

Einkommensteuergesetz: EStG

Kommentar

Bearbeitet von

Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof, RRIn Dr. Christina Avvento, Vors. RiFG Prof. Dr. Hans-Jochem von Beckerath, RiBFH Walter Bode, Prof. Dr. Georg Crezelius, MR Dr. Thomas Eisgruber, Prof. Dr. Dagmar Felix, Vors. RiBFH a.D. Prof. Dr. Peter Fischer, Vors. RiBFH a.D. Prof. Dr. Dietmar Gosch, RiinBFH Prof. Dr. Monika Jachmann-Michel, RiFG Dr. Friederike Knaupp, Prof. Dr. Hanno Kube, PräsBFH Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff, ORRIn Dr. Eva Oertel, RiBFH Dr. Volker Pfirrmann, Prof. Dr. Wolfram Reiß, RiFG Dr. Frank Schindler, Prof. Dr. Christian Seiler

16. neu bearbeitete Auflage 2017. Buch. Rund 2700 S. Hardcover

ISBN 978 3 504 23099 9

Format (B x L): 17,0 x 24,0 cm

[Steuern > Einkommensteuer, Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, Kirchensteuer](#)

schnell und portofrei erhältlich bei



Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Leseprobe zu



Kirchhof (Hrsg.)

Einkommensteuergesetz

Kommentar

16. neu bearbeitete Auflage, 2017, rd. 2700 Seiten, gebunden, Kommentar, 17 x 24cm
ISBN 978-3-504-23099-9

§ 9

Werbungskosten

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

1. Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. ²Bei Leibrenten kann nur der Anteil abgezogen werden, der sich nach § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb ergibt;
2. Steuern vom Grundbesitz, sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge, soweit solche Ausgaben sich auf Gebäude oder auf Gegenstände beziehen, die dem Steuerpflichtigen zur Einnahmeerzielung dienen;
3. Beiträge zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist;
4. Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte im Sinne des Absatzes 4. ²Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die erste Tätigkeitsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte von 0,30 Euro anzusetzen, höchstens jedoch 4 500 Euro im Kalenderjahr; ein höherer Betrag als 4 500 Euro ist anzusetzen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt. ³Die Entfernungspauschale gilt nicht für Flugstrecken und Strecken mit steuerfreier Sammelbeförderung nach § 3 Nummer 32. ⁴Für die Bestimmung der Entfernung ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte maßgebend; eine andere als die kürzeste Straßenverbindung kann zugrunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte benutzt wird. ⁵Nach § 8 Absatz 2 Satz 11 oder Absatz 3 steuerfreie Sachbezüge für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mindern den nach Satz 2 abziehbaren Betrag; ist der Arbeitgeber selbst der Verkehrsträger, ist der Preis anzusetzen, den ein dritter Arbeitgeber an den Verkehrsträger zu entrichten hätte. ⁶Hat ein Arbeitnehmer mehrere Wohnungen, so sind die Wege von einer Wohnung, die nicht der ersten Tätigkeitsstätte am nächsten liegt, nur zu berücksichtigen, wenn sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers bildet und nicht nur gelegentlich aufgesucht wird;
- 4a. Aufwendungen des Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Fahrten, die nicht Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte im Sinne des Absatzes 4 sowie keine Familienheimfahrten sind. ²Anstelle der tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels entstehen, können die Fahrtkosten mit den pauschalen Kilometersätzen angesetzt werden, die für das jeweils benutzte Beförderungsmittel (Fahrzeug) als höchste Wegstreckenentschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz festgesetzt sind. ³Hat ein Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte (§ 9 Absatz 4) und hat er nach den dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie den diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet typischerweise arbeitstäglich aufzusuchen, gilt Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und Absatz 2 für die Fahrten von der Wohnung zu diesem Ort oder dem zur Wohnung nächstgelegenen Zugang zum Tätigkeitsgebiet entsprechend. ⁴Für die Fahrten innerhalb des weiträumigen Tätigkeitsgebietes gelten die Sätze 1 und 2 entsprechend;
5. notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen. ²Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt. ³Das Vorliegen eines eigenen Hausstandes setzt das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus. ⁴Als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung können im Inland die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden, höchstens 1 000 Euro im Monat. ⁵Aufwendungen für die Wege vom Ort der ersten Tätigkeitsstätte zum Ort des eigenen

Hausstandes und zurück (Familienheimfahrt) können jeweils nur für eine Familienheimfahrt wöchentlich abgezogen werden.⁶ Zur Abgeltung der Aufwendungen für eine Familienheimfahrt ist eine Entfernungspauschale von 0,30 Euro für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstandes und dem Ort der ersten Tätigkeitsstätte anzusetzen.⁷ Nummer 4 Satz 3 bis 5 ist entsprechend anzuwenden.⁸ Aufwendungen für Familienheimfahrten mit einem dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart überlassenen Kraftfahrzeug werden nicht berücksichtigt;

- 5a. notwendige Mehraufwendungen eines Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Übernachtungen an einer Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist.
² Übernachtungskosten sind die tatsächlichen Aufwendungen für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung.³ Soweit höhere Übernachtungskosten anfallen, weil der Arbeitnehmer eine Unterkunft gemeinsam mit Personen nutzt, die in keinem Dienstverhältnis zum selben Arbeitgeber stehen, sind nur diejenigen Aufwendungen anzusetzen, die bei alleiniger Nutzung durch den Arbeitnehmer angefallen wären.⁴ Nach Ablauf von 48 Monaten einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist, können Unterkunftskosten nur noch bis zur Höhe des Betrags nach Nummer 5 angesetzt werden.⁵ Eine Unterbrechung dieser beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte führt zu einem Neubeginn, wenn die Unterbrechung mindestens sechs Monate dauert;
6. Aufwendungen für Arbeitsmittel, zum Beispiel für Werkzeuge und typische Berufskleidung.² Nummer 7 bleibt unberührt;
7. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung und erhöhte Absetzungen.² § 6 Absatz 2 Satz 1 bis 3 ist in Fällen der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern entsprechend anzuwenden.

(2) Durch die Entfernungspauschalen sind sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte im Sinne des Absatzes 4 und durch die Familienheimfahrten veranlasst sind.² Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können angesetzt werden, soweit sie den im Kalenderjahr insgesamt als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen.³ Behinderte Menschen,

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

können anstelle der Entfernungspauschalen die tatsächlichen Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und für die Familienheimfahrten ansetzen.⁴ Die Voraussetzungen der Nummern 1 und 2 sind durch amtliche Unterlagen nachzuweisen.

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

(4) Erste Tätigkeitsstätte ist die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist.² Die Zuordnung im Sinne des Satzes 1 wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt.³ Von einer dauerhaften Zuordnung ist insbesondere auszugehen, wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll.⁴ Fehlt eine solche dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte oder ist sie nicht eindeutig, ist erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an der der Arbeitnehmer dauerhaft

1. typischerweise arbeitstäglich tätig werden soll oder
2. je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll.

⁵ Je Dienstverhältnis hat der Arbeitnehmer höchstens eine erste Tätigkeitsstätte.⁶ Liegen die Voraussetzungen der Sätze 1 bis 4 für mehrere Tätigkeitsstätten vor, ist diejenige Tätigkeitsstätte erste Tätigkeitsstätte, die der Arbeitgeber bestimmt.⁷ Fehlt es an dieser Bestimmung oder ist sie nicht eindeutig, ist die der Wohnung örtlich am nächsten liegende Tätigkeitsstätte die erste Tätigkeitsstätte.⁸ Als erste Tätigkeitsstätte gilt auch eine Bildungseinrichtung, die außerhalb eines

Dienstverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird; die Regelungen für Arbeitnehmer nach Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und 5 sowie Absatz 4a sind entsprechend anzuwenden.

(4a) ¹Mehraufwendungen des Arbeitnehmers für die Verpflegung sind nur nach Maßgabe der folgenden Sätze als Werbungskosten abziehbar. ²Wird der Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig (auswärtige berufliche Tätigkeit), ist zur Abgeltung der ihm tatsächlich entstandenen, beruflich veranlassten Mehraufwendungen eine Verpflegungspauschale anzusetzen. ³Diese beträgt

1. 24 Euro für jeden Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer 24 Stunden von seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist,
2. jeweils 12 Euro für den An- und Abreisetag, wenn der Arbeitnehmer an diesem, einem anschließenden oder vorhergehenden Tag außerhalb seiner Wohnung übernachtet,
3. 12 Euro für den Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer ohne Übernachtung außerhalb seiner Wohnung mehr als 8 Stunden von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist; beginnt die auswärtige berufliche Tätigkeit an einem Kalendertag und endet am nachfolgenden Kalendertag ohne Übernachtung, werden 12 Euro für den Kalendertag gewährt, an dem der Arbeitnehmer den überwiegenden Teil der insgesamt mehr als 8 Stunden von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist.

⁴Hat der Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte, gelten die Sätze 2 und 3 entsprechend; Wohnung im Sinne der Sätze 2 und 3 ist der Hausstand, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers bildet sowie eine Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte im Rahmen der doppelten Haushaltsführung. ⁵Bei einer Tätigkeit im Ausland treten an die Stelle der Pauschbeträge nach Satz 3 länderweise unterschiedliche Pauschbeträge, die für die Fälle der Nummer 1 mit 120 sowie der Nummern 2 und 3 mit 80 Prozent der Auslandstagegelder nach dem Bundesreisekostengesetz vom Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder aufgerundet auf volle Euro festgesetzt werden; dabei bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Arbeitnehmer vor 24 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht, oder, wenn dieser Ort im Inland liegt, nach dem letzten Tätigkeitsort im Ausland. ⁶Der Abzug der Verpflegungspauschalen ist auf die ersten drei Monate einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt. ⁷Eine Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte führt zu einem Neubeginn, wenn sie mindestens vier Wochen dauert. ⁸Wird dem Arbeitnehmer anlässlich oder während einer Tätigkeit außerhalb seiner ersten Tätigkeitsstätte vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, sind die nach den Sätzen 3 und 5 ermittelten Verpflegungspauschalen zu kürzen:

1. für Frühstück um 20 Prozent,
2. für Mittag- und Abendessen um jeweils 40 Prozent,

der nach Satz 3 Nummer 1 gegebenenfalls in Verbindung mit Satz 5 maßgebenden Verpflegungspauschale für einen vollen Kalendertag; die Kürzung darf die ermittelte Verpflegungspauschale nicht übersteigen. ⁹Satz 8 gilt auch, wenn Reisekostenvergütungen wegen der zur Verfügung gestellten Mahlzeiten einbehalten oder gekürzt werden oder die Mahlzeiten nach § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1a pauschal besteuert werden. ¹⁰Hat der Arbeitnehmer für die Mahlzeit ein Entgelt gezahlt, mindert dieser Betrag den Kürzungsbetrag nach Satz 8. ¹¹Erhält der Arbeitnehmer steuerfreie Erstattungen für Verpflegung, ist ein Werbungskostenabzug insoweit ausgeschlossen. ¹²Die Verpflegungspauschalen nach den Sätzen 3 und 5, die Dreimonatsfrist nach den Sätzen 6 und 7 sowie die Kürzungsregelungen nach den Sätzen 8 bis 10 gelten entsprechend auch für den Abzug von Mehraufwendungen für Verpflegung, die bei einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen, soweit der Arbeitnehmer vom eigenen Hausstand im Sinne des § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 abwesend ist; dabei ist für jeden Kalendertag innerhalb der Dreimonatsfrist, an dem gleichzeitig eine Tätigkeit im Sinne des Satzes 2 oder des Satzes 4 ausgeübt wird, nur der jeweils höchste in Betracht kommende Pauschbetrag abziehbar. ¹³Die Dauer einer Tätigkeit im Sinne des Satzes 2 an dem Tätigkeitsort, an dem die doppelte Haushaltsführung begründet wurde, ist auf die Dreimonatsfrist anzurechnen, wenn sie ihr unmittelbar vorausgegangen ist.

(5) ¹§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 bis 4, 6b bis 8a, 10, 12 und Absatz 6 gilt sinngemäß. ²§ 6 Absatz 1 Nummer 1a gilt entsprechend.

- (6) ¹Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung oder für sein Studium sind nur dann Werbungskosten, wenn der Steuerpflichtige zuvor bereits eine Erstausbildung (Berufsausbildung oder Studium) abgeschlossen hat oder wenn die Berufsausbildung oder das Studium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. ²Eine Berufsausbildung als Erstausbildung nach Satz 1 liegt vor, wenn eine geordnete Ausbildung mit einer Mindestdauer von 12 Monaten bei vollzeitiger Ausbildung und mit einer Abschlussprüfung durchgeführt wird. ³Eine geordnete Ausbildung liegt vor, wenn sie auf der Grundlage von Rechts- oder Verwaltungsvorschriften oder internen Vorschriften eines Bildungsträgers durchgeführt wird. ⁴Ist eine Abschlussprüfung nach dem Ausbildungsplan nicht vorgesehen, gilt die Ausbildung mit der tatsächlichen planmäßigen Beendigung als abgeschlossen. ⁵Eine Berufsausbildung als Erstausbildung hat auch abgeschlossen, wer die Abschlussprüfung einer durch Rechts- oder Verwaltungsvorschriften geregelten Berufsausbildung mit einer Mindestdauer von 12 Monaten bestanden hat, ohne dass er zuvor die entsprechende Berufsausbildung durchlaufen hat.

Verwaltung: BMF v. 11.12.2001, BStBl. I 2001, 994 (Einführungsschreiben zu den Entfernungspauschalen); BMF v. 24.10.2014, BStBl. I 2014, 1412 (zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 1.1.2014); BMF v. 27.7.2015, BStBl. I 2015, 581 (zur Berücksichtigung von Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV); BMF v. 9.12.2015, BStBl. I 2015, 1058 (Behandlung von Reisekosten bei betrieblich und beruflich veranlassten Auslandsreisen ab 1.1.2016).

A. Grundaussagen der Vorschrift	1	E. Beiträge zu Berufsständen und -verbänden	40
I. Regelungsgegenstand	1	(Abs. 1 S. 3 Nr. 3)	40
II. Systematische Einordnung	2	F. Wege Wohnung – erste Tätigkeitsstätte	41
III. Anwendungsbereich	3	(Abs. 1 S. 3 Nr. 4, Abs. 2, Abs. 4)	41
IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften	4	I. Allgemeine Erläuterungen	41
		II. Der Grundtatbestand (Abs. 1 S. 3	
		Nr. 4 S. 1)	48
B. Der allgemeine Werbungskosten-Begriff	5	1. Wohnung	48
(Abs. 1 S. 1, 2)		2. Erste Tätigkeitsstätte	49
I. Aufwendungen	5	3. Wegeaufwendungen	50
1. Definition nach § 8 Abs. 1	6	4. Arbeitnehmer	51
2. Zeitliche Zuordnung	7		
3. Personelle Zuordnung	8	III. „Erste Tätigkeitsstätte“ (Abs. 4)	52
4. Bedeutung von Gegenansprü- chen	13	1. Regelungssystematik	52
II. Einnahmeerzielung	14	2. Ortsfeste, betriebliche Einrich- tung	53
1. Einnahmeerzielung und Vermö- gensphäre	15	3. Dienst- und arbeitsvertragliche Regelung	54
2. Steuerpflicht der Einnahmen	18	4. Dauerhafte Zuordnung	55
3. Aufwendungen zur Beendigung		5. Quantitative Hilfskriterien nach Abs. 4 S. 4 ff	56
der Tätigkeit	19		
III. Zusammenhang von Aufwendungen		IV. Entfernungspauschale (Abs. 1 S. 3	
und Einnahmen	20	Nr. 4 S. 2–6, Abs. 2 S. 1, 2)	60
1. Finalität oder Veranlassungszu- sammenhang	21	1. Verkehrsmittel(un)abhängige Pauschalierung (Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2)	60
2. Notwendigkeit, Üblichkeit und		2. Flugstrecken und Strecken mit Sammelbeförderung (Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 3)	62
Zweckmäßigkeit der Aufwen- dungen	22	3. Berechnung der Pauschale (Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 4)	65
3. Vorab entstandene, nachträgli- che und vergebliche Aufwen- dungen	23	4. Ansatz pro Arbeitstag (Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2)	67
4. Unfreiwillige Aufwendungen	26	5. Höchstbetrag (Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2)	68
5. Abwehraufwendungen	27	6. Anrechnung von Arbeitgeber- Leistungen (Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 5)	70
6. Mehrere Veranlassungszusam- menhänge	28	7. Wege von mehreren Wohnun- gen (Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 6)	71
IV. Abzugsgebot nach Abs. 1 S. 2	29	8. Abgeltungswirkung (Abs. 2 S. 1, 2)	73
C. Schuldzinsen, Renten, dauernde Lasten			
(Abs. 1 S. 3 Nr. 1)	30		
I. Schuldzinsen	31		
II. Renten	35		
III. Dauernde Lasten	38		
D. Öffentliche Abgaben und Versicherungen			
(Abs. 1 S. 3 Nr. 2)	39		

V.	Wegekosten behinderter Menschen (Abs. 2 S. 3, 4)	75	1.	Unterbringungskosten (Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 4)	115
VI.	Einelnachweise	76	2.	Mehraufwendungen für Verpflegung (Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 12)	116
G.	Auswärtige Tätigkeit (Abs. 1 S. 3 Nr. 4a und 5a; Abs. 4a)	77	3.	Aufwendungen für Familienheimfahrten (Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 5–8)	117
I.	Fahrtaufwendungen (Abs. 1 S. 3 Nr. 4a)	78	4.	Sonstige Mehrausgaben	123
II.	Übernachtungskosten (Abs. 1 S. 3 Nr. 5a)	83	IV.	Einelnachweise	125
III.	Verpflegungsmehraufwendungen (Abs. 4a)	87	I.	Arbeitsmittel (Abs. 1 S. 3 Nr. 6)	126
IV.	Nebenkosten	96	I.	Aufwendungen für Arbeitsmittel	126
H.	Doppelte Haushaltsführung (Abs. 1 S. 3 Nr. 5)	99	II.	Werkzeuge und typische Berufskleidung	129
I.	Allgemeine Erläuterungen	99	III.	AfA	131
II.	Der Grundtatbestand (Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 1–3)	102	IV.	Einelnachweise (ABC der Arbeitsmittel)	132
1.	Eigener Hausstand	102	J.	Absetzungen für Abnutzung (Abs. 1 S. 3 Nr. 7)	133
2.	Wohnen am Beschäftigungsamt	108	K.	Aufwendungen bei anderen Überschusseinkünften (Abs. 3)	137
3.	Berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung	111	L.	Nichtabziehbare Werbungskosten, anschaffungsnaher Aufwand (Abs. 5)	138
III.	Notwendige Mehraufwendungen	114	M.	Nichtabziehbare Berufsbildungskosten (Abs. 6)	144

Literatur: Arens/Pelke, Arbeitsrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten für die Festlegung der ersten Tätigkeitsstätte nach der Reisekostenreform 2014, DStR 2014, 1239; Geserich, Aktuelle BFH-Rechtsprechung zur doppelten Haushaltsführung, DStR 2012, 1737; Grube, Zur Absetzung wegen wirtschaftlicher Abnutzung insbes. v. Gebäuden, FR 2011, 633; Haase, Abgrenzungsfragen bei der Zuordnung von Aufwendungen zu laufenden Einnahmen oder Veräußerungsgewinnen, FR 2016, 159; Harder-Buschner/Schramm, Die Reform des steuerlichen Reisekostenrechts: Darstellung der neuen gesetzlichen Regelungen, Beil. zu NWB 9/2013, 2; Hermes, Die nicht erkannte oder ungewollte erste Tätigkeitsstätte – Risiken der steuerlichen Reisekostenreform, NWB 27/2016, 2022; Matussek, Zum Werbungskostenbegriff im Einkommensteuerrecht, 2000; Niermann, Die Neuregelung des steuerlichen Reisekostenrechts bei der Gewinnermittlung ab 2014, DB 2014, 1708; Renner, Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Bewirtungen und Feiern aus beruflichem und privatem Anlass, DStZ 2016, 121; Reinhold, Die Reisekostenreform im internationalen Vergleich, Beil. zu NWB 9/2013, 53; Schmitt/Meyen, Privater Mehraufwand bei Auswärtstätigkeit als Werbungskosten, DB 2013, 1578; Schmitz-Herscheidt, Die Surrogationsbetrachtung des BFH beim Schuldzinsenabzug nach nicht steuerbarer Veräußerung einer zuvor vermieteten Immobilie, FR 2014, 625; Schneider, Die Reform des Reisekostenrechts: Übereinstimmungen und Abweichungen zur bisherigen BFH-Rechtsprechung, Beil. zu NWB 9/2013, 44; Seifert, Ausblick auf die Reform des steuerlichen Reisekostenrechts, DStZ 2012, 720; Söhn, Abzugsbeschränkungen und Abzugsverbote für gemischt veranlasste Aufwendungen, FS Offerhaus, 1999, 477; Stapperfend, Über BA und Werbungskosten, FS Kruse, 2001, 533; Thomas, Entfernungspauschale, vom Regen in die Traufe, DStR 2014, 497; Watrin/Riegler, Zur ertragsteuerlichen Behandlung von Verlusten aus Währungswaps, FR 2015, 1049; Weber, Die Reform des Reisekostenrechts: Auswirkungen auf die Erstattung von Reisekosten aus Sicht des Arbeitgebers, Beil. zu NWB 9/2013, 21; Wünnemann/Gödtel, Die Reform des Reisekostenrechts: Erste Anwendungs- und Umsetzungsfragen aus Sicht der Wirtschaft, Beil. zu NWB 9/2013, 36.

A. Grundaussagen der Vorschrift

I. Regelungsgegenstand. Die ESt belastet nach § 2 Abs. 1 die Einkünfte, nicht die Einnahmen. Es wird nicht der individuelle Vermögenszugang erfasst, sondern nur der Vermögenszuwachs, der nicht zur Erhaltung der Erwerbsquelle benötigt wird. Die ESt verschont den erwerbsichernden Aufwand und folgt dem Gebot einer Besteuerung nach der objektiven (erwerbsichernden) finanziellen Leistungsfähigkeit. Die ESt will dem StPfl. eine kontinuierliche Einkunftsquelle belassen und zugleich dem Staat eine gleichbleibende Einnahmequelle sichern.¹ Diese Grundentscheidung des § 2 Abs. 1 präzisiert § 2 Abs. 2 Nr. 2 für die Überschusseinkünfte dahin, dass Grundlage des zu versteuernden Einkommens der Überschuss der Einnahmen über die WK ist, also der **Nettobetrag** nach Kürzung der Einnahmen um die WK. § 9 knüpft hieran an und definiert den v. § 2 Abs. 2 Nr. 2 vorgegebenen Begriff der WK.

¹ K/S/M, § 2 Rn. A 10.

- 2 **II. Systematische Einordnung.** Abs. 1 S. 1 gibt eine allg. Definition des Begriffs der WK, und Abs. 1 S. 2 ordnet an, dass die als WK zu qualifizierenden Aufwendungen bei der Einkunftsart abzusetzen sind, der sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Abs. 1 S. 3 nennt Beispiele für WK, präzisiert den allg. WK-Begriff, erweitert diesen im konkreten Bsp. und grenzt diesen ein. Abs. 2 trifft eine v. Abs. 1 S. 3 Nr. 4 abw. Sonderregelung für behinderte Menschen, und Abs. 3 ordnet die Geltung v. Abs. 1 S. 3 Nr. 5 und Abs. 2 auch für andere Überschusseinkunftsarten an. Abs. 5 überträgt für BA bestehende Abzugsver- und -gebote auf WK. Abs. 6 definiert die Voraussetzungen für den Abzug von Berufsausbildungs- und Studienkosten.
- 3 **III. Anwendungsbereich.** Die Vorschrift gilt für alle Überschusseinkünfte iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG.
- 4 **IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften.** Der WK-Begriff unterscheidet sich in der Gesetzesformulierung v. dem Begriff der BA in § 4 Abs. 4. Die Rspr. legt den Tatbestand der WK und der BA aber angleichend aus und mildert damit den Dualismus der Einkunftsarten. Der Gesetzgeber betont die Nähe zw. WK und BA durch die Verweisung in Abs. 5. Abs. 1 S. 1 definiert WK und § 2 Abs. 2 Nr. 2 ordnet deren Abzug an, § 12 Nr. 1 S. 2 dagegen verbietet den Abzug v. Aufwendungen, welche die allg. Lebensführung betreffen. Er nimmt eine Grenzziehung zw. als BA oder WK abzugsfähigen Aufwendungen und nicht abzugsfähigen, die Lebensführung betr. Kosten vor. § 12 Nr. 1 S. 2 wirkt deklaratorisch auf den WK-Begriff ein und verdeutlicht, dass Aufwendungen, die rein privat oder zumindest untrennbar privat mitveranlasst sind, den WK-Begriff nicht erfüllen. Er löst den sich aus dem Mischcharakter dieser Aufwendungen ergebenden Zuordnungskonflikt im Sinne eines Abzugsverbots, fordert zugleich jedoch im Hinblick auf die bei der Konfliktlösung zurückgedrängten Prinzipien, die Nichtberücksichtigung v. untrennbaren Mischausgaben auf ein Minimum zu beschränken. Es ist eine Auswahl der Anlässe vorzunehmen und einer unwesentlichen privaten Mitveranlassung die Qualität einer Veranlassung im Rechtssinne abzusprechen. Ist die private Mitveranlassung nicht nur unbedeutend, gebietet das Leistungsfähigkeitsprinzip die Berücksichtigung des beruflichen Anteils durch Aufteilung, notfalls durch Schätzung.¹ Lediglich dann, wenn die – für sich gesehen jeweils nicht unbedeutenden – beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge so ineinander greifen, dass eine Trennung nicht möglich ist, es also an objektiven Kriterien für eine Aufteilung fehlt, kommt ein Abzug der Aufwendungen insgesamt nicht in Betracht.² SA sind die in § 10 Abs. 1 aufgezählten Aufwendungen nur, wenn sie keine WK sind. Andererseits gibt es Aufwendungen, die – obwohl sie den WK-Begriff erfüllen – konstitutiv den SA zugeordnet sind, wie zB Rentenversicherungsbeiträge.

B. Der allgemeine Werbungskosten-Begriff (Abs. 1 S. 1, 2)

- 5 **I. Aufwendungen.** Abs. 1 S. 1 definiert WK als Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Abs. 1 S. 2 ordnet an, dass sie bei der Einkunftsart abzuziehen sind, bei der sie erwachsen sind. Unter „Aufwendungen“ versteht der allg. Sprachgebrauch jede freiwillige Verwendung v. Vermögen für bestimmte Zwecke. Der in Abs. 1 S. 1 verwendete Begriff ist diesem allg. Sprachgebrauch entlehnt, hat jedoch eine eigenständige stl. Bedeutung.
- 6 **1. Definition nach § 8 Abs. 1.** Der Begriff der „Aufwendungen“ lässt sich im Umkehrschluss aus der Definition der Einnahmen iSd. § 8 Abs. 1 ableiten: Aufwendungen iSd. § 9 Abs. 1 S. 1 sind – als Gegenstück zu Einnahmen und gleichbedeutend mit „Ausgaben“ – alle Güter in Geld oder Geldeinswert, die bei dem StPfl. im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 abfließen.³ Selbst wenn man den Begriff der „Aufwendungen“ allg. als Oberbegriff für tatsächliche Ausgaben und betrieblichen Aufwand (iS erfolgswirksamen Wertverzehrs) begreift (§ 2 Rn. 10 ff.: Erwerbsaufwendungen), können zumindest iRd. § 9 Abs. 1 bei den Überschusseinkunftsarten grds.⁴ nur Aufwendungen iSv. tatsächlichen Ausgaben gemeint sein.⁵ Aufwendungen setzen das Abfließen eines Vermögenswertes iSv. § 11 voraus. „Abfließen“ meint ein Ausscheiden aus dem Vermögen des Aufwendenden durch Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht. Die Überlassung eines Gegenstandes zur Nutzung ist keine Aufwendung, da keine Güter aus dem Vermögen abfließen.

¹ BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 = FR 2010, 225 m. Anm. Kempermann.

² BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 = FR 2010, 225 m. Anm. Kempermann.

³ BFH v. 19.1.1982 – VIII R 102/78, BStBl. II 1982, 533 (534) = FR 1982, 362; v. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 108 = FR 1986, 648; v. 9.11.1993 – IX R 81/90, BStBl. II 1994, 289 = FR 1994, 296.

⁴ Als Ausnahme hiervon könnte höchstens § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 angesehen werden.

⁵ So auch Söhn, StuW 1991, 271.

Andererseits liegen Aufwendungen auch dann vor, wenn Beträge vorausgezahlt worden sind, da sie mit ihrer Herausgabe endg. aus dem Vermögensbereich des StPfl. abgeflossen sind.¹

2. Zeitliche Zuordnung. WK sind nach dem Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 S. 1 für den VZ abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind, unabhängig davon, zu welchem VZ sie wirtschaftlich gehören.² Maßgebend ist der Zeitpunkt, in dem der StPfl. die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Güter verliert.³ Es kommt – zB bei Scheckzahlungen oder Banküberweisungen – auf den Zeitpunkt der Leistungshandlung und nicht den des Erfolgseintritts an.⁴ Wird dem StPfl. auf seinem lfd. Konto ein Kredit gewährt, so gelten die Zinsen, die diesem Konto belastet werden, im Zeitpunkt der Buchung als abgeflossen, solange der Kreditrahmen nicht ausgeschöpft ist und die Bank weitere Kreditierung verweigert.⁵ Nach § 11 Abs. 2 S. 2 iVm. Abs. 1 S. 2 gelten allerdings regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die bei dem StPfl. kurze Zeit vor Beginn oder nach Beendigung des Wj., zu dem sie wirtschaftlich gehören, abgeflossen sind, als in diesem Kj. geleistet. Dabei sieht der BFH als „kurze Zeit“ idR einen Zeitraum v. zehn Tagen an.⁶

3. Personelle Zuordnung. Abs. 1 S. 1 fragt mit dem Begriff der Aufwendungen lediglich nach dem Abfluss v. Gütern in Geld oder Geldeswert und verlangt keinen hierüber hinausreichenden Vermögensvergleich. Dementspr. liegen WK auch dann vor, wenn der StPfl. die **Mittel v. Dritten** unentgeltlich oder darlehensweise erhalten hat.

Wenn der StPfl. in seinen eigenen beruflichen/betrieblichen Interessen **Aufwendungen auf fremdes Eigentum** trägt, ist wegen des stl. Nettoprinzips dieser Aufwand auch dann abziehbar, wenn er sich nicht in einem eigenen bilanzierungsfähigen WG niederschlägt. Der Aufwand wird in diesen Fällen „wie ein materielles WG“ behandelt, dh. nach den AfA-Regeln.⁷

Bei **Eheleuten** bedarf die Frage, in welcher Höhe der Einzelne zu den AK bzw. HK beigetragen hat, einer näheren Betrachtung. Aufwendungen aus gemeinsamen Guthaben oder Darlehensmitteln („aus einem Topf“) werden zB der Immobilie des Eigentümerehegatten zugerechnet und sind in vollem Umfang als für dessen Rechnung aufgewendet anzusehen. Es ist davon auszugehen, dass der Nichteigentümerehegatte seinen Anteil dem Eigentümerehegatten zugewendet hat.⁸ Bei gemeinsamer Darlehensaufnahme sind in vollem Umfang WK des Eigentümer-Ehegatten gegeben, nicht aber bei einer Darlehensaufnahme allein des Nichteigentümer-Ehegatten.⁹

Aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit folgt, dass der StPfl. die Aufwendungen iSv. Abs. 1 grds. persönlich tragen muss. Aufwendungen eines Dritten (sog. **Drittaufwand**) können allerdings im Fall der sog. **Abkürzung des Zahlungswegs** als Aufwendungen des StPfl. zu werten sein. Nicht zu berücksichtigen ist dagegen Drittaufwand auf der Grundlage des sog. **Zuwendungsgedankens**. Leistungen im sog. **abgekürzten Vertragsweg** (der Dritte schließt im eigenen Namen für den StPfl. einen Vertrag und leistet auch selbst die geschuldeten Zahlungen) sind nicht nur bei Bargeschäften des täglichen Lebens als Aufwendungen des StPfl. anzuerkennen, sondern – so der BFH in seiner neueren Rspr.¹⁰ – allg. dann, wenn Zuwendungsgegenstand ein Geldbetrag ist, nicht dagegen bei Dauerschuldverhältnissen und bei Kreditverbindlichkeiten (ausf.: zu § 4 Rn. 178 f.).

¹ BFH v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267 = FR 1984, 202.

² Vgl. allerdings zu vor (der üblichen) Fälligkeit geleisteten Zahlungen: BFH v. 13.12.1983 – VIII R 64/83, BStBl. II 1984, 426 = FR 1984, 341 (Damnum); v. 23.9.1986 – IX R 113/82, BStBl. II 1987, 219 = FR 1987, 118 (Haftungs- und Treuhändergebühr).

³ BFH v. 19.1.1982 – VIII R 102/78, BStBl. II 1982, 533 = FR 1982, 362.

⁴ BFH v. 30.10.1980 – IV R 97/78, BStBl. II 1981, 305 (306 mwN) = FR 1981, 226; v. 14.1.1986 – IX R 51/80, BStBl. II 1986, 453 (454) = FR 1986, 355; v. 11.8.1987 – IX R 163/83, BStBl. II 1989, 702 = FR 1988, 363.

⁵ BFH v. 6.3.1997 – IV R 47/95, BStBl. II 1997, 509 = FR 1997, 526.

⁶ BFH v. 9.5.1974 – VI R 161/72, BStBl. II 1974, 547.

⁷ BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778; v. 25.2.2010 – IV R 2/07, BStBl. II 2010, 670; zur Erläuterung: Fischer, FR 1999, 1171 (1172).

⁸ BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782 = FR 1999, 1173 m. Anm. Fischer; v. 23.8.1999 – GrS 5/97, BStBl. II 1999, 774 = FR 1999, 1180 m. Anm. Fischer.

⁹ BFH v. 2.12.1999 – IX R 45/95, BStBl. II 2000, 310 = FR 2000, 661 m. Anm. Fischer; v. 2.12.1999 – IX R 21/96, BStBl. II 2000, 312 = FR 2000, 659 (Umschuldung); v. 24.2.2000 – IV R 75/98, BStBl. II 2000, 314 = FR 2000, 770 (abgekürzter Vertragsweg).

¹⁰ BFH v. 15.11.2005 – IX R 25/03, BStBl. II 2006, 623 = FR 2006, 229.

- 12 Bei **Personenmehrheiten**, zB Grundstücksgemeinschaften, sind die WK grds. entspr. dem Beteiligungsverhältnis den einzelnen Beteiligten zuzuordnen. Diese können allerdings – auch mit stl. Wirkung – etwas anderes vereinbaren. Voraussetzung ist, dass in der Vereinbarung keine Verwendung des Einkommens liegt, sondern sie ihren Grund im Gemeinschaftsverhältnis hat.¹ Einem einzelnen Beteiligten können insbes. dann überproportional WK zuzurechnen sein, wenn ein anderer Beteiligter nicht willens oder in der Lage ist, seinen Anteil zu tragen² oder wenn ein Beteiligter das WG in höherem Maße nutzt als die anderen.
- 13 **4. Bedeutung von Gegenansprüchen.** „Aufwendungen“ liegen auch dann vor, wenn dem StPfl. ein **Rückforderungsanspr** gegen den Empfänger zusteht. Der Erwerb des Anspr. auf Rückgewähr betrifft lediglich den Vermögensbereich.³ Dies gilt dann, wenn der Rückforderungsanspruch durch ein selbständiges Rechtsgeschäft begründet wird, aber auch dann, wenn der Rechtsgrund für die Zahlung v. vornherein fehlte oder nachträglich weggefallen ist.⁴ Eine Ausnahme wird nur angenommen, wenn Zahlungen v. StPfl. irrtümlich erbracht werden.⁵ Die rückgewährten WK sind eine durch die Einkunftsart veranlasste Einnahme. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der StPfl. die WK geltend gemacht hat oder ob sie sich vollständig ausgewirkt haben.⁶ Es handelt sich nicht um sog. negative WK, die nur bis zu der Höhe der WK im Jahr des Rückflusses verrechnet werden können.⁷ Ebenso wie ein Rückforderungsanspruch gegen den Empfänger steht auch ein **Ersatzanspruch** gegen einen Dritten der Annahme v. Aufwendungen nicht entgegen.⁸ Die Ersatzleistung ist als stpfl. Einnahme zu erfassen.⁹
- 14 **II. Einnahmeerzielung.** Abs. 1 S. 1 setzt Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung v. Einnahmen, dh. zur Einnahmeerzielung, voraus.
- 15 **1. Einnahmeerzielung und Vermögensphäre.** Im Rahmen der Überschusseinkünfte des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 findet kein Vermögensvergleich statt – es werden keine Vermögensänderungen in der Form des Vermögenszugangs, des Vermögensabgangs und der Wertminderung erfasst –, sondern es werden – abgesehen v. § 17 und § 23 – nur Einnahmen und WK gegenübergestellt. Erkennt man überhaupt ein Überschussvermögen an, so ist dieses jedenfalls nicht wertmäßig verhaftet.¹⁰ Hieraus wird schlagwortartig der S. abgeleitet, WK seien Aufwendungen zur Einnahmeerzielung, nicht Aufwendungen auf das Vermögen.¹¹ Diese Formulierung ist jedoch missverständlich: Auch die Anschaffung eines abnutzbaren oder nicht abnutzbaren WG (Mietwohngrundstück, Wertpapiere) kann „zur Einnahmeerzielung“ dienen, soll aber keinen WK-Abzug begründen. Andererseits sollen aber nach Abs. 1 S. 3 Nr. 6 der Erwerb v. Vermögen (Arbeitsmittel), nach Abs. 1 S. 3 Nr. 7 die Wertveränderung (AfA) und Erhaltungsaufwendungen zum WK-Abzug führen. Soweit Vermögensgegenstände als Einkunftsgrundlage im Rahmen einer steuerrelevanten Erwerbstätigkeit verwendet werden, weisen substanzbezogene Aufwendungen einen ambivalenten Charakter auf. Es ist deshalb eine diff. Betrachtungsweise notwendig. Der WK-Begriff („zur Einnahmeerzielung“) muss im Hinblick auf die **Eigenart der Überschusseinkünfte** – bei denen kein Vermögensvergleich vorzunehmen ist – eingegrenzt werden. Es müssen allg. Aufwendungen „zur Einnahmeerzielung“ (die Einkunftsphäre) v. Aufwendungen auf den Vermögensstamm (der Vermögensphäre) abgegrenzt werden, wobei nach der Art der jeweiligen Aufwendungen zu entscheiden ist, ob der Zusammenhang mit der Einnahmeerzielung oder der Bezug zum Vermögen überwiegt.
- 16 Der Erwerb sowohl v. nicht abnutzbaren wie abnutzbaren WG betrifft die **Vermögensphäre**. Dementspr. werden Aufwendungen zur Anschaffung oder Herstellung v. nicht abnutzbaren WG trotz eines wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhangs stl. nicht erfasst (zB AK eines Grundstücks oder Wertpapiers) und bei abnutzbaren WG ein Sofortabzug versagt (und lediglich AfA zum Abzug zugelassen). Wertveränderungen (zB Wertverluste bei Immobilien oder Aktien) bleiben unberücksichtigt. Ebenso wirken sich bei der Veräußerung v. WG anfallende Gewinne oder Verlus-

¹ BFH v. 27.6.1978 – VIII R 168/73, BStBl. II 1978, 674; v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244 = FR 1980, 197; v. 25.8.1992 – IX R 320/87, BStBl. II 1993, 105 = FR 1993, 570.

² BFH v. 5.2.1965 – VI 234/63 U, BStBl. III 1965, 256.

³ BFH v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267 (269) = FR 1984, 202.

⁴ AA K/S/M, § 11 Rn. B 70 ff.

⁵ K/S/M, § 9 Rn. B 63.

⁶ BFH v. 29.6.1982 – VIII R 6/79, BStBl. II 1982, 755 = FR 1982, 461.

⁷ Ausf.: K/S/M, § 9 Rn. B 64.

⁸ AA K/S/M, § 11 Rn. B 36 f.

⁹ BFH v. 30.5.1967 – VI R 172/66, BStBl. III 1967, 570.

¹⁰ Alt, StuW 1994, 138 (147).

¹¹ BFH v. 1.10.1982 – VI R 192/79, BStBl. II 1983, 17 (18 f.) = FR 1983, 68.

te – Ausnahmen: § 17 und § 23 – sowie die damit iZ stehenden Aufwendungen (zB Gebäudeabbruchkosten zur Erzielung eines höheren Grundstückspreises) nicht aus.

Der Zusammenhang mit der **Einnahmeerzielung** führt jedoch zum WK-Abzug, wenn es sich bei den WG um ein Arbeitsmittel (Abs. 1 S. 3 Nr. 6) handelt, soweit die Aufwendungen zwar einen Substanzbezug aufweisen, der Einsatz zur Einnahmeerzielung aber vorrangig ist (zB: Zinsen für eine vermietete Immobilie; Kreditkosten für KapVerm.¹), sich das WG in seinem Einsatz zur Einnahmeerzielung abnutzt (Abs. 1 S. 3 Nr. 7), Erhaltungsaufwendungen dem Erhalt der Gebrauchsfähigkeit zur Einnahmeerzielung dienen oder das WG iZ mit einer auf Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit untergeht (zB: Unfall mit Pkw auf beruflich veranlasster Fahrt).² Aufwendungen, die zugleich auf das Vermögen als auch zur Einnahmeerzielung getätigten werden, sind **aufzuteilen**, ansonsten regelmäßig in vollem Umfang als WK abziehbar.³

2. Steuerpflicht der Einnahmen. WK sind nur Aufwendungen zur Erzielung stpfl. Einnahmen, nicht dagegen Aufwendungen, mit denen der StPfl. stfrei Einnahmen erzielen will, oder Aufwendungen, welche der StPfl. ohne Überschusserzielungsabsicht tätigt. Während die Abgrenzung zwischen privater und beruflicher Veranlassung schon immer große Bedeutung hatte, gerät – insbes. wg. der steigenden Anzahl internationaler Sachverhalte – in jüngster Zeit zunehmend die Zuordnung von Ausgaben zu stpfl. und stfreien Einnahmen (§§ 3 ff. EStG, DBA-Recht, sonstige intern. Abkommen) in den Fokus. § 3c EStG verbietet eine Berücksichtigung als WK, soweit Ausgaben mit stfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Erforderlich ist dafür eine **Zuordnung** der WK zu stpfl. bzw. stfreien Einnahmen, die der StPfl. im betreffenden Zeitraum bezogen hat. Lassen sich die WK nicht eindeutig zuordnen, muss eine **Aufteilung** nach den zu § 3c Abs. 1 entwickelten Kriterien vorgenommen werden. Der nicht abziehbare Teil der WK ist nach dem Verhältnis zu bemessen, in dem die stfreien Einnahmen zu den betreffenden Gesamteinnahmen stehen. Von diesem Zuordnungs- und Aufteilungsverfahren sind jedoch solche WK auszunehmen, die entweder ausschließlich zu stfreien Einnahmen gehören (weil sie etwa durch diese unmittelbar abgegolten werden) oder bei denen sich eine Beziehung zu stfreien Bezügen erkennbar nicht herstellen lässt, weil sie Tätigkeiten dienen, die ausschließlich zu stpfl. Einnahmen führen.⁴ Nicht steuerbare Einnahmen (bspw. ein sog. „Meisterbonus“, der als nicht steuerbarer Zuschuss zu beruflichen Weiterbildungsmaßnahmen gewährt wird) sind nicht in die Berechnung einzubeziehen und mindern den WK-Abzug nicht.⁵

3. Aufwendungen zur Beendigung der Tätigkeit. WK sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen, nicht Ausgaben zur Beendigung der Tätigkeit, zB Aufwendungen zum Abbruch eines Mietwohnhauses zwecks Verkaufs des Grundstücks,⁶ oder Vorfälligkeitsentschädigungen, die durch die Verpflichtung zur lastenfreien Übertragung veranlasst sind.⁷ Nach BFH sind auch Schadensersatz oder Vertragsstrafen bei Rücktritt v. einem Vertrag, der zur Begr. einer Einkunftsquelle geführt hätte, sowie Verzugszinsen, die nach Aufgabe der Absicht, ein Vermietungsobjekt zu erwerben, gezahlt werden, keine WK.⁸ Ein durch die Absicht der Einkünftezielung begründeter Veranlassungszusammenhang wirkt fort, solange er nicht durch eine der privaten Vermögenssphäre zuzurechnende neue Veranlassung überlagert wird. Dementspr. können nach Aufgabe der Einkünftezielungsabsicht vorab entstandene vergebliche WK abziehbar sein, wenn der StPfl. sie trägt, um sich v. der Investition zu lösen.⁹

III. Zusammenhang von Aufwendungen und Einnahmen. Die Aufwendungen müssen einen Zusammenhang mit stpfl. Einnahmen aufweisen, der eine Zuordnung zum steuerrelevanten Einnahmeerzielungsbereich und eine Abgrenzung zur stl. unerheblichen Sphäre der Einkommensverwendung erlaubt.

¹ BFH v. 21.7.1981 – VIII R 154/76, BStBl. II 1982, 37 = FR 1981, 622; v. 30.3.1999 – VIII R 70/96, FR 1999, 1008 = BFH/NV 1999, 1323.

² BFH v. 27.8.1993 – VI R 7/92, BStBl. II 1994, 235 = FR 1994, 189; v. 16.2.1993 – VI R 82/92, BStBl. II 1993, 518 = FR 1993, 476 m. Anm. von Bornhaupt; v. 12.7.1989 – X R 35/86, BStBl. II 1989, 967 = FR 1989, 650.

³ BFH v. 4.5.1993 – VIII R 7/91, BStBl. II 1993, 832 = FR 1993, 803; v. 4.5.1993 – VIII R 89/90, BFH/NV 1994, 225.

⁴ BFH v. 11.2.1993 – VI R 66/91, BStBl. II 1993, 450 = FR 1993, 1604; v. 26.3.2002, BStBl. II 2002, 823 = FR 2002, 1306.

⁵ FG München v. 30.5.2016 – 15 K 474/16, EFG 2016, 1513.

⁶ BFH v. 6.3.1979 – VIII R 110/74, BStBl. II 1979, 551.

⁷ BFH v. 6.12.2005 – VIII R 34/04, BStBl. II 2006, 265 = FR 2006, 415 m. Anm. Kempermann.

⁸ BFH v. 29.11.1983 – VIII R 160/82, BStBl. II 1984, 307 = FR 1984, 284; v. 15.12.1981 – VIII R 107/79, BStBl. II 1982, 495 = FR 1982, 361; v. 1.8.1989 – IX R 17/86, BFH/NV 1990, 94.

⁹ BFH v. 15.11.2005 – IX R 3/04, BStBl. II 2006, 258 = FR 2006, 336.

- 21 **1. Finalität oder Veranlassungszusammenhang.** Nach dem Wortlaut v. Abs. 1 S. 1 „zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen“ muss ein finaler Zusammenhang zw. Aufwendungen und Einnahmen bestehen. Die hM in der Literatur und der BFH vertreten jedoch die Ansicht, es reiche ein Veranlassungszusammenhang aus. WK seien alle Aufwendungen, die durch die Erzielung v. (stpf.) Einnahmen veranlasst seien.¹ Die hM betont den systematischen Zusammenhang und die Parallele zum BA-Begriff, der sich nach § 4 Abs. 4 am Veranlassungsprinzip orientiert, und sieht eine unterschiedliche Interpretation v. WK- und BA-Begriff als nicht gerechtfertigt an. Es muss objektiv ein Zusammenhang mit der auf Einnahmezielung gerichteten Tätigkeit bestehen und es müssen subj. die Aufwendungen zur Förderung dieser Tätigkeit gemacht werden. Dabei ist der objektive Zusammenhang stets zwingend, während die subj. Absicht je nach Fallgestaltung (zB bei unfreiwilligen Aufwendungen) kein notwendiges Merkmal ist.² Die Aufwendungen müssen zu einer Einkunftsart in einem steuerrechtl. anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Ob ein solcher besteht, richtet sich nach der – wertenden – Beurteilung des auslösenden Moments und der Zuweisung dieses Bestimmungsgrundes zur estrechtl. relevanten Erwerbssphäre.³
- 22 **2. Notwendigkeit, Üblichkeit und Zweckmäßigkeit der Aufwendungen.** Stehen Aufwendungen in einem objektiven Zusammenhang mit der auf Einnahmezielung gerichteten Tätigkeit, so ist unerheblich, ob die Aufwendungen geeignet sind, die Tätigkeit zu fördern, und ob sie nach objektiven Gesichtspunkten üblich, notwendig oder zweckmäßig sind. Der WK-Begriff belässt dem StPf. die Entscheidungsfreiheit, ob und welche Aufwendungen er tätigen will, solange nicht Aspekte der allg. Lebensführung eine private Mitveranlassung iSv. § 12 begründen.⁴ Etwas anderes gilt nur, soweit der allg. WK-Begriff durch eine spezialgesetzliche Regelung wie zB in Abs. 1 S. 3 Nr. 5 („notwendige Mehraufwendungen“) eingeschränkt wird.
- 23 **3. Vorab entstandene, nachträgliche und vergebliche Aufwendungen.** WK sind Aufwendungen, die durch die Erzielung v. Einnahmen veranlasst sind. Dementspr. können WK auch schon gegeben sein, bevor Einnahmen zufließen (zB Bewerbungskosten, Sprachkurs⁵). Die Aufwendungen müssen allerdings in einem ausreichend konkreten Zusammenhang mit einer bestimmten Einnahmezielung stehen. Ein Abzug kommt v. dem Zeitpunkt an in Betracht, in dem sich anhand objektiver Umstände feststellen lässt, dass der Entschluss, Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart zu erzielen, endg. gefasst worden ist.⁶ So können bei dem Erwerb eines Bauplatzes Finanzierungskosten als **vorab entstandene WK** abgesetzt werden, wenn konkret mit einer Bebauung in absehbarer Zeit gerechnet wird und die Bauabsicht nachhaltig verfolgt wird.⁷ Ein zeitlicher Zusammenhang zw. Aufwendungen und auf Einnahmezielung gerichteter Tätigkeit ist dabei ein Indiz für den geforderten Zusammenhang.⁸ Als vorab entstandene WK können **Aufwendungen** auch abzuziehen sein, wenn im Rahmen einer Einkunftsart vorübergehend keine Einnahmen zufließen (zB wegen Unterbrechung der ArbN-Tätigkeit oder fehlender Nutzung eines WG).
- 24 Auch Aufwendungen, die erst nach Aufgabe der auf Einnahmezielung gerichteten Tätigkeit anfallen, können durch die Erzielung v. Einnahmen veranlasst und als **nachträgliche WK** abzugsfähig sein. Voraussetzung ist, dass sie noch im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der früheren Einnahmezielung stehen. Ein derartiger Zusammenhang besteht zB bei Schadensersatzleistungen oder Leistungen aus einer Haftung als ehemaliger Geschäftsführer.⁹ Einen derartigen Veranlassungszusammenhang hat der BFH auch bei Schuldzinsen angenommen, die auf die Zeit nach Veräußerung einer qualifizierten Beteiligung iSd. § 17 entfallen.¹⁰ Ebenso hat er – in Abkehr von seiner vorherigen Jahrzehntelangen Rspr. – entschieden, dass Schuldzinsen, die auf Verbindlichkeiten

¹ BFH v. 20.11.1979 – VI R 25/78, BStBl. II 1980, 75 = FR 1980, 125; v. 15.5.1981 – VI R 66/78, BStBl. II 1981, 735 = FR 1981, 547; vgl. auch *Stapperfend*, FS Kruse, 2001, 539 zur Unterscheidung v. kausaler und finaler Veranlassungstheorie.

² BFH v. 28.11.1980 – VI R 193/77, BStBl. II 1981, 368 = FR 1981, 283; v. 7.2.2008 – VI R 75/06, BStBl. II 2010, 48 (49) = FR 2008, 774 m. Anm. Bode.

³ BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817 (823) = FR 1990, 708; v. 17.9.2009 – VI R 24/08, BStBl. II 2010, 198 (201) = FR 2010, 239 m. Anm. *Bergkemper*.

⁴ BFH v. 28.11.1980 – VI R 193/77, BStBl. II 1981, 368 (369) = FR 1981, 283.

⁵ BFH v. 20.10.1978 – VI R 132/76, BStBl. II 1979, 114.

⁶ BFH v. 15.4.1992 – III R 96/88, BStBl. II 1992, 819 (821) = FR 1992, 649; v. 29.2.1980 – VI R 165/78, BStBl. II 1980, 395 = FR 1980, 388.

⁷ BFH v. 4.6.1991 – IX R 30/89, BStBl. II 1991, 761 = FR 1991, 492.

⁸ BFH v. 18.4.1996 – VI R 75/95, BStBl. II 1996, 529 = FR 1996, 673; v. 23.3.1982 – VIII R 132/80, BStBl. II 1982, 463 = FR 1982, 335; vgl. auch BFH v. 5.3.1991 – VIII R 6/88, BStBl. II 1991, 744 (746) = FR 1991, 491.

⁹ BFH v. 14.10.1960 – VI 45/60 U, BStBl. III 1961, 20.

¹⁰ BFH v. 16.3.2010 – VIII R 20/08, BStBl. II 2010, 787 = FR 2010, 1038.

entfallen, welche der Finanzierung von AK eines zur Erzielung von Einkünften aus VuV genutzten Wohngrundstücks dienten, auch nach einer gem. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 steuerbaren Veräußerung der Immobilie weiter als (nachträgliche) WK abgezogen werden können, wenn und soweit die Verbindlichkeiten durch den Veräußerungserlös nicht getilgt werden konnten.¹ Ein Veranlassungszusammenhang soll jedoch regelmäßig nicht bei Forschungsaufwendungen eines emeritierten Professors bestehen.²

Aufwendungen sind auch dann als „**vergebliche**“ WK abziehbar, wenn die Einnahmeerzielung nicht gelingt. Es genügt, wenn die Aufwendungen mit einer konkreten auf Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit in einem ausreichend bestimmten Zusammenhang stehen.³ Aufwendungen für ein nicht verwirklichtes Gebäude zB sind als vergebliche WK abzugfähig, sofern sie nicht mit einem den gleichen Zweck erfüllenden und in gleicher Weise errichteten Gebäude in Verbindung stehen und dessen AK oder HK zuzurechnen sind.⁴

4. Unfreiwillige Aufwendungen. Auch unfreiwillige Aufwendungen können den WK-Begriff erfüllen. Diese gehören zur Risikosphäre der Erwerbstätigkeit und sind insoweit durch die Einnahmeerzielung veranlasst. WK können zB gegeben sein bei Schadensersatzleistungen des Vermieters wegen Verletzung der Verkehrssicherungspflicht, bei Inanspruchnahme eines ArbN aus einer Bürgschaft zugunsten des ArbG oder bei dem Diebstahl eines Pkw,⁵ v. Geld oder anderen Privatgegenständen⁶ auf einer Dienstreise.

5. Abwehraufwendungen. Bei Aufwendungen zur Abwehr v. Gefahren für die Einkunftsquelle wird darauf abgestellt, ob das die Gefahr auslösende Moment durch die Einkunftszielung als solche (zB die konkrete Verwendung eines WG zur Einkunftszielung) oder durch private Umstände veranlasst ist.⁷ Wenn die Zugehörigkeit eines der Einkunftszielung dienenden WG zum Vermögen des StPfl. bedroht ist, steht nicht die Absicht der Einkunftszielung, sondern die Beeinträchtigung des Vermögens im Vordergrund. Ein Veranlassungszusammenhang mit der Erzielung v. Einkünften setzt voraus, dass die abzuwehrende Gefahr durch die Einkunftszielung veranlasst ist.⁸ Aufwendungen, die anlässlich güter- oder erbrechtl. Auseinandersetzungen (Zugewinnausgleich; Pflichtteil) entstehen, weisen regelmäßig keinen ausreichenden Zusammenhang auf.⁹

6. Mehrere Veranlassungszusammenhänge. Ausgaben, die in mehreren Veranlassungszusammenhängen mit verschiedenen Einkunftsarten bzw. -quellen stehen, müssen den unterschiedlichen Ursachen **anteilig zugeordnet** werden. Kann das „auslösende Moment“ aufgrund sich überschneidender Zusammenhänge nicht sinnvoll abgegrenzt werden, ist der wirtschaftlich **vorrangige Veranlassungszusammenhang** maßgeblich. Zutr. entschieden wurde dies bereits für Rückzahlungsverpflichtungen des ArbN an den alten ArbG aufgrund des Verstoßes gegen die arbeitsvertragliche „Treueklausel“ bei einer vorzeitigen Kündigung wegen eines Wechsels zu einem anderen ArbG.¹⁰ Von besonderer praktischer Bedeutung ist die Zuordnung im Bereich der Einkünfte, die mit unterschiedlichen Tarifen besteuert werden, insbes. beim Wechsel zw. inländ. und im Ausland erzielten Einkünften.

IV. Abzugsgebot nach Abs. 1 S. 2. Abs. 1 S. 2 greift die v. § 2 Abs. 1 angeordnete Trennung nach Einkunftsarten auf und bestimmt nochmals ausdrücklich, dass WK bei der Einkunftsart abzuziehen sind, bei der sie erwachsen sind. Dies bedeutet, dass sie der Einkunftsart zugerechnet werden, der auch die Einnahmen angehören, zu denen sie im Veranlassungszusammenhang stehen.

¹ BFH v. 20.6.2012 – IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275 = FR 2013, 39 m. Anm. *Schmitz-Herscheidt*.

² BFH v. 5.11.1993 – VI R 24/93, BStBl. II 1994, 238 = FR 1994, 124.

³ BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 (836); v. 13.11.1973 – VIII R 157/70, BStBl. II 1974, 161.

⁴ BFH v. 29.11.1983 – VIII R 96/81, BStBl. II 1984, 303; v. 25.7.1978 – VIII R 42/76, BStBl. II 1979, 14; v. 13.11.1973 – VIII R 157/70, BStBl. II 1974, 161.

⁵ BFH v. 25.5.1992 – VI R 171/88, BStBl. II 1993, 44 = FR 1992, 774.

⁶ BFH v. 30.6.1995 – VI R 26/95, BStBl. II 1995, 744 = FR 1995, 823; v. 30.11.1993 – VI R 21/92, BStBl. II 1994, 256.

⁷ BFH v. 11.5.1993 – IX R 25/89, BStBl. II 1993, 751 = FR 1993, 739; v. 29.7.1997 – IX R 89/94, BStBl. II 1997, 772 = FR 1998, 66.

⁸ BFH v. 11.5.1993 – IX R 25/89, BStBl. II 1993, 751 = FR 1993, 739; v. 29.7.1997 – IX R 89/94, BStBl. II 1997, 772 (774) = FR 1998, 66.

⁹ BFH v. 14.4.1992 – VIII R 6/87, BStBl. II 1993, 275 = FR 1993, 229; v. 8.12.1992 – IX R 68/89, BStBl. II 1993, 434 = FR 1993, 540 m. Anm. *Drenseck*; v. 17.6.1999 – III R 37/98, BStBl. II 1999, 600 = FR 1999, 1117 m. Anm. *Kanzler*; FG RhPf. v. 23.4.2001 – 5 K 1769/99, EFG 2001, 1593 (Abfindung zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs).

¹⁰ BFH v. 25.11.2010 – VI R 34/08, BFH/NV 2011, 680; v. 7.2.2008 – VI R 75/06, BStBl. II 2010, 48 = FR 2008, 774 m. Anm. *Bode*; v. 3.9.2015 – VI R 58/13, BStBl. II 2016, 305 = FR 2016, 324 m. Anm. *Bergkemper*; FG Köln v. 28.1.2015 – 12 K 178/12, EFG 2015, 1532 (rkr.).