

Ulrich Stache

# Werbungskosten

Rechtsgrundlagen und Praxis

*2. Auflage*



Springer Gabler

---

## Werbungskosten

---

Ulrich Stache

# Werbungskosten

Rechtsgrundlagen und Praxis

2., überarbeitete Auflage



Springer Gabler

Ulrich Stache  
Niedernhausen, Deutschland

ISBN 978-3-658-22531-5                    ISBN 978-3-658-22532-2 (eBook)  
<https://doi.org/10.1007/978-3-658-22532-2>

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnetet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Springer Gabler  
© Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, ein Teil von Springer Nature 2008, 2019  
Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags.  
Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag, noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen. Der Verlag bleibt im Hinblick auf geografische Zuordnungen und Gebietsbezeichnungen in veröffentlichten Karten und Institutionsadressen neutral.

Springer Gabler ist ein Imprint der eingetragenen Gesellschaft Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH und ist ein Teil von Springer Nature

Die Anschrift der Gesellschaft ist: Abraham-Lincoln-Str. 46, 65189 Wiesbaden, Germany

---

## Vorwort

Als Steuerberater, als Sachbearbeiter in einem Lohnbüro oder als Steuerpflichtiger sind Sie häufig mit der komplizierten und aufgrund einer äußerst umfangreichen Rechtsprechung zu dem Problemfeld **Werbungskosten** (§§ 9, 9a EStG) sowie einer Vielzahl von Verwaltungsanweisungen dazu nur mühsam überschaubaren Rechtslage konfrontiert.

Ziel dieses Buches ist es, Ihnen eine aktuelle und kompetente Orientierung in den typischen Rechtsfragen des Problemfeldes Werbungskosten zu ermöglichen und gleichzeitig ein Wegweiser für eigene Problemlösungen zu sein.

Durch eine optisch ansprechende und leicht zugängliche Gliederung wird Ihnen das Studium des Buches erleichtert und das schnelle Auffinden von Lösungen ermöglicht.

Die in dem Buch zitierten Urteile können Sie im Volltext im Internet betreffend den Bundesfinanzhof unter [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de), betreffend die Finanzgerichte unter deren Internet-Adresse oder der Datenbank juris aufrufen.

Danken möchte ich dem Verlag Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH und insbesondere Frau Britta Laufer, Project Coordinator Books und Production Books GLS, für die freundliche Unterstützung bei der Fertigstellung des Buches.

Abschließend wünsche ich Ihnen viel Erfolg bei Ihrer täglichen Arbeit.

Niedernhausen  
im Juli 2018

Ulrich Stache

---

# Inhaltsverzeichnis

<b>1 Das Gesetz</b> .....	1
1.1 Überblick .....	1
1.2 Gesetzestext .....	1
1.3 Rechtsentwicklung .....	7
<b>2 Bedeutung der Vorschrift</b> .....	9
2.1 Ziele des Gesetzgebers .....	9
2.2 Verhältnis zu anderen Vorschriften .....	10
2.2.1 Verhältnis Werbungskosten – Betriebsausgaben .....	10
2.2.2 Verhältnis Werbungskosten – Aufwendungen für die Lebensführung .....	13
2.2.2.1 Aufwendungen für die Lebensführung .....	13
2.2.2.2 Aufteilungs- und Abzugsverbot .....	13
2.2.2.3 Durchbrechen des Aufteilungs- und Abzugsverbots .....	17
2.2.2.4 Typisierung .....	18
2.2.3 Verhältnis Werbungskosten – Sonderausgaben .....	18
2.2.4 Verhältnis Werbungskosten – außergewöhnliche Belastungen .....	19
2.3 Abzugsberechtigung .....	19
2.3.1 Allgemeines .....	19
2.3.2 Drittaufwendungen .....	21
2.4 Allgemeiner Werbungskostentatbestand .....	21
2.4.1 Tatbestandsmerkmale .....	21
2.4.1.1 Aufwendungen .....	21
2.4.1.2 Erwerbsbezug .....	24
2.4.1.3 Begriff der Einnahmen .....	25
2.4.1.4 Veranlassungsprinzip .....	27
2.4.1.5 Vermögenseinbußen .....	36
2.4.2 Werbungskostenersatz .....	39
2.4.3 Abzugsbeschränkung nach § 3 c EStG .....	41

<b>3 Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit . . . . .</b>	43
3.1 Allgemeines . . . . .	43
3.2 Einzelfälle . . . . .	44
3.3 Ausschluss vom Werbungskostenabzug . . . . .	256
3.4 Sonderregelungen für bestimmte Berufsgruppen . . . . .	257
3.4.1 Heimarbeiter . . . . .	257
3.4.2 Kommunale Wahlbeamte . . . . .	257
3.5 Werbungskosten-Pauschbetrag . . . . .	258
<b>4 Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen . . . . .</b>	259
4.1 Allgemeines . . . . .	259
4.2 Einzelfälle . . . . .	260
4.3 Werbungskosten-Pauschbetrag . . . . .	276
<b>5 Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung . . . . .</b>	277
5.1 Allgemeines . . . . .	277
5.2 Einzelfälle . . . . .	278
<b>6 Werbungskosten bei sonstigen Einkünften . . . . .</b>	295
6.1 Einkünfte nach § 22 Nr. 1 EStG . . . . .	295
6.1.1 Allgemeines . . . . .	295
6.1.2 Einzelfälle . . . . .	295
6.2 Einkünfte nach § 22 Nr. 2 EStG . . . . .	297
6.2.1 Allgemeines . . . . .	297
6.2.2 Einzelfälle . . . . .	298
<b>Weiterführende Literatur . . . . .</b>	301
<b>Sachverzeichnis . . . . .</b>	303

---

## Abkürzungsverzeichnis

AfA	Absetzung für Abnutzung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AUV	Auslandsumzugskostenverordnung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BeamtVG	Beamtenversorgungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl	Bundesgesetzblatt
BildscharbV	Tarifvertrag über die Arbeitsbedingungen von Arbeitnehmern auf Arbeitsplätzen mit Geräten der Informationstechnik (Bildschirmarbeitsverordnung)
BMF	Bundesminister(ium) der Finanzen
BRKG	Bundesreisekostengesetz
BStBl	Bundessteuerblatt
BUKG	Bundesumzugskostengesetz
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
Dipl.-Kfm.	Diplom-Kaufmann
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
FG	Finanzgericht
FinBeh	Finanzbehörde(n)
FinMin	Finanzminister(ium)
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)

GG	Grundgesetz
GrS	Großer Senat
HAG	Heimarbeitergesetz
h. M.	herrschende Meinung
HWL	Höhere Wirtschaftslehranstalt
i. S. d.	im Sinne der/des
i. V. m.	in Verbindung mit
LSt	Lohnsteuer
LStH	Lohnsteuer-Hinweise
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
nrkr.	nicht rechtskräftig
n. v.	nicht veröffentlicht
OFD	Oberfinanzdirektion
PC	Personal Computer
R	Richtlinie(n)
Rev.	Revision
RFH	Reichsfinanzhof
rkr.	rechtskräftig
RStBl.	Reichssteuerblatt
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StRK	Steuerrecht in Karteiform
USt	Umsatzsteuer
WK	Werbungskosten
WoFlVO	Wohnflächen-Verordnung
ZPO	Zivilprozessordnung



# Das Gesetz

1

---

## 1.1 Überblick

Der Werbungskostenbegriff lässt sich weit zurückverfolgen. Ohne den heutigen Begriff zu verwenden, konnten bereits nach dem Preußischen EStG aus dem Jahr 1891 vom Einkommen „die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Einkommens verwendeten Ausgaben ...“ abgezogen werden. Der Begriff „Werbungskosten“ als solcher taucht erstmals im Preußischen EStG vom 19.06.1906 auf.

Bei der Ermittlung der Einkünfte der sogenannten Überschusseinkunftsarten haben die Werbungskosten eine erhebliche Bedeutung.

---

## 1.2 Gesetzestext

### § 9 EStG Werbungskosten (i. d. F. des Gesetzes vom 27.06.2017)

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

1. Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. <sup>2</sup>Bei Leibrenten kann nur der Anteil abgezogen werden, der sich nach § 22 Nummer 1 Satz 2 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. <sup>2</sup>Zur 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 4500 Euro im Kalenderjahr; ein höherer Betrag als 4500 Euro ist anzusetzen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt. <sup>3</sup>Die Entfernungspauschale gilt nicht für Flugstrecken und Strecken mit steuerfreier Sammelbeförderung nach § 3 Nummer 32. <sup>4</sup>Für 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. <sup>5</sup>Nach § 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. <sup>6</sup>Hat 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. <sup>2</sup>Anstelle 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 Wegstreckenschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz festgesetzt sind. <sup>3</sup>Hat 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 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. <sup>4</sup>Für 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. <sup>2</sup>Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner

ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Haushalt unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt.<sup>3</sup> Das Vorliegen eines eigenen Hausstands setzt das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus.<sup>4</sup> Als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung können im Inland die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden, höchstens 1000 Euro im Monat.<sup>5</sup> Aufwendungen 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.<sup>6</sup> 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.<sup>7</sup> Nummer 4 Satz 3 bis 5 ist entsprechend anzuwenden.<sup>8</sup> 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.  
<sup>2</sup>Übernachtungskosten sind die tatsächlichen Aufwendungen für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung.<sup>3</sup> 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.<sup>4</sup> 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.<sup>5</sup> 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.<sup>2</sup>Nummer 7 bleibt unberührt;
7. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung und erhöhte Absetzungen.<sup>2</sup>§ 6 Absatz 2 Satz 1 bis 3 ist in Fällen der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern entsprechend anzuwenden.

(2) <sup>1</sup>Durch die Entfernungspauschale sind sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte im Sinne des Absatzes 4 und durch die Familienheimfahrten veranlasst sind.<sup>2</sup>Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können angesetzt werden, soweit sie den im Kalenderjahr insgesamt als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen.  
<sup>3</sup>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 Familienheimfahrten ansetzen.<sup>4</sup> 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) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Die Zuordnung im Sinne des Satzes 1 wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt. <sup>3</sup>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. <sup>4</sup>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.

<sup>5</sup>Je Dienstverhältnis hat der Arbeitnehmer höchstens eine erste Tätigkeitsstätte. <sup>6</sup>Liegen die Voraussetzungen der Sätze 1 bis 4 für mehrere Tätigkeitsstätten vor, ist diejenige Tätigkeitsstätte erste Tätigkeitsstätte, die der Arbeitnehmer bestimmt. <sup>7</sup>Fehlt es an dieser Bestimmung oder ist sie nicht eindeutig, ist die der Wohnung örtlich am nächsten liegende Tätigkeitsstätte die erste Tätigkeitsstätte. <sup>8</sup>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) <sup>1</sup>Mehraufwendungen des Arbeitnehmers für die Verpflegung sind nur nach Maßgabe der folgenden Sätze als Werbungskosten abziehbar. <sup>2</sup>Wird 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. <sup>3</sup>Diese beträgt

1. 24 Euro für jeden Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer 24 Stunden von seiner Wohnung und erster 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.

<sup>4</sup>Hat 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. <sup>5</sup>Bei einer Tätigkeit im Ausland treten an die Stelle der Pauschbeträge nach Satz 3 ländерweise 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. <sup>6</sup>Der Abzug der Verpflegungspauschalen ist auf die ersten drei Monate einer langfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt. <sup>7</sup>Eine Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte führt zu einem Neubeginn, wenn sie mindestens vier Wochen dauert. <sup>8</sup>Wird 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. <sup>9</sup>Satz 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. <sup>10</sup>Hat der Arbeitnehmer für die Mahlzeit ein Entgelt gezahlt, mindert dieser

Betrag den Kürzungsbetrag nach Satz 8. <sup>11</sup>Erhält der Arbeitnehmer steuerfreie Erstattungen für Verpflegung, ist ein Werbungskostenabzug insoweit ausgeschlossen. <sup>12</sup>Die 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 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. <sup>13</sup>Die 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 unmittelbar vorausgegangen ist.

(5) <sup>1</sup>§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 6 b bis 8 a, 10, 12 und Abs. 6 gilt sinngemäß.

<sup>2</sup>Die §§ 4j und 6 Absatz 1 Nummer 1a gelten entsprechend.

(6) <sup>1</sup>Aufwendungen 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. <sup>2</sup>Eine 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. <sup>3</sup>Eine geordnete Ausbildung liegt vor, wenn sie auf der Grundlage von Rechts- oder Verwaltungsvorschriften oder internen Vorschriften eines Bildungsträgers durchgeführt wird. <sup>4</sup>Ist eine Abschlussprüfung nach dem Ausbildungsplan nicht vorgesehen, gilt die Ausbildung mit der tatsächlichen planmäßigen Beendigung als abgeschlossen. <sup>5</sup>Eine 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.

## § 9 a EStG Pauschbeträge für Werbungskosten

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

1. a. von den Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit vorbehaltlich Buchst. b: ein Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1000 Euro;
- b. von den Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit, soweit es sich um Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 handelt: ein Pauschbetrag von 102 Euro;

2. (weggefallen);
3. von den Einnahmen im Sinne des § 22 Nummer 1, 1 a und 5: ein Pauschbetrag von insgesamt 102 Euro.

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

### **§ 12 Nicht abzugsfähige Ausgaben (Auszug)**

<sup>1</sup>Soweit in § 10 Absatz 1 Nummer 2 bis 5, 7 und 9 sowie Absatz 1a Nummer 1, den §§ 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. <sup>2</sup>Dazu 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. ...

---

## **1.3 Rechtsentwicklung**

Der **Werbungskostenbegriff** erhielt durch das **EStG 1934** (RGBI I, 1005, RStBl I, 1261) eine bis heute unverändert geltende Ausprägung. Lediglich die beispielhafte Aufzählung einzelner Werbungskostenarten erfuhr in der Folgezeit Modifikationen.

Die gegenwärtig aktuelle Fassung des § 9 EStG beruht auf dem **EStG 2002** vom 08.10.2009 (BGBI I, 3366, berichtigt BGBI I, 3862, BStBII, 1346). Danach wurde die Vorschrift geändert durch das **Wachstumsbeschleunigungsgesetz** 22.12.2009 (BGBI I, 3950, BStB I 2010 I, 2), das **Steuervereinfachungsgesetz 2011** 01.11.2011 (BGBI I, 2131, BStB I, 986), das **Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz** 07.12.2011 (BGBI I, 2592, BStB I, 1171), das **Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts 20.02.2013** (BGBI I, 285, BStB I, 188), das **Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher**

**Vorschriften** 25.07.2014 (BGBI I, 1266, BStBl I, 1126), das **Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften** 22.12.2014 (BGBI I, 2417, BStBl 2015 I, 58) sowie das **Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen** 27.06.2017 (BGBI I, 2074, BStBl I, 1202).

Die Einführung von **Pauschbeträgen für Werbungskosten** geht zurück auf das EStG 1934. Sie waren ursprünglich in Rechtsverordnungen geregelt. Erst im Jahr 1955 wurden sie durch den damals neuen § 9 a in das EStG eingefügt.

Die gegenwärtig aktuelle Fassung des **§ 9 a EStG** beruht ebenfalls auf dem EStG 08.10.2009 (BGBI I, 3366, BStBl I, 11.346). Danach erfuhr die Vorschrift weitere Änderungen durch das **JStG 2010** vom 08.12.2010 (BGBI I, 1768, BStBl I, 1394), das **StVer-einfG 2011** 01.11.2011 (BGBI I, 2131, BStBl I, 986) und das **Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften** 22.12.2014 (BGBI I, 2417, BStBl 2015 I, 58).

### **Lohnsteuer-Richtlinien (LStR)**

- R 9.1: Werbungskosten
- R 9.2: Aufwendungen für die Aus- und Fortbildung
- R 9.3: Ausgaben im Zusammenhang mit Berufsverbänden
- R 9.4: Reisekosten
- R 9.5: Fahrtkosten als Reisekosten
- R 9.6: Verpflegungsmehraufwendungen als Reisekosten
- R 9.7: Übernachtungskosten
- R 9.8: Reisenebenkosten
- R 9.9: Umzugskosten
- R 9.10: Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3
- R 9.11: Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung
- R 9.12: Arbeitsmittel
- R 9.13: Werbungskosten bei Heimarbeitern



# Bedeutung der Vorschrift

2

## 2.1 Ziele des Gesetzgebers

Der Gesetzgeber hat die Einkunftsarten zweigeteilt in solche, bei denen der Gewinn der Besteuerung unterworfen wird und in diejenigen, bei denen der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten für die Besteuerung maßgeblich ist. Dies wird allgemein als „Dualismus“ der Einkunftsarten bezeichnet.

Das EStG kennt 7 Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–7 EStG), nämlich die „Gewinneinkunftsarten“ (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3 EStG) und die „Überschusseinkunftsarten“ (§ 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG). Für jede Einkunftsart sind die entsprechenden Einkünfte zu ermitteln. Dabei ergeben sich die „Einkünfte“ aus einem Vergleich von „Roheinnahmen“ und solchen „Aufwendungen, die wirtschaftlich mit der jeweiligen Betätigung in unmittelbarem Zusammenhang“ stehen. Die betreffenden Aufwendungen werden bei den Gewinneinkunftsarten als Betriebsausgaben und bei den Überschusseinkunftsarten als „Werbungskosten“ bezeichnet.

Bei der Einkunftsart „Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit“ stellt der **Arbeitslohn** die **Roheinnahmen** dar. Was im Einzelnen als Arbeitslohn gilt, ist in § 19 EStG geregelt. Zur Erhebung der Einkommensteuer vom Arbeitslohn – **Lohnsteuer** genannt – hat der Gesetzgeber die Arbeitgeber verpflichtet, die für den Arbeitslohn ihrer Arbeitnehmer zu entrichtenden Steuern (Lohnsteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag) einzubehalten und abzuführen. Dieses „Steuerabzugsverfahren soll dazu dienen, den Verkehr des einzelnen steuerpflichtigen Arbeitnehmers mit dem Finanzamt einzuschränken“. Im Rahmen der Einkommensbesteuerung stellt dieser Steuerabzug an der Quelle jedoch nur einen Teilbereich aus dem gesamten Prozess der Besteuerung des Einkommens dar.

Um den Verkehr der steuerpflichtigen Arbeitnehmer mit den Finanzämtern auf ein Mindestmaß zu beschränken, wurde für alle Arbeitnehmer ein Mindestbetrag für Werbungskosten, der sogenannte Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG) in Höhe von derzeit 1000 € zum Abzug zugelassen.

Ähnliche Erwägungen liegen den übrigen Überschusseinkunftsarten zugrunde. Auch hier ist bei den Einkünften aus Kapitalvermögen und den sonstigen Einkünften i. S. d. § 22 Nr. 1, 1a und 5 jeweils ein Mindestbetrag für Werbungskosten als Pauschbetrag abzugsfähig (§ 9a Satz 1 Nr. 3 EStG).

Bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung sowie aus sonstigen Einkünften i. S. d. § 22 EStG ist Besteuerungsgrundlage für die Einkommensteuer die Leistungsfähigkeit natürlicher Personen – **Steuerpflichtige** genannt. Diese wirtschaftliche Leistungsfähigkeit kommt im **Einkommen** als der Zusammenfassung von Erträgen aus verschiedenen Bereichen wirtschaftlicher Betätigung augenfällig zum Ausdruck. Das ESt-Recht betrachtet daher das Einkommen als eine rechnerische Größe, die durch Gegenüberstellung von Ertrag und Aufwand zu ermitteln ist. Das bedeutet, dass erst nach Abzug der mit den Erträgen in engem Zusammenhang stehenden Ausgaben sowie nach Abzug von weiteren Beträgen die „wirtschaftliche Leistungsfähigkeit“ für die Besteuerung festgestellt ist.

Zu beachten ist auch für ArbN die **Vereinfachungsregel** in § 9a EStG, wonach bei der Ermittlung der Einkünfte folgende Pauschbeträge abzuziehen sind, wenn nicht höhere Werbungskosten nachgewiesen werden:

- von den Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit ein Pauschbetrag von 1000 €,
- von den Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit, soweit es sich um Versorgungsbezüge handelt, ein Pauschbetrag von 102 €.

Der Pauschbetrag in Höhe von 102 € darf einschränkend nur bis zur Höhe der um den Versorgungsfreibetrag einschließlich des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2 EStG) geminderten Einnahmen abgezogen werden.

Insgesamt betrachtet ist § 9 EStG eine auf Vermögensminderungen ausgerichtete Einkünftermittlungsvorschrift, die eine sachgerechte Trennung der Einkommenserzielungssphäre vom Einkommensverwendungsbereich bewirkt. Insoweit erfüllt die Vorschrift des § 9 EStG eine **zentrale Regelungsaufgabe**. Das bedeutet aber auch zugleich, dass der Werbungskostenbegriff für alle Überschusseinkunftsarten inhaltsgleich auszulegen ist.

---

## 2.2 Verhältnis zu anderen Vorschriften

### 2.2.1 Verhältnis Werbungskosten – Betriebsausgaben

Aufwendungen, die mit einer steuerpflichtigen Einnahmeerzielung zusammenhängen, können in Abhängigkeit von der Einkunftsart Betriebsausgaben (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3 EStG – Gewinneinkunftsarten –) oder Werbungskosten (§ 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG – Überschusseinkunftsarten –) sein. Begriffsmäßig schließen sich daher Werbungskosten und Betriebsausgaben gegenseitig aus, obwohl sie im eigentlichen Sinne vergleichbaren Aufwand betreffen.

Nach gefestigter Rechtsprechung des BFH sind Werbungskosten über den Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG hinaus nicht nur Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen, sondern überhaupt alle Aufwendungen, die **durch den Beruf veranlasst** sind.<sup>1</sup> Dieser Begriffsinhalt der Werbungskosten ist insofern deckungsgleich mit dem Begriff der Betriebsausgaben des § 4 Abs. 4 EStG. Eine berufliche bzw. betriebliche Veranlassung ist bei Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bzw. bei Betriebsausgaben stets dann anzunehmen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Beruf oder Betrieb besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Berufs bzw. des Betriebs gemacht werden. Das gilt entsprechend bei den übrigen Überschusseinkunftsarten.

Werbungskosten wie Betriebsausgaben setzen stets zwingend einen **objektiven Zusammenhang** mit dem Beruf oder Betrieb voraus, während die subjektive Absicht, mit der Ausgabe die Einkunftsquelle zu fördern, kein in jedem Fall notwendiges Merkmal des Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenbegriffs ist, weil z. B. auch unfreiwillige Ausgaben und Zwangsaufwendungen nach dem objektiven Nettoprinzip Werbungskosten oder Betriebsausgaben sein können.

Stehen Aufwendungen in einem objektiven Zusammenhang z. B. mit dem Beruf, so ist es für den Begriff der Werbungskosten nicht von Bedeutung, ob die Vorstellungen des Arbeitnehmers, den Beruf zu fördern, der Wirklichkeit entsprechen, d. h. geeignet sind, dieses Ziel zu erreichen. Die Rechtsprechung hat daher die Anerkennung von Werbungskosten und Betriebsausgaben grundsätzlich nicht davon abhängig gemacht, ob der mit den Aufwendungen erstrebte Erfolg eingetreten ist und ob die Aufwendungen nach objektiven Gesichtspunkten üblich, notwendig oder zweckmäßig waren. Der Arbeitnehmer hat also einen Ermessensspielraum, ob und welche Aufwendungen er als Werbungskosten tätigen will.

Soweit in den beiden dualistisch ausgestalteten Einkunftsgebieten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3 und Nr. 4–7 EStG) ein erwerbsbezogener Veranlassungszusammenhang als Auslegungsmaßstab dient und zur Begründung der Abziehbarkeit von Aufwendungen gefordert wird, sind die Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben inhaltlich deckungsgleich. Der Werbungskostenbegriff ist daher an den weiter gefassten Begriff der Betriebsausgaben anzulegen, nicht umgekehrt.

Diese Deckungsgleichheit der Begriffe stößt in einzelnen Bereichen jedoch an Grenzen. Während beispielsweise der Gewinn bei den betrieblichen Einkunftsarten bei voller steuerlicher Erfassung realisiert und im Rahmen des Imparitätsprinzips nicht realisierter Wertveränderungen des Betriebsvermögens ermittelt wird, bleibt das Privatvermögen als solches bei den Überschusseinkünften grundsätzlich außerhalb der steuerlichen Einbindung. Das hat Auswirkungen auf den Umfang der jeweils steuermindernd zu berücksichtigenden Erwerbsaufwendungen.

---

<sup>1</sup>BFH 28.11.1980, VI R 193/77, BStBl 1981 II, 368.

Daneben sind steuergesetzliche Spezialregelungen für die Bereiche der Gewinn- und Überschusseinkunftsarten zu beachten. So sind beispielsweise degressive Absetzungen für Abnutzung (§ 7 Abs. 2 EStG) und Teilwertabschreibungen bei den Überschusseinkunftsarten nicht zugelassen. Auch kann die „Deckungsgleichheit“ des Betriebsausgabenbegriffes mit dem der Werbungskosten nicht dazu führen, die ihrem Wortlaut nach nur für Betriebsausgaben geltende Vorschrift des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG (Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind) zur Begrenzung des Werbungskostenabzugs i. S. d. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG heranzuziehen.<sup>2</sup>

Nach dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit oder Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ist das Heranziehen zu einer Steuer nur zulässig, sofern und soweit dies durch Gesetz angeordnet ist, sofern also ein gesetzlicher Tatbestand erfüllt ist, an den als Rechtsfolge eine Steuer geknüpft ist. Dementsprechend können Aufwendungen, die ihrer Natur nach als Werbungskosten abziehbar sind, zur Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vom Abzug grundsätzlich nur ausgeschlossen werden, wenn das Gesetz dies ausdrücklich angeordnet hat. Anders als bei den Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG) enthält das Gesetz hinsichtlich der Werbungskosten keine den Abzug von Geschenken ganz oder teilweise ausschließende Norm.

Es ist nach Auffassung des BFH keine dem Gesamtplan des EStG widersprechende Unvollkommenheit darin zu erblicken, dass das Gesetz für den Bereich der Werbungskosten kein dem § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG entsprechendes Abzugsverbot enthält. Ein solcher Gesamtplan ergibt sich insbesondere nicht aus dem allgemeinen Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG, wonach weder von den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte Aufwendungen für die Lebensführung abgezogen werden dürfen, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung eines Arbeitnehmers mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Arbeitnehmers erfolgen. Die Vorschrift des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG setzt nämlich das Vorhandensein von Betriebsausgaben, also den betrieblichen Anlass für die Hingabe der Geschenke, gerade voraus. Sind aber Betriebsausgaben gegeben, so kann es sich nicht um Aufwendungen i. S. d. § 12 Nr. 1 EStG handeln, da sich beide Normen gegenseitig ausschließen.

Der Gesetzgeber wollte mit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG kein Gesamtkonzept verwirklichen, sondern nur eine Einzelfrage speziell für den Bereich der Betriebsausgaben regeln. Er wollte durch das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG den Missbrauch bei dieser Art von Betriebsausgaben verhindern, der deshalb leicht entstehen kann, weil Aufwendungen für betrieblich veranlasste Geschenke auch den privaten Bereich des Schenkens in starkem Maße berühren können. Diese Regelung traf der Gesetzgeber offensichtlich nur deshalb bei Betriebsausgaben und nicht auch bei Werbungskosten, weil Geschenke im betrieblichen Bereich der Festigung oder Steigerung des Umsatzes dienen können, während Geschenke an Dritte als Werbungskosten

---

<sup>2</sup>BFH 13.01.1984, VI R 194/80, BStBl 1984 II, 315.

nur selten in Betracht kommen, weil sie in der Regel auf die Erzielung von Einnahmen im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit keinen Einfluss haben. Der Umstand, dass auch Ausnahmen vorliegen können, lässt noch nicht den Schluss zu, dass eine von der Rechtsprechung zu schließende Regelungslücke im Gesamtplan des Gesetzgebers vorliegt.

Diese Rechtsauffassung wird auch dadurch bestätigt, dass der Gesetzgeber umgekehrt Einschränkungen der Abziehbarkeit von Werbungskosten im Rahmen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG nicht ohne weiteres als auf den Bereich der Betriebsausgaben übertragbar angesehen hat. Der BFH sieht keine Möglichkeit, umgekehrt Beschränkungen, die für Betriebsausgaben gelten, ohne eine entsprechende gesetzliche Regelung auf Werbungskosten i. S. d. § 9 EStG zu übertragen.

## **2.2.2 Verhältnis Werbungskosten – Aufwendungen für die Lebensführung**

### **2.2.2.1 Aufwendungen für die Lebensführung**

Der Begriff „Aufwendungen für die Lebensführung“ hat im ESt-Recht erhebliche Bedeutung. Er kann als ein **Oberbegriff** für den gesamten Bereich der Einkommensverwendung angesehen werden. Wenn man darunter nur haushalts- und unterhaltsbezogene Lebensführungskosten verstehen würde, wäre eine Interpretation des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG als generelles Abzugsverbot für alle gemischten Aufwendungen von vornherein ausgeschlossen. Die Frage einer Abgrenzung lässt sich allerdings nicht eindeutig beantworten. Vieles, insbesondere die Tatsache, dass der Gesetzgeber zunächst Haushalts- und Unterhaltsaufwendungen nennt und dazu sodann ganz bestimmte Lebenshaltungskosten rechnet, deutet auf eine enge Auslegung des Begriffes der Lebenshaltungskosten in § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG hin.

### **2.2.2.2 Aufteilungs- und Abzugsverbot**

§ 12 Nr. 1 EStG schließt vom steuerlichen Abzug die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seinen Haushalt und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aus. Das umfasst auch die Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder die gesellschaftliche Stellung des StPfl. (Arbeitnehmers) mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des StPfl. erfolgen. Insofern erfüllt § 12 EStG eine Abgrenzungsfunktion gegenüber § 9 EStG. Alle Aufwendungen, die nach den Grundsätzen des Veranlassungsprinzips oder aufgrund von Spezialvorschriften in keinem ausreichenden Zusammenhang mit den Überschusseinkunftsarten stehen, erfüllen nicht die Tatbestandsvoraussetzungen des Werbungskostenbegriffes. Derartige Vermögensminderungen rechnen als Privataufwendungen zum Einkommensverwendungsbereich. Dabei allerdings sind die Tatbestandsmerkmale des Werbungskostenbegriffes vorrangig zu prüfen.

Bei **gemischten Aufwendungen** ist eine überschneidungsfreie Abgrenzung der Erwerbs- von der Privatsphäre nicht möglich, wenn es an einem deutlich im Vordergrund stehenden Veranlassungsfaktor und an einem sachgerechten Aufteilungsmaßstab fehlt. Dieser Qualitätskonflikt kann nur im Rahmen einer wertenden Betrachtung mithilfe von Vorrangigkeitsregeln gelöst werden. Daher folgert die höchstrichterliche Rechtsprechung im Wege der Rechtsfortbildung aus § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG ein grundsätzliches Aufteilungs- und Abgrenzungsverbot für gemischte Aufwendungen, es sei denn, der erwerbsbezogene Aufwendungsteil lässt sich mittels objektiver Merkmale und Unterlagen zutreffend und leicht nachprüfbar abspalten und ist zudem nicht von untergeordneter Bedeutung.<sup>3</sup>

Die Auslegung und Anwendung des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG, so der Große Senat des BFH in der Begründung seines Beschlusses vom<sup>4</sup>, haben der Rechtsprechung seit jeher nicht unerhebliche Schwierigkeiten bereitet, und zwar im Wesentlichen deshalb, weil einmal die durch die Vorschrift betroffenen Aufwendungen für die Lebensführung von anderen privaten Aufwendungen und von den im EStG definierten Betriebsausgaben und Werbungskosten oft schwer abgrenzbar sind (Abgrenzung der privaten von der beruflichen Sphäre), und weil weiter die Bedeutung der Vorschrift zweifelhaft erscheint, wenn es sich um Aufwendungen für die Lebensführung handelt, die wenigstens teilweise die Voraussetzungen der Betriebsausgaben oder Werbungskosten erfüllen. Dabei tritt auch die Frage der einheitlichen und getrennten Betrachtung eines in Einzelsachverhalte zerlegbaren Gesamtsachverhalts auf, z. B. Teilausschnitte einer nicht bloß privaten, sondern auch beruflichen Zwecken dienenden, einheitlich durchgeföhrten Reise.

Bei der Begriffsbestimmung der durch § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG betroffenen Aufwendungen geht der BFH davon aus, dass § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG keine erschöpfende Abgrenzung der privaten, einkommensteuerlich unerheblichen Aufwendungen von den Werbungskosten gibt. Nicht alle den privaten Bereich betreffenden und die Voraussetzungen der Werbungskosten nicht erfüllenden Aufwendungen sind Aufwendungen für die Lebensführung i. S. d. § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG. Es sind also durch diese Vorschrift, welche Bedeutung man ihr auch im Einzelnen beimisst, nicht alle steuerlich neutralen privaten Aufwendungen betroffen. Das hier zu behandelnde Problem beschränkt sich darauf, den Teil der privaten Sphäre, in dessen Rahmen Aufwendungen für die Lebensführung anfallen, von der beruflichen Sphäre abzugrenzen, innerhalb der Werbungskosten entstehen.

Wenn Aufwendungen zur Anschaffung eines bestimmten Wirtschaftsgutes führen, kann nur in seltenen Fällen aus der Art des Wirtschaftsgutes die Feststellung getroffen werden, ob es sich um Aufwendungen der Lebensführung i. S. d. § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG handelt, weil diese Vorschrift entscheidend auf den Verwendungszweck („für die Lebensführung“) abstellt. Ein Radio z. B., das ein Steuerpflichtiger in seiner Wohnung

---

<sup>3</sup>BFH 19.10.1970, GrS 2/70, BStBl 1971 II, 17.

<sup>4</sup>BFH 19.10.1970 GrS 2/70, BStBl 1971 II, 17.

benutzt, dient sicher seiner Lebensführung. Das ist aber nicht der Fall, wenn das Radio in einem Betriebsraum steht und in der Mittagspause allgemein für die Arbeitnehmer spielt. Die gleichen Erwägungen treffen für fast alle Wirtschaftsgüter zu, die in der Regel der Lebensführung dienen können, im Einzelfall aber tatsächlich eine andere Funktion erfüllen.

Für die Entscheidung darüber, ob eine Aufwendung für die Lebensführung vorliegt, kommt es also im Allgemeinen weniger auf den objektiven Charakter der Aufwendung oder des angeschafften Wirtschaftsguts, der allerdings bei der Beweiswürdigung zur Feststellung des Verwendungszwecks eine große Rolle spielt, sondern entscheidend auf den tatsächlichen Verwendungszweck im Einzelfall, also auf die **Funktion des Wirtschaftsgutes** an. Die Gestaltung der Lebensführung i. S. d. § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG muss daher der **Verwendungszweck** sein. Ist das auch nicht teilweise oder nur in einem Umfang von untergeordneter Bedeutung der Fall, so handelt es sich um Betriebsausgaben oder Werbungskosten und die Nichtanwendbarkeit des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG ist nicht zweifelhaft.

Kommt man im Einzelfall zu der Feststellung, dass eine Aufwendung für die Lebensführung i. S. d. § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG vorliegt, so könnte auch ohne diese Vorschrift in den Fällen, in denen nur die private Lebensführung betroffen wird, kein Zweifel bestehen, dass die Aufwendungen weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten abzugänglich sind. Diese Aufwendungen erfüllen nämlich dann weder die Begriffsbestimmung des § 4 Abs. 4 EStG noch die des § 9 Abs. 1 EStG. Durch § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG können also nur solche Aufwendungen betroffen werden, die zwar der privaten Lebensführung dienen, aber auch z. B. den Beruf fördern. Es besteht deshalb weder in der Rechtsprechung noch im Schrifttum ein Zweifel darüber, dass die Bedeutung des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG in der steuerlichen Behandlung dieser gemischten Aufwendungen liegt. Ohne diese Vorschrift könnte, wenn solche Aufwendungen sowohl durch die Lebensführung als auch durch den Beruf veranlasst sind, nach den allgemeinen Grundsätzen der Rechtsprechung die Aufteilung auch nicht mit der Begründung versagt werden, dass sie schwierig sei, dass sich keine objektiven Anhaltspunkte für eine sichere Aufteilung finden ließen oder dass ein zu tiefes Eindringen in die private Sphäre für die Aufteilung notwendig wäre.

Zusammenfassend ist davon auszugehen, dass die Bedeutung des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG gerade in einem **Aufteilungsverbot** besteht. Unterschiedliche Auffassungen und Zweifel können somit nur darüber bestehen, wie weit dieses Aufteilungsverbot reicht, welche Fälle es im Einzelnen umfasst und welche Ausnahmen etwa gemacht werden dürfen.

In den zahlreichen, das Problem der Aufteilung behandelnden Entscheidungen hat die Rechtsprechung im Allgemeinen nicht sehr ausführlich zu dem eigentlichen Sinn und Zweck des Aufteilungsverbotes und seiner steuerlichen Berechtigung Stellung genommen, obwohl doch gerade Sinn und Zweck des Verbotes für seine Auslegung und Abgrenzung gegenüber dem sonst geltenden Grundsatz der Aufteilungspflicht von erheblicher Bedeutung sind. Die allgemeine Auffassung geht dahin, dass das Aufteilungs-

verbot in erster Linie der steuerlichen Gerechtigkeit dient.<sup>5</sup> Auch sollte verhindert werden, dass Steuerpflichtige durch eine mehr oder weniger zufällige oder gar bewusst herbeigeführte Verbindung von beruflichen und privaten Erwägungen Aufwendungen für ihre Lebensführung nur deshalb zum Teil in einen einkommensteuerlich relevanten Bereich verlagern können, weil sie Einkünfte aus einer Überschusseinkunftsart beziehen, während andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aus versteuerten Einkünften decken müssen. Die Vorschrift will weiter im Interesse der steuerlichen Gerechtigkeit verhindern, dass solche Aufwendungen vom Steuerpflichtigen als durch den Betrieb veranlasst dargestellt werden, ohne dass für das Finanzamt die Möglichkeit besteht, diese Angaben nachzuprüfen und die tatsächliche berufliche oder private Veranlassung festzustellen. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass, wenn einmal eine der Lebensführung dienende Aufwendung vorliegt, die gleichzeitige Förderung des Berufes nicht beachtet wird. Schließlich fördern nämlich fast alle Aufwendungen für die Lebensführung, so insbesondere für eine gesunde Ernährung, eine gute Kleidung oder eine anständige Lebenshaltung überhaupt, fast immer gleichzeitig die Einkünfte aus dem Beruf.

§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG enthält somit eine **gesetzliche Typisierung** und ein **gesetzliches Verbot der Aufteilung** in den durch die Vorschrift betroffenen Fällen. Diesem Zweck muss auch die Auslegung der Vorschrift gerecht werden.

Wenn die zu beurteilenden Aufwendungen im Einzelfall unter Berücksichtigung ihrer tatsächlichen Zweckbestimmung und der Lebenserfahrung der durch die gesellschaftliche und wirtschaftliche Stellung geprägten Lebensführung und außerdem z. B. dem Beruf dienen, so geben jedenfalls der Wortlaut und der Sinn und Zweck der Vorschrift keinen Anhalt für die Annahme, dass die gleichzeitige Förderung des Berufs in einem bestimmten Verhältnis zur Gestaltung der Lebensführung stehen müsse, um die Vorschrift anwenden zu dürfen. Die Rechtsprechung hat deshalb insoweit nicht auf das Überwiegen abgestellt, sondern lediglich ein unbedeutendes und nicht ins Gewicht fallendes Mithineinspielen der Lebensführung nicht beachtet und die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen dann in vollem Umfang anerkannt, wenn die Förderung z. B. des Berufs bei weitem überwiegt und die Lebensführung ganz in den Hintergrund tritt.<sup>6</sup>

Kritisch anzumerken ist allerdings, dass das Abzugsverbot nur relativ seltene Ausnahmefälle betrifft. Werbungskosten, die z. B. die Lebensführung des Arbeitnehmers berühren, sind bereits nach § 9 Abs. 5 i. V. m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG insoweit nicht abziehbar, als sie nach der **allgemeinen Verkehrsauffassung** als **unangemessen** anzusehen sind. Der Begriff „allgemeine Verkehrsauffassung“ unterliegt jedoch einem stetigen Wandel. Daher müssen die Werbungskosten selbst ein erhebliches Gewicht haben und die Grenze der Angemessenheit erheblich überschreiten, wie z. B. Aufwendungen für die Nutzung eines Privatflugzeuges zu einer Dienstreise.

---

<sup>5</sup>BFH 13.09.1962, IV 11/61 U, BStBl 1962 III, 539; 11.12.1963, VI 340/62 U, BStBl 1964 III, 98.

<sup>6</sup>BFH 13.03.1964, IV 158/61 S, BStBl 1964 III, 455.

Unzulässig wäre es, wollte man einem Steuerpflichtigen entgegenhalten, er hätte die Einnahmen auch dann erzielt, wenn er die Aufwendungen nicht getätigt hätte, d. h. sie hätten nicht zur Erzielung von Einnahmen gedient. Das zu beweisen dürfte in der Praxis äußerst schwer fallen. Schließlich macht z. B. das Bestreben eines Arbeitnehmers, sich durch gute Leistungen vor Entlassung zu schützen, eine Gehaltserhöhung oder Beförderung zu erreichen, die dadurch veranlassten Aufwendungen dem Grunde nach zu Werbungskosten. Das gilt selbst dann, wenn sie nicht im Augenblick, sondern erst später zu Einnahmen führen. Das findet seine Begründung darin, dass auch solche Aufwendungen durch die Einkunftsverzettelung veranlasst sind. Sie können nur im Ausnahmefall insoweit Aufwendungen für die Lebensführung werden und nach § 12 Nr. 1 EStG vom Abzug ausgeschlossen sein, als sie ausschließlich der persönlichen Annehmlichkeit des Steuerpflichtigen dienen.

### 2.2.2.3 Durchbrechen des Aufteilungs- und Abzugsverbots

Das Aufteilungs- und Abzugsverbot wird bei **trennbar gemischten Aufwendungen** durchbrochen. Es greift dagegen nicht ein, wenn und soweit sich der dem Beruf dienende Teil der Aufwendungen nach objektiven Maßstäben mit Sicherheit und leicht abgrenzen lässt; es muss dabei jedoch im Einzelfall gesichert sein, dass die notwendige einwandfreie Abgrenzbarkeit nach objektiven Merkmalen wirklich bejaht werden kann. Nur für solche Ausnahmefälle lässt der BFH in ständiger Rechtsprechung die Einschränkung des Aufteilungs- und Abzugsverbotes zu.

Bei gemischten Aufwendungen ist die Höhe des beruflich bedingten Anteils entsprechend der finanzbehördlichen Verpflichtung zur wahrheitsgemäßen Sachverhaltsaufklärung (§ 88 AO) festzustellen. Sollte der Anteil nicht ermittelt oder berechnet werden können, ist die Höhe der abzugsfähigen Ausgaben zu schätzen (§ 162 AO).

Es liegt im Wesen einer Schätzung, dass die ermittelten Größen nur einen mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad aufweisen. Gleichwohl hat die Rechtsprechung zugelassen, dass der beruflich veranlasste und der private Anteil von einheitlichen Aufwendungen grundsätzlich geschätzt werden dürfen.<sup>7</sup>

In gewissem Widerspruch zu §§ 88, 162 AO steht, dass die Rechtsprechung auch bei trennbaren Aufwendungen den steuerlichen Abzug versagen möchte, ausgenommen die Fälle, in denen nach objektiven und leicht nachprüfbares Merkmalen eine Trennbarkeit gegeben ist. Gerade dann aber, wenn objektive und leicht nachprüfbare Merkmale nicht vorliegen, hat die Schätzung nach § 162 AO ihre eigentliche Bedeutung. Es ist unser Erachtens nicht einzusehen, weshalb der BFH und ihm folgend die FG diese Einengung der Rechtsauslegung vornehmen. Der Hinweis, dass eine Schätzung nicht gerechtfertigt

<sup>7</sup>BFH 28.07.1974, VI R 170/71, BStBl 1974 II, 777; 20.05.1976, VI R 221/74, BStBl 1976 II, 507; 19.12.1977, VI R 198/76, BStBl 1978 II, 287.

werden kann, weil das zu einer weitgehenden allgemeinen Nichtanwendbarkeit des gesetzlichen Aufteilungs- und Abzugsverbotes führen würde, vermag nicht zu überzeugen.

Bei der Auslegung des Abzugsverbotes verhält sich die Rechtsprechung inkonsequent. So hat der BFH<sup>8</sup> entschieden, dass bei einem Zusammentreffen von Werbungskosten mit Sonderausgaben § 12 EStG nicht anzuwenden sei. Das gelte insbesondere dann, wenn der Aufwand auf verschiedene Einkunftsarten entfällt. In diesen Fällen hat die Rechtsprechung die Schätzung von vornherein als den einzigen gangbaren Weg anerkannt.

Hinsichtlich des „unbedeutenden, nicht ins Gewicht fallenden Hineinspielens der Lebensführung“ hat der BFH keine allgemein verbindlichen Maßstäbe aufgestellt. Eine Herleitung des Maßstabes ist daher nur aus Einzelfallentscheidungen möglich. So hat der BFH z. B. eine ganz untergeordnete Bedeutung bei den Aufwendungen für Sportgeräte und Sportkleidung, die zu 15,5 % privat benutzt wurden, nicht mehr angenommen.<sup>9</sup> Allgemein kann man die Schädlichkeitsgrenze bei etwa 10 % ansetzen.

#### **2.2.2.4 Typisierung**

Es ist eine grundsätzliche Frage, ob und wie weit zur Sachverhaltsaufklärung in die persönlichen Verhältnisse eines Steuerpflichtigen eingedrungen werden darf bzw. soll. Die Rechtsprechung versucht, ein tieferes Eindringen in die persönlichen Verhältnisse der Steuerpflichtigen zur Klärung von Abgrenzungsfragen dadurch zu vermeiden, dass sie nicht sosehr nach den individuellen Verhältnissen, sondern nach den für den betreffenden Fall **typischen Verhältnissen** entscheidet (Typisierungslehre). Allerdings können die bloße Möglichkeit einer privaten Nutzung und die Tatsache, dass eine private Nutzung nicht ausgeschlossen werden kann, die Typisierungsnotwendigkeit nicht überzeugend begründen. Die Rechtsprechung<sup>10</sup> ist insoweit kritisch zu sehen.

#### **2.2.3 Verhältnis Werbungskosten – Sonderausgaben**

Im Verhältnis zu den §§ 10–10 i EStG, die steuerrechtssystematisch Abzugsvorschriften im nachgeordneten Einkommensverwendungsbereich sind, hat § 9 EStG Vorrangstellung, d. h. der Werbungskostenabzug geht vor. Dies folgt aus dem Zweck des § 10 EStG, wonach Sonderausgaben ihrem Wesen nach nichtabziehbare Kosten der Lebensführung sind.

Das EStG kennt keine allgemein gültige Definition des Begriffes „Sonderausgaben“. § 10 Abs. 1 EStG enthält vielmehr einen Katalog von Aufwendungen, die als Sonderaus-

---

<sup>8</sup>BFH 10.06.1986, IX R 11/86, BStBl 1986 II, 894.

<sup>9</sup>BFH 21.11.1986, VI R 137/83, BStBl 1987 II, 262; FG Düsseld. 16.11.1995, EFG 1996, 176.

<sup>10</sup>BFH 08.04.1960, VI 164/59 U, BStBl 1960 III, 274; 05.04.1962, IV 127/60 U, BStBl 1962 III, 368.

gaben gelten, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind.<sup>11</sup> Der Versuch, einen umfassenden Sonderausgabenbegriff zu entwickeln, kann nur dahin gehen, dass Sonderausgaben alle Aufwendungen eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind, die weder Werbungskosten noch Betriebsausgaben darstellen, die jedoch vom Gesetzgeber aus sozialen, steuerpolitischen und anderen Erwägungen in § 10 EStG als vom Einkommen abzugänglich aufgelistet sind und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen mindern. Diese „Aufwendungen“ sind in Ausnahme von den Grundsätzen des § 12 Nr. 1 EStG zum steuerlichen Abzug zugelassen.

Zum Ausschluss vom Sonderausgabenabzug reicht es bereits aus, wenn die betreffenden Aufwendungen begrifflich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu qualifizieren sind. Es kommt dabei nicht darauf an, ob sie sich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten tatsächlich ausgewirkt haben.

## **2.2.4 Verhältnis Werbungskosten – außergewöhnliche Belastungen**

Aufwendungen, die dem Grunde nach Werbungskosten darstellen, kommen nach § 33 Abs. 2 Satz 2 EStG nicht als außergewöhnliche Belastungen in Betracht. Dabei kommt es nicht darauf an, ob ein Werbungskostenabzug tatsächlich erfolgt; es reicht aus, dass die Aufwendungen ihrer Natur nach als Werbungskosten zu qualifizieren sind. Das entspricht nach der Steuerrechtssystematik der Subsidiarität des Einkommensverwendungsbereichs (Abzug von außergewöhnlichen Belastungen als Teil der Einkommensermittlung, § 2 Abs. 4 EStG) gegenüber den Vorschriften der Einkunftsverwendung. Dieser Grundsatz gilt gleichermaßen im Verhältnis zu den §§ 33 a und 33 b EStG.

---

## **2.3 Abzugsberechtigung**

### **2.3.1 Allgemeines**

Nach § 2 Abs. 1 EStG unterliegen der Einkommensbesteuerung 7 Einkunftsarten, „die der Steuerpflichtige ... erzielt“. Mit dieser Formulierung hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass er die Einkünfte der Person zurechnen möchte, die sie erzielt. „Erzielt“ werden die Einkünfte dabei von demjenigen, der einen der Einkünftetabestände verwirklicht.

---

<sup>11</sup>BFH 21.08.1974, I R 166/72, BStBl 1975 II, 79.

Können oder sollen Einnahmen aus einer der Überschusseinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG) nicht erzielt werden, gelten die mit dieser Einkunftsart im Zusammenhang stehenden Aufwendungen entsprechend nicht als Werbungskosten.<sup>12</sup>

Sowohl der Aufwendungsbegriff (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG) als auch das Abflussprinzip (§ 11 Abs. 2 EStG) verlangen, dass der Steuerpflichtige eine **wirtschaftliche Vermögensminderung** erleidet. Diese muss jedoch nicht zwingend mit einer nachhaltigen wirtschaftlichen Belastung einhergehen. Es ist dabei ohne Bedeutung, woher die Mittel stammen, mit denen der Steuerpflichtige die Aufwendungen tätigt. Das hat zur Folge, dass auch solche Ausgaben als Werbungskosten berücksichtigt werden dürfen, die aus kreditfinanzierten, geerbten oder geschenkten Mitteln erbracht werden. Entsprechend sind nicht die zur Rückzahlung des Darlehens geleisteten Beträge, sondern z. B. die zur Begleichung von Fortbildungskosten geleisteten Ausgaben Werbungskosten, wenn ein Arbeitnehmer zur Bezahlung dieser Kosten das Darlehen aufgenommen hat.<sup>13</sup> Die zur Rückzahlung des Darlehens geleisteten Beträge stehen zwar in Zusammenhang mit den Aufwendungen für die Berufsfortbildung, dies ändert aber nichts daran, dass sie selbst keine Fortbildungsaufwendungen sind; sie dienen nur der Schuldentlastung und betreffen damit lediglich das Vermögen des Steuerpflichtigen. Im Übrigen müssen die Fortbildungskosten in dem Kalenderjahr als Werbungskosten bei der Einkunftsermittlung abgezogen werden, in dem sie als Ausgaben geleistet wurden. Die Annahme, dass die Ausgabe erst im Jahr der Darlehensrückzahlung geleistet sei, verkennt den Werbungskostenbegriff und wird auch den wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht gerecht.

Entscheidungserheblich ist allein der erwerbsbezogene Veranlassungszusammenhang der Aufwendungen. Dieser Zusammenhang ist auch im Rahmen der **Gesamtrechtsnachfolge** gegeben. So stellen die laufenden Erwerbsaufwendungen eines verstorbenen Steuerpflichtigen, die vom Rechtsnachfolger beglichen werden, bei diesem Werbungskosten der ursprünglich betroffenen Einkunftsart dar. Das gilt selbst dann, wenn das Erwerbsverhältnis vom Rechtsnachfolger nicht fortgesetzt wird.

Anders sieht es bei der **Einzelrechtsnachfolge** aus. Bei Schenkung, Schuldübernahme oder Vertragseintritt geht die Abzugsberechtigung für Werbungskosten nicht automatisch auf den Rechtsnachfolger über. In derartigen Fällen sind die allgemeinen Tatbestandsvoraussetzungen des § 9 EStG und deren Vorliegen in der Person des Einzelrechtsnachfolgers originär zu prüfen. Dem liegt die Überlegung zugrunde, dass beim Rechtsnachfolger eine steuerliche Umqualifizierung der Aufwendungen eintreten kann.

**Pauschaliert** der Arbeitgeber die **Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte und geringfügig Beschäftigte** nach § 40 a EStG, kann der Arbeitnehmer Aufwendungen, die mit dem pauschal besteuerten Arbeitslohn zusammenhängen, nicht als Werbungskosten abziehen.

---

<sup>12</sup>BFH 07.10.1986, IX R 93/82, BStBl 1987 II, 330.

<sup>13</sup>BFH 10.12.1971, VI R 209/69, BStBl 1972 II, 250.

### 2.3.2 Drittaufwendungen

Es kann vorkommen, dass die Erwerbsaufwendungen eines Steuerpflichtigen von Dritten getragen werden. Dabei kann die Kostentragung sowohl aufgrund eigener Rechtsverpflichtung des Dritten gegenüber dem Gläubiger als auch durch bloße Zahlungsübernahme für den Steuerpflichtigen erfolgen.

Drittaufwendungen können beim Einkunftsverzweiger zu Werbungskosten führen, wenn sich die Aufwendungsberechnung als einvernehmliche Abkürzung des ansonsten erforderlichen Zahlungsweges darstellt. Dabei muss die Zahlung durch den Dritten nachweisbar allein im Interesse des Einkunftsverzweigers erfolgen.<sup>14</sup> Die Beschränkung der Abziehbarkeit von Drittaufwendungen beim Einkunftsverzweiger auf wissentlich übernommene Beträge erscheint insgesamt betrachtet zur Abkürzung des Zahlungsweges sachgerecht. Allerdings ergibt sich im Umkehrschluss bei dem im Drittinteresse Handelnden, d. h. dem Leistenden, ein Abzugsverbot. In Höhe der Aufwendungen liegt bei ihm im Regelfall eine einkommensteuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung vor. Eine andere Würdigung kann aus allgemeinen Überlegungen nur dann geboten sein, wenn der kostentragende Steuerpflichtige eine eigene Erwerbsleistung erbringt und ein wirtschaftlicher Zusammenhang der Aufwendungen sowohl zur eigenen als auch zur Leistung des Dritten in Betracht kommt; hier sind im Einzelfall Wertungsüberlegungen anzustellen. Als geeigneter Maßstab könnte dabei auf das Überwiegen abgestellt werden.

---

## 2.4 Allgemeiner Werbungskostentatbestand

### 2.4.1 Tatbestandsmerkmale

Der in § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG verwendete Werbungskostenbegriff setzt sich aus 3 Tatbestandsmerkmalen zusammen: Es müssen „Aufwendungen“ mit dem Ziel der „Erwerbung, Sicherung und Erhaltung“ der „Einnahmen“ getätigt werden. Ist eines dieser Merkmale nicht gegeben, liegen dem Grunde nach keine Werbungskosten vor.

#### 2.4.1.1 Aufwendungen

Inhaltlich deckt sich der Begriff „Aufwendungen“ mit dem Begriff „Ausgaben“. Er stellt sich in wirtschaftlicher Hinsicht als ein vermögensmindernder Abfluss von Gütern in Geld oder Geldeswert dar. Durchbrochen wird dieser Grundsatz lediglich durch die am Aufwand orientierte Verteilungsregelung in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG (Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung).

---

<sup>14</sup>BFH 05.07.1957, VI 74/55 U, BStBl 1957 III, 393; 01.04.1965, IV 3/61 U, BStBl 1965 III, 359; 06.12.1968, VI R 86/67, BStBl 1969 II, 237; 12.02.1988, VI R 141/85, BStBl 1988 II, 764; 26.10.1987, GrS 2/86, BStBl 1988 II, 348.