäre – wird durch Nr. 1 Satz 2 typisierend insgesamt der Charakter als BA oder WK entzogen.

Diese Auslegung ist mit dem Wortlaut der Nr. 1 Satz 2 vereinbar, der sich – wie oben gezeigt wurde – eben nicht nur auf (Repräsentations-)Aufwendungen i.e.S. beschränkt, die gerade dem durch die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung bedingten Lebensstil des Stpfl. geschuldet sind. Ihr lässt sich uE auch nicht entgegenhalten, dass ausweislich der Entstehungsgeschichte die Funktion der Norm durch die Rspr. des RFH zu den Repräsentationsaufwendungen geprägt sei. Denn in der heutigen Zeit haben Stpfl. vergleichbare Repräsentationsverpflichtungen, wie sie noch in den zwanziger und dreißiger Jahren des letzten Jahrhunderts bei bestimmten Berufsbildern die Regel gewesen sein mögen, nur noch ausnahmsweise zu tragen. Entgegen einzelner Äußerungen im Schrifttum (LEISNER-EGENSPERGER, DStZ 2010, 185 [191]) ist Nr. 1 Satz 2 indessen keineswegs bloß „normativer Ausdruck einer bourgeoisen Zeit“, sondern geltendes Recht und mitnichten unter Übernahme der Sichtweise des historischen Gesetzgebers auszulegen, sondern im Lichte der späteren Rechtsentwicklung zu verstehen, die der Vorschrift – ungeachtet der umstrittenen und nunmehr auch vom BFH aufgegebenen These vom „allgemeinen“ oder „umfassenden“ Aufteilungs- und Abzugsverbot – weit überwiegend jedenfalls ein Abzugsverbot für untrennbar gemischt veranlassten und für nur geringfügig beruflich (betrieblich) veranlassten Aufwand beigemessen hat. Soweit zur Rechtfertigung der Ansicht, der Anwendungsbereich der Nr. 1 Satz 2 beschränke sich auf Repräsentationsaufwendungen i.e.S., auf die sog. „amtliche“ Begründung in RStBl. 1935, 33 (41) verwiesen wird (s. dazu Anm. 21), ist zu bemerken, dass weder der Gesetzgebungsprozess mit den heutigen Maßstäben zu messen noch die Qualität der besagten Gesetzesbegründung mit den Gesetzesmaterialien moderner Steuergesetze zu vergleichen ist (die Gesetzesnorm wurde im Zuge des EStG 1934 v. 16.10.1934 [RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261] von der Reichsregierung erlassen, die sich hierzu auf Art. 1 Satz 1 des Ges. zur Behebung der Not von Volk und Reich v. 24.3.1933, RGBl. I 1933, 141 – sog. Ermächtigungsgesetz – berufen konnte und die auch als amtierender Gesetzgeber die „amtliche“ Begründung zu verantworten hatte).

57–59 Einstweilen frei.

D. Abziehbarkeit gemischter Aufwendungen

60

I. Änderung der Rechtsprechung

Der BFH hat jüngst – mit BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (BStBl. II 2010, 672) – seine bisherige stRspr. ausdrücklich aufgegeben, der zufolge sich aus Nr. 1 Satz 2 ein umfassendes Aufteilungs- und Abzugsverbot für sämtliche Aufwendungen ergeben hatte, die durch die Lebensführung veranlasst waren, zugleich aber auch beruflichen Zwecken dienten (sog. gemischte Aufwendungen; grundlegend früher BFH v. 19.10.1970 – GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17; v. 19.10.1970 – GrS 3/70, BStBl. II 1971, 21; v. 27.11.1978 – GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213; s. Anm. 55).

Reichweite der Rechtsprechungsänderung: Die durch BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (aaO) eingeleitete Rspr.-Änderung wirkt sich uE auf sämtliche Fallgruppen aus, die vom bislang aus Nr. 1 Satz 2 hergeleiteten Aufteilungs- und Abzugsverbot erfasst waren. Dem Tenor nach betrifft – und bejaht – die Entsch. des Großen Senats zwar lediglich die Frage, ob Aufwendungen für die Hin- und Rückreise bei gemischt beruflich (betrieblich) und privat veranlassten Reisen nach Maßgabe der beruflich (betrieblich) und privat veranlassten Zeit-

anteile der Reise in abziehbare WK bzw. BA und nicht abziehbare Aufwendungen für die private Lebensführung aufgeteilt werden können, wenn die beruflich (betrieblich) veranlassten Zeitanteile feststehen und nicht von untergeordneter Bedeutung sind.

Nur diese Fallgruppe war letztlich auch Gegenstand des an den Großen Senat gerichteten Vorlagebeschlusses des VI. Senats des BFH v. 20.7.2006 – VI R 94/01 (BStBl. II 2007, 121).

Zur Begründung seiner Entsch. legt der Große Senat indessen explizit und ausführlich dar, dass Nr. 1 Satz 2 einer Aufteilung von gemischt veranlassten, aber anhand ihrer beruflichen und privaten Anteile trennbaren Reisekosten nicht entgegensteht, weil er nach erneuter Überprüfung der Auffassung ist, dass die Regelung kein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot normiert (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO unter C.III.3.). Diese Erkenntnis stützt der BFH mit überzeugenden Gründen darauf, dass weder der Wortlaut der Vorschrift noch ihre Entstehungsgeschichte noch die zahlreichen bisher bereits zugelassenen Ausnahmen noch die stl. Gerechtigkeit noch Probleme der Nachprüfbarkeit oder der Praktikabilität es rechtfertigen, aus der gesetzlichen Regelung ein umfassendes Abzugsverbot herzuleiten.

Im Grundsatz folgt der Große Senat damit – wie er selbst betont – der Auffassung des VI. Senats des BFH, der in seinem Vorlagebeschluss BFH v. 20.7.2006 – VI R 94/01 (aaO) darauf hingewiesen hatte, dass die folgerichtige Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung (s. Anm. 3) ein Aufteilungs- und Abzugsverbot nur bei tatsächlich untrennbaren Aufwendungen in dem Sinn erfordert, dass die unterschiedlichen beruflichen bzw. betrieblichen und privaten Veranlassungszusammenhänge der (einheitlichen) Aufwendung nicht quantifizierbar sind, weil sachgerechte, objektive Aufteilungskriterien fehlen.

Damit sind sämtliche in der bisherigen Rspr. entwickelten Argumente für das sog. Aufteilungs- und Abzugsverbot hinfällig geworden (vgl. PEZZER, DStR 2010, 93 [95]). Infolgedessen lässt sich uE – über die im konkreten Fall entschiedene Behandlung gemischter Reisekosten hinaus – auch in allen anderen Fallgruppen (trennbaren) gemischten Aufwands die bisher von der Rspr. gewählte Begründung für die Versagung eines (anteiligen) BA- bzw. WKAbzugs nicht mehr aufrechterhalten (ebenso ALBERT, FR 2010, 220 [223]; BERGKEMPER, DB 2010, 147 [148]; SPINDLER, Festschr. J. Lang, 2010, 589 [599]; STRECK, NJW 2010, 896). Weitere Folgeentscheidungen des BFH zur Abziehbarkeit anderer gemischt veranlasster Aufwendungen sind daher absehbar (zur Tragweite der Rspr.-Änderung s. im Einzelnen Anm. 71).

Die Finanzverwaltung hat sich der durch BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (aaO) eingeleiteten Rspr.-Änderung für alle noch offenen Fälle im Wesentlichen angeschlossen (BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614), jedoch mit der Maßgabe, dass,

„soweit der BFH bisher die Abziehbarkeit anderer gemischter Aufwendungen mangels objektiver Aufteilungskriterien abgelehnt hat, (...) weiterhin von der Nichtabziehbarkeit auszugehen (ist)“ (BMF v. 6.7.2010 aaO Tz. 19).

Es ist noch unklar, wie sich diese Einschränkung in der Verwaltungspraxis auswirken wird. Abzuwarten bleibt zudem, ob sich der Gesetzgeber in einzelnen Fallgruppen zu einer ausdrücklichen gesetzlichen Fixierung eines Aufteilungsverbots auch für trennbare Aufwendungen entschließen sollte oder aber – was mit Blick auf das objektive Nettoprinzip (s. Anm. 3) vorzuziehen wäre – wie bereits zum beruflich veranlassten Mehraufwand für Verpflegung (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5) geschehen, von der allein ihm zustehenden Möglichkeit der Typisierung und Pauschalierung im Bereich der gemischt veranlassten Aufwendungen Gebrauch machen wird.

61 Einstweilen frei.

II. Abziehbarkeit gemischten und trennbaren Aufwands

62 1. Überblick

Mit der durch BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (BStBl. II 2010, 672) eingeleiteten Rspr.-Änderung (s. Anm. 60) hat die jahrzehntealte Kontroverse zwischen der durch den BFH und die FinVerw. geprägten Besteuerungspraxis einerseits und dem estl. Schrifttum andererseits – das der früheren Auffassung des BFH fast einhellig abl. gegenüber gestanden hatte (vgl. die Nachweise in Anm. 55) – ein vorläufiges Ende gefunden. Auf Nr. 1 Satz 2 lässt sich – wie der BFH überzeugend begründet hat – ein generelles und umfassendes Aufteilungs- und Abzugsverbot nicht stützen. Damit steht nunmehr fest, dass bei gemischt beruflich (betrieblich) und privat veranlassten Aufwendungen grds. eine Aufteilung der Kosten nach sachgerechten Maßstäben und der estl. Abzug des beruflich (betrieblich) veranlassten Aufwendungsteils zu erfolgen hat. Lediglich der privat veranlasste Teil ist weder als BA noch als WK abziehbar.

Begriff des gemischten Aufwands: Gemischter Aufwand liegt vor, wenn dieselbe einheitliche Aufwendung nebeneinander von mehreren unterschiedlich zu bewertenden Veranlassungsbeiträgen getragen wird.

► *Einkommenserzielung und Einkommensverwendung:* Für das EStG prägend ist die Unterscheidung zwischen der durch die einzelnen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1) definierten Sphäre der Einkommenserzielung und der Sphäre der Einkommensverwendung (s. Anm. 3). Demgemäß ist zu trennen zwischen den den jeweiligen Einkünften zuzuordnenden Erwerbsaufwendungen einerseits (BA und WK) und den Kosten der Lebensführung andererseits (die gem. Nr. 1 grds. nicht abziehbar sind). Estl. sind Aufwendungen dann als durch die Erzielung von Einkünften veranlasst anzusehen, wenn sie zu ihnen in einem strechtl. anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Vgl. BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO unter C.III.1.a.

► *Auslösendes Moment:* Ob ein hinreichender wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften besteht, hängt nach Auffassung des BFH maßgeblich zum einen von der wertenden Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen „auslösenden Moments“ und zum anderen davon ab, ob dieses auslösende Moment der estl. relevanten Erwerbssphäre zuzuweisen ist.

Sog. zweistufige Prüfung; stRspr. seit BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817 unter C.II.2.b; vgl. BFH v. 23.1.1991 – X R 37/86, BStBl. II 1991, 398; v. 24.5.2000 – VI R 147/99, BStBl. II 2000, 476; v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491; v. 1.12.2005 – IV R 26/04, BStBl. II 2006, 182; v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762; v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO unter C.III.1.a.

Das auslösende Moment wird im Regelfall durch die Gründe bestimmt, die den Stpfl. zur Tätigkeit der Aufwendungen bewogen haben und die Grundlage für seine Entscheidung bilden, den Aufwand zu tragen (s. im Einzelnen Anm. 63). Dabei ist es je nach den Umständen des Einzelfalls denkbar, dass dieselbe einheitlich angefallene Aufwendung nebeneinander auf mehreren Veranlassungsbeiträgen beruht, die je für sich gesehen nicht unbedeutend und mit Blick auf die Unterscheidung zwischen Erwerbs- und Lebensführungssphäre unterschiedlich zu bewerten sind (gemischter Aufwand).

So BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (aaO unter C.III.2.) in Bezug auf die Hin- und Rückreisekosten für eine beruflich veranlasste Reise, der ein Erholungsurlaub hinzugefügt wird.

► *Veranlassungsbeiträge von völlig untergeordneter Bedeutung* führen nicht zu gemischten Aufwendungen. Ist das auslösende Moment in beruflicher Hinsicht unbedeutend, eröffnet dies den anteiligen BA- oder WKAbzug nicht. Umgekehrt steht eine unbedeutende private Mitveranlassung dem vollständigen Abzug als BA oder WK nicht entgegen (s. auch Anm. 72).

BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO unter C.III.2.b. In die gleiche Richtung geht auch BMF v. 6.7.2010 (BStBl. I 2010, 614 Tz. 11 f.).

► *Finden sich keinerlei Anhaltspunkte für eine private Mitveranlassung*, handelt es sich gleichfalls nicht um gemischten Aufwand, sondern insgesamt um abziehbare BA bzw. WK. Dies gilt auch für den gegenüber der Lebensführung abgrenzbaren Mehraufwand, den der Gesetzgeber typisierend (und insoweit deklaratorisch) als (fast) ausschließlich beruflich (betrieblich) veranlasst ansieht und für den er ausdrücklich den BA- oder WKAbzug eröffnet hat, so vor allem für:

- Verpflegungsmehraufwand (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5; s. § 4 Anm. 1350 ff.);
- doppelte Haushaltsführung (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5; s. § 9 Anm. 475 ff.);
- typische Berufskleidung (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6; s. § 9 Anm. 550 ff.).

Arbeitsmittel und vergleichbare berufsnotwendige Aufwendungen: Nach BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (aaO unter C.III.3.d) kann dem Stpfl. der Abzug von BA oder WK nicht mit der Begründung versagt werden, sein Beruf erfordere Aufwendungen, die für andere Stpfl. Privataufwendungen sind (so auch BFH v. 21.4.2010 – VI R 5/07, BStBl. II 2010, 687). Aufwendungen, die betriebs- bzw. berufsnotwendig sind, sind daher bei wertender Betrachtung selbst dann nicht gemischt veranlasst, wenn ein untergeordneter privater Veranlassungsbeitrag nicht ausgeschlossen werden kann. UE rechtfertigt sich für sie der volle BA- bzw. WKAbzug durch den die stRSpr. prägenden Grundsatz der Unbeachtlichkeit geringfügiger Einflüsse (s. Anm. 72, dort zum umgekehrten Fall der unbedeutenden beruflichen Mitveranlassung; s. im Einzelnen zu Arbeitsmitteln auch Anm. 80).

Beispiel: Von einem Berufs-Skilehrer neu angeschaffte Ski (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO); von BFH v. 21.4.2010 – VI R 66/04 (BStBl. II 2010, 685) offen gelassen für sportpraktische Pflichtveranstaltungen eines angehenden Sportmediziners (s. dazu Anm. 44).

2. Bestimmung des auslösenden Moments

63

Ob rein beruflicher, rein privater oder aber gemischt veranlasster Aufwand vorliegt, der zu einem teilweisen BA- oder WKAbzug führen kann, hängt von den Gründen ab, die den Stpfl. zur Tötigung der Aufwendungen bewegen haben und – ggf. nebeneinander – das „auslösende Moment“ für seine Entscheidung bilden, den Aufwand zu tragen (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 unter C.III.2.; s. zum Veranlassungsprinzip ausführlich WEBER, StuW 2009, 184).

Mehrzahl von Veranlassungsbeiträgen: Aufwendungen können gleichzeitig mit mehreren Einkunftsarten in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, wenn sie vom Stpfl. nebeneinander zur Sicherung unterschiedlicher Einnahmequellen eingesetzt werden (vgl. BFH v. 9.12.2003 – VI R 35/96, BStBl. II 2004, 641; v. 18.8.2005 – VI R 39/04, BStBl. II 2006, 428). In gleicher Weise kann das aus-

§ 12 Anm. 63 Nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (Nr. 1)

lösende Moment bei gemischten Aufwendungen nebeneinander durch erwerbs- und lebensführungsbezogene Gründe gebildet werden.

Beispiel: Entschluss zur Übernahme der Hin- und Rückreisekosten für eine beruflich veranlasste Reise, der ein Erholungsurlaub hinzugefügt wird (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO unter C.III.2.).

Nachweis des auslösenden Moments: Inwieweit die Aufwendungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen und inwieweit sie privat mitveranlasst sind, lässt sich nur anhand der gesamten Umstände des jeweiligen Einzelfalls ermitteln. Da an der Grenzlinie zwischen Berufs- und Privatsphäre ein Anreiz besteht, Privataufwendungen als beruflich veranlasst darzustellen, darf sich der Tatrichter zur Ermittlung des auslösenden Moments idR nicht allein auf die Darstellung des Stpfl. stützen, wenn es an entsprechenden Nachweisen für dessen Sachvortrag fehlt. Es ist Sache des Stpfl., die berufliche Veranlassung der Aufwendungen im Einzelnen umfassend darzulegen und nachzuweisen. Lassen sich keine Gründe feststellen, die eine berufliche Veranlassung der Aufwendungen belegen, gehen entsprechende Zweifel zu Lasten des Stpfl.

BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO unter C.III.3.e. und C.III.4.d. Auch nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614 Tz. 2) kommt der Abzug dann insgesamt nicht in Betracht, wenn an einer betrieblichen oder beruflichen (Mit-)Veranlassung „gewichtige Zweifel“ bestehen (ebenso GÜNTHER, EStB 2010, 151 [152]; SPINDLER, Festschr. J. Lang, 2010, 589 [600]). Zur Dokumentation im Einzelnen vgl. ZIMMERS, GStB 2010, 104.

Rechtswidriges Handeln: Darauf, ob die Rechtsordnung die Beweggründe des Stpfl. für die Tätigkeit der Aufwendungen billigt, kommt es bei der Bestimmung des auslösenden Moments nicht an (§ 40 AO). Dementsprechend können auch strafbare Handlungen, die im Zusammenhang mit einer betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit stehen, Erwerbsaufwendungen begründen und die sich aus ihnen ergebenden Schadenersatzverpflichtungen zu BA oder WK führen. Private Gründe greifen allerdings dann durch, wenn das Handeln des Stpfl. nur insoweit mit seiner Erwerbstätigkeit in Zusammenhang steht, als diese ihm bloß eine Gelegenheit zur Begehung der Straftat verschafft (vgl. im Einzelnen BFH v. 9.12.2003 – VI R 35/96 aaO).

Bei nicht vom Willen des Steuerpflichtigen gesteuerten Aufwendungen (sog. Zwangsaufwendungen, wie etwa der Verlust von WG infolge von schädigenden Handlungen Dritter oder durch höhere Gewalt, zB bei Diebstahl, Brandstiftung oder Naturkatastrophen) gestaltet sich die Ermittlung des „auslösenden Moments“ nach diesen Maßstäben allerdings als schwierig.

► *Die Rechtsprechung des BFH* hat bisher in diesen Fällen das den Verlust auslösende Ereignis selbst als neutral angesehen und stattdessen wie folgt differenziert (s. im Einzelnen § 4 Anm. 870 ff.):

▷ *Bei (nahezu) ausschließlich betrieblich genutzten Wirtschaftsgütern und bei beruflichen Arbeitsmitteln* wird der Aufwand regelmäßig allein in der Erwerbssphäre realisiert. Dies gilt auch dann, wenn das den Verlust herbeiführende Ereignis zwar im privaten Bereich des Stpfl. angesiedelt ist, ohne dass dies jedoch bei wertender Betrachtung ins Gewicht fallen würde.

Beispiel: Unterschlagung eines Arbeitsmittels durch nahe Angehörige, sofern sie dem Stpfl. nicht als eigenes Verschulden zuzurechnen ist (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491); Diebstahl des über Nacht vor der eigenen Wohnung abgestellten Betriebs-Pkw. (BFH v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762).

In diesen Fällen tritt die private Mitveranlassung allerdings insoweit nicht zurück, als gerade aufgrund des in der Privatsphäre liegenden Umstands erhebliche zusätzliche Kosten ausgelöst werden, die – bezogen auf die gesamten Aufwendungen – nicht mehr von untergeordneter Bedeutung sind. Die Zusatzkosten sind dann allein privat veranlasst.

Beispiel: Schädigung von aus privaten Gründen mitgenommenen Mitreisenden anlässlich eines auf einer Dienstreise eingetretenen Unfalls (BFH v. 1.12.2005 – IV R 26/04, BStBl. II 2006, 182); Diebstahl des Betriebs-Pkw. während einer privaten Umwegfahrt (BFH v. 18.4.2007 – XI R 60/04 aaO).

- ▷ *Der Verlust privater Gegenstände* ist dann insgesamt beruflich (betrieblich) veranlasst, wenn der Gegenstand im Zeitpunkt des Verlusts für berufliche oder betriebliche Zwecke verwendet wird (BFH v. 25.5.1992 – VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44; v. 30.6.1995 – VI R 26/95, BStBl. II 1995, 744; v. 18.4.2007 – XI R 60/04 aaO). Gleiches gilt, sofern der private Gegenstand zwar nicht beruflich genutzt, dem Stpfl. jedoch aus in seiner Berufssphäre liegenden Gründen entzogen wird (BFH v. 19.3.1982 – VI R 25/80, BStBl. II 1982, 442; v. 4.7.1986 – VI R 227/83, BStBl. II 1986, 771).
- ▷ *Bei gemischt genutzten Gegenständen* findet – soweit es sich um Fahrzeuge handelt – allgemein der Grundsatz Anwendung, dass ihr Verlust und ihre Beschädigung strechtl. das Schicksal der Fahrt teilen, auf der sie entstanden sind.

Der Ansatz einer AfaA für den entstandenen Wertverlust ist daher nur dann zulässig, wenn der Schaden anlässlich einer erwerbsbedingten Reise eingetreten ist (Alles-oder-Nichts-Prinzip; vgl. BFH v. 13.3.1996 – VI R 94/95, BStBl. II 1996, 375; v. 1.12.2005 – IV R 26/04 aaO; v. 18.4.2007 – XI R 60/04 aaO).

- ▶ *Stellungnahme:* Der Rspr. liegt uE der zutreffende Gedanke zugrunde, dass in Ermangelung einer unmittelbar und willentlich vom Stpfl. selbst herbeigeführten Ursache für die Aufwandsentstehung entscheidend darauf abgehoben werden muss, aus welchen Gründen der Stpfl. wenigstens mittelbar das latente Risiko eingegangen ist, durch Einwirkungen Dritter oder durch höhere Gewalt einen Verlust oder eine Wertminderung des betreffenden WG zu erleiden. In dieser Risikoübernahme liegt bei wertender Betrachtung das „auslösende Moment“ für die mit der anschließenden Schädigung einhergehenden Aufwendungen. Darauf, ob sich der Stpfl. des Risikos bewusst gewesen ist, kommt es uE nicht an.

Ähnlich WEBER (StuW 2009, 184 [189 f.]) mit dem Hinweis, dass vom Stpfl. bei seinem finalen Handeln auch das Risiko nicht willensgesteuerter Nebenfolgen ins Kalkül mit aufgenommen worden ist.

Bei zufälligem Schadenseintritt ist allerdings zu überlegen, ob künftig daran festgehalten werden kann, auch den entscheidenden Veranlassungsbeitrag für den (zufälligen) Verlust trennbar gemischt genutzter WG und für vergleichbare Aufwendungen – mit unterschiedlichem stl. Ergebnis – entscheidend daran festzumachen, ob sich das (nicht vorhersehbare!) Verlustrisiko anlässlich einer erwerbsbedingten Nutzung oder anlässlich einer privaten Verwendung des Gegenstands realisiert hat. Sachgerechter ist uE auch in diesen Fällen die Aufteilung der Aufwendungen (s. auch § 9 Anm. 194).

Beispiel: Nach den durch BFH v. 13.3.1996 – VI R 94/95 (aaO), v. 1.12.2005 – IV R 26/04 (aaO) und v. 18.4.2007 – XI R 60/04 (aaO) aufgestellten Grundsätzen wäre der Restwert eines durch Überspannung zerstörten Computers, der zuvor je hälftig beruflich und privat genutzt worden war, entweder vollumfänglich als BA bzw. WK oder aber als Lebensführungsaufwand überhaupt nicht abziehbar (Alles-oder-Nichts-Prinzip). Das stl. Ergebnis hinge allein davon ab, ob der Überspannungsschaden während der Bearbeitung eines beruflichen Vorgangs oder während des privaten Gebrauchs eingetreten ist. Abgesehen davon, dass Letzteres schwerlich aufzuklären sein wird, bietet

§ 12 Anm. 63–66 Nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (Nr. 1)

sich hier als angemessener und damit uE zutreffender Aufteilungsmaßstab der zeitliche Umfang der bisherigen Verwendung an, die aus Sicht des Stpfl. auch das auslösende Moment für die Übernahme des allgemeinen Schadensrisikos bildet. – Zum gleichen Ergebnis (Aufteilung der Zwangsaufwendungen) gelangen zB auch TIPKE (StuW 1979, 193 [202]), SÖHN (DStJ/G 3 [1980], 13 [92]) und WASSERMEYER (StuW 1981, 245 [252]).

64–65 Einstweilen frei.

66 3. Trennbarkeit des Aufwands

Abzugsmöglichkeit nur bei Trennbarkeit: Grundlegende Voraussetzung für die Aufteilung von Aufwendungen und für den anteiligen Aufzug des beruflich oder betrieblich veranlassten Aufwandsteils ist, dass die Aufwendungen nach den ihnen zugrunde liegenden Veranlassungsbeiträgen trennbar sind.

► *Nur Fixkosten und einheitlich anfallender Aufwand betroffen:* Ob dies der Fall und der Aufwand damit aufteilbar ist, ist uE für jeden einzelnen Aufwandsposten gesondert zu beurteilen. Bedeutung gewinnt die Frage nach der Trennbarkeit damit nur für solche Aufwendungen, die sich als Fixkosten darstellen oder die sonst vom Stpfl. einheitlich zur Finanzierung sowohl beruflicher (betrieblicher) als auch privater Verwendungszwecke eingegangen werden. Aufwandsposten, die neben solchen Fixkosten gesondert anfallen und ausschließlich zur Abgeltung privater oder erwerbsbedingter Bedürfnisse bestimmt sind, sind aus der Betrachtung von vornherein auszuschneiden, da sie zwingend in einen Fall als nicht abziehbarer Lebensführungsaufwand und im anderen Fall als BA bzw. als WK einzuordnen sind (vgl. auch BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614 Tz. 9; FROTSCHER/DÜRR, § 12 Rn. 47).

P. FISCHER (NWB 2010, 412 [416]) spricht für diese Fälle – soweit sie in der bisherigen Rechtsanwendungspraxis unter dem Aspekt des gemischten Aufwands problematisiert wurden – anschaulich von einer „optischen Täuschung“, WEBER (StuW 2009, 184 [191]) von der „Wahl einer geeigneten kleinen Beurteilungseinheit“.

Beispiel: Bei einer gemischt veranlassten Reise stellen die Kosten für Hotelübernachtungen zwischen den mit beruflichen Tätigkeiten ausgefüllten Reisetagen ohne weiteres BA/WK dar. Ebenso eindeutig sind die Übernachtungen aus Anlass des vorangegangenen oder anschließenden Erholungsaufenthalts der privaten Lebensführung zuzurechnen. Beide Aufwandsposten sind von vornherein auszugrenzen, da sie sich leicht und eindeutig dem beruflichen und privaten Bereich zuordnen lassen (vgl. BFH v. 21.4.2010 – VI R 5/07, BStBl. II 2010, 687 unter II.2.b). Für sie stellt sich die Frage nach der Trennbarkeit daher nicht. Gemischte und gegebenenfalls aufteilbare Aufwendungen sind lediglich die fixen, einheitlichen Kosten für die Hin- und Rückreise zum bzw. vom Tätigkeits- und Erholungsort (Sachverhalt nach BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672).

► *In den nach bisheriger BFH-Rechtsprechung vom Aufteilungsverbot nicht betroffenen Fallgruppen* ist uE weiterhin von der Abtrennbarkeit eines beruflich bzw. betrieblich veranlassten Anteils auszugehen (ebenso SCHMIDT/DRENECK XXIX, § 12 Rn. 3; ZIMMERS, GStB 2010, 104 [109]). Dies betrifft insbes. die fixen Kosten sowie den einheitlich anfallenden Aufwand

- für gemischt genutzte Kfz. (BFH v. 9.10.1953 – IV 536/52, BStBl. III 1953, 337) und Telefonanschlüsse (Grundgebühren; BFH v. 21.11.1980 – VI R 202/79, BStBl. II 1981, 131);
- für das auch im Betrieb eingesetzte Hauspersonal (BFH v. 8.11.1979 – IV R 66/77, BStBl. II 1980, 117);
- für die Nutzung der privaten Waschmaschine zur Reinigung von Berufskleidung (BFH v. 29.6.1993 – VI R 77/91, BStBl. II 1993, 837);

- für Versicherungsprämien zur Abdeckung sowohl beruflicher als auch privater Risiken (BFH v. 19.2.1993 – VI R 42/92, BStBl. II 1993, 519; v. 31.1.1997 – VI R 97/94, BFH/NV 1997, 346; s. im Einzelnen Anm. 96);
- für Kontoführungsgebühren (BFH v. 9.5.1984 – VI R 63/80, BStBl. II 1984, 560);
- für die Zinsen auf eine nebeneinander durch betriebliche und private Abhebungen entstandene Kontokorrentverbindlichkeit (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817);
- für die Leerstandszeiten einer Ferienwohnung (BFH v. 6.11.2001 – IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726);
- für einen privat angeschafften, zugleich aber auch beruflich genutzten Personal-Computer (BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958; s. im Einzelnen Anm. 92).

In diesen Fallgruppen ist der BFH bereits in der Vergangenheit davon ausgegangen, dass objektive Merkmale und Unterlagen eine zutreffende und leicht nachprüfbare Trennung der Aufwendungen ermöglichen.

► *Trennungsmöglichkeit nach objektivierbaren Kriterien:* Über die unterschiedenen Fallgruppen hinaus wird künftig eine Aufteilung bei Fixkosten und einheitlichen Aufwendungen in allen Fällen in Betracht kommen, in denen zur Abgrenzung der Veranlassungsbeiträge objektivierbare Kriterien zur Verfügung stehen. Dafür kommt es entscheidend darauf an, ob sich zur Trennung des berufsbedingten Moments von der privaten Mitveranlassung ein sachgerechter Aufteilungsmaßstab anbietet (s. hierzu Anm. 68).

Objektiv trennbar sind Fixkosten und einheitliche Aufwendungen nach der geänderten Rspr. des BFH insbes. bei gemischt veranlassten Reisen, sofern bei ihnen als Aufteilungsmaßstab das Verhältnis der beruflichen und privaten Zeitanteile der Reise herangezogen werden kann. Ist nämlich objektiv feststellbar, wie lange die Reise insgesamt gedauert und welche Tätigkeiten der Stpfl. während der Reise unternommen hat, so kann damit zugleich – in ähnlicher Weise wie bereits bei den Fixkosten für die gemischte Pkw.- und Telefonnutzung – ohne weiteres ermittelt werden, welche Zeitanteile auf die jeweiligen Tätigkeiten entfallen.

BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO unter C.III.4.d; zuvor bereits BFH v. 20.7.2006 – VI R 94/01, BStBl. II 2007, 121.

Keine Trennbarkeit bei beruflich/privater Doppelmotivation: Greifen die beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge für die Tätigkeit der Aufwendungen derart ineinander, dass eine Trennung nicht möglich ist (beruflich/private Doppelmotivation), so fehlt es an objektivierbaren Kriterien für die Aufteilung. Dies hat zur Folge, dass ein BA- oder WKAbzug für den Aufwand trotz seiner feststehenden gemischten Veranlassung insgesamt ausscheidet (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO unter C.III.4.c; s. hierzu im Einzelnen Anm. 73).

Bei Reisefixkosten kann das etwa dann der Fall sein, wenn eine zeitliche Aufteilung der Aufwendungen nicht möglich ist, weil kein Zeitabschnitt der Reise allein oder mehr als nur unerheblich den betrieblichen (beruflichen) Interessen des Stpfl. gedient hat (BFH v. 5.2.2010 – IV B 57/09, BFH/NV 2010, 880).

Unverzichtbare Aufwendungen für die Lebensführung sind grds. nicht abziehbar und damit auch nicht aufteilbar. Sie sind nach Maßgabe des subjektiven Nettoprinzips durch die Vorschriften zur Berücksichtigung des stl. Existenzminimums (Grundfreibetrag, § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1, und Kinderfreibeträge, § 32 Abs. 6) pauschal abgegolten, soweit sie nicht ohnehin als SA oder als agB

§ 12 Anm. 66–68 Nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (Nr. 1)

abziehbar sind (BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614 Tz. 4). Dass auch bei derartigen Aufwendungen ein beruflicher Anteil theoretisch abtrennbar wäre (etwa in zeitlicher Hinsicht für bürgerliche Kleidung, Brille oder Armbanduhr), ist unerheblich (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO unter C.III.4.a).

67 Einstweilen frei.

68 4. Trennungs- und Aufteilungsmaßstab

Die Bestimmung des abziehbaren Teils bei trennbar gemischt veranlassten Aufwendungen hat nach BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (BStBl. II 2010, 672 unter C.III.4.e) unter Anwendung eines sachgerechten Aufteilungsmaßstabs zu erfolgen.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist hierfür (uE im Wesentlichen zutreffend)

„ein geeigneter, den Verhältnissen im Einzelfall gerecht werdender Aufteilungsmaßstab zu finden“, der „nach objektivierbaren – dh. nach außen hin erkennbaren und nachvollziehbaren – Kriterien ermittelt und hinsichtlich des ihm zugrunde liegenden Veranlassungsbeitrags dokumentiert werden“ muss (BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614 Tz. 14).

Feststellbare Zeitanteile: Wird das WG, um dessen Fixkosten es geht, in zeitlicher Hinsicht abwechselnd beruflich bzw. betrieblich und privat verwendet, so bietet sich in erster Linie eine Aufteilung in dem Verhältnis an, in dem die Nutzungszeiträume zueinander stehen. Gleiches gilt für andere einheitliche Aufwendungen, die sich auf einen konkreten Zeitraum beziehen und innerhalb dieses Zeitraums abwechselnd mit beruflichen und mit privaten Zwecken in Zusammenhang stehen.

Beispiele: Gemischte Nutzung eines Personal-Computers (BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958); Beschäftigung einer Haushälterin zu einem Teil ihrer Arbeitszeit mit betrieblichen Tätigkeiten (BFH v. 8.11.1979 – IV R 66/77, BStBl. II 1980, 117).

► *Bei gemischt veranlassten Reisen* bildet nach der Rspr. des BFH das Verhältnis der beruflichen und privaten Zeitanteile der Reise das vorrangige Aufteilungskriterium. Dazu bedarf es der vorherigen Feststellung, welche Reiseabschnitte bzw. Reisebestandteile im Einzelnen beruflich oder privat veranlasst sind. Dafür ist zu ermitteln, wie lange die Reise insgesamt gedauert und welche Tätigkeiten der Stpfl. während der Reise unternommen hat. Bei der Bemessung der Zeitanteile sind der An- und der Abreisetag jedoch nur zu berücksichtigen, wenn diese Tage zumindest teilweise für private bzw. für berufliche Unternehmungen zur Verfügung standen; ansonsten sind diese Tage bei der Aufteilung neutral zu behandeln.

Vgl. BFH v. 20.7.2006 – VI R 94/01, BStBl. II 2007, 121; v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO unter C.III.4.d; v. 21.4.2010 – VI R 5/07, BStBl. II 2010, 687.

► *Ausnahmsweise ist ein anderer Aufteilungsmaßstab heranzuziehen*, wenn dies das unterschiedliche Gewicht der verschiedenen Veranlassungsbeiträge im Einzelfall erfordert. In besonders gelagerten Fällen kann eine solche Gewichtung dazu führen, dass von einer Aufteilung ganz abzusehen ist. Dies kann bezüglich der fixen Kosten für die Hin- und Rückreise etwa dann der Fall sein, wenn der Stpfl. aufgrund einer Weisung seines ArbG einen für ihn verpflichtenden beruflichen Termin wahrnimmt, den er am gleichen Ort mit einem vorherigen oder anschließenden Privataufenthalt verbindet (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO unter C.III.4.e; BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614 Tz. 12; abl. P. FISCHER, NWB 2010, 412 [417]).

Gleiches kann uE gelten, wenn der Stpfl. einem privaten Bekannten anlässlich einer dienstlichen Reise eine kostenlose Mitfahrgelegenheit anbietet, soweit sie keine Mehrkosten verursacht (ebenso SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 11).

Andere objektive Maßstäbe kommen für die Abgrenzung der Veranlassungsbeiträge voneinander und die Bestimmung des abziehbaren Anteils in Betracht, wenn sie quantifizierbar und für die konkrete Aufwandsfallgruppe sachgerecht sind. Denkbar ist eine Aufteilung etwa:

▶ *Nach Flächen:* Dieser Aufteilungsmaßstab bietet sich etwa an bei der Ermittlung des Kostenanteils betrieblicher oder beruflich genutzter Räume an den Gemeinkosten einer Wohnung oder eines Gebäudes (so zB bei häuslichen Arbeitszimmern, Lagerräumen oder Büros; vgl. BFH v. 22.11.2006 – X R 1/05, BStBl. II 2007, 304);

▶ *Nach dem gegenständlichen Umfang der Nutzung:* Auf diesem Wege können zB die Fixkosten gemischt genutzter Kfz. aufgeteilt werden, bei denen das Verhältnis der zurückgelegten Strecken ohne weiteres anhand der Kilometerleistung ermittelt werden kann. Gleiches gilt etwa für Kontoführungsgebühren, deren fixer Teil im Verhältnis der privaten zu den betrieblichen Buchungen aufgeteilt werden kann (vgl. BFH v. 9.5.1984 – VI R 63/80, BStBl. II 1984, 560), und für die Reinigungskosten typischer Berufskleidung, die anhand der rechnerisch zu ermittelnden Kosten des einzelnen Waschmaschinenlaufs festgestellt werden können (vgl. BFH v. 29.6.1993 – VI R 77/91, BStBl. II 1993, 837);

▶ *Nach den mit der Nutzung des WG verbundenen variablen Kosten:* So sind etwa die fixen Kosten eines Telefonanschlusses (Grundgebühren) idR im gleichen Verhältnis aufzuteilen, in dem die Gebühren für die einzelnen dienstlich und privat geführten Gespräche zueinander stehen (vgl. BFH v. 13.3.1981 – VI R 6/78, nv.);

▶ *Nach dem kalkulatorischen Anteil des mit der Aufwendung erzielten Nutzens:* Dies gilt etwa für einheitliche Prämienzahlungen auf Versicherungen, die nebeneinander private und erwerbsbedingte Risiken abdecken. Die Prämien sind in dem Verhältnis aufzuteilen, das sich aus dem mit ihnen für die einzelnen Risiken erworbenen Versicherungsschutz – wäre er jeweils getrennt zu vergüten – ergibt (vgl. BFH v. 19.2.1993 – VI R 42/92, BStBl. II 1993, 519; v. 31.1.1997 – VI R 97/94, BFH/NV 1997, 346; v. 19.5.2009 – VIII R 6/07, BStBl. II 2010, 168);

▶ *Nach der Anzahl der betroffenen Personen:* Eine solche Aufteilung „nach Köpfen“ kommt etwa bei gemischt veranlasseten Feiern in Betracht, an denen neben Geschäftspartnern auch Familienangehörige teilnehmen (vgl. BFH v. 10.7.2008 – VI R 26/07, BFH/NV 2008, 1831; BMF v. 6.7.2010 aaO Tz. 15; SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 5). Werden im Rahmen einer sog. sozialpädagogischen Lebensgemeinschaft fremde Kinder in die Familie des Stpfl. integriert, so sind die Aufwendungen für Gemeinschaftsräume, die sowohl der eigenen Wohnnutzung des Stpfl. und seiner Familie als auch der (entgeltlichen) Betreuung der fremden Kinder dienen, regelmäßig gleichfalls nach der Zahl der der Haushaltsgemeinschaft zugehörigen Personen aufzuteilen (vgl. BFH v. 25.6.2009 – IX R 49/08, BStBl. II 2010, 122).

Einstweilen frei.

69–70

III. Gemischter, aber insgesamt nicht abziehbarer Aufwand

1. Überblick

Von der Aufteilung und damit vom teilweisen BA- oder WKAbzug ist – auch nach der geänderten Rspr. des BFH (vgl. BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672) – in folgenden Fallgruppen abzusehen:

- wenn die berufliche oder betriebliche Veranlassung von bloß untergeordneter Bedeutung ist oder wenn das unterschiedliche Gewicht der verschiedenen Veranlassungsbeiträge dies sonst im Einzelfall erfordert (s. Anm. 72);
- wenn die beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge so ineinander greifen, dass eine Trennung nicht möglich ist, weil es an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung fehlt (s. Anm. 73);
- wenn es sich um grds. nicht abziehbare und nicht aufteilbare unverzichtbare Aufwendungen für die Lebensführung handelt, die sich nur theoretisch aufteilen ließen und durch die Vorschriften über das stl. Existenzminimum pauschal abgegolten sind (s. Anm. 76).

Das Verbot der erstl. Berücksichtigung für die von diesen Fallgruppen betroffenen Aufwendungen ergibt sich uE idR nach wie vor aus Nr. 1 Satz 2 (s. Anm. 56). Vordergründig lässt die neue Rspr. damit wenig Unterschiede gegenüber der bisherigen, jahrzehntelang gültigen Auffassung des BFH erkennen:

„Wenn die Kosten der Anschaffung eines Wirtschaftsguts zu den in § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG bezeichneten Aufwendungen für die Lebensführung gehören, ist eine Aufteilung in nicht abziehbare Aufwendungen für die Lebensführung und in Betriebsausgaben oder Werbungskosten nur zulässig, wenn objektive Merkmale und Unterlagen eine zutreffende und leicht nachprüfbar Trennung ermöglichen, und wenn außerdem der berufliche Nutzungsanteil nicht von untergeordneter Bedeutung ist“ (BFH v. 19.10.1970 – GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17 unter II.8.).

Ungeklärte Tragweite: Aufgrund dieses Befunds ist offen, welche praktische Bedeutung die durch BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (aaO) eingeleitete Rspr.-Änderung im stl. Ergebnis erlangen wird. So wird im Schrifttum sowohl von einer Wende „vom Aufteilungsverbot zum Aufteilungsgebot“ gesprochen (SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 2; HEUERMANN, StBp. 2010, 86; ähnlich auch G. KIRCHHOF, Festschr. J. Lang, 2010, 563 [573]; LEISNER-EGENSPERGER, DStZ 2010, 185; STRECK, NJW 2010, 896) als auch die Auffassung vertreten, es werde „in vielen Fällen (...) im Ergebnis alles beim Alten bleiben“ (PEZZER, DStR 2010, 93 [95]).

Stellungnahme: UE liegt die Tragweite der Rspr.-Änderung in erster Linie in der mit ihr einhergehenden Umkehrung des Regel-Ausnahme-Verhältnisses. Aus den Entscheidungsgründen von BFH v. 19.10.1970 – GrS 2/70 (aaO unter II.6.) sprach noch eine grundlegende Skepsis gegenüber jedweder Aufwands-trennung, da nur „in verhältnismäßig seltenen Fällen“ ein zuverlässiger, leicht feststellbarer und nachprüfbarer objektiver Maßstab für die Aufteilung gegeben sei, was eher dafür spreche, auch die zuvor von der Rspr. bereits anerkannten Aufteilungsfallgruppen (so etwa bei den fixen Kosten der Telefon- und der Kfz.-Nutzung) wieder preiszugeben. BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (aaO) rückt demgegenüber ausdrücklich das Gebot der Steuergerechtigkeit und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in den Vordergrund, dessen folgerichtige Umsetzung es künftig erfordert, die Aufteilbarkeit stärker zum Regelfall werden zu lassen. Für die Besteuerungspraxis gemischter Aufwendungen wird es in erster Linie bedeutsam sein, welche exakten Konturen die nachfolgende Rspr. des BFH den genannten (Ausnahme-) Fallgruppen künftig geben wird.

Diese Frage wird sich nur anhand einer umfangreichen Kasuistik für jeden betroffenen Aufwandsposten im Einzelfall beantworten lassen (ebenso KIRCHHOF/SEILER IX. § 12 Rn. 1; ähnlich P. FISCHER, NWB 2010, 412 [413]; HEUERMANN, StBp. 2010, 86 [89]). Ob es deren Ergebnis sein wird, dass künftig in der Mehrzahl der Fälle gemischten Aufwands eine teilweise Abzugsmöglichkeit entstehen wird, bleibt abzuwarten; zumindest aber wird sich die Argumentationslast in der Weise verschieben, dass – anders als in der Vergangenheit – nicht mehr die objektive und leicht nachprüfbare Aufteilbarkeit der Aufwendungen als Voraussetzung für den Abzug, sondern die fehlende Trennbarkeit wegen Ineinandergreifens der Veranlassungsbeiträge als Voraussetzung für dessen Versagung einer expliziten Begründung bedürfen wird.

Ebenso LEISNER-EGENSPERGER, DStZ 2010, 185 (188): „Teilbarkeit ist jedenfalls anzustreben“; JAHN, GStB 2010, 39 (40); STRECK, NJW 2010, 896.

2. Unwesentliche Mitveranlassung

72

Grundsatz der Unbeachtlichkeit geringfügiger Einflüsse: In ausdrücklicher Fortführung seiner bisherigen, bis auf die Entsch. des PrOVG v. 26.9.1901 (PrOVGE 10, 86) zurückgehenden stRspr. hält der BFH nach wie vor an dem Grundsatz fest, dass eine unbedeutende private Mitveranlassung dem vollständigen Abzug von BA oder WK nicht entgegensteht und dass umgekehrt eine unbedeutende berufliche Veranlassung von Aufwendungen für die Lebensführung keinen BA- oder WKAbzug eröffnet.

BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 unter C.III.4.b; vgl. auch G. KIRCHHOF, Festschr. J. Lang, 2010, 563 (575): „Bagatellanlässe“.

Unbedeutend, weil geringfügig, sind Veranlassungsbeiträge, die „von völlig untergeordneter Bedeutung“ sind (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO unter C.III.2.c und C.III.4.). Dies ist in quantitativer Hinsicht im Regelfall dann anzunehmen, wenn der betreffende Veranlassungszusammenhang weniger als 10 % beträgt. Daraus folgt ein generelles Abzugsverbot für gemischte Aufwendungen, deren betrieblicher oder beruflicher Anteil weniger als ein Zehntel der gesamten Nutzung ausmacht.

BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985; v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958; v. 20.7.2006 – VI R 94/01, BStBl. II 2007, 121; v. 10.7.2008 – VI R 26/07, BFH/NV 2008, 1831; glA – auch im Hinblick auf die 10 %-Grenze – die Fin-Verw. in BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614 Tz. 11.

Einzelfallbezogene Gewichtung: Veranlassungsbeiträge, die bei quantitativer Betrachtung nicht unbedeutend sind, führen grds. zu einer Aufteilbarkeit der durch sie ausgelösten Aufwendungen anhand des für den betreffenden Aufwendungsstyp entwickelten Aufteilungsmaßstabs. Im Einzelfall kann es das unterschiedliche Gewicht der verschiedenen Veranlassungsbeiträge jedoch erfordern, einen anderen Aufteilungsmaßstab als sachgerecht heranzuziehen oder ganz von einer Aufteilung abzusehen (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO unter C.III.4.e). Ist Letzteres der Fall und erweist sich eine quantitativ nicht unerhebliche berufliche Mitveranlassung bei wertender Betrachtung als in qualitativer Hinsicht geringfügig, so wird dadurch der (auch anteilige) BA- bzw. WKAbzug versperrt.

Beispiel: Nutzt der Stpfl. die sich anlässlich seines privaten Erholungsurlaubs bietende Gelegenheit zum Besuch eines Geschäftspartners (Umkehrfall zu BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO), so sind die Reisekosten zwischen Heimat- und Urlaubsort insgesamt nicht abziehbar (glA ALBERT, FR 2010, 220 [224]). Als BA abziehbar sind allein die durch den Besuch verursachten Mehrkosten (ebenso BMF v. 6.7.2010 aaO Tz. 11; SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 11).

§ 12 Anm. 72–73 Nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (Nr. 1)

Ähnlich wird uE der Fall zu beurteilen sein, dass aufgrund des allein in der Privatsphäre liegenden Veranlassungsteils erhebliche zusätzliche Kosten ausgelöst werden, die – bezogen auf die gesamten Aufwendungen – nicht mehr von untergeordneter Bedeutung sind. Derartige zusätzliche Aufwendungen nehmen am anteiligen BA- oder WKAbzug nicht teil.

Beispiel: Schädigung von aus privaten Gründen mitgenommenen Mitreisenden anlässlich eines auf einer Dienstreise eingetretenen Unfalls (BFH v. 1.12.2005 – IV R 26/04, BStBl. II 2006, 182); Diebstahl des Betriebs-Pkw. während einer privaten Umwegfahrt (BFH v. 18.4.2007 – XI R 60/04, BStBl. II 2007, 762); s. auch Anm. 63.

73 3. Untrennbarer Aufwand

Greifen die – für sich gesehen jeweils nicht unbedeutenden – beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge so ineinander, dass eine Trennung nicht möglich ist, fehlt es also an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung, so kommt ein Abzug der Aufwendungen insgesamt nicht in Betracht.

BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 unter C.III.4.c; BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614 Tz. 3.

Die Frage, wann in diesem Sinne untrennbarer Aufwand vorliegt, ist für die Rechtsanwendungspraxis im Bereich der Nr. 1 von grundlegender Bedeutung.

Sachgerechtigkeit einer Aufteilung: Ins Positive gewendet, lässt sich trennbarer Aufwand –als Gegenbegriff zum (nicht abziehbaren) untrennbaren Aufwand – daran festmachen, dass zur Trennung des berufsbedingten Moments von der privaten Mitveranlassung ein sachgerechter Aufteilungsmaßstab zur Verfügung steht. Dieser Maßstab muss allerdings objektivierbar und damit quantifizierbar, dh. dem Wesen nach einer rechnerischen Überprüfung zugänglich sein (so bereits der Vorlagebeschluss des VI. Senats, BFH v. 20.7.2006 – VI R 94/01, BStBl. II 2007, 121 unter B.III.1.). Eine bloß griffweise Schätzung ohne objektiv quantifizierbare Anhaltspunkte ist damit uE unzulässig.

Ebenso BMF v. 6.7.2010 (aaO) für den Fall, dass es „an einer geeigneten Schätzungsgrundlage“ fehlt. – Im gleichen Sinne ist offenbar auch BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (aaO unter C.III.4.c) mit dem dort enthaltenen Hinweis auf SÖHN (Festschr. Offerhaus, 1999, 477 [485]) zu verstehen. SÖHN spricht seinerseits von „Mischaufwendungen im engeren Sinne“, die nicht quantitativ in einen ausschließlich betrieblich/beruflich und in einen ausschließlich privat veranlassten Teil aufgeteilt werden können, weil a priori sachgerechte, objektive oder objektivierbare Aufteilungsmaßstäbe fehlen, und bei denen zwar eine qualitative Wertung möglich ist, ob eine betrieblich/berufliche und/oder eine private Veranlassung wesentlich oder unwesentlich ist, hingegen für eine quantitative Aufteilung in Teilbeträge dem Rechtsanwender jedes „plausible Kriterium“ fehlt (SÖHN aaO, 477 [482 f.]). Hierzu führt SÖHN an der vom BFH (v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO) in Bezug genommenen Stelle aus, dass eine quantitative Aufteilung von Mischaufwendungen ieS für den Rechtsanwender nicht nur schwierig ist, sondern willkürlich wäre und deshalb für den Rechtsanwender ausgeschlossen (unzulässig) ist, sofern nicht der Gesetzgeber seinerseits einen (teilweisen) Abzug durch entsprechende Sondervorschrift zulässt (SÖHN aaO, 477 [484 f.]). Auch eine schätzungsweise Aufteilung gem. § 162 AO wäre bei Mischaufwendungen ieS willkürlich und ist deshalb unzulässig (SÖHN aaO, 477 [483]).

Beruflich-private Doppelmotivation: Negativ gewendet, liegt trennbarer Aufwand dann nicht (mehr) vor, wenn sein auslösendes Moment (s. Anm. 63) in einer zugleich beruflichen (betrieblichen) und privaten Doppelmotivation besteht und deshalb einheitlich zu beurteilen ist (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO).

Vgl. P. FISCHER, NWB 2010, 412 (417): „gemischte Motivlage“ mit „multikausalen und multifinalen Wirkungszusammenhängen“ (in Anlehnung an BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BFH/NV 2009, 338).

► *Gradueller Übergang*: Rspr. und Schrifttum umschreiben die Nicht-Aufteilbarkeit in der Weise, dass beide Veranlassungsbeiträge „so ineinander (greifen)“ (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO) bzw. „so mit einander verwoben (sind)“ (PEZZER, DStR 2010, 93 [94]), dass „eine Trennung nicht möglich ist“. Für die praktische Rechtsanwendung ist damit wenig gewonnen. Allenfalls legt die Verwendung des Adverbs „so“ (verstanden iSv. „derart“) die Annahme nahe, dass der Übergang zwischen trennbarem und untrennbarem Aufwand fließend (graduell) und aufgrund wertender Betrachtung im Einzelfall zu bestimmen ist. Die Aufwendungen müssen „ihrer Natur nach nicht aufteilbar“ sein (PEZZER, DStR 2010, 93 [94]).

Beispiele:

- *Bei Reisefixkosten* ist eine zeitliche Aufteilung der Aufwendungen nicht möglich, wenn kein Zeitabschnitt der Reise allein oder mehr als nur unerheblich den betrieblichen (beruflichen) Interessen des Stpfl. gedient hat (BFH v. 5.2.2010 – IV B 57/09, BFH/NV 2010, 880);
- *Aufwendungen des Stpfl. für Renovierungsarbeiten* an seiner im Zeitpunkt der Arbeiten selbstgenutzten Wohnung sind auch dann nicht (teilweise) als WK abziehbar, wenn die Wohnung später vermietet werden soll, weil sie insoweit untrennbar gemischt veranlasst sind (PEZZER, DStR 2010, 93 [95 f.], unter Hinweis auf BFH v. 1.4.2009 – IX R 51/08, BFH/NV 2009, 1259);
- *(Regenerations-)Kuren* von ArbN sind einheitlich zu beurteilen und können weder auf der Einnahmenseite in betriebsfunktionale Bestandteile und Elemente mit Vorteilscharakter noch auf der Ausgabenseite in WK und Lebensführungsaufwand aufgeteilt werden (BFH v. 11.3.2010 – VI R 7/08, BStBl. II 2010, 763);
- *die touristische Reise* eines Religionslehrers durch das Heilige Land oder eines Sprachlehrers durch das Land der von ihm gelehrt Fremdsprache stellen Lebensführungsaufwand dar, der nur beiläufig dem Beruf förderlich ist (SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 12; KEMPERMANN, FR 2010, 233 [234]);
- *die Konzertbesuche* eines Musiklehrers sind gleichfalls Aufwendungen der Lebensführung (BMF v. 6.7.2010 aaO Tz. 4; SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 12);
- *bei Geschäftsleuten* führt die Mitgliedschaft in einem Golfclub ebenso wie die Einladung von Geschäftspartnern zum Abendessen in die eigene Wohnung zu typischem Repräsentationsaufwand, der nach Nr. 1 Satz 2 nicht abziehbar ist (SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 12; ORTMANN-BABEL, BB 2010, 296);
- *Einbürgerungskosten* eines ausländ. Stpfl. zum Erwerb der deutschen Staatsangehörigkeit – die Voraussetzung für die Erlangung des Beamtenstatus ist – sind nicht aufteilbar, weil das in der Berufssphäre liegende auslösende Moment quantitativ nicht von dem Umstand zu trennen ist, dass der Stpfl. durch den Besitz der Staatsangehörigkeit ein umfassendes rechtl. Band mit dem deutschen Staat begründet, das ihm Ansprüche auf diplomatischen und konsularischen Schutz, auf Einreise in das Bundesgebiet und auf Teilhabe am demokratischen Willensbildungsprozess verschafft und insoweit zu einer nicht bloß unerheblichen privaten Mitveranlassung führt (ebenso BMF v. 6.7.2010 aaO Tz. 19 im Anschluss an BFH v. 18.5.1984 – VI R 130/80, BStBl. II 1984, 588; aA STRECK, NJW 2010, 896);
- *Aufwendungen für Sicherheitsmaßnahmen* zum Schutz von Leben, Gesundheit, Freiheit und Vermögen des Stpfl. und seiner Familienangehörigen berühren idR nicht unwesentlich auch die private Lebensführung. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die mit dem Beruf des Stpfl. zusammenhängende Gefährdung nur abstrakter Natur und nicht hinreichend konkret ist (BFH v. 29.3.1979 – IV R 103/75, BStBl. II 1979, 512, für den Schutzhund einer Landärztin; v. 5.4.2006 – IX R 109/00, BStBl. II 2006, 541, für Baumaßnahmen am Wohnhaus eines Bankiers; s. auch BFH v. 9.8.1999 – VIII B 38/99, BFH/NV 2000, 76 mwN). Da die Veranlassungsbeiträge nicht objektiv trennbar sind, scheidet eine Aufteilung aus (ebenso BMF v. 6.7.2010 aaO Tz. 19).

Einstweilen frei.

74–75

76 **4. Unverzichtbare Aufwendungen für die Lebensführung**

Ungeachtet ihres auslösenden Moments insgesamt nicht als BA bzw. WK einzuordnen sind schließlich die grds. nicht abziehbaren und nicht aufteilbaren unverzichtbaren Aufwendungen für die Lebensführung, die nach Maßgabe des subjektiven Nettoprinzips durch die Vorschriften über das stl. Existenzminimum (Grundfreibetrag, § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1) pauschal abgegolten sind. Gleiches gilt nach Auffassung des BFH, wenn die Aufwendungen als SA (insbes. gem. § 10) oder als agB (§§ 33 ff.) zu berücksichtigen sind. Derartige Aufwendungen sind grds. dem Anwendungsbereich von § 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 entzogen, um eine doppelte Berücksichtigung zu vermeiden (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 unter C.III.4.a; s. auch BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614 Tz. 4).

Die Begründung des BFH ist, soweit sie sich auf die Berücksichtigung als SA oder agB bezieht, nicht unproblematisch, weil der BA- bzw. WKAbzug beiden Tatbeständen systematisch vorgeht (§ 2 Abs. 2, Abs. 4) und § 10 Abs. 1 und § 33 Abs. 2 Satz 2 ohnehin einem mehrfachen Ansatz entgegenstehen würden. Gemeint sein dürfte die Überlegung, dass die §§ 10 ff., §§ 33 ff. die dort genannten Aufwendungen typisierend einer auch nur teilweisen Zuweisung zu den BA oder WK entziehen.

Insgesamt nicht trennbar sind diese Aufwendungen auch dann, wenn sie sich theoretisch nach objektivierbaren Kriterien aufteilen ließen. Ob und inwieweit etwa die bürgerliche Kleidung, die Brille oder die Armbanduhr des Stpfl. zeitanteilig auch am betrieblichen Arbeitsplatz getragen wird, bleibt unberücksichtigt.

BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO unter C.III.4.a; zust. PEZZER, DSrR 2010, 93 (95).

Gleichwohl kann berufsbedingter Mehraufwand, der in an sich untrennbarem Zusammenhang mit der Lebensführung steht oder sonst mit Blick auf §§ 10 ff., §§ 33 ff. dem Anwendungsbereich von § 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 grundsätzlich entzogen ist, im Einzelfall bei typisierender Betrachtung als BA oder WK abziehbar sein; die Entscheidung hierüber obliegt aber allein dem Gesetzgeber (so etwa – nach BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO unter C.III.4.a – umgesetzt für Verpflegungsmehraufwendungen, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5, und für typische Berufskleidung, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6, sowie – jedenfalls nach BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BFH/NV 2009, 338 unter C.II.4.a – auch für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4; ebenso GÜNTHER, EStB 2010, 151 [153]).

Beispiele:

für unverzichtbaren Lebensführungsaufwand sind (nach BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO):

- *Anschaffung medizinischer Hilfsmittel* zur Behebung körperlicher Mängel, wie etwa eines Hörgeräts (BFH v. 8.4.1954 – IV 345/53 U, BStBl. III 1954, 174; v. 22.4.2003 – VI B 275/00, BFH/NV 2003, 1052) oder einer Brille (BFH v. 23.10.1992 – VI R 31/92, BStBl. II 1993, 193; v. 20.7.2005 – VI R 50/03, BFH/NV 2005, 2185), und zwar auch insoweit, als sie für die berufliche Tätigkeit benötigt werden;
- *allgemeine Aufwendungen zur Förderung der Gesundheit* (PrOVG v. 13.3.1894, PrOVGE 2, 453; vgl. auch BFH v. 11.3.2010 – VI R 7/08, BStBl. II 2010, 763 zu Regenerationskuren);
- *Anschaffung bürgerlicher Kleidung* (BFH v. 6.7.1989 – IV R 91-92/87, BStBl. II 1990, 49; v. 18.4.1991 – IV R 13/90, BStBl. II 1991, 751; v. 20.3.1992 – VI R 55/89, BStBl. II 1993, 192; v. 27.5.1994 – VI R 67/92, BStBl. II 1995, 17), und zwar auch insoweit, als sie den Umständen nach ausschließlich im Erwerbsleben getragen werden soll und nur dort einem Verschleiß unterliegt (OFH v. 15.10.1948, RFHE 54, 270).

► *Nach Auffassung der Finanzverwaltung* fallen in diesem Sinne unter die Kosten der Lebensführung die Aufwendungen für Wohnung, Ernährung, Kleidung, allgemeine Schulausbildung, Kindererziehung, persönliche Bedürfnisse des täglichen Lebens (zB Erhaltung der Gesundheit, Pflege, Hygieneartikel), Zeitung, Rundfunk und für den Besuch kultureller und sportlicher Veranstaltungen (BMF v. 6.7.2010 aaO Tz. 4).

► *Ein engeres Verständnis* wird vereinzelt im Schrifttum vertreten. So will ALBERT (FR 2010, 220 [224]) unter den Begriff des unverzichtbaren Lebensführungsaufwands lediglich solche Aufwendungen fassen, die zum Lebensunterhalt zwingend notwendig sind; dies seien insbes. die Ausgaben für Essen und Trinken, Kleidung und Wohnung. UE ist diese Auffassung indessen mit Blick auf den Wortlaut von Nr. 1 Satz 1 abzulehnen.

► *Zu einzelnen Fallgruppen* nach Nr. 1 Satz 1 nicht abziehbaren Aufwands s. ausführl. Anm. 33 ff.

Außergewöhnlich hoher Aufwand: Diese Aufwendungen sind uE selbst dann nicht als BA oder WK abziehbar, wenn der estl. Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1) zur Abgeltung der bei theoretischer Betrachtung auf den Beruf entfallenden Mehrkosten erkennbar nicht ausreicht (zB bei Personen des öffentlichen Lebens mit außergewöhnlich hohen Aufwendungen für Bekleidung und äußeres Erscheinungsbild; vgl. bereits BFH v. 6.7.1989 – IV R 91-92/87 aaO).

Einstweilen frei.

77–79

IV. Wichtige Anwendungsfälle

1. Arbeitsmittel

80

Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 ist für Aufwendungen für Arbeitsmittel, darunter exemplarisch auch für Aufwendungen für Werkzeuge und typische Berufskleidung, der WKAbzug eröffnet (s. im Einzelnen § 9 Anm. 530 ff.). Arbeitsmittel sind Wirtschaftsgüter, die unmittelbar zur Erledigung der dienstlichen Aufgaben dienen (BFH v. 18.2.1977 – VI R 182/75, BStBl. II 1977, 464; v. 30.6.2010 – VI R 45/09, DB 2010, 2201). Ob das jeweilige WG als Arbeitsmittel anzusehen ist, richtet sich nach dem Veranlassungszusammenhang, der seiner Anschaffung und seiner anschließenden Nutzung zugrunde liegt. Wenn der berufliche Veranlassungsbeitrag weit überwiegt und der Veranlassungsbezug zur privaten Lebenssphäre nur von untergeordneter Bedeutung ist, sind die Aufwendungen insgesamt als WK abziehbar.

Die Möglichkeit zur privaten Mitbenutzung von Arbeitsmitteln ist unschädlich, wenn sie unbedeutend ist (s. Anm. 62). Dies ist der Fall, wenn die Privatnutzung einen Anteil von etwa einem Zehntel an der Gesamtnutzung nicht übersteigt (vgl. BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958, für einen in der Privatwohnung des Stpfl. aufgestellten Personal-Computer).

Gleichfalls – und zwar in qualitativer Hinsicht – zu vernachlässigen ist die dem Stpfl. eröffnete Gelegenheit zum Privatgebrauch von Arbeitsmitteln, auf die er im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit zwingend angewiesen ist, wie etwa von Sportgeräten bei einem Berufssportler. Darauf, ob die für dieses Arbeitsmittel getätigten Aufwendungen sich für andere Stpfl. typischerweise als Lebensführungsaufwand darstellen würden, kommt es nicht an (vgl. BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 unter C.III.3.d, für die Neuanschaffung von Ski bei einem Berufsskilehrer; BFH v. 20.5.2010 – VI R 53/09, nv., für die Anschaf-

§ 12 Anm. 80–82 Nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (Nr. 1)

fung von Büchern bei einem Lehrer; BFH v. 30.6.2010 – VI R 45/09 aaO, für Fütterung und Pflege des Diensthunds bei einem Polizei-Hundeführer). Da der Privatgebrauch uE bei wertender Betrachtung qualitativ geringfügig ist, ist auch eine private Verwendung des Arbeitsmittels zu mehr als einem Zehntel der Gesamtnutzung noch unschädlich, solange sie nicht in einem unangemessenen Verhältnis zur beruflichen Verwendung des Gegenstands steht (s. Anm. 62 und – zum umgekehrten Fall der qualitativ unwesentlichen beruflichen Veranlassung – Anm. 72).

Ist die private Nutzung nach diesen Maßstäben mehr als nur geringfügig, erfolgt nach BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (aaO) eine Aufteilung der Aufwendungen im Verhältnis des Privatgebrauchs zur Gesamtnutzung des Arbeitsmittels, und zwar – je nach Sachgerechtigkeit – nach Zeitanteilen oder nach einem anderen geeigneten Aufteilungsmaßstab (s. Anm. 68).

Typische Gegenstände der privaten Lebensführung sind keine Arbeitsmittel in diesem Sinne. Dies betrifft auch Geräte der Unterhaltungselektronik wie etwa Radio- und Fernsehgeräte (s. dazu Anm. 92), die aufgrund eines allgemeinen Bedürfnisses nach Information und Zerstreuung am Arbeitsplatz aufgestellt werden und daher wegen untrennbar privater Mitveranlassung auch nicht anteilig zum WKAbzug führen (ebenso SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 25; aA möglicherweise BFH v. 7.9.1989 – IV R 128/88, BStBl. II 1990, 19). Aus den gleichen Gründen insgesamt nicht abziehbar sind zB – auch nach der durch BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (aaO) eingeleiteten Rspr.-Änderung – Aufwendungen für allgemeinbildende Literatur und für Tageszeitungen, da bei ihnen nicht nach objektivierbaren Kriterien bestimmt werden kann, in welchem Umfang sie zur Erlangung beruflicher und außerberuflicher Informationen genutzt werden (glA BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614 Tz. 4 und 17; s. auch Anm. 46).

Vgl. BFH v. 30.6.1983 – IV R 2/81, BStBl. II 1983, 715 („Frankfurter Allgemeine Zeitung“); v. 7.9.1989 – IV R 128/88, BStBl. II 1990, 19 (Wochenzeitschriften „Der Spiegel“ und „Die Zeit“); v. 7.4.2005 – VI R 168/04, BFH/NV 2005, 1300; anders noch BFH v. 12.11.1982 – VI R 193/79, DB 1983, 372 (WKAbzug bei einem Steuerberater anerkannt für das „Handelsblatt“ als reine Wirtschaftszeitschrift ohne Sport- und Börsenteil). Siehe im Einzelnen § 9 Anm. 580.

Zum Begriff der typischen Berufskleidung s. § 9 Anm. 550 ff.

Werkzeuge sind Geräte zur Verrichtung handwerklicher Arbeiten (Handwerkzeuge, BFH v. 21.8.1995 – VI R 30/95, BStBl. II 1995, 906). Die Aufwendungen für derartige Werkzeuge und vergleichbare Gegenstände, die typischerweise als Arbeitsmittel in Betracht kommen, sind ausnahmsweise aufzuteilen oder in Gänze nicht abziehbar, wenn und soweit das Werkzeug nicht betrieblich benutzt, sondern (mehr als nur geringfügig) privat verwendet wird.

81 Einstweilen frei.

82 2. Häusliche Arbeitszimmer und Arbeitsflächen

Aufwendungen für häusliche Arbeitszimmer einschließlich der Kosten ihrer Ausstattung sind nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b grds. weder als BA noch (über § 9 Abs. 5 Satz 1) als WK abzuziehen. Der Abzug ist (ausnahmsweise) möglich, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit bildet (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2; s. im Einzelnen § 4 Anm. 1490 ff.) oder wenn für die berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, DStR 2010, 1563). Dies wirft die Fra-

ge auf, inwieweit dem Stpfl. in diesen Fällen nach der durch BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (BStBl. II 2010, 672) eingeleiteten Rspr.-Änderung (s. Anm. 55 u. 60) trotz einer privaten Mitbenutzung die Möglichkeit eines anteiligen BA- oder WKAbzugs eröffnet ist.

Private Mitbenutzung: Die Rspr. des BFH ist bislang davon ausgegangen, dass nur eine ausschließliche oder nahezu ausschließliche Nutzung des Raums zu betrieblichen oder beruflichen Zwecken den für einen Abzug der Arbeitszimmerkosten erforderlichen Veranlassungszusammenhang herstellt. Wurde das Arbeitszimmer mehr als nur unerheblich zu privaten Zwecken genutzt, war daher ein (auch teilweiser) Abzug der Aufwendungen versagt. Diese Rechtsfolge ergab sich sowohl aus dem Nr. 1 Satz 2 bislang entnommenen Aufteilungs- und Abzugsverbot als auch aus der Erwägung, dass der Gesetzgeber den Abzug von Erwerbsaufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer wegen der bestehenden Berührungspunkte zur privaten Lebensführung des Stpfl. legitimerweise einschränken durfte.

BFH v. 4.6.2005 – VI B 35/04, BFH/NV 2005, 1549; v. 19.7.2005 – VI B 175/04, BFH/NV 2005, 2000; v. 29.11.2006 – VI R 3/04, BStBl. II 2007, 308; zur Rechtslage vor In-Kraft-Treten des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b mit Wirkung zum VZ 1996 vgl. zB BFH v. 21.1.1966 – VI 92/64, BStBl. III 1966, 219; v. 21.10.1988 – VI R 18/86, BStBl. II 1989, 356; v. 16.2.1990 – VI R 144/86, BFH/NV 1990, 763; v. 27.5.1993 – VI R 54/90, BFH/NV 1994, 18. – Eine nicht erwerbsbezogene Mitbenutzung war allerdings dann unschädlich, wenn das Zimmer auch zu Ausbildungszwecken iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 7 genutzt wurde (BFH v. 22.6.1990 – VI R 2/87, BStBl. II 1990, 901; v. 29.4.1992 – VI R 33/89, BFH/NV 1992, 733).

► *Stellungnahme:* UE lässt sich die noch in BFH v. 4.6.2005 – VI B 35/04 (aaO) vertretene Auffassung nicht aufrechterhalten, die vom Stpfl. zu beeinflussenden Angaben zum zeitlichen Umfang der beruflichen und der privaten Nutzung ermittelten allenfalls eine griffweise Schätzung und stünden als objektiv nachprüfbarer Aufteilungsmaßstab nicht zur Verfügung (ebenso SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 12 Rn. 5; aA GÜNTHER, EStB 2010, 151 [153]). Die jeweiligen Veranlassungsbeiträge sind nicht derart miteinander verwoben, dass eine Trennung und damit eine Aufteilung der Aufwendungen willkürlich erschiene. Ihr steht auch § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 nicht entgegen, da die Vorschrift den (auch teilweisen) Abzug lediglich daran knüpft, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Stpfl. bildet – darauf, dass die Berufstätigkeit auch ihrerseits den Schwerpunkt der Arbeitszimmernutzung darstellt, kommt es nach dem (insoweit eindeutigen) Gesetzeswortlaut nicht an.

► *Aufteilungsmaßstab:* Bei gemischter Nutzung des Arbeitszimmers durch den gleichen Stpfl. kann die Aufteilung nach Zeitanteilen erfolgen. Nutzen mehrere Personen das Arbeitszimmer abwechselnd gemeinsam, so kommt grds. – je nach Sachgerechtigkeit im Einzelfall – eine Aufteilung nach Köpfen oder nach dem zeitlichen Nutzungsanteil in Betracht (vgl. BFH v. 23.9.2009 – IV R 21/08, BStBl. II 2010, 337). Der Anteil der Arbeitszimmernaufwendungen an den fixen Kosten der gesamten Wohnung des Stpfl. wiederum lässt sich durch eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Flächen zueinander ermitteln (vgl. BFH v. 22.11.2006 – X R 1/05, BStBl. II 2007, 304; s. Anm. 68).

Arbeitsbereiche in Wohnräumen sind keine Arbeitszimmer. Die auf sie (flächen-)anteilig entfallenden Wohnungsaufwendungen sind von der Rspr. bislang mit der Erwägung nicht zum BA- oder WKAbzug zugelassen worden, dass nach der Lebenserfahrung von einer schädlichen privaten Mitbenutzung auszugehen

§ 12 Anm. 82–85 Nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (Nr. 1)

ist, wenn es an der klaren Abgrenzung des Arbeitszimmers vom privaten Wohnbereich fehlt. Hiervon betroffen waren neben kleinen Arbeitsecken in Wohnräumen und nur durch Raumteiler abgetrennten Arbeitsflächen gleichermaßen auch Arbeitsbereiche auf Treppenabsätzen und Emporen und sogar selbständige beruflich genutzte Räume, wenn sie den Durchgang in Zimmer des privaten Wohnbereichs ermöglichten oder zu diesem Bereich über keinen Türabschluss verfügten.

BFH v. 6.12.1991 – VI R 101/87, BStBl. II 1992, 304; v. 6.12.1991 – VI R 110/90, BFH/NV 1992, 380; v. 6.2.1992 – IV R 85/90, BStBl. II 1992, 528; v. 19.5.1995 – VI R 3/95, BFH/NV 1995, 880; v. 16.8.2005 – VI B 8/05, BFH/NV 2005, 2006; v. 29.11.2006 – VI R 3/04 aaO.

- ▶ *Stellungnahme*: Hier wird uE künftig zu differenzieren sein:
- ▷ *Schlichte offene Arbeitsecken*, die sich räumlich nicht hinreichend gegenüber dem übrigen Wohnbereich abgrenzen lassen, berechtigen nicht zum BA- oder WKAbzug. Die Übergänge zwischen der durch Schreibtisch und Regale belegten Teilfläche und den übrigen Wohnflächen sind derart fließend, dass eine Aufteilung nach objektivierbaren und nachprüfbaren Kriterien nicht in Betracht kommt. Dabei kommt hinzu, dass die räumliche Belegenheit der einzelnen Arbeitsmöbel (etwa des Schreibtischs) idR flüchtig ist und vom Stpfl. jederzeit verändert werden kann. Dies gilt uE auch, wenn lediglich Möbel als Raumteiler zur Abtrennung der Arbeitsfläche verwendet werden.
- ▷ *Für räumlich dauerhaft abgetrennte Arbeitsbereiche*, insbesondere wenn sie sich in separaten, aber offenen Durchgangszimmern, aber auch auf Emporen und Galerien befinden, wird die bisherige Rspr. mit Blick auf BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (aaO) zu überdenken und dem Stpfl. – sofern (in entsprechender Anwendung) die übrigen Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 vorliegen (Gleiches gilt nach BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09 aaO, sofern kein anderer betrieblicher Arbeitsplatz zur Verfügung steht) – ein flächenanteiliger BA- oder WKAbzug zu ermöglichen sein.

Vgl. auch SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 12 Rn. 5, der allerdings – uE zu weitgehend – generell die Abziehbarkeit der Kosten für Arbeitsecken bejaht.

Aufwendungen für die Ausschmückung des Arbeitsbereichs mit Einrichtungsgegenständen, die für die Ausstattung eines beruflich genutzten Raums untypisch sind und keinen Charakter als Gebrauchsgegenstände aufweisen (zB Kunstgegenstände), berühren regelmäßig derart die allgemeine Lebensführung des Stpfl., dass Nr. 1 Satz 2 ihrer Abziehbarkeit als BA oder WK entgegensteht (BFH v. 30.10.1990 – VIII R 42/87, BStBl. II 1991, 340; v. 14.5.1991 – VI R 119/88, BStBl. II 1991, 837; v. 12.3.1993 – VI R 92/92, BStBl. II 1993, 506). Daran hat sich uE – weil private und berufliche Veranlassung untrennbar ineinander greifen – auch durch BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (aaO) nichts geändert (aA offenbar STRECK, NJW 2010, 896).

83–84 Einstweilen frei.

85 3. Reisen

Die fixen Kosten (insbes. der Aufwand für die An- und Abreise) gemischt veranlasser Reisen sind nach der durch BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (BStBl. II 2010, 672) geänderten Rspr. grds. im Verhältnis der erwerbsbedingten und der privaten Veranlassungsbeiträge zueinander aufzuteilen.

Nach der bisherigen Rechtsprechung war es wegen der inzwischen aufgegebenen Lehre vom Aufteilungs- und Abzugsverbot (s. Anm. 55) lediglich mög-

lich, entweder zu einem Vollabzug aller Kosten zu gelangen oder aber den Abzug mit Blick auf Nr. 1 Satz 2 insgesamt zu versagen (Alles-oder-Nichts-Prinzip). Vor diesem Hintergrund war zunächst in einem ersten Schritt danach zu differenzieren, ob der Reise offensichtlich ein unmittelbarer beruflicher (betrieblicher) Anlass zugrunde lag; dann stand der Vollabzug offen, sofern die Verfolgung privater Reiseinteressen nicht den Schwerpunkt der Reise bildete. War ein unmittelbarer beruflicher oder betrieblicher Anlass für die Reise nicht gegeben, so war in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob jedenfalls die berufliche Veranlassung bei weitem überwog; dann waren die Kosten abziehbar, wenn die Befriedigung privater Interessen wie zB Erholung, Bildung und Erweiterung des allgemeinen Gesichtskreises nicht ins Gewicht fiel und nur von untergeordneter Bedeutung war. In anderen Fällen war der Abzug der Aufwendungen insgesamt nicht möglich.

Früher stRSpr.; vgl. zuletzt BFH v. 19.12.2005 – VI R 88/02, BFH/NV 2006, 730; v. 22.6.2006 – VI R 61/02, BStBl. II 2006, 782; v. 11.1.2007 – VI R 8/05, BStBl. II 2007, 457; v. 15.3.2007 – VI R 61/04, BFH/NV 2007, 1132; v. 22.7.2008 – VI R 2/07, BFH/NV 2008, 1837.

► *Beispiele für einen unmittelbaren erwerbsbezogenen Anlass* waren etwa die Organisation und Durchführung der Reise als Dienstaufgabe eines ArbN, das Aufsuchen eines Geschäftsfreunds, das Halten eines Vortrags auf einem Fachkongress oder die Durchführung eines Forschungsauftrags. Erforderlich war ein enger und konkreter Bezug zur beruflichen Tätigkeit; die Reise musste durch besondere berufliche Belange sowie die spezielle Tätigkeit des Stpfl. veranlasst sein (s. im Einzelnen BFH v. 27.8.2002 – VI R 22/01, BStBl. II 2003, 369 mwN; v. 6.5.2002 – VI B 34/00, BFH/NV 2002, 1030; v. 19.12.2005 – VI R 63/01, BFH/NV 2006, 728). Dies war insbes. bei Auslandsgruppenreisen zu Informations- und Studienzwecken zu verneinen (BFH v. 27.11.1978 – GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213).

Die geänderte BFH-Rechtsprechung (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO) erfordert uE – zu beachten ist: allein für die fixen Kosten der Reise – folgende Prüfungsreihenfolge:

► *Liegt der Reise ein unmittelbarer beruflicher (betrieblicher) Anlass zugrunde* (zu Beispielen für einen solchen Anlass s.o.), so liegt das auslösende Moment regelmäßig allein in der Erwerbssphäre des Stpfl. Die Kosten sind voll abziehbar. Da es sich um einen (fremdbestimmten) Pflichttermin handelt, ist dabei grds. auch zu vernachlässigen, inwieweit der zeitlich vorangehende oder nachfolgende Aufenthalt am Reiseort (oder in dessen Nähe) privaten Belangen dient, etwa weil der Stpfl. die ihm durch die Dienstreise verschaffte Gelegenheit zum Besuch von Angehörigen oder Bekannten oder zu einem Kurzurlaub wahrnimmt (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO unter C.III.4.e: Fall des Absehens von der Aufteilung wegen Geringfügigkeit; ebenso BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614 Tz. 12; ZIMMERS, GStB 2010, 104 [108]; abl. P. FISCHER, NWB 2010, 412 [417, 420]; s. auch Anm. 62).

Gleichfalls keine Aufteilung zieht es nach sich, wenn der Stpfl. einem privaten Bekannten anlässlich einer dienstlichen Reise eine kostenlose Mitfahrgelegenheit zur Verfügung stellt, soweit dadurch keine Mehrkosten entstehen (s. Anm. 68; glA SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 11).

▷ *Selbständige*: Die Möglichkeit zum vollständigen Abzug der Aufwendungen bei Geschäftsreisen mit unmittelbarem betrieblichen Anlass besteht auch für die Pflichttermine selbständiger Unternehmer (ebenso BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614 Tz. 12; SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 7). Problematisch kann der Nachweis der Fremdbestimmtheit allerdings bei Einzelunterneh-

mern oder Gesellschafter-Geschäftsführern sein, sofern der Anlass der Reise nicht durch äußere Notwendigkeiten wie zB konkrete Terminvorgaben der Geschäftspartner des Stpfl. vorgegeben ist (ZIMMERS, GStB 2010, 104 [108]).

- ▷ *Auf das zeitliche Verhältnis* kommt es uE allerdings dann an, wenn der Stpfl. gerade wegen des durch sie ermöglichten Privataufenthalts ein besonderes Interesse an der Durchführung der Dienst- oder Geschäftsreise hat (ebenso SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 7), oder wenn allgemein der Erholungsurlaub im Verhältnis zum dienstlichen oder geschäftlichen Pflichttermin ein unangemessenes Gewicht erlangt. Bei diesen Gegebenheiten sind die Aufwendungen aufzuteilen.

Ein solcher Fall von Unangemessenheit liegt offensichtlich vor im Beispielsfall nach BMF v. 6.7.2010 (aaO Tz. 15), dass ein niedergelassener Arzt als Mitveranstalter zu einem Fachkongress in London reist, der ganztägig von Dienstag bis Donnerstag stattfindet (drei Tage), zum Tagungsort jedoch bereits Samstagfrüh an- und von dort Sonntagabend nach Hause zurückreist (Gesamtaufenthalt: acht bis neun Tage); hier will BMF v. 6.7.2010 aaO die Kosten für die Hin- und Rückreise (uE unzutr.) vollständig dem betrieblichen Bereich zurechnen (aA WARNKE, EStB 2010, 377 [380]). Vgl. auch die Beispielsfälle bei ALBERT (FR 2010, 220 [224]), KOLBE (BBK 2010, 203 [207]) und NEUFANG/SCHMID (StB 2010, 151 [153]).

- ▶ *Fehlt es an einem unmittelbaren beruflichen oder betrieblichen Anlass* und ist die Reise gemischt veranlasst, so ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob die (fixen) Kosten jedenfalls teilweise zum Abzug gebracht werden können (vgl. BFH v. 21.4.1010 – VI R 5/07, BStBl. II 2010, 687). Dies ist idR nur dann nicht der Fall, wenn die erwerbsgeleiteten und die privaten Veranlassungsbeiträge derart miteinander verwoben sind, dass eine Trennung der Aufwendungen nach objektiveren Kriterien nicht möglich ist.

- ▷ *Sind einzelne Reiseabschnitte bzw. Reisebestandteile* unterschiedlich beruflich (betrieblich) oder privat veranlasst, so sind die entsprechenden Veranlassungsbeiträge objektiv trennbar (BFH v. 21.4.2010 – VI R 5/07 aaO). Folge dessen ist regelmäßig die Aufteilung und der anteilige Abzug der durch den beruflichen bzw. betrieblichen Teilbeitrag ausgelösten Aufwendungen. Dabei kommt es – entgegen der bisherigen Rspr. – weder darauf an, ob die berufliche Veranlassung bei weitem überwiegt oder die Befriedigung privater Interessen wie zB Erholung, Bildung und Erweiterung des allgemeinen Gesichtskreises von untergeordneter Bedeutung ist. Lediglich wenn weniger als ein Zehntel der Reisezeit auf private Belange entfällt, ist ein Vollabzug sämtlicher Aufwendungen möglich (s. Anm. 62).

– *Als Aufteilungsmaßstab* kommt in erster Linie das Verhältnis der beruflichen und privaten Zeitanteile der Reise in Betracht, sofern nicht das unterschiedliche Gewicht der verschiedenen Veranlassungsbeiträge im Einzelfall die Wahl eines anderen Aufteilungsmaßstabs oder die Abstandnahme von einer Aufteilung erfordert (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 aaO unter C.III.4.e). Bei der Bemessung der Zeitanteile sind der An- und der Abreisetag jedoch nur zu berücksichtigen, wenn diese Tage zumindest teilweise für private bzw. für berufliche Unternehmungen zur Verfügung standen; ansonsten sind diese Tage bei der Aufteilung neutral zu behandeln (BFH v. 21.4.2010 – VI R 5/07 aaO).

– *Auslandsgruppenreisen:* Wie BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (aaO unter C.III.4.e) betont, hält die Rspr. an den für Auslandsgruppenreisen entwickelten Abgrenzungskriterien (vgl. BFH v. 27.11.1978 – GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213 unter C.II.1.) weiterhin grds. fest, wenn auch mit der

Maßgabe, dass die Indizien keine Gesamtwürdigung im Einzelfall ersetzen und nicht schematisch geprüft und wie rechtl. Tatbestandsmerkmale selbstständig werden dürfen. Für eine berufliche Veranlassung ist daher neben einer fachlichen Organisation vor allem maßgebend, dass das Programm auf die besonderen beruflichen Bedürfnisse der Teilnehmer zugeschnitten und der Teilnehmerkreis im Wesentlichen gleichartig (homogen) ist (BFH v. 21.4.2010 – VI R 5/07 aaO). UE sind die Kriterien künftig nicht mehr allein zu dem Zweck heranzuziehen, feststellen zu können, inwieweit bezogen auf den Gesamtcharakter der Reise die berufliche Veranlassung bei weitem überwiegt, sondern spielen vor allem auch eine Rolle bei der konkreten Ermittlung des Umfangs der beruflichen (betrieblichen) Reiseabschnitte im Rahmen der Aufteilung (vgl. hierzu ausführl. NEUFANG/SCHMID, StB 2010, 151 [154]).

- *Mehrkosten*: Darauf, ob die mit Belangen der Lebensführung ausgefüllten Zeitabschnitte der Reise zu Mehrkosten gegenüber einer – fiktiv angenommenen – allein aus erwerbsbezogenem Anlass durchgeführten Reise geführt haben, kommt es im Rahmen der wechselseitigen Gewichtung der Veranlassungsbeiträge mit dem daraus folgenden Gebot zur Aufteilung nicht an.

Ebenso SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 12 Rn. 11. Etwas anderes ergibt sich – entgegen FG Köln v. 29.8.2007 (EFG 2009, 391, rkr.) – nicht aus der Erwägung des BFH v. 1.12.2005 – IV R 26/04 (BStBl. II 2006, 182), derzufolge ein für privat veranlasste Aufwendungen bestehendes Abzugsverbot die betriebliche Veranlassung von Reiseaufwendungen auch dann unberührt lässt, wenn durch die private Mitveranlassung erhebliche Mehrkosten ausgelöst werden. Im Fall des BFH v. 1.12.2005 – IV R 26/04 (aaO) ging es um Zwangsaufwand in Form von Mehrkosten, die durch ein unvorhergesehenes Ereignis (Unfall) zusätzlich zu den übrigen Unfallkosten ausgelöst worden waren. Nur für diese (zusätzlichen) Mehrkosten hatte sich der private Veranlassungsbeitrag aus einer persönlichen Gefälligkeit ergeben, die bei einem planmäßigen Verlauf der Geschäftsreise nicht ins Gewicht gefallen wäre; dies rechtfertigte es, zwar die Mehrkosten der Privatsphäre zuzurechnen, die übrigen Unfallkosten jedoch von dem geringfügigen Gefälligkeitsmoment unberührt zu lassen (s. Anm. 63). Der Fall einer mehr als unerheblich gemischt veranlassten Reise ist damit in keiner Hinsicht vergleichbar. Keinesfalls kann daher aus BFH v. 1.12.2005 – IV R 26/04 (aaO) der Rechtssatz entnommen werden, „dass eine private Mitveranlassung, die sich kostenmäßig nicht auswirkt, von untergeordneter Bedeutung ist und die betriebliche bzw. berufliche Veranlassung der Aufwendungen nicht beeinträchtigt“ (so aber BOZZA-BODDEN, EFG 2009, 394).

- ▷ *Eine unbedeutende private Mitveranlassung* steht dem vollständigen Abzug von BA oder WK nicht entgegen. Ob dies der Fall ist, kann sich etwa – je nach den insgesamt zu würdigenden Umständen des Einzelfalls – aus der Art der dargebotenen Informationen, den (anderen) Teilnehmern der Reise, der Reiseroute und dem Charakter der aufgesuchten Orte als beliebte Ziele des Tourismus, aus der fachlichen Organisation, der Gestaltung der Wochenenden und Feiertage und aus der Art des benutzten Beförderungsmittels ergeben.

So BFH v. 9.3.2010 – VIII R 32/07 (BFH/NV 2010, 1330), dort zutreffend bejaht für die Teilnahme an Delegationsreisen mit hochgestellten Politikern mit dem Ziel der Anbahnung von Wirtschaftskontakten und unter Einschluss der Teilnahme des Ehegat-

§ 12 Anm. 85–88 Nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (Nr. 1)

ten, sofern dies bei „internationalen Treffen auf höchster Ebene“ den „protokollarischen Erfordernissen“ entspricht.

- ▷ *Fällt (umgekehrt) der berufliche Veranlassungsbeitrag nicht ins Gewicht*, weil er sich bei wertender Betrachtung als geringfügig erweist oder in zeitlicher Hinsicht von völlig untergeordneter Bedeutung ist, so sind die Aufwendungen nicht aufzuteilen, sondern insgesamt nicht als BA oder WK abziehbar. Dies ist etwa der Fall, wenn der Stpfl. die sich anlässlich seines privaten Erholungsurlaubs bietende Gelegenheit zum Besuch eines Geschäftspartners nutzt (glA ALBERT, FR 2010, 220 [224]). Abziehbar sind allein die durch den Besuch verursachten Mehrkosten (ebenso BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614 Tz. 11; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 12 Rn. 11; s. Anm. 72).
- ▷ *Liegt der Reise eine beruflich/private Doppelmotivation zugrunde* und sind die Veranlassungsbeiträge damit nicht objektiv trennbar, dann sind die Aufwendungen weder aufteilbar noch anteilig abziehbar (s. Anm. 73). Dies gilt etwa für touristische Bildungsreisen, auch wenn sie von Lehrkräften in Gegenden unternommen werden, die einen Bezug zum unterrichteten Fachgebiet aufweisen (vgl. SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 12 Rn. 12; KEMPERMANN, FR 2010, 233 [234]; KOLBE, BBK 2010, 203 [206]; s. auch FG Münster v. 27.8.2010 – 4 K 3175/08 E, nv., rkr.). Gleiches ist nach BFH v. 5.2.2010 – IV B 57/09 (BFH/NV 2010, 880) der Fall, wenn kein Zeitabschnitt einer Reise allein oder mehr als nur unerheblich den betrieblichen Interessen des Stpfl. gedient hat (ebenso ZIMMERS, GStB 2010, 104 [108 f.]).
- ▶ *Vorab aus der Betrachtung auszuschneiden* sind in jedem Fall die unmittelbar der Erwerbssphäre oder der Privatsphäre zuzuordnenden und allein durch den jeweiligen Veranlassungsbeitrag ausgelösten Kosten, etwa durch zusätzliche Hotelübernachtungen oder Umwegfahrten (BFH v. 21.4.2010 – VI R 5/07, BStBl. II 2010, 687; BMF v. 6.7.2010 aaO Tz. 11; NEUFANG/SCHMID, StB 2010, 151 [152]; s. Anm. 66).

Zu Sprachreisen s. Anm. 88.

86–87 Einstweilen frei.

88 4. Sprachkurse

Aufwendungen für Fremdsprachenunterricht sind als Fortbildungskosten und damit als WK oder BA abziehbar, wenn ein konkreter Zusammenhang mit der Berufstätigkeit besteht (s. auch § 9 Anm. 252). Ist dies der Fall, so kommt dem Umstand, dass die Fremdsprachenkenntnisse regelmäßig auch die private Lebensführung berühren (etwa weil sie im Rahmen eines Erholungsurlaubs oder – bei einer angestrebten Berufstätigkeit im Ausland – sogar im privaten Alltag eingesetzt werden können), typisierend nur untergeordnete Bedeutung zu. Für die Feststellung des Veranlassungszusammenhangs bedarf es der Würdigung aller Umstände des Einzelfalls.

Vgl. BFH v. 10.4.2002 – VI R 46/01, BStBl. II 2002, 579; v. 13.6.2002 – VI R 168/00, BStBl. II 2003, 765.

Die fachbezogene Vertiefung bereits vorhandener Fremdsprachenkenntnisse (fachspezifische Sprachfortbildung, zB Wirtschaftsenglisch) ist uE regelmäßig als beruflich bzw. betrieblich veranlasst anzusehen, da sie belegt, dass der Sprachkurs auf die besonderen beruflichen oder betrieblichen Interessen des Stpfl. zugeschnitten ist.

BFH v. 13.6.2002 – VI R 168/00 aaO. Deshalb können auch die in einer Fremdsprache vermittelten fachspezifischen Informationen etwa in Form wirtschaftswissen-

schaftlicher Vorlesungen der Erweiterung der Sprachkompetenz förderlich und damit beruflich veranlasst sein (vgl. BFH v. 10.4.2008 – VI R 13/07, BFH/NV 2008, 1356).

Grundkenntnisse: Auch Aufwendungen zum Erwerb von Grundkenntnissen in einer Fremdsprache können nach neuerer Rspr. des BFH als WK oder BA anzuerkennen sein. Der berufsbezogene Veranlassungszusammenhang kann bejaht werden, wenn der Stpfl. bereits für die nächste Stufe seines beruflichen Fortkommens Kenntnisse einer bestimmten Fremdsprache benötigt, ohne dass es darauf ankäme, ob es sich um eine gängige oder um eine weniger gebräuchliche Fremdsprache handelt. Es genügt, dass die angestrebte berufliche Tätigkeit entweder qualifizierte Fremdsprachenkenntnisse erfordert und der Erwerb von Grundkenntnissen die Vorstufe zum Erwerb qualifizierter Fremdsprachenkenntnisse darstellt, oder dass für die angestrebte berufliche Tätigkeit bereits Grundkenntnisse der betreffenden Fremdsprache ausreichen.

BFH v. 10.4.2002 – VI R 46/01 aaO. Anders noch die frühere Rspr. (zB BFH v. 24.4.1992 – VI R 141/89, BStBl. II 1992, 666; v. 22.7.1993 – VI R 103/92, BStBl. II 1993, 787; v. 26.11.1993 – VI R 67/91, BStBl. II 1994, 248), die das Erlernen der Grundzüge einer gängigen Fremdsprache grds. vorrangig als persönliche Bereicherung und Erweiterung der Bildung und damit als Lebensführungsaufwand eingeordnet hatte.

Bei Sprachreisen in das Ausland (Gleiches gilt generell bei auswärtigen Sprachkursen, die nicht am Wohnort des Stpfl. stattfinden) sind die Kursgebühren vorab auszuschneiden; ihre Abziehbarkeit richtet sich allein nach dem Bezug des Sprachunterrichts zur Berufstätigkeit. Hinsichtlich der mit dem Kurs einhergehenden Reiseaufwendungen kann nach neuerer Rspr. nicht mehr typisierend unterstellt werden, dass der Kurs wegen der jeder Auslandsreise innewohnenden touristischen Elemente eher Berührungspunkte zur privaten Lebensführung aufweist als ein Inlandssprachkurs. Da eine Sprache zudem idR in dem Land effizienter zu erlernen ist, in dem sie auch gesprochen wird, kann der Abzug der mit dem Besuch eines Fremdsprachenlehrgangs verbundenen Reisekosten nicht allein deshalb versagt werden, weil der Sprachkurs im Ausland stattgefunden hat.

So (unter Berufung auf Art. 59 EGV [jetzt Art. 66 AEUV] und auf EuGH v. 28.10.1999 – C-55/98 [Vestergaard], DStRE 2000, 114) BFH v. 13.6.2002 – VI R 168/00 aaO; v. 19.12.2005 – VI R 88/02, BFH/NV 2006, 730; v. 14.4.2005 – VI R 6/03, 122/01, BFH/NV 2005, 1544, jeweils für Sprachreisen in das EU-Ausland. BMF v. 26.9.2003 (BStBl. I 2003, 447) folgt der BFH-Rspr. und erweitert sie auf die Nicht-EU-Staaten Island, Norwegen, Liechtenstein und die Schweiz. – UE ist für Sprachreisen generell und damit auch in anderen Ländern eine Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls vorzunehmen, wobei es bei Fernreisen durchaus eine Rolle spielen kann, ob die Kenntnisse mit geringerem finanziellen und zeitlichen Aufwand auch in einem europäischen Land gleicher Sprache hätten erworben werden können. Vgl. auch FG Rhld.-Pf. v. 23.9.2009 (DStRE 2010, 527, rkr.), das für einen Spanisch-Sprachkurs in Mexiko wegen der konkreten Umstände des Einzelfalls die Abziehbarkeit zutreffend bejaht hat.

► *Die berufliche Veranlassung* kann zB darin liegen, dass ein Auslandssprachlehrgang für ein Fremdsprachenstudium faktisch unabdingbar ist, wenn der Stpfl. das Examen erfolgreich bestehen will (BFH v. 19.12.2005 – VI R 65/04, BFH/NV 2006, 1075).

► *Touristische Belange:* Eine umfassende Prüfung, ob die Sprachreise insgesamt beruflich veranlasst ist oder ob sie zu einem nicht geringen Teil auch zur Erholung, zum Urlaub oder allgemein zur Befriedigung eines touristischen Reisebedürfnisses oder der Erweiterung des Bildungshorizonts dient – und damit im Zusammenhang mit privaten Belangen der Lebensführung steht –, erübrigt sich dadurch jedoch nicht. Hierfür sind, wie BFH v. 13.6.2002 – VI R 168/00 (aaO) ausdrücklich herausstellt, die von der langjährigen BFH-Rspr. (s. insbes. BFH v.

§ 12 Anm. 88–90 Nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (Nr. 1)

31.7.1980 – IV R 153/79, BStBl. II 1980, 746) entwickelten Beurteilungskriterien weiterhin heranzuziehen. Dem vollständigen Abzug der Reisekosten kann daher ua. der zeitliche Umfang und die touristische Gestaltung der unterrichts-freien Zeiten, die touristische Gestaltung früherer Jahresurlaube des Stpfl. sowie (im Einzelfall) die touristische Attraktivität des Kursorts und der Kurszeit und uE auch ein unangemessenes Verhältnis der Reisekosten zu den reinen Kursgebühren und dem mit dem Kurs konkret vermittelten beruflichen Nutzen entgegenstehen.

Vgl. zB BFH v. 19.5.2004 – VI B 101/02, DStRE 2004, 933; v. 15.3.2007 – VI R 61/04, BFH/NV 2007, 1132; FG Ba.-Württ. v. 17.6.2009, EFG 2010, 1100, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 12/10 (jeweils für einen Sprachurlaub in Südafrika). Ggf. sind die durch den Erholungsurlaub veranlassten Aufwendungen auszuscheiden und die einheitlich anfallenden Kosten für die Hin- und Rückreise aufzuteilen (s. Anm. 85; ebenso OFFERHAUS, DStR 2005, 446 [450]).

Dient der Sprachkurs der erstmaligen Berufsausbildung (oder findet er im Rahmen eines Erststudiums statt), ist seit dem VZ 2004 das Abzugsverbot der Nr. 5 zu beachten (s. Anm. 171 ff.).

Deutschkurse von Ausländern sind mit dem Erlernen einer im privaten Umfeld des Stpfl. üblicherweise nicht gesprochenen Fremdsprache nicht gleichzusetzen. Sie berühren idR die Sphäre der privaten Lebensführung in einem solchen Ausmaß, dass ein BA- oder WKAbzug insgesamt ausscheidet. Die erlernten Grundkenntnisse der deutschen Sprache dienen notwendigerweise der Kommunikation im täglichen Leben und erleichtern in erheblicher Weise die Lebensführung in Deutschland, da sie erst die soziale Integration im privaten Alltag gewährleisten. Der damit verbundene private Nutzen wird durch den erkennbaren beruflichen Bezug, dass nur bei ausreichenden Sprachkenntnissen eine Anstellung in einem Ausbildungsberuf zu erlangen ist, nicht überlagert.

BFH v. 15.3.2007 – VI R 14/04, BStBl. II 2007, 814; v. 5.7.2007 – VI R 72/06, BFH/NV 2007, 2096; zust. SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 25; aA BEISER, DB 2007, 1720. UE scheidet auch künftig eine Aufteilung der Aufwendungen mangels Trennbarkeit der Veranlassungsbeiträge nach objektivierbaren Kriterien aus (ebenso BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614 Tz. 19). Ein vollständiger Abzug ist aber denkbar, wenn der Kurs allein dem Erwerb eines berufsbezogenen Spezialwortschatzes dient.

89 Einstweilen frei.

90 5. Betriebliche und berufliche Veranstaltungen, Feiern, Bewirtungen

Als erstes Indiz für die berufliche oder private Veranlassung von Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ausrichtung von Veranstaltungen ist nach stRspr. des BFH der Anlass der Veranstaltung heranzuziehen. Im Rahmen einer Gesamtwürdigung sind daneben auch die anderen Umstände des Einzelfalls in die Beurteilung einzubeziehen, ob und ggf. inwieweit die Aufwendungen für die Bewirtung Dritter ihr auslösendes Moment in der Erwerbs- oder in der Lebens-sphäre des Stpfl. haben.

So zuletzt BFH v. 11.1.2007 – VI R 52/03, BStBl. II 2007, 317; v. 1.2.2007 – VI R 25/03, BStBl. II 2007, 459; v. 24.5.2007 – VI R 78/04, BStBl. II 2007, 721; v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BStBl. II 2009, 11. – In früheren Entscheidungen hatte die Rspr. in dem Anlass der Veranstaltung allerdings noch das idR allein ausschlaggebende Indiz für die Zuordnung gesehen (vgl. zB BFH v. 4.12.1992 – VI R 59/92, BStBl. II 1993, 350; v. 15.7.1994 – VI R 70/93, BStBl. II 1994, 896).

Insgesamt zu würdige Kriterien für die Zuordnung der Aufwendungen zum beruflichen oder privaten Bereich sind nach neuerer Rspr. des BFH ua., wer als Gastgeber auftritt, wer die Gästeliste bestimmt und ob es sich bei den

Gästen um Kollegen, Geschäftsfreunde oder Mitarbeiter des Stpfl. oder seines ArbG, um Angehörige des öffentlichen Lebens, der Presse, um Verbandsvertreter oder um private Bekannte oder Angehörige des Stpfl. handelt. Zu berücksichtigen ist außerdem, an welchem Ort die Veranstaltung stattfindet und ob das Fest den Charakter einer privaten Feier aufweist oder ob das nicht der Fall ist. Der Anlass der Feier ist dabei zwar ein erhebliches Indiz, aber nicht das allein entscheidende Kriterium für die Beurteilung des maßgeblichen Veranlassungszusammenhangs.

So – jeweils zu Empfängen – BFH v. 11.1.2007 – VI R 52/03 aaO (Kommandoübergabe eines in den Ruhestand tretenden Generals); v. 10.7.2008 – VI R 26/07, BFH/NV 2008, 1831 (Antrittsvorlesung eines zum Ordinarius ernannten Chefarztes); v. 26.1.2010 – VI B 95/09, BFH/NV 2010, 875 (inoffizielle Verabschiedung eines Oberarztes in den Ruhestand); ebenso OFFERHAUS, DStR 2005, 446 (448). Anders zB noch BFH v. 4.12.1992 – VI R 59/92 aaO (Amtsübergabe und Beförderung eines Amtsgerichtsdirektors).

► *Geburtstage oder Dienstjubiläen* müssen als herausgehobene persönliche Ereignisse idR der privaten Sphäre des Stpfl. zugerechnet werden. Bewirtungsaufwendungen, die im Zusammenhang mit einem solchen Ereignis anfallen, sind danach regelmäßig auch durch die gesellschaftliche oder wirtschaftliche Stellung des Stpfl. veranlasst (Nr. 1 Satz 2) und daher nicht als BA oder WK anzuerkennen.

Vgl. zB BFH v. 12.12.1968 – IV R 150/68, BStBl. II 1969, 239; v. 15.5.1986 – IV R 184/83, BFH/NV 1986, 657; v. 27.4.1990 – VI R 54/88, BFH/NV 1991, 85; v. 28.11.1991 – I R 13/90, BStBl. II 1992, 359; v. 4.12.1992 – VI R 59/92 aaO; v. 27.5.1993 – VI R 57/90, BFH/NV 1993, 730; v. 23.9.1993 – IV R 38/91, BFH/NV 1994, 616; v. 27.2.1997 – IV R 60/96, BFH/NV 1997, 560; ebenso BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614 Tz. 5; ALBERT, FR 2010, 220 (224).

Trotz eines herausgehobenen persönlichen Ereignisses kann sich indessen nach der neueren Rspr. aus den übrigen Umständen des Einzelfalls ergeben, dass die Aufwendungen für die Feier beruflich veranlasst sind.

Beispiel: Lädt der Stpfl. aus Anlass seiner Verabschiedung in den Ruhestand seine langjährigen Kollegen zu einer Feier ein, für die ihm sein ArbG betriebliche Räume zur Verfügung stellt, können die Aufwendungen auch dann WK sein, wenn die Feier wenige Tage vor dem 65. Geburtstag des Stpfl. stattfindet (FG Hamb. v. 24.6.2009, EFG 2009, 1633, best. durch BFH v. 26.1.2010 – VI B 95/09 aaO). Ein Empfang, den ein Geschäftsführer aus Anlass seines 25-jährigen Dienstjubiläums für seine Mitarbeiter im eigenen Garten ausrichtet, kann beruflich veranlasst sein, wenn er im Einzelfall – was allerdings festgestellt werden muss – nicht der Erfüllung gesellschaftlicher Repräsentationspflichten, sondern allein der Motivation der Betriebsangehörigen dient (BFH v. 1.2.2007 – VI R 25/03 aaO).

► *Zusammenhang mit zusätzlichen Einnahmen:* Nach der stRspr. des BFH kann es ein gewichtiges Indiz für die Zuordnung von Aufwendungen zum beruflichen Bereich bilden, dass der Stpfl. eine variable, vom Erfolg seiner Arbeit abhängige Entlohnung erhält. Denn in einem solchen Fall hat es ein ArbN in größerem Umfang selbst in der Hand, die Höhe seiner Bezüge zu beeinflussen. Nicht entscheidend ist dabei, ob die Bewirtung ausdrücklich als Belohnung für diejenigen Mitarbeiter in Aussicht gestellt wird, die sich nachweisbar durch besondere Leistungen ausgezeichnet haben.

BFH v. 1.2.2007 – VI R 25/03 aaO; v. 24.5.2007 – VI R 78/04, BStBl. II 2007, 721; v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BStBl. II 2009, 11.

Umgekehrt können (Bewirtungs-)Aufwendungen allerdings nach der Rspr. des BFH auch dann beruflich veranlasst sein, wenn der Stpfl. nicht erwarten kann, aufgrund der Feier künftig zusätzliche Einnahmen zu erzielen. Denn für den

Veranlassungszusammenhang ist es nicht erforderlich, dass sich die Aufwendung konkret auf die Höhe der Erwerbseinnahmen auswirkt. Aus diesem Grunde steht es einem BA- oder WKAbzug weder entgegen, dass eine im Übrigen beruflich (betrieblich) veranlasste Feier im Zusammenhang mit der Verabschiedung in den Ruhestand ausgerichtet wird (BFH v. 11.1.2007 – VI R 52/03 aaO; v. 26.1.2010 – VI B 95/09 aaO), noch hindert ihn der Umstand, dass der Stpfl. ohnehin ein festes Gehalt bezieht, das keine erfolgsabhängigen Komponenten enthält (BFH v. 24.5.2007 – VI R 78/04, BStBl. II 2007, 721; v. 15.11.2007 – VI R 91/04, BFH/NV 2008, 767; v. 6.3.2008 – VI R 68/06, BFH/NV 2008, 1316).

Zu einer Aufteilung der Kosten – für die sich der Maßstab der Verteilung nach Köpfen als sachgerecht anböte – wird es uE in der Praxis bei größeren Festveranstaltungen in den wenigsten Fällen kommen. Nehmen an einer ansonsten beruflich oder betrieblich veranlassten Feier im Kollegenkreis nur wenige Personen aus dem privaten Umfeld des Stpfl. teil, so wird deren Anteil an der Gesamtzahl der Gäste nur geringfügig ins Gewicht fallen und der damit verbundene private Bezug als unbedeutender Veranlassungsbeitrag auszuschneiden sein (BFH v. 10.7.2008 – VI R 26/07 aaO; s. Anm. 62). Fallen die zu einer Geburtstags- oder Jubiläumsfeier des Stpfl. eingeladenen privaten Freunde und Angehörigen gegenüber den beruflichen Kollegen und Geschäftspartnern zahlenmäßig ins Gewicht, wird beim Stpfl. – da der BFH den Charakter von Veranstaltungen regelmäßig einheitlich beurteilt – grds. eine beruflich/private Doppelmotivation für die Ausrichtung der Feier vorliegen, die einer Kostenaufteilung nach BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (BStBl. II 2010, 672) entgegensteht und insgesamt zu Repräsentationsaufwendungen iSd. Nr. 1 Satz 2 führt (s. Anm. 73). Etwas anderes mag gelten, wenn es sich um ein herausgehobenes Firmenjubiläum eines Einzelunternehmers handelt (so etwa im Beispielfall nach BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614 Tz. 15). Aufteilbar dürften ansonsten allenfalls die Kosten von Geschäftsessen und sonstigen Bewirtungen im kleinen Kreis sein, etwa soweit an ihnen neben den eingeladenen Geschäftspartnern auch der Ehegatte des Stpfl. teilnimmt.

Häusliche Einladungen des Stpfl. an einzelne Kollegen oder Geschäftspartner sind uE regelmäßig als Repräsentationsaufwand iSd. Nr. 1 Satz 2 zu beurteilen und damit als untrennbare Aufwendungen für die Lebensführung nicht abziehbar (s. Anm. 73).

AA jedoch P. FISCHER (NWB 2010, 412 [417 f.]) für den Fall, dass ein ArbN seinen Chef zum Essen nach Hause einlädt (uE wegen untrennbarer Doppelmotivation abzulehnen). – Etwas anderes kann nur in Ausnahmefällen gelten, etwa bei unpersönlichen Massenveranstaltungen (BFH v. 1.2.2007 – VI R 25/03, BStBl. II 2007, 459; Einladung der gesamten Belegschaft zu einem Gartenfest auf dem Anwesen des Geschäftsführers) oder bei der Beherbergung und Verköstigung eines Gastlehrers, wenn dies die Schule als ArbG mangels eigener finanzieller Mittel vom Stpfl. im Rahmen der Erfüllung seines konkreten Bildungsauftrags erwartet (BFH v. 18.10.2007 – VI R 43/04, BFH/NV 2008, 357).

Aufwendungen für Betriebsausflüge und den Umtrunk mit Kollegen (insbes. für Einstands-, Verabschiedungs- und Geburtstagsfeiern) sind uE regelmäßig durch eine aus der gesellschaftlichen oder wirtschaftlichen Stellung des Stpfl. folgende Verpflichtung zur Repräsentation veranlasst und deshalb Lebensführungskosten iSd. Nr. 1 Satz 2. Dass der Einzelne sich derartigen Usancen im Berufsleben gewöhnlich nicht entziehen kann, ist unerheblich, da dies nichts daran ändert (sondern im Gegenteil die Einschätzung sogar bestätigt), dass die Übernahme der Aufwendungen lediglich Ausdruck der im Laufe der beruflichen Kontakte gewachsenen zwischenmenschlichen Beziehungen ist.

Vgl. BFH v. 27.5.1993 – VI R 57/90, BFH/NV 1993, 730; FG München v. 25.5.2004, FGReport 2004, 66; FG Düss. v. 12.1.2004, EFG 2004, 645, rkr.; KIRCHHOF/SEILER IX. § 12 Rn. 8 „Gesellschaftliche Veranstaltungen, Bewirtung“ aE; FROTSCHER/DÜRR, § 12 Rn. 80 „Feiern“.

Aufwendungen für Geschenke an Kollegen und Mitarbeiter anlässlich von Dienstjubiläen, Geburtstagen, Verabschiedungen oder sonstigen persönlichen Ereignissen sowie an außerhalb des Unternehmens oder der Behörde stehende Personen dienen zwar der Förderung des Berufs, sind aber uE im Wesentlichen durch die gesellschaftliche Stellung des Schenkenden bedingt und deshalb als gemischte Aufwendungen nicht abziehbar.

Vgl. BFH v. 8.11.1984 – IV R 186/82, BStBl. II 1985, 286; v. 23.1.1991 – X R 6/84, BStBl. II 1991, 396; v. 1.7.1994 – IV R 67/93, BStBl. II 1995, 273; FG Bremen v. 17.1.2008, EFG 2008, 1281, rkr. Möglicherweise aA SCHMIDT/DRNSENCK XXIX. § 19 Rn. 60 „Geschenke“ und BFH v. 15.11.2007 – VI R 91/04, BFH/NV 2008, 767 für mit einer Aufwandsentschädigung finanzierte kleine Präsente (uE abzulehnen); LEISNER-EGENSPERGER, DSStZ 2010, 185 (191).

Einstweilen frei.

91

6. Geräte der Unterhaltungselektronik

92

Aufwendungen für elektronische Geräte, die zeitlich abwechselnd für private Zwecke und im Rahmen der Erwerbstätigkeit des Stpfl. verwendet werden, sind grds. im Verhältnis der Nutzungszeitanteile zueinander aufzuteilen und anteilig als BA bzw. WK abziehbar.

Häusliche Personal-Computer (PC), die vom Stpfl. privat angeschafft und in der Privatwohnung aufgestellt worden sind, können bei ausschließlicher beruflicher Nutzung (Gleiches gilt, wenn die private Nutzung einen Nutzungsanteil von etwa 10 % nicht überschreitet) als Arbeitsmittel estl. in vollem Umfang zu berücksichtigen sein. Wird der PC in nicht unerheblichem Umfang gemischt genutzt, so sind die Anschaffungskosten und die Kosten der laufenden Nutzung aufzuteilen. Als Aufteilungsmaßstab kommt die unterschiedliche zeitliche Nutzung in Betracht. Kann der Stpfl. nachweisen oder zumindest glaubhaft machen, dass er den PC jedenfalls in einem nicht unwesentlichen Umfang beruflich nutzt bzw. genutzt hat, so ist es nach BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01 (BStBl. II 2004, 958) regelmäßig vertretbar, dass seitens der Verwaltung typisierend und pauschalierend von einer jeweils hälftigen privaten bzw. beruflichen Nutzung ausgegangen wird. Will der Stpfl. oder das FA von diesem Aufteilungsmaßstab abweichen, so bedarf es zusätzlicher Anhaltspunkte und Umstände, die von dem betreffenden Beteiligten näher darzulegen sind.

Die Aufteilung ist in diesem Fall auch durch die Erwägung gerechtfertigt, dass dann, wenn der ArbG die Kosten des Geräts trägt, der private Nutzungsvorteil nach § 3 Nr. 45 insgesamt stfrei bleibt (s. § 3 Nr. 45 Anm. 2).

Unterhaltungselektronik: Nach der Rspr. des BFH besteht ein allgemeiner Erfahrungssatz dahin, dass Geräte der Unterhaltungselektronik, und zwar insbes. dann, wenn sie in der Wohnung des Stpfl. aufbewahrt werden, in nicht unerheblichem Umfang zu außerberuflichen Zwecken der Lebensführung verwendet werden. Die damit einhergehende tatsächliche Vermutung für eine private Mitveranlassung der entsprechenden Aufwendungen kann nicht bereits durch die bloße Behauptung des Stpfl. widerlegt werden, dass dies bei ihm nicht der Fall sei.

BFH v. 27.9.1991 – VI R 1/90, BStBl. II 1992, 195, und v. 27.5.1993 – VI R 54/90, BFH/NV 1994, 18 (jeweils für einen Videorekorder); v. 15.1.1993 – VI R 98/88,

§ 12 Anm. 92–93 Nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (Nr. 1)

BStBl. II 1993, 348 (für einen „typischen Spielecomputer“); v. 21.6.1994 – VI R 16/94, BFH/NV 1995, 216 (für eine Videokamera); v. 19.2.2004 – VI R 135/01 aaO (für einen PC). Vgl. auch FG Rhld.-Pf. v. 30.4.1997, EFG 1997, 952, rkr. (für einen Satellitenreceiver).

Im Anschluss an BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (BStBl. II 2010, 672) ist der Umfang der beruflichen Nutzung vom Stpfl. im Einzelfall anhand sachgerechter Kriterien nachzuweisen oder – sofern keine Zweifel daran bestehen, dass ein abgrenzbarer Teil der Aufwendungen beruflich veranlasst ist – vom FA bzw. vom FG unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände zu schätzen (§ 162 AO, § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO). Auch wenn es keinen allgemeinen Erfahrungssatz zur Höhe des privaten Nutzungsanteils gibt; dürfte uE – bei feststehender erheblicher beruflicher Nutzung – in vielen Anwendungsfällen die von BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01 (aaO) in den Raum gestellte hälftige Aufteilung der Kosten mit der Möglichkeit des Gegennachweises (s.o.) zu angemessenen Ergebnissen führen (zust. P. FISCHER, NWB 2010, 412 [419 f.]).

Zu Radio- und Fernsehgeräten, wenn sie zur Unterhaltung am Arbeitsplatz eingesetzt werden, s. Anm. 80.

93 7. Erwerb von Befähigungs- und Berechtigungsnachweisen (Führer-, Jagd-, Pilotenscheine ua.)

Ob bei erlaubnispflichtigen Tätigkeiten die Aufwendungen für den Erwerb der Befähigung (Lehrgangskosten) und Berechtigung (Prüfungsgebühren) als BA bzw. WK abziehbar sind oder aber Lebensführungsaufwand darstellen, ist aufgrund einer Gesamtwürdigung nach den Umständen des Einzelfalls zu entscheiden. Eine Aufteilung der Kosten ist uE auch mit Blick auf BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (BStBl. II 2010, 672) nur in Ausnahmefällen denkbar.

Bei (Kraftfahrzeug-)Führerscheinen ist zu differenzieren:

► *Die Aufwendungen für den Erwerb eines Pkw.-Führerscheins* gehören nach stRspr. des BFH regelmäßig zu den Kosten der Lebensführung, ohne dass es darauf ankäme, ob der Stpfl. beabsichtigt, den geführten Pkw. betrieblich oder beruflich zu benutzen und inwieweit dieser Gesichtspunkt für die Aufwendungen entscheidend war. Für die Ermittlung eines betrieblich bedingten Anteils der Aufwendungen für den Erwerb des Führerscheins gibt es auch keine objektiven Merkmale, nach denen die spätere private von der betrieblichen Benutzung abgegrenzt werden könnte. Es lässt sich nicht voraussagen, in welchem Verhältnis die in der Zukunft erfolgende betriebliche oder berufliche Nutzung des Führerscheins zur privaten Nutzung – insgesamt gesehen – stehen wird. Der mehr oder weniger zufällige Umfang der betrieblichen und privaten Benutzung eines Pkw. im Jahr der Aufwendungen für den Führerscheinerwerb ist ebenfalls kein sachgerechter Aufteilungsmaßstab.

BFH v. 6.9.1956 – IV 621/55 U, BStBl. III. 1956, 306; v. 8.4.1964 – VI 251/63 U, BStBl. III 1964, 431; v. 20.2.1969 – IV R 119/66, BStBl. II 1969, 433; v. 24.10.2000 – VI B 85/00, BFH/NV 2001, 444; v. 15.2.2005 – VI B 188/04, BFH/NV 2005, 890; ebenso BMF v. 6.7.2010, BStBl. I 2010, 614 Tz. 19.

▷ *Ausnahmen*: Von diesem Grundsatz hat die Rspr. in der Vergangenheit Ausnahmen zugelassen, wenn die Erlangung einer erstmaligen Anstellung oder das berufliche Fortkommen unmittelbar vom Erwerb des Pkw.-Führerscheins abhing, etwa bei Taxifahrern und – im Einzelfall – auch bei älteren Stpfl., die zuvor ohne einen privaten Pkw. ausgekommen waren.

BFH v. 8.4.1964 – VI 251/63 U aaO; v. 2.10.1981 – VI R 31/79, nv.; FG Köln v. 24.7.1984, EFG 1985, 120, rkr.; Schl.-Holst. FG v. 6.5.1992, EFG 1992, 511, rkr.;

vgl. auch FG Brandenb. v. 7.11.1995, EFG 1996, 310, rkr. (WKAbzug zutreffend abgelehnt, weil dem Stpfl. ein privates Kfz. zur Verfügung stand).

Hieran kann uE wegen des heutigen Stellenwerts der privaten Kfz.-Nutzung in der immer mobiler werdenden modernen Gesellschaft nicht mehr festgehalten werden. Da der Führerscheinwerb lebenslang zur Teilnahme am Straßenverkehr mit privaten Pkw. berechtigt, ist auf diesen Gesamtzeitraum gesehen eine nur unbedeutende Privatnutzung typischerweise ausgeschlossen. Auch in den von der bisherigen Rspr. anerkannten Ausnahmefällen ist die private Mitveranlassung mit dem in beruflicher Hinsicht auslösenden Moment uE so untrennbar verwoben, dass eine Aufteilung der Aufwendungen insgesamt ausscheidet (aA offenbar ALBERT, FR 2010, 220 [225]).

▷ *Medizinisch-Psychologische Untersuchung (MPU)*: Aufwendungen für den Wiedererwerb der Pkw.-Fahrerlaubnis einschließlich der Kosten für die MPU sind uE gleichfalls typische Aufwendungen für die Lebensführung und auch dann untrennbar gemischt veranlasst, wenn Anlass für den vorangegangenen Führerscheinenzug ein auf einer beruflichen (betrieblichen) Fahrt begangener Verstoß gegen Straßenverkehrsvorschriften gewesen ist.

► *Bei Führerscheinen für Lastkraftwagen (Lkw.) und Busse* kann hingegen nach der Lebenserfahrung ohne weiteres angenommen werden, dass die private Verwendung der Fahrberechtigung von untergeordneter Bedeutung und dass ihr Erwerb Voraussetzung für die Ausübung gerade einer im Wesentlichen in der Führung von Kfz. bestehenden Berufstätigkeit ist. Die darauf entfallenden Aufwendungen sind daher grds. in voller Höhe als WK oder BA abziehbar.

BFH v. 20.2.1969 – IV R 119/66 aaO; v. 29.6.1984 – VI R 34/82, BStBl. II 1984, 694; FG Münster v. 25.2.1998, EFG 1998, 941, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 29.8.2006, EFG 2007, 179, rkr.

Gleiches gilt bei Taxifahrern für den Erwerb des Personenbeförderungsscheins. Ist in den einheitlich berechneten Fahrlehrgangskosten und Prüfungsgebühren allerdings auch die Befähigung zum Führen von Pkw. enthalten, sind die Aufwendungen uE im Verhältnis der kalkulatorisch auf die auf den Einzelerwerb der Fahrerlaubnis für Lkw./Bus und für Pkw. entfallenden Kosten aufzuteilen.

Verfügt der Stpfl. noch über keine abgeschlossene Berufsausbildung, steht uU Nr. 5 dem BA- oder WKAbzug entgegen (s. Anm. 171).

Pilotenschein: Die Rspr. des BFH unterscheidet zwischen Aufwendungen für den Erwerb des Verkehrsflugzeugführerscheins (Airline Transport Pilot Licence, ATPL) und der Musterberechtigung (Type Rating) für ein bestimmtes Flugzeugmuster einerseits und Aufwendungen für den Erwerb eines Privatflugzeugführerschein (Private Pilote Licence, PPL) andererseits. ATPL und Type Rating bereiten den Stpfl. idR konkret und gezielt auf eine Tätigkeit als Verkehrsflugzeugführer vor, so dass deren Kosten regelmäßig als (vorweggenommene) WK zu behandeln sind, sofern nicht – bei erstmaliger Berufsausbildung – die Vorschrift der Nr. 5 dem Abzug entgegensteht (s. Anm. 171 und 177). Demgegenüber ist der Aufwand für den Erwerb und – später – die Aufrechterhaltung der PPL grds. nicht als BA oder WK zu berücksichtigen, da insoweit idR die private Lebensführung des Stpfl. in nicht unerheblichem Maße betroffen ist und eine auf die Erzielung von Einkünften gerichtete berufsmäßige Tätigkeit mit dieser Erlaubnis kaum möglich ist. Dass die beim privaten Fliegen gewonnenen Erfahrungen für die Ausübung des Berufs lediglich nützlich oder vorteilhaft sind, ermöglicht – für sich genommen – den BA- oder WKAbzug nicht.

§ 12 Anm. 93 Nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (Nr. 1)

BFH v. 17.11.1989 – VI R 8/86, BStBl. II 1990, 306 (wissenschaftlicher Mitarbeiter bei einem Forschungsinstitut für Luft- und Raumfahrt); v. 14.2.1992 – VI R 7/89, BFH/NV 1992, 725 (Fluglotse und Gastlehrer für Flugsicherung); v. 9.8.1996 – VI R 38/96, BFH/NV 1997, 107 (Flugbetriebsingenieur, der für die Bearbeitung von Ablaufverfahren für Cockpitbesatzungen zuständig ist); v. 27.5.2003 – VI R 85/02, BStBl. II 2005, 202 (Erwerb der PPL als Vorstufe zur ATPL); v. 3.12.2003 – VI B 17/01, BFH/NV 2004, 338 (Zivilrichter, der ua. auch Haftungsfragen aus Luftfahrtunfällen zu beurteilen hat).

Etwas anderes gilt nur dann, wenn die eigene Flugerfahrung unerlässlich und die Durchführung von Flügen (wie bei Testpiloten) unmittelbar Voraussetzung für die Berufsausübung ist. Dies kann zB auch bei einem Arzt für Flugmedizin der Fall sein, der zugleich Leiter einer fliegerärztlichen Untersuchungsstelle ist (FG Nürnberg v. 25.3.1992, EFG 1992, 508, rkr.).

UE unzutreffend daher BFH v. 14.2.1992 – VI R 7/89 (aaO), der einem (nebenberuflichen) Gastlehrer für Flugsicherung den WKAbzug für die Erneuerung (nicht den Erwerb!) einer PPL mit der Begründung versagt, der Einsatz als Gastdozent sei eine Folge der privat gewonnenen Erfahrungen, die der ArbG auf diese Weise lediglich ausgenutzt habe; zudem habe der Stpfl. aus seiner Lehrtätigkeit keine zusätzlichen Einnahmen erzielt (zu diesem fehlgehenden Argument vgl. jetzt BFH v. 24.5.2007 – VI R 78/04, BStBl. II 2007, 721).

Ist die Ausbildung zum Privatpiloten Teil der durchgehenden Schulung zum Erwerb der ATPL, so dient die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten, die auch für den Erwerb der PPL erforderlich sind, nicht vornehmlich dazu, ihrem Inhaber das Führen und Bedienen von (kleineren) Flugzeugen im nichtgewerblichen Luftverkehr zu ermöglichen, sondern ist Bestandteil der (einheitlichen) Ausbildung zum Verkehrsflugzeugführer und in diesem Rahmen notwendige Voraussetzung für den Erwerb des Verkehrsflugzeugführerscheins. Nach BFH v. 30.9.2008 – VI R 4/07 (BStBl. II 2009, 111) sind die gesamten Kosten dann einheitlich als WK zu beurteilen.

UE dürfte hier im Hinblick auf BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (BStBl. II 2010, 672) eher – wie bei kombinierten Lkw./Pkw.-Fahrkursen, s.o. – eine Aufteilung in Betracht zu ziehen sein.

Weitere Rechtsprechungs-Beispiele:

► *Qualifiziert ein Snowboardkurs* einen Sportlehrer dazu, Schulklassen beim Snowboardfahren zu beaufsichtigen und zu unterrichten, so können die damit verbundenen Aufwendungen nach BFH v. 22.6.2006 – VI R 61/02 (BStBl. II 2006, 782) als WK anzuerkennen sein. Hierfür sind die Umstände, unter denen nach BFH v. 26.8.1988 – VI R 175/85 (BStBl. II 1989, 91) die Teilnahme an einem Lehrgang zum Erwerb einer Schulschleifer-Lizenz estl. berücksichtigt werden kann, nur als Indizien (Beweisanzeichen) heranzuziehen, ohne dass es erforderlich wäre, dass sämtliche der dort genannten Voraussetzungen (die insbes. die straffe fachbezogene und lehrgangsmäßige Organisation des Kurses und dessen Abschluss mit einer Prüfung betreffen) vorliegen.

Ist der Lehrgang nicht straff organisiert und ermöglicht er dem Stpfl. auch das unbeaufsichtigte (private) „freie Fahren“, so sind die Aufwendungen (einschließlich der Kosten des zur Nutzung der Liftanlagen berechtigenden Skipasses) uE nach Zeitanteilen aufzuteilen.

► *Aufwendungen für einen Computerkurs* an Personal-Computern (PC) sind in voller Höhe als WK abziehbar, wenn nach der Bescheinigung des ArbG die PC-Schulung zwingend erforderlich ist und der Stpfl. weder über die an seinem Arbeitsplatz benötigten Grundkenntnisse noch überhaupt privat über einen PC verfügt (FG Rhld.-Pf. v. 24.10.2005, DStRE 2006, 136, rkr.).

► *Der Erwerb des Jagdscheins* dient (wie auch § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 typisierend zu erkennen gibt) regelmäßig Bedürfnissen der privaten Lebensführung und ist nur dann beruflich veranlasst, wenn er (wie etwa bei einem Forstbeamten) unmittelbare Voraussetzung für die Berufsausübung ist (vgl. BFH v. 29.1.1960 – VI 9/59 U, BStBl. III 1960, 163; FG Berlin v. 10.11.1978, EFG 1979, 438, rkr.; s. auch § 4 Anm. 1325). Eine Aufteilung kommt uE auch im Hinblick auf die durch BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (BStBl. II 2010, 672) geänderte Rspr. nicht in Betracht (aA möglicherweise STRECK, NJW 2010, 896).

Einstweilen frei.

94

8. Seminare zur Persönlichkeitsentfaltung

95

Ob der Stpfl. Bildungsaufwendungen aus beruflichem Anlass tätigt oder ob es sich um Aufwendungen für die Lebensführung iSd. Nr. 1 Satz 2 handelt, ist anhand einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls zu entscheiden (s. auch § 9 Anm. 241 ff.; vgl. ausführl. NEUFANG/SCHMID, StB 2010, 151 [155 f.]).

Berufsbezogener Lehrgangszuschnitt: Aufwendungen für Seminare zur Entfaltung der eigenen Persönlichkeit sind beruflich veranlasst, wenn die Veranstaltungen primär auf die spezifischen Bedürfnisse des vom Stpfl. ausgeübten Berufs ausgerichtet sind. Indizien für die berufliche Veranlassung sind insbes. die Lehrinhalte und ihre konkrete Anwendung in der beruflichen Tätigkeit, der Ablauf des Lehrgangs sowie der teilnehmende Personenkreis. Dabei kann ein Lehrgang, der sowohl Grundlagenwissen als auch berufsbezogenes Spezialwissen vermittelt, auch dann beruflich veranlasst sein, wenn der Erwerb des Grundlagenwissens die Vorstufe zum Erwerb des berufsbezogenen Spezialwissens bildet. Gehören die Teilnehmer unterschiedlichen Berufsgruppen an, so ist es ausreichend, dass sie aufgrund der Art ihrer beruflichen Tätigkeit (zB als Führungskräfte) gleichgerichtete fachliche Interessen haben.

BFH v. 17.7.1992 – VI R 12/91, BStBl. II 1992, 1036 (bejaht für Psychoanalyse bei einer Dipl.-Psychologin); v. 6.3.1995 – VI R 76/94, BStBl. II 1995, 393 (verneint für allgemeine psychologische Seminare bei einem Industriekaufmann); v. 24.8.2001 – VI R 40/94, BFH/NV 2002, 182 (bejaht für Gesprächstherapie bei einer Beratungslehrerin); v. 18.5.2006 – VI B 145/05, BFH/NV 2006, 1474 (verneint für Bewusstseinstherapie bei einem Steuerberater); v. 1.3.2007 – VI B 92/06, BFH/NV 2007, 1172 (bejaht für Anti-Mobbing-Selbsthilfegruppe bei einem Amtsleiter); v. 28.8.2008 – VI R 44/04, BStBl. II 2009, 106 und v. 28.8.2008 – VI R 35/05, BStBl. II 2009, 108 (jeweils bejaht für Kurse zur Verbesserung beruflicher Kommunikationsfähigkeit bei Führungskräften). Vgl. im Einzelnen PAETSCH, HFR 2009, 34.

Dass der Stpfl. das erworbene Wissen auch in Alltagssituationen anwenden kann, ist unbeachtlich, wenn sich dies als bloße Folge zwangsläufig und untrennbar aus den im beruflichen Interesse gewonnenen Kenntnissen und Fähigkeiten ergibt. Eine solche private Nutzbarkeit der Erkenntnisse wäre in qualitativer Hinsicht geringfügig (s. Anm. 62). Letztlich entscheidend ist uE, dass die Lehrinhalte erkennbar auf eine anschließende Verwendung in der beruflichen Praxis angelegt sind.

Aufwendungen für einen Yogakurs werden daher uE auch künftig nicht abziehbar sein, da eine Aufteilung in einen beruflich und einen privat veranlassten Teil wegen der untrennbar gemischten Motivlage nicht in Betracht kommt (aA ALBERT, FR 2010, 220 [225]).

96 9. Versicherungsprämien

Beurteilung des auslösenden Moments nach der Art des versicherten Risikos: Ob die Verpflichtung zur Beitragszahlung (und gegebenenfalls auch der Leistungsanspruch) aus einem Versicherungsvertrag zur betrieblichen (beruflichen) Sphäre des Stpfl. gehören und die geleisteten Prämien bei ihm BA bzw. WK bilden, beurteilt sich nach stRspr. des BFH nach der Art des versicherten Risikos. Bezieht sich die Versicherung auf ein betriebs- oder berufsbedingtes Risiko, führt sie zu BA bzw. WK und ggf. (bei Realisation des Risikos) zu steuerbaren Einnahmen; ist dagegen ein außerbetriebliches oder -berufliches Risiko versichert, können die Ausgaben allenfalls als SA (§ 10 Abs. 1 Nr. 2) berücksichtigt werden, während die Einnahmen nicht steuerbar sind.

BFH v. 6.2.1992 – IV R 30/91, BStBl. II 1992, 653; v. 26.8.1993 – IV R 35/92, BFH/NV 1994, 306; v. 31.1.1997 – VI R 97/94, BFH/NV 1997, 346; v. 19.5.2009 – VIII R 6/07, BStBl. II 2010, 168; v. 18.8.2009 – X R 21/07, BFH/NV 2010, 192.

► *Maßgeblich ist die Risikoursache, nicht die Risikofolge.* Für die Einordnung des Risikos als betrieblich (beruflich) oder als privat ist es daher nicht entscheidend, welche finanziellen Schäden infolge der Verwirklichung des Risikos eintreten und im Versicherungsfall vom Versicherer zu ersetzen sein werden (BFH v. 19.5.2009 – VIII R 6/07 aaO; v. 18.8.2009 – X R 21/07 aaO).

▷ *Betriebsbezogene Gefahren*, die darin bestehen, dass betrieblich genutzte Gegenstände durch Unfall, Brand, Sturm, Wassereintrich oder ähnliche Ereignisse zerstört oder beschädigt werden, stellen betriebliche Risiken dar (vgl. – jeweils zu Betriebsunterbrechungsversicherungen – BFH v. 18.7.1968 – I 224/65, BStBl. II 1968, 737; v. 9.12.1982 – IV R 54/80, BStBl. II 1983, 371).

▷ *Gefahren, die in der Person des Stpfl. begründet sind* – wie etwa das allgemeine Lebensrisiko, zu erkranken oder einen Unfall zu erleiden – stellen grds. außerbetriebliche bzw. -berufliche Risiken dar, die bei wertender Betrachtung auch insoweit der privaten Lebensführung zuzurechnen sind, als die Gefahren zu krankheits- oder unfallbedingten Vermögenseinbußen in der Erwerbssphäre (wie etwa zu einem Verdienstaustausch) führen können. Etwas anderes gilt nur, sofern die Ausübung des Berufs mit erhöhten Risiken verbunden ist und die Versicherung gerade die Folgen dieser zusätzlichen Risiken (Berufskrankheiten, Arbeitsunfälle) abmildern soll (s. dazu BMF v. 28.10.2009, BStBl. I 2009, 1275 Tz. 1.1).

Letzteres ist bejaht worden durch BFH v. 15.12.1977 – IV R 78/74 (BStBl. II 1978, 212) für eine Insassenunfallversicherung bei einem betrieblich genutzten Kfz. und durch BFH v. 19.2.1993 – VI R 42/92 (BStBl. II 1993, 519) für eine für Dienstreisen abgeschlossene Reisegepäckversicherung. Die berufliche (betriebliche) Veranlassung ist verneint worden durch BFH v. 22.5.1969 – IV R 144/68 (BStBl. II. 1969, 489), v. 7.10.1982 – IV R 32/80 (BStBl. II 1983, 101) und v. 26.8.1993 – IV R 35/92 (aaO) jeweils für Krankentagegeldversicherungen, durch BFH v. 6.2.1992 – IV R 30/91 (aaO) für eine Lebens- und Berufsunfähigkeitsversicherung und durch BFH v. 15.6.2005 – VI B 64/04 (BFH/NV 2005, 1796) für eine Berufsunfähigkeits-Zusatzversicherung.

▷ *Zur Hausratversicherung* geleistete Prämien sind grds. Kosten der privaten Lebensführung (BFH v. 19.2.1993 – VI R 42/92 aaO; s. auch Anm. 34).

► *Bei Praxisausfallversicherungen* ist nach den gleichen Grundsätzen zu verfahren und ggf. zu differenzieren: Die Prämien sind dem privaten Lebensführungsbereich zuzurechnen, soweit mit ihnen die Gefahr einer krankheits- oder unfallbedingten Arbeitsunfähigkeit des Praxisinhabers versichert ist. Deckt die Versicherung auf den Betrieb der Praxis bezogene Risiken wie etwa Betriebsunterbrechungen aufgrund äußerer Schadensfälle oder ordnungsbehördlicher

Maßnahmen (zB Quarantäneverfügungen) ab, so sind die Prämienzahlungen betrieblich veranlasst.

BFH v. 19.5.2009 – VIII R 6/07 aaO; v. 18.8.2009 – X R 21/07 aaO; zust. ALVERMANN/POTSCH, FR 2009, 1132; MORITZ, DB 2009, 1850; PFIRRMANN, NWB 2009, 2798; aA SCHMIDT/DRENSACK XXIX. § 12 Rn. 25 „Versicherungsbeiträge“; BEISER, DB 2009, 2237, mit dem uE unzutreffenden Einwand, dass das Risiko der Betriebsunterbrechung schon aufgrund des damit verbundenen Ausfalls der BE immer betrieblich veranlasst sei (mit dieser Argumentation wären auch die Beiträge zur privaten Krankenversicherung eines ArbN als WK einzuordnen).

Aufteilung bei Versicherung verschiedener Risiken: Wird die Versicherung zur Abdeckung verschiedener Risiken abgeschlossen, die sich zum Teil als erwerbsbedingt und zum Teil als privat veranlasst erweisen, so ist bereits nach der bisherigen Rspr. des BFH eine Aufteilung der einheitlich in Rechnung gestellten Prämie und der anteilige Abzug als BA bzw. WK möglich. Voraussetzung dafür soll jedoch sein, dass der Versicherer anhand seiner Unterlagen bescheinigt, welcher Anteil der Gesamtprämie nach seiner Kalkulation auf den die berufliche Sphäre betreffenden Versicherungsschutz entfällt (BFH v. 19.2.1993 – VI R 42/92 aaO; v. 31.1.1997 – VI R 97/94 aaO; anders noch BFH v. 13.4.1976 – VI R 87/73, BStBl. II 1976, 599 – Abziehbarkeit insgesamt verneint). An dieser Einschränkung wird uE im Anschluss an BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06 (BStBl. II 2010, 672) nicht mehr festgehalten werden können; da die objektive Trennbarkeit der Veranlassungsbeiträge feststeht, ist die Höhe des anteiligen BA-Abzugs ggf. auch ohne Kenntnis der Unterlagen des Versicherers zu schätzen. Maßgeblich ist insoweit das Verhältnis der Einzelprämien mit und ohne betrieblichen Versicherungsteil (BFH v. 19.5.2009 – VIII R 6/07 aaO; ALVERMANN/POTSCH, FR 2009, 1132 [1134]; MORITZ, DB 2009, 1850). Bei Unfallversicherungen gegen die Folgen sowohl beruflicher als auch außerberuflicher Unfälle können die Anteile nach BMF v. 28.10.2009 (BStBl. I 2009, 1275 Tz. 1.3) auf jeweils 50 % des Gesamtbeitrags geschätzt werden.

Einstweilen frei.

97–99

Erläuterungen zu Nr. 2: Nicht abziehbare Zuwendungen

Schrifttum: HEISTER, Die nicht abzugsfähigen Ausgaben der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG, Diss. jur. Münster 1970; H. SCHMIDT, Nichtabzugsfähige direkte und indirekte Steuern, DStR 1973, 195; BROCKHOFF, Abzugsverbot für Zuwendungen und Sonderausgabenabzug – Das Verhältnis von § 12 Nr. 2 und § 10 EStG, BB 1974, 1434; HEISTER, Die nicht abzugsfähigen Ausgaben der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG, DStR 1974, 30; RICHTER, Freiwillige Zuwendungen an nicht unterhaltsberechtigte Personen, FR 1974, 443; H. SCHMIDT, Nichtabzugsfähige direkte und indirekte Zuwendungen iSd. § 12 Nr. 2 EStG, DStR 1974, 35; SEITHEL, Zur Neufassung des Abzugsverbots des § 12 Nr. 2 durch das EStRG, DStR 1974, 757; BLENCKE, Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht iSd. § 12 Nr. 2 EStG 1975 – über das Verhältnis von § 12 und § 10 EStG 1975, DStZ 1975, 96; WISMETH, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von wiederkehrenden Leistungen, die auf einem Vermächtnis beruhen, DStR 1991, 1340; DRENSACK, Die neue Rechtsprechung des BFH zur Vermögensübertragung gegen dauernde Versorgungsleistungen, StbJb. 1993/94, 187; BOUDRÉ, Darlehensverträge zwischen Angehörigen, DB 1993, 8; P. FISCHER, Wiederkehrende Bezüge und Leistungen, München 1994; STRAHL, Zur Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen, Stbg. 1996, 2149; HORN, Einkom-

mensteuerliche Behandlung wiederkehrender Leistungen bei Übertragung von Betriebsvermögen oder Privatvermögen, FR 1997, 625; GRAMLICH/TREISCH, Korrespondenzprinzip, Unterhaltszahlungen und Einkommensbegriff, DB 1997, 2349; GROH, Abschied von der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen?, FR 2001, 277; RISTHAUS, Ist das Rechtsinstitut der unentgeltlichen Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen noch praktikabel?, DB 2007, 240; SPIEGELBERGER, Das Ende der privaten Versorgungsrente?, DSrR 2007, 1277.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 2

100

I. Regelungsinhalt

Der Tatbestand der Nr. 2 erfasst zum einen freiwillige Zuwendungen (1. Alt.) und Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht (2. Alt.). Betroffen sind daneben auch Zuwendungen an eine gegenüber dem Stpfl. oder seinem Ehegatten gesetzlich unterhaltsberechtigte Person oder an deren Ehegatten, auch wenn diese Zuwendungen auf einer besonderen Vereinbarung beruhen (3. Alt.).

Rechtsfolge: Die Zuwendungen dürfen – so der Einleitungssatz – weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden und werden daher estl. nur über den Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1) berücksichtigt (s. Anm. 15).

Subsidiarität: Gegenüber den im Einleitungssatz genannten Vorschriften (§ 9c, § 10 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2–4, Nr. 7 und Nr. 9, § 10a, § 10b, §§ 33, 33a und 33b) tritt die Regelung zurück (s. Anm. 11 ff.). Zuwendungen, die aufgrund der dort aufgeführten Tatbestände geleistet werden, sind vom Abzugsverbot nicht betroffen.

101

II. Rechtsentwicklung der Regelung

Vorläuferregelungen: Bereits nach § 8 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 prEStG v. 19.6.1906 (GS 1906, 260) sowie nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG v. 19.3.1920 (RGBl. I 1920, 359) und § 15 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189) waren Aufwendungen zur Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht nicht abziehbar, auch wenn sie aufgrund einer besonderen privatrechtl. Verpflichtung erfolgten.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Die Regelung fand ihren Platz in § 12 Nr. 2 und belegte dort freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen mit einem Abzugsverbot.

StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Innerhalb der damaligen 2. Alt. wurden auch Zuwendungen an Personen, die gegenüber dem Ehegatten des Stpfl. unterhaltsberechtigt sind, in das Abzugsverbot einbezogen.

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Das Abzugsverbot wurde auch auf Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht (die jetzige 2. Alt.) ausgedehnt. Damit wurde der nach der damaligen Rspr. des BFH mögliche volle Abzug vereinbarter Unterhaltsleistungen als SA (zB nach einer sog. Konventionalscheidung) beseitigt. Das sog. Realsplitting (§ 10 Abs. 1 Nr. 1) wurde erst später mit Wirkung ab VZ 1979 eingeführt.

StÄndG 1979 v. 30.11.1978 (BGBl. I 1978, 1849; BStBl. I 1978, 479): Der Einleitungssatz wurde neu gefasst und dadurch das Verhältnis der Nr. 2 zu § 10 und § 33a klargestellt: Einerseits gehen § 10 Abs. 1 Nr. 1 (Unterhaltsleistungen zwischen geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten) sowie § 33a Abs. 1 (Unterstützung bedürftiger Angehöriger) und Abs. 2 (Ausbildungsfreibeträge) der Regelung in Nr. 2 vor; andererseits wird § 10 Abs. 1 Nr. 1a (früher: Renten und dauernde Lasten; seit VZ 2008: lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen) durch Nr. 2 eingeschränkt.

AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554): Im Einleitungssatz wurde die Angabe „§ 10 Abs. 1 Nr. 1, 2, 4, 6, 7 und 9“ durch die Angabe „§ 10 Abs. 1 Nr. 1 bis 4, 6, 7 und 9“ ersetzt.

Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006 (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): Der Einleitungssatz wurde in der Weise neu gefasst, dass ua. aus dem Verweis auf § 10 Abs. 1 dessen Nr. 1a wieder herausgenommen wurde.

III. Bedeutung der Regelung

1. Bedeutung als Abzugsverbot für Versorgungsleistungen

102

Zum Grundsätzlichen vgl. Anm. 3.

Teils deklaratorische, teils konstitutive Bedeutung: Wie schon die von Nr. 1 erfassten Aufwendungen für Lebensführung und Familienunterhalt, so sind auch die in Nr. 2 genannten freiwilligen Zuwendungen des Stpfl. und seine Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen idR nicht durch die Einkunftszielung veranlasst, sondern liegen außerhalb der Erwerbssphäre im privaten Bereich. Insoweit sind damit bereits die Voraussetzungen des BA- oder WKAbzugs bei der Ermittlung der Einkünfte nicht erfüllt, so dass Nr. 2 insoweit nur klarstellende, deklaratorische Bedeutung zukommt. Im Bereich der SA und agB, die vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden können, sind Zuwendungen nach dem Einleitungssatz vom Abzugsverbot grds. nicht erfasst.

► *Die wesentliche, konstitutive Bedeutung* der Nr. 2 liegt in ihrem Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 1a und zum dort ermöglichten SA-Abzug für bestimmte lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen (bis VZ 2007: für bestimmte Renten und dauernde Lasten). In dem durch das StÄndG v. 30.11.1978 (BGBl. I 1979, 1849; BStBl. I 1978, 479) neu gefassten Einleitungssatz ist § 10 Abs. 1 Nr. 1a – anders als die meisten übrigen Tatbestände des § 10 Abs. 1 – nicht genannt, so dass Nr. 2 in diesem Bereich den SA-Abzug sperrt (s. auch Anm. 6). Dies führt dazu, dass Zuwendungen aufgrund freiwillig begründeter Versorgungsverpflichtungen sowie an Unterhaltsberechtigte gewährte Versorgungsleistungen estl. nicht abziehbar sind.

► *Zur Subsidiarität der Nr. 2 gegenüber § 10 Abs. 1 Nr. 1a im VZ 2005* s. Anm. 105.

Zur Kritik an der systematischen Stellung der Nr. 2 s. Anm. 105.

2. Keine Bedeutung als Zurechnungsnorm

103

Nr. 2 ist – ebenso wie Nr. 1 – eine reine Abzugsverbots-Vorschrift, die in keiner Weise dazu Stellung nimmt, welchem Stpfl. die Erzielung von Einkünften zuzurechnen ist.

Erzielung von Einkünften: Die Zurechnung von Einkünften richtet sich danach, wer den Tatbestand der Einkunftszielung erfüllt. Das ist derjenige Stpfl.,

der in seiner Person die gesetzlichen Voraussetzungen der jeweiligen Einkunftsart nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 (iVm. §§ 13–24a) erfüllt (BFH v. 22.6.1977 – I R 185/75, BStBl. II 1977, 836; v. 13.5.1980 – VIII R 63/79, BStBl. II 1981, 295; vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1 aE und § 2 Anm. 100 ff.). Die Regelung der Nr. 2 befasst sich demgegenüber ausschließlich mit Problemen der Einkommensverwendung (vgl. BFH v. 20.1.2009 – IX R 34/07, BStBl. II 2009, 532) und ist daher gegenüber der Frage, wer die dem Einkommen zugrunde liegenden Einkünfte erzielt (hat), systematisch nachrangig (glA FROTSCHER/DÜRR, § 12 Rn. 104 f.; SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 27; LBP/KURZEJA, § 12 Rn. 156).

So war zB der Nutzungswert einer unentgeltlich überlassenen Wohnung vor Wegfall der Nutzungswertbesteuerung (§ 21 Abs. 2 Satz 1 Alt. 1 idF bis VZ 1986; s. § 21 Anm. 300 „Nutzungswertbesteuerung“) nicht dem Eigentümer, sondern dem Nutzen zuzurechnen (BFH v. 29.11.1983 – VIII R 215/79, BStBl. II 1984, 366). Die genteilige Rspr., die in der unentgeltlichen Überlassung eine Zuwendung des Eigentümers gesehen und ihm den Nutzungswert zugerechnet hatte, beruhte auf der früher vertretenen Auffassung, Nr. 2 sei als übergreifender Rechtsgedanke bei der Zuwendung von Einkünften anzuwenden (BFH v. 11.4.1978 – VIII R 164/77, BStBl. II 1978, 493) und ist vom BFH aufgegeben worden.

► *Leistungen im Rahmen von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen* sind gleichfalls allein danach zu beurteilen, ob der Angehörige als Leistungsempfänger mit der Erzielung der Einnahme einen stpfl. Erwerbstatbestand verwirklicht. Diese Frage aber beantwortet sich nicht durch die Regelung in Nr. 2, sondern – idR im Rahmen eines Fremdvergleichs – nach den für die jeweilige Einkunftsart geltenden Besonderheiten. Stellt zB der Stpfl. nahe Angehörige in seinem Betrieb als ArbN ein oder lässt er sich von ihnen für seinen Betrieb ein Darlehen gewähren, so sind die aufgrund dieser Rechtsverhältnisse gewährten Leistungen Lohn- oder Zinszahlungen und damit als BA abziehbar, wenn der Angehörige mit ihrer Entgegennahme seinerseits den Tatbestand der Erzielung von Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit (§ 19) oder aus Kapitalvermögen (§ 20) erfüllt. Nur wenn das nicht der Fall ist, kann es sich um Zuwendungen des Stpfl. iSd. Nr. 2 handeln (vgl. FROTSCHER/DÜRR, § 12 Rn. 106).

► *Auch Aufwendungen* sind allein demjenigen zuzurechnen, der in seiner Person den Tatbestand des § 4 Abs. 4 (bei BA) oder des § 9 Abs. 1 (bei WK) erfüllt. Dies entscheidet sich ebenfalls nicht nach Nr. 2. Wer einem Dritten Bargeld mit dem Ziel zuwendet, dass dieser es zum Bestreiten seiner Erwerbsaufwendungen verausgabt, kann die Zuwendung auch ohne die Regelung in Nr. 2 nicht bei seinen eigenen Einkünften abziehen, weil er insoweit selbst keine BA oder WK zu tragen hat. Dem BA- bzw. WKAbzug beim Dritten wiederum steht der Umstand, dass der Erwerbसाufwand aus zugewendeten Mitteln bestritten wird, nicht entgegen, da es sich insoweit nicht um eine Zuwendung an den Gläubiger der Erwerbसाufwendung handelt (SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 30; BLÜMICH/LINDBERG, § 12 Rn. 128).

Kein allgemeines Korrespondenzprinzip: Zuwendungen aufgrund von freiwillig begründenden Versorgungsverpflichtungen und Versorgungsleistungen an Unterhaltsberechtigte, die wegen Nr. 2 beim Zuwendenden nicht abziehbar sind, dürfen dem Empfänger korrespondierend nach § 22 Nr. 1 Satz 2 nicht als Einkünfte zugerechnet werden. Dies ist Folge des tatbestandlichen Gleichklangs von Nr. 2 mit § 22 Nr. 1 Satz 2. Aus der Korrespondenz der beiden Vorschriften lässt sich aber kein allgemeiner Besteuerungsgrundsatz dahin ableiten, dass der Empfänger eine Zuwendung nicht zu versteuern habe, wenn sie beim Zuwendenden nicht abgezogen werden kann, oder dass der Zuwendende das Geleistete estl. absetzen könne, wenn der Zuwendungsempfänger den Erhalt der

Leistung zu versteuern hat (SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 12 Rn. 29; FROTSCHER/DÜRR, § 12 Rn. 109). Die stl. Leistungsfähigkeit einer Person und damit die StPflcht von Einnahmen ist vielmehr grds. unabhängig davon zu beurteilen, ob die entsprechenden Ausgaben bei einer anderen Person steuermindernd abgezogen werden können. Dies gilt insbes. für alle Aufwendungen iSd. Nr. 1, deren Zufluss beim Empfänger idR zu stpfl. Einnahmen führt. Die Besonderheit bei Nr. 2 ist, dass sich hier vieles im Familienbereich abspielt. In diesem Bereich mag das Korrespondenzprinzip seinen Sinn haben (zumindest bei Zuwendungen an den Ehegatten), darüber hinaus jedoch nicht.

Einstweilen frei.

104

IV. Verhältnis der Regelung zu anderen Vorschriften

105

Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 1, § 33a Abs. 1: Gegenüber § 10 Abs. 1 Nr. 1 und gegenüber § 33a Abs. 1 tritt das Abzugsverbot der Nr. 2 zurück (Einleitungssatz; s. Anm. 12). Freiwillige Zuwendungen, Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht und Zuwendungen an Unterhaltsberechtigte können daher im Rahmen dieser Vorschriften estl. zu berücksichtigen sein.

Dies gilt insbes. auch für Zuwendungen im Rahmen des zum VZ 1979 neu eingeführten sog. begrenzten Realsplittings (§ 10 Abs. 1 Nr. 1). Danach können Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten in begrenzter Höhe als SA abgezogen werden. Der unterhaltsberechtigte Ehegatte hat die empfangenen Unterhaltsleistungen nach § 22 Nr. 1a zu versteuern, wenn der zahlende Ehegatte die Leistungen als SA abzieht. Daher ist hierfür seine Zustimmung erforderlich (s. § 10 Anm. 64).

Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 1a: Im Einleitungssatz ist § 10 Abs. 1 Nr. 1a – anders als die meisten übrigen Tatbestände des § 10 Abs. 1 – nicht genannt, so dass Nr. 2 in diesem Bereich den SA-Abzug sperrt (s. auch Anm. 6). Zuwendungen aufgrund freiwillig begründeter Versorgungsverpflichtungen sowie an Unterhaltsberechtigte gewährte Versorgungsleistungen sind damit estl. nicht abziehbar.

AA offenbar BLÜMICH/LINDBERG, § 12 Rn. 135 mit dem (uE unzutreffenden) Hinweis auf den Einleitungssatz, demzufolge der SA-Abzug auch nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a den Regelungen in § 12 vorgehen soll.

► *Rechtslage im VZ 2005:* Dies war jedenfalls der Stand des Gesetzeswortlauts bis zum VZ 2004, und so lautet die Regelung wieder seit dem VZ 2006. Im Zuge des AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554) hatte der Gesetzgeber den Einleitungssatz zwischenzeitlich dergestalt gefasst, dass sich unter den Vorschriften, hinter die die Abzugsverbote des § 12 zurücktreten, ua. auch „§ 10 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 ...“ und damit (mit Wirkung ab VZ 2005, vgl. § 52 Abs. 1 idF des AltEinkG) auch § 10 Abs. 1 Nr. 1a wiederfand. Die den Verweis auf § 10 Abs. 1 Nr. 1a ausschließende Fassung „§ 10 Abs. 1 Nr. 1, 2 bis 5 ...“ hat der Einleitungssatz erst wieder (mit Wirkung ab VZ 2006) durch das Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006 (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350) zurückerlangt. Der Gesetzeswortlaut ermöglichte mithin für den VZ 2005 den Abzug von freiwillig übernommenen Renten und dauernden Lasten nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a, ohne dass die Bezüge korrespondierend nach § 22 Nr. 1 Satz 2 beim Empfänger zu versteuern gewesen wären.

Ebenso LBP/KURZEJA, § 12 Rn. 172. UE ist diese Rechtsfolge äußerst bedenklich, zumal sie vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt gewesen sein dürfte. Den Gesetzesmateria-

lien zufolge war nämlich bei beiden ÄnderungsGesetzen die Neufassung des Einleitungssatzes als bloße redaktionelle Folgeänderung zu anderen Änderungen gedacht, obwohl diese den SA-Tatbestand nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 jeweils unberührt gelassen hatten (Bericht des FinAussch. zum AltEinkG, BTDrucks. 15/3004, 18; Gesetzesentwurf der Koalitionsfraktionen zum Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung, BTDrucks. 16/643, 10). Dieser Befund spricht uE dafür, die augenscheinlich nur irrtümlich eröffnete Abzugsmöglichkeit durch Einengung des Anwendungsbereichs bei § 10 Abs. 1 Nr. 1a so weit wie möglich wieder einzufangen (s. auch § 10 Anm. 77).

► *Kritik an der systematischen Stellung:* Bereits vor der Änderung des Einleitungssatzes im Zuge des StÄndG v. 30.11.1978 (BGBl. I 1978, 1849; BStBl. I 1978, 479) war der BFH in stRspr. davon ausgegangen, dass die Regelung in Nr. 2 die Abziehbarkeit von Renten und dauernden Lasten einschränkt (BFH v. 6.11.1970 – VI R 94/69, BStBl. II 1971, 99; v. 13.7.1973 – VI R 222/71, BStBl. II 1973, 776; v. 18.10.1974 – VI R 175/72, BStBl. II 1975, 502; v. 13.10.1985 – IX R 8/80, BStBl. II 1985, 700). UE hätte diese Einschränkung des SA-Abzugs besser in § 10 geregelt werden sollen (so auch SCHMIDT/DRESECK XXIX. § 12 Rn. 26). Ein solcher Versuch war bereits im Rahmen der Steuerreform 1974 unternommen worden. Im RegE eines 3. StReformG (BTDrucks. 7/1470) war eine dem § 12 entsprechende Vorschrift nicht enthalten; dafür war die Abzugsbeschränkung der Nr. 2 Bestandteil der SA-Vorschrift (§ 68 Abs. 1 Nr. 1 des RegE). Der FinAussch. verzichtete jedoch letztlich auf die Auflösung des § 12 (BTDrucks. 7/2180, 18).

Verhältnis zu § 22 Nr. 1 Satz 2: Die einzelnen Merkmale im Tatbestand des § 22 Nr. 1 Satz 2 decken sich mit denen der Regelung in Nr. 2. Das hat zur Folge, dass Versorgungsleistungen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1a vom Leistungsempfänger nicht als Einkünfte versteuert werden müssen, wenn sie nach Nr. 2 beim Leistenden nicht abgezogen werden dürfen (Korrespondenzprinzip). Dies bedeutet aber nicht, dass Nr. 2 die Zurechnung der Einkünfte verhindert; dies wird vielmehr durch § 22 Nr. 1 Satz 2 bewirkt, der damit den Grundsatz der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit durchbricht (s. hierzu auch § 22 Anm. 236). Ein allgemeiner Grundsatz zur korrespondierenden Besteuerung von Einnahmen und Ausgaben lässt sich daraus allerdings nicht ableiten (s. Anm. 103).

106–107 Einstweilen frei.

108

B. Zuwendungen im Sinne der Nr. 2

Den drei Alternativen des § 12 Nr. 2 ist gemeinsam, dass sie ein Abzugsverbot für Zuwendungen aussprechen.

Unentgeltlichkeit: Der Begriff der Zuwendung setzt objektiv den Übergang eines Vermögenswerts aus dem Vermögen des Zuwendenden (Abfluss) in das Vermögen eines Empfängers (Zufluss) voraus. Es muss sich dabei um Güter in Geld oder Geldeswert handeln, und ihr Übergang muss unentgeltlich erfolgen, dh. es darf ihm keine wie auch immer geartete wirtschaftliche Gegenleistung gegenüberstehen (BFH v. 28.7.1983 – IV R 174/80, BStBl. II 1984, 97; v. 27.2.1992 – X R 139/88, BStBl. II 1992, 612). Bei außergewöhnlichen Aufwendungen, zu denen der Nießbraucher berechtigt, aber nicht verpflichtet ist, liegt eine Zuwendung nur vor, wenn ein gesetzlicher Erstattungsanspruch gegeben ist, vom Nießbraucher aber nicht geltend gemacht wird (BFH v. 14.11.1989 – IX R 110/85, BStBl. II 1990, 462; v. 10.4.1991 – XI R 13/87, BFH/NV 1991, 740; v.

28.7.1994 – IV R 89/93, BFH/NV 1995, 379; v. 24.6.2009 – IV R 20/07, BFH/NV 2010, 20). Aufwendungen, die im Hinblick auf eine angemessene Gegenleistung erbracht werden, sind keine Zuwendungen iSd. Nr. 2 (BVerfG v. 22.7.1970 – 1 BvR 285/66 ua., BStBl. II 1970, 652 unter C.I.2.c). Dem Zuwendenden muss der Vermögensübergang und dessen Unentgeltlichkeit bewusst und sie muss von ihm gewollt sein.

► *Gegenleistung*: Mangels (bewusster) Unentgeltlichkeit liegt keine Zuwendung vor – und ist gegebenenfalls der Abzug als BA, als WK oder als SA iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1a nicht versperrt –

▷ *bei Zahlung eines Schmiergelds*, weil der Zahlende eine Gegenleistung erwartet. Ohne Bedeutung ist, ob der Schmiergeldempfänger diese Erwartung auch erfüllt;

▷ *bei Gewährung von Trinkgeldern*, weil der Zahlende damit eine Gegenleistung gesondert honoriert;

▷ *bei Geschenken an Geschäftsfreunde* oder an ArbN des Stpfl., da auch hier eine Gegenleistung erwartet oder honoriert werden soll (vgl. BLÜMICH/LINDBERG, § 12 Rn. 126). Der Abziehbarkeit als BA oder WK kann aber uU § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 entgegenstehen;

▷ *bei Schadenersatzleistungen*, da sie nicht der unentgeltlichen Verschaffung eines Vermögensvorteils dienen, sondern der Beseitigung oder Kompensation eines Schadens; das Erleiden des Schadens stellt die Gegenleistung des Empfängers dar. Schadenersatzleistungen können aber dann unter das Abzugsverbot der Nr. 2 fallen, wenn sie an unterhaltsberechtigten Personen geleistet werden und nicht klar und eindeutig von Unterhaltsleistungen abgrenzbar sind (BFH v. 17.4.1980 – IV R 207/75, BStBl. II 1980, 639; s. Anm. 117);

▷ *bei Leistungen gegen vollwertige Gegenleistung*. Sind Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten wie unter fremden Dritten gegeneinander abgewogen, liegt eine entgeltliche Leistung vor. Ist eine solche Leistung wiederkehrend – etwa bei einer (atypischen) Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistung –, ist sie als SA allerdings nicht abziehbar, weil es wegen der erhaltenen Gegenleistung an einer wirtschaftlichen Belastung fehlt (s. § 10 Anm. 103; vgl. FROTSCHER/DÜRR, § 12 Rn. 91);

▷ *bei irrtümlich falscher Bewertung der (Gegen-)Leistung* (zB Veräußerung unter Wert). Auch bei Vermögensübertragungen zwischen nahen Angehörigen prüft die Rspr., ob die Beteiligten die Vorstellung einer entgeltlichen Übertragung hatten, indem sie Leistung und Gegenleistung gegeneinander abwogen, auch wenn sie dabei von falschen Werten ausgingen;

▷ *wenn ein Fremdvergleich* (bei Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen) ergibt, dass der Leistungsempfänger mit der Erzielung der Einnahme einen stpfl. Erwerbstatbestand verwirklicht, etwa im Rahmen eines stl. anzuerkennenden (Angehörigen-) Arbeits- oder Darlehensvertrags. Stellen die Zahlungen hingegen keine BA oder WK dar, so handelt es sich um Zuwendungen iSd. Nr. 2 (BFH v. 10.4.1990 – VIII R 289/84, BStBl. II 1990, 741; v. 19.2.2009 – IV R 83/06, BStBl. II 2009, 798).

► *Teilentgeltlichkeit*: Stehen die Leistungen des Stpfl. zwar in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Gegenleistung des Empfängers, ohne dass diese Gegenleistung jedoch hierfür ein vollwertiges Äquivalent bietet, handelt es sich grds. um einen teilentgeltlichen Vorgang, der in Höhe des übersteigenden Betrags zu einer Zuwendung iSd. Nr. 2 führt (FROTSCHER/DÜRR, § 12 Rn. 91; LBP/KURZEJA, § 12 Rn. 164).

Wiederkehr der Leistungen: Zuwendungen müssen regelmäßig wiederkehrende Leistungen sein, also zB Renten, dauernde Lasten oder Versorgungsleistungen. Für einmalige unentgeltliche Leistungen beurteilt sich die Frage ihrer Abziehbarkeit entgegen der beiläufig geäußerten Auffassung in BFH v. 5.9.1991 – IV R 40/90 (BStBl. II 1992, 192) nicht nach Nr. 2, sondern danach, ob es sich um BA oder WK oder um sonstige vom Gesetz ausdrücklich zum Abzug zugelassene Aufwendungen handelt (ebenso SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 35; BLÜMICH/LINDBERG, § 12 Rn. 133; KSM/ARNDT, § 12 Rn. C 10; LPB/KURZEJA, § 12 Rn. 159 f.).

Der Verzicht auf Einnahmen (zB bei unentgeltlicher Dienstleistung für nahe Angehörige) stellt keine Zuwendung dar. Es sind daher keine fiktiven Betriebseinnahmen anzusetzen, allenfalls eine Entnahme bei Einsatz von Betriebsmitteln. Wird ein Betrieb für eine Anlaufzeit unentgeltlich an den Schwiegersohn verpachtet, sind keine fiktiven Pachterträge anzusetzen (BFH v. 26.9.1969 – VI R 64/67, BStBl. II 1970, 177).

109 Einstweilen frei.

110 C. Freiwillige Zuwendungen (Nr. 2, 1. Alt.)

Freiwillige Zuwendungen (zum Begriff s. Anm. 108) sind idR durch die private Lebensführung des Stpfl. veranlasst und damit bereits nach Nr. 1 Satz 1 nicht abziehbar. Insoweit hat die Vorschrift daher nur klarstellenden Charakter (vgl. BLÜMICH/LINDBERG, § 12 Rn. 142; FROTSCHER/DÜRR, § 12 Rn. 95; LBP/KURZEJA, § 12 Rn. 171).

Freiwillig ist eine Zuwendung, wenn sie ausschließlich auf einem Willensentscheid des Stpfl. beruht und er diesen Entscheid hätte unterlassen können. Negativ ausgedrückt, sind solche Zuwendungen freiwillig, die nicht aufgrund gesetzlicher oder vertraglicher Verpflichtung, behördlicher Auflage oder rechtsverbindlicher Anordnung eines Dritten (zB aufgrund letztwilliger Verfügung) gewährt werden (ebenso FG Rhld.-Pf. v. 6.9.1974, EFG 1975, 7, rkr.; aA bei Bestellung eines Nießbrauchs aufgrund eines Vermächtnisses FG Münster v. 25.3.1980, EFG 1980, 441, rkr.).

► *Eine sittliche Verpflichtung* wie auch sachlicher oder moralischer Zwang zur Erbringung der Leistung (zB Unterstützung gegenüber einem in Not geratenen Schulfreund) genügen nicht, um deren Freiwilligkeit auszuschließen (BFH v. 27.2.1992 – X R 139/88, BStBl. II 1992, 612). Die Auslegung des Begriffs „freiwillig“ verlangt keine philosophische Untersuchung über Willensfreiheit (aA BROCKHOFF, BB 1974, 1434 mit dem Hinweis, dass die Freiwilligkeit fehle, wenn der Wille eines Dritten oder andere Umstände den Stpfl. zu den Zuwendungen zwingen; offen gelassen in BFH v. 29.11.1983 – VIII R 215/79, BStBl. II 1984, 366).

► *Fehlende Rechtsverbindlichkeit:* Fehlt einer Leistung die rechtl. Verbindlichkeit (zB wegen Formmangels des ihr zugrunde liegenden Vertrags oder wegen der Möglichkeit, gegen die Leistungspflicht die Einrede der Verjährung zu erheben), so führt dies nicht zur Freiwilligkeit ihrer Erbringung, wenn die Parteien sich gleichwohl ernstlich gebunden sehen (ebenso FROTSCHER/DÜRR, § 12 Rn. 94 f.; LADEMANN/CLASSEN, § 12 Rn. 55; vgl. auch § 41 AO). Dies gilt zB dann, wenn ein Erbe zugunsten seiner Miterben auf Nutzungen aus dem Nachlass verzichtet, um einem ernstlich, wenn auch nicht formgerecht zum Ausdruck gekom-

menen Willen des Erblasser zu entsprechen (RFH v. 23.10.1941, RStBl. 1941, 931; zust. BROCKHOFF, BB 1975, 76).

Besteht eine Rechtspflicht zur Erbringung der Zuwendungen, so schließt dies ihre Freiwilligkeit aus, da es für die Anwendung der 1. Alt. der Nr. 2 auf die einzelne Leistung ankommt. Die in der 3. Alt. der Nr. 2 gemachte Einschränkung „auch wenn diese Zuwendungen auf einer besonderen Vereinbarung beruhen“ gilt nur für Zuwendungen an gesetzliche unterhaltsberechtigte Personen oder deren Ehegatten, nicht auch für freiwillige Zuwendungen (BFH v. 17.7.1959 – VI 154/57 U, BStBl. III 1959, 345; v. 12.8.1960 – VI 82/60 U, BStBl. III 1960, 424). Die Unterscheidung zwischen freiwilligen und pflichtgemäß erbrachten Leistungen hat aber seit 1.1.1975 insofern keine Bedeutung mehr, als auch Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht nicht abziehbar sind (s. Anm. 111).

D. Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht (Nr. 2, 2. Alt.)

I. Rechtsentwicklung

111

Bis zum 31.12.1974 galt das Abzugsverbot der Nr. 2 nur für freiwillige Zuwendungen und für Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen. Nicht erfasst waren daher Leistungen an gesetzlich nicht unterhaltsberechtigte Personen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht, wie zB dem Unterhalt dienende Rentenleistungen, wenn sie auf einer rechtl. Verpflichtung beruhten, die der Stpfl. freiwillig eingegangen war (BFH v. 17.7.1959 – VI 154/57 U, BStBl. III 1959, 345). Dadurch konnten vor allem Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten als dauernde Last voll abgezogen werden, wenn der Unterhaltsanspruch nicht auf Gesetz, sondern – wie etwa bei einer Scheidung ohne Schuldausspruch oder wegen Alleinschuld des Unterhaltsberechtigten – auf einem freiwillig eingegangenen Unterhaltsvertrag beruhte.

Seit dem 1.1.1975 wird die hierin liegende Gesetzeslücke durch Nr. 2, 2. Alt. für Zuwendungen an nicht gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen geschlossen (s. Anm. 101); Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte fallen unter die 3. Alt. Das Abzugsverbot gilt ohne Rücksicht auf den Zweck oder das Motiv der Leistungen für alle Arten von Leistungen, auch wenn sie nicht dem Unterhalt des Empfängers dienen. Die Rechtsänderung seit 1.1.1975 gilt auch für solche Zuwendungen, die auf einer vor dem 1.1.1975 freiwillig begründeten Rechtspflicht beruhen (§ 52 Abs. 1 idF des EStRG v. 5.8.1974, BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530).

Die damit verbundene unechte Rückwirkung ist verfassungsgemäß (FG Berlin v. 25.10.1977, EFG 1978, 328, rkr.). Ob die Rechtsänderung Einfluss auf bestehende Rechtspflichten hat, ist allein nach zivilrechtl. Grundsätzen zu entscheiden (uU Wegfall der Geschäftsgrundlage, vgl. FROTSCHER/DÜRR, § 12 Rn. 96).

Seit dem 1.1.1979 gilt zudem das durch das StÄndG 1979 v. 30.11.1978 (BGBl. I 1978, 1849; BStBl. I 1978, 479) in § 10 Abs. 1 Nr. 1 neu eingeführte sog. begrenzte Realsplitting, demzufolge Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten in begrenzter Höhe als SA abgezogen werden können, wenn der unterhaltsberechtigte Ehegatte dem zustimmt und bereit ist, die empfangenen Unterhaltsleistungen seinerseits nach § 22 Nr. 1a als Einkünfte zu versteuern (s. Anm. 105 und § 10 Anm. 50 ff.).

II. Begriff der freiwillig begründeten Rechtspflicht

Nach Nr. 2, 2. Alt. idR nicht abziehbar sind Zuwendungen (zum Begriff s. Anm. 108), die der Stpfl. an den Zuwendungsempfänger aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht leistet.

Eine freiwillig begründete Rechtspflicht ist gegeben, wenn der Stpfl. freiwillig (s. Anm. 110) und unentgeltlich eine Verpflichtung eingeht (zB durch privatrechtl. Vertrag oder durch notariell beurkundetes Schenkungsversprechen), durch die der Zuwendungsempfänger einen Rechtsanspruch auf die Zuwendungen erwirbt.

Leistungen aufgrund gesetzlicher Verpflichtung erfolgen nicht freiwillig. Wenn der Stpfl. sich in einem gerichtlichen Vergleich zu einer Schadenersatzrente iSd. § 843 BGB verpflichtet, so entsteht keine „freiwillig begründete Rechtspflicht“, sondern es wird eine gesetzliche Verpflichtung konkretisiert.

Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen: Vereinbart der Stpfl. mit einem Dritten die Übernahme eines Mitunternehmeranteils an einer Gewinneinkünfte erzielenden PersGes., eines Betriebs oder Teilbetriebs oder einer Mehrheitsbeteiligung an einer GmbH unter Einschluss der Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 gegen wiederkehrende Versorgungsleistungen, so kann es sich dabei nach der Rspr. des BFH zwar um ein unentgeltliches Rechtsgeschäft handeln, wenn und soweit der Barwert der Versorgungsleistungen hinter dem Wert des übernommenen Vermögens zurückbleibt. Die Zusage der Versorgungsleistungen wird estl. nicht als Gegenleistung für das übernommene Vermögen angesehen, selbst wenn die zugesagten Versorgungsleistungen aus der Sicht des Verpflichteten durch den Erwerb des übertragenen Vermögens wirtschaftlich veranlasst sind. Gleichwohl handelt es sich bei den vereinbarten wiederkehrenden Leistungen nicht um eine – den SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a sperrende – Zuwendung aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht iSd. Nr. 2, 2. Alt., da die Rspr. das Geschäft von vornherein aus dem Anwendungsbereich der Regelung ausgliedert. Dafür maßgebend ist der Gedanke, dass der Vermögensübernehmer die Erträge aus dem übernommenen Vermögen zwar erwirtschaften und dem Vermögensübergeber sodann in der Form der Versorgungsleistungen wieder zuwenden muss. Da sich der Vermögensübergeber insoweit die Erträge indessen von vornherein vorbehalten hatte, kann es sich bei der Erfüllung dieses Vorbehalts nicht um freiwillig begründete Zuwendungen iSd. Nr. 2 handeln.

BFH v. 19.6.1965 – IV 67/61 S, BStBl. III 1965, 706; v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 847; v. 15.7.1991 – GrS 1/90, BStBl. II 1992, 78; v. 14.11.2001 – X R 39/98, BStBl. II 2002, 246 unter II.3.a; v. 12.5.2003 – GrS 1/00, BStBl. II 2004, 95; v. 12.5.2003 – GrS 2/00, BStBl. II 2004, 100; kritisch zur Rspr. SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 12 Rn. 38 ff. Siehe im Einzelnen § 10 Anm. 107 ff.

113–114 Einstweilen frei.

E. Zuwendungen an Unterhaltsberechtigte (Nr. 2, 3. Alt.)

I. Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen

Zum Begriff der Zuwendung s. Anm. 108.

„Gesetzlich unterhaltsberechtigter“ ist, wer einen familienrechtl. Unterhaltsanspruch aufgrund des bürgerlichen Rechts besitzt. Das sind:

- *Verwandte in gerader Linie* (§§ 1589, 1601 ff. BGB), also Großeltern, Eltern, Kinder, Kindeskindern usw. wechselseitig, nicht hingegen die Geschwister und auch nicht Verschwägerter, Stiefeltern und Stiefkinder des Stpfl.;
- *an Kindes Statt angenommene Kinder* gegenüber dem Annehmenden (§ 1754 BGB);
- *nichteheliche Kinder* gegenüber ihren leiblichen Verwandten wie ein eheliches Kind (§ 1615a BGB), jedoch geht der Unterhaltsanspruch gegen den Vater, soweit anstelle des Vaters ein anderer unterhaltspflichtiger Verwandter oder der Ehemann der Mutter dem Kind Unterhalt gewährt, auf diesen über, und das gilt entsprechend, wenn ein Dritter als Vater dem Kind Unterhalt gewährt (§ 1615b BGB);
- *Ehegatten* (§§ 1360–1361 BGB betreffend bestehende Ehe, §§ 1569–1586b BGB betreffend geschiedene Ehe und iVm. §§ 37 Abs. 1, 39 Abs. 2 Satz 2 EheG betreffend aufgehobene Ehe und iVm. § 26 EheG betreffend für nichtig erklärte Ehe). Danach kommt es seit 1.1.1977 für die Unterhaltungspflicht nicht mehr auf Verschulden an der Scheidung an; vielmehr besteht zwischen den Ehegatten stets Unterhaltungspflicht, wenn ein Ehegatte nach der Scheidung nicht selbst für seinen Unterhalt sorgen kann (§ 1569 BGB).

Unterhaltsberechtigung kraft Gesetzes ausreichend: Das Abzugsverbot der Nr. 2 greift bereits dann ein, wenn objektiv eine Unterhaltsberechtigung des Zuwendungsempfängers in Betracht kommt, dh. wenn der Zuwendungsempfänger zum Kreis der gegenüber dem Stpfl. oder seinem Ehegatten gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen gehört. Es ist hingegen nicht erforderlich, dass unter Berücksichtigung der persönlichen Bedürftigkeit des Empfängers oder der Leistungsfähigkeit des Zuwendenden ein Unterhaltsanspruch tatsächlich besteht (BFH v. 24.2.1961 – VI 84/60 U, BStBl. III 1961, 188; v. 13.7.1973 – VI R 222/71, BStBl. II 1973, 776; v. 18.10.1974 – VI R 175/72, BStBl. II 1975, 502; s. auch BFH v. 5.5.2010 – VI R 29/09, BFH/NV 2010, 1897; vgl. LBP/KURZEJA, § 12 Rn. 175). Die Regelung kommt daher auch dann zum Zuge, wenn der Unterhaltsberechtigte im einzelnen Fall vom Stpfl. keinen Unterhalt verlangen könnte, zB weil er nicht außerstande ist, sich selbst zu unterhalten (§ 1602 BGB) oder weil andere Verwandte vorrangig vor dem Stpfl. unterhaltspflichtig (§§ 1606–1608 BGB) oder vorrangig gegenüber dem Stpfl. unterhaltsberechtigt sind (§ 1609 BGB). Die Zugehörigkeit des Empfängers der Zuwendungen zum Kreis der Unterhaltsberechtigten iSd. Nr. 2 entfällt nicht dadurch, dass er in einer Scheidungsvereinbarung bei gleichzeitiger Einräumung eines vertraglichen Unterhaltsanspruchs auf den ihm nach dem Schuldausspruch des Scheidungsurteils zustehenden gesetzlichen Unterhaltsanspruch verzichtete (BFH v. 31.10.1973 – VI R 206/70, BStBl. II 1974, 86).

Unterhaltungspflicht nach ausländischem Recht: Der Begriff der gesetzlichen Unterhaltsberechtigung iSd. Nr. 2 ist auch dann, wenn die Frage der Verpflichtung zu Unterhaltsleistungen im konkreten Fall nach ausländ. Recht zu beurteilen ist, nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland zu beurteilen (BFH v. 5.5.2010 – VI R 5/09, BFH/NV 2010, 1896; vgl. auch FG Hamb. v. 21.7.1976, EFG 1976, 600, rkr.).

Überobligatorischer Unterhalt: Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen liegen auch dann vor, wenn sie über das hinausgehen, was der Empfänger nach bürgerlichem Recht als Unterhalt beanspruchen kann (BFH v. 10.4.1953 – IV 384/52 U, BStBl. III 1953, 157; v. 13.7.1973 – VI R 222/71, BStBl. II 1973, 776).

Unterhaltspflicht nach Erbfall: Bei Erben kommt es auf die Unterhaltspflicht des Erblassers an. Die Unterhaltspflicht unter Verwandten und unter Verheirateten geht nicht auf die Erben über (§§ 1615, 1360a Abs. 3 BGB), wohl allerdings die Unterhaltspflicht der durch Scheidung, Nichtigkeitsklärung oder Aufhebung der Ehe getrennten Ehegatten (§ 1586b BGB, §§ 26, 37, 39 Abs. 2 EheG). Muss der Erbe Zuwendungen, die beim Erblasser unter Nr. 2 fielen, fortsetzen, so sind sie auch beim Erben nicht abziehbar, da der Erbe in die Rechtsstellung des Erblassers eintritt.

RFH v. 6.5.1936, RStBl. 1936, 861; v. 14.10.1942, RStBl. 1943, 5; BFH v. 7.12.1962 – VI 115/62 U, BStBl. III 1963, 135; FG Nürnberg v. 27.10.1961, EFG 1962, 348, rkr.; FG Düsseldorf v. 22.1.1970, EFG 1970, 438, rkr.; Nds. FG v. 29.8.1979, EFG 1980, 123, rkr.; FG Köln v. 20.12.1984, EFG 1985, 494.

Gehört umgekehrt der Berechtigte nur gegenüber dem Erben zu den in Nr. 2 genannten Personen, leistet der Erbe aber aufgrund einer ererbten Verpflichtung des Erblassers, so steht Nr. 2 einer etwaigen Abziehbarkeit der Zahlungen nicht entgegen. Handelt es sich nicht um eine Verpflichtung, die schon beim Erblasser bestand, sondern um eine durch letztwillige Verfügung auferlegte Leistung des Erben, so liegt in der Erfüllung der Auflage oder des Vermächtnisses keine Zuwendung seitens des Erben iSd. Nr. 2; nicht er wendet zu, sondern der Erblasser hat zugewendet. Der Erbe erwirbt den Nachlass bereits vermindert um den Wert der Zuwendung des Erblassers; mit der Erfüllung der letztwilligen Anordnung umgeht der Erbe nicht das Abzugsverbot für Unterhaltsleistungen, das allein von Nr. 2 getroffen werden soll (glA FG Ba.-Württ. v. 14.2.1973, EFG 1973, 204, rkr.; aA FG München v. 26.1.1984, EFG 1984, 399, rkr.; FG Köln v. 20.12.1984, EFG 1985, 494, rkr.). Da die Zuwendung noch durch den Erblasser erfolgt, kommt es uE auch hier darauf an, ob der Zuwendungsempfänger dem Erblasser gegenüber zu den in Nr. 2 genannten Personen gehört (aA WISMETH, DStR 1991, 1340, der ein Abzugsverbot nach Nr. 2 für Vermächtnisrenten mit der Begründung verneint, dass die Leistungen nur im Hinblick auf den vorangegangenen Vermögenserwerb erbracht werden und es sich deshalb nicht um Zuwendungen mit Unterhaltscharakter handele; es komme daher nicht darauf an, ob die Vermächtnisrente aus der Sicht des Erben oder des Erblassers freiwillig oder an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person geleistet wird).

II. Zuwendungen von oder an Dritte

Bei Ehegatten ist es nach Nr. 2, 3. Alt. für die Nichtabziehbarkeit von Zuwendungen unerheblich, gegenüber welchem Ehegatten der Zuwendungsempfänger unterhaltsberechtigt ist. Ebenso ist es gleichgültig, ob die Zuwendungen an die gesetzlich unterhaltsberechtigte Person oder an deren Ehegatten geleistet werden (BFH v. 24.1.1958 – VI 9/56 S, BStBl. III 1958, 77).

Mittelbare Zuwendungen werden ebenfalls vom Abzugsverbot erfasst. Ob eine Zuwendung an eine der in Nr. 2 erwähnten Personen erfolgt, ist nicht nach bürgerlichem Recht, sondern nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu beurteilen. Deshalb liegt eine Zuwendung iSd. Nr. 2 auch bei Zuwendung an einen Dritten vor, wenn wirtschaftlich damit einem Unterhaltsberechtigten etwas zugewendet wird, zB wenn Eltern aufgrund einer selbstschuldnerischen Bürgschaft eine Unterhaltsrente an die vom Sohn geschiedene Frau zahlen; wirtschaftlich liegen Zuwendungen an den Sohn vor (RFH v. 19.7.1939, RStBl. 1939, 1047).

III. Zuwendungen aufgrund besonderer Vereinbarung

117

Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen sind nicht abziehbar, auch wenn sie auf besonderen Vereinbarungen beruhen. Damit wird der Abzug derartiger Zuwendungen als SA (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a) ausgeschlossen (s. Anm. 6 und 105). Die Rechtsnatur der Vereinbarung kann schuldrechtl. oder dinglicher Art sein. Bei dinglichen Rechtsgeschäften erfolgt aber idR eher als bei schuldrechtl. eine Übertragung der Einkunftsquelle. Gegenstand der besonderen Vereinbarung muss eine Zuwendung sein (s. Anm. 108). Es ist nicht Voraussetzung, dass die Vereinbarung mit einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person, dh. während des Bestehens der Unterhaltspflicht, getroffen sein muss. Nicht abziehbar sind auch Zuwendungen an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person, die auf einer vor Eintritt der gesetzlichen Unterhaltspflicht getroffenen Vereinbarung beruhen (BFH v. 31.10.1969 – VI R 60/68, BStBl. II 1970, 115). Vereinbarung der Stpfl. Leistungen an seine Ehefrau vor Scheidung der Ehe, so erfolgt die Vereinbarung bereits während einer bestehenden Unterhaltspflicht (§§ 1360–1361 BGB), und die Leistungen erfolgen während weiterhin bestehender Unterhaltspflicht (§§ 1569–1586b BGB).

Schuldrechtlicher Versorgungsausgleich: Keine Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen aufgrund besonderer Vereinbarung stellen Zahlungen im Rahmen des schuldrechtl. Versorgungsausgleichs dar (BMF v. 20.7.1981, BStBl. I 1981, 567), weil sie nicht unentgeltlich geleistet werden. Die Zahlungen können unter den Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 1b als SA abgezogen werden (s. § 10 Anm. 115).

Schadenersatz: Auch Schadenersatzleistungen an unterhaltsberechtigte Personen können unter das Abzugsverbot der Nr. 2 fallen, wenn sie nicht klar und eindeutig von Unterhaltsleistungen abgrenzbar sind (BFH v. 17.4.1980 – IV R 207/75, BStBl. II 1980, 639). Nach BFH v. 6.7.1973 – VI R 379/70 (BStBl. II 1973, 868) ist es indessen

„denkbar, daß auch zwischen Personen, von denen die eine gegenüber der anderen unterhaltsberechtigt ist, besondere – idR schuldrechtl. – Beziehungen bestehen, die eine Verpflichtung zu laufenden Leistungen begründen, deren Abzug als Sonderausgaben § 12 Nr. 2 EStG nicht entgegensteht. Das ist jedoch nur dann anzunehmen, wenn es sich um Vereinbarungen handelt, die mit dem auf den familienrechtl. Beziehungen beruhenden gesetzlichen Unterhaltsverhältnis – wirtschaftlich betrachtet – in keinem Zusammenhang stehen“.

UE fällt daher eine abgrenzbare Schadenersatzrente (zB nach §§ 843, 844 Abs. 2 BGB), die der Stpfl. an jemanden zahlt, der zum Kreis der ihm gegenüber Unterhaltsberechtigten gehört, nicht unter das Abzugsverbot der Nr. 2, da die Rente nicht nur rechtl., sondern auch wirtschaftlich in der gesetzlichen Schadenersatzpflicht und nicht im Unterhaltsverhältnis wurzelt (glA SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 12 Rn. 42; LADEMANN/CLASSEN, § 12 Rn. 60).

Einstweilen frei.

118–119

**Erläuterungen zu Nr. 3:
Nicht abziehbare Steuern und Nebenleistungen**

Schrifttum: WEBER-GRELLET, Das Verhältnis von § 12 Nr. 3 EStG und § 19 Abs. 2 UStG, UStR 1979, 61; DZIADKOWSKI, Zur ertragsteuerlichen Behandlung von Zinsen für nicht-abzugsfähige Steuern, DB 1988, 2069; FLUME, Die Regelung der Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen für nichtabzugsfähige Steuerschulden im Entwurf des Steuerreformgesetzes 1990, DB 1988, 1083; LÜDICKE, Steuerzinsen, Nebenleistungen und deren Erstattung im Ertragsteuerrecht nach dem Steuerreformgesetz 1990, BB 1988, 2353; WAGNER, Steuerzinsen nach dem Steuerreformgesetz 1990, FR 1989, 390; GOSCH, Abzugsfähigkeit von Zinsen auf steuerliche Nebenleistungen, StBp. 1992, 144; JESTÄDT, Erbschaftsteuerzahlungen im voraus auf den Jahreswert nach § 23 ErbStG als dauernde Last?, DStR 1993, 1620; SCHÖN, Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen des Sonderausgabenabzugs von Kirchensteuerzahlungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG), DStZ 1997, 385; PAUS, Einschränkungen für den steuerlichen Abzug von Steuerzinsen, NWB 1999, 3665; SÖFFING, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Nichtabziehbarkeit von Nachforderungszinsen nach § 233 AO, BB 2002, 1456; EGGESIECKER/ELLERBECK, Zinsen auf Steuern – Guthabenzinsen versteuern, Schuldzinsen nicht absetzen?, BB 2004, 745; NEBLUNG, Die einkommensteuerrechtliche Beurteilung von Zinsen nach § 233a AO bei geänderter Steuer- und Zinsfestsetzung, StB 2004, 254; WESSLING/ROMSWINKEL, Die Krux mit den zurückgezahlten Zinsen zur Einkommensteuer gem. § 233a AO, StB 2004, 449; v. WEDELSTÄDT, Die Änderungen der Abgabenordnung durch das Jahressteuergesetz 2007, DB 2006, 2715; PAUS, Können Nachzahlungszinsen zur Einkommensteuer zu den Betriebsausgaben oder Werbungskosten gehören?, FR 2007, 1055; BORGGREVE, Auskünfte und Zusagen über Besteuerungsgrundlagen, AO-StB 2008, 108; BORGGREVE, Gebührenpflicht bei verbindlichen Auskünften, AO-StB 2008, 272; FUHRMANN, Doppelbelastung mit Einkommen- und Erbschaftsteuer, ErbStB 2008, 244; BRETE, Nichtabziehbarkeit von Nachzahlungszinsen gemäß § 10 Nr. 2 KStG – verfassungswidrig?, DStZ 2009, 692.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 3

120

I. Regelungsinhalt

Vom Tatbestand der Nr. 3 erfasst werden zum einen die Steuern vom Einkommen und die sonstigen Personensteuern sowie zum anderen die USt. für Umsätze, die Entnahmen sind, und die VorStBeträge auf bestimmte nicht abziehbare Aufwendungen, jeweils einschließlich der auf diese Steuern entfallenden stl. Nebenleistungen.

Als Rechtsfolge belegt der Einleitungssatz die genannten Steuern mit einem umfassenden Abzugsverbot.

Subsidiarität: Die Regelung tritt hinter den im Einleitungssatz genannten Vorschriften – und dort insbes. hinter § 10 Abs. 1 Nr. 4, der einen SA-Abzug für gezahlte KiSt. ermöglicht – zurück.

121

II. Rechtsentwicklung der Regelung

Vorläuferregelungen: Bereits nach § 15 Nr. 4 EStG v. 29.3.1920 (RGBl. I 1920, 359) und später nach § 18 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189) waren „die von den Steuerpflichtigen errichtete Einkommensteuer sowie sonstige Personalsteuern“ vom Abzug ausgeschlossen.

ESTG 1934/1938: Seit dem ESTG 1934 v. 16.10.1934 (RGrBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261) befindet sich die Regelung in § 12 Nr. 3 und versagte dort zunächst den Abzug der Steuern vom Einkommen und der VSt. Das ESTG 1938 v. 6.2.1938 (RGrBl. I 1938, 121; RStBl. 1938, 113) ersetzt den Begriff der VSt. durch den Begriff „sonstige Personensteuern“, wodurch von der Vorschrift – neben der VSt. – auch andere Subjektsteuern (wie zB Ergänzungsabgaben) erfasst wurden.

3. StÄndG 1967/1. StÄndG 1971: Im Zuge des 3. StÄndG 1967 v. 22.12.1967 (BGBl. I 1967, 1334; BStBl. I 1967, 488) und des 1. StÄndG 1971 v. 23.12.1970 (BGBl. I 1970, 1856; BStBl. I 1971, 8) wurde das Abzugsverbot auf die USt. auf den Eigenverbrauch und auf Lieferungen und sonstige Leistungen, die Entnahmen sind, ausgeweitet.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Seit dem VZ 1990 sind auch die auf nicht abziehbare Steuern entfallenden Nebenleistungen vom Abzug ausgeschlossen. Hiervon war in der Vorschrift ursprünglich eine Ausnahme für Zinsen auf Steuerforderungen nach den §§ 233a, 234 und 237 AO vorgesehen, obwohl sich diese Rechtsfolge bereits aus § 10 Abs. 1 Nr. 5 aF ergab, der hierfür – gleichfalls mit Wirkung ab VZ 1990 – eine Abzugsmöglichkeit vorsah und aufgrund des Einleitungssatzes der in Nr. 3 enthaltenen Regelung ohnehin vorging. Aus diesem Grund wurde die Ausnahme in Nr. 3 im Zuge des WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505) wieder gestrichen, ohne jemals geltendes Recht geworden zu sein (vgl. hierzu im Einzelnen BFH v. 22.1.1992 – X R 155/90, BFH/NV 1992, 458).

Das StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) hat die Regelung in Nr. 3 an die geänderte Terminologie im Bereich des UStRechts angepasst. An die Stelle des bisherigen Abzugsverbots „für den Eigenverbrauch und für Lieferungen und sonstige Leistungen, die Entnahmen sind“ ist das Verbot des Abzugs der USt. für Umsätze, „die Entnahmen sind“, getreten. Daneben ist das Abzugsverbot um die VorStBeträge auf nicht abziehbare BA iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–5, Nr. 7 und des § 4 Abs. 7 erweitert worden.

III. Bedeutung der Regelung

122

Nach ganz hM kommt der Vorschrift weitgehend nur klarstellende Bedeutung zu, weil die Vorschriften über BA, WK, SA und agB positiv regeln, welche Aufwendungen abziehbar sind. Die in der Vorschrift genannten Steuern und Nebenleistungen erfüllen die Voraussetzungen für einen derartigen Abzug idR nicht (aA für Nebenleistungen: LADEMANN/CLASSEN, § 12 Rn. 69; s. auch SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 12 Rn. 50).

Für die Einkommensteuer gilt dies ungeachtet dessen, dass die ESt. eine estl. relevante Erwerbssphäre voraussetzt und daher letztlich als Ausfluss der Erwerbstätigkeit des Stpfl. entsteht. Denn als eine nach den persönlichen Verhältnissen bemessene und den Vermögenszuwachs belastende Steuer ist die ESt. nicht der Erwerbssphäre, sondern der Privatsphäre des Stpfl. zuzuordnen, so dass sie den Tatbestand der Erwerbsausgaben nicht erfüllt (BFH v. 22.1.1992 – X R 155/90, BFH/NV 1992, 458; LBP/KURZEJA, § 12 Rn. 193; aA PAUS, NWB 1999, 3665 [3667 f.]).

Das Abzugsverbot für Umsatzsteuer auf Entnahme-Umsätze und für VorSt. auf nicht abziehbare Aufwendungen stellt Unternehmer mit Nichtunternehmern

gleich, die ihren privaten Konsum außerhalb eines Betriebs decken müssen und die darauf entfallende USt. auch nicht bei der Einkunftsermittlung abziehen können. Diese Regelung ist ebenfalls nur klarstellend, da die USt. insoweit nicht durch den Betrieb veranlasst ist und deshalb keine BA darstellt.

Verfassungsmäßigkeit der Regelung: Nach Auffassung des BFH bestehen gegen die Regelung der Nr. 3 keine verfassungsrechtl. Bedenken. Auch das objektive Nettoprinzip gebietet allein den Abzug der mit der Einkünfteerzielung zusammenhängenden Aufwendungen. Davon unberührt bleibt jedoch der auch in Nr. 3 zum Ausdruck kommende Grundsatz, dass Vorgänge in der Privatsphäre des Stpfl. wie die Zahlung von Steuern und Nebenleistungen als Teil der Einkommensverwendung estl. nicht berücksichtigt werden.

BFH v. 2.9.2008 – VIII R 2/07, BStBl. II 2010, 25; v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470. Teilweise aA das Schrifttum, s. PAUS, NWB 1999, 3665 (3770).

123–124 Einstweilen frei.

125

IV. Verhältnis der Regelung zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1: Soweit der Anwendungsbereich der Nr. 3 reicht, geht die Regelung einem denkbaren BA- oder WKAbzug vor (so etwa bei der VSt. auf Vermögen, das der Einkünfteerzielung dient, s. Anm. 128). Steuern, für die Nr. 3 tatbestandlich nicht einschlägig ist, sind dennoch nicht abziehbar, wenn das besteuerte Objekt oder der besteuerte Vorgang nicht der Erwerbssphäre zuzurechnen ist.

Beispiel: Hundesteuer, soweit sie nicht als BA oder WK abziehbar ist (zB bei einem Wachhund oder Jagdhund; SCHMIESZEK in B/B, § 12 Rn. 232; s. auch Anm. 128); GrSt., soweit sie für eigengenutztes Wohneigentum gezahlt wird; Kfz.-Steuer für den Privatwagen (vgl. FROTSCHER/DÜRR, § 12 Rn. 122).

Verhältnis zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a, § 9 Abs. 5 Satz 1: Nach diesen Vorschriften sind Zinsen auf hinterzogene Steuern (§ 235 AO) bereits als BA bzw. WK nicht abziehbar. Das dort geregelte Abzugsverbot greift mithin auch in Fällen ein, in denen Nr. 3 einen Abzug nicht hindern würde, etwa bei Hinterziehungszinsen auf Realsteuern.

Verhältnis zu § 4 Abs. 5b: Die Vorschrift bestimmt, dass die GewSt. und die auf sie entfallenden Nebenleistungen seit 2008 (§ 52 Abs. 12 Satz 7) keine BA mehr sind und damit bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb nicht mehr abgezogen werden dürfen. § 4 Abs. 5b geht der Regelung in Nr. 3 vor, die einen Abzug der GewSt. als sog. Realsteuer (Sachsteuer) nicht hindern würde (und bis 2007 auch nicht gehindert hat).

Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 4: Gegenüber § 10 Abs. 1 Nr. 4 tritt das Abzugsverbot der Nr. 3 zurück (Einleitungssatz; s. Anm. 12). Die gezahlte KiSt. ist daher – obwohl Steuer vom Einkommen – als SA vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehbar.

Verhältnis zu § 34c: Unter die nach Nr. 3 nicht abziehbaren Steuern vom Einkommen fallen grds. auch die der ESt. vergleichbaren ausländ. Steuern (BFH v. 2.10.1963 – I 308/61 U, BStBl. III 1964, 5; FG München v. 23.9.2004, EFG 2005, 117, rkr.). Derartige Steuern sind nach § 34c Abs. 1 als StErmäßigung auf die deutsche ESt. anzurechnen. Die Steueranrechnung geht Nr. 3 schon deshalb vor, weil es sich weder um einen Abzug der ausländ. Personensteuer bei den einzelnen Einkunftsarten noch um einen solchen vom Gesamtbetrag der Einkünfte

handelt. Auf Antrag und in bestimmten Sonderfällen kann die ausländ. Steuer indessen auch nach § 34c Abs. 2, Abs. 3 wie BA bzw. WK bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden. Auch diese Abzugsmöglichkeiten gehen der Regelung in Nr. 3 vor (glA die FinVerw. in H 12.4 „Personensteuern“ EStH), wengleich es sich hier der Sache nach – entgegen der systematischen Stellung im Gesetz – keineswegs um eine tarifäre StErmäßigung handelt (s. auch § 34c Anm. 110) und § 34c – was uE eigentlich erforderlich wäre – im Einleitungssatz des § 12 nicht genannt ist (s. Anm. 6).

Verhältnis zu § 10 Nr. 2 KStG: Der Wortlaut der Vorschrift ist mit der Regelung in Nr. 3 identisch. Die in § 10 Nr. 2 KStG bezeichneten „Steuern vom Einkommen“ sind jedoch nur solche der KapGes. Die bei Gewinnausschüttungen erhobene KapErtrSt. fällt hingegen unter die nach Nr. 3 nicht abziehbaren Steuern vom Einkommen der Gesellschafter (BFH v. 22.1.1997 – I R 64/96, BStBl. II 1997, 548).

Verhältnis zu § 15 Abs. 1a UStG: Nach § 15 Abs. 1a UStG sind bei der USt. solche VorStBeträge nicht abziehbar, die auf Aufwendungen entfallen, für die das Abzugsverbot der Nr. 1 oder des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, Nr. 7 gilt. Der dort geregelte Aufwand ist damit als privater Endverbrauch weder estl. noch ust-rechtl. zu berücksichtigen.

Verhältnis zu § 23 ErbStG: s. Anm. 128.

Einstweilen frei.

126–127

B. Nicht abziehbare Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern (Nr. 3 Halbs. 1, 1. Alt.)

128

Das Abzugsverbot der Nr. 3 gilt zunächst für „die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern“.

Zu den Steuern vom Einkommen zählt zum einen die ESt., und zwar außer der veranlagten ESt. auch die ESt. in ihren Erhebungsformen als LSt. und als KapErtrSt. (s. BFH v. 22.1.1997 – I R 64/96, BStBl. II 1997, 548; KSM/ARNDT, § 12 Rn. D 4). Als Steuern vom Einkommen gelten daneben auch die als Zuschlag zur ESt. erhobenen Abgaben wie der Solidaritätszuschlag sowie – früher – die Ergänzungsabgabe, der Stabilitätszuschlag, der Konjunkturzuschlag, die Investitionshilfeabgabe oder das Notopfer Berlin. Gleichfalls eine Steuer vom Einkommen ist die KiSt., die jedoch nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 – mit Vorrang gegenüber der Regelung in Nr. 3 – als SA abziehbar ist (s. dazu im Einzelnen SCHÖN, DSzZ 1997, 385 [389]).

► *Bei ausländischen Steuern* vom Einkommen besteht uU eine Anrechnungs- oder Abzugsmöglichkeit nach § 34c (s. Anm. 125).

Sonstige Personensteuern sind insbesondere:

▷ *die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer* (BFH v. 9.8.1983 – VIII R 35/80, BStBl. II 1984, 27; v. 27.7.2000 – X R 42/97, BFH/NV 2001, 307). Der BFH folgert den Personensteuercharakter daraus, dass die ErbSt. im Wesentlichen an die persönlichen Verhältnisse (zB StKlasse, Freibeträge) des Stplf. anknüpft. Jährliche Erbschaftsteuerzahlungen nach § 23 ErbStG, die beim Erwerb von Renten und Nutzungen anfallen, konnten aber unter Geltung des § 35 aF (jetzt: § 35b) bis zum VZ 1998 als dauernde Last nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a abziehbar sein, da die beiden Vorschriften in ihrem Zusammenwirken eine spezialgesetzliche Ausnahme zur Regelung in Nr. 3 bildeten.

BFH v. 7.12.1990 – X R 72/89, BStBl. II 1991, 350; v. 23.2.1994 – X R 123/92, BStBl. II 1994, 690; s. auch JESTÄDT, DStR 1993, 1620. – Seit dem VZ 1999 kommt der SA-Abzug infolge der Aufhebung des § 35 aF durch das StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) nicht mehr in Betracht (Nds. FG v. 12.6.2008, EFG 2008, 1697, nrkr., Rev. Az. BFH X R 63/08; LADEMANN/CLASSEN, § 12 Rn. 65; aA jedoch für VZ bis 2008 SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 52; JOCHUM *in* WILMS/JOCHUM, ErbStG, § 23 Rn. 94; MEINCKE, ErbStG XIV. § 23 Rn. 9; vgl. auch FUHRMANN, ErbStB 2008, 244). Seit dem VZ 2009 scheidet eine solche ausnahmsweise Berücksichtigung als dauernde Last – und zwar ungeachtet der Wiedereinführung der Regelungen des § 35 aF im jetzigen § 35b – schon deshalb aus, weil § 10 Abs. 1 Nr. 1a idF des JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218) einen SA-Abzug tatbestandlich nicht mehr zulässt und § 35b Satz 3 damit leerläuft (s. § 35b Anm. 37; aA jedoch JÜLICHER in TROLL/GEBEL/JÜLICHER, ErbStG, § 23 Rn. 43; JÜPTNER in FISCHER/JÜPTNER/PAHLKE/WACHTER, ErbStG, § 23 Rn. 91);

- ▷ *die Vermögensteuer*, die aufgrund BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91 (BStBl. II 1995, 655) seit dem 1.1.1997 nicht mehr erhoben werden darf. Ihr Charakter als Subjektsteuer ließ sich vor allem aus der Ausgestaltung mit persönlichen Freibeträgen herleiten. Soweit die VSt. auf Vermögen entfiel, das (wie etwa Betriebs-, Grund- oder Kapitalvermögen) zur Einkünfteerzielung eingesetzt wurde, kam der Regelung in Nr. 3 uE rechtsbegründende Wirkung zu (ebenso SCHMIDT/DRENECK XXV. § 12 Rn. 51; s. auch FROTSCHER/DÜRR, § 12 Rn. 117).

Für Kj. bis 1974 war die VSt. als SA abziehbar (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 aF).

Keine Personensteuern sind die sog. Realsteuern oder Sachsteuern; das sind insbes. die GewSt. (die aber nach § 4 Abs. 5b nicht abziehbar ist, s. Anm. 125), die GrSt., die GrESt. und die Kfz.-Steuer sowie die Verbrauchsteuern (s. näher LADEMANN/CLASSEN, § 12 Rn. 65; SCHMIESZEK in B/B, § 12 Rn. 233). Begrifflich keine Personensteuern sind auch solche Steuern, die nicht an die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. (s. BFH v. 9.8.1983 – VIII R 35/80 aaO; LADEMANN/CLASSEN, § 12 Rn. 63), sondern lediglich an seinen persönlichen Aufwand anknüpfen, wie etwa die Hundesteuer (aA KSM/ARNDT, § 12 Rn. D 5).

129–130 Einstweilen frei

C. Nicht abziehbare Umsatzsteuer und Vorsteuerbeträge (Nr. 3 Halbs. 1, 2. Alt.)

131

I. Umsatzsteuer für Entnahme-Umsätze

Nr. 3 erklärt daneben die USt. für Umsätze, die Entnahmen sind, für nicht abziehbar und stellt damit den selbständigen Unternehmer mit dem nicht unternehmerisch tätigen Stpfl. gleich, der die USt. auf seinen privaten Konsum ebenfalls nicht abziehen kann (vgl. WEBER-GRELLET, UStR 1979, 61).

Anpassung an die umsatzsteuerrechtliche Terminologie: Bis zum 31.3.1999 betraf das Abzugsverbot die USt. „für den Eigenverbrauch und für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die Entnahmen sind“. Ein ustpfl. Eigenverbrauch lag vor, wenn der Unternehmer – jeweils für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens lagen – entweder Gegenstände aus dem Unternehmen entnahm oder im Rahmen seines Unternehmens sonstige Leistungen ausführte oder Aufwendungen tätigte, die unter das Abzugsverbot der Nr. 1 oder des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–7 oder Abs. 7 fielen (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 UStG aF). Im Zuge des StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304)

wurden diese Eigenverbrauchstatbestände aufgehoben; zugleich wurde durch Einfügung der neuen Vorschriften

- des § 3 Abs. 1b UStG
 - die Entnahme von Gegenständen aus dem Unternehmen für außerunternehmerische Zwecke,
 - die unentgeltliche Zuwendung von Gegenständen an das Personal für dessen privaten Bedarf, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen,
 - jede andere unentgeltliche Zuwendung von Gegenständen, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens,
 den umsatzsteuerpflichtigen Lieferungen,
- des § 3 Abs. 9a UStG
 - die Verwendung von dem Unternehmen zugeordneten Gegenständen für außerunternehmerische Zwecke,
 - die unentgeltliche Erbringung anderer Leistungen für außerunternehmerische Zwecke,
 - die Verwendung solcher Gegenstände und die unentgeltliche Erbringung solcher Leistungen für den privaten Bedarf des Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen,
 den umsatzsteuerpflichtigen sonstigen Leistungen

des Unternehmers gleichgestellt, sofern die entnommenen, zugewendeten oder verwendeten Gegenstände zum vollen oder teilweisen VorStAbzug berechtigt haben (sog. unentgeltliche Wertabgaben). Gleichzeitig wurde auch die Regelung in Nr. 3 an diese Begrifflichkeiten angepasst.

„Umsätze, die Entnahmen sind“: Der Gesetzeswortlaut wirft die Frage auf, ob der Begriff der „Entnahmen“ im estl. Sinne oder aber in Anlehnung an die im UStG verwendete Terminologie zu verstehen ist.

► *Welche Umsätze Entnahmen sind*, bestimmt sich uE im Rahmen des EStG und damit auch für die Regelung in Nr. 3 nach § 4 Abs. 1 Satz 2 (ebenso SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 53). Danach sind Entnahmen alle WG (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Stpfl. dem Betrieb für sich, seinen Haushalt oder andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wj. entnommen hat. Vom Abzugsverbot umfasst wird daher die USt. sowohl auf die Gegenstands- als auch auf die Nutzungsentnahmen iSd. § 3 Abs. 1b, Abs. 9a UStG. Nicht erfasst und damit gegebenenfalls als BA oder WK abziehbar ist hingegen die USt., soweit sie auf unentgeltliche Wertabgaben erhoben wird, die im estl. Sinne betrieblich veranlasst sind (wie etwa Geschenke von Gegenständen zu Werbezwecken, zur Verkaufsförderung oder zur Imagepflege). Wäre hingegen der ustrechtl. Kontext maßgebend, wäre vom Abzugsverbot nur die USt. auf die nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG ustpfl. „Entnahme“ von Gegenständen für außerunternehmerische Zwecke betroffen.

► *Auf die private Nutzung betrieblicher Kfz*: wirkt sich die Regelung in Nr. 3 in der Weise aus, dass die auf die unentgeltliche Wertabgabe (§ 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG) entfallende USt. nicht als BA behandelt werden darf.

BFH v. 28.4.2010 – VIII R 54/07, BStBl. II 2010, 798; FG Rhld.-Pf. v. 30.4.2003, EFG 2003, 1227, rkr.

Nicht abschließend geklärt ist bislang allerdings, in welcher Höhe die nicht abziehbare USt. anzusetzen ist, wenn der estl. Wert der Nutzungsentnahme nach

der sog. 1-%-Methode (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2) pauschal veranschlagt wird. Da die USt. für Entnahmen gem. den Vorschriften des UStG zu ermitteln ist, wäre es insoweit folgerichtig, auch estl. die gem. § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG festgesetzte USt. auf die unentgeltliche Wertabgabe nach Nr. 3 hinzuzurechnen. In der Praxis wird für die Gewinnkorrektur oftmals aber so verfahren, dass gemäß der sog. Listenpreismethode (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) die USt. auf 80 % des danach ermittelten Werts gewinnerhöhend angesetzt wird. BFH v. 28.4.1010 – VIII R 54/07 (aaO) hat das BMF zur Klärung dieser Frage zum Beitritt zum Revisionsverfahren aufgefordert. Nach BFH v. 3.2.2010 – IV R 45/07 (BStBl. II 2010, 689) ist die Entnahme bei einem Landwirt, der die USt. nach § 24 UStG pauschaliert, jedoch nicht um eine fiktive USt. zu erhöhen, weil das Abzugsverbot der Nr. 3 bei Nichtinanspruchnahme des VorStAbzugs nicht eingreift.

II. Vorsteuerbeträge auf nicht abziehbare Aufwendungen

Nach Nr. 3 nicht abziehbar sind schließlich die VorStBeträge auf solche Aufwendungen, für die das Abzugsverbot der Nr. 1 oder des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–5, Nr. 7 oder des § 4 Abs. 7 gilt.

Aufwendungen iSd. Nr. 1 sind die gesamten privat veranlassten Aufwendungen des Stpfl. für seine eigene Lebensführung und für den Unterhalt seiner Familie, und zwar auch dann, wenn sie geringfügig oder untrennbar beruflich bzw. betrieblich mitveranlasst sind (s. Anm. 56). Sie sind, wie Nr. 3 zeigt, nicht bloß netto, sondern mit dem Bruttobetrag nicht als BA oder WK abziehbar.

Daneben nicht abziehbar ist die Vorsteuer auf folgende betriebliche Aufwendungen iSd. Nr. 3 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1:

- *Geschenke* an Personen, die nicht ArbN des Stpfl. sind und die mehr als nur geringwertig (insgesamt 35 € je Empfänger und Wj.) sind (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1);
- *Bewirtungsaufwendungen* aus geschäftlichem Anlass (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2);
- *betriebliche Gästehäuser* (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3);
- *Jagd, Fischerei, Segel- und Motorjachten* und ähnliche Zwecke (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4);
- *erwerbsbedingter Mehrverpflegungsaufwand* jenseits der dafür geltenden Pauschsätze (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5);
- *unangemessen hoher Aufwand* im Schnittbereich von Erwerbs- und Privatsphäre (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7),

und generell auf solche Aufwendungen iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, Nr. 6b (häusliches Arbeitszimmer) und Nr. 7, die der Stpfl. nicht einzeln und getrennt von den sonstigen BA aufgezeichnet hat (Nr. 3 iVm. § 4 Abs. 7).

D. Nicht abziehbare Nebenleistungen (Nr. 3 Halbs. 2)

Nicht abziehbar sind nach Nr. 3 zudem die auf die in der Regelung genannten Steuern entfallenden Nebenleistungen.

Nebenleistungen sind die stl. Nebenleistungen iSd. § 3 Abs. 4 AO. Dazu zählen Verzögerungsgelder (§ 146 Abs. 2b AO), Verspätungszuschläge (§ 152 AO), Zuschläge gem. § 162 Abs. 4 AO, Nachforderungszinsen (§ 233a AO), Stun-

dungszinsen (§ 234 AO), Hinterziehungszinsen (§ 235 AO), Aussetzungszinsen (§ 237 AO), Säumniszuschläge (§ 240 AO), Zwangsgelder (§ 329 AO), Kosten für die Erteilung verbindlicher Auskünfte (§ 89 AO), für kostenpflichtige Amtshandlungen der Zollbehörden (§ 178 AO) und für die Durchführung von Vorabverständigungsverfahren über sog. Advanced Pricing Agreements (§ 178a AO) sowie Vollstreckungskosten (§§ 337–345 AO). Ihre Abziehbarkeit richtet sich danach, ob die Steuern, zu denen sie entrichtet werden, ihrerseits als Personensteuer, als Steuer auf Entnahmeumsätze oder als nicht abziehbare VorSt. unter Nr. 3 fallen (KSM/ARNDT, § 12 Rn. D 11). Nr. 3 trägt damit dem allgemeinen Grundsatz Rechnung, dass Nebenleistungen das Schicksal der Hauptleistung teilen (vgl. zB für die Verjährung nach bürgerlichem Recht § 217 BGB).

► *Gebühren für verbindliche Auskünfte:* Nicht als BA oder WK abziehbar sind mithin ua. auch die – verfassungsgemäß erhobenen, vgl. FG Ba.-Württ. v. 17.3.2010 (EFG 2010, 1284, rkr.) – Gebühren für die Erteilung verbindlicher Auskünfte zur ESt., und zwar auch dann, wenn die eingeholte Auskunft Fragen der Einkunftsermittlung betrifft.

Einso die FinVerw. in H 12.4 „Nebenleistungen“ EStH. Dies wird von der Gegenauffassung (SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 50; v. WEDELSTÄDT, DB 2006, 2715 [2716]; BORGGREVE, AO-StB 2008, 108 [111]; BORGGREVE, AO-StB 2008, 272 [274]) uE zu Unrecht mit der Begründung in Frage gestellt, es handele sich nicht um eine auf die ESt. entfallende Nebenleistung. Denn wie die Entstehung des §StG 2007 v. 18.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28) zeigt, hat der Gesetzgeber die Kosten der Auskunft zeitgleich mit der Einführung des Gebührentatbestands (§ 89 Abs. 3 AO) bewusst in die Legaldefinition der stl. Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO) aufgenommen (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 16/3368, 23), die nach stRspr. auch im Rahmen der Nr. 3 maßgebend ist (BFH v. 18.6.2003 – IX B 199/02, BFH/NV 2003, 1326; v. 2.9.2008 – VIII R 2/07, BStBl. II 2010, 25).

► *Nachforderungs-, Stundungs- und Aussetzungszinsen* iSd. §§ 233a, 234 und 237 AO waren bis 1998 nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 als SA abziehbar und damit über den Einleitungssatz vom Anwendungsbereich der Nr. 3 ausgenommen. Den SA-Abzug hat der Gesetzgeber im Zuge des StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) gestrichen. Nachzahlungszinsen sind auch nicht insoweit als WK zu berücksichtigen, als der Stpfl. den nachzuzahlenden Betrag vor seiner Festsetzung zur Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen eingesetzt hat (BFH v. 2.9.2008 – VIII R 2/07 aaO; s. auch BFH v. 15.6.2010 – VIII R 33/07, DSStR 2010, 1970).

Gegen die Nichtabziehbarkeit von Nachzahlungszinsen wird verbreitet der Einwand vorgebracht, sie verstoße wegen der gleichzeitigen StPflcht von Erstattungszinsen, deren „actus contrarius“ sie seien, gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) und sei daher verfassungswidrig (zuletzt BRETE, DSStZ 2009, 692, im Anschluss an SÖFFING, BB 2002, 1456 [1460] und EGGESIECKER/ELLERBECK, DB 2004, 745 [749]; früher schon FLUME, DB 1988, 1083; PAUS, NWB 1999, 3665 [3668 ff.]). Bei Nachzahlungszinsen handele es sich daher – jedenfalls bei verfassungskonformer Auslegung – begrifflich nicht um Nebenleistungen, sondern um ein Entgelt für eine Kreditgewährung (PAUS, FR 2007, 1055 [1056 f.]). Nach der zutreffenden Auffassung des BFH v. 2.9.2008 – VIII R 2/07 (BStBl. II 2010, 25) und v. 15.6.2010 – VIII R 33/07 (aaO) bestehen gegen die Regelung indessen auch insoweit im Hinblick auf das objektive Nettoprinzip keine verfassungsrechtl. Bedenken. Das von der Gegenmeinung sinngemäß angeführte Korrespondenzprinzip ist dem deutschen EStRecht fremd (s. Anm. 103). Zudem unterliegen Zinsen iSv. § 233a AO, die das FA an den Stpfl. zahlt (Erstattungszinsen), nach der nunmehr geänderten Rspr. des BFH beim Empfänger nicht der Besteuerung, soweit sie auf Steuern entfallen, die gem. Nr. 3 nicht abziehbar sind (BFH v. 15.6.2010 – VIII R 33/07 aaO); dieser Rspr.-Änderung ist indessen im Zuge des §StG 2010 durch Aufnahme einer ausdrücklichen StPflcht für Erstattungszinsen in

§ 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 nF (BTDrucks. 17/3449, 16) für alle noch offenen Fälle (§ 52a Abs. 8 Satz 2 nF; vgl. BTDrucks. 17/3449, 38) der Boden entzogen worden (zur Begründung s. Bericht des FinAussch., BTDrucks. 17/3549, 22).

Rechtsverfolgungskosten sind zwar begrifflich keine „Nebenleistungen“; sie teilen jedoch gleichfalls als Folgekosten das rechtl. Schicksal der Zahlung, um die gestritten wurde. Daher berührt der Streit um die ESt. auch bei einer einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung das Abzugsverbot der Nr. 3 (BFH v. 1.8.2005 – IV B 45/04, BFH/NV 2005, 2186). Sind allerdings die Aufwendungen, die Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens waren, als WK zu beurteilen, so gilt das gleichermaßen auch für die damit in Zusammenhang stehenden Prozesskosten (BFH v. 13.4.2010 – VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2038).

Zinsen für die Aufnahme eines Darlehens zur Tilgung von EStSchulden fallen zwar nicht unter Nr. 3, stellen aber als Aufwendungen zur Finanzierung privater Verbindlichkeiten ebenfalls nicht abziehbare Kosten der Lebensführung dar (BFH v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470 mwN).

137–139 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Nr. 4:
Nicht abziehbare Geldstrafen und sonstige
Rechtsfolgen mit Strafcharakter**

Schrifttum: GARBE, Das Abzugsverbot für Rechtsmittelkosten einschl. Steuerberatungskosten gem. § 12 Ziff. 3, FR 1961, 217; KLEMP, Die steuerliche Behandlung kartellbehördlicher Geldbußen, BB 1977, 843; TANZER, Die Abzugsfähigkeit von Geldstrafen und Geldbußen im Einkommensteuerrecht – eine Darstellung an Hand von § 4 Abs. 4 EStG, DSStJ 3 (1980), 227; BERGMANN, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Geldbußen sowie von Kosten des Straf- und Bußgeldverfahrens, BB 1981, 2001; GÖGGERLE, Zur Abzugsfähigkeit beruflich veranlaßter Geldstrafen und Geldbußen sowie damit zusammenhängender Verteidigungsaufwendungen, BB 1981, 969; BORDEWIN, Gesetz zur Änderung des EStG und des KStG vom 25.7.1984 – Ausschluß des BA- und WKAbzugs für Geldbußen und Geldstrafen, FR 1984, 405; DÖLLERER, Geldbußen als Betriebsausgaben, BB 1984, 545; TANZER, Die Behandlung von Geldstrafen, Bußen und Nebenfolgen einer Straftat im Ertragsteuerrecht, wistra 1984, 159; GÖHLER, Steuerliches Abzugsverbot für Spenden auf Grund einer Auflage nach § 153a StPO, wistra 1985, 219; GREZESCH, Auflagen gem. § 153a StPO als Spenden, wistra 1985, 183; J. LANG, Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Steuerabzugsverbote für Geldstrafen und Geldbußen, StuW 1985, 10; WEDEMEYER/HOHLFELD, Geldstrafen, Geldbußen und Verfahrenskosten sowie deren Erstattung in ihren steuerlichen Auswirkungen, DStZ 1985, 79; MEYER-ARNDT, Steuerliche Behandlung von Zahlungen zur Erfüllung von Auflagen und Weisungen gemäß § 153a StPO, BB 1986, 36; PEAFF, Steuerliche Behandlung des gezahlten Geldbetrags im Falle des § 153a StPO, StBp. 1986, 188; JAKOB, Ein Freigänger als Freiwild im Einkommensteuerrecht?, Stbg. 1990, 135; RISSE, Das arme Schwein und das gerechte Urteil, BB 1987, 448; GERARD, Steuerliche Behandlung von Geldstrafen, Geldbußen und sonstigen Sanktionen, NWB 1996, 863; SALLER, Bußgelder und Geldstrafen als abzugsfähige Betriebsausgaben?, DStR 1996, 534; HEERSPINK, Wechselwirkung zwischen strafrechtlichem Verfall und Besteuerung, AO-StB 2003, 173; SCHMITZ, Kosten des Strafverfahrens und der Strafverteidigung, StB 2003, 122; BACH, Die steuerliche Seite des (strafrechtlichen) Verfalls, wistra 2006, 46; RADERMACHER, Spannungsverhältnis zwischen strafrechtlichem „Verfall“ von Vermögen und seiner Besteuerung, AO-StB 2006, 296; BERGEMPER, Kommentar zu BFH v. 15.1.

2009 – VI R 37/06, FR 2009, 820; BRUSCHKE, Das steuerliche Abzugsverbot für Sanktionen, DStZ 2009, 489.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 4

I. Regelungsinhalt

140

Der Tatbestand der Nr. 4 betrifft in Strafverfahren festgesetzte Sanktionen, die das Vermögen des Stpfl. mindern. Dies sind zunächst Geldstrafen (1. Alt.), daneben andere Rechtsfolgen vermögensrechtl. Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt (2. Alt.), und schließlich Leistungen zur Erfüllung bestimmter näher qualifizierter Auflagen und Weisungen (3. Alt.).

Rechtsfolge der Regelung ist ein umfassendes estl. Abzugsverbot.

Subsidiarität: Gegenüber den im Einleitungssatz bezeichneten Vorschriften tritt die Regelung zurück.

II. Rechtsentwicklung der Regelung

141

Nr. 4 wurde durch das Ges. zur Änderung des EStG und des KStG v. 25.7.1984 (BGBl. I 1984, 1006; BStBl. I 1984, 401) an die vorangegangenen Regelungen des § 12 angefügt und gilt seither unverändert.

Die Vorschrift ist eine Reaktion des Gesetzgebers auf die Beschlüsse des Großen Senats des BFH v. 21.11.1983 – GrS 2/82 (BStBl. II 1984, 160) und v. 21.11.1983 – GrS 3/82 (BStBl. II 1984, 168), die unter Hinweis auf das der Einkommensbesteuerung zugrunde liegende Nettoprinzip und unter Aufgabe der früheren (gegenteiligen) stRspr. erkannt hatten, dass Geldbußen wegen Ordnungswidrigkeiten BA oder WK darstellen, wenn sie durch den Beruf oder den Betrieb veranlasst sind. Da BFH v. 21.11.1983 – GrS 2/82 (aaO) die gleiche Auffassung auch für die damals nach § 890 ZPO aF zu verhängenden Geldstrafen bei Verstößen gegen durch einstweilige Verfügungen angeordnete Verbote vertreten hatte (ohne damit allerdings eine Aussage zur Behandlung kriminellen Unrechts zu treffen, denn die Sanktion nach § 890 ZPO aF gehört der Sache – und seit 1975 auch der Terminologie – nach zur Kategorie der Ordnungsgelder, s. DÖLLERER, BB 1984, 545), entschloss sich der Gesetzgeber zur Klarstellung, dass Geldstrafen (als Sanktionen bei Straftaten) nicht als BA in Betracht kommen, weil sie dem persönlichen Lebensaufwand zuzuordnen sind (BTDrucks. 10/1314, 5; gegenüber dieser Begründung abl. BERGKEMPER, FR 2009, 820).

III. Bedeutung der Regelung

142

Nach überwiegender Auffassung stellt die Vorschrift keine materielle Rechtsänderung dar, sondern dient lediglich der gesetzlichen Klarstellung der bisher geltenden Rechtslage (BFH v. 22.7.1986 – VIII R 93/85, BStBl. II 1986, 845).

Deklaratorische Bedeutung: Die Regelung ordnet die in einem Strafverfahren verhängten Geldstrafen und strafähnlichen Sanktionen (s. im Einzelnen unten) den estl. nicht abziehbaren Ausgaben zu. Damit hat sich die im Schrifttum früher streitige Frage erledigt, ob Straftaten und dafür verhängte Geldstrafen in den Bereich der Lebensführung fallen und deshalb keine BA sind (vgl. TANZER,

DSStJG 3 [1980], 227 [243]). Rspr. und FinVerw. haben den Abzug seit jeher nicht zugelassen. Nr. 4 hat damit uE nur deklaratorische Bedeutung.

Ebenso SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 55; LBP/KURZEJA, § 12 Rn. 219; aA BLÜMICH/LINDBERG, § 12 Rn. 148, der der Regelung rechtsbegründende Wirkung beimisst; s. auch BERGEMPER, FR 2009, 820.

Für Geldbußen, Ordnungs- oder Verwarnungsgelder richtet sich die (Nicht-)Abziehbarkeit als BA oder WK nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 und § 9 Abs. 5 Satz 1.

Strafverfahrenskosten (etwa für die Bestellung eines Strafverteidigers) werden von dem gesetzlichen Abzugsverbot in Nr. 4 tatbestandlich nicht erfasst. Sie können auch bei einer Verurteilung ausnahmsweise BA oder WK sein, wenn die zur Last gelegte Tat in Ausübung der beruflichen Tätigkeit begangen worden ist (BFH v. 13.12.1994 – VIII R 34/93, BStBl. II 1995, 457; v. 18.10.2007 – VI R 42/04, BStBl. II 2008, 223).

143

IV. Verhältnis der Regelung zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 und § 9 Abs. 5 Satz 1: Ähnlich wie die Regelung in Nr. 4 stellt auch § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 ein (BA-)Abzugsverbot (und über § 9 Abs. 5 Satz 1 ein WKAbzugsverbot) für bestimmte vermögenswirksame Sanktionen auf. Die Vorschriften erfassen indessen – anders als Nr. 4 – nicht die Rechtsfolgen von Strafverfahren, sondern Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder (s. im Einzelnen BRUSCHKE, DStZ 2009, 489). Der Anwendungsbereich der Regelung in Nr. 4 und derjenige des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 schließen sich daher gegenseitig aus (BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536).

Verhältnis zu § 10b: Nach dem Einleitungssatz geht der SA-Abzug für Spenden und Mitgliedsbeiträge zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke (§ 10b) dem Abzugsverbot in Nr. 4 vor. Die Erfüllung von Geldauflagen zur Einstellung des Strafverfahrens erfolgt jedoch – auch wenn es sich um Zahlungen an gemeinnützige Einrichtungen handelt – nicht aufgrund einer im Vordergrund stehenden Spendenmotivation, sondern zur Erreichung eines strafverfahrensrechtl. Vorteils, so dass insoweit zwar nicht Nr. 4, aber § 10b dem Abzug entgegensteht (BFH v. 19.12.1990 – X R 40/86, BStBl. II 1991, 234; GÖHLER, wistra 1985, 219; GERARD, NWB 1996, 863 [865]; aA GREZESCH, wistra 1985, 183).

144–149 Einstweilen frei.

150 B. In einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen (Nr. 4, 1. Alt.)

Unter Nr. 4 fallen – entsprechend dem Zweck der Norm – grds. sowohl inländ. als auch ausländ. Geldstrafen, sofern sie der Sühne kriminellen Unrechts dienen.

Inländische Strafen: Nach den Gesetzesmaterialien sind „in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen“ alle so bezeichneten Rechtsnachteile, die von einem inländ. Gericht nach den Strafvorschriften des Bundes- oder Landesrechts verhängt werden (BTDrucks. 10/1314, 6). Insoweit bestimmt Art. 5 EGStGB, dass in den Vorschriften des Bundes- und des Landesrechts Rechtsnachteile, die nicht bei Straftaten angedroht werden, nicht als Freiheitsstrafe, Haftstrafe, Ordnungsstrafe oder Geldstrafe bezeichnet werden dürfen. Damit erstreckt sich das Abzugsverbot zB nicht auf Konventionalstrafen, Verspätungsfolgen uÄ. Sank-

tionen. Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder bei Ordnungswidrigkeiten fallen gleichfalls nicht unter Nr. 4, sind jedoch regelmäßig bereits nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 nicht als BA oder WK abziehbar.

Ausländische Strafen: Wie der Vergleich mit dem anders lautenden § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 zeigt, ist das Abzugsverbot in Nr. 4 nicht davon abhängig, dass die Geldstrafe von einem deutschen Gericht festgesetzt wurde. Die Regelung erfasst daher grds. auch Geldstrafen, die von Gerichten anderer Staaten verhängt worden sind.

► *Vereinbarkeit mit ordre public:* Das Abzugsverbot greift allerdings dann nicht ein, wenn die im Ausland verhängte Geldstrafe wesentlichen Grundsätzen der deutschen Rechtsordnung widerspricht (sog. Vorbehalt des *ordre public*). Das ist dann der Fall (und vom FG von Amts wegen zu berücksichtigen), wenn das konkrete Ergebnis der Anwendung des ausländ. Rechts nach deutschem Rechtsverständnis so sehr in Widerspruch zu den Grundgedanken des deutschen Rechts und den ihm zugrunde liegenden Gerechtigkeitsvorstellungen steht, dass es aus deutscher Sicht untragbar erscheint. Diese Prüfung erstreckt sich sowohl auf das dem ausländ. Urteil vorangegangene Verfahren einschließlich der Tatsachenfeststellung als auch auf die Urteilsfindung selbst. Nicht entscheidend ist hingegen, inwieweit das ausländ. Gesetz auf den gleichen Prinzipien wie die korrespondierenden deutschen (Straf-)Vorschriften beruht.

BFH v. 31.7.1991 – VIII R 89/86, BStBl. II 1992, 85; BORDEWIN, FR 1984, 405 (411); vgl. auch BTDrucks. 10/1314, 6 f. und R 12.3 EStR.

► *Persönliches Unwerturteil:* UE wird man darüber hinaus verlangen müssen, dass mit der ausländ. Geldstrafe – ungeachtet dessen, dass sie nach ausländ. Kriminalstrafrecht verhängt wurde – ein persönliches Unwerturteil über den Täter im Hinblick auf die Begehung der Tat verbunden ist. Dafür maßgebend ist, ob es sich nach deutschem Verständnis um eine Straftat, dh. um strafwürdiges und vom Stpfl. schuldhaft begangenes Unrecht gehandelt hat. Daran kann es zB bei ausländ. Geldstrafen wegen geringfügiger Devisen- oder Zollverstöße auch dann fehlen, wenn derartige Sanktionen nicht dem *ordre public* widersprechen würden.

GIA SCHMIDT/DRESECK XXIX. § 12 Rn. 55; vgl. auch FROTSCHER/DÜRR, § 12 Rn. 155; J. LANG, StW 1985, 10 (23 f.). AA BLÜMICH/LINDBERG, § 12 Rn. 150 unter Hinweis auf Gesetzeswortlaut und -materialien. UE ergibt sich die Einschränkung zwar nicht unmittelbar aus dem Wortlaut der Nr. 4, aber mittelbar aus dem Rechtsgedanken des Art. 5 EGStGB.

Gegen den Steuerpflichtigen muss sich die Festsetzung der Geldstrafe richten; anderenfalls fällt ihre Begleichung nicht unter das Abzugsverbot der Nr. 4. Übernimmt daher der ArbG eine gegen seinen ArbN verhängte Geldstrafe, steht die Regelung einem BA-Abzug nicht entgegen (ebenso OFD Münster v. 27.8.1998, EStG-Kartei NRW § 4 [5]–[7] EStG Nr. 3000; SALLER, DStR 1996, 534 [535]; WEDEMEYER/HOHLFELD, DStZ 1985, 79 [83]; KLEMP, BB 1977, 843 [845]).

Soweit im Schrifttum für § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 eine aA vertreten wird (BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 886; LBP/NACKE, §§ 4, 5 Rn. 1853; wie hier jedoch SCHMIDT/HEINICKE XXIX. § 4 Rn. 520 „Strafen/Geldbußen“; FROTSCHER, § 4 Rn. 848; KSM/SÖHN, § 4 Rn. N 68; LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 752; offengelassen durch BFH v. 7.7.2004 – VI R 29/00, BStBl. II 2005, 367 aE), greift der dortige Hinweis auf die Gesetzesbegründung (BTDrucks. 10/1314, 5; BTDrucks. 10/1634, 7), dass die Sanktion „den Täter oder das Unternehmen, für das der Täter gehandelt hat, in der vollen Höhe (...) treffen“ solle, im Anwendungsbereich der Nr. 4 uE nicht durch, da die hier erfassten Rechtsnachteile mit einem Unwerturteil verbunden sind, das den Täter persönlich betrifft

und dessen Wirkungen er persönlich tragen muss (vgl. BTDrucks. 10/1314, 6). Auf den ArbG – der selbst nicht Täter ist – kann sich dieses Unwerturteil jedoch nicht beziehen, so dass seine Aufwendungen auch nicht Gegenstand des stl. Abzugsverbots sein können. Zur Frage, wann der mit der Übernahme der Strafe verbundene geldwerte Vorteil beim ArbN stpfl. Arbeitslohn darstellt, vgl. BFH v. 7.7.2004 – VI R 29/00 (aaO); v. 22.7.2008 – VI R 47/06 (BStBl. II 2009, 151).

151–152 Einstweilen frei.

153 C. Sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art mit überwiegendem Strafcharakter (Nr. 4, 2. Alt.)

Unter die sonstigen in einem Strafverfahren festgesetzten Rechtsfolgen vermögensrechtl. Art fallen in erster Linie die Einziehung von Gegenständen und des Wertersatzes gem. §§ 74 ff. StGB und der Verfall gem. §§ 73 ff. StGB. Inwieweit bei diesen Rechtsinstituten der Strafcharakter überwiegt und als Folge dessen die vermögensrechtl. Nachteile nach Nr. 4 nicht abziehbar sind, ist im Einzelnen problematisch.

Einziehung: Gemäß § 74 Abs. 1 StGB können Gegenstände eingezogen werden, die durch eine vorsätzliche Straftat hervorgebracht worden sind (sog. *producta sceleris*) oder zu ihrer Begehung oder Vorbereitung gebraucht worden oder bestimmt gewesen sind (sog. *instrumenta sceleris*). Die Einziehung ist nach § 74 Abs. 2 StGB nur zulässig, wenn die Gegenstände zur Zeit der Entscheidung des Strafgerichts dem Täter oder Teilnehmer gehören oder zustehen (§ 74 Abs. 2 Nr. 1 StGB) oder die Gegenstände nach ihrer Art und den Umständen die Allgemeinheit gefährden oder die Gefahr besteht, dass sie der Begehung rechtswidriger Taten dienen werden (§ 74 Abs. 2 Nr. 2). Hier ist zu differenzieren:

► *Soweit die Einziehung den Täter oder Teilnehmer trifft* (§ 74 Abs. 2 Nr. 1 StGB), handelt es sich nach der Rspr. des BGH um eine Strafe (vgl. TRÖNDLE/FISCHER, StGB, 57. Aufl. 2010, § 74 Rn. 2 mwN), für die das Abzugsverbot der Nr. 4 eingreift (ebenso H 12.3 „Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art“ EStH; BORDEWIN, FR 1984, 405 [410 f.]). Gleiches gilt, wenn der Täter oder Teilnehmer den einzuziehenden Gegenstand verwertet oder belastet hat und deshalb nach § 74c StGB die Einziehung eines Geldbetrags als Wertersatz angeordnet wird (glA FROTSCHER/DÜRR, § 12 Rn. 144).

► *Dient die Einziehung zur Sicherung der Allgemeinheit* (§ 74 Abs. 2 Nr. 2 StGB), so hat sie keinen Strafcharakter und fällt damit nicht unter das Abzugsverbot (so bereits die Gesetzesmaterialien, vgl. BTDrucks. 10/1314, 6; ebenso BORDEWIN, FR 1984, 405 [411]; LADEMANN/CLASSEN, § 12 Rn. 75; vgl. auch BFH v. 14.1.1965 – IV 49/63 U, BStBl. III 1965, 278). Hierunter fällt – als milderes Mittel zur Einziehung – auch die Unbrauchbarmachung bestimmter Vorrichtungen zur Herstellung von Schriften mit strafbarem Inhalt gem. § 74d Abs. 1 Satz 2 StGB (vgl. FROTSCHER/DÜRR, § 12 Rn. 146).

Verfall: Gemäß § 73 Abs. 1 StGB kann das Gericht den Verfall des Erlöses anordnen, den der Täter oder Teilnehmer für eine oder aus einer rechtswidrig begangene(n) Tat erlangt hat, sofern nicht dem Verletzten aus der Tat ein Anspruch erwachsen ist, dessen Erfüllung dem Täter oder Teilnehmer den Wert des aus der Tat Erlangten entziehen würde. Die Anordnung des Verfalls zielt mithin darauf ab, in solchen Fällen, in denen zivilrechtl. Ansprüche eines Geschädigten fehlen, die durch die Tat erlangten Vermögensvorteile (etwa – insbes.

– Tatentgelte) dem Empfänger im Wege eines öffentlich-rechtl. Erstattungsanspruchs (Abschöpfung) wieder abzunehmen.

► *Nettoprinzip bis 1992*: Nach BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99 (BStBl. II 2001, 536) kam der Anordnung des Verfalls nach der bis zum In-Kraft-Treten des Ges. zur Änderung des Außenwirtschaftsgesetzes, des StGB und anderer Ges. v. 28.2.1992 (BGBl. I 1992, 372) geltenden Gesetzeslage (dh. bis zum 6.3.1992) kein überwiegender Strafcharakter iSd. Nr. 4 zu. Dafür ausschlaggebend war, dass der Verfall – wie durch die Fassung des § 73 Abs. 1 StGB aF und den dort verwendeten Begriff des „Vermögensvorteils“ deutlich wurde – auf den Nettoerlös aus der Straftat beschränkt war.

► *Bruttoprinzip seit 1992*: Mit Blick darauf hat der Gesetzgeber die Vorschriften über den Verfall durch Ges. v. 28.2.1992 (aaO) in der Weise geändert, dass der Begriff des Vermögensvorteils jeweils durch Ausdrücke ersetzt wurde, die sich auf die Gesamtheit des Erlangten beziehen, und damit den Übergang zum Bruttogewinnprinzip vollzogen (s. RADERMACHER, AO-StB 2006, 296 f.). Der Rechtsgedanke des § 817 Satz 2 BGB, wonach das in ein verbotenes Geschäft Investierte unwiderbringlich verloren ist, sollte dadurch auch beim Verfall Anwendung finden (BTDrucks. 12/1134, 12). Hierin liegt zwar – anders als nach § 73 StGB aF – keine bloße Abschöpfung der durch die Tat unrechtmäßig erlangten Vermögensvorteile mehr, sondern – soweit der Täter vom Gesamterlös keine Aufwendungen mehr abziehen kann – eine vermögensrechtl. Sanktion eigener Art mit strafähnlichem Charakter. Diese Wirkung des Verfalls steht jedoch nicht derart im Vordergrund, dass davon die Rede sein könnte, dass der Strafcharakter die Abschöpfungsfunktion des Verfalls iSd. Nr. 4 „überwiegt“. UE gilt das estl. Abzugsverbot der Nr. 4 für den Verfall daher weiterhin nicht.

Ebenso die FinVerw. in H 12.3 „Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art“ EStH und die strafgerichtliche Rspr.: BGH v. 21.3.2002 – 5 StR 138/01, NJW 2002, 2257; glA auch LBP/KURZEJA, § 12 Rn. 214; HEERSPINK, AO-StB 2003, 173 (176); RADERMACHER, AO-StB 2006, 296 (298); aA jedoch FROTSCHER/DÜRR, § 12 Rn. 145 aE; BACH, wistra 2006, 46; offengelassen in BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99 (aaO). – Für die Abziehbarkeit spricht zudem die Erwägung, dass die Regelung so ausgelegt werden muss, dass eine doppelte Belastung des Stpfl. mit dem Verfall des erlangten Vorteils einerseits und seiner estl. Besteuerung andererseits vermieden wird, da anderenfalls das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzt würde (vgl. BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4/87, BStBl. II 1990, 483, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8).

Der Verfall einer Sicherheitsleistung (Kaution), die lediglich einen späteren – tatsächlich aber nicht erfolgten – Strafantritt des Stpfl. sicherstellen soll, ist weder eine Geldstrafe noch eine sonstige Rechtsfolge vermögensrechtl. Art mit Strafcharakter und damit als WK oder BA abziehbar (FG Nürnberg v. 13.5.1986, EFG 1986, 493, rkr.; zust. Risse, BB 1987, 448).

Strafverfahren: Auch die sonstigen Rechtsfolgen vermögensrechtl. Art sind nur dann vom Abzugsverbot betroffen, wenn sie „in einem Strafverfahren“ festgesetzt wurden; die Wendung bezieht sich nach ihrer systematischen Stellung nicht bloß auf Geldstrafen iSd. Nr. 4, 1. Alt.

Gegen den Steuerpflichtigen muss sich die Anordnung der Einziehung bzw. des Verfalls richten (s. Anm. 150).

154 D. Leistungen zur Erfüllung von Auflagen und Weisungen (Nr. 4, 3. Alt.)

In einem Strafverfahren festgesetzte Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen sind nicht abziehbar, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht nur der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen.

Ob die Festsetzung lediglich der Schadenswiedergutmachung dient (und damit dem BA- oder WKAbzug der Leistungen nach Nr. 4 nicht entgegensteht), ist anhand des Inhalts der gerichtlichen Entscheidung und der objektiven Gegebenheiten zu entscheiden (BFH v. 28.1.2005 – VIII B 117/03, BFH/NV 2005, 1110; v. 22.7.2008 – VI R 47/06, BStBl. II 2009, 151). Dabei ist zu differenzieren:

► *Genugtuungsfunktion, Sanktionscharakter*: Das Abzugsverbot der Nr. 4 greift nur bei Auflagen und Weisungen ein, die als strafähnliche Sanktionen die Aufgabe haben, Genugtuung für das begangene Unrecht zu schaffen. Dafür reicht es nach BFH v. 15.1.2009 – VI R 37/06 (BStBl. II 2010, 111) nicht aus, dass sich die gerichtliche Auflage, den Schaden wieder gut zu machen, in der bloßen Erfüllung zivilrechtl. Ersatzpflichten erschöpft, wie sie jeder mit Strafe bewehrten Schadenswiedergutmachung immanent ist. Erforderlich ist vielmehr, dass die wirtschaftliche Belastung durch die Auflage für den Stpfl. finalen Sanktionscharakter hat.

Unter Nr. 4 fallen daher in erster Linie folgende Auflagen und Anweisungen bei einer Strafaussetzung zur Bewährung nach § 56b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, Nr. 3 und Nr. 4 StGB, bei einer Verwarnung unter Strafvorbehalt nach § 59a Abs. 2 Satz 1 Nr. 3, Nr. 4 und Nr. 5 StGB, als Zuchtmittel nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Nr. 4 JGG und bei einer vorläufigen Einstellung des Strafverfahrens nach § 153a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2, Nr. 3 und Nr. 6 StPO (vgl. auch H 12.3 „Leistungen zur Erfüllung von Auflagen und Weisungen“ EStH und BORDEWIN, FR 1984, 405 [411]):

- Zahlung eines Geldbetrags zugunsten einer gemeinnützigen Einrichtung oder der Staatskasse (BFH v. 22.7.2008 – VI R 47/06 aaO);
- Erbringung sonstiger gemeinnütziger Leistungen bzw. Arbeitsleistungen;
- Teilnahme an einem Verkehrsunterricht oder einem Aufbaueminar;
- Aufnahme einer ambulanten Heilbehandlung bzw. Entziehungskur.

► *Wiedergutmachungsfunktion*: Kein Abzugsverbot gilt dagegen für solche Auflagen und Weisungen, die im strafgerichtlichen Verfahren zur Wiedergutmachung von verursachten Schäden auferlegt werden, da sie lediglich die zivilrechtl. Schadenersatzpflicht nachzeichnen, auf die Ersatzpflicht angerechnet werden und deren Grenzen nicht überschreiten dürfen. Dies sind nach BFH v. 15.1.2009 – VI R 37/06 (aaO) die gerichtlichen Maßnahmen, die den Stpfl. nach § 56b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 StGB, nach § 59a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 StGB, nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 JGG und nach § 153a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 StPO dazu anhalten sollen, nach Kräften den durch die Tat verursachten Schaden wieder gut zu machen (so auch die Gesetzesmaterialien zu Nr. 4, vgl. BTDrucks. 10/1314, 6; glA BERGKEMPER, FR 2009, 820; aA – unter Hinweis auf die Genugtuungswirkung von Bewährungsaufgaben gem. § 56b Abs. 2 Nr. 1 StGB – LADEMANN/CLASSEN, § 12 Rn. 76). Hierzu gehört auch die Auflage an einen im Strafverfahren Verurteilten, die hinterzogene Steuer nachzuzahlen, so dass deren Abzug als BA, WK oder SA – mit den sich aus Nr. 3 ergebenden Einschränkungen – zulässig

ist (glA BORDEWIN, FR 1984, 405 [411]; SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 55; LBP/KURZEJA, § 12 Rn. 217).

In einem Strafverfahren müssen die Auflagen bzw. Weisungen festgesetzt worden sein; anderenfalls fallen sie nicht unter das Abzugsverbot (s. Anm. 153; glA BLÜMICH/LINDBERG, § 12 Rn. 152). UE ist diese Voraussetzung auch dann erfüllt, wenn die Auflagen gem. § 153a Abs. 1 StPO vor Eröffnung des Hauptverfahrens durch die Staatsanwaltschaft erteilt werden, da auch zu dieser Verfahrensweise die gerichtliche Zustimmung erforderlich ist.

Gegen den Steuerpflichtigen muss sich die Auflage bzw. die Weisung richten; anderenfalls fällt ihre Erfüllung (zB durch den ArbG des Stpfl.) nicht unter das Abzugsverbot der Nr. 4 (s. Anm. 150).

Einstweilen frei.

155–159

**Erläuterungen zu Nr. 5:
Nicht abziehbare Aufwendungen für die erstmalige
Berufsausbildung und das Erststudium**

Schrifttum: M. MÜLLER, Aufwendungen für Aus- und Fortbildung, Diss., Regensburg 2003; DRENECK, Aufwendungen für berufliche Bildungsmaßnahmen, DStR 2004, 1766; LOSCHELDER, Die Kosten der Berufsausbildung nach neuem Recht, EStB 2005, 295; PRINZ, Bildungsaufwendungen im Ertragsteuerrecht: Koordinatenverschiebung durch den BFH, Rechtsprechungsdurchbrechung durch den Gesetzgeber, FR 2005, 229; RIMMLER, Berufliche Bildungsaufwendungen aus der Sicht systematischer Besteuerung, StuW 2005, 117; J. LANG, Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzipts im deutschen Einkommensteuerrecht, StuW 2007, 3; MÜLLER-FRANKEN, Bildungsaufwand in der Einkommensteuer nach neuem Recht, DStZ 2007, 59; SCHULENBERG, Verfassungswidrigkeit des Abzugsverbots für Aufwendungen eines Erststudiums, DStZ 2007, 183; JOHENNING, Bildungsaufwendungen im Einkommensteuerrecht, Diss., Münster 2008; PFAB, Die Behandlung von Bildungsaufwendungen im deutschen Einkommensteuerrecht, Diss. Frankfurt/M. 2008; BOLZ, Aufwendungen für ein Erststudium nach abgeschlossener Berufsausbildung als Werbungskosten, AktStR 2009, 504; St. SCHNEIDER, Berufsausbildungskosten: Werbungskosten oder Sonderausgaben?, NWB 2009, 3332; STECK, Abzugsfähigkeit der Kosten eines Erststudiums nach den BFH-Urteilen vom 18.6.2009, DStZ 2010, 194.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 5

I. Regelungsinhalt

160

Der Tatbestand der Nr. 5 erfasst alle Aufwendungen, die der Stpfl. für seine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium tätigt. Nicht betroffen sind derartige Aufwendungen jedoch dann, wenn die Berufsausbildung oder das Studium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet.

Als Rechtsfolge wird angeordnet, dass die betroffenen Aufwendungen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden können.

Subsidiarität: Nach dem Einleitungssatz zu § 12 greift die Rechtsfolge des Abzugsverbots nicht ein, soweit der in § 10 Abs. 1 Nr. 7 vorgesehene, der Höhe nach beschränkte SA-Abzug zur Anwendung kommt.

II. Rechtsentwicklung der Regelung

Reaktion des Gesetzgebers: Das in Nr. 5 enthaltene Abzugsverbot ist im Zuge des AO-ÄndG v. 21.7.2004 (BGBl. I 2004, 1753; BStBl. I 2005, 343) mit Rückwirkung zum 1.1.2004 angefügt worden. Mit der Vorschrift hat der Gesetzgeber auf die geänderte Rspr. des BFH zur estl. Berücksichtigung von Aufwendungen für berufliche Bildungsmaßnahmen reagiert.

Die Regelung beruht auf der Beschlussempfehlung des FinAussch. v. 16.6.2004 (s. BTDrucks. 15/3339, 3); sie war im ursprünglichen Gesetzentwurf des BRat noch nicht vorgesehen (vgl. BTDrucks. 15/904, 5). In der Gesetzesbegründung heißt es hierzu, aufgrund der Rspr.-Änderung des BFH sei mittel- bis längerfristig mit einem Steuerausfallrisiko in einer Größenordnung von jährlich 1,5 Mrd. € zu rechnen, dem durch die Neuregelung vorgebeugt werden solle (BTDrucks. 15/3339, 2).

Nach der früheren BFH-Rechtsprechung war bis 2002 zwischen Berufsausbildungskosten einerseits und Berufsbildungskosten andererseits zu unterscheiden. Grds. unbeschränkt als BA bzw. als WK abziehbar waren lediglich Fortbildungskosten. Darunter verstand der BFH Aufwendungen, die dem Stpfl. erwerbsbedingt entstanden, um in einem bereits erlernten und ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den darauf bezogenen Anforderungen gerecht zu werden. Nur derart qualifizierte Fortbildungsmaßnahmen wiesen nach Ansicht des BFH den für einen Abzug als BA oder WK erforderlichen konkreten Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit auf. Dagegen maß der BFH den Aufwendungen zur Erlernung eines künftigen Berufs – dazu zählte auch der Übergang zu einem anderen Beruf – wie auch den Kosten der Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf keinen hinreichenden Bezug zu einer bestimmten erwerbsdienlichen Tätigkeit bei. Sie wurden vielmehr als Ausbildungskosten zu den Aufwendungen für die private Lebensführung iSd. Nr. 1 gerechnet, die nur nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 aF bis zu einem Betrag von zuletzt 920 € bzw. 1227 € im Rahmen des SA-Abzugs berücksichtigt werden konnten.

Vgl. zu dieser Rspr., zu den mit ihr verbundenen Abgrenzungsproblemen und zu der daraus folgenden Kasuistik sowie zur daran geübten Kritik im Einzelnen § 4 Anm. 910 ff., § 9 Anm. 241; DRENECK, DStR 2004, 1766; M. MÜLLER, Aufwendungen für Aus- und Fortbildung, Diss. 2003.

Die neue, geänderte Rechtsprechung des BFH hat diese Unterscheidung (beginnend mit den Urteilen des BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01 [BStBl. II 2003, 403, zu den Kosten einer Umschulungsmaßnahme], und v. 17.12.2002 – VI R 137/01 [BStBl. II 2003, 407, zum berufsbegleitenden Erststudium]) ausdrücklich aufgegeben. Ob Aufwendungen des Stpfl. für seine berufliche Bildung als BA oder WK einzuordnen sind, bestimmt sich maßgeblich nur noch danach, ob sie in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit gegenwärtigen Einnahmen oder – als vorweggenommene BA oder WK – mit künftigen Einnahmen aus einer angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen. Der hierfür allein erforderliche Veranlassungszusammenhang kann nach Auffassung des BFH bei jedweder berufsbezogenen Bildungsmaßnahme erfüllt sein, und zwar auch dann, wenn sie eine neue Basis für andere Berufsfelder schafft oder einen Berufswechsel vorbereitet, zumal in den Vorschriften zum BA-Abzug (in § 4) und zum WK-Abzug (in § 9) keine Sonderregelung zu Berufsbildungskosten enthalten ist.

Mit dieser Begründung hat der BFH Aufwendungen als BA bzw. WK anerkannt, wenn sie angefallen waren für

- *eine Weiterbildung im Erziehungsurlaub*, auch wenn sie sich auf einen nicht ausgeübten Beruf bezieht (BFH v. 22.7.2003 – VI R 137/99, BStBl. II 2004, 888);
- *eine Umschulungsmaßnahme* einer kaufmännischen Angestellten zur Fahrlehrerin (BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01 aaO) und einer Bilanzbuchhalterin zur Heilpraktikerin (BFH v. 13.2.2003 – IV R 44/01, BStBl. II 2003, 698);
- *einen Vollzeitlehrgang an einer privaten Hochschule* mit dem Ziel, als ausgebildete Krankenschwester zur Lehrerin für Pflegeberufe befähigt zu werden (BFH v. 22.7.2003 – VI R 190/97, BStBl. II 2004, 886);
- *eine erstmalige Berufsausbildung* ungeachtet dessen, ob ihr ein abgebrochenes Hochschulstudium (BFH v. 27.5.2003 – VI R 33/01, BStBl. II 2004, 884) oder eine Tätigkeit als ungelernete Kraft (BFH v. 13.10.2003 – VI R 71/02, BStBl. II 2004, 890) vorangegangen war;
- *ein Hochschulstudium*, ohne dass es darauf ankäme, ob der Stpfl. bereits über einen anderweitigen Hochschulabschluss verfügt (BFH v. 22.7.2003 – VI R 50/02, BStBl. II 2004, 889), oder ob es sich um das erste Studium nach Abschluss einer Berufsausbildung (BFH v. 17.12.2002 – VI R 137/01 aaO; v. 29.4.2003 – VI R 86/99, BStBl. II 2003, 749; v. 4.11.2003 – VI R 96/01, BStBl. II 2004, 891) oder unmittelbar nach Erlangung der Hochschulreife (BFH v. 20.7.2006 – VI R 26/05, BStBl. II 2006, 764; v. 7.2.2008 – VI R 41/05, BFH/NV 2008, 1136) handelt.

Nicht beruflich veranlasst sind jedoch – auch nach neuerer Rspr. des BFH – Aufwendungen für solche Bildungsmaßnahmen, die nicht konkret und berufsbezogen auf eine spätere Berufstätigkeit vorbereiten. Hierunter fällt vor allem die Ausbildung an allgemeinbildenden Schulen einschließlich der Fachoberschulen, und zwar ungeachtet dessen, dass ihr erfolgreicher Besuch Voraussetzung für die nachfolgende Berufsausbildung bzw. für die Aufnahme eines Studiums ist (BFH v. 22.6.2006 – VI R 5/04, BStBl. II 2006, 717).

Anwendung durch die Finanzverwaltung: Die FinVerw. folgt der neuen Rspr. uneingeschränkt nur für VZ bis einschl. 2003. Aufwendungen, die seit dem 1.1.2004 entstanden sind, finden nur nach Maßgabe der durch das AO-ÄndG geänderten Vorschriften der Nr. 5 und des § 10 Abs. 1 Nr. 7 Berücksichtigung, die nach Auffassung der FinVerw. eine Neuordnung der estl. Behandlung von Berufsausbildungskosten darstellen (BMF v. 22.9.2010, BStBl. I 2010, 721).

Einstweilen frei.

162

III. Bedeutung der Regelung

163

Kein Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug von Kosten der erstmaligen Berufsausbildung und des Erststudiums: Nr. 5 bewirkt, dass Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium, wenn sie nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden, weder als BA noch als WK estl. abgesetzt werden können. Nach Auffassung des BFH bestimmt die Regelung in typisierender Weise, dass bei einer erstmaligen Berufsausbildung noch kein hinreichender Veranlassungszusammenhang mit einer bestimmten Erwerbstätigkeit besteht; die daraus erwachsenden Aufwendungen werden von Gesetzes wegen den Kosten der allgemeinen Lebensführung zugewiesen (BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BStBl. II 2010, 816).

Lediglich eingeschränkter Sonderausgabenabzug: Die von der Regelung erfassten Aufwendungen können gem. § 10 Abs. 1 Nr. 7 lediglich als SA und dies auch nur bis zu einem Betrag von 4000 € je VZ berücksichtigt werden. Dieser Höchstbetrag ist zwar parallel zum Verbot des BA- bzw. WKAbzugs erheblich angehoben worden (zuletzt hatte er sich auf 920 €/1227 € belaufen); dies ändert jedoch nichts daran, dass sich ein Abzug als SA estl. nur bei einem geringen Teil der Auszubildenden und Studierenden auszuwirken vermag (vgl. im Einzelnen § 10 Anm. 230). Vor allem aber hat die Behandlung als SA zur Folge, dass dem Stpfl. ein Vortrag der die Einnahmen übersteigenden Aufwendungen zur Nutzung als Verlust in späteren VZ (§ 10d) nicht mehr möglich ist. Insbesondere dieser Umstand bewirkt eine erhebliche Schlechterstellung gegenüber der früheren, durch die Änderung der BFH-Rspr. herbeigeführten Rechtslage (zur Verfassungsmäßigkeit der Regelung s. Anm. 164).

Nicht unter das Abzugsverbot der Nr. 5 fallen hingegen Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die vom Stpfl. erst nach Beendigung der erstmaligen beruflichen Ausbildung oder des Erststudiums ergriffen werden. Dazu zählen nicht nur die Kosten der Fortbildung im erlernten Beruf, sondern auch Aufwendungen im Zusammenhang mit einer weiteren beruflichen Ausbildung (etwa im Rahmen einer Umschulung oder eines Zweit- oder Aufbaustudiums). Gleichfalls nicht vom Abzugsverbot betroffen sind die Kosten für ein nach einer abgeschlossenen Berufsausbildung aufgenommenes erstmaliges Studium, weil ein solches Studium nach Auffassung des BFH nicht als Erststudium iSd. Nr. 5 anzusehen ist (BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07 aaO). Die darauf entfallenden Aufwendungen sind daher als BA oder als WK abzuziehen, wenn feststeht, dass sie in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit gegenwärtigen oder künftigen steuerbaren Einnahmen stehen.

Geltung seit 1.1.2004: Die Regelung gilt rückwirkend für alle seit Beginn des Jahres 2004 angefallenen Aufwendungen (Art. 6 Abs. 2 AO-ÄndG; zur Verfassungsmäßigkeit s. Anm. 165).

IV. Vereinbarkeit der Regelung mit höherrangigem Recht

164 1. Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots

Zweifel an der Verfassungskonformität der Neuordnung zur Abziehbarkeit von Berufsbildungsaufwendungen sind bereits von Seiten der angehörten Sachverständigen im Gesetzgebungsverfahren erhoben worden (vgl. J. LANG und HEUERMANN, FinAussch. v. 26.5.2004, 60. Sitzung, Protokoll Nr. 15/60). Sie beziehen sich im Wesentlichen darauf, dass das mit Nr. 5 verbundene Abzugsverbot einen substantiellen Eingriff in das objektive Nettoprinzip darstelle, der allein durch fiskalische Überlegungen des Gesetzgebers nicht gerechtfertigt werden könne (vgl. im Einzelnen MÜLLER-FRANKEN, DStZ 2007, 59; SCHULENBERG, DStZ 2007, 183; PFAB, Die Behandlung von Bildungsaufwendungen im deutschen Einkommensteuerrecht, Diss. 2008, 283 ff.; zum objektiven Nettoprinzip s. Anm. 3).

Die finanzgerichtliche Rechtsprechung hat sich diesen verfassungsrechtl. Bedenken – jedenfalls im Ergebnis – bislang nicht angeschlossen.

► *Verfassungskonforme Auslegung bei erstmaligem Studium nach abgeschlossener Berufsausbildung:* Der BFH geht davon aus, dass die in Nr. 5 enthaltene Regelung insoweit, als von ihr dem Wortlaut nach unterschiedslos alle ein Erststudium absolvierenden Stpfl. betroffen sind, in gleichheitswidriger Weise solche Studierende be-

nachteiligen würde, die zuvor bereits eine nichtakademische Ausbildung durchlaufen haben (BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BStBl. II 2010, 816). Derartige Sachverhalte müssen daher nach Auffassung des BFH in verfassungskonformer Auslegung vom Anwendungsbereich des Abzugsverbots ausgenommen werden. Mit dieser Begründung hat der BFH mehrere instanzgerichtliche Entscheidungen aufgehoben, die mit Blick auf die Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers auch insoweit von der Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung ausgegangen waren.

Vgl. Nds. FG v. 7.11.2006 (DStRE 2007, 951, aufgehoben durch BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07 aaO); FG Ba.-Württ. v. 7.11.2006 (EFG 2007, 116, aufgehoben durch BFH v. 18.6.2009 – VI R 79/06, nv.); FG Rhld.-Pf. v. 20.12.2006 (EFG 2007, 838, aufgehoben durch BFH v. 18.6.2009 – VI R 6/07, BFH/NV 2009, 1796); Nds. FG v. 15.5.2007 (EFG 2007, 1431, aufgehoben durch BFH v. 18.6.2009 – VI R 31/07, BFH/NV 2009, 1797); FG Rhld.-Pf. v. 31.8.2007 (EFG 2007, 1870, aufgehoben durch BFH v. 18.6.2009 – VI R 49/07, BFH/NV 2009, 1799).

Zur Verfassungsmäßigkeit im Übrigen hat sich der BFH bislang nicht geäußert.

► *Erststudium und erstmalige Berufsausbildung*: Mittlerweile liegen weitere finanzgerichtliche Entscheidungen vor, die eine weitergehende Einschränkung des Gesetzeswortlauts für Fälle eines sich unmittelbar an die Schulausbildung anschließenden Erststudiums (FG Hamb. v. 25.11.2009, EFG 2010, 873, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 7/10) und einer ebensolchen erstmaligen Berufsausbildung (FG Ba.-Württ. v. 19.1.2010, EFG 2010, 788, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 5/10, und FG Saarl. v. 4.5.2010, EFG 2010, 1686, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 38/10; ebenso bereits FG Düss. v. 3.12.2008, EFG 2009, 1201, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 8/09, und FG Berlin-Brandenb. v. 17.12.2008, EFG 2009, 570, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 22/09) für nicht möglich und auch im Hinblick auf verfassungsrechtl. Maßstäbe für nicht veranlasst erachten. Dabei falle ins Gewicht, dass der Bezug der hierfür aufgewendeten Kosten zu späteren steuerbaren Einkünften ungeachtet eines bestehenden Veranlassungszusammenhangs regelmäßig in zeitlicher und sachlicher Hinsicht derart gelockert sei, dass der Gesetzgeber für sie das objektive Nettoprinzip zulässigerweise im Wege eines generalisierenden und typisierenden WK- bzw. BA-Abzugsverbots durchbrechen könne. Für eine differenzierende Lösung nach einem wie auch immer zu bestimmenden Grad der Berufsbezogenheit (in den entschiedenen Fällen ging es um ein Medizinstudium bzw. eine – äußerst kostspielige – Pilotenausbildung) fehle es zudem an sachgerechten und brauchbaren Unterscheidungskriterien.

Im Schrifttum wird ungeachtet der verfassungskonformen Reduzierung des Regelungsbereichs der Nr. 5 verbreitet an der Einschätzung festgehalten, dass auch der verbleibende Eingriff in das objektive Nettoprinzip willkürlich und nicht durch sachgerechte Erwägungen gedeckt sei, da er Stpfl., die ihre (erstmalige) Berufsausbildung selbst finanzieren (müssen), gegenüber solchen Stpfl. benachteilige, denen eine solche Berufsausbildung von ihrem ArbG im Rahmen eines Dienstverhältnisses gestellt wird (SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 12 Rn. 57; LADEMANN/CLASSEN, § 12 Rn. 81). Die der Regelung zugrunde liegende Annahme, Erstausbildung und Erststudium fehle typischerweise ein konkreter Zusammenhang mit einer späteren Berufsausübung, sei zudem unzulässig, weil sie erkennbar den realen Gegebenheiten widerspreche (STECK, DStZ 2010, 194).

Stellungnahme: UE steht die in Nr. 5 angelegte Typisierung und die damit verbundene Unterscheidung zwischen den – nur eingeschränkt als SA zu berücksichtigenden – Kosten für die erstmalige berufsqualifizierende Ausbildung des Stpfl. und seinen nachfolgenden – unbeschränkt als BA bzw. WK abziehbaren –

Aufwendungen für spätere Bildungsmaßnahmen mit den Vorgaben des GG in Einklang. Noch im Jahre 1993 hat das BVerfG die – inzwischen aufgegebene – Rspr. zur differenzierenden estl. Behandlung von Berufsausbildungskosten und beruflichen Fortbildungskosten in verfassungsrechtl. Hinsicht ebenso wenig beanstandet wie die ihr zugrunde liegende (damalige) Annahme des BFH, Aufwendungen zur Erlernung eines künftigen Berufs hätten noch keinen ausreichend konkretisierten Bezug zu einer bestimmten erwerbsdienlichen Tätigkeit (BVerfG v. 8.7.1993 – 2 BvR 773/93, NJW 1994, 847). War aber bereits die Rspr. zu einer solchen – wenn auch in vielen Einzelfällen unrichtigen – typisierenden Differenzierung befugt, so kann es dem Gesetzgeber erst recht nicht verwehrt sein, seinerseits den Abschluss einer erstmaligen Ausbildung in generalisierender Weise zur Markierung der Grenze zwischen einer der grds. stl. nicht zugänglichen Privatsphäre zuzuordnenden Ausbildung und der nachfolgenden, estl. erheblichen Berufstätigkeit des Stpfl. heranzuziehen (vgl. BTDrucks. 15/3339, 10; glA WAGNER, Anm. in EFG 2009, 1202). Die vorgenommene Trennung ist auch insoweit hinreichend klar und folgerichtig ausgestaltet, als das zur Umschulung aufgenommene Erststudium im Anschluss an eine nicht-akademische Berufsausbildung nach der durch den BFH vorgenommenen verfassungskonformen Auslegung (BFH v. 18.6.1009 – VI R 14/07 aaO) dem Abzugsverbot ebenso wenig unterfällt wie jede andere berufsbezogene Weiterbildungsmaßnahme.

Gegen die an den Abschluss der Erstausbildung anknüpfende Grenzziehung kann nicht eingewendet werden, dass sich die Rahmenbedingungen gewandelt hätten, weil sich die berufliche Lebenswirklichkeit seit der Entscheidung des BVerfG v. 8.7.1993 – 2 BvR 773/93 (aaO) gewichtig verändert habe (so aber FEHR, DStZ 2007, 882). Schon zu Beginn der neunziger Jahre war eine abgeschlossene Berufsausbildung in aller Regel unverzichtbare Grundlage für beruflichen Erfolg. Zwar wird ein Berufsanfänger mittlerweile – anders als früher – nicht mehr davon ausgehen können, dass er den einmal erlernten Beruf über das ganze Berufsleben beibehalten kann. Gerade diese veränderten Gegebenheiten des Erwerbslebens hat der Gesetzgeber jedoch dadurch berücksichtigt, dass er die mit ihnen verbundenen späteren Umschulungsmaßnahmen vom Anwendungsbereich des Abzugsverbots ausgenommen hat (BTDrucks. 15/3339, 10; glA FG Ba.-Württ. v. 19.1.2010 aaO, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 5/10).

Der an der Grenzziehung geübten Kritik lässt sich zudem entgegenhalten, dass die vom Verbot des WK- bzw. BA-Abzugs im Wesentlichen betroffenen Kosten für die Erlangung einer erstmaligen beruflichen Qualifikation im Anschluss an den Schulabschluss bei wirtschaftlicher Betrachtung in aller Regel nicht vom auszubildenden oder studierenden Stpfl. selbst, sondern von den ihm gegenüber unterhaltspflichtigen Eltern aufgebracht werden. Diesem Umstand trägt das EStRecht aber bereits durch Gewährung von Kindergeld (§§ 62 ff.) und Kinderfreibeträgen (§ 32 Abs. 6) für sich noch in Berufsausbildung befindende Kinder (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b) und subsidiär durch die Abzugsmöglichkeit als agB (§ 33a) Rechnung. Durch die Regelung in Nr. 5 wird mithin eine doppelte estl. Berücksichtigung von Ausbildungskosten verhindert, was uE gleichfalls eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips rechtfertigt (aA FEHR, DStZ 2007, 882; zweifelnd SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 57).

165 2. Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Geltung seit 1.1.2004

Die Rechtsprechung der Finanzgerichte geht davon aus, dass die rückwirkende Anordnung des in Nr. 5 enthaltenen Abzugsverbots auch insoweit nicht verfassungswidrig sei, als von ihr Bildungsaufwendungen erfasst werden, die zwar im VZ 2004, jedoch vor der erst am 21.7.2004 im BTag erfolgten Beschlussfassung über das AO-ÄndG angefallen sind (so zuletzt – unter Zurück-

stellung bestehender Bedenken – FG Saarl. v. 4.5.2010, EFG 2010, 1686, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 38/10, FG Ba.-Württ. v. 19.1.2010, EFG 2010, 788, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 5/10, und FG Hamb. v. 25.11.2009, EFG 2010, 873, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 7/10). Sie verweist darauf, dass die Aufwendungen mit Blick auf die frühere BFH-Rspr. bis 2002 gleichfalls nicht hätten abgezogen werden können (s. Anm. 161) und sich wegen der mit der Rspr.-Änderung verbundenen erheblichen Steuerausfälle und der seinerzeit bestehenden Unklarheiten in Bezug auf ihre Umsetzung durch die FinVerw. ein schützenswertes Vertrauen in die Abzugsmöglichkeit noch nicht habe bilden können.

Die glA war bereits in den vom BFH aus anderen Gründen (s. Anm. 164) aufgehobenen FG-Entscheidungen zur Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für ein Erststudium nach abgeschlossener Berufsausbildung vertreten worden, vgl. vor allem FG Ba.-Württ. v. 7.11.2006 (EFG 2007, 116, aufgehoben durch BFH v. 18.6.2009 – VI R 79/06, nv.); FG Rhld.-Pf. v. 20.12.2006 (EFG 2007, 838, aufgehoben durch BFH v. 18.6.2009 – VI R 6/07, BFH/NV 2009, 1796); Nds. FG v. 15.5.2007 (EFG 2007, 1431, aufgehoben durch BFH v. 18.6.2009 – VI R 31/07, BFH/NV 2009, 1797).

Die Auffassungen im Schrifttum sind geteilt. Einzelne Stimmen sehen in der angeordneten Rückwirkung eine in die Vergangenheit wirkende Steuerverschärfung, die mit dem verfassungsrechtl. Prinzip des rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes unvereinbar sei (DRENSECK, DStR 2004, 1766; SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 12 Rn. 57; zweifelnd, aber ohne nähere Begründung, auch SCHMIESZEK in B/B, § 12 Rn. 252: „bedenklich“, und LADEMANN/CLASSEN, § 12 Rn. 81; aA MATTHES, Anm. in EFG 2010, 792 [793]). Dem wird entgegengehalten, dass der Gesetzgeber ein legitimes Interesse daran habe anführen können, rechtsgestaltend gegen die von ihm für nicht sachgerecht befundene Rspr.-Änderung vorzugehen (WAGNER, Anm. in EFG 2010, 876).

Stellungnahme: UE darf nicht übersehen werden, dass die FinVerw. bis zur Verabschiedung des AO-ÄndG lediglich die (von Nr. 5 nicht erfasste) Rspr. des BFH zu den Kosten von Umschulungsmaßnahmen (BFH v. 4.12.2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403; v. 13.2.2003 – IV R 44/01, BStBl. II 2003, 698) einschließlich des berufsbegleitenden Erststudiums (BFH v. 17.12.2002 – VI R 137/01, BStBl. II 2003, 407) im BStBl. II veröffentlicht hatte. Damit konnte in den übrigen von der Rspr.-Änderung betroffenen Fallgruppen in Anbetracht der erheblichen fiskalischen Auswirkungen bei objektiver Betrachtung mit dem uneingeschränkten Fortbestand der vom BFH erst kurz zuvor klargestellten Rechtslage nicht sicher gerechnet werden, so dass sich nach den hierfür geltenden Maßstäben (vgl. zuletzt BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111) in der Rechtsanwendungspraxis noch kein hinreichend schützenswertes Vertrauen ausbilden konnte (aA SCHMIDT/DRENSECK XXIX. § 12 Rn. 57). Die Anwendung der Nr. 5 auf sämtliche im VZ 2004 getätigten Erstausbildungsaufwendungen steht daher uE mit verfassungsrechtl. Grundsätzen in Einklang.

Einstweilen frei.

166–167

V. Verhältnis der Regelung zu anderen Vorschriften

168

Verhältnis zu § 4 und § 9: Soweit das Abzugsverbot der Nr. 5 reicht, geht es den Regelungen zur Ermittlung der Einkünfte einschließlich der BA bzw. der WK in § 4 und § 9 vor.

► *Kein Abzugsverbot für erwerbsbedingte Aufwendungen:* Nach Auffassung des BFH enthält die Regelung in Nr. 5 jedoch kein Abzugsverbot für erwerbsbedingte

Aufwendungen (BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BStBl. II 2010, 816). Sie bestimmt vielmehr in typisierender Weise, dass bei einer erstmaligen Berufsausbildung – einschließlich des Erststudiums – ein hinreichend veranlasster Zusammenhang mit einer bestimmten Erwerbstätigkeit fehlt.

Diese – zunächst rein akademisch anmutende – dogmatische Einordnung ist in der Praxis von erheblicher Bedeutung. Sie hat nämlich zur Folge, dass erwerbsbedingte Bildungsaufwendungen als BA und WK von Nr. 5 jedenfalls dann nicht erfasst werden – und folglich abziehbar sind –, wenn sie auf Sachverhalten beruhen, für die die gesetzliche Typisierung des Veranlassungszusammenhangs nicht greift (BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07 aaO: Erststudium nach abgeschlossener Berufsausbildung). Lediglich den von der typisierenden Regelungsanordnung betroffenen Aufwendungen wird – mit konstitutiver Wirkung – von Gesetzes wegen der Charakter als BA bzw. WK genommen. Hierfür lässt sich in der Tat anführen, dass anderenfalls – wäre Nr. 5 nur als BA- bzw. WK-Abzugsverbot zu verstehen – für § 10 Abs. 1 Nr. 7 (der für den SA-Abzug tatbestandlich voraussetzt, dass die Bildungsaufwendungen weder BA noch WK sind oder als solche behandelt werden) praktisch kein Anwendungsbereich mehr verbliebe (vgl. SCHNEIDER, NWB 2009, 3332 [3333]; BERGKEMPER, Anm. in HFR 2009, 1071 [1072]).

► *Abzugsverbote im Rahmen des Sonderausgabenabzugs*: Ungeachtet des Vorrangs der Nr. 5 gegenüber § 4 und § 9 sind allerdings die in jenen Vorschriften aufgeführten Abzugsbeschränkungen für Verpflegungsmehraufwand (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5), für häusliche Arbeitszimmer (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b) und für Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (darunter kann auch eine häufig und über einen längeren Zeitraum besuchte Ausbildungsstätte fallen; vgl. BFH v. 22.7.2003 – VI R 190/97, BStBl. II 2004, 886) zu beachten, soweit die von Nr. 5 erfassten Aufwendungen gem. § 10 Abs. 1 Nr. 7 als SA berücksichtigt werden können (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 4; s. § 10 Anm. 242).

Gegenüber § 10 Abs. 1 Nr. 7 tritt die Regelung der Nr. 5 gem. dem Einleitungssatz zu § 12 zurück. Ausbildungsaufwendungen, die unter das Abzugsverbot fallen, können daher bis zu einem Höchstbetrag von 4000 € als SA berücksichtigt werden (s. § 10 Anm. 230 ff.).

169 Einstweilen frei.

B. Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium (Nr. 5 Halbs. 1)

170 I. Aufwendungen des Steuerpflichtigen

Begriff der Aufwendungen: Unter dem Begriff der (nicht als BA oder WK abziehbaren) „Aufwendungen“ ist der vermögensmindernde Abfluss von Gütern in Geld oder Geldeswert zu verstehen (s. im Einzelnen § 9 Anm. 65).

Aufwendungen des Steuerpflichtigen: Die Aufwendungen fallen nur dann unter Nr. 5, wenn sie vom Stpfl. selbst verausgabt werden. Aufwendungen Dritter (etwa von unterhaltsverpflichteten Eltern oder anderen Angehörigen) sind beim auszubildenden bzw. studierenden Stpfl. nicht abziehbar (s. § 9 Anm. 750 „Drittaufwendungen“). Für den Dritten stellen solche Ausgaben Unterhaltsaufwand dar, den er selbst gem. Nr. 1 nur in den Grenzen des § 33a als agB estl. geltend machen kann.

II. Erstmalige Berufsausbildung

Der Begriff „Berufsausbildung“ umfasst alle Bildungsmaßnahmen, die dem Erlernen der Grundlagen eines Berufs dienen und dem Stpfl. diejenigen Kenntnisse vermitteln, die zur Aufnahme eines Berufs befähigen (vgl. BTDrucks. 15/3339, 10). Der Begriff ist identisch mit demjenigen des § 10 Abs. 1 Nr. 7 (s. § 10 Anm. 232). Zur Berufsausbildung zählt daher ohne weiteres auch das berufsqualifizierende Studium (aA BMF v. 22.9.2010, BStBl. I 2010, 721; LBP/KURZEJA, § 12 Rn. 231). Gegenbegriff zur Berufsausbildung ist die Allgemeinbildung, die keine notwendige Voraussetzung für eine geplante Berufsausübung darstellt (BFH v. 18.6.2009 – VI R 79/06, nv.).

Für Nr. 5 nicht maßgeblich ist hingegen die (weiter gefasste) Auslegung, die der Begriff im Rahmen des § 32 Abs. 4 gefunden hat (FG Münster v. 6.5.2010, EFG 2010, 1496, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 52/10; BMF v. 22.9.2010 aaO; LBP/KURZEJA, § 12 Rn. 232; aA FG Rhld.-Pf. v. 18.3.2010 – 4 K 1127/07, nv., rkr.).

Erstmalig ist eine Berufsausbildung, wenn der Stpfl. im Zeitpunkt der zu beurteilenden Bildungsmaßnahme noch keine anderweitige Berufsausbildung vorweisen kann.

► *Abgrenzung der erstmaligen Berufsausbildung von nachfolgenden Bildungsmaßnahmen:* Nach den Gesetzesmaterialien soll es für die Differenzierung zwischen der erstmaligen Berufsausbildung und nachfolgenden – abziehbaren – Berufsbildungsmaßnahmen entscheidend darauf ankommen, dass die erste Berufsausbildung zum Abschluss gebracht worden ist (s. BTDrucks. 15/3339, 10 f.). Das bedeutet, dass der Stpfl. befähigt und ggf. auch berechtigt sein muss, den erstmalig erlernten Beruf auch auszuüben.

▷ *Eine anderweitige (vorangegangene) Berufsausbildung* setzt nach Auffassung des BFH das Erreichen eines qualifizierten Berufsabschlusses voraus (BFH v. 18.6.2009 – VI R 79/06, nv.: bejaht für den Besuch eines Kaufmännischen Berufskollegs Fremdsprachen zum Erwerb der Berufsbezeichnung „Staatlich geprüfter Wirtschaftsassistent“; vgl. auch FG Rhld.-Pf. v. 18.3.2010 – 4 K 1127/07, nv., rkr.: bejaht für Erwerb der Privatfluglizenz als Befähigung zum Beruf des „Assistant Aviation Information Analyst“).

Die FinVerw. verlangt darüber hinaus (uE zu Recht), dass der Beruf durch eine Ausbildung im Rahmen eines öffentlich-rechtl. geordneten Ausbildungsgangs erlernt wird, wie dies etwa bei Berufsausbildungsverhältnissen nach dem Berufsbildungs-Ges. v. 23.3.2005 (BGBl. I 2005, 931), bei vergleichbaren Lehr-, Anlern- und Ausbildungsberufen oder bei den landesrechtl. geregelten Berufsabschlüssen an Berufsfachschulen der Fall ist (zu den Einzelheiten s. BMF v. 22.9.2010 aaO, auch zu Berufsausbildungsabschlüssen anderer Mitgliedstaaten der EU, des EWR und der Schweiz; zust. FG Münster v. 6.5.2010, EFG 2010, 1496, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 52/10; glA LADEMANN/CLASSEN, § 12 Rn. 82). Andere Bildungsmaßnahmen werden von der FinVerw. (BMF v. 22.9.2010 aaO) einer Berufsausbildung gleichgestellt, wenn sie dem Nachweis einer Sachkunde dienen, die Voraussetzung zur Aufnahme einer fest umrissenen beruflichen Betätigung ist, und wenn die Ausbildung im Rahmen eines geordneten Ausbildungsgangs erfolgt und durch eine staatliche oder staatlich anerkannte Prüfung abgeschlossen wird.

▷ *Vorangegangenes Studium:* Eine nach Abschluss eines berufsqualifizierenden (Fach-)Hochschulstudiums aufgenommene Berufsausbildung ist daher – auch nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 22.9.2010 aaO) – keine erstmalige Berufsausbildung iSd. Nr. 5.

▷ *Abbruch der vorangegangenen Berufsausbildung:* Hat der Stpfl. eine frühere (erste) Ausbildung ohne Abschluss abgebrochen, so befähigt sie ihn nicht, den zu-

nächst angestrebten Beruf auch auszuüben. Eine anschließend begonnene weitere Ausbildung stellt für ihn damit erneut lediglich eine „erstmalige“ Berufsausbildung iSd. Nr. 5 dar.

- ▷ *Vorangegangener Schulbesuch*: Noch keine anderweitige Berufsausbildung ist die zum Erwerb der Hochschulreife oder eines anderen (nicht berufsbezogenen) Schulabschlusses führende allgemeine Schulausbildung (BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BStBl. II 2010, 816).
- ▶ *Nicht mehr zur erstmaligen Berufsausbildung* gehören demnach Aufwendungen, die erst nach Abschluss der Erstausbildung anfallen, so vor allem
 - Maßnahmen zur Fort- und Weiterbildung in einem bereits erlernten Beruf;
 - Umschulungsmaßnahmen, die einen Wechsel in einen anderen Beruf vorbereiten, und zwar unabhängig davon, ob der Stpfl. den zunächst erlernten Beruf vor Beginn der Umschulung tatsächlich ausgeübt hat.

Die hierfür entstehenden Aufwendungen stellen nach allgemeinen Grundsätzen BA bzw. WK dar, soweit der erforderliche, hinreichend konkrete Veranlassungszusammenhang mit gegenwärtigen oder künftigen Erwerbseinkünften besteht.

- ▶ *Nachgeholte Berufsausbildung*: Wird ein Stpfl. zunächst ohne entsprechende Ausbildung in einem Beruf als „ungelernte Kraft“ tätig und entschließt er sich zu einem späteren Zeitpunkt zur Nachholung der zugehörigen Berufsausbildung (zB: eine ungelernete Bürokauffrau absolviert im Anschluss an die Elternzeit eine Ausbildung zur Bürokauffrau, vgl. BFH v. 13.10.2003 – VI R 71/02, BStBl. II 2004, 890), so handelt es sich dabei nach Ansicht der FinVerw. (BMF v. 22.9.2010 aaO) um eine erstmalige Berufsausbildung iSd. Nr. 5. Dem wird man zuzustimmen haben, solange sich bisheriges Tätigkeitsfeld und nachgeholte Berufsausbildung nicht wesentlich unterscheiden. Anders sind uE jedoch Fälle einzuordnen, in denen sich der (ungelernte) Stpfl. durch seine Erwerbstätigkeit bereits eine fachliche Qualifikation und eine berufliche Stellung erarbeitet hat, die derjenigen einer gelernten Kraft gleichkommt, und sich sodann zu einer Umschulungsmaßnahme mit dem Ziel eines Berufswechsels entscheidet. Wer sich durch seine praktische Tätigkeit und das Sammeln beruflicher Erfahrungen im Erwerbsleben eine Existenz aufgebaut hat, die einer solchen mit abgeschlossener Berufsausbildung entspricht, kann in Bezug auf seine nachfolgenden Bildungsaufwendungen nicht anders behandelt werden als eine vergleichbare ausgebildete Kraft. Denn die Frage, ob die Umschulung typischerweise zu den „Grundvoraussetzungen für eine Lebensführung“ gehört, „Vorsorge für die persönliche Existenz“ darstellt und die Aufwendungen deswegen nach dem Willen des Gesetzgebers (s. BTDrucks. 15/3339, 10) vom BA- bzw. WKAbzug ausgenommen werden müssen, ist für beide Personengruppen gleichermaßen zu verneinen.

Aufwendungen „für“ eine Berufsausbildung: s. § 10 Anm. 235.

172–174 Einstweilen frei.

175

III. Erststudium

Unter dem Begriff „Studium“ ist das akademische Studium an einer Hochschule iSd. HRG zu verstehen. Hochschulen sind die Universitäten, die Pädagogischen Hochschulen, die Kunst- und Musikhochschulen, die Fachhochschulen sowie die sonstigen – auch privaten und kirchlichen – Bildungseinrichtungen, die derartigen Hochschulen gleichgestellt sind.

Ebenso LBP/KURZEJA, § 12 Rn. 234. – Dieses Begriffsverständnis entspricht der bisherigen Rspr. des BFH (vgl. BFH v. 17.12.2002 – VI R 137/01, BStBl. II 2003, 407), an der sich der Gesetzgeber der Begründung des FinAussch. zufolge orientiert hat (vgl. BTDrucks. 15/3339, 10).

„**Erst**“-Studium iSd. Nr. 5 ist ein Studium dann, wenn es dem Stpfl. die erste Berufsausbildung vermittelt (BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BStBl. II 2010, 816), dh. wenn dem Studium noch keine andere abgeschlossene Berufsausbildung (einschließlich eines anderen – abgeschlossenen – Studiums) vorausgegangen ist (zum Erfordernis des Abschlusses der vorangegangenen Berufsausbildung s. Anm. 171).

► *Erststudium als Zweitausbildung:* Die Rspr. des BFH sieht den erstmaligen Hochschulbesuch nicht als „Erst“-Studium iSd. BA- bzw. WKAbzugsverbots an, wenn der Stpfl. zu Beginn seines Studiums bereits über eine anderweitige Berufsausbildung verfügt. Die in Nr. 5 angelegte Typisierung erstreckt sich seiner Auffassung nach nicht auf Stpfl., die ein Studium im späteren Berufsleben berufsbegleitend oder in sonstiger Weise als Zweitausbildung aufnehmen. Wäre nämlich jedes Erststudium ungeachtet dessen als von Nr. 5 erfasst anzusehen, ob ihm eine nichtakademische Berufsausbildung vorangegangen ist oder nicht, so würde dies in gleichheitswidriger Weise Stpfl., die nach abgeschlossener Berufsausbildung erstmalig ein Studium aufnehmen, gegenüber solchen Stpfl. benachteiligen, die eine zweite nichtakademische Ausbildung, ein Zweitstudium oder ein Erststudium im Rahmen eines Dienstverhältnisses absolvieren (BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07 aaO; v. 18.6.2009 – VI R 6/07, BFH/NV 2009, 1796; v. 18.6.2009 – VI R 31/07, BFH/NV 2009, 1797; v. 18.6.2009 – VI R 49/07, BFH/NV 2009, 1799; zust. nunmehr BMF v. 22.9.2010, BStBl. I 2010, 721 Tz. 13).

Mit dieser – den Urteilsgründen zufolge verfassungskonformen und als solche für geboten erachteten – Auslegung hat der BFH nicht nur der in den Gesetzesmaterialien deutlich zum Ausdruck kommenden Regelungsabsicht des Gesetzgebers (s. BTDrucks. 15/3339, 10) und der (nunmehr aufgegebenen) Auffassung der FinVerw. (s. BMF v. 4.11.2005, BStBl. I 2005, 955 Tz. 13) eine Absage erteilt, sondern ist auch dem Normverständnis in den jeweils aufgehobenen instanzgerichtlichen Vorentscheidungen (Nds. FG v. 7.11.2006, DStRE 2007, 951; FG Ba.-Württ. v. 7.11.2006, EFG 2007, 116; FG Rhld.-Pf. v. 20.12.2006, EFG 2007, 838; Nds. FG v. 15.5.2007, EFG 2007, 1431; FG Rhld.-Pf. v. 31.8.2007, EFG 2007, 1870) und – wenn auch mit verfassungsrechtl. Bedenken – im Schrifttum (JOCHUM, DStZ 2005, 260; SCHULENBERG, DStZ 2007, 183; MÜLLER-FRANKEN, DStZ 2007, 59) nicht gefolgt. Dort war fast einhellig ein „Zweit“-Studium erst nach Abschluss eines Hochschulstudiums in Betracht gezogen worden (aA jedoch bereits PFAB, Die Behandlung von Bildungsaufwendungen im deutschen Einkommensteuerrecht, Diss. 2008, 238 f.). Man mag eine solche „korrigierende Auslegung“ (MATTHES, Anm. in EFG 2010, 792) im Ergebnis begrüßen (so BOLZ, AktStR 2009, 504; STECK, DStZ 2010, 194). Problematisch ist jedoch, dass sie – wie der BFH in den genannten Entscheidungen selbst ausführt – dem natürlichen Wortsinne nicht entspricht und darüber hinaus die Frage aufwirft, welche eigenständige Bedeutung dem Tatbestandsmerkmal des „Erststudiums“ neben dem der „Erstausbildung“ noch verbleiben soll (abl. auch KIRCHHOF/SEILER IX. § 12 Rn. 12). Wünschenswert wäre es vor allem gewesen, wenn sich der BFH mit dem im Gesetzgebungsverfahren geäußerten (und in den Vorentscheidungen aufgegriffenen und als zulässiges Differenzierungskriterium angesehenen) Argument näher auseinandergesetzt hätte, das Erststudium eröffne regelmäßig eine neue berufliche, soziale und wirtschaftliche Stellung und stelle daher typisierend Lebensführungsaufwand dar (BTDrucks. 15/3339, 10). – Zu den dogmatischen Grundlagen dieser Rspr. s. St. SCHNEIDER, NWB 2009, 3332; BERGEMPER, Anm. in HFR 2009, 1071.

- ▶ *Abschluss des vorangegangenen Erststudiums*: Die Aufnahme eines weiteren Studiums fällt nur dann nicht unter Nr. 5, wenn der vorangegangene Studiengang erfolgreich abgeschlossen wurde. Hierfür ist uE entscheidend, ob der Abschluss dem Stpfl. den Zugang zu einem durch das Studium vermittelten eigenständigen Berufsbild eröffnet und damit berufsqualifizierend ist. Das ist nach Ablegung einer von der Studienordnung vorgesehenen Zwischenprüfung noch nicht der Fall, wohl aber mit dem Erwerb eines Bachelor-Abschlusses oder des ersten juristischen Staatsexamens (BMF v. 22.9.2010 aaO; glA LBP/KURZEJA, § 12 Rn. 235). Aufwendungen für ein nachfolgendes Masterstudium oder den juristischen Vorbereitungsdienst fallen daher nicht unter das Abzugsverbot der Nr. 5.
- ▷ *Promotion und Aufbaustudium* setzen gleichermaßen im Regelfall den Abschluss eines vorangegangenen Studiums voraus. Die anfallenden Aufwendungen können daher bei entsprechendem Veranlassungszusammenhang als BA oder WK abgezogen werden (BMF v. 22.9.2010 aaO).
- ▷ *Ein abgebrochenes Studium* kann dagegen noch nicht als Erststudium angesehen werden (glA Nds. FG v. 7.11.2006 aaO, aufgehoben durch BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07 aaO – dort offengelassen). Dabei ist es uE unerheblich, ob der Stpfl. sich bereits frühzeitig für einen Studienwechsel entscheidet oder erst an der Abschlussprüfung scheitert, da er in beiden Fällen zur Ausübung des mit dem abgebrochenen Studiengang zunächst angestrebten Berufs nicht berechtigt ist.
- ▷ *Doppel- und Zwischenstudium*: Werden nebeneinander oder zeitlich versetzt mehrere Studiengänge absolviert, so stellt der nach dem berufsqualifizierenden Abschluss eines der Studiengänge fortgeführte andere Studiengang vom Zeitpunkt des Abschlusses an ein eigenständiges „Zweit“-Studium dar, das zum BA- bzw. WKAbzug berechtigen kann (ebenso BMF v. 22.9.2010 aaO; LBP/KURZEJA, § 12 Rn. 236). Dies gilt uE auch in solchen Fällen, in denen der Studierende sein laufendes Studium vor der Abschlussprüfung unterbricht, um vorübergehend einen weiteren Studiengang (zB ein Masterstudium im Ausland) „zwischenzuschalten“; sobald der eingeschobene Studiengang in berufsqualifizierender Weise abgeschlossen wurde, ist die weitere Fortsetzung des unterbrochenen Studiums kein Erststudium iSd. Nr. 5 mehr.

Studienbegleitende Praktika teilen das rechtl. Schicksal des Studiengangs, dessen Bestandteil sie nach der Ausbildungs- und Prüfungsordnung sind.

Aufwendungen „für“ ein Erststudium: s. § 10 Anm. 235.

176 Einstweilen frei.

177 C. Erstmalige Berufsausbildung und Erststudium im Rahmen eines Dienstverhältnisses (Nr. 5 Halbs. 2)

Als Ausnahme vom Abzugsverbot der Nr. 5 können Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung einschließlich eines Erststudiums als BA bzw. WK geltend gemacht werden, wenn die Ausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet.

Hintergrund der Ausnahme: Bereits zu der vor In-Kraft-Treten der Nr. 5 geltenden Rechtslage hatte der BFH in stRspr. Aufwendungen für die Ausbildung dann zum WKAbzug zugelassen, wenn die Ausbildung Gegenstand eines öffentlich-rechtl. oder privatrechtl. Dienstverhältnisses war (zB BFH v. 7.8.1987 –

VI R 60/84, BStBl. II 1987, 780 mwN). Diese Fälle waren von der Änderung der BFH-Rspr. zu den Aus- und Fortbildungskosten (s. Anm. 161) nicht betroffen, da bei ihnen der nunmehr ausschlaggebende Veranstaltungszusammenhang mit beruflichen Einkünften ohne weiteres erkennbar ist. Ausweislich der Gesetzesmaterialien hat der Gesetzgeber dies zum Anlass genommen, dem Stpfl. im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses entstehende Aufwendungen für seine Erstausbildung von der typisierenden Zuordnung zu den Lebensführungskosten auszunehmen (BTDrucks. 15/3339, 11). Die vom Gesetz verallgemeinert angenommene private Veranlassung der Aufwendungen tritt daher hier hinter der Erwerbstätigkeit des Stpfl. zurück.

Der Begriff des Dienstverhältnisses ist in § 1 Abs. 2 LStDV definiert und setzt voraus, dass der in öffentlichem oder privatem Dienst angestellte oder beschäftigte – auszubildende oder studierende – Stpfl. einem ArbG seine Arbeitskraft schuldet (zu den Einzelheiten s. § 19 Anm. 53 ff. und 71 ff.). Das Dienstverhältnis ist mithin geprägt durch eine synallagmatische Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung, kraft derer der Stpfl. – und nicht nur der andere Vertragsteil – zur Erbringung einer (Arbeits-) Dienstleistung verpflichtet ist (ebenso FG Münster v. 6.5.2010, EFG 2010, 679, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 52/10; MATTHES, Anm. in EFG 2010, 792).

„Im Rahmen“ eines Dienstverhältnisses findet die Erstausbildung bzw. das Erststudium dann statt, wenn die Teilnahme an der Ausbildung oder am Studium verpflichtender Gegenstand des Arbeitsvertrags ist (glA SCHMIESZEK in B/B, § 12 Rn. 255; LADEMANN/CLASSEN, § 12 Rn. 85). Dies ist zB der Fall bei der Lehrlings- und der Beamtenausbildung sowie bei den sog. dualen Studiengängen (vgl. PRINZ, FR 2005, 229 [235]). Um hierfür einen „Rahmen“ bilden zu können, muss das Dienstverhältnis uE – mit konkreten Dienstpflichten für den Stpfl. – bereits gegenwärtig bestehen (vgl. BTDrucks. 15/3339, 11). Ein neben der Ausbildung eingegangenes geringfügiges Beschäftigungsverhältnis ohne konkreten Bezug zum Ausbildungsinhalt genügt dafür nicht (FG Saarl. v. 4.5.2010, EFG 2010, 1686, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 38/10).

► *Schulungsvertrag*: Keine Ausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses nimmt daher in Anspruch, wer aufgrund eines Schulungsvertrags mit einem Dritten zwar dessen Ausbildungsdienstleistung einfordern kann, nicht aber seinerseits zur Erbringung von gegenwärtigen oder zumindest künftigen eigenen Dienstleistungen gegenüber dem Schulungs- oder Ausbildungsbetrieb verpflichtet ist. Ob letzteres der Fall ist, ist uE (insbes. auch bei den – äußerst kostspieligen – Pilotenausbildungsverträgen) anhand der konkret getroffenen Vereinbarungen im Einzelfall zu entscheiden. Nicht ausreichend ist dafür jedenfalls die bloße Erklärung des Schulungsbetriebs, dem Stpfl. nach Abschluss der Ausbildung einen Arbeitsplatz anbieten zu wollen (vor allem, wenn der Stpfl. dies ablehnen kann; vgl. FG Düss. v. 3.12.2008, EFG 2009, 1201, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 8/09; FG Berlin-Brandenb. v. 17.12.2008, EFG 2009, 570, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 22/09; FG Ba.-Württ. v. 19.1.2010, EFG 2010, 788, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 5/10; glA WAGNER, Anm. in EFG 2009, 1202).

Dass der Auszubildende seiner vertraglich begründeten Verpflichtung zur Teilnahme an den Ausbildungsmaßnahmen nachkommt, stellt uE keine einer arbeitsrechtl. Pflicht vergleichbare Dienstleistung gegenüber dem Ausbildungsbetrieb dar (aA SCHMIDT/DRENECK XXIX. § 12 Rn. 60; EPPERS, Anm. in EFG 2009, 571 [572]), weil die Teilnahme in erster Linie im eigenen Interesse erfolgt und nicht – wie bei einem Dienstverhältnis – in synallagmatischer Beziehung zu damit korrespondierenden Einnahmen steht.

► *Für ein Stipendium* gelten die zum Schulungsvertrag aufgestellten Grundsätze sinngemäß. Entscheidend ist, ob der Stipendiat die Verpflichtung übernommen hat, seine Arbeitskraft zumindest nach Erlangung des Studien- oder Ausbildungsabschlusses in den Dienst des Stipendiengabers zu stellen.

178 Einstweilen frei.

179

D. Rechtsfolge

Nur eingeschränkte Abzugsmöglichkeit: Das Zusammenwirken von Abzugsverbot (Nr. 5) und SA-Abzug (§ 10 Abs. 1 Nr. 7) hat zur Folge, dass Aufwendungen für die erstmaligen Berufsausbildung einschließlich eines Erststudiums nur bis zu einem Betrag von 4000 € je Kj. vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden können (§ 2 Abs. 4). Damit ist es vor allem nicht möglich, die Einnahmen übersteigende Aufwendungen gem. § 10d als Verlust in spätere VZ vorzutragen und dort mit künftigen Einnahmen zu verrechnen. Werden im Laufe der Ausbildung überhaupt keine Einnahmen erzielt oder sind die Einkünfte des Stpfl. so gering, dass ihr Gesamtbetrag hinter dem Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1) zurückbleibt, so finden die Aufwendungen estl. keinerlei Berücksichtigung. Dies dürfte auf den überwiegenden Teil der Stpfl. zutreffen, die erstmals eine Ausbildung oder ein Studium außerhalb eines bestehenden Ausbildungsdienstverhältnisses (s. Anm. 177) durchlaufen.

Zu den betroffenen Aufwendungen gehören grds. alle Aufwendungen, die durch die Erstausbildung veranlasst sind, wie etwa Schul- und Studiengebühren, Aufwendungen für Arbeitsmittel (zB Fachbücher), Fahrtkosten im Rahmen der Ausbildung, Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer und Unterkunftskosten und Verpflegungsmehraufwendungen bei auswärtiger Unterbringung (s. im Einzelnen § 10 Anm. 232).

Für bis zum 31.12.2003 getätigte Aufwendungen gilt die Regelung der Nr. 5 nicht. Besteht zwischen der Berufsbildungsmaßnahme und gegenwärtigen oder künftigen Erwerbseinnahmen ein hinreichend konkreter Veranlassungszusammenhang, so sind die durch sie verursachten Kosten nach den Grundsätzen der geänderten BFH-Rspr. (s. Anm. 161) grds. uneingeschränkt als BA oder WK abziehbar (s. im Einzelnen § 9 Anm. 241 ff.).