

Ulrich Stache

Werbungskosten

Ulrich Stache

# Werbungskosten

Gesamtdarstellung mit Leitsatz-Datenbank



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

1. Auflage 2008

Alle Rechte vorbehalten

© Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler | GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2008

Lektorat: RA Andreas Funk

Der Gabler Verlag ist ein Unternehmen von Springer Science+Business Media.

[www.gabler.de](http://www.gabler.de)



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, 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.

Umschlaggestaltung: KünkelLopka Medienentwicklung, Heidelberg

Druck und buchbinderische Verarbeitung: Wilhelm & Adam, Heusenstamm

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Printed in Germany

ISBN 978-3-8349-0537-6

# 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 sowie einer Vielzahl von Verwaltungsanweisungen 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.

Zum Buch gehört auch eine Datenbank mit den im Buch zitierten Urteilen des Bundesfinanzhofes, soweit sie von diesem Gericht in einer amtlichen Datenbank veröffentlicht wurden. Die Datenbank, die regelmäßig aktualisiert wird, erreichen Sie über [www.gabler-steuern.de](http://www.gabler-steuern.de). Das Werk wird zusammen mit der Datenbank so zu einem unentbehrlichen und praxisorientierten Begleiter bei Ihrer täglichen Arbeit.

Danken möchte ich dem Gabler Verlag und insbesondere Herrn RA Andreas Funk, Lektor Management, Steuern und Wirtschaftsrecht, für die freundliche Unterstützung bei der Fertigstellung des Buches.

Abschließend wünsche ich Ihnen viel Erfolg bei Ihrer täglichen Arbeit.

Niedernhausen, im September 2007

Ulrich Stache

# Inhaltsübersicht

Vorwort	5	
Inhaltsübersicht	7	
Abkürzungsverzeichnis	15	
Literaturverzeichnis	17	
§ 1	Das Gesetz	19
	A. Überblick	19
	B. Gesetzestext	19
	C. Rechtsentwicklung	21
§ 2	Bedeutung der Vorschrift	22
	A. Ziele des Gesetzgebers	22
	B. Verhältnis zu anderen Vorschriften	23
	I. Verhältnis Werbungskosten – Betriebsausgaben	23
	II. Verhältnis Werbungskosten – Aufwendungen für die Lebensführung	25
	1. Aufwendungen für die Lebensführung	25
	2. Aufteilungs- und Abzugsverbot	25
	3. Durchbrechen des Aufteilungs- und Abzugsverbots	28
	4. Typisierung	29
	III. Verhältnis Werbungskosten – Sonderausgaben	29
	IV. Verhältnis Werbungskosten – außergewöhnliche Belastungen	30
	C. Abzugsberechtigung	30
	I. Allgemeines	30
	II. Drittaufwendungen	31
	D. Allgemeiner Werbungskostentatbestand	32
	I. Tatbestandsmerkmale	32
	1. Aufwendungen	32
	2. Erwerbsbezug	34
	3. Begriff der Einnahmen	34
	4. Veranlassungsprinzip	35
	a) Beweggrund	35
	b) Unmittelbarer und mittelbarer Zusammenhang	37
	c) Zeitlicher Zusammenhang	38
	d) Örtlicher Zusammenhang	38
	e) Vorab entstandene Werbungskosten	38
	f) Fehlgeschlagene und vergebliche Aufwendungen	40
	g) Aufwendungen bei Unterbrechung der Einkunftserzielung	40
	h) Nachträgliche Werbungskosten	40
	5. Vermögenseinbußen	41
	6. Zeitpunkt des Abfließens	42
	II. Werbungkostenersatz	43
	III. Abzugsbeschränkung nach § 3 c EStG	44

§ 3	<b>Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit</b>	45
	<b>A. Allgemeines</b>	45
	<b>B. Einzelfälle</b>	46
	<b>Aktentaschen</b>	46
	<b>Ansparleistungen</b>	46
	<b>Arbeitsmittel</b>	46
	a) Begriffsbestimmung	46
	b) Verwendung zur Einnahmeerzielung	47
	c) Zweckbestimmung	47
	d) Private Mitbenutzung	47
	e) Umfang der Aufwendungen	48
	f) Höhe des Abzugs	49
	g) Verlust	51
	<b>Arbeitszimmer</b>	52
	a) Definition und Grundsätzliches zum Abzug	52
	b) Notwendigkeit des Arbeitszimmers	55
	c) Lage des Arbeitszimmers	56
	d) Mittelpunkt der gesamten beruflichen Betätigung	57
	e) Funktionalität der Räume	61
	f) Nutzung des Arbeitszimmers zur Erzielung unterschiedlicher Einkünfte	62
	g) Nicht ganzjährige Nutzung des Arbeitszimmers und zeitliche Zuordnung zu der jeweiligen Tätigkeit	62
	h) Abzugsfähige Aufwendungen	63
	i) Werbungskostenabzug für ein Arbeitszimmer während der Elternzeit	66
	<b>Aufbewahrung von Arbeitsmitteln</b>	66
	<b>Aus- und Fortbildung</b>	67
	a) Unterscheidung	67
	b) Hochschulstudium und sonstige Studiengänge	69
	c) Sonstige Berufsbildungen	73
	d) Dienstverhältnis während der Ausbildung	74
	e) Umfang des Werbungskostenabzugs	76
	<b>Aufgabe eines Bauvorhabens wegen Versetzung</b>	78
	<b>Ausgleichszahlungen bei Ehescheidung</b>	78
	<b>Auto- und Mobiltelefone</b>	79
	<b>Berufserkrankungen</b>	80
	<b>Berufskleidung</b>	80
	<b>Berufsverbände</b>	81
	<b>Bestechungs- und Schmiergelder</b>	82
	<b>Betreuer</b>	83
	<b>Bewerbungskosten</b>	83
	<b>Bewirtungen</b>	83
	<b>Bilder</b>	84
	<b>Blindenhunde</b>	85
	<b>Brillen</b>	85
	<b>Bücherregale</b>	86

<b>Bürgerliche Kleidung</b>	86
<b>Bürgschaften</b>	88
<b>Bundeswehr-Dienstkleidung</b>	88
<b>Computer</b>	89
<b>Computer-Zeitschriften</b>	90
<b>Darlehen</b>	90
<b>Deutschkurse</b>	91
<b>Dienstzimmerausgestaltung</b>	91
<b>Diktiergeräte</b>	92
<b>Doppelte Haushaltsführung</b>	92
a) Verfassungsmäßigkeit	92
b) Unterhalten eines doppelten Hausstandes	92
c) Berufliche Veranlassung	94
d) Familienhausstand	96
e) Zweitwohnung	102
f) Sonderfall Soldaten	103
g) Notwendige Mehraufwendungen	103
h) Notwendige Fahrtkosten	104
i) Notwendige Verpflegungsmehraufwendungen	106
j) Notwendige Aufwendungen für die Zweitwohnung	106
k) Umzugskosten	107
l) Werbungskostenabzug oder Vergütung durch den Arbeitgeber	108
m) Einzelfallentscheidungen	109
aa) Aufnahme einer Berufstätigkeit	109
bb) Ehen nach ausländischem Recht	109
cc) Eheschließung	110
dd) Forschungsaufenthalt im Ausland	110
ee) Wohnsitzverlegung unter Beibehaltung eines zweiten Haushalts	111
ff) Zweiter Hausstand wegen schwerer Erkrankung	111
gg) Zuzug aus dem Ausland	111
hh) Zweiter Hausstand aus privaten Gründen	112
<b>Ehrenamtliche Tätigkeit</b>	112
<b>Elternzeit</b>	112
<b>Fachkongresse</b>	112
<b>Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte</b>	113
a) Verfassungsmäßigkeit	113
b) Abgegoltene Aufwendungen	115
aa) Allgemeines	115
bb) Höhe der Entfernungspauschale	115
cc) Höchstbetrag von 4 500 €	116
dd) Maßgebende Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte	116
ee) Fahrgemeinschaften	117
ff) Benutzung verschiedener Verkehrsmittel	118
gg) Mehrere Wege an einem Arbeitstag	119
hh) Mehrere Dienstverhältnisse	119

ii)	Anrechnung von Arbeitgeberleistungen auf die Entfernungspauschale	120
jj)	Behinderte Menschen als Arbeitnehmer	120
kk)	Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale	121
	Farbdias	121
	Fernsehgeräte	122
	Freikauf vom Wehrdienst	122
	Gastlehrer	122
	Geleaste Fahrzeuge	123
	Gewerkschaftsbeiträge	123
	Hörgeräte	124
	Inanspruchnahme von Geschäftsführern	124
	Incentive-Reisen	126
	Jagdgewehre	126
	Jagdhunde	127
	Kinderbetreuungskosten	127
	Klassenfahrten von Berufsschülern	131
	Kontoführungsgebühren	132
	Kosmetika	132
	Kraftfahrzeuge als Arbeitsmittel	133
	Kreditzinsen für ein Kraftfahrzeug	133
	Lehrgangskosten	134
	Leibrentenzahlungen	135
	Mehraufwand für Getränke	135
	Meisterprüfungen	136
	Musikinstrumente	136
	Personalkosten für Pfarrhaushälterinnen	137
	Promotionskosten	138
	Prozesskosten	138
	Psychoseminare	139
	Reinigungskosten	139
	Reisekosten	140
a)	Definition	140
b)	Abgrenzung gegenüber der privaten Lebensführung	140
c)	Nachweis	143
d)	Regelmäßige Arbeitsstätte	143
e)	Dienstreisen	145
f)	Fahrtätigkeit	145
g)	Einsatzwechseltätigkeit	146
h)	Fahrtkosten	147
aa)	Einzelnachweis	148
bb)	Pauschale Kilometersätze	148
cc)	Fahrtkostenansatz bei Dienstreisen	150
dd)	Fahrtkostenansatz bei einer Fahrtätigkeit	150
ee)	Fahrtkostenansatz bei Einsatzwechseltätigkeit	151
ff)	Erstattung der Fahrtkosten durch den Arbeitgeber	151



i) Verpflegungsmehraufwand	151
aa) Verpflegungsmehraufwand bei Dienstreisen im Inland	152
bb) Verpflegungsmehraufwand bei Auslandsdienstreisen	153
cc) Verpflegungsmehraufwand bei Fahr- oder Einsatzwechseltätigkeit	154
dd) Konkurrenzregelungen	155
ee) Höhe des Werbungskostenabzugs	155
j) Übernachtungskosten	156
k) Reisenebenkosten	157
l) Besonderheiten bei gastspielverpflichteten Künstlern	158
m) Zeitliche Beschränkung	159
<b>Repräsentationsaufwand</b>	160
<b>Schadenersatz</b>	162
<b>Schreibmaschinen</b>	162
<b>Schreibtische</b>	162
<b>Schüleraustausch</b>	162
<b>Schuldzinsenabzug wegen eines Schuldanerkenntnisses</b>	163
<b>Schulgeld</b>	163
<b>Schulsport</b>	164
<b>Schusswaffen</b>	164
<b>Skiausrüstung</b>	164
<b>Sportgeräte, Sportkleidung</b>	165
<b>Sprachkurse</b>	165
<b>Stereoanlage</b>	167
<b>Steuerberaterprüfung</b>	167
<b>Steuerberatungskosten</b>	168
<b>Strafverteidigungskosten</b>	168
<b>Studienreisen</b>	169
a) Grundsätzliches	169
b) Beurteilungskriterien	170
c) Besonderheiten bei Studienreisen in das Ausland	172
d) Erfordernis der persönlichen Teilnahme	173
e) Mitnahme des Ehegatten	173
f) Abzugsfähigkeit einzelner Aufwendungen	174
g) Einzelfallentscheidungen	174
<b>Tageszeitungen</b>	176
<b>Telekommunikation</b>	176
<b>Tonbandgeräte</b>	177
<b>Umschulungskosten</b>	177
<b>Umzugskosten</b>	178
<b>Unterarbeitsverhältnisse</b>	182
<b>Veranstaltungen von Berufsvertretungen und Gewerkschaften</b>	182
<b>Versicherungsbeiträge</b>	182
<b>Vertragsstrafen</b>	183
<b>Videorecorder</b>	183
<b>Wachhunde</b>	183
<b>Wahlkampfkosten</b>	183

	Werbegeschenke	184
	Werbungskosten bei Bezug von Insolvenzgeld	184
	Wirtschaftsprüferexamen	184
	Zeichengeräte	184
	Zweitstudium	184
	C. Ausschluss vom Werbungskostenabzug	185
	D. Sonderregelungen für bestimmte Berufsgruppen	186
	I. Heimarbeiter	186
	II. Kommunale Wahlbeamte	186
	E. Werbungskosten-Pauschbetrag	187
§ 4	Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen	188
	A. Allgemeines	188
	B. Einzelfälle	189
	Abwertungsverluste	189
	Abschlussgebühren	189
	Abzinsungsbeträge	189
	Allgemeine Vermögensverwaltungskosten	189
	Aufwendungen zur Wahrung von Kapitalinteressen	190
	Ausgabeaufgeld bei Erwerb einer stillen Beteiligung	190
	Ausgabeaufschlag bei Fonds-Anteilen	191
	Ausländische Steuern	191
	Bankspesen	191
	Beratungskosten	192
	Beschaffung von Kapitalanlagen	192
	Betreuervergütung	192
	Damnum	192
	Fahrtkosten	193
	Fehlgeschlagene Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	193
	Halbeinkünfteverfahren	193
	Kursverluste	194
	Maklergebühren	194
	Nachträgliche Werbungskosten	194
	Partiarische Darlehen	194
	Prozess- und Anwaltskosten	194
	Refinanzierungskosten	195
	Reisekosten von Gesellschaftern und Mitgliedern von Genossenschaften	195
	Risiko- und Lebensversicherungsbeiträge	196
	Rückzahlung von Einnahmen	196
	Schuldzinsen	196
	Steuerberatungskosten	199
	Stückzinsen	199
	Testamentsvollstreckergebühren	199
	Verbandsbeiträge	199
	Verlust von Kapitalvermögen	199
	Verluste des stillen Gesellschafters	200

	Verwalterentgelt	200
	Verzicht auf Einnahmen	203
	C. Werbungskosten-Pauschbetrag	203
§ 5	Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung	205
	A. Allgemeines	205
	B. Einzelfälle	206
	Abbruch- und Aufräumkosten	206
	Abfindungen	206
	Ablösung von Stellplatzverpflichtungen	207
	Absetzungen für Abnutzung	207
	Annoncen	207
	Arbeitsaufwand des Grundstückseigentümers	207
	Architektenhonorare	207
	Aussetzungszinsen für Grunderwerbsteuer	207
	Baubetreuungskosten	208
	Baumängel	208
	Betreuerkosten bei Vermögenssorge	208
	Betriebskosten	208
	Bilder	210
	Damnum	210
	Darlehensaufnahme durch Ehegatten	210
	Dauernde Lasten	211
	Diebstahl	211
	Erbbauzinsen	211
	Erhaltungsaufwand	211
	Fachliteratur	212
	Fahrtkosten	212
	Finanzierungskosten	212
	Fortgeführte Darlehen	213
	Fremdwährungsdarlehen	213
	Gartenpflege	213
	Gebäudeabbruchkosten	213
	Geplante, aber aufgegebene Eigennutzung	214
	Gutachterkosten	214
	Hausbewachung	214
	Hausverwaltung	214
	Hinterziehungszinsen	214
	Instandhaltungsrücklage	215
	Kanalanschlusskosten	215
	Kaufangebote	215
	Kontoführungsgebühren	215
	Leerstandskosten	215
	Nachgeforderte Erschließungsbeiträge	215
	Prozesskosten	216
	Räumungskosten	216
	Rechtsschutzversicherung	216

	Reparaturaufwand bei Grundstücksveräußerung	216
	Reparaturen aus Mitteln einer Kautions	216
	Rückforderungsansprüche der Schenker	217
	Schätzungskosten	217
	Scheidungsfolgenvergleich	217
	Schönheitsreparaturen	217
	Schuldzinsen	217
	Schuldzinsen bei Anschaffung oder Herstellung eines teilweise vermieteten und teilweise selbstgenutzten Gebäudes	218
	Schuldzinsen bei Bauherrenmodell	219
	Schuldzinsen nach Beendigung der Einkunftserzielung	219
	Schuldzinsen nach Zwangsversteigerung	219
	Steuerberatungskosten	219
	Untervermietung	220
	Veräußerungsaufwand	220
	Vergeblicher Aufwand	220
	Veruntreute Geldbeträge	220
	Vorfälligkeitsentschädigung	221
	Zweckentfremdungsgenehmigung	221
	Zweitwohnungssteuer	221
§ 6	Werbungskosten bei sonstigen Einkünften	222
	A. Einkünfte nach § 22 Nr. 1 EStG	222
	I. Allgemeines	222
	II. Einzelfälle	222
	Gewerkschaftsbeiträge	222
	Inanspruchnahme als Bürge	222
	Kreditvermittlungsgebühren bei komplexen Kombinationsprodukten	222
	Rechtsberatungs- und Prozesskosten	223
	Schuldzinsen	223
	Steuerberatungskosten	223
	B. Einkünfte nach § 22 Nr. 2 EStG	224
	I. Allgemeines	224
	II. Einzelfälle	224
	Erhaltungsaufwand	224
	Finanzierungskosten	225
	Freistellung von Finanzierungskosten	225
	Planungsaufwendungen	225
	Rückabwicklung eines Anschaffungsgeschäfts	225
	Steuerberatungskosten	225
	Vorfälligkeitsentschädigungen	225
	Stichwortverzeichnis	226

# Abkürzungsverzeichnis

AfA	Absetzung für Abnutzung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AUV	Auslandsumzugskostenverordnung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BeamtVG	Beamtenversorgungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	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	Bundesumzugkostengesetz
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 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

---

# Literaturverzeichnis

*v. Beckerath in Kirchhof*, Kompaktcommentar Einkommensteuergesetz, 6., neu bearbeitete Auflage, C. F. Müller Verlag;

*v. Bornhaupt in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, Einkommensteuergesetz Kommentar, C. F. Müller Verlag;

*Schmieszek in Hildesheim*, Haus- und Grundbesitz im Steuerrecht, C. F. Müller Verlag;

*Gericke in Bordewin/Brandt*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, C. F. Müller Verlag;

*Stache in Horowski/Altehoefer*, Kommentar zum Lohnsteuer-Recht, Forkel-Verlag.

# § 1 Das Gesetz

## A. Überblick

Der Werbungskostenbegriff lässt sich weit zurückverfolgen. Ohne den heutigen Begriff zu verwenden konnten bereits nach dem Preußischen EStG aus dem Jahre 1891 vom Einkommen „die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Einkommens verwendeten Ausgaben ...“ abgezogen werden. Der Begriff 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.

## B. Gesetzestext

### § 9 EStG Werbungskosten

(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 Nr. 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. (aufgehoben)
5. notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen, und zwar unabhängig davon, aus welchen Gründen die doppelte Haushaltsführung beibehalten wird. <sup>2</sup>Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt;
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 Abs. 2 Satz 1 bis 3 ist in Fällen der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern entsprechend anzuwenden.

(2) <sup>1</sup>Keine Werbungskosten sind die Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten. <sup>2</sup>Zur Abgeltung erhöhter Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ist ab dem 21. Entfernungskilometer für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die Arbeitsstätte aufsucht, für jeden vollen Kilometer der Entfernung eine Entfernungspauschale von 0,30 Euro wie Werbungskosten 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 Nr. 32. <sup>4</sup>Für die Bestimmung der Entfer-



nung ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 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 Arbeitsstätte benutzt wird. <sup>5</sup>Nach § 8 Abs. 3 steuerfreie Sachbezüge für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 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 Arbeitsstätte am nächsten liegt, nur zu berücksichtigen, wenn sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers bildet und nicht nur gelegentlich aufgesucht wird. <sup>7</sup>Aufwendungen für die Wege vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands und zurück (Familienheimfahrten) können jeweils nur für eine Familienheimfahrt wöchentlich wie Werbungskosten abgezogen werden. <sup>8</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 Hausstands und dem Beschäftigungsort anzusetzen; die Sätze 3 bis 5 sind entsprechend anzuwenden. <sup>9</sup>Aufwendungen für Familienheimfahrten mit einem dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart überlassenen Kraftfahrzeug werden nicht berücksichtigt. <sup>10</sup>Durch die Entfernungspauschalen sind sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und durch die Familienheimfahrten veranlasst sind. <sup>11</sup>Behinderte Menschen,

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

können an Stelle der Entfernungspauschalen die tatsächlichen Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für die Familienheimfahrten ansetzen. <sup>12</sup>Die Voraussetzungen der Nummern 1 und 2 sind durch amtliche Unterlagen nachzuweisen.

(3) Absatz 1 Satz 3 Nr. 5 und Absatz 2 gelten bei den Einkunftsarten im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 bis 7 entsprechend.

(4) (aufgehoben)

(5) <sup>1</sup>§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 5, 6 b bis 8 a, 10 und Abs. 6 sowie § 4 f gelten sinngemäß. <sup>2</sup>§ 6 Abs. 1 Nr. 1 a gilt entsprechend.

### § 9 a EStG Pauschbeträge für Werbungskosten

**4** <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 Buchstabe b:  
ein Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 920 Euro, daneben sind Aufwendungen nach § 4 f gesondert abzuziehen;
- 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. von den Einnahmen aus Kapitalvermögen:  
ein Pauschbetrag von 51 Euro;  
bei Ehegatten, die nach §§ 26, 26b zusammen veranlagt werden, erhöht sich dieser Pauschbetrag auf insgesamt 102 Euro;
3. von den Einnahmen im Sinne des § 22 Nr. 1, 1 a und 5:  
ein Pauschbetrag von insgesamt 102 Euro.

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

## § 12

### Nicht abzugsfähige Ausgaben (Auszug)

Soweit in den §§ 4 f, 10 Abs. 1 Nr. 1, 2 bis 5, 7 bis 9, §§ 10 a, 10 b und den §§ 33 bis 33 b 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. 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. ...

## C. Rechtsentwicklung

Der **Werbungskostenbegriff** erhielt durch das EStG 1934 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 19.10.2002 (BGBl 2002 I, 4210, BStBl 2002 I, 1209). Danach wurde die Vorschrift geändert durch das Steueränderungsgesetz 2003 vom 15.12.2003 (BGBl 2003 I, 2645, BStBl 2003 I, 710), das Haushaltsbegleitgesetz 2004 vom 29.12.2003 (BGBl 2003 I, 3076, BStBl 2004 I, 120), das Alterseinkünftegesetz vom 05.07.2004 (BGBl 2004 I, 1427, BStBl 2004 I, 554), das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung vom 26.04.2006 (BGBl 2006 I, 1091, BStBl 2006 I, 350) und das Steueränderungsgesetz 2007 vom 19.07.2006 (BGBl 2006 I, 1652, BStBl 2006 I, 432).

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

Die gegenwärtig aktuelle Fassung des § 9 a EStG beruht auf dem EStG 2002 vom 19.10.2002 (BGBl 2002 I, 4210, BStBl 2002 I, 1209). Danach wurde die Vorschrift geändert durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 vom 29.12.2003 (BGBl 2003 I, 3076, BStBl 2004 I, 120), das Alterseinkünftegesetz vom 05.07.2004 (BGBl 2004 I, 1427, BStBl 2004 I, 554) und das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung vom 26.04.2006 (BGBl 2006 I, 1091, BStBl 2006 I, 350).

## § 2 Bedeutung der Vorschrift

### A. Ziele des Gesetzgebers

- 8 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 „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.

- 9 Bei der Einkunftsart „Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit“ stellt der Arbeitslohn die Roh-einnahmen 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 920 € zum Abzug zugelassen.

- 10 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. 2 und 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 die **Vereinfachungsregel**, wonach bei Werbungskosten, die nicht mehr als 500 € (bei Zusammenveranlagung von Ehegatten 1 000 €) betragen, der Aufteilung des Steuerpflichtigen zu folgen ist. 11

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

## B. Verhältnis zu anderen Vorschriften

### I. 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. 12

Nach gefestigter Rechtsprechung des BFH sind Werbungskosten über den Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 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. 13

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 Einkunftsbereichen (§ 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 Wer- 14

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

bungskosten und Betriebsausgaben inhaltlich deckungsgleich. Der Werbungskostenbegriff ist daher an den weiter gefassten Begriff der Betriebsausgaben anzugleichen, 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.

- 15 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 jedoch hinsichtlich der Werbungskosten keine den Abzug von Geschenken ganz oder teilweise ausschließende Norm.

- 16 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.
- 17 Der Gesetzgeber wollte mit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 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 Schenkers 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 nur selten in Betracht kommen, weil sie in der Regel auf die Erzielung von Einnahmen im Rahmen der Einkünfte

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

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 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.

## II. Verhältnis Werbungskosten – Aufwendungen für die Lebensführung

### 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.

18

### 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 die Aufwendungen für die Lebensführung. 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.

19

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 mit Hilfe 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

20

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, so der Große Senat des BFH in der Begründung seines Beschlusses, 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 durchgeführten Reise.

- 21 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 werden 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 Wirtschaftsguts 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 der Steuerpflichtige in seiner Wohnung benutzt, dient sicher der Lebensführung im Sinn der bezeichneten Vorschrift. Das ist aber nicht der Fall, wenn das Radio in einem Betriebsraum steht und in der Mittagspause 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.

- 22 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 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.
- 23 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

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

als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten abzugsfähig 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 geht, 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 Aufteilungsverbot in erster Linie der steuerlichen Gerechtigkeit dient.<sup>4</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 Lebensführung 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 Berufes 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

<sup>4</sup> BFH 13.09.1962, IV 11/61 U, BStBl 1962 III, 539; 11.12.1963, VI 340/62 U, BStBl 1964 III, 98.