

Beiträge für eine Kfz.-Rechtsschutzversicherung entsprechend den Anteilen der betrieblichen Nutzung des Kfz. als BA angesetzt werden (FinMin. Nds. v. 10. 12. 1984 aaO; OFD Hannover v. 29. 9. 1987 aaO; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. E 714).

4. Zusammenfassende Beispiele (ABC der Versicherungsbeiträge)

a) Betriebsausgaben

1025

Beispiele für Versicherungen, die betriebliche Risiken abdecken und deren Beiträge daher BA darstellen:

- ArbGBeträge zur Sozialversicherung für ArbN;
- Aussteuer- und Ausbildungsversicherungen;
- Bauwesenversicherung gegen Bauschäden bis zur Fertigstellung von Betriebsgebäuden;
- Betriebsunterbrechungsversicherungen gegen höhere Gewalt und Einwirkung Dritter;
- Brand- oder Feuerversicherung für Betriebsgebäude;
- Delkredereversicherung gegen den Ausfall betrieblicher Forderungen;
- Diebstahlversicherung für WG des BV und sonstige betrieblich genutzte WG;
- Flug- und Reisegepäckversicherung für eine betriebliche oder berufliche Reise;
- Glas-, Hagel- oder Sturmversicherung für WG des BV;
- Haftpflichtversicherungen gegen betrieblich veranlaßte Haftpflichtschäden;
- Insassenunfall-, Kasko-, Kfz.-Haftpflicht- und Kfz.-Rechtsschutz für betrieblich genutzte Fahrzeuge;
- Krankenversicherung, die nur betriebliche Risiken abdeckt;
- Lebens- und Sterbegeldversicherungen;
- Maschinen-, Maschinengarantie- und Montageversicherung;
- Öltankversicherungen für Betriebe;
- Rechtsschutzversicherungen, die nur betriebliche Risiken abdecken;
- Transportversicherungen;
- Versicherungsbeiträge für den Schutz von ArbN und sonstigen Mitarbeitern.

b) Privatausgaben

1026

Beispiele für Versicherungen, die private Risiken abdecken und deren Beiträge daher keine BA, sondern Privatausgaben darstellen:

- ArbGBeträge zur Sozialversicherung für Gesellschafter;
- Brand-, Feuer-, Glas-, Sturm- und Hagelversicherungen für privat genutzte Gebäude;
- Entführungs- oder Lösegeldversicherung;
- Erbschaftsteuerversicherung;
- Familienrechtsschutzversicherung;
- Hausratsversicherung;
- Haftpflicht- und Kaskoversicherung für private und privat genutzte Fahrzeuge;
- Invaliditäts- und Berufsunfähigkeitsversicherung, die allgemeine Risiken abdeckt;
- Rechtsschutzversicherung, die allgemeine Risiken abdeckt;

- Reisegepäckversicherung ohne betrieblichen Anlaß;
- Sozialversicherungsbeiträge (Kranken-, Pflege-, Unfall-, Arbeitslosen- und Rentenversicherung) für den Stpfl. und seine Angehörigen.

1027 **c) Aufteilung der Versicherungsbeiträge in Betriebs- und Privatausgaben**

Beispiele für Versicherungen, die sowohl betriebliche als auch private Risiken abdecken und deren Beiträge in Betriebs- und in Privatausgaben aufgeteilt werden können:

Sachversicherungen für WG, die sowohl privat als auch beruflich oder betrieblich genutzt werden. Beispielsweise Feuerversicherungen für privat und betrieblich genutzte Gebäude oder Insassenunfall- oder Kaskoversicherungen für privat und betrieblich genutzte Fahrzeuge. Die Aufteilung der Prämien erfolgt in diesen Fällen entsprechend der Nutzungsanteile.

Personenversicherungen, die private und betriebliche Risiken abdecken. Beispielsweise eine allgemeine Unfallversicherung des Unternehmers, die auch spezielle Berufs- und Unfallrisiken mitabdeckt. Eine Aufteilung der Prämien kann erfolgen, wenn und soweit die Beiträge nach den Risiken aufgeschlüsselt werden können und aufgeschlüsselt sind.

Gruppenversicherungen, die Personen umfassen, deren Versicherungsschutz teilweise betrieblich und teilweise privat veranlaßt ist. Beispielsweise allgemeine Gruppenunfallversicherung, die auch den Unternehmer umfaßt. Eine Aufteilung der Prämien kann erfolgen, wenn und soweit die Beiträge nach den verschiedenen Personen aufgeschlüsselt werden können und aufgeschlüsselt sind.

1028–1029 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 4a: Abzug von Schuldzinsen als Betriebsausgaben

Autor: Dr. Ulrich **Schallmoser**, Richter am FG, München

Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**,
Vorsitzender Richter am BFH, München

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4a

Ausgewähltes Schrifttum zum Schuldzinsenabzug vor Einfügung des § 4 Abs. 4a: KEMPERMANN/DITZEN, Die Abgrenzung von betrieblich und privat veranlassten Schuldzinsen beim betrieblichen Kontokorrentkonto, DStZ 1985, 63; DRENECK, Ist die Wiedereinführung des allgemeinen Schuldzinsenabzugs aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten?, DStR 1993, 1429; DRENECK, Vom Kontokorrentbeschluss zum Kontentrennungsbeschluss, DStZ 1998, 182; BEATER, Die Abzugsfähigkeit entnahmebedingter Schuldzinsen, StuW 1989, 170; SIEGEL, Der Irrtum des Großen Senats zu den Mehrkontenmodellen, DStR 1998, 621.

Schrifttum zu § 4 Abs. 4a EStG idF des StEntlG 1999/2000/2002: BAUER/EGGERS, Mehrkontenmodelle ab 1999 – Bestehen noch Gestaltungsspielräume?, StuB 1999, 528; BORNHEIM, Beschränkung des Mehrkontenmodells durch das StEntlG 1999/2000/2002, Auswirkungen des neuen § 4 Abs. 4a EStG 1999 auf Personengesellschaften und deren Finanzierung durch ihre Anteilseigner, DStR 1999, 702; ELSER/NEININGER, Abgrenzbarkeit privat veranlasster Schuldzinsen aus ökonomischer Sicht, DB 1999, 172; GÜNKEL, Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz: Bilanzierung und Verlustverrechnung, DStR 1999, 649; HARTMANN/MEYER, Zur geplanten Neuregelung des betrieblichen Schuldzinsenabzuges, INF 1999, 129; HERGARTEN, Zur geplanten Abschaffung des Zwei-/Drei-Konten-Modells, DStR 1999, 54; HERZIG/DINKELBACH, Die Neuregelung des Schuldzinsenabzugs nach § 4 Abs. 4a EStG, BB 1999, 1136; KORN, Erste Zweifelsfragen und letzte Gestaltungshinweise in 1998 zum Entwurf eines „Steuerentlastungsgesetzes“, KÖSDI 1999, 11824; MÄRKLE/FRANZ, Einschränkung des Schuldzinsenabzugs, Stbg. 1999, 150; MEILLICKE, Zur Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a Nr. 2 EStG, DB 1999, 1285; MEYER/BALL, Neues zum betrieblichen Schuldzinsenabzug entnommener und veräußerter Wirtschaftsgüter, DStR 1999, 781; NEUFANG, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Beseitigung des Mehrkontenmodells, DB 1999, 765; PAUS, Schuldzinsen nach Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe, BB 1999, 1737; PAULY, Der Schuldzinsenabzug nach Abschaffung des Zwei-Konten-Modells, KÖSDI 1999, 12044; SIEGEL, Kreditaufnahme, Mittelverwendung und Mehrkontenmodell, BB 1999, 445; G. SÖFFING, Die neuen Schuldzinsenabzugsverbote des § 4 Abs. 4a EStG, BB 1999, 929; WACKER, Zur Neuregelung des Schuldzinsenabzugs in der „Mehr-Konten-Situation“ – oder: was können wir von Österreich lernen?, DStR 1999, 1001.

Schrifttum zu § 4 Abs. 4a EStG idF des StBereinG 1999: BAUER/EGGERS, Beschränkung des Schuldzinsenabzugs durch § 4 Abs. 4a EStG i.d.F. des StBereinG 1999, StuB 2000, 225; BAUER/EGGERS, Nochmals: Neuregelung des Schuldzinsenabzugs gemäß § 4 Abs. 4a EStG, StuB 2000, 703; DUSKE, Der Schuldzinsenabzug gem. § 4 Abs. 4a EStG – Eine klare Abkehr vom Veranlassungsprinzip?, DStR 2000, 906; EGGESIECKER, Schuldzinsenabzug im Einkommensteuerrecht: der neue § 4 Abs. 4a EStG nach dem BMF-Schreiben vom 22.5.2000, 2. Aufl. 2000; EGGESIECKER, Grundfragen und Anwendungsprobleme zur Begrenzung des Schuldzinsenabzugs im neuen § 4 Abs. 4a EStG, StbJb. 2000/01, 83; EGGESIECKER/ELLERBECK, Verluste als Überentnahmen? – Auslegungsproblem beim neuen § 4 Abs. 4a EStG, DB 2000, 594; EGGESIECKER/ELLERBECK, Das Grundproblem des neuen § 4 Abs. 4a EStG, DB 2000, 802; EGGESIECKER/ELLERBECK, Stellungnahme zum Einführungsschreiben betr. die Neuregelung des Schuldzinsenabzugs nach § 4 Abs. 4a EStG, FR 2000, 689; EGGESIECKER/ELLERBECK, Die Ermittlung der Überentnahmen bei Gewinn-Fiktionen, BB 2000, 1763; EGGESIECKER/ELLERBECK, Die praktikable Ermittlung der Überentnahmen, Kapitalstand als Schlüssel für die Anwendung des neuen § 4 Abs. 4a EStG, StB

2000, 297; ELSER/NEININGER, Die Notwendigkeit einer Betrachtung des Eigenkapitalkontos bei der Abgrenzung privater Schuldzinsen, DB 2000, 994; FRANZ/SEITZ, Der Schuldzinsenabzug nach den Steuerbereinigungsgesetz 1999, Stbg. 2000, 97; GRAF, Optimierung des Schuldzinsenabzugs durch Einsatz des „umgekehrten Zwei-Konten-Modells“, DStR 2000, 1465; HEGEMANN/QUERBACH, Nichtabzugsfähige, betrieblich veranlasste Schuldzinsen – § 4 Abs. 4a EStG i.d.F. des Steuerbereinigungsgesetzes 1999, DStR 2000, 408; HOCH, Zur Neuregelung des Schuldzinsenabzugs nach § 4 Abs. 4a EStG oder die Odyssee des Gesetzgebers bei dem Vorhaben, im Anschluss an die Beschlüsse des Großen Senats des BFH den Schuldzinsenabzug neu zu regeln, DStZ 2000, 358; HUNDSDOERFER/HENNING, Konzept und Praktikabilität einer eigenkapitalbezogenen Begrenzung des Schuldzinsenabzugs – zum neuen § 4 Abs. 4a EStG, BB 2000, 542; JAKOB, Schuldzinsenabzug bei kreditfinanzierter Entnahme – § 4 Abs. 4a EStG i.d.F. des Steuerbereinigungsgesetzes 1999, DStR 2000, 101; KANZLER, Einige Notizen zu landwirtschaftlichen Fragen der Begrenzung des Schuldzinsenabzugs nach § 4 Abs. 4a EStG, INF 2000, 513; KOHLHAAS, Schuldzinsenabzug – Beratungsempfehlungen zur Anwendung des neuen § 4 Abs. 4a EStG, DStR 2000, 901; KORN, Einschränkung des betrieblichen Schuldzinsenabzugs nach § 4 Abs. 4a EStG, Konsequenzen für die Praxis, KÖSDI 2000, 12548; KORN/STRAHL, Rückwirkende Neukonzeption des Schuldzinsenabzugsverbots nach § 4 Abs. 4a EStG, KÖSDI 2000, 12281; KORTH, Neuregelung des Schuldzinsenabzugs: Keine Geltung des § 4 Abs. 4a EStG für Schuldzinsen auf Altkredite aus 1998 und früher, DStR 2000, 1633; MEYER/BALL, Erste Beratungsempfehlungen zum Schuldzinsenabzug nach dem Steuerbereinigungsgesetz 1991, INF 2000, 76; NEUFANG, Die Neuregelung des Schuldzinsenabzugs durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999, Stbg. 2000, 104; NEUFANG, Betrieblicher Schuldzinsenabzug im Lichte des § 4 Abs. 4a EStG, BB 2000, 1702; PAUS, Praxisfragen des betrieblichen Schuldzinsenabzugs, FR 2000, 957; PAUS, Die zweite gesetzliche Neuregelung des Schuldzinsenabzugs, StWa. 2000, 57; PRINZ, Konzeptionsändernde Neufassung des § 4 Abs. 4a EStG (Schuldzinsenabzug) durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 mit Rückwirkung – Erste Einschätzung, FR 2000, 134; PRINZ, Steuerlicher Schuldzinsenabzug – Labyrinth oder Steuerfalle, StJb. 1999/2000, 293; RUDOLPH, Die Nichtabziehbarkeit privater Schuldzinsen bleibt ein Problem, DStZ 2000, 521; SCHULZE ZUR WIESCHE, Steuerliche Behandlung der durch Überentnahme bedingten Schuldzinsen unter besonderer Berücksichtigung der Personengesellschaft, DB 2000, 2189; SÖFFING, Zum Begriff der Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 4a EStG i.d.F. des Steuerbereinigungsgesetzes 1999, DStZ 2000, 203; M. WENDT, Mehrkontenmodelle – Zweiter Versuch einer gesetzlichen Regelung in § 4 Abs. 4a EStG, FR 2000, 417; WIECZOREK, Neuregelung des Schuldzinsenabzugs, Stbg. 2000, 301; GROH, Der missverständene Schuldzinsenabzug, DStR 2001, 105; HAPPE, Gewerbesteuerliche Behandlung der nichtabziehbaren Schuldzinsen, StuB 2001, 959; HORLEMANN, Das umgekehrte Mehrkontenmodell zur Vermeidung von § 4 Abs. 4a EStG?, FR 2001, 336; KAMINSKI, Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische DBA-Betriebsstätte als Entnahme i.S. des § 4 Abs. 4a EStG?, IStR 2001, 129; KOHLHAAS, Betriebliche Veranlassung von Schuldzinsen und die Wechselwirkung von Gewinnerhöhung und Überentnahmen gem. § 4 Abs. 4a EStG, FR 2001, 561; KORN, Auswirkungen von Betriebsveräußerungen, -aufgaben und Umwandlungen auf das Schuldzinsenabzugsverbot nach § 4 Abs. 4a EStG, KÖSDI 2001, 12704; LEX, Die Ermittlung von Über- und Unterentnahmen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG bei Mitunternehmenschaften, DStR 2001, 1005; PAUS, Finanzierung von Anlagevermögen über Kontokorrent-Konten, DStZ 2001, 548; PAUS, Finanzierung gemischt genutzter Grundstücke, NWB F. 3, 12963; SCHALLMOSER, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Schuldzinsenabzugsregelung des § 4 Abs. 4a EStG, FR 2001, 509; KOHLHAAS, Die Neuregelung des Schuldzinsenabzugs gemäß § 4 Abs. 4a EStG, DStR 2002, 298; KORN, Steueränderungsgesetz 2001: Hinweise zu Neuregelungen, KÖSDI 2002, 13179; MAUS, Aktuelles im Zusammenhang mit der Beschränkung des Schuldzinsenabzugs. Vom Leben und Sterben des umgekehrten Zwei-Konten-Modells, StuB 2002, 592; STROTMEIER, Nichtabzugsfähige Schuldzinsen gemäß § 4 Abs. 4a EStG bei Mitunternehmenschaften, NWB F. 3, 12141; M. WENDT, Betrieblicher Schuldzinsenabzug. Erste Änderungen des § 4 Abs. 4a EStG, EStB 2002, 276; HEGEMANN/QUERBACH, Der betrieblicher Schuldzinsenabzug, Herne/Berlin 2003; WÜLLENKEMPER, Zweifel an Verfassungsmäßigkeit der Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG, EFG 2003, 1679; HEGEMANN, Zweifelsfragen zu § 4 Abs. 4a EStG, sj, 2004, 40; HEGEMANN/QUERBACH, Schuldzinsenabzug im Ertragsteuerrecht, LSW Gruppe 5, 1407; HEGEMANN/QUERBACH, Auswir-

kungen des betrieblichen Schuldzinsenabzugsverbots auf die Gewerbesteuer (§ 4 Abs. 4a EStG), NWB F. 5, 1533; KOLBE, Die Berücksichtigung von Unterentnahmen vor dem 1.1.1999 und der Wohnungszwangsentnahme zum 31.12.1998 im Rahmen des § 4 Abs. 4a EStG, StuB 2004, 462; WÄLTERMANN, Zur Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG bei der mehrstöckigen Mitunternehmerschaft, FR 2004, 553; FRIEDEMANN, Der Schuldzinsenabzug bei Personengesellschaften, insbesondere nach Maßgabe von § 4 Abs. 4a EStG, Frankfurt 2005; HEGEMANN/QUERBACH, Aktuelle Fragen zum betrieblichen Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4a EStG, INF 2006, 343; LEY, Die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs bei Mitunternehmerschaften gemäß § 4 Abs. 4a EStG, KÖSDI 2006, 15277; SCHNEIDER/PETRAK, Offene Rechtsfragen zum betrieblichen Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4a EStG, WPg. 2006, 1105; KORTH, BMF-Schreiben zum betrieblichen Schuldzinsenabzug gem. § 4 Abs. 4a EStG, AktStR 2006, 1; WENDT, Erste Erfahrungen mit § 4 Abs. 4a EStG – ein Experimentalgesetz wider Willen, in Festschr. Raupach, 2006, 195; LEY, Der BFH zum betrieblichen Schuldzinsenabzug (§ 4 Abs. 4a EStG) – Folgerungen für die Praxis, DStR 2006, 301.

I. Grundinformation zu Abs. 4a

1030

Die Regelung des Abs. 4a ist der Versuch, den missbräuchlichen Schuldzinsenabzug mit Hilfe des sog. Zweikontenmodells durch eine Abzugsbeschränkung zu verhindern. Nicht abziehbar und dem Gewinn hinzuzurechnen (Satz 4) sind danach Schuldzinsen in Höhe von 6 vH der Überentnahmen eines Wj. (Sätze 1 und 2), wobei Über- und Unterentnahmen vorangegangener Wj. ebenfalls zu berücksichtigen sind (Satz 3). Die Regelung wird durch ein Investitionsprivileg ergänzt (Satz 5) und sinngemäß auf die Einnahmenüberschussrechnung erweitert (Satz 6).

II. Rechtentwicklung des Schuldzinsenabzugs

1031

Vor Inkrafttreten des Abs. 4a konnten private Schuldzinsen bis 1973 als Sonderausgaben abgezogen werden. Nachdem dieser private Schuldzinsenabzug ab 1974 durch das StÄndG 1973 v. 26.6.1973 (BGBl. I 1973, 676; BStBl. I 1973, 545) aufgehoben worden war, rückte die Abgrenzung erwerbsbezogener und privater Schuldzinsen in den Vordergrund. Schwierigkeiten bereiteten vor allem die Zuordnung von Zinsen aus Kontokorrentverbindlichkeiten und die Beurteilung von Ausweichgestaltungen wie des sog. Zweikontenmodells.

Entscheidungen des Großen Senats des BFH: Der Große Senat des BFH war zweimal mit Grundsatzfragen des Schuldzinsenabzugs befasst. Beide Entscheidungen haben Kritik im Schrifttum gefunden und letztlich zur Einfügung des Abs. 4a geführt.

► *Im Kontokorrentbeschluss* entschied der Große Senat, dass nur der betriebliche Teil einer auch durch privat veranlasste Auszahlungen oder Überweisungen entstandenen Kontokorrentverbindlichkeit dem BV zuzurechnen sei und dass nur die auf diesen Teil des Kontokorrentkredits entfallenden Schuldzinsen als BA abgezogen werden dürfen (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817).

► *Im Kontentrennungsbefehl* bestätigte der Große Senat die Grundsätze des Kontokorrentbeschlusses und erkannte das sog. Zwei- oder Mehrkontenmodell an (BFH v. 8.12.1997 – GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193).

Danach waren Schuldzinsen für ein Darlehen, mit dessen Valuta ein betrieblich begründeter Sollsaldo auf einem betrieblichen Kontokorrentkonto ausgeglichen wird, das aber in zeitlichem Zusammenhang mit dem Erwerb eines zur Eigennutzung bestimmten Wohngrundstücks aufgenommen wird, auch dann als BA abziehbar, wenn die BE auf einem anderen Konto angesammelt werden, um eine betragsmäßig der Darlehensvaluta entsprechende Kaufpreisrate für das Grundstück zu zahlen. Die Schuldzinsen

sind danach auch dann als BA abziehbar, wenn der Stpfl. die BA ausschließlich von einem Kontokorrentkonto begleicht, auf dem deshalb keine BE eingehen, weil er diese planmäßig auf ein gesondertes Konto leitet, um von diesem Ausgaben für private Investitionen zu bestreiten. Schuldzinsen sind schließlich auch dann als BA abziehbar, wenn im Betrieb erzielte Einnahmen zur Tilgung eines privaten Darlehens entnommen werden und deshalb ein neues Darlehen zur Finanzierung betrieblicher Aufwendungen aufgenommen wird.

► *Reaktionen auf die Rechtsprechung zum Schuldzinsenabzug:* Auf den Kontentrennungsbeschluss kündigte der *Gesetzgeber* (FinAussch.) eine Korrektur der BFH-Rspr. an (s. SEER, FR 1998, 152 [153] mwN): Zwar sei das Prinzip der Finanzierungsfreiheit dem Grunde nach anzuerkennen, jedoch müssten die durch die Rspr. eröffneten und fiskalpolitisch „nicht akzeptablen“ Gestaltungsmöglichkeiten eingeschränkt werden (BTDDrucks. 14/23, 169; s. auch KORN/STRAHL, KÖSDI 1999, 12445: „typischer Fall rechtsprechungsbrechender Gesetzgebung“).

Im *Schrifttum* hatte die Rspr. des Großen Senats teilweise Kritik (SIEGEL, DStR 1998, 621; RUDOLPH, DStZ 1998, 570) bzw. Ablehnung (SERWE, BB 1998, 674), aber auch Zustimmung erfahren (WOLFF-DIEPENBROCK, DStR 1998, 185; DRENECK, DStR 1998, 182; BADER, FR 1998, 449; SÖFFING, BB 1998, 450; OLBERTZ, BB 1998, 2186; PFALZGRAF/MEYER, INF 1999, 129; differenzierend SEER, FR 1998, 152). Der *Österreichische VGH* hat den als „formale Lösung“ (WOLFF-DIEPENBROCK, DStR 1998, 185 [186]) bezeichneten Weg des BFH abgelehnt (Österr. VGH v. 27.1.1998 – 94/14/0017, FR 1999, 467 mit Anm. P. FISCHER; s. auch WÄCKER, DStR 1999, 1001 [1003]).

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Mit Abs. 4a wurde eine auf der Zinszahlenstaffelmethode beruhende Regelung zur Abgrenzung betrieblicher und privater Kontokorrentzinsen eingeführt (s. BTDDrucks. 14/23, 4f., und 14/265, 5f.; s. auch BTDDrucks. 14/442, 8, und 14/443, 21).

Zur Kritik an dieser Regelung, die letztlich auch zur rückwirkenden Änderung führte, s. HERGARTEN, DStR 1999, 54; MEYER/BALL, DStR 1999, 781; BORNHEIM, DStR 1999, 702; OLBERTZ, BB 1999, 445; SÖFFING, BB 1999, 929; HERZIG/DINKELBACH, BB 1999, 1136; MEILICKE, DB 1999, 1285; NEUFANG, DB 1999, 765; NEUFANG, Stbg. 1999, 505; HARTMANN/MEYER, INF 1999, 129).

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Abs. 4a wurde rückwirkend zum 1.1.1999 (§ 52 Abs. 11) durch die vollständig neu formulierte und noch geltende Vorschrift ersetzt. Dabei lehnte sich der Gesetzgeber an den Formulierungsvorschlag des Deutschen Steuerberaterverbands v. 22.10.1999 an (zu Einzelheiten s. PASCH, DStZ 2000, 117).

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): In Satz 5 aF (jetzt: Satz 4) wurde die Bagatellgrenze von 4000 DM, die umgerechnet 2045,17 € entsprechen, auf 2050 € aufgerundet.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Abs. 4a Satz 3 idF des StBereinG 1999 wurde mit Wirkung ab VZ 2001 gestrichen; Satz 4 aF (nunmehr Satz 3) wurde um einen Halbsatz erweitert, wonach bei der Ermittlung der Überentnahme vom Gewinn ohne Berücksichtigung der nach Maßgabe dieses Absatzes nicht abzichbaren Schuldzinsen auszugehen ist (s. Anm. 1058).

In der Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 11 Satz 2 idF des StÄndG 2001 wurde „klarstellend“ angeordnet (BTDDrucks. 14/6877, 28), dass Über- und Unterentnahmen aus Wj. vor 1999 unberücksichtigt bleiben (s. Anm. 1038, 1072). Bei vor dem 1.1.1999 eröffneten Betrieben sollen im Fall der Betriebsaufgabe bei der Überführung von WG aus dem BV in das PV die Buchwerte nicht als Entnahme anzusetzen sein; im Fall der Betriebsveräußerung ist nur der Veräußerungsgewinn als Entnahme anzusetzen (§ 52 Abs. 11 Satz 3 idF des StÄndG 2001).

Reformüberlegungen zur Regelung des Schuldzinsenabzugs: Auch die „entschärfte“ Neuregelung des Abs. 4a verletzt das Prinzip der Finanzierungsfreiheit (s. Anm. 1036) und den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (s. Einf. ESt. Anm. 35, 540 f.).

► *Wiedereinführung des privaten Schuldzinsenabzugs:* Folglich richtet sich eine Reformüberlegung zur Lösung der mit der Abgrenzung betrieblicher und privater Schuldzinsen verbundenen Probleme auf die (beschränkte) Wiedereinführung des privaten Schuldzinsenabzugs.

Zwar bestehen uE keine Zweifel, dass private Schuldzinsen von Verfassungen wegen anders behandelt werden können als betrieblich veranlasste Schuldzinsen und die voraussetzungslose Wiedereinführung des privaten Schuldzinsenabzugs (zB auch für Konsumkredite) weder verfassungsrechtlich geboten (BFH v. 29.7.1998 – X R 105/92, BStBl. II 1999, 81; v. 15.10.1999 – IX R 84/95, BFH/NV 2000, 429) noch volkswirtschaftlich und steuerpolitisch wünschenswert ist, jedoch wäre ein eingeschränkter Schuldzinsenabzug – etwa bei der Fremdfinanzierung von selbstgenutzten Eigenheimen – zur teilweisen Wiederherstellung einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit jedenfalls geeignet (glA SEER, FR 1998, 152 [154]; EGGESIECKER/ELLERBECK, DB 2000, 594; weitergehend DRENSECK, Festschr. L. Schmidt, 1993, 845 [863 ff.]; DRENSECK, DStR 1993, 1429).

► *Fiktiver Zinsabzug für Eigenkapital:* Erwägenswert ist auch die Zinsbereinigung des Unternehmensgewinns durch Einführung eines fiktiven Zinsabzugs für Eigenkapital. Dies könnte der ggf. vorteilhaften Entnahme von Eigenkapital aus dem Betrieb bei gleichzeitiger Fremdfinanzierung von BA sowie der Verlagerung privater Verbindlichkeiten in die unternehmerische Sphäre den Boden entziehen, die Ermittlung nicht abziehbarer BA nach Abs. 4a überflüssig machen und die stl. Diskriminierung von eigenfinanzierten Investitionen beseitigen (vgl. hierzu allgemein SCHOLTISSEK, DStZ 2000, 124; zu Einzelheiten s. BRUCKNER, ÖStZ 1998, 599 [602]; zu den Steuer- und Investitionswirkungen der geplanten Eigenkapitalverzinsung s. WURMSDOBLER, DStZ 1999, 585).

Einstweilen frei.

1032–1035

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4a

1. Bedeutung des Abs. 4a

1036

Haushaltspolitische Bedeutung: Die gesetzgeberische Reaktion zur Korrektur der BFH-Rspr. diente fiskalischen Zwecken (BTDrucks. 14/443, 61); aufgrund einer angespannten Haushaltslage sollten stl. Gestaltungsmöglichkeiten, die der Gesetzgeber mit Blick auf die Zwei- oder Mehrkontenmodelle befürchtete, eingeschränkt werden (BTDrucks. 14/265, 170)

Die steuersystematische Bedeutung der Neuregelung des Schuldzinsenabzugs erschließt sich am Maßstab des BA-Begriffs und dem Grundsatz der Finanzierungsfreiheit.

► *Keine Durchbrechung des Veranlassungsprinzips:* Durch Abs. 4a wird das in Abs. 4 verankerte Veranlassungsprinzip nicht durchbrochen. Der Neuregelung unterliegen nur Schuldzinsen, die betrieblich veranlasst sind. Dies erfordert im Hinblick auf die stl. Abziehbarkeit eine zweistufige Prüfung: In einem ersten Schritt ist zu ermitteln, ob und inwieweit Schuldzinsen zu den betrieblich veranlassenen Aufwendungen gehören. Im zweiten Schritt muss geprüft werden, ob der Schuldzinsenabzug im Hinblick auf Überentnahmen beschränkt ist.

GlA BFH v. 21.9.2005 – X R 46/04, BStBl. II 2006, 125; v. 21.9.2005 – X R 47/03, BStBl. II 2006, 504; BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 1; BAUER/EGGERS, StuB

2000, 703; PAUS, FR 2000, 957; NEUFANG, BB 2000, 1702 [1707]; aA M. WENDT, FR 2000, 417 (428); GROH, DStR 2001, 105; JAKOB, DStR 2000, 101 (102); EGGESIECKER/ELLERBECK, FR 2000, 689; EGGESIECKER/ELLERBECK, BB 2000, 802; DUSKE, DStR 2000, 906.

► *Neuer Typus nichtabziehbarer Betriebsausgaben:* Mit der neu gefassten Regelung wird eine neuer Typus nicht abziehbarer BA geschaffen (s. auch KORN/STRAHL, KÖSDI 1999, 11824 [11826]; HERZIG/DINKELBACH, BB 1999, 1136; HEGEMANN/QUERBACH, DStR 2000, 408). Uneingeschränkt berücksichtigungsfähig sind Schuldzinsen nur noch, wenn die Summe des Gewinns und der Einlagen im Wj. die Summe der privaten Entnahmen übersteigt (Abs. 4a Satz 1). Der Schuldzinsenabzug wird davon abhängig gemacht, dass Entnahmen aus aufgelaufenen Gewinnen und Einlagen, dh. faktisch aus dem in der Bilanz ausgewiesenen Eigenkapital des Betriebs, bestritten werden. Ist dies nicht der Fall, wird eine „mittelbare private Veranlassung“ unterstellt und der Gewinn durch außerbilanzielle Hinzurechnung der typisierend ermittelten, nicht abziehbaren Schuldzinsen korrigiert. Entnahmen werden insoweit gedanklich getrennt in solche, die nach Abs. 4a weiterhin zulässig sind, weil sie durch das im Betrieb vorhandene Eigenkapital gedeckt sind, und in sog. Überentnahmen, die nicht mehr durch das betriebliche Eigenkapital gedeckt sind. Die Vorschrift lehnt sich mit dieser Zweckorientierung am Leitbild des Kommanditisten an. Dieser ist zwar grundsätzlich berechtigt, Entnahmen zu tätigen; entsteht oder vergrößert sich dadurch jedoch ein negatives Kapitalkonto, treten die Rechtsfolgen des § 15a Abs. 3 ein (s. § 15a Anm. 147 ff.).

► *Einschränkung des Prinzips der Finanzierungsfreiheit:* Nach dem Zweck der Neufassung des Abs. 4a soll der Unternehmer nicht mehr die vollständigen Einnahmen des Betriebs, sondern nur noch den im Unternehmen erwirtschafteten Gewinn sowie ggf. geleistete Einlagen entnehmen können. Der Grundsatz der Finanzierungsfreiheit (vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817 [823]) wird hierdurch beschränkt (glA SCHMIDT/HEINICKE XXV. § 4 Rn. 523 aE „rigide Einschränkung“).

Der Grundsatz der Finanzierungsfreiheit ist eine Schöpfung der Rspr., die schlagwortartig in der neueren Rspr. des BFH im Zusammenhang mit der stl. Behandlung kapitalersetzender Darlehen verwendet (s. etwa BFH v. 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532; v. 5.2.1992 – I R 79/89, BFH/NV 1992, 629, und v. 24.4.1997 – VIII R 23/93, BStBl. II 1999, 342) und später auf den Schuldzinsenabzug übertragen wurde (zuerst durch BFH v. 19.7.1995 – X R 48/94, BStBl. II 1995, 882). Zum Grundsatz der Finanzierungsfreiheit im Gesellschaftsrecht vgl. ua. BGH v. 26.11.1979 – II ZR 104/77, BGHZ 75, 334 (337); v. 13.7.1981 – II ZR 256/79, BGHZ 81, 252 (257), und v. 26.3.1984 – II ZR 171/83, BGHZ 90, 381 (390).

1037 2. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4a

Die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift ist unter verschiedenen Gesichtspunkten in Frage gestellt worden.

Keine unzulässige Rückwirkung: Die Änderung des Abs. 4a durch das StBereinG 1999 hält sich, was den zeitlichen Anwendungsbereich betrifft, im Bereich zulässiger tatbestandlicher Rückknüpfung (BFH v. 21.9.2005 – X R 47/03, DStR 2005, 2155; FG Münster v. 16.10.2003, EFG 2004, 171, rkr; SCHALLMOSER, FR 2001, 509 [511 f.]).

Kein Verstoß gegen das Demokratieprinzip: Die Neuregelung ist durch den Vermittlungsausschuss in das EStG eingeführt worden. Das Demokratieprinzip in Gestalt des Parlamentsvorbehalts (Art. 20 Abs. 3, Art. 76 Abs. 1 GG) ist

gleichwohl nicht verletzt (BFH v. 21.9.2005 – X R 47/03, DStR 2005, 2155; SCHALLMOSER, FR 2001, 509 [511]; M. WENDT, FR 2000, 417 [423]).

Kein Verstoß gegen das Nettoprinzip und das Bestimmtheitsgebot: Abs. 4a ist unter dem Blickwinkel des Nettoprinzipis verfassungsrechtlich unbedenklich, da er an Überentnahmen und somit an private Ursachen anknüpft. Die Regelung ist uE auch hinreichend bestimmt (glA BFH v. 7.3.2006 – X R 44/04, BStBl. II 2006, 588; BLÜMICH/WIED, § 4 EStG Rn. 610).

Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 GG durch Typisierung des Schuldzinsenabzugs: Im Rahmen des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums sind strechtl. Regelungen nach Art. 3 Abs. 1 GG so auszugestalten, dass die Gleichheit im Belastungserfolg für alle Stpfl. hergestellt werden kann. Diesem Anspruch wird die Regelung in Abs. 4a uE nicht gerecht.

► *Dem Grunde nach* ist die typisierende Regelung verfassungsgemäß (vgl. BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 [341]; v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63, BVerfGE 21, 12 [27]; v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 [6]). Dem Gesetzgeber steht ein weiter Gestaltungsspielraum zu, um die mit einer Typisierung verbundenen Ziele der Praktikabilität und der Steuervereinfachung zu erreichen (BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92 aaO; v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, FR 2000, 48 [52]; s. auch BFH v. 24.2.2000 – III R 59/98, BStBl. II 2000, 273 – Privatentnahme PKW).

► *Typisierende Regelung der Höhe nach verfassungswidrig?* Die in Abs. 4a Satz 4 erfolgte Typisierung begegnet sowohl der Höhe nach als auch wegen ihrer fehlenden Widerlegbarkeit schwerwiegenden verfassungsrechtlichen Bedenken.

▷ *Grenzen bei unwiderlegbaren Typisierungen:* Obwohl dem Gesetzgeber bei Typisierungen von Verfassungs wegen ein weiter Spielraum zur Verfügung steht, sind auch ihm gewisse Grenzen gesetzt (BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvR 845/58 aaO; v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63 aaO; v. 29.5.1990 – 1 BvL 20, 26/84 und 4/86, BVerfGE 82, 60 [95 ff.]; v. 22.7.1991 – 1 BvR 829/89, HFR 1992, 424). Für Typisierungen, die der Stpfl. nicht durch Nachweise widerlegen kann, fordert das BVerfG, dass zum einen davon nur eine kleine Zahl betroffener Stpfl. benachteiligt wird, weil sie einen für sie günstigeren Sachverhalt als den in der Typisierung unterstellten verwirklicht haben, und dass zum anderen dieser Verstoß gegen den Gleichheitssatz im Einzelfall nicht sehr intensiv ist (grundlegend BVerfG v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63 aaO; v. 29.5.1990 – 1 BvL 20, 26/84 und 4/86 aaO; v. 22.7.1991 – 1 BvR 829/89 aaO).

▷ *Fehlende Escape-Regel führt zu verfassungswidriger Ungleichbehandlung:* Bei der Regelung in Abs. 4a Satz 4 handelt es sich um eine unwiderlegbare Typisierung; die gesetzliche Regelung unterstellt laufende Entnahmen zur Monatsmitte in gleichbleibender Höhe bei einem angenommenen Zinssatz von 12 vH (s. Anm. 1069). Derartige, von einem regelmäßigen Verhalten des Stpfl. ausgehende typisierende Regelungen weisen naturgemäß Unschärfen auf, die von Verfassungs wegen grds. hingenommen werden müssen. Abs. 4a legt indes einen unabänderlichen Zinssatz zugrunde, ohne auf den Zeitpunkt der Entnahme und damit auf die zeitliche Wirkung der Überentnahme im Wj. Rücksicht zu nehmen und ohne dem Stpfl. über eine Escape-Regel die Möglichkeit einzuräumen, einen im Einzelfall tatsächlich geringeren „mittelbar privaten“ Zinsaufwand nachzuweisen. Bei unterschiedlichen Entnahmezeitpunkten führt dies zu einer Gleichbehandlung derart unterschiedlicher Sachverhalte, dass uE von einem Verstoß gegen den Gleichheitssatz auszugehen

ist (s. Anm. 1069; SCHALLMOSER, FR 2001, 509 [514 f.]; offen geblieben in BFH v. 12.12.2003 – XI B 89/03, nv. [juris]; v. 7.3.2006 – X R 44/04, BStBl. II 2006, 588).

Die Gegenauffassung beruft sich auf den gesetzgeberischen Spielraum bei Typisierungen (BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 611) oder verzichtet auf eine Begründung (FG Münster v. 6.8.2004 – 11 K 4399/03 E, G, juris, i. Erg. bestätigt durch BFH v. 7.3.2006 – X R 44/04, BStBl. II 2006, 588; vgl. auch FG Münster v. 16.10.2003, EFG 2004, 171, rkr., sowie FG Münster v. 20.2.2002, EFG 2002, 900, aufgeh. und zurückverw. durch BFH v. 11.2.2003 – XI B 72/02, nv.).

- ▷ *Ungleiche Belastung bei Rumpfwirtschaftsjahren*: Die der Typisierung zugrunde liegende Annahme einer regelmäßigen Entnahme bei einem angenommenen Zinssatz von jährlich 12 vH führt insbes. auch im Fall zwischengeschalteter RumpfWj. zu ungleichen Belastungen, die uE durch die mit der Typisierung einhergehenden Vorteile nicht mehr gerechtfertigt sind (SCHALLMOSER, FR 2001, 509 [515 f.]).

Verstoß gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 GG) wegen Nichtberücksichtigung von Unterentnahmen aus vor dem 1.1.1999 endenden Wj. ab dem VZ 2001: Da § 52 Abs. 11 Satz 1 EStG 1999 die Einbeziehung von Über- und Unterentnahmen aus vor dem 1.1.1999 endenden Wj. nicht ausschloss, hat der Gesetzgeber in § 52 Abs. 11 Satz 2 idF des StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4) „klarstellend“ (BTDrucks. 14/6877, 28) angeordnet, dass solche Über- und Unterentnahmen unberücksichtigt bleiben; dies führt aber jedenfalls in den VZ 1999 und 2000 nicht dazu, dass ein zum 1.1.1999 vorhandenes positives Kapitalkonto ohne Einfluss auf die (nicht) abziehbaren Schuldzinsen wäre (BFH v. 21.9.2005 – X R 47/03, BStBl. II 2006, 504). UE kann die Regelung in § 52 Abs. 11 Satz 2 idF des StÄndG 2001 auch nicht dazu führen, dass ein am 1.1.1999 vorhandenes und in den Jahren 1999 und 2000 nicht abgeschöpftes Unterentnahmevermögen am 1.1.2001 „untergeht“ und damit bei der Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen in den VZ nach 2001 nicht mehr berücksichtigt werden darf. Eine dahin gehende „Typisierung“ dürfte schon wegen der zweifelhaften (vgl. BFH v. 21.9.2005 – X R 47/03, aaO; PAUS, FR 2006, 412 [413]) Annahme, dass in den Jahren vor 1999 Überentnahmen weitaus häufiger vorgekommen sind als Unterentnahmen, zu ungleichen Belastungen führen, die durch die mit der Typisierung einhergehenden Vorteile nicht mehr gerechtfertigt sind (glA LEX, DStR 2006, 301 [305]); SÖFFING, BB 2006, 2271 [2273]; NEUFANG, BB 2006, 855 [859]; krit. DÖTSCH, BFH-PR 2006, 58 [59]; aA FG Bad.-Württ. v. 26.1.2006, EFG 2006, 1817, nrkr., Az. BFH: X R 30/06; FG Münster v. 10.2.2005, EFG 2005, 1177, rkr.; SCHULZ, NWB F. 3, 14085 [14088]). Zudem führt die Vorschrift zu einer Ungleichheit im Belastungserfolg bei nach dem 31.12.1998 gegründeten Unternehmen, die durch Unterentnahmen in den Jahren 1999 und 2000 Entnahmepotenzial geschaffen haben (glA GRÜTZNER, StuB 2006, 49).

Verstoß gegen das Vertrauensschutzprinzip: Die mit § 52 Abs. 11 Satz 2 idF des StÄndG 2001 einhergehende Rückwirkung verstößt uE auch gegen das rechtsstaatlich verbürgte Prinzip von Rechtssicherheit und Vertrauensschutz (Art. 20 Abs. 3 GG), da sie Dispositionen – die Schaffung von Eigenkapital – aus der Zeit vor Einführung des Abs. 4a entwertet, ohne dass das Änderungsinteresse des Gesetzgebers ersichtlich das Vertrauensschutzinteresse des Einzelnen überwiegen könnte (glA WENDT, Festschr. Raupach, 2006, 195 [204]; KORN, KÖSDI 2002, 13178 [13179]).

IV. Geltungsbereich des Abs. 4a

1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich

1040

Sachlicher Geltungsbereich: Abs. 4a gilt ausschließlich für die Ermittlung der Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3). Für Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 1 Nr. 4–7) gilt Abs. 4a mangels Verweis in § 9 Abs. 5 nicht; die bisherige Rspr. zum Kontokorrentkonto und zu den Zwei- bzw. Mehrkontenmodellen (s. Anm. 1031) bleibt insoweit anwendbar (glA M. WENDT, FR 2000, 417 [430]). Für den Bereich der Überschusseinkünfte besteht daher weiter die Möglichkeit, dem Grunde nach privat veranlasste Aufwendungen mit Hilfe der von der Rspr. anerkannten Gestaltungen in den Einkünftebereich zu verlagern.

► *Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich:* Abs. 4a gilt für die Ermittlung der Gewinneinkünfte durch Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 (s. Vor §§ 4–7 Anm. 5, 7). Zu den Verweisungsnormen des Abs. 1 Satz 6 und § 5 Abs. 6 s. Anm. 712.

► *Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung:* Abs. 4a ist wie Abs. 4 auch bei der Ermittlung des Gewinns durch Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 anzuwenden (s. Anm. 711). Dies folgt schon aus Abs. 3, aber auch aus Abs. 4a Satz 6, der die sinngemäße Anwendung der Vorschrift insoweit ausdrücklich angeordnet.

► *Land- und forstwirtschaftlichen Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen:* Mangels eines ausdrücklichen, Satz 6 entsprechenden Verweises ist str., ob Abs. 4a auf die Gewinnermittlung gem. § 13a anzuwenden ist.

▷ *Die FinVerm.* geht – ohne weitere Begründung – von der Nichtanwendung des Abs. 4a auf die Durchschnittssatzgewinnermittlung aus (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 35).

▷ *Stellungnahme:* UE sind die Beschränkungen des Abs. 4a im Rahmen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a zu beachten, soweit Gewinne entsprechend Abs. 3 durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt werden.

GlA KANZLER, INF 2000, 513; EGGESIECKER/ELLERBECK, FR 2000, 689; EGGESIECKER/ELLERBECK, BB 2000, 1763; EGGESIECKER/ELLERBECK, StbJb. 2000/2001, 83 [101].

§ 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 und 2 bezieht in den Durchschnittssatzgewinn auch die sog. Sondergewinne mit ein; insoweit verweist § 13a Abs. 6 Satz 2 – ebenso wie Abs. 4a Satz 6 – auf die entsprechende Anwendung der Regelungen zur Einnahmenüberschussrechnung. Zweck der Verweisung in Satz 6 ist es, die Besteuerungsgleichheit hinsichtlich der Berücksichtigung von Schuldzinsen bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich und der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung herzustellen. Dies gilt ungeachtet der nur partiellen Anwendung der Einnahmenüberschussrechnung auch für die Rückverweisung in § 13a Abs. 6 Satz 2.

► *Auf die Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im int. Verkehr* (§ 5a) findet Abs. 4a keine Anwendung, da bei der sog. Tonnagebesteuerung ein durch Schuldzinsen bedingter Aufwand auf die Gewinnermittlung keinen Einfluss hat (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 35; s. auch SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIV, § 5a Rn. 10).

Noch ungeklärt ist die Frage, was mit einem vorhandenen Über- oder Untertentnahmenvolumen beim Übergang vom Bestandsvergleich zur Tonnagebesteuerung zu geschehen hat. Da auch im Zeitraum der Tonnagebesteuerung Entnahmen und Einlagen getätigt werden können, müsste uE für den Zeitraum der Gewinnermittlung nach § 5a eine Art *Schattenveranlagung* für Zwecke des Abs. 4a durchgeführt werden (zum Begriff der Schattenveranlagung s. BFH v. 13.5.1993 – IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100; zu

Vollzugsproblemen s. § 32b Anm. 13, 112 f.). Endet die Tonnagebesteuerung (zur zeitlichen Bindung s. § 5a Abs. 3 Sätze 3 u. 4), ist die Schattenveranlagung im Rahmen einer Nachfeststellung durchzuführen. Dies wird in der Praxis allerdings zu einem erheblichen Vollzugsaufwand führen. Fraglich ist, ob die FinVerw. generell oder im Einzelfall bereit ist, zur Vereinfachung der Besteuerung ein vorhandenes, formlos festgestelltes (vgl. BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 12) Über- oder Untertnahmevermögen für den Zeitraum der Tonnagebesteuerung schlicht „einzufrieren“ oder gar dem Stpfl. die Möglichkeit einzuräumen, bei einem mit dem erneuten Wechsel der Gewinnermittlungsart verbundenen Ende der Tonnagebesteuerung entsprechend der „Anlaufregelung“ in BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 36, mit 0 € zu beginnen.

Der persönliche Geltungsbereich entspricht dem der Abs. 4 und 5 (s. Anm. 707 zur Anwendung auf unbeschränkt und beschränkt Stpfl.).

1041 2. Anwendung des Abs. 4a auf Personengesellschaften

Abs. 4a findet auf gewerblich tätige oder gewerblich geprägte PersGes. Anwendung. Demgegenüber ist Abs. 4a bei vermögensverwaltenden PersGes., die lediglich Überschusseinkünfte erzielen, nicht anzuwenden. Besonderheiten ergeben sich bei der Frage, ob die nichtabziehbaren Zinsen und Überentnahmen gesellschafts- oder gesellschafterbezogen zu ermitteln sind.

Gesellschaftsbezogene Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen: Der Normzweck, Schuldzinsen nur noch uneingeschränkt zu berücksichtigen, wenn sie aus Eigenkapital des Betriebs bestritten werden können, gebietet uE eine gesellschaftsbezogene typisierende Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen bei PersGes. und Mitunternehmenschaften.

GIA FG Münster v. 6.8.2004, FGReport 2004, 85, rkr.; FG Münster v. 27.9.2002, EFG 2003, 74, nrkr., Az. BFH: VIII R 90/02; FG Düss. v. 16.7.2001, EFG 2001, 1269, i. Erg. bestätigt durch BFH v. 6.2.2002 – VIII B 82/01, BFH/NV 2002, 647; BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 30; NEUFANG, Stbg. 2000, 104; NEUFANG, BB 2000, 1702; BAUER/EGGERS, StuB 2000, 225; KORN/STRAHL, KÖSDI 2000, 12281; KANZLER, INF 2000, 513 [517]; WÄLTERMANN, FR 2004, 553 [554 f.].

Die Gegenansicht (zB PRINZ, FR 2000, 134; M. WENDT, FR 2000, 417; FRANZ/SEITZ, Stbg. 2000, 97; PAUS, FR 2000, 957; SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2000, 2189; MEYER/BALL, INF 2000, 76; LEY, DSrR 2001, 1005 [1008]; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 604) wendet hiergegen insbes. ein, dass die Gesellschaft keine private Sphäre besitze, Überentnahmen daher nur durch die Gesellschafter vorgenommen werden könnten und diesen zuzurechnen seien; sie hält daher eine gesellschafterbezogene Betrachtung für zutreffend. UE greift diese Argumentation zu kurz; zwar sind Entnahmen gesellschafterbezogene und -bestimmte Vorgänge, jedoch kann eine Gewinnhinzurechnung nur bei dem Gewinnermittlungssubjekt selbst ansetzen. Die gesellschafterbezogene Sicht liefe zudem auf eine Anwendung des engen Betriebsbegriffs hinaus, der im Gesetz keine Stütze findet (s. Vor §§ 4–7 Anm. 89).

Eine gesellschaftsbezogene Anwendung der Überentnahmeregelung bei PersGes. und Mitunternehmenschaften hat zur Folge, dass auf den stl. Gesamtgewinn (ggf. unter Einbeziehung von Ergänzungs- und Sonderbilanzen) abzustellen ist. Maßgebend ist daher die Summe der Einlagen sowie der Entnahmen aller Mitunternehmer. Ein Hinzurechnungsbetrag ist den Mitunternehmen nach dem Gewinnverteilungsschlüssel hinzuzurechnen, es sei denn, die Mitunternehmer haben eine abweichende Verteilung vereinbart (HEGEMANN/QUERBACH, Der betriebliche Schuldzinsenabzug, 2003, 72 ff.; zu Besonderheiten der Verteilung bei land- und forstwirtschaftlichen Ehegattengesellschaften s. KANZLER, INF 2000, 513 [517]; zur mehrstöckigen Mitunternehmenschaft s. WÄLTERMANN, FR 2004, 553; zu Besonderheiten bei der GmbH & Co. KG s. STROTMEIER, NWF F. 3, 12141).

Eine Vereinbarung über einen vom Gewinnverteilungsschlüssel abweichenden Hinzurechnungsbetrag für die ersten beiden Wj., in denen Abs. 4a anzuwenden ist, kann nach BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 30, auch noch rückwirkend geschlossen werden. UE muss eine nachträgliche Änderung der Verteilung generell, zB im Anschluss an eine Betriebsprüfung, möglich sein (glA KANZLER, INF 2000, 513 [517]).

Aus der gesellschaftsbezogenen Sicht folgt, dass der Bagatellbetrag iHv. 2050 € gem. Satz 4 nicht jedem Mitunternehmer, sondern nur einmal gewährt wird (FG Münster v. 6.8.2004, FGReport 2004, 85, nrkr., Az. BFH: IV R 50/04; FG Münster v. 27.9.2002, EFG 2003, 74, nrkr., Az. BFH: VIII R 90/02; BMF v. 17.11.2005 aaO Tz. 25, 30; KANZLER aaO; aA BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 604; M. WENDT, FR 2000, 417 [431]; s. Anm. 1075).

3. Anwendung des Abs. 4a auf Kapitalgesellschaften

1042

Abs. 4a gilt grds. nicht für die KapGes., obschon § 8 Abs. 1 KStG die Anwendung des Abs. 4a formalrechtl. ermöglichen würde (glA PRINZ, FR 2000, 134; PAULY, KÖSDI 1999, 12044 [12056]; SÖFFING, BB 1999, 929 [941]).

Keine Anwendung auf offene Gewinnausschüttungen: Die in Abs. 4a angesprochenen Zahlungsvorgänge privater Natur sind bei der KapGes. nicht vorstellbar, da diese nicht über eine außerbetriebliche Privatsphäre verfügt (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123 = FR 1997, 311; v. 8.7.1998 – I R 123/97, BFHE 186, 540 = FR 1998, 1091).

Ein Durchgriff auf die Ebene der Gesellschafter einer KapGes. bzw. deren „private Sphäre“ ist uE nicht zulässig (glA PRINZ, FR 2000, 134; M. WENDT, FR 2000, 417 [432]). Abs. 4a gilt daher auch dann nicht für KapGes., wenn offene Gewinnausschüttungen oder angemessene Leistungsentgelte der KapGes. (zB Geschäftsführergehälter) refinanziert werden (glA PAULY aaO; MÄRKLE/Franz, Stbg. 1999, 150 [155]).

Keine Anwendung auf verdeckte Gewinnausschüttungen: Die Regelungen des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG gehen den estrechtl. Bestimmungen über die Entnahme als *lex specialis* vor (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 [354]). Eine Anwendung des Abs. 4a auf vGA der KapGes. kommt aus diesem Grund ebenso wenig in Betracht (glA M. WENDT, FR 2000, 417 [432]; zweifelnd KORN/STRAHL KÖSDI 2000, 12281 [12283] für über das stl. Buchkapital hinausgehende vGA; allgemein zur stl. Behandlung von durch vGA veranlassten Schuldzinsen s. MEILICKE/SANGEN-EMDEN, FR 1998, 938).

Kapitalgesellschaft als Mitunternehmer: Abs. 4a findet allerdings dann Anwendung, wenn einer KapGes. gewerbliche Einkünfte als Mitunternehmer zugerechnet werden.

V. Verhältnis des Abs. 4a zu anderen Vorschriften

1043

Verhältnis zu § 4 Abs. 4 (Betriebsausgaben): Das Veranlassungsprinzip wird durch Abs. 4a nicht berührt. Schuldzinsen, die dem Grunde nach durch den Betrieb veranlasst, aber auf Überentnahmen zurückzuführen sind und damit Abs. 4a unterfallen, dürfen allerdings im Ergebnis den Gewinn nicht mindern.

Verhältnis zu § 9 (Werbungskosten): Abs. 4a gilt nicht für den Abzug von Schuldzinsen als WK im Rahmen der Überschusseinkünfte (s. Anm. 1040). Für den Bereich der Überschusseinkünfte besteht daher weiter die Möglichkeit, dem Grunde nach privat veranlasste Aufwendungen mit Hilfe der von der Rspr. anerkannten Gestaltungen in den Einkünftebereich zu verlagern.

Verhältnis zum Körperschaftsteuerrecht: Abs. 4a gilt nicht für die KapGes. (s. Anm. 1042); Abs. 4a ist daher keine spezielle Regelung zu § 10 KStG.

Verhältnis zum Gewerbesteuerrecht: Eine auf Abs. 4a beruhende Gewinnhinzurechnung nicht abziehbarer Schuldzinsen führt bei gewerblichen Einkünften uU zu einer höheren Gewerbesteuerfestsetzung, wenn der Freibetrag des § 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG überschritten ist. Die wechselseitige Abhängigkeit von Gewinnhinzurechnung nach Abs. 4a einerseits und Gewerbesteuererhöhung andererseits führt zu einem In-Sich-Effekt, der bei der Berechnung der als Aufwand zu berücksichtigenden GewSt. zu beachten ist (s. KOHLHAAS, DStR 2000, 901 [903]; M. WENDT, FR 2000, 417 [432]; HUNDSDOERFER/HENNING, BB 2000, 542).

Die nach Abs. 4a nicht abziehbaren Schuldzinsen können Dauerschuldzinsen iSd. § 8 Satz 1 Nr. 1 GewStG enthalten, die dem gewerblichen Gewinn iSd. § 7 GewStG zur Hälfte hinzuzurechnen sind. Dadurch kommt es zu einer gewstl. Doppelbelastung, die der Gesetzgeber bislang nicht durch eine entsprechende Kürzungsvorschrift in § 9 GewStG wieder beseitigt hat (s. KOHLHAAS aaO, 903 f.; NEUFANG, Stbg. 2000, 104 [108 f.]; M. WENDT aaO; HUNDSDOERFER/HENNING aaO; HEGEMANN/QUERBACH, NWB F. 5, 1533; HAPPE, StuB 2001, 959).

Nach BMF v. 17.11.2005 (BStBl. I 2005, 1019 Tz. 21) ist im Hinblick auf den Ansatz des Hinzurechnungsbetrags eine Neuberechnung der GewStRückstellung nicht erforderlich (s. auch HEGEMANN/QUERBACH aaO, zur sog. Berechnungs-Interpolation).

1044–1047 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Sätzen 1–6: Abzugsverbot für Schuldzinsen bei Überentnahmen

I. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 1: Schuldzinsen bei Überentnahmen

1. Begriff der Schuldzinsen

1048 a) Schuldzinsbegriff der Rechtsprechung

Die Steuergesetze enthalten keine Definition der Schuldzinsen.

Der Begriff der Schuldzinsen umfasst nach der Rspr. sämtliche einmaligen oder laufenden Leistungen in Geld oder Geldeswert, die ein Schuldner an den Gläubiger als Entgelt für die Überlassung von Kapital zur Nutzung entrichtet (BFH v. 6.7.1973 – VI R 379/70, BStBl. II 1973, 868 mwN).

Zu den Schuldzinsen iS dieser Definition gehören damit nicht nur wiederkehrende Zinszahlungen, sondern zB auch das bei der Valutierung eines betrieblichen Darlehens einbehaltene *Dammum* (BFH v. 25.10.1979 – VIII R 59/78, BStBl. II 1980, 353; v. 12.7.1984 – IV R 76/82, BStBl. II 1984, 713; BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 22), im Zusammenhang mit dem betrieblichen Darlehen angefallene *Bearbeitungs- und Verwaltungsgebühren* (BFH v. 26.9.1979 – VI R 82/76, BFHE 128, 539), *Bereitstellungszinsen* (BFH v. 1.7.1960 – VI 159/59 U, BStBl. III 1960, 347; v. 13.12.1983 – VIII R 173/83, BStBl. II 1984, 428 [432]), *Vorfälligkeitsentschädigungen* (BFH v. 23.1.1990 – IX R 8/85, BStBl. II 1990, 464; v. 23.4.1996 – IX R 5/94, BStBl. II, 595), *Geldbeschaffungskosten* (BFH v. 1.10.2002 – IX R 72/99, BStBl. II 2003, 399) oder *Avalprovisionen* (hierzu s. § 9 Anm. 360, 385; s. auch BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 940 „Schuldzinsen“; SCHMIDT/HEINICKE XXV, § 4 Rn. 520 „Schuldzinsen“).

Bedeutung der Begriffsbestimmung für Abs. 4a: Die von der Rspr. entwickelte Definition hat für Abs. 4a insoweit Bedeutung, als Satz 4 auf die tatsächlich im Wj. *angefallenen Schuldzinsen* abstellt, deren betragsmäßige Bestimmung zur Ermittlung der Hinzurechnungsobergrenze erforderlich ist, bzw. Satz 5 den Abzug von *Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von AHK von WG des Anlagevermögens* von der Abzugsbeschränkung ausnimmt. Demgegenüber verwenden Satz 1 und Satz 3 den Begriff der *nicht abziehbaren Schuldzinsen* in einem von der Definition der Rspr. abweichenden Sinne: Hierbei handelt es sich nicht um einen tatsächlich entrichteten, sondern um einen mit 6 vH der periodenübergreifend ermittelten Überentnahmen des Wj. *typisierten* Betrag, der dem Gewinn hinzugerechnet wird.

b) Betriebliche Veranlassung von Schuldzinsen

1049

Schuldzinsen sind BA, wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer der Gewinneinkunftsarten des EStG stehen. Der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Schuldzinsen und einem Betrieb ist danach zu beurteilen, ob die Zinsen für eine Verbindlichkeit geleistet werden, die durch den Betrieb veranlasst ist und deshalb zum BV gehört.

Der betriebliche Charakter einer Verbindlichkeit richtet sich somit nach dem auslösenden Vorgang ihrer Entstehung; maßgebend ist der tatsächliche Verwendungszweck des Darlehens (s. BFH v. 17.4.1985 – I R 101/81, BStBl. II 1985, 510; v. 5.6.1985 – I R 289/81, BStBl. II 1985, 619; v. 6.2.1987 – III R 203/83, BStBl. II 1987, 423; v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 601).

Zweistufige Prüfung des Veranlassungszusammenhangs: Diese strechtl. Einordnung von Schulden und Schuldzinsen folgt nach der neueren Rspr. einer zweistufigen Zurechnungsprüfung, wonach für den Veranlassungszusammenhang zum einen die wertende Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Moments und zum anderen die Zuweisung dieses maßgeblichen Bestimmungsgrunds zur estrechtl. relevanten Erwerbssphäre maßgeblich ist (grundlegend BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817).

Keine Willkürbarkeit von Betriebsschulden: Schuldzinsen können nicht allein kraft einer Willensentscheidung, etwa durch die nach außen dokumentierte Wertung des Stpfl., es liege eine Betriebsschuld vor, dem BV zugeordnet werden. Sie können vielmehr nur dann als BA abgezogen werden, wenn mit den Darlehensmitteln betrieblich veranlasste Aufwendungen getätigt werden (BFH v. 12.9.1985 – VIII R 336/82, BStBl. II 1986, 255; v. 17.4.1985 – I R 101/81, BStBl. II 1985, 510; v. 1.6.1978 – IV R 109/74, BStBl. II 1978, 618; v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817; stRspr.).

Bei gewillkürtem BV ergibt sich die Qualifikation der Verbindlichkeit als Betriebsschuld etwa aus der stl. Anerkennung einer vom Stpfl. gewillkürten Zurechnung eines aktiven WG zum BV einerseits und dem auf der Verwendung der Fremdmittel gründenden Zurechnungszusammenhang zwischen diesem WG und der Kreditaufnahme andererseits (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817 mwN). Der betriebliche Zurechnungszusammenhang einer Verbindlichkeit bleibt idR bis zu ihrem Erlöschen bestehen; s. hierzu auch BFH v. 7.5.1965 – VI 217/64 U, BStBl. III 1965, 445; zur Behandlung von Schulden und Schuldzinsen nach Aufgabe oder Veräußerung eines Betriebs vgl. BFH v. 11.12.1980 – I R 119/78, BStBl. II 1981, 460; v. 19.1.1982 – VIII R 150/79, BStBl. II 1982, 321; v. 21.11.1989 – IX R 10/84, BStBl. II 1990, 213; v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817 mwN; zum Fortbestehen des betrieblichen Zurechnungszusammenhangs bei Entnahme und Einlage von WG vgl. BFH v. 24.8.1956 – III 218/54 S, BStBl. III 1956, 325; v. 7.5.1965 – VI 217/64 U, BStBl. III 1965, 445; v. 10.5.1972 – I R 220/70, BStBl. II 1972, 620; v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817 mwN; zum Fortbestand bei Betriebsaufgabe vgl. BFH v. 11.12.1980 – I R

174/78, BStBl. II 1981, 463; v. 21.1.1989 – IX R 10/84, BStBl. II 1990, 213; v. 28.2.1990 – I R 205/85, BStBl. II 1990, 537; v. 27.11.1984 – VIII R 2/81, BStBl. II 1985, 323.

Anteilige betriebliche Veranlassung: Werden Darlehensmittel nur teilweise für betriebliche Zwecke, im Übrigen aber für Kosten der Lebensführung oder für durch andere Einkunftsarten veranlasste Zwecke verwendet, kann die Verbindlichkeit ungeachtet einer möglicherweise einheitlichen zivilrechtl. Vertragsgrundlage nur in dem der Verwendung des Darlehens für betriebliche Zwecke entsprechenden Umfang bilanziert werden. Dies hat zur Folge, dass die für den Kredit entrichteten Zinsen nur anteilig betrieblich veranlasst und als BA abziehbar sind (vgl. BFH v. 24.11.1967 – VI R 71/66, BStBl. II 1968, 177; v. 28.1.1987 – I R 85/80, BStBl. II 1987, 616; v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817 mwN). Auch bei der gemischten, dh. der gleichzeitigen betrieblichen und privaten Nutzung (ggf. nur teilweise) fremdfinanzierter WG kommt eine Berücksichtigung von Schuldzinsen nur in dem Maße in Betracht, in dem die Fremdmittel tatsächlich betrieblich verwendet werden.

Vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817 mwN; zur Behandlung eines durch einheitlichen Kaufvertrag erworbenen, teilweise eigen-, teilweise fremdfinanzierten gemischtgenutzten Grundstücks s. BFH v. 7.11.1991 – IV R 57/90, BStBl. II 1992, 141; zu den Anforderungen an den Nachweis der tatsächlichen Verwendung von Darlehensmitteln zur Einkünfteerzielung bei gemischt-genutzten Gebäuden s. auch BFH v. 27.10.1998 – IX R 44/95, BStBl. II 1999, 676; v. 27.10.1998 – IX R 19/96, BStBl. II 1999, 678; v. 27.10.1998 – IX R 29/96, BStBl. II 1999, 680.

1050 c) Betriebliche Veranlassung bei Kontokorrentkonten

Bei der Beurteilung der betrieblichen Veranlassung von Kontokorrentverbindlichkeiten ist zwischen gemischten Kontokorrentkonten und der Kontentrennung (Zwei-, Drei-, Mehrkontenmodelle) zu unterscheiden.

Gemischte Kontokorrentkonten: Wird der betriebliche und private bargeldlose Zahlungsverkehr über ein einheitliches („gemischtes“) Kontokorrentkonto abgewickelt und entsteht auf dem Kontokorrentkonto ein Saldo, der sowohl auf betriebliche als auch auf private veranlasste Zahlungsvorgänge zurückzuführen ist, ist nur der betriebliche Teil der Kontokorrentdarlehensschuld dem BV zuzurechnen. Zur Bestimmung des betrieblich veranlassten Teils ist das Kontokorrentkonto in ein betriebliches und ein privates Unterkonto aufzuteilen, auf dem jeweils die betrieblichen bzw. privaten Sollbuchungen zu erfassen sind. Habenbuchungen (BE oder Einlagen) sind grds. dem privaten Unterkonto zuzuordnen, wenn dort ein Sollsaldo zu verzeichnen ist, ohne vorab durch BA des gleichen Tages saldiert zu werden. Der nach diesen Grundsätzen ermittelte Schuldsaldo des betrieblichen Unterkontos stellt eine betriebliche Verbindlichkeit dar (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817; v. 21.9.2005 – X R 46/04, BStBl. II 2006, 125; s. auch BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 6).

Zwei- und Mehrkontenmodelle:

► *Das Zweikontenmodell* zeichnet sich dadurch aus, dass von vornherein zwei Konten unterhalten werden, über die der bargeldlose Zahlungsverkehr – getrennt nach Einnahmen und Ausgaben – gebucht wird. Auf ein Guthabenkonto werden ausschließlich BE, auf ein Schuldkonto ausschließlich BA geleitet. Private Entnahmen werden von dem Guthabenkonto abgebucht, dessen Habensaldo im Übrigen zur Tilgung des Schuldsaldos auf dem Schuldkonto dient. Die auf dem Schuldkonto anfallenden Schuldzinsen werden ausschließlich für eine

betriebliche Verbindlichkeit bezahlt; sie stellen BA dar. Nimmt der Stpfl. ein Festdarlehen auf, um den Kontokorrentkredit auf dem Schuldkonto abzubauen (Umschuldungsdarlehen), stellt auch dieses Darlehen BV bzw. die darauf gezahlten Schuldzinsen BA dar.

Das Zweikontenmodell wurde durch die Rspr. (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817, „Kontokorrentbeschluss“; BFH v. 8.12.1997 – GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193, „Kontotrennungsbefehl“) und grds. auch durch die FinVerw. (BMF v. 10.11.1993, BStBl. I 1993, 930) anerkannt. Mit der Einfügung des Abs. 4a kommt dem Zweikontenmodell künftig vor allem im Bereich der Überschusseinkünfte Bedeutung zu.

► *Das sog. „umgekehrte Zweikontenmodell“* (s. GRAF, DStR 2000, 1465) versucht den betrieblichen Schuldzinsenabzug zu „optimieren“, indem durch Umbuchungen von BE vom Betriebseinnahmekonto auf ein der Entnahmefinanzierung dienendes Betriebsausgabenkonto die Höhe der durch die Entnahme anfallenden privat veranlassten Schuldzinsen beeinflusst wird. Das „umgekehrte Zweikontenmodell“ geht von der Annahme aus, dass Entnahmen iSd. Satzes 2 in solche, die zu privat veranlassten Schuldzinsen führen (sog. entnahmefinanzierte Entnahmen), und sonstige Entnahmen, die zu betrieblich veranlassten Schuldzinsen führen, aufzuteilen sind. Lediglich sonstige Entnahmen seien bei der Ermittlung der Entnahmen iSd. Abs. 4a zu berücksichtigen. Dadurch fielen sog. entnahmefinanzierte Entnahmen aus der Überentnahmefinition heraus; eine Berücksichtigung entnahmefinanzierter Entnahmen bei der Bemessung der Gewinnhinzurechnung würde unterbleiben.

UE sind Entnahmen unabhängig von der Qualifikation der durch sie ggf. verursachten Schuldzinsen von der Definition des Satzes 2 erfasst. Die durch das „umgekehrte Zweikontenmodell“ beabsichtigte Vermeidung der Rechtswirkungen des Abs. 4a ist daher nicht zu erreichen (glA BFH v. 21.10.2005 – X R 46/04, BStBl. II 2006, 125; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 602; MAUS, StuB 2002, 592 [596]; LEY, DStR 2006, 301 [303]; s. auch HORLEMANN, FR 2001, 336, der in dem „umgekehrten Mehrkontenmodell“ einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts erkennt, sowie Anm. 1059).

► *Beim Dreikontenmodell* wird neben Haben- und Schuldkonto ein drittes, privates Kontokorrentkonto unterhalten, auf das regelmäßig ein Habensaldo des Habenkontos übertragen wird. Im Übrigen wird das Dreikontenmodell stl. wie das Zweikontenmodell behandelt (BORDEWIN in B/B, §§ 4–5 Rn. 413).

2. Die Überentnahme als normative Voraussetzung für die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs

a) Begriff und Bedeutung der Überentnahme

1051

Der Begriff der Überentnahme ist Tatbestandsmerkmal für die Hinzurechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach Abs. 4a; er wird legaldefiniert in Satz 2.

Die (Über-)Entnahme als Tatbestandsvoraussetzung: Die Hinzurechnung typisiert ermittelter Schuldzinsen ist nach Satz 1 tatbestandlich davon abhängig, ob der Stpfl. Überentnahmen getätigt hat.

► *Ohne Entnahme keine Überentnahme:* Daraus folgt, dass eine Hinzurechnung insbes. dann zu unterbleiben hat, wenn der Stpfl. im laufenden Wj. (zB wegen hoher Verluste) überhaupt keine Entnahmen getätigt hat; ohne Entnahme kann es begriffsnotwendigerweise keine Überentnahme geben (glA BAUER/EGGERS, StuB 2000, 225 [227]).

► *Überentnahmebetrag als Teilbetrag der im Wj. getätigten Entnahmen:* Die Charakterisierung der Überentnahme als betragsmäßige Größe („... ist der Betrag ...“) aus einer

anderen betragsmäßigen Größe (nämlich den, um den die Entnahmen den Betrag aus der Summe von Gewinn und Einlagen im Wj. übersteigen) lässt uE den Schluss zu, dass eine Überentnahme iS einer mathematischen Definition als Teilbetrag der Summe der im Wj. getätigten Entnahmen anzusehen ist. Der „(Teil-)Betrag“, mit dem sich die Überentnahme nach Satz 2 berechnet, kann daher nie größer sein als der Gesamtbetrag der im Wj. getätigten Entnahmen (glA MEYER/BALL, INF 2000, 76 [78]; ebenso EGGESIECKER/ELLERBECK, DB 2000, 594 [595], die jedoch aus anderen Gründen eine Auslegungsfähigkeit des Überentnahmebegriffs verneinen). Im Umkehrschluss folgt hieraus auch, dass die Summe aus Gewinn und Einlagen stets größer oder gleich 0 € sein muss (s. Anm. 1056).

► *Überentnahmen im laufenden Wj. erforderlich:* Eine Hinzurechnung findet nur statt, wenn der Stpfl. im laufenden Wj. Überentnahmen getätigt hat (glA JAKOB, DStR 2000, 101 [102]; HEGEMANN/QUERBACH, DStR 2000, 408 [411]; aA FG Rhld.-Pf. v. 13.3.2003, EFG 2003, 831, rkr., das „aus Gleichheitsgründen“ eine über den Wortlaut hinausgehende Auslegung der Vorschrift für erforderlich hält; BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 23; PAUS, StWa. 2000, 57). Hat der Stpfl. im laufenden Wj. keine Überentnahmen getätigt, ist schon der gesetzliche Tatbestand des Satzes 1 nicht erfüllt; eine Gewinnerhöhung durch Hinzurechnung nicht abziehbarer Schuldzinsen nach Abs. 4a kommt danach nicht in Betracht, wenn im Wj. eine Unterentnahme (vgl. Abs. 4a Satz 3) vorliegt. Dies gilt uE selbst dann, wenn zB in Vorjahren Überentnahmen zu verzeichnen waren (s. Anm. 1068, 1070). Unterentnahmen wirken sich daher nicht im laufenden Wj., sondern erst im Folgejahr aus (aA BMF v. 17.11.2005 aaO Tz. 23, der eine Überentnahme im laufenden Wj. auch dann annehmen will, wenn sie sich lediglich aus Überentnahmen vorangegangener Wj. ergibt).

Beispiel (nach BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 24):

Im Wj. 02 ergibt sich eine Unterentnahme iHv. 50000 €. Die Überentnahmen des Wj. 01 betrug 60000 €.

Nach Ansicht des BMF (aaO) soll sich die Überentnahme des laufenden Wj. (02) durch Saldierung der Unterentnahmen im laufenden Wj. mit den Überentnahmen des vorangegangenen Wj. (01) wie folgt berechnen:

| | | |
|---------------------------|-----|---------|
| Unterentnahme Wj. 02 | ./. | 50000 € |
| Überentnahme Wj. 01 | + | 60000 € |
| verbleibende Überentnahme | + | 10000 € |

UE ist im Beispielfall der gesetzliche Tatbestand des Satzes 1 im Wj. 02 schon nicht erfüllt, da der Stpfl. keine Überentnahmen getätigt hat. Eine Hinzurechnung von typisiert zu ermittelnden Schuldzinsen nach Abs. 4a findet daher nicht statt. Die gegensätzliche Ansicht des BMF widerspricht der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung.

1052 b) Schuldzinsen ... nicht abziehbar, wenn Überentnahmen „getätigt“ worden sind

Zweifelhaft ist, ob und inwieweit die Überentnahmehandlung mit Blick auf die Formulierung des Satzes 1 eine willentliche Komponente erfordert.

Anforderungen an die tatsächliche Entnahmehandlung: Eine Entnahme iSd. Abs. 1 Satz 2 ist gegeben, wenn ein WG aus dem betrieblichen Bereich in den privaten Bereich übergeht oder wenn es innerhalb des betrieblichen Bereichs von einem Betrieb oder Betriebsteil in einen anderen übergeht und dabei eine spätere stl. Erfassung der im Buchansatz für dieses WG enthaltenen stillen Reserven nicht gewährleistet ist (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168, finaler Entnahmebegriff, s.u. Anm. 1059).

Die Rspr. verlangt für das Vorliegen einer Entnahme grds. ein Verhalten des Stpfl., das die Verknüpfung des WG mit dem BV unmissverständlich löst; es bedarf hierbei aber nicht stets einer buchmäßigen Darstellung der Entnahme, vielmehr kann insoweit auch ein anderes schlüssiges Verhalten genügen (BFH v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128; v. 22.9.1993 – X R 37/91, BStBl. II 1994, 172). In besonders gelagerten Fällen kann aber auch ein Rechtsvorgang oder die Rechtsfolge eines mittelbaren tatsächlichen Geschehens (zB durch Gesamtrechtsnachfolge, gesellschaftsrechtliche oder vertragliche Veränderungen oder behördlichen Zwang) genügen, ein WG aus dem BV ausscheiden zu lassen (s. BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; SCHMIDT/HEINICKE XXV. § 4 Rn. 319).

Zwangsentnahmen können Überentnahmen sein: Der Entnahmetatbestand beinhaltet einen Willensentschluss („Entnahmewille“), die Verknüpfung des WG mit dem BV zu lösen.

Unerheblich ist insoweit jedoch, ob dem Stpfl. bewusst ist, dass bzw. inwieweit er durch die Verwirklichung des Entnahmetatbestands Gewinnwirkungen auslöst. Für eine von einem Entnahmewillen getragene Entnahmehandlung ist begriffswesentlich nur ein Verhalten erforderlich, das nach außen den Willen des Stpfl. erkennen lässt, ein WG nicht (mehr) für betriebliche Zwecke im betrieblichen Bereich, sondern für private Zwecke im privaten Bereich (etwa zur Erzielung von Privateinnahmen zB aus Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung oder zu estrechtl. irrelevanten Zwecken) zu nutzen (BFH v. 31.1.1985 – IV R 130/82, BStBl. II 1985, 395).

UE kann dem Begriff „getätigt“ in Satz 1 keine über den Entnahmewillen hinausgehende willentliche Komponente – vergleichbar einem rechtsgeschäftlichen Willen – beigemessen werden; der bereits der Entnahmehandlung immanente Wille zu einer bestimmten außerbetrieblichen Nutzung eines WG reicht insoweit aus. Hieraus folgt, dass der Stpfl. auch dann eine Überentnahme iSd. Abs. 4a tätigt, wenn eine einzelne Entnahmehandlung lediglich auf einem substituierenden Rechtsvorgang beruht oder Rechtsfolge eines mittelbaren tatsächlichen Geschehens ist und es an einer weitergehenden willentlichen Komponente fehlt. Beruht etwa die Entnahme von SonderBV auf dem Ausscheiden eines verstorbenen Gesellschafters aus der PersGes., reicht dies für eine Erfüllung des Überentnahmetatbestands aus. Etwas anderes kann uE auch nicht in den Fällen gelten, in denen Entnahmevorgänge gesetzlich fingiert werden (zB bei der Zwangsentnahme der Wohnung des Betriebsinhabers iSd. § 52 Abs. 15 Satz 6 EStG idF bis 1998), da die gesetzliche Fiktion gerade einen Vorgang, der dem Grunde nach keine Entnahme darstellt, im Wege der verdeckten Verweisung einer Entnahme gleichstellen will. Dieses Gesetzesziel würde unterlaufen, wollte man solche Entnahmevorgänge aus dem Anwendungsbereich des Abs. 4a ausklammern (glA KOLBE, StuB 2004, 462 [464]; OFD Koblenz v. 21.7.2003, DStZ 2003, 705; aA BFH v. 1.6.2006 – IV R 48/03, BStBl. II 2006, 760 beiläufig zu II. 2. unter Hinweis auf die „überzeugenden Gründe“ der Vorinstanz (FG Münster v. 16.10.2003, EFG 2004, 174).

3. Rechtsfolge des Satzes 1: Abzugsverbot „nach Maßgabe der Sätze 2 bis 4“

1053

Im Gegensatz zu Abs. 4a aF (der die *Berücksichtigung von BA* einschränkte) verwendet Abs. 4a den Begriff der BA an keiner Stelle; dies erlaubt – zusammen mit der systematischen Einbettung der Vorschrift – den (Umkehr-)Schluss, dass Abs. 4a die betriebliche Veranlassung von Schuldzinsen nicht berührt.

„Abzugsverbot“ kein Ansatzverbot: Die Formulierung „*Schuldzinsen sind ... nicht abziehbar, wenn ...*“ in Abs. 4a Satz 1 bedeutet nicht, dass Schuldzinsen, die betrieblich veranlasst und daher dem Grunde nach BA sind, nicht mehr im Rahmen der Gewinnermittlung berücksichtigt werden dürfen. Die Regelung statu-

iert kein unter bestimmten, in den Sätzen 2–5 näher genannten Voraussetzungen eingreifendes „Ansatzverbot“ oder Gewinnminderungsverbot für Schuldzinsen als BA (s. Anm. 1123, 1132). Betrieblich veranlasste Schuldzinsen sind unabhängig von der Art der Gewinnermittlung immer gewinnmindernd als BA zu berücksichtigen; eine eventuelle Gewinnerhöhung durch Hinzurechnung typisiert ermittelter Schuldzinsen berührt den Ansatz der Aufwendungen nicht (etwas missverständlich BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 1, wonach geprüft werden müsse, ob für Schuldzinsen, deren betriebliche Veranlassung feststeht, „der Betriebsausgabenabzug im Hinblick auf Überentnahmen eingeschränkt ist“).

1054–1055 Einstweilen frei.

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 2: Legaldefinition der Überentnahme

1056 1. Begriff der Überentnahme

Überentnahme iSd. Satzes 2 ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wj. übersteigen. Die in der Legaldefinition enthaltenen Begriffe „Gewinn“, „Entnahmen“ und „Einlagen“ sind ihrerseits in § 2 Abs. 2 Nr. 1, § 4 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 1 Satz 5 legaldefiniert; der Begriff des „Wj.“ ergibt sich aus § 4a Abs. 1 iVm. §§ 8b, 8c EStDV.

Einheitliche Deutung der Tatbestandsmerkmale: Die innerhalb des Abs. 4a mehrfach verwendeten Begriffe „Entnahmen“, „Gewinn“, „Einlagen“ und „Wj.“ sind für den gesamten Bereich der Vorschrift einheitlich zu verstehen; dh., dass etwa das sowohl in Satz 2 als auch in Satz 4 zu prüfende Tatbestandsmerkmal „Gewinn“ einheitlich iSd. Definition des § 2 Abs. 2 Nr. 1 zu deuten ist. Eine andere Auffassung würde dazu führen, dass identische Begriffe innerhalb einer Norm unterschiedlich ausgelegt werden müssten, was wohl nur im Falle der Notwendigkeit einer ergebnisbetrachtenden Auslegung (s. hierzu Einf. ESt. Anm. 643) zu rechtfertigen wäre (BFH v. 7.3.2006 – X R 44/04, BStBl. II 2006, 588; Schl.-Holst. FG v. 7.12.2005, EFG 2006, 1148, rkr., m. Anm. ADAMEK).

Die syntaktische Struktur des Satzes 2 spielt bei der Auslegung der Legaldefinition eine wichtige Rolle.

► *Keine Vorabsaldierung von Entnahmen und Einlagen:* Die Überentnahme wird als der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wj. übersteigen, definiert. Das Tatbestandsmerkmal der *Summe* aus Gewinn und Einlagen ist im eigentlichen, dh. mathematischen Sinne zu verstehen. Um zu ermitteln, ob der Stpfl. Überentnahmen getätigt hat, sind der Gewinn und die Einlagen des Wj. zunächst zu addieren und erst anschließend vom Betrag der Entnahmen des Wj. abzuziehen (glA ELSER/NEININGER, DB 2000, 994 [995]). Eine Vorabsaldierung der Entnahmen des Wj. mit den Einlagen sieht das Gesetz nicht vor. Es ergibt sich daher folgendes Grundberechnungsschema:

Überentnahme im Wj. = Entnahmen im Wj. ./. (Gewinn im Wj. + Einlagen im Wj.)

- | | |
|-------------|---|
| 1. Schritt: | Die Entnahmen des gesamten Wj. werden ermittelt. |
| 2. Schritt: | Es wird die <i>positive</i> Summe aus dem Gewinn und den Einlagen des Wj. gebildet. |

Die Summe aus Gewinn und Einlagen muss größer oder gleich 0 € sein, da die Überentnahme im Sinne einer mathematischen Definition als Teilbetrag der Summe der im Wj. getätigten Entnahmen anzusehen ist (s. Anm. 1051). Würde man insoweit (zB im Fall eines Verlusts) negative Beträge zulassen, könnte der Betrag der Überentnahmen entgegen Wortlaut und Zweck der Norm den Betrag der Entnahmen übersteigen.

3. Schritt: Die positive Summe aus Gewinn und Einlagen wird von den Entnahmen des gesamten Wj. abgezogen. Ist das Ergebnis positiv, liegt eine Überentnahme vor; ist das Ergebnis dagegen negativ, liegt eine Unterentnahme vor.

► *Einlagen mindern zunächst Verluste:* Das syntaktische Verständnis des Tatbestandsmerkmals der Summe aus Gewinn und Einlagen in einem mathematischen Sinne hat auch zur Folge, dass Einlagen zunächst Verluste mindern, bevor sie im Wj. getätigte Entnahmen mindern können.

► *Abweichende Auffassung der FinVerw.:* Abweichend hiervon geht die FinVerw. von einem anderen Verständnis des Satzes 2 aus. Indem sie die Überentnahme als *Entnahmenüberschuss*, dh. als Betrag, um den die Entnahmen die Einlagen des Wj. übersteigen, begreift, lässt sie die Bedeutung des Tatbestandsmerkmals der *Summe aus Gewinn und Einlagen* im Ergebnis außer Acht. Gleichzeitig ermöglicht diese Deutung der Legaldefinition eine Vorabverrechnung der Einlagen mit Entnahmen des Wj. (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 11). Diese Auffassung, die im Wortlaut der Norm keine Stütze findet (glA NEUFANG, BB 2000, 1702 [1708]), führt sowohl bei der Behandlung von Verlustfällen (s. auch Anm. 1057) als auch bei der Korrektur von Entnahmen und Einlagen nach Satz 3 aF (s. Anm. 1066) zu abweichenden Ergebnissen. Überdies hat die Ansicht der FinVerw. zur Folge, dass der Begriff des Gewinns innerhalb des Abs. 4a unterschiedlich ausgelegt werden muss.

2. Die einzelnen Merkmale des Begriffs der Überentnahme

a) Begriff und Umfang des Gewinns iSd. Satzes 2

1057

Satz 1 bezieht sich auf den allgemeinen Gewinnbegriff des Abs. 1 Satz 1 (Bestandsvergleich); über Satz 6 ist auch der Gewinn nach Abs. 3 (Einnahmenüberschussrechnung) maßgebend (s. Anm. 1083). In beiden Fällen kann sich begrifflich auch ein Verlust ergeben, der ebenfalls und entgegen allgemeinem Sprachverständnis vom Gewinnbegriff umfasst ist (s. Anm. 557).

Einschränkende Auslegung des allgemeinen Gewinnbegriffs? Die Anwendung des allgemeinen Gewinnbegriffs wird im Schrifttum überwiegend mit dem Hinweis abgelehnt, dass Überentnahmen in diesem Fall allein durch im laufenden Wj. angefallene Verluste entstehen könnten, und zwar selbst dann, wenn der Stpfl. überhaupt keine Entnahmen getätigt habe. Daher versteht die wohl hM unter Gewinn iSd. Satzes 2 nur ein positives Ergebnis; Verluste seien im Wege teleologischer Reduktion auszuschneiden.

SCHMIDT/HEINICKE XXV. § 4 Rn. 523; HEGEMANN/QUERBACH, DStR 2000, 408 (411); PAUS, StWa. 2000, 57 (59 f.); KORN/STRAHL KÖSDI 2000, 12281 (12282); MEYER/BALL, INF 2000, 76 (78 f.); PRINZ, FR 2000, 134; M. WENDT, FR 2000, 417 (424 f.); KANZLER, INF 2000, 513; aA EGGESECKER/ELLERBECK, DB 2000, 594; JAKOB, DStR 2000, 101 (102).

Die FinVerw. vertritt zwar die Auffassung, dass Verluste mangels eigenständigen Gewinnbegriffs in die Berechnung der Überentnahmen einfließen müssten, jedoch sei nach dem Sinn und Zweck der Gesetzesregelung die Überentnahme

nicht höher anzusetzen als der Entnahmenüberschuss, dh. der Betrag, um den die Entnahmen die Einlagen des Wj. überstiegen (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 11).

Beispiel 1: Verlust im Wj. 01: ./ 100 000 €, Einlagen 01: 50 000 €,
Entnahmen 01: 80 000 €

Lösung nach BMF: Entnahmen ./ Einlagen ./ Verlust = Über-/Unterentnahme
80 000 € ./ 50 000 € ./ 0 = 30 000 € Überentnahme

► *Stellungnahme:* Das Argument, der Begriff „Gewinn“ in Satz 2 könne insbes. unter Berücksichtigung des Gesetzeszwecks nur als positiver Betrag ausgelegt werden, begegnet grundsätzlichen Bedenken, weil es dazu führt, dass der Gewinnbegriff in Satz 2 bzw. Satz 4 des Abs. 4a unterschiedlich auszulegen wäre. Die einheitliche Auslegung des Gewinnbegriffs iSd. Abs. 1 Satz 1 widerspricht uE auch nicht dem Zweck der gesetzlichen Regelung, wenn man berücksichtigt, dass eine Hinzurechnung nach Abs. 4a zu unterbleiben hat, soweit der Stpfl. im laufenden Wj. wegen der Verluste überhaupt keine Entnahmen getätigt hat, und zum anderen eine Überentnahme als Teilmenge der betragsmäßigen Summe der im Wj. getätigten Entnahmen anzusehen ist und daher der Überentnahmebetrag nach Satz 2 nie größer sein kann als der Gesamtbetrag der im Wj. getätigten Entnahmen (s. Anm. 1051). Denn unter den genannten Prämissen können Überentnahmen nicht allein durch im laufenden Wj. angefallene Verluste entstehen; damit entfielen aber die Notwendigkeit einer weitergehenden Interpretation des Gewinnbegriffs als „positiver“ bzw. „nicht negativer“ Betrag.

Beispiel 2: Verlust im Wj. 01: ./ 100 000 €, Einlagen 01: 50 000 €,
Entnahmen 01: 80 000 €

Lösung: 80 000 € ./ (./ 100 000 € + 50 000 € = 0 €*) = 80 000 €
(Überentnahme)

* Die Summe aus Gewinn und Einlagen muss größer oder gleich 0 € sein (s. Anm. 1056).

Die Auffassung der FinVerw. findet im Wortlaut der Norm zwar keine Stütze (glA NEUFANG, BB 2000, 1702 [1708]), sie führt indes in Verlustfällen, wie im Beispiel 2 gezeigt, zur Annahme einer betragsmäßig geringeren Überentnahme.

Umfang des Gewinnbegriffs: Der Gewinnbegriff des Abs. 4a umfasst entsprechend dem Gesetzeszweck neben stbaren Gewinnen (einschl. Übergangsgewinnen, s. BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 8) auch *stfreie Gewinne* (zB stfreie Veräußerungs- und Entnahmegewinne nach § 13 Abs. 4 Sätze 5 und 6, § 13 Abs. 5, § 14a Abs. 4). Stfreie Entnahmen sind grds. mit dem sich aus § 6 Abs. 1 Nr. 4 ergebenden Wert anzusetzen. Zulässig ist insoweit auch ein Ansatz der Entnahme mit dem Buchwert, wenn gleichzeitig die darauf beruhende Gewinnerhöhung außer Ansatz bleibt. Dies gilt auch für Veräußerungs- oder Entnahmeverluste nach § 55 Abs. 6 (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 8).

1058 b) **Behandlung nicht abziehbarer Betriebsausgaben, des Hinzurechnungsbetrags nach Satz 4 und anderer gewinnmindernder Sonderregelungen im Rahmen des Gewinnbegriffs (Satz 3 Halbs. 2)**

Aufwendungen, die dem Grunde nach betrieblich veranlasst und daher BA sind, jedoch aus anderweitigen Gründen (zB wegen ihrer Nähe zur privaten Lebensführung oder aus steuerpolitischen Erwägungen) vom Abzug ausgeschlossen sein sollen, dürfen nach Abs. 5 den Gewinn nicht mindern. Aufwendungen bleiben indes auch dann BA, wenn sie nach dem Gesetz vom Abzug ausgenommen sind; die betriebliche Veranlassung wird durch Abs. 5 nicht tangiert.

Die gesetzlichen Regelungen sehen unter Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip insoweit vor, dass BA bei der Gewinnermittlung gar nicht erst gewinnmindernd ange-setzt werden dürfen (so bei Abs. 3) oder außerhalb einer erstellten Bilanz wieder hin-zugerechnet werden müssen (so bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1, s. Anm. 1123). Technisch korrigiert der Gesetzgeber in Abs. 5 damit eine in den Abs. 1 (bzw. 3) und 4 angeordnete Rechtsfolge.

Keine Beeinflussung des Gewinns iSd. Satzes 2 durch nicht abziehbare Betriebsausgaben: Der bei der Ermittlung von Überentnahmen im Rahmen des Satzes 2 anzusetzende *Gewinn* wird betragsmäßig nicht durch nicht abzieh-bare BA erhöht.

GLA M. WENDT, FR 2000, 417 (424) mwN; aA BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 8; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 618; KANZLER, INF 2000, 513 (515); differenzierend PAUS, FR 2000, 957 (962); PAUS, StWa. 2000, 57 (59); kritisch: EGESIECKER/ELLERBECK, FR 2000, 689 (692); HUNDSDOERFER, BB 2000, 542; NEUFANG BB 2000, 1702 (1708).

Dies folgt uE schon aus dem systematischen Aufbau des § 4, der im gesamten Normbereich auf den allgemeinen Gewinnbegriff des Abs. 1 Satz 1 abhebt. Mo-difikationen des Gewinns für stl. Zwecke sieht der Gesetzgeber *nach Abschluss* der Gewinnermittlung bei der Erfassung der Einkünfte in vielfacher Weise vor; auch durch Abs. 4a wird der Gewinn durch eine typisierte außerbilanzielle Hin-zurechnung modifiziert. Gerade dieser Umstand legt es nahe, den Begriff des Gewinns iSd. Abs. 4a nicht schon als einen modifizierten, gem. Abs. 5 um nicht-abziehbare BA erhöhten Gewinn auszulegen (so aber PAUS, FR 2000, 957 [962]; KANZLER, INF 2000, 513 [515], mit Hinweis auf BMF v. 22.5.2000, BStBl. I 2000, 588 Tz. 8), sondern einer einheitlichen, an Abs. 1 Satz 1 orientierten Aus-legung des Gewinnbegriffs im Rahmen der gesamten Vorschriften des § 4 den Vorzug zu geben. Dadurch wird sichergestellt, dass der Rangfolge der Absätze des § 4 Bedeutung beigemessen wird. Für die betragsmäßige Erfassung des Ge-winns in Satz 2 kann daher nicht der „Gewinn unter Berücksichtigung außer-bilanzieller Hinzurechnungen“ (so aber BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 8) maßgebend sein. Die abweichende Meinung der FinVerw. und des Schrift-tums (PAUS aaO; KANZLER aaO) würde dem Stpfl. – uE entgegen dem Norm-zweck – die Möglichkeit eröffnen, nicht nur den bilanziellen Gewinn des Unter-nehmens, sondern darüber hinaus einen sich aus nichtabziehbaren BA zusammensetzenden fiktiven Gewinnbetrag zu entnehmen. Im Ergebnis könnte der Stpfl. Beträge, die nach Abs. 5 den Gewinn außerbilanziell erhöhen, zweimal dem Unternehmen „entziehen“, ohne durch Abs. 4a sanktioniert zu werden (in-struktiv PAUS, FR 2000, 957 [962 f.]). Die betragsmäßige Beschränkung des Ge-winnbegriffs auf den bilanziellen Gewinn des Abs. 1 (bzw. den Einnahmenüber-schuss nach Abs. 3) hat auch zur Folge, dass das Kapitalkonto für die Zwecke der Ermittlung des Überentnahmevolumens die maßgebliche Größe bleibt.

Behandlung des Hinzurechnungsbetrags nach Satz 4: Der Begriff des Ge-winns in Satz 2 umfasst nach dem klarstellenden, durch das StÄndG 2001 einge-fügten Halbs. 2 des Satzes 3 nicht den Hinzurechnungsbetrag nach Abs. 4a Satz 4, da andernfalls sich durch die außerbilanzielle Hinzurechnung nicht-abziehbarer Schuldzinsen der Gewinn und damit das Entnahmepotenzial wieder erhöhen würde.

Behandlung von Sonderabschreibungen: Entsprechend dem einheitlichen Begriffsverständnis innerhalb der Vorschrift (s. Anm. 1056) ist ein nach den maßgeblichen stl. Vorschriften ermittelter Gewinn nicht nachträglich um ge-winnmindernde Abschreibungen oder Rücklagen zu korrigieren (glA BFH v. 6.8.2004 – X R 44/04, BStBl. II 2006, 588).

Allerdings ist uE auch in diesen Fällen zu beachten, dass

- (1) ohne Entnahme im Wj. keine Überentnahme vorliegen kann (s. Anm. 1051),
- (2) der Überentnahmebetrag nur einen Teilbetrag der im Wj. getätigten Entnahmen darstellen kann (s. Anm. 1051) und
- (3) die Summe aus Gewinn und Einlagen größer als 0 € sein muss (s. Anm. 1056).

1059 c) Begriff und Umfang der Entnahme iSd. Satzes 2

Nach Satz 2 ist Überentnahme der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wj. übersteigen.

Entnahmebegriff: Entnahmen sind nach der Legaldefinition in Abs. 1 Satz 2 alle WG (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Stpfl. dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wj. entnommen hat. Der Entnahmebegriff wird mit Blick auf seine Funktion, die Steuerentstrickung stiller Reserven zu verhindern, von der Rspr. final gedeutet; eine Entnahme (in Form der Sachentnahme) liegt demnach vor, wenn ein WG aus dem betrieblichen Bereich in den privaten Bereich übergeht oder wenn es innerhalb des betrieblichen Bereichs von einem Betrieb oder Betriebsteil in einen anderen übergeht und dabei eine spätere stl. Erfassung der im Buchansatz für dieses WG enthaltenen stillen Reserven nicht gewährleistet ist.

BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; SCHMIDT/HEINICKE XXV. § 4 Rn. 300; zur Kritik an der finalen Entnahmelehre s. KSM/PLÜCKEBAUM, § 4 Rn. B 231 f.

Nutzungs- oder Leistungsentnahmen werden als Wertabgabe aus dem Betrieb zu betriebsfremden Zwecken definiert (BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995; zu den unterschiedlichen Entnahmevorgängen s. Vor §§ 4–7 Anm. 103).

Umfang des Entnahmebegriffs: Der allgemeine Entnahmebegriff des Abs. 1 Satz 2 gilt auch im Rahmen des Abs. 4a. Zu den Entnahmen iSd. Satzes 2 zählen daher sowohl Sachentnahmen als auch Nutzungs- und Leistungsentnahmen. Auch die Entnahme von Bargeld ist als Entnahme iSd. Satzes 2 anzusehen (glA BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 619; SCHMIDT/HEINICKE XXV. § 4 Rn. 523, 301). Keine Entnahme liegt dagegen vor, wenn der Gesellschafter einer PersGes. Mittel des Gesellschaftsvermögens dazu verwendet, Kredite zu tilgen, die er zur Anschaffung seiner Beteiligung an der PersGes. aufgenommen hat (glA SÖFFING, DStZ 2000, 203).

► *Entnahme von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens:* Gegenstand einer Entnahme iSd. Satzes 2 kann (neben den WG des Umlaufvermögens) insbes. ein WG des Anlagevermögens sein, auch wenn Satz 6 insoweit den Schuldzinsenabzug für Darlehen zur Finanzierung solcher WG unberührt lässt (glA MEYER/BALL, INF 2000, 76 [78]; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 619).

► *Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen:* Die Überführung oder Übertragung eines WG aus dem BV in ein anderes BV ist als Entnahme aus dem abgebenden BV und als Einlage in das aufnehmende BV zu behandeln; dies gilt auch dann, wenn dieser Vorgang nach § 6 Abs. 5 zu Buchwerten erfolgt (glA BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 10; aA KAMINSKI, IStR 2001, 129, für den Fall der Überführung von WG in eine ausländ. DBA-Betriebsstätte).

► *Keine Beschränkung auf kreditfinanzierte Wirtschaftsgüter:* Der im Rahmen des Abs. 4a geltende Entnahmebegriff ist nicht deshalb auf die Entnahme kredit-

finanzierter WG einzuschränken, weil der Zweck der Vorschrift in der Beschränkung des Schuldzinsenabzugs liegt. Durch den (in Ermangelung eines eigenen Entnahmebegriffs in Abs. 4a erforderlichen) Rückgriff auf die umfassende Definition in Abs. 1 Satz 2 ist klargestellt, dass Entnahmen auch zu Überentnahmen iSd. Abs. 4a führen können, wenn weder das entnommene WG fremdfinanziert war noch die Entnahme des WG selbst zur Erhöhung eines Schuldsaldos und damit zum Anfall von Schuldzinsen geführt hat (glA SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2000, 2189).

► *Kein Ausschluss entnahmefinanzierter Entnahmen:* Der allgemeine, der Legaldefinition in Abs. 1 Satz 2 entsprechende Entnahmebegriff des Abs. 4a ist umfassend; er schließt auch sog. entnahmefinanzierte Entnahmen mit ein.

GRAF (DStR 2000, 1465) vertritt unter Berufung auf die in BMF v. 22.5.2000 (BStBl. I 2000, 588 Tz. 6 und 7) genannten Beispiele die Auffassung, Entnahmen iSd. Satzes 2 seien aufzuteilen in solche, die zu privat veranlassten Schuldzinsen führen (sog. entnahmefinanzierte Entnahmen), und sonstige Entnahmen, die zu betrieblich veranlassten Schuldzinsen führen. Lediglich sonstige Entnahmen seien „bei der Ermittlung der Entnahmen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG zu berücksichtigen“. Dadurch fielen sog. entnahmefinanzierte Entnahmen völlig aus der Überentnahmefinition heraus; eine Berücksichtigung entnahmefinanzierter Entnahmen bei der Bemessung der Gewinnhinzurechnung würde unterbleiben.

Eine Herausnahme der entnahmefinanzierten Entnahmen aus dem Entnahmebegriff des Satzes 2 ist im Wortlaut der Norm nicht angelegt. Satz 2 unterscheidet nicht zwischen Entnahmen, die zu betrieblich veranlassten Schuldzinsen, und anderen, die zu privat veranlassten Schuldzinsen (oder zu gar keinen Schuldzinsen) geführt haben. Da Abs. 4a die mittelbar privat veranlassten Schuldzinsen durch das Verhältnis der gesamten Entnahmen zum Gewinn bestimmt, würde eine Nichtbeachtung einzelner Entnahmen diese Gesamtbetrachtung stören. Daher sind Entnahmen unabhängig von der Qualifikation der durch sie ggf. verursachten Schuldzinsen von der Definition des Satzes 2 erfasst. Dies führt auch nicht zu einer Doppelerfassung, da die durch entnahmefinanzierte Entnahmen verursachten, privat veranlassten Schuldzinsen die Hinzurechnungsobergrenze des Satzes 4 mindern (s. Anm. 1075).

GLA BFH v. 21.10.2005 – X R 46/04, BStBl. II 2006, 125; OFD Chemnitz v. 17.9.2001, FR 2001, 1128; OFD Erfurt v. 25.1.2002, StEd. 2002, 223; M. WENDT, Festschr. Raupach, 2006, 195 (206); HORLEMANN, FR 2001, 336; aA GRAF, DStR 2000, 1465; MEYER/BALL, INF 2000, 76.

d) Begriff der Einlage iSd. Satzes 2

1060

Eine Überentnahme liegt nach Satz 2 nur vor, wenn die Entnahmen die Summe des Gewinns und der *Einlagen* des Wj. übersteigen.

Einlagen sind gem. der Legaldefinition in Abs. 1 Satz 5 alle WG (Bareinzahlungen und sonstige WG), die der Stpfl. dem Betrieb im Laufe des Wj. zugeführt hat. Auch Nutzungsrechte können Gegenstand einer Einlage iSd. Satzes 2 sein (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; zu Ausnahmen und Kritik hierzu s. SCHMIDT/HEINICKE XXV. § 4 Rn. 305).

Zuführung von Betriebsvermögen bei Betriebseröffnung: Der Begriff der Einlage schließt auch die Zuführung von BV bei Betriebseröffnung ein, auch wenn es sich hierbei dem Grunde nach nur um einen einlageähnlichen Vorgang handelt (glA M. WENDT, FR 2000, 417 [424]; BAUER/EGGERS, StuB 2000, 225 [226]; JAKOB, DStR 2000, 101 [102]). Dies gilt uE auch für die Zuführung verlustbehafteter (zB voll fremdfinanzierter) WG bei Betriebseröffnung; in diesem

Fall kann es aufgrund der gesetzl. Definition des Abs. 4a Satz 2 bereits im Jahr der Betriebseröffnung zu Überentnahmen kommen.

1061 e) Der Begriff des Wirtschaftsjahrs

Die Feststellung von Überentnahmen erfolgt nach Satz 2 für das jeweilige Wj.

Gewinnermittlung nach dem Wirtschaftsjahr: Begrifflich knüpft die Überentnahmeregelung an § 4a an. Danach ist Wj. der strechtl. Gewinnermittlungszeitraum iSd. § 4a Abs. 1 Satz 2; daneben gelten als Rechtsgrundlage für das Wj. § 8b EStDV sowie, für Land- und Forstwirte, § 8c EStDV (s. § 4a Anm. 20 ff., 30 ff.).

Abweichendes Wirtschaftsjahr: § 4a Abs. 2 regelt, wie der Gewinn bei vom Kj. abweichenden Wj. zu berücksichtigen ist (s. § 4a Anm. 80 ff.); bei der Anwendung von Abs. 4a ergeben sich insoweit keine Besonderheiten.

Rumpfwirtschaftsjahre und verlängerte Wirtschaftsjahre: Der Begriff des Wj. in Satz 2 umfasst uE auch Rumpfwj. (zu den Voraussetzungen s. § 8b EStDV; zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Regelung bei Anwendung auf Rumpfwj. s. Anm. 1038).

1062–1064 Einstweilen frei.

1065 III. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 3 aF: (Auf die VZ 1999 und 2000 beschränkte) Korrektur von Einlagen und Entnahmen des IV. Quartals eines Wirtschaftsjahrs

Die Regelungen in Satz 3 aF sind, wie die gesamte gesetzliche Neuregelung in Abs. 4a, im Zuge der Verhandlungen des Vermittlungsausschusses geschaffen und durch das StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4) rückwirkend ab VZ 2001 (Art. 39 Abs. 1 StÄndG 2001) wieder gestrichen worden. Abs. 4a Satz 3 idF des StBereinG 1999 ist daher nur für die VZ 1999 und 2000 anzuwenden, wobei zur Vermeidung einer verfassungsrechtl. unzulässigen Rückwirkung auch solche Einlagen, die im 1. Quartal 2001 geleistet wurden, noch Überentnahmen aus dem 4. Quartal 2000 ausgleichen können.

Entnahmen und Einlagen werden „in der Summe“ der drei Folgemonate „wieder rückgängig gemacht“: Bei der Ermittlung der Überentnahmen für die VZ 1999 und 2000 sind nach Satz 3 aF Entnahmen und Einlagen der letzten drei Monate des Wj. nicht zu berücksichtigen, soweit sie in den nächsten drei Monaten des Folgejahres in der Summe wieder rückgängig gemacht werden.

Wieder rückgängig gemacht werden Entnahmen und Einlagen des IV. Quartals grds. dadurch, dass sie durch *gegenläufige* Entnahmen und Einlagen korrigiert werden. Abs. 4a Satz 3 aF enthält eine Ausnahmeregelung zu Satz 2, die dazu führt, dass der bereits verwirklichte Tatbestand der Überentnahme in den nächsten drei Monaten des Folgejahres wieder stl. irrelevant gemacht werden kann.

In der Summe rückgängig gemacht werden Entnahmen und Einlagen, indem mit Ablauf des ersten Quartals des Folgejahres einerseits der Saldo der Entnahmen der letzten drei Monate des Wj. mit den Einlagen der nächsten drei Monate des Folgejahres und andererseits der Saldo der Einlagen der letzten drei Monate des Wj. mit den Entnahmen der nächsten drei Monate des Folgejahres gebildet wird.

In den nächsten drei Monaten des Folgejahres muss der gegenläufige Einlage- bzw. Entnahmetatbestand verwirklicht sein. Es handelt sich nicht um eine gesetzliche Frist; § 108 Abs. 3 AO findet keine Anwendung.

Rechtsfolge des Satzes 3 aF: Sind Entnahmen und Einlagen rückgängig gemacht worden, sind sie

- für das vorangegangene Wj. nicht zu berücksichtigen und
- für das Folgejahr „verbraucht“, dh. in die Berechnung der Überentnahme des Folgejahres nicht mehr mit einzubeziehen. Die gilt insbes. auch dann, wenn auf Grund der letztmals für den VZ 2000 vorzunehmenden Korrekturen die Entnahmen und Einlagen des 1. Quartals 2001 einbezogen worden sind; in diesem Fall entfällt eine nochmalige Berücksichtigung im VZ 2001 (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 36a).

Einstweilen frei.

1066–1067

IV. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 3 (nF): Ermittlung der nichtabziehbaren Schuldzinsen

1. Ermittlung der nichtabziehbaren Schuldzinsen

1068

Während die Sätze 1–2 positive und negative Tatbestandsvoraussetzungen der Überentnahmeregelung enthalten, normiert Satz 3 nF (ausschließlich) die hieraus zu ziehende *Rechtsfolge*; der Überentnahmebegriff der Sätze 1 und 2 wird durch Satz 3 nF *nicht erweitert* (aA wohl BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 23; s. hierzu Anm. 1070).

2. Typisierte Ermittlung der nichtabziehbaren Schuldzinsen

a) Gesetzlich festgelegter Zinssatz (6 vH)

1069

Die zu berechnende Überentnahme des laufenden Wj. wird mit einem vom Gesetz festgelegten, unabänderlichen Zinssatz iHv. 6 vH multipliziert. Die Typisierung unterstellt laufende Entnahmen zur Monatsmitte in gleichbleibender Höhe bei einem angenommenen Zinssatz von 12 vH; dh., der Zinssatz des § 4 Abs. 4a von 6 vH ergibt sich, wenn man bei einem angenommenen Kontokorrentzins von 12 vH laufend gleichbleibende Beträge zum 15. des Monats entnimmt (s. SCHALLMOSER, FR 2001, 509 [514]). Dem Stpfl. steht insoweit nicht die Möglichkeit offen, den Ansatz eines niedrigeren vH-Satzes etwa dadurch zu erreichen, dass er allgemein marktbezogen oder im konkreten Einzelfall einen 6 vH unterschreitenden Kontokorrentzinssatz nachweist. Der Gesetzgeber hat sich bei der Bemessung der typisierten Zinshöhe offenbar an bestehenden ertragstl. und abgabenrechtl. Vorschriften orientiert (vgl. § 6 Abs. 7 EStG, § 238 AO).

Zinssatz unabhängig vom Zeitpunkt der Überentnahme: Der mit 6 vH bezogen auf den Überentnahmezeitraum typisierte Zinssatz ist, gemessen an den durchschnittlichen Zinssätzen für Kontokorrentkredite, als marktüblich zu bezeichnen. Satz 3 nimmt jedoch keine Rücksicht auf den Zeitpunkt der Entnahme und damit auf die zeitliche Wirkung der Überentnahme im Wj. Dies führt bei unterschiedlichen Entnahmezeitpunkten zur Gleichbehandlung derart unterschiedlicher Sachverhalte, dass ein darin liegender Verstoß gegen den Gleichheitssatz uE im Einzelfall als intensiv angesehen werden muss (s. Anm. 1037).

S. näher SCHALLMOSER, FR 2001, 509 (514f.); offen geblieben in BFH v. 12.12.2003 – XI B 89/03, nv. (juris), und v. 7.3.2006 – X R 44/04, BStBl. II 2006, 588; aA FG Münster v. 6.8.2004 – 11 K 4399/03 E, G, nv., juris, i. Erg. best. durch BFH v. 7.3.2006 – X R

44/04 aaO; vgl. auch FG Münster v. 16.12.2003, EFG 2004, 171, rkr., sowie FG Münster v. 20.2.2002, EFG 2002, 900, aufgeh. und zurückverw. durch BFH v. 11.2.2003 – XI B 72/02, nv.; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 611; M. WENDT, FR 2000, 417 (427).

Die weite Fassung des typisierten Sachverhalts bewirkt eine von Verfassungs wegen nicht mehr hinnehmbare ungleiche Belastung derjenigen Stpfl., bei denen die Überentnahme auf einem am Jahresende vorgenommenen Entnahmevergang beruht. Der tatsächlich „mittelbar privat veranlasste“ Zinsaufwand beträgt dann ggf. deutlich weniger als 1 vH des von der gesetzlichen Regelung typisierend unterstellten Zinsaufwands. Für die Notwendigkeit einer derart ungleichen Belastung ist kein Grund erkennbar; der Formulierungsvorschlag des Deutschen Steuerberaterverbands e. V. v. 22.10.1999 (zu Einzelheiten s. PASCH, DStZ 2000, 117) sah insoweit vor, dass der Stpfl. den Ansatz eines niedrigeren vH-Satzes erreichen könne, indem er allgemein marktbezogen oder im konkreten Einzelfall einen 6 vH unterschreitenden Kontokorrentzinssatz nachweist. Eine dahin gehende Möglichkeit wäre uE verfassungsrechtl. geboten und erforderlich gewesen.

1070 b) **Periodenübergreifende Bemessungsgrundlage (Über- oder Unterentnahmebeträge)**

Fremdfinanzierte Entnahmen verursachen nicht nur im laufenden Wj., sondern auch in den folgenden Wj. betrieblich veranlasste Schuldzinsen. Bei der Ermittlung der nichtabziehbaren Schuldzinsen sind daher nach Satz 3 im Rahmen der Bemessungsgrundlage zusätzlich Über- und Unterentnahmen der Vorjahre zu berücksichtigen.

Überentnahmen des laufenden Wj.
 + Überentnahmen vorangegangener Wj.
 ./ Unterentnahmen vorangegangener Wj.

 Bemessungsgrundlage gem. Satz 3 nF

Überentnahmen des laufenden Wirtschaftsjahrs: Der Begriff der Überentnahmen für das laufende Wj. folgt der Definition in Satz 2 (s. Anm. 1056). Sie können entsprechend der hier vertretenen Ansicht, wonach Gewinn iSd. Abs. 4a auch ein Verlust sein kann, die Summe des Gewinns und der Einlagen jedoch größer oder gleich 0 € sein muss, nicht allein durch einen laufenden Verlust im Wj. entstehen.

► *Verlustrücktrag und Verlustvortrag nach BMF:* Abweichend hiervon vertritt die FinVerw. die Auffassung, dass Verluste zwar mangels eigenständigen Gewinnbegriffs in die Berechnung der Überentnahmen einfließen müssten, jedoch nach dem Sinn und Zweck der Gesetzesregelung die Überentnahme nicht höher anzusetzen sei als der Betrag, um den die Entnahmen die Einlagen des Wj. überstiegen (Entnahmenüberschuss). Verluste seien daher mit Unterentnahmen vergangener und zukünftiger Wj. zu verrechnen; verbleibende Verluste seien formlos festzuhalten (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 11, 12; s. hierzu Anm. 1072).

Beispiel 1 (nach BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 13): „Der Betrieb des Stpfl. hat für das Wj. mit einem Verlust von 100 000 € abgeschlossen. Im Hinblick auf die Ertragslage des Betriebs hat der Stpfl. keine Entnahmen durchgeführt. Dem Betrieb wurden aber auch keine Einlagen zugeführt. Aus dem vorangegangenen Wj. stammt eine Unterentnahme von 10 000 €.“

Lösung (nach BMF v. 17.11.2005 aaO): „Der Verlust bewirkt keine Überentnahme. Der Verlust ist mit der Unterentnahme des Vorjahres zu verrechnen, so dass ein Verlustbetrag von 90 000 € zur Verrechnung mit künftigen Unterentnahmen verbleibt.“

Lösungsübersicht in Tabellenform:

| Wj. 01 | | Wj. 02 | |
|-------------------|------------|------------------------|--------------|
| | | Entnahmen: | 0 € |
| | | Überentnahmen 02: | 0 € |
| | | Verlust 02: | ./ 100 000 € |
| Unterentnahme 01: | + 10 000 € | Unterentnahme 01: | + 10 000 € |
| | | Verlustvortrag Wj. 03: | ./ 90 000 € |

Das Gleiche soll gelten, wenn der Stpfl. in einer Verlustsituation Entnahmen tätigt, die zu einem Entnahmenüberschuss dieses Wj. führen. In diesen Fällen würden sich durch diese Entnahmen rechnerisch Überentnahmen ergeben, die sich nach Ansicht der FinVerw. (BMF v. 17.11.2005 aaO Tz. 14) jedoch nicht um den Verlust erhöhen sollen. Die FinVerw. behandelt demnach bei der periodenübergreifenden Betrachtung des Satzes 3 vorhandene Unterentnahmen so, als seien sie zum Ausgleich von Verlusten verwandt worden.

► *Stellungnahme:* Im Beispielsfall liegt im Wj. 02 schon deshalb keine Überentnahme vor, weil der Tatbestand des Satzes 1 nicht erfüllt ist (s. Anm. 1051). Auf die (Nicht-)Berücksichtigung des Verlusts kommt es daher gar nicht an. Die Unterentnahme des Wj. 01 ist ggf. im Rahmen der Anwendung des Satzes 3 im Wj. 03 zu beachten. Für die Annahme, dass die Unterentnahme des Wj. 01 durch den Verlust des Wj. 02 aufgezehrt wird, gibt das Gesetz keinen Anhalt. Sie ist wohl Ausfluss der von der FinVerw. vermeintlich erkannten Notwendigkeit, Verluste, die die Überentnahmen nicht erhöhen sollen, doch noch *irgendwie* zu berücksichtigen. UE wird die Unterentnahme des Wj. 01 nicht durch einen Verlust des Wj. 02 tangiert.

Lösungsübersicht in Tabellenform:

| Wj. 01 | | Wj. 02 | |
|-------------------|------------|---|------------|
| | | Entnahmen: | 0 € |
| | | Überentnahmen 02: Keine Anwendung des Abs. 4a | 0 € |
| Unterentnahme 01: | + 10 000 € | Unterentnahmevortrag Wj. 03: | + 10 000 € |

Unterentnahmen im laufenden Wirtschaftsjahr: Aus dem Wortlaut des Satzes 3 ist zu entnehmen, dass eine im laufenden Wj. festgestellte Unterentnahme bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Hinzurechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nicht berücksichtigt wird. Das ist konsequent, weil insoweit kein Hinzurechnungsbetrag ermittelt werden kann. Liegt im laufenden Wj. eine Unterentnahme vor, ist schon der gesetzliche Tatbestand des Satzes 1 nicht erfüllt (s.o. Anm. 1051).

► *Keine Hinzurechnung bei Unterentnahmen im laufenden Wj.:* Wirkt daher ein aus den Vorjahren stammendes Überentnahmepotenzial in das laufende Wj. hinein, sind

die Voraussetzungen für eine Anwendung von Abs. 4a nur erfüllt, wenn im laufenden Wj. eine Überentnahme nach Satz 1 vorliegt.

GLA, jedoch mit Hinweis auf ggf. abweichenden Normzweck BAUER/EGGERS, StuB 2000, 225 (228); BAUER/EGGERS, StuB 2000, 703 (705).

► *AA FinVerw.*: Die FinVerw. (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 23; dem folgend: FG Rhld.-Pf. v. 13.3.2003, EFG 2003, 831, rkr.) sowie verschiedene Stimmen im Schrifttum (s. WIECZOREK, Stbg. 2000, 301 [305]; FRANZ/SEITZ, Stbg. 2000, 97 [101 f.]; NEUFANG, Stbg. 2000, 104 [108]) gehen abweichend davon aus, dass eine Hinzurechnung auch dann erfolgen kann, wenn im laufenden Wj. keine Überentnahme vorliegt, jedoch aus Vorjahren Überentnahmepotenzial vorhanden ist. Diese Ansicht beruht offenbar auf der Überlegung, der Überentnahmebegriff der Sätze 1 und 2 werde durch Satz 3 erweitert. Danach wären Überentnahmen nicht nur der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wj. übersteigen, sondern – periodenübergreifend – zusätzlich der Betrag, aus dem sich die summierten Überentnahmepotenziale der Vorjahre zusammensetzen. Diese den Wortlaut des Satzes 3 unberücksichtigt lassende Deutung folgt in gewisser Konsequenz der ebenfalls über den Wortlaut hinausgehenden Auslegung des Satzes 1; sie ist aus den bereits an anderer Stelle genannten Gründen abzulehnen (s. Anm. 1051). Sie berücksichtigt ferner nicht, dass es sich bei der Regelung in Satz 3 um eine Rechtsfolgennorm (so auch ausdrücklich BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 21) handelt, die lediglich die *Bemessung* der typisierten Regelung betrifft und schon von der Gesetzessystematik her den Tatbestand der Sätze 1 und 2 nicht erweitern kann.

Dem BMF-Schreiben v. 17.11.2005 (BStBl. I 2005, 1019 Tz. 24) ist allerdings zu entnehmen, dass die FinVerw. die mit ihrer abweichenden Ansicht einhergehenden, für den Stpfl. nachteiligen Konsequenzen gesehen hat. Wohl aus diesem Grund sollen Unterentnahmen des laufenden Wj. entgegen der gesetzlichen Formulierung gleichwohl berücksichtigt werden:

► *Berücksichtigung von Unterentnahmen des laufenden Wj. nach BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019*: Da in Satz 3 nur Unterentnahmen aus den Vorjahren erwähnt werden und daher bei wortgetreuer Auslegung eine Unterentnahme im laufenden Wj. nicht berücksichtigt werden könnte, würde die Ansicht der FinVerw. zu Lasten des Stpfl. dazu führen, dass eine höhere Bemessungsgrundlage für den Hinzurechnungsbetrag zur Anwendung käme, als es dem tatsächlichen Zinsaufwand entspricht. Aus diesem Grund will die FinVerw. bei Unterentnahmen im laufenden Wj., aber vorhandenem Überentnahmepotenzial aus Vorjahren eine Hinzurechnung durchführen und bei der periodenübergreifenden Betrachtung auch die Unterentnahme des laufenden Wj. berücksichtigen (BMF v. 17.11.2005 aaO Tz. 24).

► *Stellungnahme*: Die Ansicht der FinVerw. findet unbeschadet ihrer in Einzelfällen möglicherweise für den Stpfl. vorteilhaften Auswirkungen im Gesetzeswortlaut keine Stütze. Sie ist gegenstandslos, wenn man der Auffassung folgt, dass der gesetzliche Tatbestand des Satzes 1 nicht erfüllt ist, wenn im laufenden Wj. keine Überentnahmen getätigt wurden.

Überentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre stellen den kumulierten Betrag der einzelnen, nach Satz 2 ermittelten und nach Satz 3 periodenübergreifend fortgeschriebenen Überentnahmen vorangegangener Wj. dar.

Unterentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre: Unterentnahmen sind in Satz 3 legaldefiniert als der Betrag, um den der Gewinn und die Einlagen die Entnahmen des Wj. überstiegen haben. Die Unterentnahmen vorangegangener

Wj. werden bei der periodenübergreifenden Betrachtung der Bemessungsgrundlage in der Weise berücksichtigt, dass sie (ggf.) die Bemessungsgrundlage für den Hinzurechnungsbetrag nach Satz 3 verringern. Sie stellen daher im Ergebnis weiteres Entnahmepotenzial des Stpfl. dar.

Einstweilen frei.

1071

c) Anfangs- und Endbestände fortwirkender Über- oder Unterentnahmebeträge

1072

Das Gesetz beantwortet nicht die Frage, ob (und ggf. wie) bei der erstmaligen Anwendung des Abs. 4a Überentnahmen und Unterentnahmen aus vorangegangenen (dh. vor dem 31.12.1998 endenden) Wj. zu berücksichtigen sind.

Ermittlung des Anfangsbestands zu Beginn des ersten, nach dem 31.12.1998 endenden Wirtschaftsjahres: Nach der Rspr. des BFH ist ein Anfangsbestand zu ermitteln.

BFH v. 21.9.2005 – X R 47/03, BStBl. II 2006, 504; v. 21.9.2005 – X R 40/02, BFH/NV 2006, 512: „jedenfalls in den VZ 1999 und 2000“; v. 1.6.2006 – IV R 48/03, BStBl. II 2006, 760; FG Münster v. 13.10.2003, EFG 2004, 398, aus anderen Gründen aufgeh. u. zurückverw. durch BFH v. 23.12.2005 – VIII R 10/04, BFH/NV 2006, 790; FG Ba.-Württ. v. 23.10.2002, EFG 2003, 919, aus anderen Gründen aufgeh. u. zurückverw. durch BFH v. 21.9.2005 – X R 40/02 aaO; Nds. FG v. 12.8.2003, EFG 2003, 1678 (AdV gewährt), m. krit. Anm. WÜLLENKEMPER, aufgehoben durch BFH v. 15.1.2004 – VIII B 253/03, BFH/NV 2004, 780 („kein berechtigtes Interesse an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes“), und FG Düss. v. 16.7.2001, EFG 2001, 1269 [AdV gewährt], bestätigt durch BFH v. 6.2.2002 – VIII B 82/01, BFH/NV 2002, 647; aA FG Ba.-Württ. v. 6.11.2002, EFG 2003, 145, aufgeh. u. zurückverw. durch BFH v. 18.10.2006 – XI R 41/02, n.v.; BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 36.

Sinnvoll ist eine Anknüpfung an das Kapitalkonto, da es die Summe aller maßgeblichen Gewinne, Verluste, Entnahmen und Einlagen seit der Gründung des Betriebs widerspiegelt. Ein positives Kapitalkonto lässt den Schluss auf Unterentnahmen des Stpfl. in vorangegangenen Wj. iSv. Abs. 4a Satz 4 EStG 1999 zu und repräsentiert Entnahmepotenzial.

BFH v. 21.9.2005 – X R 47/03, BStBl. II 2006, 504, und v. 1.6.2006 – IV R 48/03, BStBl. II 2006, 760; M. WENDT, FR 2000, 417 [430]; KORN/STRAHL, KÖSDI 2000, 12281; PAUS, StWa. 2000, 57 [58]; ablehnend WIECZOREK/PEDACK, Stbg. 2000, 49; HOCH, DStZ 2000, 358.

Weist das Kapitalkonto einen negativen Bestand aus, kann dieser auf Überentnahmen der Vorjahre oder auf Verluste zurückzuführen sein. Ist das Kapitalkonto durch Vorjahresverluste gemindert worden, ist eine Erhöhung um diese Verluste entsprechend dem Normzweck vorzunehmen (glA KORN aaO; PAUS aaO [60]; PRINZ, DStR 2000, 134 [135]; ELSENER/NEINIGER, DB 2000, 994; NEUFANG, Stbg. 2000, 104 [108]). Soweit Einlagen in Verlustjahren geleistet wurden, sind die Verluste um diese Einlagen zu mindern.

Berücksichtigung von Unterentnahmen aus vor dem 1.1.1999 endenden Wirtschaftsjahren ab dem VZ 2001: Ein Unterentnahmevolumen aus vor dem 1.1.1999 endenden Wj. ist nach der am 23.12.2001 in Kraft getretenen Regelung in § 52 Abs. 11 Satz 2 idF des StÄndG 2001 bei der Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen in den VZ nach 2001 nicht (mehr) zu berücksichtigen. Die Vorschrift widerspricht nicht nur dem Gesetzeszweck in Abs. 4a, nach dessen Konzeption Stpfl. Eigenkapital entnehmen können, ohne dass sich dies auf den betrieblich veranlassten Schuldzinsenabzug negativ auswirkt, sondern hält auch einer verfassungsrechtl. Überprüfung nicht stand (glA WENDT, Festschr. Raupach, 2006, 195 [204]; LEY, DStR 2006, 301 [305]; SÖFFING, BB

2006, 2271 [2273]; NEUFANG, BB 2006, 855 [859]; PAUS, FR 2006, 412 [413]; krit. DÖTSCH, BFH-PR 2006, 58 [59]; vgl. auch BFH v. 21.9.2005 – X R 47/03, BStBl. II 2006, 504; aA FG Bad.-Württ. v. 26.1.2006, EFG 2006, 1817, nrkr., Aktenzeichen BFH: X R 30/06; SCHULZ, NWB F. 3, 14085 (14088); s. hierzu näher Anm. 1038.

Übergang von Überentnahme- und Unterentnahmebeträgen: Insoweit fehlt es an einer gesetzlichen Regelung. UE sind folgende Fallgruppen zu unterscheiden:

► *Bei unentgeltlichem Erwerb* eines Betriebs (zB durch Erbfall) geht ein beim Rechtsvorgänger entstandenes Über- bzw. Unterentnahmevolumen – entsprechend § 6 Abs. 3 – auf den Erwerber über, da die übernommenen betrieblichen Verbindlichkeiten nicht zu den AK des Betriebs gehören.

BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 10a; KANZLER, INF 2000, 513 (516) zur unentgeltlichen Hofübergabe; LEINGÄRTNER/KANZLER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 24 Rn. 71e; KORN, KÖSDI 2001, 12704 (12706); KORN, § 4 Rn. 847; PAUS, StWa. 2000, 57 (61); HEGEMANN/QUERBACH, DStR 2000, 408 (415); HEGEMANN/QUERBACH, Der betriebliche Schuldzinsenabzug, 2003, 83).

► *Bei entgeltlichem Erwerb* eines Betriebs geht ein beim Rechtsvorgänger entstandenes Über- bzw. Unterentnahmevolumen nicht auf den Erwerber über (glA KANZLER, INF 2000, 513; KORN, KÖSDI 2001, 12704 [12706]; KORN, § 4 Rn. 847; HEGEMANN/QUERBACH, Der betriebliche Schuldzinsenabzug, 2003, 83). Dies rechtfertigt sich aus der Überlegung, dass ggf. vorhandene betriebliche Verbindlichkeiten nicht als solche übernommen werden, sondern zu den AK zählen; sie werden erst durch den Anschaffungsvorgang zu betrieblichen Verbindlichkeiten. Unabhängig davon kann die Finanzierung von Anlagevermögen nach Satz 6 privilegiert sein (KANZLER aaO).

► *Bei teilentgeltlichem Erwerb* eines Betriebs unter Fortführung oder Aufstockung der Buchwerte geht ein beim Rechtsvorgänger entstandenes Über- bzw. Unterentnahmevolumen auf den Erwerber über, da die übernommenen betrieblichen Verbindlichkeiten nicht zu den AK gehören (glA KANZLER aaO, vgl. auch BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80 Tz. 35, 38, 40; LEINGÄRTNER/KANZLER aaO; aA wohl KORN, KÖSDI 2001, 12704).

► *Im Fall der Veränderung der Unternehmensform durch Umwandlung* geht ein beim Rechtsvorgänger entstandenes Über- bzw. Unterentnahmevolumen unabhängig vom gewählten Wertansatz auf den Erwerber über (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 32e; s. auch KANZLER, INF 2000, 513; HEGEMANN/QUERBACH, DStR 2000, 408: jedenfalls bei Buchwertfortführung Zwischenwertansatz; aA KORN KÖSDI 2001, 12704 [12706], der auch insoweit in dem Umwandlungsvorgang eine Zäsur sieht, die einen Übergang von Überentnahme- und Unterentnahmebeträgen ausschliesse; s. hierzu ferner HEGEMANN/QUERBACH, Der betriebliche Schuldzinsenabzug, 2003, 86 f.).

Keine gesonderte Feststellung: Eine (einheitliche und) gesonderte Feststellung des aus Vorjahren stammenden Über- bzw. Unterentnahmepotenzials ist im Gesetz nicht vorgesehen. Die FinVerw. geht davon aus, dass Über- bzw. Unterentnahmebeträge formlos festzuhalten sind (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 12).

1073–1074 Einstweilen frei.

V. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 4: Bagatellbetrag und Gewinnhinzurechnung

1075

Nach Satz 4 ist der sich aus der Berechnung gem. Satz 3 ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 2050 € (bis 2001: 4000 DM; s. StEuglG v. 19.12.2000, BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3) gekürzte Betrag der im Wj. tatsächlich angefallenen Schuldzinsen dem Gewinn außerbilanziell hinzuzurechnen. Die Regelung erfordert eine vergleichende Berechnung in mehreren Rechenschritten:

Ansatz des sich aus Satz 3 ergebende Betrags: Die gesetzliche Regelung erfordert den Ansatz des Hinzurechnungsbetrags iHv. 6 vH der periodenübergreifend ermittelten Überentnahmen. Der Hinzurechnungsbetrag stellt einen der beiden Vergleichsbeträge (*Vergleichsbetrag I*) des Satzes 4 dar.

Im Wirtschaftsjahr angefallene Schuldzinsen: In einem zweiten Schritt sind die im Wj. angefallenen Schuldzinsen zu ermitteln.

► *Das sind insbes. betrieblich veranlasste Schuldzinsen*, die nach den allgemeinen Regeln des Abs. 4 als betrieblich veranlasst gelten. UE zählen hierzu auch Zinsen aus Darlehen, bei denen die schuldrechtl. Verpflichtung vor dem 31.12.1998 begründet worden ist, da es unabhängig von der Frage der Entstehung der Schuldzinsen nach Handels- oder Bankenrecht auf deren stl. Auswirkung, dh. auf die Gewinnwirkung ankommt (aA KORTH, DStR 2000, 1633).

► *Zinsen aus Investitionsdarlehen* zählen nicht zu den *im Wj. angefallenen Schuldzinsen*; sie sind vorab aus der Berechnung für die Hinzurechnungsobergrenze aussondern (s.u. Anm. 1078).

► *Privat veranlasste Schuldzinsen* zählen nicht zu den tatsächlich angefallenen Schuldzinsen iSd. Satzes 4.

Bagatellbetrag: Satz 4 gewährt einen Bagatellbetrag iHv. 2050 €. Der Bagatellbetrag ist betriebsbezogen zu verstehen; er ist, ausgehend von dem auf die einzelne betriebliche Wirtschaftseinheit als Gewinnermittlungssubjekt bezogenen Betriebsbegriff (s. Vor §§ 4–7 Anm. 88 ff.), jedem Einzelbetrieb des Stpfl., für den der Gewinn aufgrund einer eigenständigen Buchführung getrennt ermittelt werden kann und auch tatsächlich getrennt ermittelt wird, zu gewähren. Pers-Ges. und Mitunternehmenschaften ist der Bagatellbetrag gesellschaftsbezogen zu gewähren.

GIA FG Münster v. 6.8.2004, FGReport 2004, 85, rkr.; FG Münster v. 27.9.2002, EFG 2003, 74, nrkr., Az. BFH: VIII R 90/02; FG Düss. v. 16.7.2001, EFG 2001, 1269, i. Erg. bestätigt durch BFH v. 6.2.2002 – VIII B 82/01, BFH/NV 2002, 647; BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 25; KANZLER, INF 2000, 513 (517); aA M. WENDT, FR 2000, 417 (431); PAUS, FR 2000, 957 (967); differenzierend PRINZ, FR 2000, 134 (135); s. auch Anm. 1041.

Vergleichsberechnung: Um den anderen Vergleichsbetrag (*Vergleichsbetrag II*) der Berechnung nach Satz 4 zu erhalten, ist der Bagatellbetrag von den im Wj. angefallenen Schuldzinsen abzuziehen.

Im Ergebnis ergibt sich folgendes Berechnungsschema:

| | |
|---|--|
| Hinzurechnungsbetrag nach Satz 4 (6 vH der Überentnahmen) | Im Wj. gezahlte Schuldzinsen |
| | ./.. nach Abs. 4 privat veranlasste Schuldzinsen |
| | ./.. Schuldzinsen aus Investitionsdarlehen gem. Abs. 6 |
| | ./.. Bagatellbetrag 2050 € |
| = Vergleichsbetrag I | Σ = Vergleichsbetrag II |
| Kleinerer Vergleichsbetrag = gem. Satz 4 hinzuzurechnender Betrag, soweit = 0 € | |

Außerbilanzmäßige Hinzurechnung als Rechtsfolge: Der gem. Satz 4 hinzuzurechnende Betrag ist dem Gewinn außerbilanzmäßig hinzuzurechnen (s. Anm. 1058; glA SCHMIDT/HEINICKE XXV. § 4 Rn. 526).

VI. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 5: Ausnahme für Investitionsdarlehen

1076 1. Inhalt und Bedeutung des Satzes 5

Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung der AHK von WG des Anlagevermögens (s. Anm. 1077) sind nach Satz 5 unbegrenzt abziehbar (s. Anm. 1078). Dies könnte in der Praxis zur Folge haben, dass Anlagevermögen zunehmend mit Fremdkapital finanziert werden wird (PAUS, StWa. 2000, 57 [63]).

1077 2. Darlehen zur Finanzierung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens

Darlehen zur Finanzierung der Anschaffungs- und Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind nach Satz 5 aus der Berechnung der Hinzurechnungsobergrenze auszuschneiden. Nicht begünstigt sind Darlehen zur Finanzierung von WG des Umlaufvermögens oder Darlehen zur Finanzierung von Erhaltungsaufwendungen für WG des Anlagevermögens.

► *Festkredite:* Kredite mit fester Laufzeit und festem Zinssatz können Darlehen zur Finanzierung von WG des Anlagevermögens iSd. Satz 5 nF darstellen; erforderlich ist ein zeitlicher Zusammenhang zwischen Kreditaufnahme und Anschaffung von WG des Anlagevermögens (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 28; längstens 30 Tage). Die Privilegierung von Festkrediten rechtfertigt sich dadurch, dass die Schuldentstehung bei Darlehensverträgen mit fester Laufzeit und festem Zinssatz auf einen einzelnen Rechtsgrund („Darlehenszweck“) zurückgeht, der durch eine andauernde innere Abhängigkeit zwischen Darlehensschuld und angeschafftem WG fortbesteht. Festkredite sind dem Grunde nach auch dann begünstigt, wenn sie nur teilweise der Finanzierung von WG des Anlagevermögens, im Übrigen aber der Finanzierung von sonstigem betrieblichen Aufwand dienen. In diesem Fall sind die Schuldzinsen nach Satz 5 begünstigt, *soweit* sie nachweislich auf die Finanzierung von WG des Anlagevermögens entfallen (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 28). Zu Darlehen im SonderBV s. BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 32a–32c.

► *Kontokorrentkredite* werden von der FinVerw. nicht gem. Satz 5 als begünstigt angesehen; erforderlich sei, dass zur Finanzierung von WG des Anlagevermögens ein gesondertes Darlehen aufgenommen werde (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 27; glA BAUER/EGGERS, StuB 2000, 703 [705]; FRANZ/SEITZ, Stbg. 2000, 97 [102]). Der unterschiedlichen Behandlung im Vergleich zu Festkrediten liegt wohl die Überlegung zugrunde, dass bei Kontokorrentkrediten keine derart enge Bindung zwischen Schuld und WG gegeben ist. Folgerichtig soll nach BMF v. 22.5.2000 (BStBl. I 2000, 588 Tz. 27) bei Umschuldung eines betrieblichen Kontokorrents in ein langfristiges Darlehen der notwendige Finanzierungszusammenhang hinsichtlich der *vor* der Umschuldung entstandenen Kontokorrentzinsen nicht mehr hergestellt werden können.

► *Stellungnahme*: Die von der FinVerw. vertretene Gesetzesauslegung ist vom Wortlaut der Vorschrift nicht gedeckt. Auch eine Kontokorrentverbindlichkeit kann ein „Darlehen zur Finanzierung der AHK von WG des Anlagevermögens“ sein, das zum vollen Abzug der insoweit entstehenden Schuldzinsen berechtigt (glA PAUS, FR 2000, 957 [969 f.]; KANZLER, INF 2000, 513 [516 f.]; KORN, § 4 Rn. 853; EGGESIECKER/ELLERBECK, FR 2000, 689 [693]; M. WENDT, FR 2006, 282 [283]). Die Privilegierung von Investitionsdarlehen gem. Satz 5 folgt aus dem der Verbindlichkeit zugrundeliegenden Veranlassungs- und Finanzierungszusammenhang, nicht aus ihrer (bankvertrags-)rechtl. Gestalt. Einer Umschuldung von Kontokorrentverbindlichkeiten in ein gesondertes Darlehen bedarf es daher zur Erreichung der Privilegierung nach Satz 5 nicht.

3. Der Abzug von Schuldzinsen bleibt „unberührt“

1078

Die Formulierung „Der Abzug ... bleibt unberührt“ bedeutet, dass die Schuldzinsen für Investitionsdarlehen – ohne Rücksicht auf die beschränkte Abziehbarkeit der sonstigen Schuldzinsen – in jedem Fall gewinnmindernd, dh. in vollem Umfang abziehbar bleiben; sie mindern nicht den Bagatellbetrag des Satzes 4.

GlA H.M.: KANZLER, INF 2000, 513 (516); SCHMIDT/HEINICKE XXV. § 4 Rn. 527; PRINZ, FR 2000, 134 (136); BAUER/EGGERS, StuB 2000, 225 (228); NEUFANG, BB 2000, 1702; NEUFANG, Stbg. 2000, 104 (108); HEGEMANN/QUERBACH, DStR 2000, 408 (414); KORN/STRAHL, KÖSDI 2000, 12281; PAUS, FR 2000, 957 (968); MEYER/BALL, INF 2000, 76 (80); EGGESIECKER/ELLERBECK, FR 2000, 689 (693); FRANZ/SEITZ, Stbg. 2000, 97 (102); aA M. WENDT, FR 2000, 417 (429).

Einstweilen frei.

1079–1081

VII. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 6: Anwendung der Abzugsbeschränkung auf die Einnahmen- überschussrechnung

1. Bedeutung des Satzes 6

1082

Nach Satz 6 Halbs. 2 sind Entnahmen und Einlagen im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung für den Zweck der Begrenzung des Schuldzinsenabzugs zu berücksichtigen. Der Gesetzgeber kommt damit jedenfalls für einen Teilbereich der Gewinnermittlung einer langjährigen Forderung nach Schaffung einer diesbezüglichen gesetzlichen Grundlage nach (eingehend Anm. 584; s. auch KANZLER, INF 2000, 513 [517]). UE ist aus dieser Sonderregelung keine Verpflichtung zur Aufzeichnung von BE und BA bei der Einnahmenüberschussrechnung herzuleiten (dazu BFH v. 11.8.1992 – VII R 90/91, BFH/NV

1993, 346 mwN; KANZLER, INF 2000, 513 [517]; zum Umfang der Aufzeichnungspflichten bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 s. auch Anm. 522 ff.).

2. Erläuterungen zu Satz 6 Halbs. 1: Sinngemäße Anwendung der Sätze 1–5 bei der Einnahmenüberschussrechnung

1083 a) „Sinngemäße“ Anwendung

Nach Satz 6 Halbs. 1 sind die Sätze 1–5 bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 „sinngemäß“ anzuwenden. Vor dem Hintergrund unterschiedlicher Gewinnermittlungstechniken bei Abs. 1 und Abs. 3 kann dies zu Abweichungen führen, etwa wenn der Gewinn iSd. Abs. 3 im laufenden Wj. von dem Gewinn iSd. Abs. 1 abweicht; unbeschadet derartiger Abweichungen hinsichtlich der zu berücksichtigenden Bestandteile der Bemessungsgrundlage (Gewinn, Entnahmen, Einlagen) verbleibt es bei den Grundsätzen des Abs. 3 (glA KORN/STRAHL KÖSDI 2000, 12281 [12282]). Der Gesetzgeber nimmt es insoweit in Kauf, dass die Höhe einer evtl. festzustellenden Überentnahme durch die Gewinnermittlungsmethode beeinflusst wird (eingehend PAUS, FR 2000, 957 [965]).

1084 b) Sinngemäße Anwendung der Sätze 1–5 im Einzelnen

Die sinngemäße Anwendung der Sätze 1, 3, 4 und 5 bietet keine Besonderheiten bei der Einnahmenüberschussrechnung.

In sinngemäßer Anwendung des Satzes 2 sind bei der Einnahmenüberschussrechnung Über- und Unterentnahmen als der „Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wj. übersteigen“, zu ermitteln: Die Bemessungsgrößen Gewinn bzw. Verlust sind nach den Grundsätzen des Abs. 3 zu bestimmen. Geldeinlagen und -entnahmen bleiben unberücksichtigt, während Sach- und Leistungseinlagen wie betrieblich veranlasste Geldabflüsse und Sach- und Leistungsentnahmen wie BE behandelt werden. Forderungen, Verbindlichkeiten oder Rückstellungen sind nicht zu berücksichtigen; sie beeinflussen den Gewinn iSd. Abs. 3 nicht (s. im Einzelnen Anm. 536, 559, 584 ff.).

► *Kapitalbezogene Ermittlung:* Ein ggf. vorhandener Über- oder Unterentnahmesaldo kann uE durch eine kapitalkontenbezogene Betrachtungsweise ermittelt werden (glA ELSER/NEININGER, DB 2000, 994 [999]). Denn auch bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 ist es möglich, ein Kapitalkonto zu ermitteln. Hierzu ist es erforderlich, eine vereinfachte Bilanz zu erstellen, für die gewinnermittlungsspezifische Bewertungsansätze gelten.

- ▷ Der Einnahmenüberschussermittler muss nach Abs. 3 Satz 5 ein Verzeichnis der nichtabnutzbaren WG führen, da sich die Anschaffung und Herstellung abnutzbarer WG gem. Abs. 3 Satz 3 nur im Wege der AfA gewinnmindernd auswirkt.
- ▷ Das Umlaufvermögen wird bereits bei Anschaffung als gewinnmindernde Ausgabe berücksichtigt, so dass es mit 0 € anzusetzen ist. Verbindlichkeiten bleiben bei dieser Gewinnermittlungsmethode und folglich auch für die Ermittlung des spezifischen Kapitalkontos unberücksichtigt.
- ▷ Eine Besonderheit gilt für die Behandlung der Geldkonten. Diese sind für die Ermittlung des Kapitalkontos zu berücksichtigen (aA wohl ELSER/NEININGER aaO). Ob es sich um ein betriebliches oder privates Geldkonto handelt, bestimmt sich nach dessen überwiegender Nutzung. Die so bestimmten Geldkonten sind auch für Geldeinlagen bzw. -entnahmen maßgeblich.

Soweit im Rahmen dieses spezifischen Kapitalkontos für die Gewinnermittlung nach Abs. 3 die Summe des Anlagevermögens und der positiven Geldkonten die negativen Geldkonten unterschreitet, ist kein Entnahmevermögen vorhanden. Soweit die Summe des Anlagevermögens und der positiven Geldkonten die Summe der negativen Geldkonten übersteigt, ergibt sich ein positives Entnahmevermögen. Beide Beträge sind zur Berechnung des Über- bzw. Unterentnahmesaldos wie ein Kapitalkonto ggf. um Vorjahresverluste und Einlagen in Verlustjahren zu korrigieren.

Im Rahmen der sinnngemäßen Anwendung des Satzes 3 sind die nicht-abziehbaren Schuldzinsen iHv. 6 vH der Überentnahmen dem Gewinn hinzuzurechnen.

► *Die FinVerm.* geht davon aus, dass Über- und Unterentnahmen in Wj., die vor dem Jahr 1999 geendet haben, unberücksichtigt bleiben (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 36; s. Anm. 1072).

► *Stellungnahme:* UE ist auch bei der Einnahmenüberschussrechnung ein Anfangsbestand, dh. Über- oder Unterentnahmen vorangegangener Wj., zu ermitteln (zum Streitstand s. Anm. 1072). Den Stpfl. trifft die objektive Beweislast für den Nachweis eines am 1.1.1999 vorhandenen, auf Gewinnen und Einlagen der Vorjahre basierenden Entnahmevermögens. Ein Ansatz mit 0 DM kann für Fälle in Betracht gezogen werden, in denen sich der Anfangsbestand weder von Amts wegen noch unter Mitwirkung des Stpfl. ermitteln lässt.

3. Erläuterungen zu Satz 6 Halbs. 2: Aufzeichnung von Über- und Unterentnahmen 1085

Gesetzliche Regelung ab dem 1.1.2000: Die Pflicht zur Aufzeichnung von Entnahmen und Einlagen bei der Einnahmenüberschussrechnung zum Zweck der Bestimmung nicht abziehbarer Schuldzinsen ist in Satz 6 Halbs. 2 nF erstmals gesetzlich geregelt. Bislang existierten derartige Aufzeichnungspflichten nicht (s. Anm. 522 ff.); sie gelten ausdrücklich nur für die Gewinnermittlung nach Abs. 3. Die Pflicht zur Aufzeichnung ist ab dem 1.1.2000 zu erfüllen (§ 52 Abs. 11 Satz 2 idF des StEntlG 1999/2000/2002).

Umfang der Aufzeichnungspflicht: Die Aufzeichnungspflichten sind beschränkt auf die Aufzeichnung von Entnahmen und Einlagen entsprechend der allgemeinen Definition; hierunter fallen auch Geldentnahmen und -einlagen. Zwar kommt Geldentnahmen und -einlagen im Rahmen der Gewinnermittlung nach Abs. 3 keine Bedeutung zu, jedoch dient die Regelung in Satz 6 Halbs. 2 gerade nicht dem Nachweis von BA im Rahmen der Gewinnermittlung, sondern der Erfassung solcher Daten, die im Rahmen des Abs. 4a zur Ermittlung eines Hinzurechnungsbetrags zugrunde gelegt werden müssen. UE kann die Erfüllung der gesonderten Aufzeichnungspflichten daher auch nicht materiell-rechtl. Voraussetzung für die Anerkennung des BA-Abzugs von Schuldzinsen sein.

Der Stpfl. hat die Aufzeichnung von Entnahmen und Einlagen grds. auch dann vorzunehmen, wenn die Anwendung von Abs. 4a im laufenden Wj. von vornherein ausscheidet, weil überhaupt keine Schuldzinsen oder ggf. nur solche, die die Finanzierung von AHK von WG des Anlagevermögens betreffen, angefallen sind. Denn die Aufzeichnungen müssen schon deshalb geführt werden, weil sie bei einer späteren Kreditaufnahme zur Ermittlung des entnahmefähigen Betrags benötigt werden (glA M. WENDT, FR 2000, 417 [431]).

„Gesonderte“ Aufzeichnung: Die Aufzeichnung von Entnahmen und Einlagen hat „gesondert“, dh. entsprechend den Regeln in R 4.11 Abs. 1 EStR 2005, H 4.11 EStH 2005 zu erfolgen.

Keine gesetzliche Sanktion enthält das Gesetz für den Fall der Nichterfüllung der Aufzeichnungspflichten. In einem solchen Fall ist – allerdings erst ab 1.1. 2000 – eine Schätzung der von Gesetzes wegen aufzuzeichnenden Daten nach § 162 Abs. 2 Satz 2 AO grds. möglich (aA HEGEMANN/QUERBACH, DStR 2000, 408 [409]; KORN/STRAHL, KÖSDI 2000, 12281 [12282]). Im Rahmen einer Schätzung ist der Umstand, dass sich eine Zuordnung von Schuldzinsen zu Anlagegütern iSd. Satzes 5 auch aus anderen Aufzeichnungen des Stpfl. ergeben kann, zu beachten. Die FinVerw. geht davon aus, dass unbeschadet der Nichterfüllung oder Verletzung der Aufzeichnungspflichten zumindest die nach Satz 5 privilegierten Schuldzinsen für Investitionsdarlehen sowie tatsächlich entstandene nicht begünstigte Schuldzinsen bis zum Sockelbetrag iHv. 2.050 € als BA abziehbar bleiben (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 34).

1086–1099 Einstweilen frei.

Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5

Autor: Dr. Thomas Stapperfend, Richter am FG, Cottbus

Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim Kanzler, Richter am BFH, München

Schrifttum: KIRCHHOF, Gesetzlich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben und Werbungskosten, in SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, 1980 (DStJG 3) S. 13; ARNDT, Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben nach § 4 (5) EStG bei der Gewinnberechnung, FR 1984 S. 412; MITTMANN, Nochmals: Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 EStG bei der Gewinnberechnung, FR 1985 S. 152; FREUDLIEB, Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns eines ausscheidenden Gesellschafters, FR 1988 S. 219.

I. Überblick zu Abs. 5

1100

Abs. 5 trifft Regelungen hinsichtlich eines Abzugsverbots für Aufwendungen, die eigentlich BA sind.

Satz 1 bestimmt, daß die im folgenden aufgezählten BA den Gewinn nicht mindern dürfen. Die Aufzählung in Satz 1 erfaßt folgende Aufwendungen:

- Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht ArbN des Stpfl. sind (Nr. 1);
- Bewirtungskosten aus geschäftlichem Anlaß, soweit sie 80 vH der angemessen und nachgewiesenen Kosten überschreiten (Nr. 2);
- Aufwendungen für Einrichtungen des Stpfl., die der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung von Personen, die nicht ArbN des Stpfl. sind, dienen (Nr. 3);
- Aufwendungen für Jagd, Fischerei, Segel- und Motorjachten oder ähnliche Zwecke (Nr. 4);
- Verpflegungsmehraufwendungen des Stpfl., sofern nicht die Sonderregelungen in Nr. 5 Sätze 2 ff. eingreifen (Nr. 5);
- Aufwendungen für Fahrten des Stpfl. zwischen Wohnung und Betriebsstätte nach den Sondervorschriften in Nr. 6;
- Mehraufwendungen für eine zwei Jahre überdauernde doppelte Haushaltsführung (Nr. 6 a);
- Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie Kosten der Ausstattung mit Ausnahme der Sonderregelung in Nr. 6 b Sätze 2 ff. (Nr. 6 b);
- Unangemessene Aufwendungen, die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren (Nr. 7);
- Geldbußen, Ordnungs- und Verwarnungsgelder (Nr. 8);
- Zinsen auf hinterzogene Steuern (Nr. 8 a);
- Ausgleichszahlungen nach §§ 14, 17 und 18 KStG an außenstehende Anteilseigner (Nr. 9);
- Zuwendung von Vorteilen sowie damit zusammenhängende Aufwendungen, wenn wegen der Zuwendung oder des Empfangs der Vorteile eine rechtskräftige Verurteilung erfolgt, das Verfahren nach §§ 153–154 e StPO eingestellt oder ein Bußgeld rechtskräftig verhängt worden ist (Nr. 10).

Satz 2 legt fest, daß das Abzugsverbot dann nicht eingreift, wenn die in Satz 1 Nr. 2–4 bezeichneten Zwecke (Bewirtung, Beherbergung und Unterhaltung von Personen sowie Betreiben von Jagd, Fischerei, Segel- oder Motorjachten) Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Stpfl. sind. Das bedeu-

tet, daß die im Zusammenhang damit stehenden Aufwendungen dann als BA abgezogen werden können, wenn der Stpfl. die in Satz 1 Nr. 2–4 genannten Güter unmittelbar zum Zwecke der Gewinnerzielung einsetzt, indem er zB eine Gaststätte oder ein Hotel betreibt oder Segel- oder Motorjachten verchartert.

Satz 3 bestimmt, daß die Vorschrift des § 12 Nr. 1 unberührt bleibt. Dies ist insbes. für die Regelung in Satz 2 von Bedeutung und hat zur Folge, daß diejenigen Aufwendungen, die die Lebensführung des Stpfl. betreffen, nach § 12 Nr. 1 grds. auch dann nicht bei den einzelnen Einkunftsarten oder vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen, wenn die in Satz 1 Nr. 2–4 bezeichneten Betätigungen mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt werden und die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen nach Satz 2 grds. als BA abziehbar wären.

1101

II. Rechtsentwicklung des Abs. 5

PrEStG v. 24. 6. 1891 (PrGS S. 175): § 9 Abs. 2 sah bereits eine Aufzählung nicht abzählbarer Aufwendungen vor. Hierunter fielen „Verwendungen zur Verbesserung und Vermehrung des Vermögens, zu Geschäftserweiterungen, Kapitalanlagen oder Kapitalabtragungen, welche nicht lediglich als durch eine gute Wirtschaft gebotene und aus den BE zu deckende Ausgaben anzusehen“ waren (Nr. 1) sowie „die zur Bestreitung des Haushalts der Stpfl. und zum Unterhalt ihrer Angehörigen gemachten Ausgaben, einschließlich des Geldwerthes, der zu diesen Zwecken verbrauchten Erzeugnisse und Waaren des eigenen landwirtschaftlichen oder gewerblichen Betriebes“ (Nr. 2). § 9 Abs. 2 Nr. 2 PrEStG ist eine Vorgängerregelung zum heutigen § 12 Nr. 1.

PrEStG v. 19. 6. 06 (PrGs S. 259): Die bisherige Regelung des § 9 Abs. 2 Pr. EStG v. 24. 6. 1891 (aaO) wurde nahezu unverändert in § 8 Abs. 3 übernommen.

EStG 1920 v. 29. 3. 20 (RGBl. S. 359): § 15 enthielt eine Aufzählung von Aufwendungen, die vom Gesamtbetrag der Einkünfte nicht in Abzug gebracht werden durften. Dazu zählten die bisher in § 8 Abs. 3 Nr. 1 Pr. EStG v. 19. 6. 06 (aaO) bereits im wesentlichen geregelten Aufwendungen zur Verbesserung und Vermehrung des Vermögens, zu Geschäftserweiterungen, zu Kapitalanlagen, zur Schuldentilgung oder zu Ersatzbeschaffungen, soweit dafür bereits WK abgesetzt worden waren (Nr. 1), Zinsen für das in dem land- oder forstwirtschaftlichen oder gewerblichen Betrieb angelegte eigene Vermögen des Stpfl. (Nr. 2), die zur Bestreitung des Haushalts des Stpfl. und zum Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (Nr. 3) und die von dem Stpfl. entrichtete ESt. sowie sonstige Personalsteuern (Nr. 4).

EStG 1925 v. 10. 8. 25 (RGBl. I S. 189): Die Regelung des § 15 EStG 1920 (aaO) wurde in § 18 übernommen. § 15 Nr. 2 EStG 1920 wurde zu § 18 Abs. 2. Ansonsten enthielt das EStG 1925 keine weitere Regelung über die Nichtabziehbarkeit von WK (das EStG 1925 verwandte den Begriff der BA nicht; s. dazu die Rechtsentwicklung zu Abs. 4).

EStG 1934 v. 16. 10. 34 (RGBl. I S. 1005): Eine Regelung, die bestimmte BA oder WK vom Abzug ausschloß, war nicht enthalten. Die Regelung des § 18 EStG 1925 wurde – wenn auch mit teilweise verändertem Inhalt – in § 12 übernommen, der direkten Vorgängerregelung des heutigen § 12 (s. § 12 Anm. 2).

EStÄndG v. 27. 6. 51 (BGBl. I S. 411; BStBl. I S. 223): § 9 a sah iVm. der VO v. 22. 10. 51 (BGBl. I S. 871) erstmals eine Beschränkung des BA- und WK-Abzugs

für Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden mit Speisen, Getränken und sonstigen Genußmitteln vor (s. im einzelnen die Rechtsentwicklung zu Nr. 2).

StÄndG v. 24. 6. 53 (BGBl. I S. 413; BStBl. I S. 192): § 9 a wurde gestrichen. Nach § 4 Abs. 4 Satz 2 scheiden Aufwendungen, die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren, bei der Gewinnermittlung insoweit aus, als sie unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind.

StÄndG v. 30. 7. 60 (BGBl. I S. 616; BStBl. I S. 514): Abs. 5 wurde angefügt. Danach scheiden bei der Gewinnermittlung Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht ArbN des Stpfl. sind (Nr. 1), für Einrichtungen, die der Bewirtung oder Beherbergung von Personen dienen, die nicht ArbN des Stpfl. sind (Nr. 2) und für die Pacht oder Ausübung einer Jagd oder einer Fischerei sowie für die Haltung oder Benutzung von Segel- und Motorjachten (Nr. 3) unter den im einzelnen bestimmten Voraussetzungen aus (s. ausführlich die Rechtsentwicklung zu Nr. 1, 3 und 4). Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 sieht eine Ausnahme für die Fälle vor, daß die in Nr. 2 bezeichneten Einrichtungen und die in Nr. 3 genannten Tätigkeiten Gegenstand einer mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübten Betätigung des Stpfl. sind (heute Abs. 5 Satz 2). Die frühere Regelung des Abs. 4 Satz 2 idF des StÄndG 1953 (unangemessene Aufwendungen; s. oben) wurde in Abs. 5 Satz 2 übernommen. Nach Abs. 5 Satz 3 bleibt die Vorschrift des § 12 Nr. 1 unberührt.

EStRG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530): Abs. 5 erhält – mit Ausnahme der Regelungen in den einzelnen Nummern – die auch heute noch geltende Fassung. Zu den BA, die den Gewinn nicht mindern dürfen, gehören: Aufwendungen für Geschenke (Nr. 1), Bewirtungsaufwendungen (Nr. 2), Aufwendungen für Gastehäuser (Nr. 3), Aufwendungen für Jagd, Fischerei und Jachten (Nr. 4), Mehraufwendungen für Verpflegung (Nr. 5), Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (Nr. 6), unangemessene Aufwendungen (Nr. 7), Ausgleichszahlungen nach Nr. 7 a KStG (Nr. 8, heute Nr. 9); s. im einzelnen die Rechtsentwicklung zu den jeweiligen Nummern.

StÄndG v. 25. 7. 84 (BGBl. I S. 1006; BStBl. I S. 401): In Nr. 8 wurde ein Abzugsverbot für Geldbußen, Ordnungsgelder usw. eingeführt.

StReformG 1990 v. 27. 7. 88 (BGBl. I S. 1093; BStBl. I S. 224): Nr. 8 a sieht ein Abzugsverbot für Hinterziehungszinsen vor.

JStG 1996 v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438): Mit Nr. 6 a wurde ein Abzugsverbot für Mehraufwendungen einer doppelten Haushaltsführung, die länger als zwei Jahre am selben Ort andauert, eingeführt. Nach der ebenfalls neu geschaffenen Regelung in Nr. 6 b sind Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung nur noch sehr eingeschränkt abziehbar. Nr. 10 enthält fortan ein Abzugsverbot für Zuwendungen von Vorteilen und damit zusammenhängende Aufwendungen.

Zur Rechtsentwicklung der einzelnen Nummern des Abs. 5 s. die dortigen Erläuterungen.

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5

1. Bedeutung der Abzugsverbote des Abs. 5

1102

Abs. 5 hat eine zentrale Bedeutung für die Gewinnermittlung.

Korrektiv zum weiten Begriff der BA: Abs. 4 sieht einen sehr weiten Begriff der BA vor und faßt darunter alle Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt

sind. Damit nimmt Abs. 4 nur eine Abgrenzung zur Privatsphäre des Stpfl. vor. Einschränkungen hinsichtlich der Abziehbarkeit von BA enthält die Vorschrift hingegen nicht, mit der Folge, daß grds. alle betrieblich veranlaßten Aufwendungen als BA den Gewinn mindern würden. Hier greift Abs. 5 als Korrektiv ein und bestimmt, daß die in Satz 1 abschließend aufgezählten BA den Gewinn nicht mindern dürfen.

Abzugsverbot vorwiegend bei Berührung der Lebensführung: Die Abzugsverbote des Abs. 5 betreffen in erster Linie solche Aufwendungen, die die Lebensführung des Stpfl. berühren, gleichwohl aber BA iSd. Abs. 4 sind (so insbes. die Nr. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 6 a und 7; zur Frage der deklaratorischen oder konstitutiven Wirkung der Vorschrift s. Anm. 1128). Diese Aufwendungen sollten nach der ursprünglichen Zielrichtung des Abs. 5 vom BA-Abzug ausgeschlossen werden. Erst im Laufe der Zeit wurden weitere Aufwendungen in den Katalog des Satzes 1 aufgenommen, die aus anderen Gründen nicht abziehbar sind (vgl. MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 657; s. auch Anm. 1101). Abs. 5 stellt bezüglich der Aufwendungen, die die private Lebensführung des Stpfl. berühren, keine Vermutung oder Fiktion für die Veranlassung durch die private Lebensführung auf. Die Vorschrift schränkt die Abzugsmöglichkeit vielmehr in typisierender Weise ein, und zwar über das Abzugsverbot des § 12 hinaus (so WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/H, § 4 Rn. 1660; zum Verhältnis zu § 12 s. Anm. 1117).

Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips: Abs. 5 durchbricht mit den Abzugsverboten das im EStRecht geltende objektive Nettoprinzip. Dieses besagt – ausgehend von den in § 2 Abs. 2 verwendeten Begriffen „Gewinn“ und „Überschuß“ –, daß der Besteuerung nur die sog. Reineinkünfte zu unterwerfen sind, dh. nach Abzug der jeweiligen Aufwendungen (ausführlich dazu § 2 Anm. 503 und Einf. ESt. Anm. 542). Abs. 5 schränkt den Abzug von BA für bestimmte Aufwendungen aber gerade ein (KIRCHHOF in DStJG 3 [1980] S. 201 f. spricht in diesem Zusammenhang von einer sprachlichen Provokation und einem systematischen Widerspruch, die einer besonderen legitimierenden Autorität bedürften).

► *Rechtfertigung bei Aufwendungen mit Bezug zur Privatsphäre:* Die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips durch Abs. 5 läßt sich zum einen damit rechtfertigen, daß die vom Abzug ausgeschlossenen Aufwendungen zT eine Berührung zur Privatsphäre des Stpfl. haben, gleichwohl aber (noch) betrieblich veranlaßt sind.

▷ *Hauptanwendungsfälle:* Dies ist bei den Regelungen in Nr. 1–6 und 7 der Fall. Auch das Abzugsverbot der Nr. 6 a läßt sich hierüber wohl rechtfertigen, weil viel dafür spricht, daß die Gründe, die einen Stpfl. bewegen, eine doppelte Haushaltsführung auch über die Dauer von zwei Jahren hinaus beizubehalten, privat veranlaßt sind. Durch die Abzugsverbote soll die praktisch oftmals schwierige Abgrenzung verhindert werden, ob die jeweiligen Aufwendungen im Einzelfall dem betrieblichen oder dem privaten Bereich zuzuordnen sind. Abs. 5 ergänzt dadurch die Vorschrift des § 12 Nr. 1, wie dies auch in Satz 3 zum Ausdruck kommt (glA SÖHN in K/S, § 4 Rn. F 29, der durch die Regelungen der Nr. 5 und 6 sogar eine bessere Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips sieht, weil die Aufwendungen grds. dem betrieblichen Bereich zugeordnet werden; zum Verhältnis zu § 12 s. Anm. 1117).

▷ *Abzugsverbot für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (Nr. 6 b):* Auch im Falle der durch das JStG 1996 v. 11. 10. 95 (s. Anm. 1101) eingeführten Regelung in Nr. 6 b, wonach Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung den Gewinn grds. nicht mindern dürfen (s. zu den Ausnahmefällen Nr. 6 b Sätze 2 und 3), hat der BFH eine Rechtfertigung der

Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips deshalb angenommen, weil die Aufwendungen einen Bezug zur Privatsphäre des Stpfl. aufweisen würden (BFH v. 29. 9. 96 VI R 47/96, BStBl. II 1997 S. 68, 69 f., der es allerdings offen läßt, ob tatsächlich eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips vorliegt). Da der Raum in der Privatwohnung des Stpfl. belegen sei und ohne Kontrollmöglichkeiten für die FinBeh. auch für andere als berufliche Zwecke genutzt werden könne, sei es gerechtfertigt, die strechtl. Anerkennung der Aufwendungen an Voraussetzungen zu knüpfen, die die Möglichkeit des Mißbrauchs und der Verlagerung von Kosten für die Lebensführung in den betrieblichen oder beruflichen Bereich erheblich einschränkten. Dem ist uE nur teilweise zuzustimmen. Es ist zweifellos geboten, den Mißbrauch strechtl. Gestaltungen zu verhindern. Dies darf grds. aber nicht durch das einschneidendste Mittel geschehen. KIRCHHOF (in DStJG 3 [1980] S. 201, 225) hat zu Recht darauf hingewiesen, daß die Ersetzung eines Sachverhalts durch typisierend vermutete Sachverhaltsbestandteile nur dann zu rechtfertigen ist, wenn der tatsächliche Sachverhalt nicht vollständig erfaßbar ist oder die Auswirkungen der gesetzlichen Sachverhaltsverfälschungen im Vergleich zu den mit den Ermittlungen verbundenen Einschränkungen von Freiheit und Intimsphäre unerheblich sind. Das gilt auch für den Ausschluß eines BA-Abzugs. Bezogen auf das Abzugsverbot nach Nr. 6 b bedeutet dies, daß zu erwägen gewesen wäre, ob ein evtl. Mißbrauch auch durch weniger einschneidende Maßnahmen hätte verhindert werden können (verneinend BFH aaO; s. auch BFH v. 21. 11. 97 VI R 4/97, BStBl. II 1998 S. 351, 353; krit. zu der Regelung in Nr. 6 b auch MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 658; s. ausführlich dazu die Erläuterungen zu Nr. 6 b)

► *Rechtfertigung bei Aufwendungen mit Bezug zu einem rechtlich oder moralisch verwerflichem Verhalten:* Neben den Aufwendungen, die die Privatsphäre des Stpfl. berühren, sind insbes. in neuerer Zeit in Abs. 5 Abzugsverbote aufgenommen worden, die ein bestimmtes Verhalten des Stpfl. sanktionieren wollen (Nr. 8, 8 a und 10). Die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips läßt sich bei diesen Abzugsverboten damit begründen, daß zum einen der Stpfl. aus einem rechtlich oder zumindest moralisch verwerflichen Verhalten nicht noch strechtl. Vorteile erzielen können soll und zum anderen die Strafe oder das Bußgeld durch evtl. Steuervorteile nicht kompensiert werden darf.

2. Verfassungsmäßigkeit der Abzugsverbote des Abs. 5

1103

Gegen die Regelung des Abs. 5 bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Es ist grds. nicht zu beanstanden, daß generell der BA-Abzug für bestimmte Aufwendungen ausgeschlossen ist, zumal dieser Ausschluß alle Stpfl. gleichmäßig trifft. Aus diesem Grunde ist die Vorschrift des Abs. 5 als solche noch nicht Gegenstand verfassungsrechtlicher Überprüfungen gewesen. Verfassungsrechtliche Bedenken können jedoch hinsichtlich einzelner Abzugsverbote bestehen, und zwar insbes. dann, wenn diese Abzugsverbote unverhältnismäßig sind (vgl. dazu die Erläuterungen zu den einzelnen Tatbeständen; s. zur Frage der Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips auch Anm. 1102).

Einstweilen frei.

1104–1106

IV. Geltungsbereich des Abs. 5

1. Sachlicher Geltungsbereich

1107 a) Geltung für die Ermittlung der Gewinneinkünfte und der Überschusseinkünfte

Abs. 5 gilt sowohl für die Ermittlung der Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 als auch für die Ermittlung der Überschusseinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7.

Ermittlung der Gewinneinkünfte: Daß Abs. 5 in erster Linie bei der Ermittlung der Gewinneinkünfte Anwendung findet, ergibt sich schon aus der Stellung der Vorschrift unter dem Kapitel „3. Gewinn“.

► *Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3:* Für die Gewinnermittlung nach Abs. 3 ist Abs. 5 unmittelbar anzuwenden. Dies folgt aus dem Wortlaut des Abs. 3, wonach der Gewinn in den dortigen Fällen durch den Überschuß der BE über die BA zu ermitteln ist. Da Abs. 5 Ausnahmen vom BA-Abzug vorsieht, sind diese bei der Gewinnermittlung des Abs. 3 zu berücksichtigen.

► *Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1:* Bei der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich gemäß §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 ist Abs. 5 ebenfalls anzuwenden. Dies ergibt sich für die von buchführungspflichtigen und freiwillig buchführenden Land- und Forstwirten sowie selbständig Tätigen nach § 4 Abs. 1 durchzuführende Gewinnermittlung aus Abs. 1 Satz 6, wonach bei der Ermittlung des Gewinns ua. die Vorschriften über die BA zu befolgen sind. Da Abs. 5 Ausnahmen vom BA-Abzug vorsieht, ist die Vorschrift bei dieser Gewinnermittlung anzuwenden. Für die von buchführungspflichtigen und freiwillig buchführenden Gewerbetreibenden nach § 5 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 1 durchzuführende Gewinnermittlung (vgl. zum Geltungsbereich § 5 Anm. 6) ergibt sich die Anwendbarkeit des Abs. 5 aus § 5 Abs. 6.

► *Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen:* Abs. 5 ist auch bei der Ermittlung des Gewinns nach Durchschnittssätzen in der Land- und Forstwirtschaft (§ 13 a) und der Seeschifffahrt (sog. Tonnagebesteuerung nach § 5 a) anzuwenden, sofern es dabei auf die Abziehbarkeit von Aufwendungen ankommt. Dies folgt bereits daraus, daß es sich bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen lediglich um eine besondere Form der Gewinnermittlung handelt.

Ermittlung der Überschusseinkünfte: Abs. 5 ist teilweise auch bei der Ermittlung der Überschusseinkünfte anwendbar. Dies ergibt sich aus der Verweisungsnorm des § 9 Abs. 5, wonach die Vorschriften des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–5, 6 b–8 a und 10 sinngemäß gelten. Das bedeutet, daß die in diesen Nummern aufgezählten Aufwendungen bei der Ermittlung der Überschusseinkünfte nicht als WK abgezogen werden dürfen.

1108 b) Geltung im Körperschaftsteuerrecht

Nach § 8 Abs. 1 KStG bestimmt sich das Eink. und die Ermittlung des Eink. für das KStRecht nach den Vorschriften des EStG und des KStG. Das bedeutet, daß die Vorschrift des Abs. 5 grds. auch für die Ermittlung des kstrechtl. relevanten Eink. anzuwenden ist, da insoweit auch die dort normierten Abzugsverbote zu berücksichtigen sind. Allerdings ist zu beachten, daß die Abzugsverbote des Abs. 5 teilweise speziell auf natürliche Personen zugeschnitten sind. Das ist bei Nr. 5 (Verpflegungsmehraufwand), Nr. 6 (Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte), Nr. 6 a (doppelte Haushaltsführung) und Nr. 6 b (häusliches Arbeits-

zimmer) der Fall. Diese Abzugsverbote sind schon ihrem Inhalt nach nicht auf Körperschaften anwendbar. Die übrigen Abzugsverbote gelten jedoch uneingeschränkt. Ergänzt wird Abs. 5 durch die Sondervorschrift des § 10 KStG, die weitere nichtabziehbare Aufwendungen enthält (vgl. insgesamt auch § 8 KStG Anm. 7).

2. Persönlicher Geltungsbereich

1109

Abs. 5 trifft keine Regelung dazu, bei welchen Stpfl. die Vorschrift anzuwenden ist.

Unbeschr. StPflcht:

► *Nach § 1 Abs. 1–3:* Auf unbeschr. Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 und 2 ist die Regelung des Abs. 5 uneingeschränkt anzuwenden. Werden Personen nach § 1 Abs. 3 als unbeschr. stpfl. behandelt, so kommt die Vorschrift des Abs. 5 nur dann zur Anwendung, wenn sich die BA, die vom Abzug ausgeschlossen sein sollen, auf inländische Einkünfte iSd. § 49 beziehen. Dies folgt aus der Formulierung des § 1 Abs. 3, wonach die von dieser Vorschrift erfaßten Stpfl. nur insoweit als unbeschr. stpfl. behandelt werden, als sie inländische Einkünfte iSd. § 49 haben (vgl. dazu § 1 Anm. 258).

► *Nach § 1a:* Für die nach § 1a Abs. 1 als unbeschr. stpfl. zu behandelnden Ehegatten und Kinder von Staatsangehörigen eines EU- oder EWR-Mitgliedstaates findet Abs. 5 keine umfassende Anwendung. Die Personen werden nicht insgesamt als unbeschr. stpfl. behandelt, sondern nur für die in § 1a Abs. 1 Nr. 1–4 aufgezählten Fälle. Vorschriften der Gewinnermittlung – oder gar der BA-Abzug – sind dort nicht genannt. Sofern die Personen inländische Einkünfte iSd. § 49 haben, sind sie beschr. stpfl. und dürfen nach § 50 Abs. 1 Satz 1 BA nur insoweit abziehen, als sie mit den inländischen Einkünften in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (s.u.). Das gilt auch für die von § 1a Abs. 2 erfaßten Personen.

Beschr. StPflcht:

► *Nach § 1 Abs. 4:* Für beschr. Stpfl. iSd. § 1 Abs. 4 gilt Abs. 5 nur eingeschränkt. Sie dürfen gem. § 50 Abs. 1 Satz 1 BA nur insoweit abziehen, als sie mit inländischen Einkünften in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Das ist der Fall, wenn die Aufwendungen von einer Tätigkeit oder Leistung veranlaßt werden, die der Erzielung inländischer Einkünfte dient (ausführlich § 50 Anm. 35 ff., 40). Ist dies der Fall, so greift das Abzugsverbot des Abs. 5 hinsichtlich dieser BA ein.

► *Erweiterte beschr. StPflcht nach § 2 AStG:* Die Einschränkung des BA-Abzugs nach § 50 Abs. 1 Satz 1 gilt auch in den Fällen der erweiterten beschr. StPflcht gem. § 2 AStG (vgl. dazu Vor §§ 1, 1a Anm. 8 ff.).

Wechsel zwischen verschiedenen Formen der StPflcht: s. dazu die Ausführungen zum Geltungsbereich des Abs. 4.

Einstweilen frei.

1110–1114

V. Verhältnis des Abs. 5 zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu Abs. 1 Satz 2 (Entnahmen)

1115

Entnahmen sind nach Abs. 1 Satz 2 alle WG (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Stpfl. dem Betrieb für sich, für seinen

Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wj. entnommen hat. Es handelt sich um Wertabgänge aus dem betrieblichen Bereich, die außerbetrieblich (im Regelfall privat) veranlaßt sind. Aus diesem Grunde sind diese Abgänge keine BA iSd. Abs. 4. Folglich haben die Entnahmen auch keinen Einfluß auf die nicht abzehbaren BA des Abs. 5, weil diese Vorschrift nur für Aufwendungen gilt, die BA sind (s. dazu auch Anm. 1117 und 1128; zur Berechnung des Gewinns beim Vorliegen von Entnahmen und nichtabziehbaren Aufwendungen iSd. Abs. 5 s. Anm. 1123).

1116 2. Verhältnis zu den einkunftsbezogenen Ausgaben

Verhältnis zu Abs. 4 (Betriebsausgaben): Abs. 5 ist eine Spezialvorschrift zu Abs. 4. Abs. 4 bestimmt, daß BA die Aufwendungen sind, die durch den Betrieb veranlaßt sind. Damit sieht Abs. 4 eine sehr weite Definition des BABegriffs vor, mit der Folge, daß grds. alle Aufwendungen, die die dort genannten Voraussetzungen erfüllen, bei der Gewinnermittlung gewinnmindernd zu berücksichtigen sind. Dies schränkt Abs. 5 ein, indem er bestimmt, daß die in Nr. 1–10 aufgezählten BA den Gewinn nicht mindern dürfen (vgl. auch Anm. 1102).

Verhältnis zu § 9 (Werbungskosten): Abs. 5 gilt primär für die Ermittlung der Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 (s. Anm. 1107), während § 9 die Ermittlung der Überschüßeinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 betrifft. Gleichwohl ist Abs. 5 über die Verweisung in § 9 Abs. 5 teilweise auch bei der Ermittlung der Überschüßeinkünfte anzuwenden (s. Anm. 1107). Dadurch bleibt einerseits die Eigenständigkeit der Ermittlung der Überschüßeinkünfte unangetastet, andererseits wird die Nichtabziehbarkeit bestimmter Aufwendungen im Bereich der Gewinn- und der Überschüßeinkünfte gleichbehandelt.

1117 3. Verhältnis zu anderen Abzugsverboten (§§ 3 c, 12)

Die – nach dem Entwurf eines StRG 1999 (in §§ 7 und 8, BTDrucks. 13/7480 S. 14) zueinander in Beziehung gestellten – Abzugsverbote der §§ 3 c und 12 berühren die Abzugsverbote des Abs. 5.

Verhältnis zu § 3 c (anteilige Abzüge): § 3 c sieht ein Abzugsverbot für BA vor, die mit stfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Das Abzugsverbot des § 3 c steht gleichrangig neben den Abzugsverboten des Abs. 5. Denn in beiden Fällen handelt es sich bei den betreffenden Aufwendungen um BA (s. dazu Anm. 1128), die jedoch aus unterschiedlichen Gründen nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden dürfen. Ein besonderes Rangverhältnis zwischen dem Abzugsverbot des § 3 c und den Abzugsverboten des Abs. 5 besteht dabei nicht. Auch für die Wirkung ist es gleichgültig, ob der Abzug nach § 3 c oder nach Abs. 5 ausgeschlossen ist.

Verhältnis zu § 12 (nicht abzugsfähige Ausgaben): § 12 legt fest, daß die dort genannten Aufwendungen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen, soweit in § 10 Abs. 1 Nr. 1, 2, 4–9, § 10 b und §§ 33–33 c nichts anderes bestimmt ist. Zu diesen nicht abzehbaren Ausgaben gehören Kosten der Lebensführung (§ 12 Nr. 1), bestimmte Zuwendungen (§ 12 Nr. 2), Steuern und steuerliche Nebenleistungen (§ 12 Nr. 3) sowie Geldstrafen und sonstige Rechtsfolgen mit Strafcharakter (§ 12 Nr. 4). Nach Abs. 5 Satz 3 bleibt § 12 Nr. 1 unberührt.

► *Der Zweck des § 12* besteht darin, die Privatsphäre von der Erwerbssphäre abzugrenzen. Da die in der Norm genannten Aufwendungen nicht die Einkommenserzielung, sondern die strechtl. unbeachtliche Einkommensverwendung betreffen, gehören sie zur Privatsphäre des Stpfl. und dürfen folglich bei der Besteuerung nicht in Abzug gebracht werden (vgl. § 12 Anm. 3). Dadurch unterscheiden sich die in § 12 genannten Aufwendungen von den zum Bereich der Einkünfteerzielung gehörenden und damit grds. abziehbaren BA.

► *Kein Einfluß auf die nichtabziehbaren BA des Abs. 5:* § 12 hat keinen Einfluß auf die nichtabziehbaren BA des Abs. 5. § 12 betrifft nämlich im Gegensatz zu Abs. 5 nicht die Einkünfteermittlung, sondern die dieser Einkünfteermittlung vorgelagerte Frage, ob Aufwendungen privat oder betrieblich veranlaßt sind. Das bedeutet, daß im Zusammenhang mit dem BA-Abzug zunächst zu klären ist, ob getätigte Aufwendungen überhaupt BA sind. Dies beurteilt sich nach Abs. 4, der die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen voraussetzt und damit – ebenso wie § 12, dem insoweit nur deklaratorische Bedeutung zukommt (s. dazu die Ausführungen zum Verhältnis zwischen Abs. 4 und § 12) – diejenigen Aufwendungen ausschließt, die zur Privatsphäre des Stpfl. gehören. Gelangt man hier zu dem Ergebnis, daß Aufwendungen BA sind, so ist anschließend im Rahmen der Einkünfteermittlung danach zu fragen, ob diese BA auch gewinnmindernd zu berücksichtigen sind, oder ob ggf. ein Abzugsverbot des Abs. 5 eingreift. Dies zeigt, daß die Vorschrift des § 12 für die nichtabziehbaren BA des Abs. 5 keine Bedeutung hat (s. aber auch Anm. 1128 zu der Frage, ob die in Nr. 1–10 genannten Aufwendungen tatsächlich BA sind, und Anm. 1132 zur Gewinnberechnung, wenn Aufwendungen teilweise keine BA sind und teilweise einem Abzugsverbot nach Abs. 5 unterliegen).

Einstweilen frei.

1118–1122

VI. Verfahrensfragen des Abs. 5

1123

Abs. 5 sieht keine generellen Regelungen vor, die das Verfahren des Abzugsverbots betreffen.

Berücksichtigung des Abzugsverbots bei der Gewinnermittlung durch den Stpfl.: Es gilt der allg. Grundsatz, daß die BA von Amts wegen zu ermitteln sind, den Stpfl. aber eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft (s. dazu die Erläuterungen zu Abs. 4). Bezogen auf die in Nr. 1–10 bezeichneten Aufwendungen bedeutet dies, daß der Stpfl. das Abzugsverbot bei der Ermittlung seines Gewinns zu beachten hat. Dies hat bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 zur Folge, daß der Stpfl. die betroffenen Aufwendungen gar nicht erst gewinnmindernd ansetzen darf, während er sie bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1 außerhalb der erstellten Bilanz dem Gewinn wieder hinzurechnen muß (vgl. SCHMIDT/HEINICKE XVII. § 4 Rn. 491).

Pflicht zur einzelnen und getrennten Aufzeichnung bestimmter BA nach Abs. 7: Abs. 7 sieht eine Pflicht zur einzelnen und getrennten Aufzeichnung folgender in Abs. 5 aufgezählter BA vor: Nr. 1 (Geschenkaufwendungen), Nr. 2 (Bewirtungsaufwendungen), Nr. 3 (Gästehäuser), Nr. 4 (Aufwendungen für Jagd, Fischerei und Jachten), Nr. 5 (Verpflegungsmehraufwendungen), Nr. 6 b (Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer) und Nr. 7 (unangemessene Aufwendungen). Ziel dieser Regelung ist es einerseits, die nichtabziehbaren BA durch die einzelne und getrennte Aufzeichnung festzustellen, um so zu verhindern, daß der Stpfl. diese in einem anderen Zusammenhang als BA geltend macht. Anderer-

seits will Abs. 7 bei denjenigen BA, die nur beschränkt abziehbar sind (vgl. Nr. 2), sicherstellen, daß dieser beschränkte Abzug rechnerisch nachvollziehbar ist (s. im einzelnen die Erläuterungen zu Abs. 7).

Sonstige Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten: Abgesehen von der Regelung des Abs. 7 sieht das EStG keine Pflicht für den Stpfl. vor, die nichtabziehbaren BA besonders aufzuzeichnen und die diesbezüglichen Belege aufzubewahren. Dies kann uE so uneingeschränkt aber nur für die Gewinnermittlung nach Abs. 3 gelten, bei der der Stpfl. die nichtabziehbaren Aufwendungen in seine Buchführung erst gar nicht einstellt. In diesem Fall bedarf es keiner Überprüfung dieser Aufwendungen durch die FinBeh. Bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1 werden die nichtabziehbaren BA hingegen zunächst berücksichtigt, dann aber außerhalb der erstellten Bilanz dem Gewinn wieder hinzugerechnet (s. oben). In diesen Fällen muß das FA die Möglichkeit haben, diese Hinzurechnungen zu kontrollieren. Es gelten hinsichtlich dieser Aufwendungen die allg. Aufzeichnungs- und Aufbewahrungsvorschriften des HGB und der AO.

1124–1127 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 1

1128 I. Die in Abs. 5 Nr. 1–10 aufgezählten Betriebsausgaben

Satz 1 bestimmt, daß die in den Nr. 1–10 genannten BA den Gewinn nicht mindern dürfen. Aus dem Wortlaut des Satzes 1 ergibt sich uE eindeutig, daß der Gesetzgeber bei der Schaffung der Norm davon ausging, daß die aufgezählten Aufwendungen BA sind.

Deklaratorische oder konstitutive Wirkung des Abs. 5: Str. ist, ob den in Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–10 aufgezählten Aufwendungen der Charakter als BA bereits deshalb zukommt, weil diese ausschließlich oder zumindest überwiegend betrieblich veranlaßt sind und damit die Voraussetzungen des Abs. 4 erfüllen oder ob die Aufwendungen nur deshalb BA sind, weil Abs. 5 sie kraft ausdrücklicher gesetzlicher (konstitutiver) Regelung dazu macht.

Von einer deklaratorischen Wirkung des Abs. 5 ausgehend: BFH v. 13. 12. 73 I R 136/72, BStBl. II 1974 S. 210, 211; v. 28. 11. 91 IV R 122/90, BStBl. II 1992 S. 342, 343; BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 258; MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 658; WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/H, § 4 Rn. 1660; FREUNDLIEB, FR 1988 S. 219, 220; aA FICHTELMANN, FR 1974 S. 454; KIRCHHOF in DStJG 3 (1980) S. 201, 208, 210.

SÖHN (in K/S, § 4 Rn. F 12 ff.) begründet die – nach seiner Auffassung nur teilweise – konstitutive Wirkung des Abs. 5 damit, daß einige Nummern der Vorschrift Aufwendungen betreffen, die ihrem Charakter nach nicht ausschließlich oder zumindest überwiegend betrieblich veranlaßt seien und die damit die Voraussetzungen des BA-Begriffs des Abs. 4 nicht erfüllten. Diese Aufwendungen würden erst durch die Regelung des Abs. 5 zu BA. Dies sei zB bei den Bewirtungskosten nach Nr. 2 der Fall, da diese auch die auf den Stpfl. entfallenden Aufwendungen umfaßten, die als Kosten der eigenen Verpflegung aber stets wesentlich privat mitveranlaßt seien. Gleiches gelte für die Verpflegungsmehraufwendungen des Stpfl. (Nr. 5), die Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (Nr. 6) sowie die Familienheimfahrten anläßlich einer doppelten Haushaltsführung (Nr. 6 a). Ähnlich sei dies auch bei den Ausgleichszahlungen einer Organgesellschaft (Nr. 9), die ebenfalls nicht betrieblich, sondern gesellschaftsrechtlich veranlaßt seien.

Stellungnahme: UE kommt Abs. 5 lediglich eine *deklaratorische Wirkung* zu. Die Vorschrift sieht ein Abzugsverbot nur für solche Aufwendungen vor, die die Voraussetzungen des BA-Begriffs des Abs. 4 erfüllen und damit BA sind (glA BFH v. 13. 12. 73 I R 136/72, BStBl. II 1974 S. 210, 211; v. 28. 11. 91 IV R 122/90, BStBl. II 1992 S. 342, 343). Dies gilt auch für diejenigen Aufwendungen, bei denen SÖHN (aaO) eine private Mitveranlassung annehmen will. Hinsichtlich der Bewirtungskosten iSd. Nr. 2 trifft es zwar zu, daß diese auch die Aufwendungen umfassen, die auf den Stpfl. entfallen. Das hat uE aber nicht zwingend eine wesentliche private Mitveranlassung zur Folge, die den Charakter der Aufwendungen als BA generell entfallen läßt. Denn die Aufwendungen sind insgesamt durch den geschäftlichen Anlaß veranlaßt. Selbst wenn man es dabei als private Mitveranlassung ansehen wollte, daß der Stpfl. selbst – ggf. gegen seinen eigentlichen Willen – an der Bewirtung teilnimmt, so ist das uE aufgrund des überwiegenden geschäftlichen Anlasses von so untergeordneter Bedeutung, daß es dem Charakter der Aufwendungen als BA nicht entgegensteht. Ähnlich ist dies auch bei den Verpflegungsmehraufwendungen des Stpfl. (Nr. 5), den Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (Nr. 6) sowie den Kosten der Familienheimfahrten anläßlich einer doppelten Haushaltsführung (Nr. 6 a). In all diesen Fällen steht die betriebliche Veranlassung im Vordergrund. Auf sie ist bei der Beurteilung abzustellen. Deutlich wird das am Beispiel der Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte. Diese fallen an, weil der Stpfl. (betrieblich veranlaßt) gezwungen ist, sich zur Betriebsstätte zu begeben. Die betriebliche Veranlassung betrifft dabei sowohl die Hinfahrt als auch die Rückfahrt, weil auch diese ohne den betrieblich veranlaßten Zwang, die Betriebsstätte aufzusuchen, nicht angefallen wäre. Wenn man hier gleichwohl eine private Mitveranlassung annehmen wollte, ist diese uE jedenfalls von untergeordneter Bedeutung und steht einer Beurteilung der Aufwendungen als BA nicht entgegen. Dies läßt sich auch auf die anderen og. Aufwendungen übertragen, mit der Folge, daß alle in Abs. 5 aufgezählten Aufwendungen die Voraussetzungen des BA-Begriffs des Abs. 4 erfüllen und nicht erst durch die Regelung des Abs. 5 zu BA werden.

Einstweilen frei.

1129–1131

II. Rechtsfolge: Verbot der Gewinnminderung

1132

Satz 1 sieht als Rechtsfolge für die von den Nr. 1–10 erfaßten Aufwendungen vor, daß diese den Gewinn nicht mindern dürfen.

Keine Berücksichtigung der betroffenen Aufwendungen: Die von den Abzugsverboten des Abs. 5 erfaßten Aufwendungen finden bei der Ermittlung des Gewinns keine Berücksichtigung. Der Stpfl. darf sie entweder bei der Gewinnermittlung gar nicht erst ansetzen (so insbes. bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3) oder muß sie außerhalb der erstellten Bilanz wieder hinzurechnen (so bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1; s. im einzelnen zu den verfahrensrechtlichen Fragen Anm. 1123).

Gewinnberechnung bei Aufwendungen, die teilweise keine BA sind und teilweise einem Abzugsverbot nach Abs. 5 unterliegen: Umstritten ist, wie die Gewinnberechnung vorzunehmen ist, wenn Aufwendungen zT keine BA sind und die verbleibenden Aufwendungen teilweise einem Abzugsverbot nach Abs. 5 unterliegen.

Beispiel (nach ARNDT, FR 1984 S. 412): Ein bilanzierender Gewerbetreibender schafft einen PKW an, den er auf 5 Jahre abschreibt. Die AK betragen 300 000 DM. 30 vH der

§ 4 Anm. 1132–1149 Abs. 5 Satz 1: Verbot der Gewinnminderung

AK sind als unangemessen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 anzusehen. Das Fahrzeug wird zu 75 vH betrieblich und zu 25 vH privat genutzt.

Die Streitfrage läuft letztlich darauf hinaus, ob die nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 als nicht gewinnmindernd zu berücksichtigenden Aufwendungen von der im jeweiligen Jahr angesetzten AfA (300 000 DM : 5 Jahre = 60 000 DM) zu berechnen sind oder von der AfA, gemindert um den Anteil der Privatfahrten (60 000 DM \cdot 25 vH = 45 000 DM).

Siehe dazu ARNDT, FR 1984 S. 412 und MITTMANN, FR 1985 S. 152 mit Berechnungsbeispielen.

UE beantwortet sich die Frage aus dem Verhältnis zwischen den Abzugsverboten des Abs. 5 und der vorgenommenen Privatentnahme (s. Anm. 1115 und 1117 zum vergleichbaren Fall des Abzugsverbots nach § 12). Daß diejenigen Aufwendungen, die privat veranlaßt sind, keine Gewinnauswirkung haben dürfen, folgt bereits aus Abs. 4, wonach nur die betrieblich veranlaßten Aufwendungen BA sind. Da die Abzugsverbote des Abs. 5 jedoch nur solche Aufwendungen betreffen, die BA sind (s. Anm. 1128 und 1115, 1117), sind die nichtabziehbaren Aufwendungen iSd. Abs. 5 von denjenigen Beträgen zu berechnen, die sich nach Abzug der Aufwendungen ergeben, die keine BA sind. Bezogen auf den Beispielsfall bedeutet dies, daß von der AfA in Höhe von 60 000 DM zunächst die nicht als BA zu berücksichtigenden Privatfahrten in Höhe von 15 000 DM (25 vH von 60 000 DM) abzuziehen sind. Die verbleibenden Aufwendungen in Höhe von 45 000 DM sind BA iSd. Abs. 4. Da sich das Abzugsverbot der Nr. 7 nur auf diese BA bezieht (s. Anm. 1128), ist bei der Berechnung des nicht abziehbaren Betrags von diesen BA auszugehen. Es ergibt sich folgende Berechnung: 45 000 DM $-$ 30 vH = 13 500 DM. Folglich hat der Stpfl. bei der Ermittlung des Gewinns folgende Hinzurechnungen vorzunehmen (s. dazu oben): 15 000 DM (Privatnutzung) + 13 500 DM (Abs. 5 Satz 1 Nr. 7) = 28 500 DM (mit diesem Ergebnis auch ARNDT, FR 1984 S. 412 und MITTMANN, FR 1985 S. 152). Bezöge man das Abzugsverbot des Abs. 5 auf den gesamten AfA-Betrag, so würde der unangemessene Teil der Aufwendungen doppelt abgezogen, nämlich zum einen, weil er (auch) in dem Privatanteil enthalten ist und zum anderen, weil er unabhängig davon von den verbleibenden BA, die nunmehr für die Berechnung des Betrags der unangemessenen Aufwendungen die 100%ige Berechnungsgröße bilden, ebenfalls abgezogen würde. Abgesehen davon, daß diese Vorgehensweise dem System nicht entspricht, ist sie auch mathematisch unlogisch.

1133–1149 Einstweilen frei.

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1

[Abzugsverbot für Geschenke]

idF des EStG 2002 v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch HBeglG 2004 v. 29.12.2003
(BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120)

...

(5) ¹Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

1. Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind. ²Satz 1 gilt nicht, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Wirtschaftsjahr zugewendeten Gegenstände insgesamt 35 Euro nicht übersteigen;

...

Autorin: Dr. Petra **Bahlau**, Richterin am FG, Münster
Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**, Vors. Richter am FG, Cottbus

Inhaltsübersicht

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|--|------|
| I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 1 | | | |
| 1. Rechtsentwicklung der Nr. 1 | 1150 | 2. Geschenkpfänger ist „nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen“ | 1170 |
| 2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 1 | 1151 | 3. Empfängerbezogene Ausnahme: Abziehbare Arbeitnehmergeschenke . . . | 1171 |
| 3. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften | 1152 | 4. Rechtsfolgen des Abzugsverbots | 1174 |
| II. Abzugsverbot für bestimmte Geschenkaufwendungen (Nr. 1 Satz 1) | | III. Ausnahmen vom Abzugsverbot: 35 €-Freigrenze (Nr. 1 Satz 2) | 1175 |
| 1. „Aufwendungen für Geschenke“ | 1158 | | |

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 1

Schrifttum: BORDEWIN, Aktuelle Steuerfragen, DStZ 1981, 507; BRANDENBERG, Spenden als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben? – Ein Beitrag zu § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG, DStR 1985, 722; KESSLER, Die steuerliche Behandlung der zeitlich begrenzten Abordnung von Arbeitskräften an Dritte bei Kostenübernahme, BB 1991, 1869; BREUNINGER/PRINZ, Neues zum Sozio-Sponsoring aus steuerlicher Sicht, DStR 1994, 1401; F. KLEIN, Zur Frage der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit von Einschränkungen des objektiven Nettoprinzip, dargestellt an § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG, DStZ 1995, 630; HARTMANN, Geschenke an „Geschäftsfreunde“, DStZ 1998, 509; JÜTTEN, Ertragsteuerliche Behandlung von Auf-

wendungen für VIP-Logen, StWa. 2006, 186; MANN/BIERSTEDT, Die ertragsteuerliche Behandlung von VIP-Logen und Business-Seats in Sportstadien, BB 2006, 1366; RADEISEN, Umsatzsteuerliche Absicherung von Geschenken, Werbegeschenken und -prämien, Hospitalityleistungen sowie Sponsoringmaßnahmen, INF 2007, 266; PLIKAT, Geschenke an Geschäftsfreunde und unentgeltliche Leistungen an das Personal, UStB 2008, 73; KOLLRUSS/WEISSERT/SCHANZ/ILIN, Die spätere Verwendung von Anlagevermögen als Geschenk, UStB 2008, 341.

1150 1. Rechtsentwicklung der Nr. 1

StÄndG v. 30.7.1960 (BGBl. I 1960, 616; BStBl. I 1960, 514): Erstmalige Einführung eines Abzugsverbots für betrieblich veranlasste Geschenkaufwendungen. Abziehbar waren nur Aufwendungen für Geschenke an ArbN des Stpfl. oder an Personen, die aufgrund eines Werk- oder Handelsvertretervertrags in ständiger Geschäftsbeziehung zum Stpfl. standen, sowie für Geschenke, deren Wert bei einem Empfänger im Wj. 100 DM nicht überstieg.

ESTrG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Die Abziehbarkeit wurde auf Aufwendungen für Geschenke an ArbN des Stpfl. beschränkt; die Freigrenze wurde von 100 DM auf 50 DM herabgesetzt; die Geschenke mussten zusätzlich mit einem dauerhaft und von außen leicht erkennbar angebrachten Werbehinweis (sog. Werbeträger) versehen sein.

StBereinigungsG v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): Das Erfordernis des Werbehinweises wurde wieder gestrichen.

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): Die Freigrenze für Geschenkaufwendungen wurde von 50 DM auf 75 DM angehoben.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Die Freigrenze wurde auf 40 € angehoben.

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Absenkung der Freigrenze von 40 € auf 35 €. Die Änderung galt erstmals für Wj., die nach dem 31.12.2003 begannen (§ 52 Abs. 12).

1151 2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 1

Bedeutung: Nr. 1 dient der Bekämpfung des missbräuchlichen Abzugs von BA. Der Gesetzgeber wollte den Abzug unangemessen hoher und überflüssiger Geschenkaufwendungen unterbinden. Es sollte verhindert werden, dass sich in Geschäftsverbindung stehende Personen durch – betrieblich veranlasste – Zuwendungen im Hinblick auf ihre private Lebensführung auf Kosten der Allgemeinheit bereichern.

Verfassungsmäßigkeit: Nr. 1 verbietet – bei Übersteigen der 35 €-Freigrenze – den Abzug betrieblich veranlasster Geschenkaufwendungen und bewirkt damit eine Durchbrechung des aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Ihre Rechtfertigung findet diese Durchbrechung jedoch darin, dass auch betrieblich veranlasste Geschenke die Lebensführung des Beschenkten berühren und eine Trennung zwischen betrieblicher und privater Sphäre daher – zumindest bei Geschenken, die eine gewisse Größenordnung übersteigen – oft nicht möglich ist. Gleichzeitig bewirkt Nr. 1 eine Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens.

1152 3. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften

Geltungsbereich: Nr. 1 gilt unmittelbar für die Gewinneinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3). § 9 Abs. 5 ordnet eine sinngemäße Anwendung der Nr. 1 im Bereich der Überschusseinkunftsarten an (s. § 9 Anm. 690).

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

- ▶ *Verhältnis zu Nr. 2:* Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass werden nicht von Nr. 1, sondern von Nr. 2 erfasst. Allerdings können Aufwendungen, die nicht zu den eigentlichen Bewirtungskosten gehören und auch nicht zwangsläufig mit der Bewirtung verbunden sind, unter Nr. 1 fallen (Beispiel: Aufwendungen für einen sich an die Bewirtung anschließenden Opernbesuch).
- ▶ *Verhältnis zu Nr. 3:* Wenn der Stpfl. einem Dritten eine Einrichtung iSd. Nr. 3 unentgeltlich überlässt, kann hierin ein Geschenk liegen. Die entsprechenden Aufwendungen werden grds. von Nr. 1 erfasst. Die 35 €-Grenze wird hier jedoch regelmäßig überschritten sein, so dass sich ein Abzugsverbot nach beiden Vorschriften ergibt.
- ▶ *Verhältnis zu Nr. 4:* Zu Überschneidungen kann es kommen, wenn der Stpfl. einem Dritten unentgeltlich einen Vorteil zuwendet, der von Nr. 1 erfasst wird. Nr. 4 hat wegen des vollständigen Abzugsverbots Vorrang.
- ▶ *Verhältnis zu Nr. 10:* Überschneidungen sind denkbar, s. Anm. 1849.
- ▶ *Verhältnis zu Abs. 7:* Geschenkaufwendungen, die dem Abzugsverbot der Nr. 1 nicht unterfallen, sind nur abziehbar, wenn sie nach Abs. 7 aufgezeichnet wurden (zusätzliche materiell-rechtl. Voraussetzung für den BA-Abzug).
- ▶ *Verhältnis zu § 12 Nr. 1:* Greift § 12 Nr. 1 ein, kommt Nr. 1 nicht zur Anwendung (vgl. § 4 Abs. 5 Satz 3); s. Anm. 1117.

Einstweilen frei.

1153–1157

II. Abzugsverbot für bestimmte Geschenkaufwendungen (Nr. 1 Satz 1)**1. „Aufwendungen für Geschenke“**

1158

Geschenkbegriff: Unter einem Geschenk ist eine unentgeltliche Zuwendung zu verstehen, die (erkennbar) nicht als Gegenleistung für eine bestimmte Leistung des Empfängers gedacht ist und nicht in einem unmittelbaren zeitlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer solchen Leistung steht.

So BFH v. 20.8.1986 – I R 29/85, BStBl. II 1987, 296; R 4.10 Abs. 4 EStR 2008; BREUNINGER/PRINZ, DStR 1994, 1401 (1405); SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 537.

Diese Definition orientiert sich am zivilrechtl. Schenkungsbegriff (§ 516 BGB). Ein (dem Abzugsverbot unterliegendes) Geschenk erfordert, dass für den Empfänger objektiv erkennbar ist, dass die Zuwendung ohne Gegenleistung erfolgen soll. In diesem Fall ist davon auszugehen, dass Zuwendender und Empfänger sich über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung einig sind (subjektives Element).

Vgl. BFH v. 4.2.1987 – I R 132/83, BFH/NV 1988, 352 (unter Distanzierung von BFH v. 18.2.1982 – IV R 46/78, BStBl. II 1982, 394, wo allein auf den Willen des Leistenden abgestellt wird); v. 21.9.1993 – III R 76/88, BStBl. II 1994, 170; v. 23.6.1993 – I R 14/93, BStBl. II 1993, 806; H 4.10 (2–4) EStH 2008 „Geschenk“; zum Streitstand hinsichtlich der „subjektiven Unentgeltlichkeit“ vgl. POHL in B/B, § 4 Rn. 2440 ff.

Unentgeltlichkeit der Zuwendung: Eine Zuwendung ist nur dann Geschenk, wenn der Empfänger keine Gegenleistung erbringt.

- ▶ *Als Gegenleistung* kommen alle Handlungen in Betracht, die im betrieblichen Interesse des Zuwendenden liegen, wobei die betreffende (erwartete oder bereits vorgenommene) Handlung hinreichend konkretisiert sein muss; die Zuwendung muss im Hinblick auf diese Handlung vorgenommen werden (BFH v. 18.2.1982 – IV R 46/78, BStBl. II 1982, 394). An einer solchen konkreten Gegenleistung

fehlt es, wenn die Zuwendung den Zweck hat, Geschäftsbeziehungen generell anzuknüpfen, zu sichern oder zu verbessern, ohne das ein bestimmter Geschäftsabschluss angestrebt wird (sog. Zweckgeschenke, BFH v. 18.2.1982 – IV R 46/78 aaO; v. 23.6.1993 – I R 14/93, BStBl. II 1993, 806; R 4.10 Abs. 4 Satz 3 EStR 2008).

► *Die Zuwendung unter einer Auflage* schließt die Unentgeltlichkeit der Zuwendung nicht aus (vgl. BFH v. 23.6.1993 – I R 14/93, BStBl. II 1993, 806 [807]: Zuwendung von Geld unter der Auflage, eine bestimmte Reise durchzuführen). Die Auflage verpflichtet den Empfänger zu einer Leistung, die dem Zuwendungsgegenstand zu entnehmen ist; sie mindert den Wert der Leistung des Zuwendenden. Anders, wenn die vom Empfänger zu erbringende Leistung im betrieblichen Interesse des Zuwendenden liegt und Zuwendender und Empfänger sie als Ausgleich (Gegenleistung) für die Zuwendung ansehen.

Zweifelsfälle unentgeltlicher Zuwendungen (ABC): Aus dem Sinn und Zweck der Nr. 1 (vgl. Anm. 1151) ergibt sich, dass Zuwendungen, bei denen ein Missbrauch des BA-Abzugs von vornherein ausgeschlossen ist, nicht in den Anwendungsbereich der Nr. 1 fallen (teleologische Reduktion). In anderen Fällen greift das Abzugsverbot nicht ein, weil sich eine Gegenleistung feststellen lässt. Die häufigsten Zweifelsfälle in ABC-Form:

► *Ausschließlich betrieblich nutzbare unentgeltliche Zuwendungen* stellen kein Geschenk iSd. Nr. 1 dar.

FG Düss. v. 24.6.2002, EFG 2002, 1227, rkr. (Buchpräsentation eines Hochschulprofessors an Bibliotheken); FG Brandenb. v. 19.3.2003, EFG 2003, 832, rkr. (Zahlungen eines Entsorgungsunternehmens an Gemeinden mit Mülldeponien); R 4.10 Abs. 2 Satz 4 EStR 2008; BORDEWIN, DStZ 1981, 507; PILTZ, Institut FuSt. Brief 230, 1984, 36 f.; POHL in B/B, § 4 Rn. 2445 f.; offen gelassen in BFH v. 23.6.1993 – I R 14/93, BStBl. II 1993, 806 (808); aA BRANDENBERG, DStR 1985, 722; LBP/NACKE, §§ 4,5 Rn. 1672; Beispiele (kein Geschenk iSd. Nr. 1): Aschenbecher mit Werbeaufdruck, die ein Tabakwarengroßhändler einem Gastwirt zur Verwendung in den Räumen der Gaststätte überlässt (BORDEWIN, DStZ 1981, 507); Ärztemuster, Blutdruckmessgeräte, medizinische Fachbücher, Notfallkoffer, Rezeptblocks etc., die Pharmaunternehmen Ärzten und Krankenhäusern unentgeltlich überlässt (BMF v. 3.8.1981, BB 1981, 1383; OFD Münster v. 14.4.1989, FR 1989, 314); Gläserausstattung mit Brauereiaufdruck, die eine Brauerei einem Gastwirt unentgeltlich zur Verfügung stellt (BORDEWIN aaO); zugleich fehlt es hier an der Unentgeltlichkeit, wenn zwischen Brauerei und Gastwirt ein Bierlieferungsvertrag besteht und sich die Überlassung der Gläser als Nebenleistung darstellt (so zutreffend BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 704).

► *Los* stellen bei unentgeltlicher Zuwendung Geschenke dar; die Chance auf einen Gewinn ist ein geldwerter Vorteil (FG Düss. v. 18.8.1987, EFG 1988, 11, rkr.; o.V. (EL), DB 1988, 579). An der Unentgeltlichkeit fehlt es aber, wenn das Los einer Warenpackung beigelegt ist oder eine (entgeltlich erworbene) Eintrittskarte zugleich als Los gilt.

Vgl. auch OFD Köln v. 5.6.1975, FR 1975, 393: Preise einer Verlosung durch ein Kreditinstitut, an der jeder Kunde teilnimmt, der während einer Sparwerbeweche Einzahlungen auf sein Konto vornimmt, keine Geschenke.

► *Preise*, die bei Verlosungspreisausschreiben gewonnen werden, stellen ebenfalls keine Geschenke dar (vgl. R 4.10 Abs. 4 Satz 5 Nr. 3 EStR 2008; o.V. (EL), DB 1988, 579; aA BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 701).

► *Nebenleistungen*, die erkennbar mit einer Hauptleistung verknüpft sind, unterfallen nicht dem Abzugsverbot.

Beispiele: Trinkgelder; unentgeltliche Kundendienstleistungen; Rabatte und Kundenboni (auch bei nachträglicher Gewährung); Sonderhonorare; Spargeschenkgutscheine

einer Bank bei Kontoeröffnung, die dem Konto des Kunden gutgeschrieben werden; Probepackungen beim Kauf einer Ware (vgl. R 4.10 Abs. 4 Satz 5 Nr. 2 EStR 2008; LANG, JbFfStR 1983/84, 195 [203]; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 702; LBP/NACKE, §§ 4, 5 Rn. 1671).

► *Sachprämien iSd. § 3 Nr. 38* sind keine dem Abzugsverbot unterfallenden Geschenke. Zwar dienen die Sachprämien der generellen Kundenbindung. Sie werden aber nur dann gewährt, wenn der Zuwendungsempfänger Dienstleistungen des Zuwendenden in einem genau festgelegten Umfang persönlich in Anspruch genommen hat.

► *Sponsoring*: s. Anm. 967 ff. (insbes. Anm. 975) und die dortigen Schrifttumsnachweise; vgl. auch BMF v. 18.2.1998, BStBl. I 1998, 212. Spenden iSd. § 10b Abs. 1 können – wenn sie BA sind – unter Nr. 1 fallen. Zu Spenden iSd. § 10b Abs. 2 vgl. Ertl. zu Abs. 6.

► *Sportstätten/VIP-Logen*: vgl. hierzu die Verwaltungsvorschriften.

BMF v. 22.8.2005, BStBl. I 2005, 845 (auch zur pauschalen Aufteilung und Besteuerung beim Zuwendenden; v. 11.7.2006, BStBl. I 2006, 447 (auch zu sog. Business-Seats und Veranstaltungen außerhalb von Sportstätten); v. 30.3.2006, BStBl. I 2006, 307 (zu Hospitality-Leistungen im Rahmen der Fußballweltmeisterschaft 2006); zur USt. s. BMF v. 28.11.2006, BStBl. I 2006, 791; vgl. auch MANN/BIERSTEDT, BB 2006, 1366; JÜTTEN, StWa. 2006, 186; krit. POHL in B/B, § 4 Rn. 2453 ff.

► *Streuwerbung*: Das Abzugsverbot der Nr. 1 greift nicht ein (ebenso POHL in B/B, § 4 Rn. 2427; aA BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 703; LPP/NACKE, §§ 4,5 Rn. 1673). Hierunter ist die Verteilung von Warenproben und Werbeartikeln an eine Vielzahl häufig nicht individualisierbarer Empfänger zu verstehen (Beispiele: Werbung mit Waschmittelpuben an der Wohnungstür; Verteilung von Werbe-T-Shirts oder -mützen auf Sportveranstaltungen, bei Ausstellungen oder auf Verkaufsmessen). Entscheidend für das Nichteingreifen des Abzugsverbots ist, dass ein Missbrauch des BA-Abzugs (Verrechnung von Lebenshaltungskosten des Empfängers zu Lasten der Allgemeinheit) ausgeschlossen ist. Die Streuwerbung dient allein dazu, den Betrieb des Zuwendenden oder das Produkt, auf das sich die Streuwerbung bezieht, bekannt zu machen und das Interesse des Empfängers zu wecken (über diesen Ansatz hinausgehend F. KLEIN, DStZ 1995, 630).

► *Werbeprämien*, die Zeitungsverlage, Buchclubs usw. Abonnenten für die Vermittlung neuer Abonnenten gewähren, sind keine Geschenke iSd. Nr. 1, sondern Provisionen und damit abziehbare BA (o.V., DB 1987, 865; KSM/SÖHN, § 4 Rn. G 120 unter „Buchprämien“).

► *Zugaben*: Die Unentgeltlichkeit einer Zuwendung ist zu verneinen, wenn sie – für den Empfänger erkennbar – als Nebenleistung mit der Hauptleistung verbunden wird. Dies ist der Fall bei sog. Zugaben iSd. inzwischen (durch Gesetz v. 23.7.2001, BGBl. I 2001, 1661) aufgehobenen ZugabenVO. Wegen ihrer Verknüpfung mit dem Erwerb der Hauptware oder -leistung ist die Zugabe (Beispiele: Thermometer, Kugelschreiber, Taschenkalender) kein dem Abzugsverbot unterfallendes Geschenk.

BFH v. 28.11.1986 – III B 54/85, BStBl. II 1987, 296; v. 4.2.1987 – I R 132/83, BFH/NV 1988, 352; v. 31.9.1993 – III R 76/88, BStBl. II 1994, 170; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 702; krit. ARNDT, Anm. zu BFH v. 28.11.1986 – III B 54/85, StRK EStG 1975–1990 § 4 Abs. 5 R. 13; MITTMANN, DStZ 1987, 508.

Gegenstand der Zuwendung: Der Geschenkbegriff ist insoweit weit zu fassen. Zuwendungsgegenstand kann alles sein, was beim Empfänger zu einer Vermögensmehrung führt.

► *Geld- und Sachzuwendungen* fallen, wenn sie nicht als Gegenleistung erfolgen, unter den Geschenkbegriff der Nr. 1.

BFH v. 18.2.1982 – IV R 46/78, BStBl. II 1982, 394; v. 23.6.1993 – I R 14/93, BStBl. II 1993, 806; LBP/NACKE, §§ 4, 5 Rn. 1674; SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 537; aA KOTTKE, DB 1986, 2511 (2512 f.): nur Sachgeschenk.

Unter einer Sachzuwendung ist dabei nicht nur die Zuwendung eines Gegenstands oder eines Rechts zu verstehen (aA FG Düss. v. 25.7.1984, EFG 1985, 112, rkr.: „greifbarer Vermögensgegenstand“). Erfasst wird vielmehr jede Vermögensmehrung, die auch in Form eines Gutscheins oder einer Geldzuwendung unter Auflage hätte erfolgen können, so zB die Zuwendung einer Reise (BFH v. 23.6.1993 – I R 14/93, BStBl. II 1993, 806; zu Incentivereisen s. BMF v. 14.10.1996, BStBl. I 1996, 1192), eines Tagesausflugs (FG Bremen v. 9.7.2008, EFG 2008, 1493 [1497], nrkr., NZB Az. BFH XI B 84/08 [betr. USt.]) und Einladungen in Konzerte, Theater oder zu Sportveranstaltungen (FG Bremen v. 7.3.2000, EFG 2000, 724, rkr.; zu Sportveranstaltungen s. auch oben „Zweifelsfälle“ [„Sportstätten/VIP-Logen“]).

► *Zuwendung anderer vermögenswerter Vorteile* (zB Erlass einer Forderung oder die zinslose Gewährung eines Darlehens): Nr. 1 kann erfüllt sein (LBP/NACKE, §§ 4, 5 Rn. 1674). Auch die unentgeltliche Überlassung von Arbeitskräfte und die unentgeltliche Nutzungsüberlassung eigener Vermögensgegenstände kann Geschenk iSd. Nr. 1 sein.

KESSLER, BB 1991, 1869 (1874); BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 705; offen gelassen in BFH v. 23.6.1993 – I R 14/93, BStBl. II 1993, 806.

► *Geldwerter Vorteil*: Ein Geschenk iSd. Nr. 1 liegt nur vor, wenn der Zuwendung ein wirtschaftlicher Wert zukommt. Hieran fehlt es bei bloßen Annehmlichkeiten, die den Empfänger nicht bereichern und über die er nicht (zB durch Weitergabe an einen Dritten) verfügen kann (vgl. FG Düss. v. 18.8.1987, EFG 1988, 11 [12], rkr.); Beispiel: Schuhgeschäft lässt Passanten unentgeltlich die Schuhe putzen (KSM/SÖHN, § 4 Rn. G 44). Ein geldwerter Vorteil ist auch dann nicht gegeben, wenn ein Empfänger nicht vorhanden ist (Beispiel: Kränze und Blumen für die Beerdigung eines Geschäftspartners, vgl. R 4.10 Abs. 4 Satz 5 Nr. 1 EStR 2008; SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 537; vgl. aber FG Saarl. v. 12.10.1988, EFG 1989, 102, rkr.: Kondolenzzuwendung gemischte Aufwendung nach § 12 Nr. 1).

Art und Umfang der Aufwendungen: Nach Satz 2 gilt das Abzugsverbot nicht, wenn die AHK der dem Empfänger im Wj. zugewendeten Gegenstände insgesamt 35 € nicht übersteigen. Daraus folgt, dass unter den Aufwendungsbegriff des Satzes 1 nach Art und Umfang nur solche Aufwendungen fallen, die AHK des Geschenks iSd. Satzes 2 darstellen. Vgl. hierzu ausführlich Anm. 1175.

1159–1169 Einstweilen frei.

1170 2. Geschenkeempfänger ist „nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen“

Das Abzugsverbot setzt voraus, dass die Zuwendung an eine Person erfolgt, die nicht ArbN des Stpfl. ist.

Natürliche und juristische Personen: Als Empfänger kommen neben natürlichen auch juristische Personen in Betracht.

R 4.10 Abs. 2 Satz 1 EStR 2008; BRANDENBERG, DStR 1985, 722; POHL in B/B, § 4 Rn. 2491; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 706; der Gegenansicht (FG Köln v. 29.4.1985, EFG

1986, 335, aufgeh.; FG Bremen v. 4.7.1986, EFG 1986, 467, rkr.; REUTER, DStR 1983, 635; REUTER, DStR 1985, 752), ist zuzugeben, dass Zuwendungen an juristische Personen idR keinen Bezug zur privaten Lebensführung aufweisen; liegt aber kein Bezug der Zuwendung zur privaten Lebensführung einer natürlichen Person vor, sondern ist sie nur zur betrieblichen Nutzung vorgesehen und geeignet, liegt schon aus diesem Grunde kein Geschenk iSd. Nr. 1 vor (s. Anm. 1158 „Zweifelsfälle“).

Zuwendungen an einem Geschäftspartner persönlich „nahestehende Personen“ sind als Zuwendungen an den Geschäftspartner anzusehen, weil der Begriff des Empfängers wirtschaftlich aufzufassen ist (BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 707).

Die Steuerbarkeit der Zuwendung beim Empfänger ist ohne Bedeutung.

BFH v. 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl. II 1974, 210; v. 5.7.1996 – VI R 10/96, BStBl. II 1996, 545; POHL in B/B, § 4 Rn. 2488; ist Zuwendung für den Empfänger estpfl., kommt – unter den dort genannten Voraussetzungen – die Übernahme der geschuldeten ESt. durch den Zuwendenden zu einem Pauschalsteuersatz in Betracht, s. Erl. zu § 37b.

3. Empfängerbezogene Ausnahme: Abziehbare Arbeitnehmergeschenke 1171

Aufwendungen für Geschenke an ArbN sind vom Abzugsverbot der Nr. 1 ausgenommen. ArbN ist, wer Einkünfte iSd. § 19 bezieht (zum ArbNBegriff s. § 19 Anm. 70 f.; hierzu zählt nicht, wer aufgrund eines Werk- oder Handelsvertretervertrags in dauernder Geschäftsbeziehung zum Zuwendenden steht, R 4.10 Abs. 2 Satz 2 EStR 2008). Zuwendungen des ArbG an einen ArbN werden idR als Arbeitslohn zu qualifizieren sein, so dass sie (da nicht unentgeltlich) kein Geschenk iSd. Nr. 1 darstellen. Ausnahmen (zB Jubiläumsgeschenk) sind jedoch denkbar (s. § 19 Anm. 176 f.). Ein Geschenk an eine dem ArbN persönlich nahestehenden Person ist idR Geschenk an den ArbN.

Das Abzugsverbot greift auch, wenn der Zuwendende selbst in einem Dienstverhältnis steht, daneben aber auch selbständig tätig ist und hierbei vom Zuwendungsempfänger unterstützt wird, der zum ArbG des Zuwendenden ebenfalls in einem Dienstverhältnis steht (BFH v. 8.11.1984 – IV R 186/82, BStBl. II 1985, 286; Geschenke eines angestellten Chefarztes, der mit Hilfe der Mitarbeiter seiner Abteilung auch eine freiberufliche Arztpraxis betreibt; aA die Vorinstanz FG Ba.-Württ. v. 13.5.1982, EFG 1982, 610). Wendet ein ArbN einem Geschäftspartner seines ArbG ein Geschenk zu, das er zuvor von seinem ArbG erhalten hat, greift Nr. 1 ein; ebenso, wenn der ArbG dem ArbN die Aufwendungen ersetzt. Finanziert der ArbN die Geschenke hingegen aus eigenen Mitteln (oder Spesenpauschale), greift § 9 Abs. 5 (vgl. BFH v. 24.5.2007 – VI R 78/04, BStBl. II 2007, 721)

Einstweilen frei.

1172–1173

4. Rechtsfolgen des Abzugsverbots

1174

Aufwendungen für Geschenke, die nicht unter das Abzugsverbot fallen, sind sofort als BA abziehbar. Aufwendungen für Geschenke, die vom Abzugsverbot erfasst werden, stellen zwar BA und keine Privatentnahmen dar (R 4.10 Abs. 1 Satz 3 EStR 2008), sind aber nicht abziehbar. Sind solche Aufwendungen bei Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 als Aufwand berücksichtigt worden, sind sie dem Gewinn außerhalb der Bilanz hinzuzurechnen. Wird der unter das Abzugsverbot fallende Gegenstand erst in einem späteren Wj. als dem der Anschaffung oder Herstellung verschenkt, ist zu unterscheiden: Wurden die Aufwen-

dungen als nicht aktivierungspflichtiger Aufwand sofort abgezogen, so wird in dem Wj., in dem die Schenkung erfolgt, eine entsprechende Gewinnerhöhung vorgenommen (R 4.10 Abs. 2 Satz 3 EStR 2008). Wurden die Aufwendungen im Jahr der Anschaffung oder Herstellung hingegen aktiviert, so entsteht im Jahr der Schenkung ein Aufwand, der wegen des Abzugsverbots außerhalb der Bilanz hinzuzurechnen ist. Dabei ist, wenn Buchwert und Teilwert nicht übereinstimmen, der Teilwert zugrunde zu legen (s. Anm. 1175).

Zur USt. s. §§ 15 Abs. 1a, 3 Abs. 1b UStG; ausführl. RADEISEN, INF 2007, 266; PLIKAT, UStB 2008, 73; KOLLRUSS/WEISSERT/SCHANZ/ILIN, UStB 2008, 341.

1175 III. Ausnahmen vom Abzugsverbot: 35 €-Freigrenze (Nr. 1 Satz 2)

Bemessung der Aufwendungen: Nach dem Gesetzeswortlaut richtet sich das Abzugsverbot nach den AHK des Geschenks. Ausnahmsweise ist jedoch auch von anderen Werten auszugehen.

Ansatz der AHK als Grundsatz: Die AHK bestimmen sich idR nach den allg. Grundsätzen (s. hierzu § 6 Anm. 281 f. und 454 f.). Zu den AK gehören daher auch die Anschaffungsnebenkosten (insbes. Kosten für den Versand des Geschenks vom Lieferanten zum Stpfl. als Schenker), die Aufwendungen für die Kennzeichnung des Geschenks als Werbeträger und die USt., soweit der Abzug als Vorsteuer – ohne Berücksichtigung des § 15 Abs. 1a UStG – ausgeschlossen ist (R 4.10 Abs. 3 Satz 1 EStR 2008; s. auch H 9b EStH 2008 „Freigrenze für Geschenke“) sowie die Kosten für die den Gegenstand als Geschenk kennzeichnende Verpackung (Geschenkverpackung i.e.S.; KSM/SÖHN, § 4 Rn. G 86). Nicht zu den AHK gehören die Kosten für den Versand des Geschenks an den Empfänger (einschließlich der Kosten für die Versandverpackung) und zwar auch dann, wenn der Versand – im Fall der Anschaffung – nicht durch den Stpfl. (Zuwendenden), sondern direkt durch den Lieferanten erfolgt (BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 710).

► *Ansatz des Teilwerts:* Ausnahmsweise ist – entgegen dem Gesetzeswortlaut – nicht auf die AHK, sondern auf den Teilwert abzustellen, und zwar dann, wenn es sich bei dem Geschenk um ein WG des BV handelt und der Buchwert niedriger als die AHK ist. In diesem Fall müssen die tatsächlichen AHK im Zeitpunkt der Schenkung (Teilwert) ausschlaggebend sein, auf den – mehr oder weniger zufälligen – Buchwert kann es nicht ankommen (glA POHL in B/B, § 4 Rn. 2503).

► *Ansatz des betrieblichen Aufwands:* Werden Vermögensvorteile zugewandt, für die keine AHK anfallen (zB befristete Überlassung von Arbeitskräften, befristete Überlassung abnutzbarer WG, Erlass einer Forderung), ist der betriebliche Aufwand anzusetzen (gezahlter Arbeitslohn, AfA, Teilwert der Forderung; bei Zuwendung für betriebliche Zwecke liegt allerdings bereits kein Geschenk vor, vgl. Anm. 1158).

Nichtübersteigen der 35 €-Grenze: Bei der 35 €-Grenze handelt es sich um eine Freigrenze, nicht um einen Freibetrag, so dass ein Abzug gänzlich ausgeschlossen ist, sobald die Summe der Geschenkaufwendungen – die im Wj. in Bezug auf einen Empfänger entstanden sind – 35 € übersteigt. Dabei spielt es keine Rolle, ob nur ein Geschenk zugewandt wird oder ob die Freigrenze durch die Zuwendung mehrerer Geschenke überschritten wird.

POHL in B/B, § 4 Rn. 2494; LBP/NACKE, §§ 4, 5 Rn. 1675; SCHMIDT/HEINICKE XXVIII.
§ 4 Rn. 538.

Privat veranlasste Geschenke sind bei der Ermittlung der Freigrenze nicht mit einzubeziehen, wobei allerdings allein die „private Verbuchung“ eine Einbeziehung der Aufwendungen für ein betrieblich veranlasstes Geschenk nicht verhindern kann.

Einstweilen frei.

1176–1200

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2

[Abzugsverbot für Bewirtungsaufwendungen]

idF des EStG 2002 v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2007 v. 13.12.2006
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(5) ¹Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

...

2. Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass, soweit sie 70 Prozent der Aufwendungen übersteigen, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen und deren Höhe und betriebliche Veranlassung nachgewiesen sind. ²Zum Nachweis der Höhe und der betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen hat der Steuerpflichtige schriftlich die folgenden Angaben zu machen: Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung sowie Höhe der Aufwendungen. ³Hat die Bewirtung in einer Gaststätte stattgefunden, so genügen Angaben zu dem Anlass und den Teilnehmern der Bewirtung; die Rechnung über die Bewirtung ist beizufügen;

...

Autorin: Dr. Petra **Bahlau**, Richterin am FG, Münster

Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**, Vors. Richter am FG, Cottbus

Inhaltsübersicht

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|---|------|
| I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 2 | | 4. Abzugsbegrenzung; Abzugsverbot soweit Übersteigen der 70 %-Grenze . 1222 | |
| 1. Rechtsentwicklung der Nr. 2 | 1201 | 5. Abzugsverbot für unangemessene und nicht nachgewiesene Bewirtungskosten | 1223 |
| 2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 2 | 1202 | 6. Rechtsfolgen bei Eingreifen eines Abzugsverbots . 1226 | |
| 3. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften | 1205 | III. Allgemeine Nachweispflicht für Bewirtungskosten (Nr. 2 Satz 2) | 1229 |
| II. Abzugsverbot für bestimmte Bewirtungskosten (Nr. 2 Satz 1) | | IV. Spezielle Nachweispflicht für Bewirtung in einer Gaststätte (Nr. 2 Satz 3) | |
| 1. Aufwendungen für die Bewirtung | 1208 | 1. Beifügen der Rechnung . . 1234 | |
| 2. Bewirtung aus geschäftlichem Anlass | 1214 | 2. Form und Inhalt der Rechnung | 1235 |
| 3. Ermittlung der Höhe der Bewirtungskosten | 1221 | | |

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 2

Schrifttum: E. SCHMIDT, Zur Neuregelung der Bewirtungskosten, BB 1988, 1938; KÜHN, Eingeschränkte Berücksichtigung von Bewirtungskosten nach dem StReformG 1990, DB 1989, 2400; HORLEMANN, EStÄR 1990: Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Bewirtungsaufwendungen, DSr 1990, 728; HORLEMANN, Nochmals: Eingeschränkte Berücksichtigung von Bewirtungskosten nach dem StReformG 1990, DB 1990, 1006; NEUFANG, Bewirtungskosten – nach der Neuregelung richtig beraten, INF 1990, 301; SAUREN, Die Einschränkung der Abzugsfähigkeit der Bewirtungsaufwendungen gemäß dem Steuerreformgesetz 1990, DSrZ 1989, 189; DECKER, Abzug von Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben, INF 1992, 416; LUDEWIG, Der Begriff „Aufwendungen für die Bewirtung“ und seine Grenzen, DB 1994, 1440; BROUDRÉ, Bewirtungskosten als Betriebsausgaben, DB 1995, 1430; BROUDRÉ, Die steuerliche Behandlung von Bewirtungsaufwendungen, DSr 1995, 117; MEYER, Bewirtungskosten als Betriebsausgaben des Rechtsanwalts, MDR 1995, 1; SEIFERT, Voraussetzungen für den Abzug von Bewirtungskosten nach dem BMF-Schreiben vom 21.11.1994, INF 1995, 65; KOTTKE, Irritationen bei der steuerrechtlichen Beurteilung von Kundschaftessen/-trinken, BB 1998, 613; RICHTER, Aktuelle Praxisfragen zur Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass, INF 1998, 70; ZÖLLNER/APP, Die ordnungsgemäße Verbuchung von Bewirtungsaufwendungen, Stbg. 2004, 484; LEISNER-EGENSPERGER, Bewirtung: Repräsentation oder Werbung, Abzugsfähigkeit in Deutschland und Österreich, FR 2006, 705; BÖHME, Bewirtungsaufwendungen im Fokus der Betriebsprüfung und im Lichte der ständigen und aktuellen BFH-Rechtsprechung, StBp. 2008, 197; RICHTER/BREUER/KNEBEL, Reise- und Bewirtungskosten, 10. Aufl. Herne/Berlin 2008

1201 1. Rechtsentwicklung der Nr. 2

EStÄndG v. 27.6.1951 (BGBl. I 1951, 411; BStBl. I 1951, 223): Erstmalige Einführung einer Abzugsbegrenzung für Bewirtungsaufwendungen in § 9a. Näheres regelte die VO zu § 9a v. 22.10.1951 (BGBl. I 1951, 871).

StÄndG v. 24.6.1953 (BGBl. I 1953, 413; BStBl. I 1953, 192): § 9a wurde gestrichen. In § 4 Abs. 4 wurde ein Satz 2 eingefügt, nach dem Aufwendungen, die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berührten, bei der Gewinnermittlung insoweit ausschieden, als sie unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen waren.

StÄndG v. 30.7.1960 (BGBl. I 1960, 616; BStBl. I 1960, 514): Abs. 4 Satz 2 wurde gestrichen. Abs. 5 wurde neu eingefügt (Satz 1 Nr. 1–3: Abzugsverbot/-beschränkung für Geschenke; Gasthäuser; Jagd, Fischerei etc.). Nach Abs. 5 Satz 2 schieden andere als die in Nr. 1–3 bezeichneten Aufwendungen, die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berührten, bei der Gewinnermittlung insoweit aus, als sie nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen waren.

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Abs. 5 wurde neu gefasst. Die bisherige Nr. 2 wurde Nr. 3. Nach der neuen Nr. 2 durften Aufwendungen für die Bewirtung von Personen, die nicht ArbN des Stpfl. waren, den Gewinn nicht mindern, soweit sie nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen oder soweit ihre Höhe und ihre betriebliche Veranlassung nicht nachgewiesen waren. Zum Nachweis war ein amtlich vorgeschriebener Vordruck auszufüllen. Hatte die Bewirtung in einer Gaststätte stattgefunden, so war dem Vordruck die vom Inhaber der Gaststätte unterschriebene Rechnung beizufügen.

StReformG v. 27.7.1990 (BGBl. I 1990, 1093; BStBl. I 1990, 224): Nr. 2 wurde neu gefasst. Die Formulierung „Aufwendungen für die Bewirtung von Personen, die nicht ArbN des Stpfl. sind“ wurde ersetzt durch „Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass“. Der BA-Abzug wurde

begrenzt auf 80 % der angemessenen und nachgewiesenen Aufwendungen. Die Erfordernisse der Verwendung eines amtlich vorgeschriebenen Vordrucks und des Unterschreibens der Rechnung durch den Inhaber der Gaststätte wurden gestrichen.

HBegIG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Der BA-Abzug wurde durch Herabsetzung des Prozentsatzes von 80 auf 70 weiter begrenzt (erstmalig anwendbar für Wj., die nach dem 31.12.2003 beginnen, § 52 Abs. 12).

JSStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): „Vom Hunderter“ wurde durch „Prozent“ ersetzt.

2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 2

1202

Bedeutung der Vorschrift: Die Regelung soll dem sog. Spesenunwesen entgegenwirken.

Vgl. Begr. der BReg. zum Entwurf eines Dritten StReformG, BTDrucks. 7/1470, 221, der ein vollständiges Verbot des Abzugs von Bewirtungsaufwendungen vorsah; ähnliche Ausführungen bereits in der Begr. der BReg. zum StÄndG 1960, BTDrucks. 3/1811, 8.

Die durch das StReformG 1990 eingeführte weitere Begrenzung des BA-Abzugs (auf damals 80 %) der angemessenen und nachgewiesenen Bewirtungsaufwendungen wurde hingegen nicht mit der Eindämmung des Spesenunwesens, sondern damit begründet, hierdurch werde dem Umstand Rechnung getragen, dass durch die Bewirtung die Lebensführung der teilnehmenden Personen berührt sei (Begr. der BReg. zum Entwurf des StReformG 1990, BTDrucks. 11/2157, 139).

Verfassungsmäßigkeit der Abzugsbegrenzungen: Nr. 2 begrenzt den Abzug betrieblich veranlasster Aufwendungen und stellt damit eine Durchbrechung des aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (in der Ausprägung des objektiven Nettoprinzip) dar. Bei der Frage der Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG ist nach den unterschiedlichen Abzugsbeschränkungen zu differenzieren: Soweit Nr. 2 die Abziehbarkeit auf angemessene und nachgewiesene Bewirtungsaufwendungen beschränkt, bestehen keine durchgreifenden verfassungsrechtl. Bedenken. Als problematischer stellt sich die Begrenzung des BA-Abzugs auf 70 % der angemessenen und nachgewiesenen Aufwendungen dar, soweit sie auf den bewirteten Geschäftsfreund, Kunden etc. entfallen. Zu berücksichtigen ist jedoch, dass der Bewirtungsvorgang bei der bewirteten Person nicht zu BE führt (vgl. R 4.7 Abs. 3 EStR 2008). Zudem ist eine gegenseitige Bewirtung unter Geschäftsfreunden im Wirtschaftsleben vielfach üblich (zur Verfassungsmäßigkeit der Nr. 2 vgl. zB auch TIPKE, StuW 1988, 262 [274]; ROLAND, FR 1988, 541 [543]).

Einstweilen frei.

1203–1204

3. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften

1205

Geltungsbereich: Nr. 2 gilt unmittelbar für die Gewinneinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3). Nach § 9 Abs. 5 gilt Nr. 2 bei der Ermittlung der WK sinngemäß. Zum persönlichen Geltungsbereich s. Anm. 1109.

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

- ▶ *Verhältnis Nr. 1:* s. Anm. 1154.
- ▶ *Verhältnis zu Nr. 3:* Bewirtungsaufwendungen fallen nicht unter Nr. 3.

- ▶ *Verhältnis zu Nr. 4:* Vollständiges Abzugsverbot für hiermit zusammenhängende Bewirtungsaufwendungen in Nr. 4.
- ▶ *Verhältnis zu Nr. 5:* Erfolgt die Bewirtung während einer längeren betrieblichen Auswärtstätigkeit des Stpfl., die zur Gewährung eines Pauschbetrags nach Nr. 5 führt, so ist der Pauschbetrag seit 1996 nicht mehr zu kürzen, wenn der Stpfl. an der Bewirtung selbst teilgenommen hat.
- ▶ *Verhältnis zu Satz 2:* Satz 2 enthält eine Spezialvorschrift für den Fall, dass die Bewirtung iSd. Nr. 2 Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Stpfl. ist; s. im Einzelnen Anm. 1890 ff.
- ▶ *Verhältnis zu Abs. 7:* Bewirtungsaufwendungen sind nur abziehbar, wenn neben den besonderen Nachweispflichten der Sätze 2 und 3 auch die Aufzeichnungspflichten nach Abs. 7 erfüllt sind.

1206–1207 Einstweilen frei.

II. Abzugsverbot für bestimmte Bewirtungskosten (Nr. 2 Satz 1)

1208 1. Aufwendungen für die Bewirtung

Begriff der Bewirtungskosten: Bewirtungskosten sind Aufwendungen des Stpfl. für die Darreichung von Speisen und Getränken und sonstigen Genussmitteln zum sofortigen Verzehr. Dass die Einladung zum Verzehr von Speisen, Getränken und sonstigen Genussmitteln im Vordergrund steht, ist nicht erforderlich. Bewirtungskosten liegen auch vor, wenn die Beköstigung nicht als Einzelveranstaltung, sondern im Rahmen einer größeren betrieblich veranlassten Veranstaltung (zB Produktpäsentation; Seminar-, Schulungs- oder Vortragsveranstaltung) erfolgt.

BFH v. 3.2.1993 – I R 57/92, BFH/NV 1993, 530; v. 24.4.1997 – I B 121/96, BFH/NV 1997, 751; v. 19.11.1999 – I B 4/99, BFH/NV 2000, 698; v. 15.1.2003 – XI B 159/02, BFH/NV 2003, 754; v. 12.5.2003 – I B 157/02, BFH/NV 2003, 1314; v. 18.9.2007 – I R 75/06, BStBl. II 2008, 116, in Abgrenzung zu BFH v. 16.2.1990 – III R 21/86, BStBl. II 1990, 575, wo es um Aufwendungen für den Besuch von Nachtlokalen ging; der III. Senat hat in dieser Entscheidung ausgeführt, eine Bewirtung iSd. Nr. 2 liege nur vor, wenn die Darreichung von Speisen und Getränken im Vordergrund stehe, was nicht der Fall sei, wenn noch andere Leistungen unterhaltender Art (Varieté, Striptease etc.) geboten würden und der insgesamt geforderte Preis in einem offensichtlichen Missverhältnis zum Wert der verzehrten Speisen und Getränke stehe (ebenso H 4.10 [5–9] EStH „Bewirtung“; vgl. auch R 4.10 Abs. 5 Satz 2 EStR 2008); allerdings zielte diese Formulierung auf die Abgrenzung von beschränkt abziehbaren Bewirtungsaufwendungen iSd. Nr. 2 und nach Nr. 7 nicht abziehbarem Aufwand, während der I. und XI. Senat (bei Bewirtungen im Rahmen betrieblicher Vorgänge) über das Eingreifen der Beschränkung nach Nr. 2 zu entscheiden hatten; dem I. und XI. Senat des BFH folgend KORN/SEIFERT, § 4 Rn. 921; LBP/NACKE, §§ 4, 5 Rn. 1688; differenzierend BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 719. Ein „Gesamtpaket“ (iS einer einheitlich zu beurteilenden unentgeltlichen Zuwendung), bei dem die Bewirtung von absolut untergeordneter Bedeutung ist und Nr. 2 deshalb nicht eingreift, dürfte nur ausnahmsweise vorliegen (dann aber ggf. Nr. 1 für das „Gesamtpaket“); zur (pauschalen) Aufteilung der Aufwendungen für VIP-Logen, Business-Seats und Hospitality-Leistungen bei Sportveranstaltungen s. die Nachweise in Anm. 1158 „Sportstätten/VIP-Logen“; bei geschenkten Reisen (Nr. 1) sind die Bewirtungsaufwendungen herauszurechnen und mit 70 % abziehbar, vgl. OFD Münster v. 2.10.2003, DStR 2003, 2225 (aA BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 719; KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 179; LBP/NACKE, §§ 4, 5 Rn. 1702: einheitliche, insgesamt unter Nr. 1 fallende Zuwendung).

Der auf die Eigenbewirtung des Steuerpflichtigen (oder seines Beauftragten) entfallende Anteil an den Aufwendungen anlässlich einer Bewirtung Dritter gehört ebenfalls zu den Bewirtungskosten (BFH v. 15.1.1998 – IV R 81/96, BStBl. II 1998, 263; R 4.10 Abs. 6 Satz 7 EStR 2008; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 721; aA LBP/NACKE, §§ 4, 5 Rn. 1690).

Bewirtungsnebenkosten, dh. Aufwendungen, die zwangsläufig im Zusammenhang mit der Bewirtung anfallen, gehören zu den Bewirtungskosten.

BFH v. 25.3.1988 – III R 96/85, BStBl. II 1988, 655 (657); enger R 4.10 Abs. 5 Satz 4 EStR 2008: Bewirtungskosten nur, wenn Aufwendungen im Rahmen des insgesamt geforderten Preises zudem von untergeordneter Bedeutung sind – zB Trinkgelder, Garderobengebühren und Toilettenentgelt.

Entscheidend ist, dass die Aufwendungen mit dem Bewirtungsvorgang in seiner konkreten Ausgestaltung zwangsläufig entstehen. Je nach Art der Veranstaltung kann dies auch bei Aufwendungen größeren Umfangs der Fall sein (zB Saalmiete bei einem Bankett, Kosten für Dekoration, Kosten für Musikkapelle; SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 545; aA BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 720; offen gelassen in BFH v. 25.3.1988 – III R 96/85 aaO; vgl. auch R 4.10 Abs. 6 Satz 5 Nr. 5 EStR 2008). Bei anderen Aufwendungen liegen uU die Voraussetzungen einer anderen Abzugsbeschränkung vor (insbes. nach Nr. 1; zB Aufwendungen für An- und Abreise des Gastes; Unterbringung im Hotel).

Der Ort der Bewirtung ist grds. unerheblich. Sie kann in einem Restaurant, im Rahmen einer Messeveranstaltung oder eines Volksfests oder in betriebseigenen Einrichtungen (Kantine, Vorstandskasino) erfolgen.

Abgrenzungsfälle: Nicht unter das Abzugsverbot der Nr. 2 fallen:

▶ *Aufmerksamkeiten* in geringem Umfang (R 4.10 Abs. 5 Satz 9 Nr. 1 EStR 2008), sofern es sich dabei um eine übliche Geste der Höflichkeit handelt (zB Darreichung von Kaffee, Tee, Gebäck anlässlich einer geschäftlichen Besprechung).

Die Höhe der Aufwendungen ist nicht ausschlaggebend (R 4.10 Abs. 5 Satz 9 Nr. 1 Halbs. 2 EStR 2008). Auch die Beköstigung mit kleineren, kostengünstigeren Speisen (zB belegte Brötchen, Kartoffelsalat mit Würstchen) wird idR als Bewirtung anzusehen sein, während die Darreichung eines teuren Getränks bei entsprechendem Anlass (Sekt bei größerem Geschäftsabschluss) als bloße Aufmerksamkeit zu qualifizieren ist (vgl. BROUDRÉ, DB 1995, 1430).

▶ *Produkt- und Warenverkostung* (R 4.10 Abs. 5 Satz 9 Nr. 2 EStR 2008), also das Anbieten der Waren, die der Stpfl. herstellt oder mit denen er handelt. Die hierauf entfallenden Aufwendungen sind als Werbeaufwand voll abziehbar. Werden bei der Verkostung Aufmerksamkeiten in geringem Umfang gereicht (zB Brot bei Weinprobe), sind auch die Aufwendungen hierfür unbeschränkt abziehbar.

Ein Unterfall der Warenverkostung stellt das Kundschaftsessen/-trinken dar: Der Stpfl. (ein Brauereivertreter, Getränkegroßhändler etc.) gibt in der Gaststätte eines mit ihm in Geschäftsbeziehung stehenden Gastwirts „Lokalrunden“ für die anwesenden Gäste aus, wobei das von dem Stpfl. vertriebene Produkt ausgeschenkt wird. Die Aufwendungen für die „Lokalrunden“ unterfallen nicht der Abzugsbeschränkung der Nr. 2 (FG Rhld.-Pf. v. 9.11.2000, EFG 2001, 420, rkr.; vgl. auch BFH v. 12.5.2003 – I B 157/02, BFH/NV 2003, 1314, mit zustimmendem Hinweis auf diese Entscheidung); zT wird unter dem Begriff Kundschaftsessen/-trinken der zur Pflege von Geschäftsbeziehungen erforderliche Verzehr durch den Stpfl. selbst verstanden (keine Bewirtung); der BA-Abzug dürfte hier idR an § 12 Nr. 1 scheitern (BFH v. 14.1.1988 – IV R 205/85, BStBl. II 1988, 771; SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 420 „Kundschaftsessen/-trinken“; aA KOTTKE, BB 1998, 613).

Einstweilen frei.

1209–1213

1214 **2. Bewirtung aus geschäftlichem Anlass**

Betriebliche Veranlassung als Grundvoraussetzung für den Abzug: Der Abzugsbeschränkung nach Nr. 2 unterliegen nur Bewirtungskosten, die aus betrieblichem Anlass entstanden sind (BA). Fehlt es bereits an einer betrieblichen Veranlassung oder sind die Bewirtungsaufwendungen untrennbar wesentlich privat mit veranlasst, scheidet ein Abzug wegen § 12 Nr. 1 Satz 2 aus (keine BA, s. Anm. 1117 und Erl. zu § 12).

Zu Aufwendungen für Feiern aus persönlichem Anlass, die uU gleichwohl BA/WK sein können, vgl. zB BFH v. 1.2.2007 – VI R 25/03, BStBl. II 2007, 459; v. 10.7.2008 – VI R 26/07, BFH/NV 2008, 1831 (beide zu § 9 Abs. 5 iVm. Nr. 2). Bei einer Bewirtung von Geschäftspartnern etc. im Privathaushalt kommt idR kein BA-Abzug in Betracht (R 4.10 Abs. 6 Satz 8 EStR 2008; krit. SEIFERT, INF 1995, 65); privater (gesellschaftlicher) und betrieblicher Anlass werden hier idR untrennbar miteinander verknüpft sein. Eine Aufteilung der Bewirtungskosten in einen betrieblich und einen privat veranlassten Teil ist grds. zulässig, wenn der betrieblichen Sphäre nicht nur untergeordnete Bedeutung zukommt, eine Aufteilung leicht und einwandfrei möglich und objektiv überprüfbar ist (vgl. R 4.10 Abs. 6 Satz 5 Nr. 1 EStR 2008).

Geschäftlich veranlasst ist die Bewirtung von Personen, zu denen bereits Geschäftsbeziehungen bestehen oder zu denen Geschäftsbeziehungen aufgenommen werden sollen (R 4.10 Abs. 6 Satz 2 EStR 2008).

► *Auf Arbeitnehmer entfallende Bewirtungsaufwendungen* werden von der Abzugsbeschränkung der Nr. 2 erfasst, wenn die ArbN an einer Bewirtung aus geschäftlichem Anlass teilnehmen (zB Stpfl. lädt anlässlich eines Geschäftsabschlusses die Geschäftspartner und seine leitenden Angestellten zum Essen ein, BFH v. 18.9.2007 – I R 75/06, BStBl. II 2008, 116; R 4.10 Abs. 7 Satz 1 EStR 2008); s. dazu auch unten.

► *Ist der Bewirtete weder Arbeitnehmer noch (potenzieller) Geschäftskunde*, so kann die Bewirtung gleichwohl geschäftlich veranlasst sein, so zB bei Besuchern des Unternehmens, die anlässlich einer Betriebsbesichtigung oder einer Informationsveranstaltung über die Tätigkeit des Unternehmens bewirtet werden (zB Schulklassen, Repräsentanten aus Wirtschaft und Verwaltung, Journalisten), Personen, die den Betrieb aus amtlichen Gründen aufsuchen (zB Außenprüfer), Personen, die für den Stpfl. beratend (zB Steuerberater) oder sonst (zB Handwerker) tätig sind, ArbN eines Mutter- oder Tochterunternehmens, selbständigen Mitarbeiter, (zB selbständige Handelsvertreter). Vgl. insgesamt R 4.10 Abs. 6 Satz 3 und Abs. 7 Satz 2 EStR 2008.

Keine Bewirtung aus geschäftlichem Anlass liegt vor bei einer betriebsinternen Bewirtung, die sich nur auf ArbN des bewirtenden Stpfl. bezieht, zB anlässlich einer betrieblichen Besprechung, an der nur ArbN teilnehmen, im Rahmen eines Betriebsausflugs, einer betrieblichen Weihnachtsfeier uä. Nr. 2 findet daher keine Anwendung; die Aufwendungen sind grds. unbegrenzt als BA abziehbar (BFH v. 18.9.2007 – I R 75/06, BStBl. II 2008, 116; v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BStBl. II 2009, 11; R 4.10 Abs. 7 Satz 1 EStR 2008). Dass Angehörige des Stpfl. oder der ArbN oder Personen, die bei der Gestaltung der innerbetrieblichen Veranstaltung mitwirken (zB Seminarleiter bei innerbetrieblichem Fortbildungsseminar; Musiker bei Betriebsfest), ebenfalls bewirtet werden, ist unschädlich (R 4.10 Abs. 7 Satz 4 EStR 2008).

Trägt ein leitender Angestellter Aufwendungen für die Bewirtung ihm unterstellter Arbeitskollegen, sind die Aufwendungen voll abziehbar, wenn seine Situation mit der eines ArbG vergleichbar ist, BFH v. 19.6.2008 – VI R 33/07, BStBl. II 2009, 11.

Eine Aufteilung von Bewirtungsaufwendungen in einen geschäftlich und einen nicht geschäftlich veranlassten Teil ist möglich bei einer Veranstaltung, an der sowohl ArbN des Stpfl. als auch fremde Dritte teilnehmen (zB Betriebsfest, zu dem nicht nur alle ArbN, sondern auch wichtige Geschäftspartner eingeladen werden). Die auf die ArbN entfallenden Aufwendungen können unbegrenzt abgezogen werden (R 4.10 Abs. 7 Satz 3 EStR 2008; anders, wenn ArbN des Stpfl. an einer Bewirtung aus geschäftlichem Anlass teilnehmen, s.o.).

Einstweilen frei.

1215–1220

3. Ermittlung der Höhe der Bewirtungskosten

1221

Erfolgt die Bewirtung durch einen Dritten (zB Gastwirt, Messeveranstalter), ergibt sich die Höhe der Aufwendungen aus der dem Stpfl. erteilten Rechnung. Findet die Bewirtung in einer betriebseigenen – dh. vom Stpfl. selbst betriebenen – Einrichtung (zB Kantine, Vorstandskasino; zum Begriff der betriebseigenen Kantine vgl. R 4.10 Abs. 6 Sätze 10 und 11 EStR 2008) statt, so richtet sich die Höhe der Bewirtungsaufwendungen grds. nach den tatsächlich entstandenen Kosten.

Die FinVerw. lässt es zu, dass die Aufwendungen nur aus den Sachkosten der verabreichten Speisen und Getränke sowie den Personalkosten ermittelt werden. Darüber hinaus wird es nicht beanstandet, wenn – im Wj. einheitlich – je Bewirtung ein Betrag von 15 € angesetzt wird, falls dieser Betrag nicht zu einer offenbar unrichtigen Besteuerung führt (R 4.10 Abs. 6 Satz 9 EStR 2008). Da nach Nr. 2 nur 70 % der Bewirtungskosten als BA abgezogen werden können, sind im Erg. 10,50 € je bewirteter Person abziehbar. Dies gilt auch für die an der Bewirtung teilnehmenden ArbN des Stpfl. Nicht anwendbar ist diese Vereinfachungsregelung bei der Bewirtung in Gästehäusern.

4. Abzugsbegrenzung: Abzugsverbot soweit Übersteigen der 70 %-Grenze

1222

Sind die Bewirtungsaufwendungen durch eine Bewirtung aus geschäftlichem Anlass entstanden, so sind sie nicht voll, sondern nur zu 70 % als BA abziehbar. In Höhe von 30 % besteht ein Abzugsverbot. Der 70 %-Satz ist nur auf die Aufwendungen anzuwenden, die angemessen und nachgewiesen sind. Unangemessene und nicht nach Satz 2 bzw. Satz 3 nachgewiesene Bewirtungsaufwendungen sind vor Anwendung des 70 %-Satzes herauszurechnen.

5. Abzugsverbot für unangemessene und nicht nachgewiesene Bewirtungskosten

1223

Sind die Bewirtungskosten der Höhe nach unangemessen, so sind die Aufwendungen um den unangemessenen Teil zu kürzen. Ob die Bewirtungsaufwendungen angemessen sind, richtet sich nach der allgemeinen Verkehrsauffassung und den Umständen des Einzelfalls.

Als Kriterien für die Beurteilung der Angemessenheit kommen vor allem in Betracht: Größe des Unternehmens, Höhe des Umsatzes/Gewinns, Umfang und Intensität der Geschäftsbeziehungen zu den bewirteten Geschäftsfreunden, wirtschaftliche Bedeutung des angestrebten Geschäftsabschlusses oder der Geschäftsbeziehung, Bedeutung der Repräsentation für den Geschäftserfolg, Stellung der bewirteten Person, Gepflogenheiten des Geschäftspartners (insbes. bei ausländ. Unternehmen). Entscheidend ist, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten die Aufwendungen ebenfalls auf sich genommen hätte; vgl. BFH v. 20.8.1986 – I R 80/83, BStBl. II 1986, 904; v. 23.11.1988 – I R 149/84, BFH/NV 1989, 362; H 4.10 (5–9), H 4.10 (12) EStH 2008 „Angemessenheit“; LBP/NACKE, §§ 4, 5 Rn. 1693; SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 550; die Anschauung der beteiligten

Wirtschaftskreise ist nicht ausschlaggebend, wenn sie der allgemeinen Verkehrsauffassung (Anschauung breiter Bevölkerungskreise) widerspricht (BFH v. 8.10.1987 – IV R 5/85, BStBl. II 1987, 853; v. 16.2.1990 – III R 21/86, BStBl. II 1990, 575, beide zu Nr. 7).

► *Die Angemessenheitsprüfung* ist auf den einzelnen Bewirtungsvorgang zu beziehen; eine Zusammenschau aller im Geschäftsjahr vorgenommenen Bewirtungen erfolgt ebenso wenig wie eine Aufteilung der Aufwendungen auf die aus geschäftlichem Anlass an dem Bewirtungsvorgang teilnehmenden Personen (SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 550). Die Bewirtungsaufwendungen, die bei einer nach § 12 Nr. 1 zulässigen Aufteilung (vgl. hierzu Anm. 1214) auf aus privatem Anlass bewirtete Personen entfallen, sind bei der Prüfung der Angemessenheit nicht zu berücksichtigen (BFH v. 30.1.1986 – IV R 150/85, BStBl. II 1986, 488).

► *Keine Betragsgrenzen*: Feste Betragsgrenzen für die Beurteilung der Angemessenheit von Bewirtungsaufwendungen gibt es nicht. Auch eine Heranziehung der Grenzen der Nr. 5 kommt nicht in Betracht (BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 733; SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 550).

Die Höhe und die betriebliche Veranlassung der Bewirtungskosten müssen nachgewiesen werden. Die Anforderungen an den zu erbringenden Nachweis ergeben sich aus den Sätzen 2 und 3. Kommt der Stpfl. der Nachweispflicht nicht oder nicht in der erforderlichen Form nach, scheidet ein Abzug als BA insgesamt aus (materiell-rechtl. Abzugsvoraussetzung: s. zB BFH v. 15.1.1998 – IV R 81/96, BStBl. II 1998, 263; v. 26.2.2004 – IV R 50/01, BStBl. II 2004, 502). Das gilt auch dann, wenn der Stpfl. die Höhe und die betriebliche Veranlassung der Bewirtungsaufwendungen anders nachweist oder glaubhaft macht (s. H 4.10 [5–9] EStH 2008 „Unvollständige Angaben“).

Berechnungsbeispiel nach SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 552: tatsächliche Bewirtungskosten: 900 €; angemessen: 500 €; nachgewiesen: 300 €; abziehbar (70 %): 210 €.

1224–1225 Einstweilen frei.

1226 6. Rechtsfolgen bei Eingreifen eines Abzugsverbots

Soweit geschäftlich veranlasste Bewirtungsaufwendungen unangemessen oder nicht nach Satz 2 bzw. Satz 3 nachgewiesen sind oder 70 % der angemessenen und nachgewiesenen Aufwendungen übersteigen, dürfen sie den Gewinn nicht mindern. Sie sind daher bei Gewinnermittlung durch BV-Vergleich dem Gewinn hinzuzurechnen.

Unabhängig davon, ob die geschäftlich veranlassten Bewirtungsaufwendungen beim Bewirtenden gewinnmindernd zu berücksichtigen sind, fließen sie dem Bewirteten stfrei zu (R 4.7 Abs. 3 EStR 2008). Dies gilt auch, wenn ArbN aus geschäftlichem Anlass mitbewirtet werden (kein Arbeitslohn, R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 LStR 2008).

Zur USt s. § 15 Abs. 1a UStG; die auf angemessene und nachgewiesene Bewirtungsaufwendungen entfallenden Vorsteuerbeträge sind in vollem Umfang abziehbar (§ 15 Abs. 1a Satz 2 UStG); vgl. im Einzelnen R 197 UStR 2008.

1227–1228 Einstweilen frei.

III. Allgemeine Nachweispflicht für Bewirtungskosten (Nr. 2 Satz 2)

1229

Der Stpfl. hat im Hinblick auf die nach Satz 2 erforderlichen Angaben über Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung sowie die Höhe der Aufwendungen ein formloses Schriftstück zu erstellen (Eigenbeleg). Fehlt eine der erforderlichen Angaben, können die Aufwendungen nicht abgezogen werden (vgl. Anm. 1223). Das formlos erstellte Schriftstück ist vom Stpfl. zu unterzeichnen (zB BFH v. 26.2.2004 – IV R 50/01, BStBl. II 2004, 502; H 4.10 [5–9] EStH 2008 „Unterschrift“). Die Unterschrift kann auch durch eine vom Stpfl. bevollmächtigte Person geleistet werden (vgl. BFH v. 1.10.1992 – IV R 96/91, BFH/NV 1993, 408).

Ort und Tag: Unter dem Ort ist die geographische Ortsbezeichnung zu verstehen, wobei für die Frage der Angemessenheit der Aufwendungen auch von Bedeutung sein kann, in was für einer Einrichtung die Bewirtung erfolgt (Vorstandskasino, Konferenzzimmer etc.). Der Tag der Bewirtung ist durch das Datum zu bezeichnen. Ort und Tag müssen nicht angegeben werden, wenn die Bewirtung in einer Gaststätte stattgefunden hat (Satz 3).

Die Angabe der Teilnehmer der Bewirtung erfolgt grds. durch namentliche Benennung (BFH v. 1.10.1992 – IV R 96/91, BFH/NV 1993, 408; R 4.10 Abs. 9 Satz 1 EStR 2008). Einer Angabe der Adressen der Teilnehmer bedarf es nicht (vgl. SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 554: Anschrift kann gegebenenfalls vom FA nachgefordert werden). Angaben über die Firmenzugehörigkeit oder die berufliche/betriebliche Funktion der Teilnehmer können im Einzelfall notwendig sein, um den betrieblichen Anlass der Bewirtung nachzuweisen.

Auch Stpfl., denen im Hinblick auf die Teilnehmer der Bewirtung ein Auskunftsverweigerungsrecht zusteht, müssen die geforderten Angaben machen, wollen sie eine steuermindernde Berücksichtigung der Bewirtungsaufwendungen erreichen (BFH v. 15.1.1998 – VI R 81/96, BStBl. II 1998, 263 [Journalist]; v. 26.2.2004 – IV R 50/01, BStBl. II 2004, 502 [Rechtsanwalt]).

Erforderlich ist grds. die Benennung aller Personen, die an der Bewirtung teilgenommen haben. Hat der Stpfl. selbst teilgenommen, so ist auch die Angabe seines Namens erforderlich; Gleiches gilt für einen ArbN des Stpfl., der diesen vertreten hat.

Dass der Eigenbeleg vom Stpfl. unterzeichnet wurde, ersetzt die Angabe seines Namens nicht (vgl. BFH v. 1.10.1992 – IV R 96/91, BFH/NV 1993, 408; v. 11.8.1994 – IV R 45/93, BFH/NV 1995, 206). Ebenso genügt es nicht, wenn der Stpfl. – im Fall der Bewirtung in einer Gaststätte – in der nach Satz 3 beizufügenden Gaststättenrechnung als Rechnungsempfänger bezeichnet ist. Eine Angabe aller an der Bewirtung teilnehmenden Personen darf unterbleiben, wenn die Feststellung der Namen dem Stpfl. nicht zugemutet werden kann. Dies ist zB der Fall bei Bewirtungen anlässlich von Betriebsbesichtigungen durch eine größere Personengruppe (BFH v. 25.2.1988 – IV R 95/86, BStBl. II 1988, 581; R 4.10 Abs. 9 Sätze 2 und 3 EStR 2008) oder bei einer „Lokalrunde“. Hier genügt es, wenn der Stpfl. die Anzahl der Teilnehmer der Bewirtung festhält und eine die Personengruppe kennzeichnende Sammelbezeichnung angibt (R 4.10 Abs. 9 Satz 4 EStR 2008).

Die Angaben zum Anlass der Bewirtung müssen den Zusammenhang mit einem konkreten geschäftlichen Vorgang oder einer Geschäftsbeziehung erkennen lassen (BFH v. 26.2.2004 – IV R 50/01, BStBl. II 2004, 502; R 4.10 Abs. 9 Satz 5 EStR 2008).

Für die Angabe des geschäftlichen Anlasses genügt eine nachvollziehbare Kurzbeschreibung (zB „Kaufverhandlungen mit N. N. über Fabrikationsmaschinen“, „Verkaufsgespräch mit Leiter des Einkaufs der Firma N.N.“). Allgemein gehaltene Be-

schreibungen wie „Geschäftessen“, „Kontaktpflege“ oder „Arbeitsessen“ reichen hingegen nicht; vgl. auch H 4.10 (5–9) EStH „Anlass der Bewirtung“.

Die Höhe der Bewirtungsaufwendungen muss nicht angegeben werden, wenn die Bewirtung in einer Gaststätte stattgefunden hat. Bei Bewirtungen im Betrieb (Konferenzzimmer), in Gästehäusern etc. ist es zweckmäßig, neben der Angabe der Gesamthöhe der Bewirtungsaufwendungen auch die entsprechende Rechnung über die dargereichten Speisen und Getränke einzureichen.

Die Erstellung des Eigenbelegs muss zeitnah zum Bewirtungsvorgang erfolgen. Wird der Eigenbeleg erst nach Ablauf des Geschäftsjahres erstellt, in dem die Bewirtung stattgefunden hat (etwa erst während des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens oder des finanzgerichtlichen Verfahrens), sind die Bewirtungsaufwendungen vom BA-Abzug ausgeschlossen (vgl. BFH v. 26.2.2004 – IV R 50/01, BStBl. II 2004, 502). Etwas anderes gilt – jedenfalls für die Gesetzeslage bis 1.1.1990 (Vordruckerfordernis) –, wenn der Beleg rechtzeitig erstellt wurde und nur die Angabe des bewirtenden Stpfl. zunächst fehlte und während des Rechtsbehelfsverfahrens ergänzt wurde.

BFH v. 13.7.1994 – I R 128/93, 130/93, BStBl. II 1994, 894; der IV. und der X. Senat des BFH haben sich dieser Rspr. des I. Senats – unter Aufgabe ihrer früheren Rspr. – angeschlossen, BFH v. 19.3.1998 – IV R 40/95, BStBl. II 1998, 610; s. auch BFH v. 1.9.1998 – VIII R 46/93, BFH/NV 1999, 596; für heutige Rechtslage (kein Vordruckerfordernis mehr) offen gelassen in BFH v. 13.5.2004 – IV R 47/02, BFH/NV 2004, 1402; für Möglichkeit einer Ergänzung SCHMIDT/HEINICKE XXVIII. § 4 Rn. 554; aA BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 739.

Von der Ergänzung des Eigenbelegs ist die Ergänzung der nach Satz 3 beizufügenden Gaststättenrechnung zu unterscheiden; s. hierzu Anm. 1235.

1230–1233 Einstweilen frei.

IV. Spezielle Nachweispflicht für Bewirtung in einer Gaststätte (Nr. 2 Satz 3)

1234 1. Beifügen der Rechnung

Nach Satz 3 Halbs. 1 genügen Angaben zu Anlass und Teilnehmern der Bewirtung, wenn die Bewirtung in einer Gaststätte stattgefunden hat. Dieser Eigenbeleg ist vom Stpfl. oder einer von ihm bevollmächtigten Person zu unterschreiben. Die Angaben zu Ort, Tag und Höhe der Aufwendungen können der Gaststättenrechnung entnommen werden, die dem Eigenbeleg gem. Satz 3 Halbs. 2 beizufügen ist. Das Beifügen einer ordnungsgemäßen Rechnung ist materiell-rechtl. Voraussetzung für den BA-Abzug.

Die Angaben über Teilnehmer und Anlass der Bewirtung können auch auf der Rechnung selbst gemacht werden (zB auf der Rückseite der Rechnung, wo sich meist noch der nach der früheren Gesetzeslage auszufüllende Vordruck befindet). Werden die Angaben auf einem gesonderten Schriftstück gemacht, so müssen das Schriftstück und die Rechnung zusammengefügt werden. Ausnahmsweise genügt es, wenn auf der Rechnung und dem Schriftstück Gegenseitigkeitsvermerke angebracht werden (R 4.10 Abs. 8 Sätze 5–7 EStR 2008).

1235 2. Form und Inhalt der Rechnung

Form (maschinelle Erstellung und Registrierung): Nach R 4.10 Abs. 8 Satz 8 EStR 2008 muss die Rechnung maschinell erstellt und registriert sein. Allerdings genügt es nach BMF v. 21.11.1994 (BStBl. I 1994, 855 Tz. 2), wenn die Rechnungsendsumme maschinell registriert wurde (vgl. aber auch BMF v. 30.6.

1995, FR 1995, 551: Versagung des BA-Abzugs bei fehlender Registriernummer nicht zwingend). Dass die Rechnung vom Inhaber der Gaststätte unterschrieben wurde, ist nicht (mehr) erforderlich.

Die FinVerw. lässt in bestimmten Fällen (unbare Zahlung gegen spätere Rechnung; Ausgabe von Verzehrgutscheinen; Bewirtungen im Ausland) Ausnahmen vom Erfordernis einer maschinell erstellten und registrierten Rechnung zu; s. im Einzelnen BMF v. 21.11.1994 aaO Tz. 2, 3.

Inhalt: Die Rechnung muss den Anforderungen des UStRechts (§ 14 UStG, §§ 31 ff. UStDV) entsprechen (R 4.10 Abs. 8 Satz 8 EStR 2008); in R 4.10 Abs. 8 EStR 2008 und BMF v. 21.11.1994 (BStBl. I 1994, 855) stellt die FinVerw. zT zusätzliche Anforderungen auf.

► *Die Angabe des Tags der Bewirtung* ist zwingender Bestandteil der Rechnung (§ 14 Abs. 1 Nr. 6 UStG). Abweichend von § 31 Abs. 4 UStDV genügt die Angabe lediglich des Kalendermonats nicht, da die Rechnung (ua.) die Angabe des Tags der Bewirtung nach Satz 2 ersetzt (R 4.10 Abs. 8 Satz 3 EStR 2008). Der Tag der Bewirtung muss durch die Registrierkasse ausgedruckt sein (BMF v. 21.11.1994 aaO Tz. 1.2).

► *Art und Umfang der Bewirtung:* Angaben wie „Speisen und Getränke“ oder „An Verzehr“ (§ 14 Abs. 4 Nr. 5 UStG) genügen nicht. R 4.10 Abs. 8 Satz 9 EStR 2008 verlangt, dass die in Anspruch genommenen Leistungen nach Art und Umfang bezeichnet werden (s. im Einzelnen BMF v. 21.11.1994 aaO Tz. 1.3).

► *Preis der einzelnen Bewirtungsleistung und Trinkgeld:* Nach R 4.10 Abs. 8 Satz 9 Halbs. 2 EStR 2008 genügt es nicht, dass die für die Bewirtung in Rechnung gestellte Gesamtsumme (§ 14 Abs. 4 Nr. 7 UStG) angegeben ist. Erforderlich ist vielmehr, dass der Preis jedes servierten Gerichts und Getränks aufgeführt wird (BROUDRÉ, DB 1995, 1430 [1436]). Trinkgeld ist nicht Bestandteil des Rechnungsbetrags und wird daher normalerweise auf der Gaststättenrechnung nicht ausgewiesen. Der Nachweis der Zahlung kann zB durch Quittung oder Kreditkartenzahlungsbeleg erfolgen.

► *Den Namen des bewirtenden Steuerpflichtigen* muss die Rechnung grds. enthalten (BFH v. 27.6.1990 – I R 168/85, BStBl. II 1990, 903; R 4.10 Abs. 8 Satz 4 EStR 2008; vgl. § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG). Übersteigt der Gesamtbetrag der Rechnung 150 € nicht, so kann hierauf verzichtet werden (R 4.10 Abs. 8 Satz 4 EStR 2008). Dass der Name des bewirtenden Stpfl. von der Registrierkasse aufgedruckt wurde, ist nicht erforderlich (BMF v. 21.11.1994 aaO Tz. 1.5). Die Angabe des Namens des bewirtenden Stpfl. kann auf der Rechnung oder durch ergänzende Urkunde nachgeholt werden, wobei die nachträgliche Angabe durch den Rechnungsaussteller (Gastwirt) erfolgen muss (BFH v. 27.6.1990 – I R 168/85, BStBl. II 1990, 903; v. 2.10.1990 – VIII R 62/86, BStBl. II 1991, 174; H 4.10 [5–9] EStH 2008 „Nachholung von Angaben“); der Name des bewirtenden Stpfl. muss auf der Rechnung auch dann angegeben werden, wenn er an der Bewirtung teilgenommen hat und dementsprechend unter den Teilnehmern der Bewirtung auf dem Eigenbeleg aufgeführt ist (BFH v. 27.6.1990 – I R 168/85 aaO).

Einstweilen frei.

1236–1249

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3

[Abzugsverbot für Gastehäuser]

idF des EStG 1997 v. 16.4.1997 (BGBl. I 1997, 821; BStBl. I 1997, 415)

(5) ¹Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

...

3. Aufwendungen für Einrichtungen des Steuerpflichtigen, soweit sie der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung von Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind, dienen (Gastehäuser) und sich außerhalb des Orts eines Betriebs des Steuerpflichtigen befinden;

...

Autorin: Dr. Andrea **Adamik**, Richterin am FG, Cottbus
Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**, Vors. Richter am FG, Cottbus

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 3

Schrifttum: BÖRNSTEIN, Einschränkung des Abzugs von Spesen und anderen Repräsentationskosten, DStZ/A 1960, 221; THIEL, Das Steueränderungsgesetz 1960, FR 1960, Beilage zu Nr. 5, 1; LITTMANN, Ausgewählte aktuelle Einkommensteuerfragen, StbJb. 1960/61, 125; THEIS/QUICKEN, Einschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben, FR 1961, Beilage zu Nr. 2, 1; VOGEL, Die Einschränkung des Spesenmissbrauchs und anderer Repräsentationskosten, BB 1961, 36; KRAH, Gebäude und Gebäudeteile in der Bilanz (II. Teil), Inf. 1963, 101; OSWALD, Aufwendungen für Gastehäuser bei den Ertragsteuern, DStZ/A 1965, 300; SÖFFING, Betrieblich veranlasste Aufwendungen für Geschenke, Gastehäuser und ähnliche, die Lebensführung berührende Zwecke, Inf. 1968, 143; GROH, Spesengüter im Jahresabschluss, FR 1975, 290; o.V., Bewirtungen in Gastehäusern, DB 1976, 1260; ARNDT, Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben nach § 4 (5) EStG bei der Gewinnberechnung, FR 1984, 412.

I. Rechtsentwicklung der Nr. 3

1250

StÄndG v. 30.7.1960 (BGBl. I 1960, 616; BStBl. I 1960, 514): In Abs. 5 Nr. 2 wird erstmals ein Abzugsverbot für die heute von der im Wesentlichen wortgleichen Nr. 3 erfassten Aufwendungen, allerdings beschränkt auf Einrichtungen, die der Bewirtung oder Beherbergung dienen, angeordnet. Bis dahin waren diese Aufwendungen als BA abziehbar (BFH v. 9.4.1968 – I 156/65, BStBl. II 1968, 603, auch zur Rückwirkungsproblematik).

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Nr. 2 wird zur Nr. 3. Die Vorschrift wird zur redaktionellen Klarstellung erweitert auf Einrichtungen, die zur Unterhaltung dienen. Damit war keine inhaltliche Erweiterung verbunden, weil Aufwendungen für solche Einrichtungen auch zuvor schon als vom Abzug ausgeschlossen behandelt worden waren.

1251

II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 3

Bedeutung: Nr. 3 lässt die genannten Aufwendungen deshalb nicht zum BA-Abzug zu, weil sie ihrer Art nach als überflüssige und unangemessene Repräsentation anzusehen sind (so die amtliche Begr. zum StÄndG 1960, BTDrucks. 3/1811, 8, und RegE zum III. StReformG, BTDrucks. 7/1470, 221) und zudem (typischerweise) nicht rein geschäftlich oder betrieblich veranlasst sind, sondern auch der Erholung und dem Vergnügen dienen. Darüber hinaus soll die Regelung Nachweisschwierigkeiten beseitigen, die ansonsten in der Abgrenzung zu nach § 12 Nr. 1 nicht abziehbaren Aufwendungen bestünden. Letztendlich wirkt Nr. 3 als ergänzendes Abzugsverbot (KSM/SÖHN, § 4 Rn. 17; zum Verhältnis zu § 12 Nr. 1 s. Anm. 1253 aE).

Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Regelung der Nr. 3 bestehen nicht. Soweit das Abzugsverbot das objektive Nettoprinzip durchbricht, ist dies gerechtfertigt, weil diese Aufwendungen die Privatsphäre des Stpfl. berühren (s. ausführlich Anm. 1102f.).

1252

III. Geltungsbereich der Nr. 3

Sachlicher Geltungsbereich: Nr. 3 gilt aufgrund der Stellung als Teil der Gewinnermittlungsvorschrift des § 4 unmittelbar für die Ermittlung der Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3. Nr. 3 gilt nach § 9 Abs. 5 zudem für die Ermittlung der Überschusseinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 sinngemäß (s. § 9 Anm. 692).

► *Handelt der Stpfl. mit Gewinnabsicht*, so ist Nr. 3 nach Abs. 5 Satz 2 nicht anzuwenden (vgl. Anm. 1253 und Anm. 1890 ff.). Handelt er ohne Gewinnabsicht, so gilt das Abzugsverbot andererseits auch dann, wenn er Einnahmen erzielt. Nr. 3 ist nach dem Wortlaut nicht auf ein Abzugsverbot von Aufwendungen beschränkt, die die erzielten Einnahmen übersteigen (aA KSM/SÖHN, § 4 Rn. 136; vgl. zur Behandlung der Einnahmen Anm. 560).

► *Stehen die Aufwendungen mit einer konkreten Handlung in Zusammenhang* (zB einer Musikaufführung oder einer Bewirtung) und werden dadurch abgrenzbare Aufwendungen verursacht, so ist Nr. 3 nicht einschlägig (s. Anm. 1260 aE).

Persönlicher Geltungsbereich: Nr. 3 gilt für unbeschränkt Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1–3, die Gewinneinkünfte erzielen. Zur Anwendung bei nach § 1a als unbeschränkt stpfl. zu behandelnden Personen und beschränkt Stpfl. s. Anm. 1109.

1253

IV. Verhältnis der Nr. 3 zu anderen Vorschriften

Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2 einerseits und Nr. 3 andererseits schließen einander nach Auffassung der FinVerw. aus (R 4.10 Abs. 4 Satz 6 EStR 2008). Vgl. zu Überschneidungsfällen zu Nr. 2 Anm. 1205 sowie zur Abgrenzung zwischen den Aufwendungen Anm. 1260.

Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 und Nr. 3 schließen einander idR aus. Soweit sich die Anwendungsbereiche gleichwohl überschneiden (zB AfA für eine Jagdhütte außerhalb des Betriebsorts, die von Geschäftsfreunden anlässlich einer Jagdveranstaltung auch zur Übernachtung genutzt wird) oder sich die Aufwendungen nicht

eindeutig der Nr. 3 oder der Nr. 4 zuordnen lassen, hat dies keine stl. Folgen, da in beiden Vorschriften ein vollständiges Abzugsverbot angeordnet ist.

Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 ist Auffangvorschrift ua. auch zu Nr. 3. Unter den Anwendungsbereich der Nr. 7 fallen nur Aufwendungen, die nicht bereits nach Nr. 3 vom Abzug als BA ausgeschlossen sind (vgl. auch die Erl. zu Nr. 7).

Abs. 5 Satz 2 schränkt das Abzugsverbot der Nr. 3 ein, soweit die in Nr. 3 bezeichneten Zwecke Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Stpfl. sind (s. dazu auch Anm. 1890 ff.).

Abs. 7 Satz 1 legt für die Aufwendungen ua. auch der Nr. 3 fest, dass diese einzeln und getrennt von den sonstigen BA aufzuzeichnen sind. Abs. 7 Satz 2 hat für die Aufwendungen iSd. Nr. 3 keine Bedeutung, da Nr. 3 bereits ein uneingeschränktes Abzugsverbot vorsieht.

§ 12 Nr. 1 hat keinen Einfluss auf das Abzugsverbot nach Nr. 3, da § 12 Nr. 1 nur Aufwendungen erfasst, die nicht betrieblich veranlasst und damit keine BA sind. Nr. 3 gilt hingegen nur für BA (s. Anm. 1117).

V. Verfahrensfragen der Nr. 3

1254

Aufwendungen gem. Nr. 3 sind nach Abs. 7 Satz 1 einzeln und getrennt von den sonstigen BA aufzuzeichnen. Für die getrennte Aufzeichnung ist die Erfassung auf besonderen Konten erforderlich. Die einzelne Erfassung bedeutet, dass Beträge nicht in einer Summe erfasst werden dürfen. Damit soll insbes. eine Umbuchung von Aufwendungen iSv. Nr. 3 bei der Erstellung des Jahresabschlusses verhindert werden (vgl. zu Einzelheiten die Erl. zu Abs. 7). Zur Durchführung des Abzugsverbots s. Anm. 1132.

Einstweilen frei.

1255–1259

B. Erläuterungen zu Nr. 3

I. Aufwendungen für Einrichtungen des Steuerpflichtigen

1260

Zum Begriff der Aufwendungen s. Anm. 751 ff.

Begriff der Einrichtung:

► *Weite Definition:* Der Begriff der Einrichtung ist nicht auf Bauwerke beschränkt und erfordert auch keine feste Verbindung mit dem Erdboden oder eine bestimmte Größe. Erfasst werden vielmehr alle Gegenstände, die zur Verwirklichung der in Nr. 3 genannten Zwecke eingesetzt werden können, also neben Gebäuden und Gebäudeteilen auch einzelne Räume, Säle, Wohnungen, Zimmer, Zelte, Fahrzeuge, Flugzeuge, Fesselballone, Zeppeline oder Schiffe, sofern sie den in Nr. 3 aufgezählten Zwecken dienen. Darüber hinaus gehören zum Begriff der Einrichtung auch alle Gegenstände, die zur Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung angeschafft oder genutzt werden, so zB alle Einrichtungsgegenstände (KSM/SÖHN, § 4 Rn. 115).

► *Die Einrichtung muss eine solche des Steuerpflichtigen sein.* Das ist der Fall, wenn er die Einrichtung selbst betreibt, also auf eigene Rechnung und Gefahr tätig wird. Auf das Eigentum an der Einrichtung kommt es nicht an. Der Betrieb aufgrund eines Nutzungsverhältnisses (Miete, Pacht, Leihe) reicht aus (Nds. FG v. 17.2.

2005, EFG 2005, 1261, rkr.; KSM/SÖHN, § 4 Rn. I 17 mwN; aA OSWALD, DStZ/A 1965, 300 [301]). Betreibt ein Dritter die Einrichtung, so ist Nr. 3 nicht anwendbar (KSM/SÖHN, § 4 Rn. I 17; uU aber Abzugsverbot nach Nr. 1, 2 oder 7).

► *Die Einrichtung muss kein Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen sein.* Nr. 3 ist zB auch anzuwenden, wenn die Einrichtung gar nicht zu seinem Vermögen gehört (zB angemietete Einrichtungen). Steht die Einrichtung im zivilrechtl. oder zumindest wirtschaftlichen Eigentum des Stpfl., so ist nach den allg. Grundsätzen zu prüfen, ob sie als BV oder als PV anzusetzen ist. Auch bei der Bewertung gelten die allg. Vorschriften (BFH v. 12.12.1973 – VIII R 40/69, BStBl. II 1974, 207; v. 23.5.1985 – VIII R 300/81, BFH/NV 1986, 18, 19; FG Hamb. v. 22.5.1969, EFG 1969, 586, rkr.). Die AHK sind um AfA, AfaA, Teilwertabschreibungen etc. zu mindern, da Nr. 3 nicht für die Berücksichtigung von Abnutzungen durch AfA etc. bei der Bewertung der WG für Bilanzzwecke gilt, sondern nur den Abzug von Aufwendungen als BA verbietet.

► *Werden Einrichtungen iSd. Nr. 3 veräußert,* die zum BV des Stpfl. gehörten, so unterliegt der Veräußerungsgewinn oder -verlust der Besteuerung.

BFH v. 12.12.1973 – VIII R 40/69, BStBl. II 1974, 207; v. 23.5.1985 – VIII R 300/81, BFH/NV 1986, 18 (20); v. 8.10.1987 – IV R 5/85, BStBl. II 1987, 853 zu Nr. 7; aA THEIS/QUICKEN, FR 1961, Beilage zu Nr. 2, 1 (8); THIEL, FR 1960, Beilage zu Nr. 5, 1, (3); VOGEL, BB 1961, 36 (38).

Als Veräußerungsgewinn oder -verlust ist die Differenz zwischen dem Erlös einerseits und dem Buchwert der Einrichtung am Tag der Veräußerung sowie den Veräußerungskosten andererseits anzusetzen. Der Buchwert der Einrichtung ist dabei um die AfA zu mindern. Rechnete man sie zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns oder -verlusts zum Buchwert wieder hinzu, würde sie sich trotz des Abzugsverbots nunmehr bei der Veräußerung gewinnmindernd auswirken und das Abzugsverbot der Nr. 3 auf diesem Wege außer Kraft setzen (BFH v. 12.12.1973 – VIII R 40/69, BStBl. II 1974, 207; glA H 4.10 [1] „Veräußerung von Wirtschaftsgütern“ EStH 2008). Der Berücksichtigung der Veräußerungskosten steht Nr. 3 nicht entgegen. Es handelt sich nicht um Aufwendungen „für“ Einrichtungen, weil die Veräußerungskosten nicht mit der Einrichtung, sondern mit der Veräußerung in einem direkten Zusammenhang stehen (s.u.).

Kausalität zwischen den Aufwendungen und der Einrichtung: Unter das Abzugsverbot der Nr. 3 fallen nur solche Aufwendungen, die dem Stpfl. „für“ die Einrichtung und deren Betrieb entstehen. Diese müssen also in einem direkten Zusammenhang mit der Einrichtung stehen. Dies ist zB bei den AHK der Einrichtung (Verteilung durch Afa, AfaA, Teilwertabschreibungen), den laufenden Betriebskosten und den Aufwendungen für Instandhaltung oder Finanzierung der Fall. Nicht anzuwenden ist Nr. 3 demgegenüber bei Aufwendungen, die mit einem konkreten Anlass (zB einer Musikaufführung oder einer Bewirtung) in Zusammenhang stehen. Die dadurch entstehenden abgrenzbaren Aufwendungen (zB Gage des Künstlers, Aufwendungen für in der Einrichtung gereichte Getränke und Speisen) sind abziehbar, sofern sich nicht aus anderen Vorschriften des Abs. 5 ein Abzugsverbot ergibt (s. auch Anm. 1253). Können die entstandenen Aufwendungen nicht im Einzelnen dem Betreiben der Einrichtung oder dem konkreten Anlass zugeordnet werden, so ist uU nach dem Anteil der Veranlassung zu schätzen, wenn nicht der konkrete Anlass von absolut untergeordneter Bedeutung ist.

1261–1262 Einstweilen frei.

II. Einrichtungen, die der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung dienen (Gasthäuser)

Das Abzugsverbot nach Nr. 3 betrifft Aufwendungen für Einrichtungen, *soweit* sie der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung von Gästen dienen. Damit nimmt Nr. 3 eine sachliche Beschränkung nach den Zwecken vor, denen die Einrichtung dient.

Bewirtung ist das Darreichen von Speisen und Getränken (so auch die Definition der Bewirtungsaufwendungen iSd. Nr. 2). Eine Einrichtung dient der Bewirtung, wenn sie das Darreichen von Speisen und Getränken ermöglicht. Beispiele: Gaststätte, Schankraum, Bar, Zimmer mit Schankvorrichtung, Kantine.

Beherbergung ist die Gewährung einer Übernachtungsmöglichkeit. Eine Einrichtung dient der Beherbergung, wenn Personen dort übernachten können. Dazu ist erforderlich, dass Schlafplätze vorhanden sind und eine Waschgelegenheit sowie eine Toilette zur Verfügung stehen. Eine Darreichung von Speisen und Getränken (zB Frühstück) ist nicht Voraussetzung. Beispiele: Hotel, Pension, Herberge, Haus, Wohnung, Zimmer mit Übernachtungsmöglichkeit.

Unterhaltung ist jede Art von Darbietung, die dazu bestimmt ist, durch Sinneswahrnehmung (Ansehen oder Zuhören) Vergnügen zu bereiten. Eine Einrichtung dient der Unterhaltung, wenn sie die entsprechende Vorführung und deren Wahrnehmung durch Personen ermöglicht. Beispiele: Theater, Kino, Sportstätte (hinsichtlich der Zuschauer), Kleinkunstabühne, Varieté.

Bedeutung des Begriffs „Gasthäuser“: Nr. 3 verwendet als Klammerdefinition den Begriff der Gasthäuser. Es handelt sich dabei um einen vereinfachten Kurzbegriff (KSM/SÖHN, § 4 Rn. I 15), der alle Einrichtungen des Stpfl. erfasst, die der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung von Personen dienen. Eine eigenständige Bedeutung kommt dem Kurzbegriff damit nicht zu. Er ist eigentlich überflüssig.

Dient eine Einrichtung sowohl den in Nr. 3 genannten Zwecken als auch anderen betrieblichen Zwecken (zB der Bewirtung von ArbN), so sind die Aufwendungen für die nicht von Nr. 3 erfassten Bereiche als BA abziehbar, sofern nicht ein anderes Abzugsverbot eingreift (BFH v. 9.4.1997 – I R 20/96, BStBl. II 1997, 539 betr. Ferienhaus im Ausland; glA H 4.10 [10–11] „Ferienhausüberlassung an Arbeitnehmer“ EStH 2008). Dabei sind die für die einzelnen Bereiche der Nutzung angefallenen Aufwendungen zu trennen. Einzelne zurechenbare Aufwendungen sind direkt zuzurechnen. Gemischte Aufwendungen (zB Gebäude-AfA) sind im Verhältnis der Nutzungen der Einrichtung aufzuteilen. Dabei ist ein sachgerechter Aufteilungsmaßstab zu wählen.

Insbes. kommt eine Aufteilung in Betracht, die die genutzte Fläche (bei gleichzeitiger Nutzung für mehrere Zwecke) oder die Zeit der Nutzung (bei aufeinander folgender Nutzung für verschiedene Zwecke) berücksichtigt. Auch Mischformen zwischen diesen Aufteilungsarten sind denkbar.

Der Aufteilungsmaßstab kann in Anlehnung an eine konkrete Berechnung auch geschätzt werden.

III. Nicht-Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen als Begünstigte

Die bewirteten, beherbergten oder unterhaltenen Personen dürfen nicht ArbN des Stpfl. sein. ArbN des Stpfl. sind in Anlehnung an die Definition in § 1 Abs. 1 LStDV Personen, die im Dienst des Stpfl. angestellt oder beschäftigt sind

oder waren und die aus diesem Dienstverhältnis oder einem früheren Dienstverhältnis Arbeitslohn beziehen. Ebenfalls zu den ArbN des Stpfl. gehören Rechtsnachfolger dieser Personen, die Arbeitslohn aus einem früheren Dienstverhältnis des Rechtsvorgängers zum Stpfl. beziehen (ausführlich zum Begriff des ArbN § 19 Anm. 60 f.). ArbN-ähnliche Verhältnisse reichen für das Abzugsverbot nicht aus (o.V., DB 1976, 1260).

1265

IV. Einrichtungen außerhalb des Orts eines Betriebs des Steuerpflichtigen

Die Einrichtung muss außerhalb des Orts eines Betriebs des Stpfl. liegen. Aufwendungen für Einrichtungen am Ort des Betriebs sind in vollem Umfang als BA abziehbar.

Betrieb des Steuerpflichtigen: Betrieb iSd. Nr. 3 ist jede mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Betriebsstätte, Zweigniederlassung oder Filiale. Nach Auffassung der FinVerw. soll es weitere Voraussetzung sein, dass diese Betriebsstätte, Zweigniederlassung oder Filiale üblicherweise von Geschäftsfreunden besucht wird (vgl. R 4.10 Abs. 10 Satz 3 EStR 2008; glA KSM/SÖHN, § 4 I Rn. 27 mwN). UE kommt es darauf nicht an, weil auch die Produktionsstätte des Stpfl., die von Geschäftsfreunden nicht aufgesucht wird, ein Betrieb iSd. Nr. 3 ist. Der Betrieb ist dem Stpfl. zuzuordnen, wenn er diesen selbst betreibt. Dies ist der Fall, wenn er mit ihm Einkünfte nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1–3 erzielt.

Ort des Betriebs ist grds. die politische Gemeinde, in der der Betrieb liegt (BFH v. 9.4.1968 – I 156/65, BStBl. II 1968, 603; krit. OSWALD, DStZ/A 1965, 300), und zwar auch dann, wenn es sich dabei um eine Großstadt handelt (überholt aufgrund der inzwischen allg. vorherrschenden guten Verkehrsverhältnisse FG Ba.-Württ. v. 28.4.1965, EFG 1965, 319, rkr.). Dies ergibt sich aus dem Zweck der Nr. 3.

Die Vorschrift soll verhindern, dass Aufwendungen für Einrichtungen, die in größerer Entfernung vom Betrieb und möglicherweise in landschaftlich reizvoller Umgebung liegen, abgezogen werden können, weil (typischerweise) die Unterbringung von Geschäftsfreunden an einem solchen Ort nicht rein geschäftlich/betrieblich veranlasst ist, sondern auch der Erholung dient. Ein Abgrenzungskriterium anhand der örtlichen Nähe und der landschaftlichen Lage unter Berücksichtigung touristischer Anziehungspunkte wäre jedoch weder praktikabel noch gerecht. Denn auch der Stpfl., dessen Betrieb in einer landschaftlich reizvollen Gegend liegt, soll den BA-Abzug für eine betrieblich veranlasste Unterbringung von Geschäftsfreunden haben. Nicht jeder Besuch eines solchen Betriebs ist zwingend auch durch private Interessen des Geschäftsfreundes ausgelöst.

Liegt die Einrichtung in einem Gebiet, das zwar nicht zu der politischen Gemeinde des Betriebsitzes gehört, aber nicht weit davon entfernt liegt und eine Vorortgemeinde oder eine Gemeinde ist, die als anerkanntes Wohngebiet räumlich und verkehrstechnisch zur Betriebsgemeinde gehört, so ist zur Vermeidung von Härten eine Einheit mit dem Ort des Betriebs anzunehmen. Nr. 3 findet keine Anwendung (BFH v. 3.8.2005 – I B 44/05, BFH/NV 2005, 2228; v. 9.4.1968 – I 156/65, BStBl. II 1968, 603; Nds. FG v. 17.2.2005, EFG 2005, 1261, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 28.4.1965 aaO; aA BÖRNSTEIN, DStZ/A 1960, 221 [224]).

1266–1299 Einstweilen frei.

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4

[Aufwendungen für Jagd oder Fischerei,
Segeljachten oder Motorjachten usw.]

idF des EStG 2002 v. 19. 10. 2002 (BGBl. I, 4210; BStBl. I, 1209)

(5) ¹Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

...

4. Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen;

...

Autor: Dr. Andrea **Adamik**, Richterin am FG, Cottbus

Mitherausgeber: Dr. Thomas **Stapperfend**, Richter am FG, Cottbus

Inhaltsübersicht

| | Anm. | | Anm. |
|--|------|--|------|
| A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 4 | | B. Erläuterungen zu Nr. 4 | |
| I. Rechtsentwicklung der Nr. 4 | 1300 | I. Aufwendungen für Jagd ua. | |
| II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 4 | 1301 | 1. Begriff der Aufwendungen | 1320 |
| III. Geltungsbereich der Nr. 4 | | 2. Die in Nr. 4 genannten Zwecke: Jagd, Fischerei, Segeljachten, Motorjachten, ähnliche Zwecke | 1321 |
| 1. Sachlicher Geltungsbereich | 1304 | 3. Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Zwecken | 1325 |
| 2. Persönlicher Geltungsbereich | 1305 | 4. Keine Anwendung der Nr. 4 bei fehlendem Repräsentations- oder Unterhaltungszweck | 1328 |
| IV. Verhältnis der Nr. 4 zu anderen Vorschriften | | 5. Keine Anwendung der Nr. 4 bei Aufwendungen für betriebliche Sozialeinrichtungen | 1329 |
| 1. Verhältnis zu den anderen Tatbeständen des Abs. 5 und zu Abs. 7 | 1308 | II. Aufwendungen für die mit den genannten Zwecken zusammenhängenden Bewirtungen | 1335 |
| 2. Verhältnis zu den Werbungskosten und den nichtabziehbaren Aufwendungen (§§ 9, 12) | 1309 | III. Rechtsfolge | 1336 |
| 3. Verhältnis zur verdeckten Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG | 1310 | | |
| V. Verfahrensfragen der Nr. 4 | 1313 | | |

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 4

1300

I. Rechtsentwicklung der Nr. 4

Nr. 4 schließt, wie auch die anderen Nummern des Abs. 5, bestimmte Aufwendungen vom BA-Abzug aus. Nr. 4 betrifft Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke. Ferner betrifft die Nr. 4 Aufwendungen für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen.

StÄndG v. 30. 7. 1960 (BGBl. I, 616; BStBl. I, 514): In § 4 Abs. 5 Nr. 3 wurde erstmals ein Abzugsverbot geschaffen für Aufwendungen für die Pacht oder die Ausübung einer Jagd oder einer Fischerei, für die Haltung oder Benutzung von Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen.

ESStRG v. 5. 8. 1974 (BGBl. I, 1769; BStBl. I, 530): Nr. 3 wurde zur Nr. 4. Die Vorschrift wurde im Wortlaut gekürzt und erhielt die heutige Fassung, ohne daß damit eine inhaltliche Änderung verbunden war.

1301

II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 4

Bedeutung: Nr. 4 läßt die genannten Aufwendungen deshalb nicht zum BA-Abzug zu, weil sie ihrer Art nach als überflüssige und unangemessene Repräsentation anzusehen sind (so die amtliche Begr. zum StÄndG 1960, BTDrucks. 3/1811, 8 und Begr. der BReg. zum Entwurf eines Dritten StRefG, BTDrucks. 7/1470, 221) oder der sportlichen Betätigung oder Unterhaltung von Geschäftsfreunden dienen (vgl. BFH v. 3. 2. 1993 I R 18/92, BStBl. II, 367). Da derartige Aufwendungen allg. dem (typischerweise) nicht rein betrieblich veranlaßten Bereich der Spesensphäre zugeordnet werden (KIRCHHOF, DSStJG 3 [1980], 201 [211] bezeichnet sie als Privathandlungen mit teilweise beruflicher Wirkung), sollen sie grds. nicht abziehbar sein. Darüber hinaus soll die Regelung Nachweisschwierigkeiten beseitigen, die ansonsten in der Abgrenzung zu nach § 12 Nr. 1 nicht abziehbaren Aufwendungen bestünden. Letztendlich wirkt Nr. 4 als ergänzendes Abzugsverbot (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. J 9; zum Verhältnis zu § 12 Nr. 1 s. Anm. 1309).

Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Regelung der Nr. 4 bestehen nicht. Soweit das Abzugsverbot das objektive Nettoprinzip durchbricht, ist dies gerechtfertigt, weil diese Aufwendungen die Privatsphäre des Stpfl. berühren (s. ausführlich Anm. 1102f.).

1302–1303 Einstweilen frei.

III. Geltungsbereich der Nr. 4

1304 1. Sachlicher Geltungsbereich

Geltung für Gewinneinkünfte: Nr. 4 gilt unmittelbar für die Ermittlung der Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3. Dies ergibt sich aus der Stellung der Vorschrift als Teil der Gewinnermittlungsvorschrift des § 4.

Geltung für Überschußinkünfte: Seit VZ 1992 gilt Nr. 3 nach § 9 Abs. 5 sinngemäß auch für die Ermittlung der Überschußinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7. § 9 Abs. 5 wurde durch das StÄndG v. 25. 2. 1992 (BGBl. I, 297;

BStBl. I, 146) eingeführt. Vor der Einführung des § 9 Abs. 5 war eine analoge Anwendung der Nr. 4 bei den Überschubeinkünften ausgeschlossen (FG Hamb. v. 2. 12. 1994 V 97/93, nv.).

Geltung im KStRecht: Nr. 4 findet über § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG auch im KStRecht Anwendung (BFH v. 11. 8. 1994 I B 235/93, BFH/NV 1995, 205). Zur Konkurrenz zur vGA s. Anm. 1310.

Anwendung bei Aufwendungen ohne Bezug zur Lebensführung: Das Abzugsverbot der Nr. 4 findet nur dann Anwendung, wenn die Aufwendungen betrieblich veranlaßt sind iSd. Abs. 4 und folglich keinen Bezug zur privaten Lebensführung iSd. § 12 haben (vgl. dazu auch BFH v. 27. 9. 1996 I B 29/96, BFH/NV 1997, 285). Dies ergibt sich schon aus Abs. 5 Satz 1, der aufgrund seines Wortlauts voraussetzt, daß die von den folgenden Nummern erfaßten Aufwendungen BA sind (ausführlich Anm. 1117 und 1128; zum Verhältnis zu § 12 s. Anm. 1309).

Anwendung bei Betätigung mit und ohne „Gewinnabsicht“: Nach Abs. 5 Satz 2 ist Nr. 4 nicht anzuwenden, wenn der Stpfl. mit Gewinnabsicht handelt (vgl. Anm. 1890 ff.). Handelt der Stpfl. ohne Gewinnabsicht, so gilt das Abzugsverbot auch dann unbegrenzt, wenn er Einnahmen erzielt. Nr. 4 ist nach dem Wortlaut nicht auf ein Abzugsverbot von Aufwendungen beschränkt, die die erzielten Einnahmen übersteigen (aA SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. J 41).

Keine Anwendung bei Aufwendungen für betriebliche Sozialeinrichtungen: Auch ohne ausdrückliche gesetzliche Anordnung ist Nr. 4 im Wege der teleologischen Reduktion nicht anzuwenden, wenn die Aufwendungen zwar mit einem in Nr. 4 genannten Zweck in Zusammenhang stehen, die entsprechenden Anlagen oder Einrichtungen aber ausschließlich den ArbN des Stpfl. zugute kommen und nicht der Repräsentation dienen (vgl. zu den Einzelheiten Anm. 1329).

Keine Anwendung hinsichtlich Aufwendungen für betriebliche Zwecke: Nr. 4 ist nicht auf solche Aufwendungen anwendbar, die nur gelegentlich der Verfolgung der in Nr. 4 genannten Zwecke entstehen, nicht aber für diese Zwecke getätigt werden. S. im einzelnen Anm. 1325 aE und 1328.

2. Persönlicher Geltungsbereich

1305

Die Regelung gilt für unbeschr. Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1–3, die Gewinneinkünfte erzielen. Zur Anwendung bei nach § 1 a als unbeschr. stpfl. zu behandelnden Personen und beschr. Stpfl. s. Anm. 1109.

Einstweilen frei.

1306–1307

IV. Verhältnis der Nr. 4 zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu den anderen Tatbeständen des Abs. 5 und zu Abs. 7

1308

Bei gemischter Veranlassung kann die Zuordnung von Aufwendungen zu den einzelnen Tatbeständen schwierig sein; sie ist jedoch dann entbehrlich, wenn jede der konkurrierenden Regelungen ein vollständiges Abzugsverbot enthält.

Verhältnis zu den Geschenkaufwendungen (Nr. 1): Nach der Auffassung der FinVerw. schließen Geschenkaufwendungen und Aufwendungen für Jagd u. ä. einander aus (R 21 Abs. 4 Satz 6 EStR). Dem ist nicht zuzustimmen, weil der Stpfl. einen von Nr. 4 erfaßten Vorteil einem Dritten unentgeltlich zuwen-

den kann. In diesen Fällen ist Nr. 4 wegen des angeordneten vollständigen Abzugsverbots anzuwenden. Nr. 4 ist *lex specialis* zu Nr. 1 (vgl. zu Überschneidungsfällen auch Anm. 1154 und Anm. 1325 aE).

Verhältnis zu den Bewirtungskosten (Nr. 2): Für die mit einem in Nr. 4 genannten Zweck zusammenhängenden Bewirtungskosten besteht ein vollständiges Abzugsverbot. Nr. 4 ist *lex specialis* im Verhältnis zu Nr. 2 (vgl. auch Anm. 1205 und zur Abgrenzung zwischen den Aufwendungen Anm. 1325 aE). Ob die Aufwendungen dabei tatsächlich mit einem in Nr. 4 genannten Zweck zusammenhängen ist nach den Umständen des Einzelfalls zu entscheiden. Sind sie vorrangig durch einen geschäftlichen Zweck iSd. Nr. 2 veranlaßt, so tritt das Abzugsverbot der Nr. 4 zurück (glA SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. J 20).

Verhältnis zu den Aufwendungen für Gästehäuser (Nr. 3): Die Tatbestände der Nr. 3 und der Nr. 4 schließen einander idR aus. Soweit sich die Anwendungsbereiche gleichwohl überschneiden (zB AfA für eine Jagdhütte außerhalb des Betriebsorts, die von Geschäftsfreunden anlässlich einer Jagdveranstaltung auch zur Übernachtung genutzt wird) oder sich die Aufwendungen nicht eindeutig der Nr. 3 oder der Nr. 4 zuordnen lassen, hat dies keine strechtlichen Folgen, da in beiden Vorschriften ein vollständiges Abzugsverbot angeordnet ist.

Verhältnis zu den unangemessenen Aufwendungen der Nr. 7: Nr. 7 ist Auffangvorschrift ua. auch zu Nr. 4. Unter den Anwendungsbereich der Nr. 7 fallen nur Aufwendungen, die nicht bereits nach Nr. 4 vom Abzug als BA ausgeschlossen sind (vgl. auch Anm. 1607).

Verhältnis zur Einschränkung des Abzugsverbots durch Abs. 5 Satz 2: Abs. 5 Satz 2 schränkt das Abzugsverbot der Nr. 4 ein, soweit die in Nr. 4 bezeichneten Zwecke Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Stpfl. sind (s. dazu Anm. 1890 ff.).

Verhältnis zu den Aufzeichnungspflichten des Abs. 7: Abs. 7 Satz 1 legt für die Aufwendungen ua. auch der Nr. 4 fest, daß diese einzeln und getrennt von den sonstigen BA aufzuzeichnen sind. Abs. 7 Satz 2 hat für die Aufwendungen iS der Nr. 4 keine Bedeutung. Er regelt die Konsequenzen der Nichtbefolgung der Aufzeichnungspflichten des Abs. 7 Satz 1 und ordnet bei Verletzung der Aufzeichnungsvorschriften ein vollständiges Abzugsverbot an. Da Nr. 4 bereits ein uneingeschränktes Abzugsverbot vorsieht, kommt dem weiteren Abzugsverbot nach Abs. 7 Satz 2 keine eigenständige Bedeutung mehr zu.

1309 2. Verhältnis zu den Werbungskosten und den nichtabziehbaren Aufwendungen (§§ 9, 12)

§ 9 Abs. 5 ordnet die entsprechende Anwendung der Nr. 4 für die Ermittlung der Überschuß Einkünfte iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 2 an.

§ 12 Nr. 1 hat keinen Einfluß auf das Abzugsverbot nach Nr. 4, da § 12 Nr. 1 nur Aufwendungen erfaßt, die nicht betrieblich veranlaßt und damit keine BA sind. Nr. 4 gilt hingegen nur für BA (s. ausführlich Anm. 1304, 1117 und 1128).

1310 3. Verhältnis zur verdeckten Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG

Ein Konkurrenzverhältnis zwischen Nr. 4 und § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG kann dann entstehen, wenn zB eine KapGes. eine Segeljacht unterhält, die von ihren Gesellschaftern privat genutzt wird. Nach BFH v. 4. 12. 1996 (I R 54/95, FR 1997, 311 [312]) stehen die beiden Vorschriften gleichrangig nebeneinander und

sind nicht kumulativ anzuwenden. Sie überlagern sich in dem Sinne, daß sich eine Gewinnkorrektur nach der einen Vorschrift erübrigt, wenn sie bereits nach der anderen Vorschrift vollzogen worden ist. Solange die Rechtsfolgen der Vorschriften nicht voneinander abweichen, kann der Rechtsanwender wählen, welche von ihnen er vorrangig prüft.

Einstweilen frei.

1311–1312

V. Verfahrensfragen der Nr. 4

1313

Aufwendungen iSd. Nr. 4 sind nach Abs. 7 Satz 1 einzeln und getrennt von den sonstigen BA aufzuzeichnen. Für die getrennte Aufzeichnung ist die Erfassung auf besonderen Konten erforderlich. Die einzelne Erfassung bedeutet, daß Beträge nicht in einer Summe erfaßt werden dürfen. Damit soll insbes. eine Umbuchung von Aufwendungen iSv. Nr. 4 bei der Erstellung des Jahresabschlusses verhindert werden (vgl. zu Einzelheiten die Erl. zu Abs. 7).

Zur Durchführung des Abzugsverbots s. Anm. 1123.

Einstweilen frei.

1314–1319

B. Erläuterungen zu Nr. 4

I. Aufwendungen für Jagd ua.

1. Begriff der Aufwendungen

1320

Nr. 4 setzt den Begriff der Aufwendungen voraus. Er unterscheidet sich nicht vom Begriff der Aufwendungen in Abs. 4 und umfaßt alle betrieblich veranlaßten Wertabgänge. Dazu gehören sowohl die Ausgaben als auch der Aufwand (zB AfA), sofern diese durch den Betrieb veranlaßt sind (vgl. ausführlich zum Begriff der Aufwendungen Anm. 751 ff.). Zur Nichtanwendung des Abzugsverbots auf betrieblich veranlaßte Aufwendungen, die nicht aus Gründen der Repräsentation, der sportlichen Betätigung oder der Unterhaltung von Geschäftsfreunden erfolgen, s. Anm. 1328.

2. Die in Nr. 4 genannten Zwecke: Jagd, Fischerei, Segeljachten, Motorjachten, ähnliche Zwecke

1321

Das Abzugsverbot betrifft Aufwendungen für Jagd, Fischerei, Segeljachten, Motorjachten und ähnliche Zwecke.

Begriff der Jagd: Unter Jagd ist das Erlegen von jagdbarem Wild zu verstehen. Welches Wild jagdbar ist, ergibt sich für die Bundesrepublik Deutschland aus dem BundesjagdG v. 29. 11. 1952 (BGBl. I, 780). Für andere Länder können sich wegen eines anderen Vorkommens von Tierarten Unterschiede ergeben. Die Jagd umfaßt über das reine Erlegen des Wildes hinaus die Hege, also die Pflege und Erhaltung des Wildbestands durch entsprechende Maßnahmen.

Begriff der Fischerei: Fischerei ist das Fangen und Erlegen von Fischen.

Begriff der Segeljacht: Segeljacht ist ein Schiff, welches seiner Bauweise nach darauf ausgerichtet ist, mittels Segel unter der Ausnutzung von Wind angetrieben zu werden. Das (übliche) Vorhandensein eines Motors für Flautenzeiten ist

unschädlich. Weiter ist erforderlich, daß das Schiff eine bestimmte Größe und Erscheinungsform hat. Kleine Segelschiffe, wie zB Jollen, werden nach dem allg. Sprachgebrauch nicht als „Jacht“ bezeichnet (aA wohl BFH v. 10. 5. 2001 IV R 6/00, BStBl. II, 575, 576 wonach Nr. 4 einen weiten Begriff der Jacht verwendet, der auch ungedeckte Segeljollen erfassen soll). Angesichts des Zwecks der Vorschrift, Aufwendungen für Repräsentation, sportliche Betätigungen und die Unterhaltung von Geschäftsfreunden vom BA-Abzug auszuschließen, kommt aber ein Ausschluß des BA-Abzugs über die in Nr. 4 ebenfalls genannten ähnlichen Zwecke in Betracht (s. u.).

Begriff der Motorjacht: Unter einer Motorjacht versteht man ein Schiff, welches seiner Bauweise nach darauf ausgerichtet ist, mittels Motorkraft angetrieben zu werden. Segel sind nicht vorhanden. Weiter ist erforderlich, daß das Schiff eine bestimmte Größe und Erscheinungsform hat. Kleine motorgetriebene Schiffe (zB Schlauchboote, kleine offene Boote ohne Kajüte oder sonstigen Aufbau) und ehemalige Berufsschiffe, die nunmehr für Freizeitaktivitäten genutzt werden, werden nach dem allg. Sprachgebrauch nicht als „Jacht“ bezeichnet (unklar BFH v. 10. 5. 2001 IV R 6/00, BStBl. II, 575 [576], wonach offene Motorboote – im Gegensatz zu offenen Segelbooten – sowie gedeckte Motorboote, die nicht zu Sport-, Freizeit- oder Repräsentationszwecken eingesetzt werden, nicht unter den Begriff der Jacht fallen sollen). Ein Abzugsverbot von Aufwendungen für derartige Schiffe kommt aber wie bei Segelschiffen über die in Nr. 4 ebenfalls genannten ähnlichen Zwecke in Betracht (s. u.).

Begriff des ähnlichen Zwecks: Ähnliche Zwecke iSd. Nr. 4 sind Zwecke, die in vergleichbarer Weise wie die ausdrücklich genannten Zwecke einer überdurchschnittlichen Repräsentation der Unterhaltung von Geschäftsfreunden, der Freizeitgestaltung oder der sportlichen Betätigung dienen. Dazu gehören:

- ▷ *Fluggeräte* jeder Art (Motor-, Segel- oder Sportflugzeuge, Drachenflieger, Windgleiter), mit Ausnahme von Flugzeugen, die ausschließlich als betriebliches Transportmittel eingesetzt werden. Letztere fallen der Art nach – ähnlich wie Kfz. usw. – nicht unter Nr. 4, weil betrieblich genutzte Transportmittel nicht der Repräsentation oder Freizeitgestaltung dienen und daher vom zweckbestimmten Anwendungsbereich der Nr. 4 nicht erfaßt werden. Ein (teilweises) Abzugsverbot kann sich aber nach Nr. 7 ergeben.
- ▷ *Golfplätze* (amtliche Begründung des StÄndG 1960, BTDrucks. III/1811, 8);
- ▷ *Parkanlagen*, weil der Freizeitgestaltung und der Repräsentation dienend;
- ▷ *Regattabegleitfahrten* (seit 2001 FinVerw., OFD Kiel v. 20. 9. 2000, FR 2000, 1296);
- ▷ *Reit- und Rennpferde* (BFH v. 11. 8. 1994 I B 235/93, BFH/NV 1995, 205; FG Hamb. v. 13. 12. 1991, EFG 1992, 657, rkr.; FG Köln v. 27. 9. 1993, EFG 1994, 265, rkr.);
- ▷ *Reitplätze, Reit- oder Rennställe* (BFH v. 19. 7. 1990 IV R 82/89, BStBl. II 1991, 333);
- ▷ *Rennwagen*, weil nicht dem Transport, sondern der Repräsentation dienend;
- ▷ *Schwimmbäder*, weil der sportlichen Betätigung und der Repräsentation dienend;
- ▷ *Sportplätze*, weil der sportlichen Betätigung dienend;
- ▷ *Tennisplätze*, weil der sportlichen Betätigung dienend.

Zum Betrieb mit Gewinnabsicht sowie zur Nutzung inbes. von Sport-, Tennis- und Golfplätzen sowie Schwimmbädern als Nebenanlagen eines Gewerbebetriebs s. Anm. 1328.

Einstweilen frei

1322–1324

3. Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Zwecken

1325

Unter das Abzugsverbot der Nr. 4 fallen nur Aufwendungen, die dem Stpfl. „für“ die in Nr. 4 genannten Zwecke entstehen.

Veranlassung durch die genannten Zwecke: Die Aufwendungen müssen im Zusammenhang mit den genannten Zwecken stehen, dh. sie müssen durch diese veranlaßt sein (s. ausführlich zum Begriff der Veranlassung Anm. 790 ff.).

► *Grds. erfaßte Aufwendungen:* Zu den durch die in Nr. 4 genannten Zwecke veranlaßten Aufwendungen gehören Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung (sofort abziehbar oder AfA) von WG, die der Stpfl. für die genannten Zwecke einsetzt. Ferner werden alle Aufwendungen erfaßt, die der Erhaltung und dem Betrieb einer entsprechenden Einrichtung dienen (zB Instandhaltungskosten, Personalkosten, Versicherungskosten). Auch Aufwendungen für Miete, Pacht oder Charter sowie für die Benutzung von Einrichtungen oder auch für die bloße Ausübung einer mit den genannten Zwecken verbundenen Tätigkeit stehen im Zusammenhang mit den genannten Zwecken. Nicht erforderlich ist, daß es sich um Aufwendungen für Eigentum des Stpfl. handelt.

► *Beispiele:* Folgende Aufwendungen werden von Nr. 4 erfaßt:

- ▷ *Jagd:* Aufwendungen für Waffen, Munition, Jagdhunde, Ferngläser, typische Jagdkleidung (sofern nicht bereits nach § 12 ohnehin als private Kleidung angesehen), Jagdschein, Jagdberechtigungskarte, Waffenschein, Versicherungen, Abschlußkosten, Jagdpacht oder Anschaffung einer Eigenjagd, Abstands- und Abfindungszahlungen für die Aufgabe einer Jagdpacht (BFH v. 27. 9. 1996 I B 29/96, BFH/NV 1997, 285), Jagdaufscher, Ausgleichszahlungen für Wildschäden, Aufforstungen, Wildäcker, Futtermittel, bauliche Anlagen im Revier (Jagdhütte, Hochsitz, Futterplätze), Durchführung jagdlicher Veranstaltungen wie zB Treibjagden, Durchführung einer Jagdreise.
- ▷ *Fischerei:* Aufwendungen für Angel, Köder, typische Kleidung (sofern nicht bereits nach § 12 ohnehin als private Kleidung angesehen), Bootsmiete, Angelschein.
- ▷ *Segeljacht oder Motorjacht:* Aufwendungen für Anschaffung oder Herstellung, Miete, Charter, Reparaturen, Betriebskosten, Hafen- und Liegegebühren, Mannschaft, typische Segelkleidung (sofern nicht bereits nach § 12 ohnehin als private Kleidung angesehen), Versicherungen.
- ▷ *Ähnliche Zwecke:* Die nichtabziehbaren Aufwendungen müssen von der Art und dem Zusammenhang her mit denjenigen Aufwendungen vergleichbar sein, die bei den o.g. anderen Zwecken (Jagd, Fischerei, Segel- oder Motorjacht) nicht abziehbar sind.

Betrieblichen Aufwendungen, die nur gelegentlich der Ausübung eines in Nr. 4 genannten Zwecks getätigt werden, fallen nicht unter das Abzugsverbot der Nr. 4. Diese Aufwendungen stehen nicht im Zusammenhang mit einem der genannten Zwecke. Das ist zB bei Bewirtungsaufwendungen für ein Geschäftsessen während der Dauer einer Jagdveranstaltung der Fall, wenn das Geschäftsessen getrennt von der Jagdveranstaltung stattfindet, nicht mit dieser im Zusammenhang steht und abgrenzbare Aufwendungen verursacht (beachte aber

Abzugsverbot nach Nr. 2). Voraussetzung ist aber, daß die Tätigkeit, die die Aufwendungen verursacht, keinen Zusammenhang mit der Zweckverfolgung nach Nr. 4 aufweist. Darüber hinaus müssen die Aufwendungen von den durch Nr. 4 erfaßten Aufwendungen leicht trennbar sein. Eine Aufteilung gemischt verursachter Aufwendungen kommt nicht in Betracht, weil die gemischte Verursachung der Aufwendungen den Zusammenhang mit der Zweckverfolgung nach Nr. 4 begründet.

1326–1327 Einstweilen frei.

1328 4. Keine Anwendung der Nr. 4 bei fehlendem Repräsentations- oder Unterhaltungszweck

Trotz eines Zusammenhangs mit einem der in Nr. 4 genannten Zwecke sind Aufwendungen nicht vom BA-Abzug ausgeschlossen, wenn sie betrieblich veranlaßt sind und nicht aus Gründen der Repräsentation, der sportlichen Betätigung oder der Unterhaltung von Geschäftsfreunden erfolgen (vgl. BFH v. 3. 2. 1993 I R 18/92, BStBl. II, 367; v. 10. 5. 2001 IV R 6/00, BStBl. II, 575).

Betätigung mit Gewinnabsicht: Nach Abs. 5 Satz 2 greift das Abzugsverbot nach Nr. 4 nicht ein, wenn die dort bezeichneten Zwecke Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Stpfl. sind (ausführlich dazu Anm. 1890 ff.; vgl. etwa zu einem Trabrennstall als Gewerbebetrieb BFH v. 19. 7. 1990 IV R 82/89, BStBl. II 1991, 333). Davon werden auch Nebenanlagen eines Gewerbebetriebs erfaßt, so zB der zu einem Hotel gehörende Golf- oder Tennisplatz, selbst wenn er unentgeltlich genutzt werden kann.

Einsatz von unter Nr. 4 fallenden Wirtschaftsgütern ohne Repräsentations- oder Unterhaltungszweck: Der Stpfl. kann die von Nr. 4 grds. erfaßten WG auch ohne Repräsentations- und Unterhaltungszweck in einer Weise einsetzen, daß sie der Einkünfterzielung allg. dienen, wie zB als Transportmittel. In diesem Fall greift das Abzugsverbot nicht ein (vgl. BFH v. 10. 5. 2001 IV R 6/00, BStBl. II, 575 betr. Fahrten zwischen Wohnung und Betriebs- bzw. Arbeitsstätte mit Motorboot). Dies soll nach BFH v. 3. 2. 1993 (I R 18/92, BStBl. II, 367) auch für die Aufwendungen für eine ausschließlich als schwimmendes Konferenzzimmer oder nur zum Transport und zur Unterbringung von Geschäftsfreunden genutzte Jacht gelten. Dies ist Tatsachenfrage. UE bleibt in einem solchen Fall stets zu prüfen, ob nicht bereits die Verwendung an sich schon der Repräsentation oder der Unterhaltung von Geschäftsfreunden dient, was auch bei der Verwendung einer Jacht als schwimmendes Konferenzzimmer zumindest nahe liegt (krit. hinsichtlich der Nichtanwendung der Nr. 4 auch: BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 275; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. J 15; GORSKY, DStZ/A 1993, 613 [617 f.]). Ist der BA-Abzug nach Nr. 4 nicht ausgeschlossen, so kommt immer noch eine (teilweise) Korrektur nach Nr. 7 in Betracht (s. Anm. 1607).

1329 5. Keine Anwendung der Nr. 4 bei Aufwendungen für betriebliche Sozialeinrichtungen

Auch ohne ausdrückliche gesetzliche Anordnung ist Nr. 4 im Wege der teleologischen Reduktion nicht anzuwenden, wenn die Aufwendungen zwar mit einem in Nr. 4 genannten Zweck in Zusammenhang stehen, die entsprechenden Anlagen oder Einrichtungen aber ausschließlich den ArbN des Stpfl. zugute kommen.

► *Kein durch Abs. 5 beabsichtigter Ausschluß des BA-Abzugs für betriebliche Sozialeinrichtungen:* Nach dem Zweck des Abs. 5 sollen Aufwendungen für Repräsentationen eingeschränkt werden, nicht aber Aufwendungen für betriebliche Sozialeinrichtungen, die den ArbN aus Fürsorgegründen, zur Hebung der Arbeitsmoral, zur Pflege des Zusammenhalts oder zur Gesundheitsvorsorge zur Verfügung gestellt werden (BFH v. 30. 7. 1980 I R 111/77, BStBl. II 1981, 58 betr. Angelteich für ArbN; v. 4. 7. 1985 V R 82/77, BStBl. II, 538; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. J 24). Eine teilweise Mitbenutzung durch den Stpfl. selbst, seine Angehörigen und andere Personen wie zB Geschäftsfreunde oder Bekannte, steht der Einstufung der Anlage oder Einrichtung als betriebliche Sozialeinrichtung nicht entgegen. Die auf die Benutzung durch NichtArbN entfallenden Aufwendungen unterliegen dem Abzugsverbot der Nr. 4. Sie sind im Wege der Aufteilung zu ermitteln und notfalls zu schätzen. Nur bei Untrennbarkeit liegen insgesamt nach Nr. 4 nichtabziehbare Aufwendungen vor. Eine nur geringfügige Mitbenutzung der Sozialeinrichtung durch NichtArbN ist hingegen unschädlich.

► *Keine betriebliche Sozialeinrichtung* liegt hingegen vor, wenn der Stpfl. die entsprechenden Anlagen oder Einrichtungen nur ausgewählten ArbN im betrieblichen Interesse zur Verfügung stellt (zB nur einzelnen leitenden Angestellten, den Mitgliedern der Geschäftsführung, des Vorstands). Nr. 4 gilt insoweit uneingeschränkt (BFH v. 7. 11. 1963 IV 117/60 F, BStBl. III 1964, 181; v. 30. 7. 1980 I R 111/77, BStBl. II 1981, 58; v. 28. 4. 1983 IV R 131/79, BStBl. II, 668; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. J 25).

Einstweilen frei.

1330–1334

II. Aufwendungen für die mit den genannten Zwecken zusammenhängenden Bewirtungen

1335

Anders als die Regelung der Nr. 2 ordnet Nr. 4 für die genannten Bewirtungsaufwendungen ein vollständiges Abzugsverbot an (zum Verhältnis der Vorschriften zueinander s. Anm. 1308).

Bewirtungsaufwendungen sind Aufwendungen des Stpfl. für die Darreichung von Speisen und Getränken und sonstigen Genußmitteln zum sofortigen Verzehr. Der Begriff unterscheidet sich nicht von dem in Nr. 2 verwendeten Begriff der Aufwendungen für Bewirtung. Zu Einzelheiten s. ausführlich Anm. 1208.

Zusammenhang mit den Zwecken der Nr. 4: Die Bewirtungsaufwendungen müssen mit den in Nr. 4 genannten Zwecken (Jagd, Fischerei, Segeljacht, Motorjacht oder ähnlicher Zweck) zusammenhängen. Dies ist der Fall, wenn die Bewirtung (auch) durch einen der in Nr. 4 genannten Zwecke veranlaßt ist. Dazu gehören zB das Mittagessen während oder das Abendessen nach einer Jagdveranstaltung sowie die während des Aufenthalts auf einer Jacht gereichten Speisen und Getränke.

Das Abzugsverbot der Nr. 4 greift auch für die Bewirtungsaufwendungen nicht ein, wenn die Verfolgung des Zwecks mit Gewinnabsicht oder nicht aus Gründen der Repräsentation oder Unterhaltung von Geschäftsfreunden erfolgt (s. dazu Anm. 1328). Das ist zB anzunehmen, wenn ein Hotelier ein Hotel auf einer Insel betreibt, seine Gäste vom Festland mit einer Motorjacht abholt und während der Überfahrt Erfrischungsgetränke reicht. Gleiches gilt, wenn die Bewirtung nur gelegentlich einer Zweckverfolgung geschieht (zu einem von einer Jagdveranstaltung getrennten Geschäftsessen s. Anm. 1325 aE). In diesen Fällen ist das Abzugsverbot nach Nr. 2 zu beachten.

1336

III. Rechtsfolge

Sofern die tatbestandlichen Voraussetzungen vorliegen, dürfen die Aufwendungen den Gewinn nicht mindern. Vgl. dazu Anm. 1132.

1337–1349 Einstweilen frei.

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5

idF des EStG 1997 v. 16. 4. 97 (BGBl. I S. 821; BStBl. I S. 415)

[Mehraufwendungen für die Verpflegung]

Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

...

5. Mehraufwendungen für die Verpflegung des Steuerpflichtigen, soweit in den folgenden Sätzen nichts anderes bestimmt ist. ²Wird der Steuerpflichtige vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit entfernt betrieblich tätig, ist für jeden Kalendertag, an dem der Steuerpflichtige wegen dieser vorübergehenden Tätigkeit von seiner Wohnung und seinem Tätigkeitsmittelpunkt
- a) 24 Stunden abwesend ist, ein Pauschbetrag von 46 Deutsche Mark,
 - b) weniger als 24 Stunden, aber mindestens 14 Stunden abwesend ist, ein Pauschbetrag von 20 Deutsche Mark,
 - c) weniger als 14 Stunden, aber mindestens 8 Stunden abwesend ist, ein Pauschbetrag von 10 Deutsche Mark

abzuziehen; eine Tätigkeit, die nach 16 Uhr begonnen und vor 8 Uhr des nachfolgenden Kalendertags beendet wird, ohne daß eine Übernachtung stattfindet, ist mit der gesamten Abwesenheitsdauer dem Kalendertag der überwiegenden Abwesenheit zuzurechnen. ³Wird der Steuerpflichtige bei seiner individuellen betrieblichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig, gilt Satz 2 entsprechend; dabei ist allein die Dauer der Abwesenheit von der Wohnung maßgebend. ⁴Bei einer Tätigkeit im Ausland treten an die Stelle der Pauschbeträge nach Satz 2 länderspezifische unterschiedliche Pauschbeträge, die für die Fälle der Buchstaben a, b und c mit 120, 80 und 40 vom Hundert der höchsten Auslandstagegelder nach dem Bundesreisekostengesetz vom Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder festgesetzt werden; dabei bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Steuerpflichtige vor 24 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht, oder, wenn dieser Ort im Inland liegt, nach dem letzten Tätigkeitsort im Ausland. ⁵Bei einer längerfristigen vorübergehenden Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt sich der pauschale Abzug nach Satz 2 auf die ersten drei Monate. ⁶Die Abzugsbeschränkung nach Satz 1, die Pauschbeträge nach den Sätzen 2 und 4 sowie die Dreimonatsfrist nach Satz 5 gelten auch für den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen bei einer aus betrieblichem Anlaß begründeten doppelten Haushaltsführung; dabei ist für jeden Kalendertag innerhalb der Dreimonatsfrist, an dem gleichzeitig eine Tätigkeit im Sinne des Satzes 2 oder 3 ausgeübt wird, nur der jeweils höchste in Betracht kommende Pauschbetrag abzuziehen und die Dauer einer Tätigkeit im Sinne des Satzes 2 an dem Beschäftigungsort, der zur Begründung der doppelten Haushaltsfüh-

rung geführt hat, auf die Dreimonatsfrist anzurechnen, wenn sie ihr unmittelbar vorausgegangen ist;

...

Autor: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am FG, Münster

Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

| | Anm. | Anm. |
|---|------|------|
| I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 5 | | |
| 1. Überblick | 1350 | |
| 2. Rechtsentwicklung der Nr. 5 | 1351 | |
| 3. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 5 | | |
| a) Bedeutung der Nr. 5 .. | 1352 | |
| b) Verfassungsmäßigkeit der Nr. 5 | 1353 | |
| 4. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften | | |
| a) Geltungsbereich der Nr. 5 | 1356 | |
| b) Verhältnis zu anderen Vorschriften | 1357 | |
| II. Mehraufwendungen für die Verpflegung als Betriebsausgaben (Nr. 5 Satz 1) | | |
| 1. Neuregelung der Nr. 5 ab VZ 1996 | 1360 | |
| 2. Abzugsverbot für Verpflegungsmehraufwand als Grundsatz | 1361 | |
| III. Mehraufwendungen für die Verpflegung bei Dienstreisen im Inland (Nr. 5 Satz 2) | | |
| 1. Überblick zu Satz 2 | 1366 | |
| 2. Gestaffelte Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen bei Dienstreisen (Satz 2 Halbs. 1) | | |
| a) Tatbestandsvoraussetzung: Betriebliche Tätigkeit außerhalb der Wohnung oder Betriebsstätte | 1367 | |
| b) Rechtsfolge: Pauschbeträge in gestaffelter Höhe | 1368 | |
| 3. Abwesenheitsdauer bei Nacharbeit (Nr. 5 Satz 2 Halbs. 2) | 1370 | |
| IV. Mehraufwendungen für die Verpflegung bei Einsatzwechsel- oder Fahrtätigkeit (Nr. 5 Satz 3) | | 1374 |
| V. Mehraufwendungen für die Verpflegung bei Auslandsreisen (Nr. 5 Satz 4) | | |
| 1. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abzugs von Verpflegungsmehraufwand im Ausland | 1380 | |
| 2. Pauschbeträge bei einer Tätigkeit im Ausland (Nr. 5 Satz 4 Halbs. 1) | | |
| a) Begriff der Auslands-tätigkeit | 1381 | |
| b) Festsetzung ländersweise unterschiedlicher Pauschbeträge | 1382 | |
| 3. Pauschbeträge für Auslandsreisen, die mehrere Länder berühren (Nr. 5 Satz 4 Halbs. 2) | 1383 | |
| VI. Abzugsbeschränkung für Mehraufwendungen für die Verpflegung bei längerfristiger Tätigkeit (Nr. 5 Satz 5) | | 1387 |
| VII. Mehraufwendungen für die Verpflegung bei doppelter Haushaltsführung (Nr. 5 Satz 6) | | |
| 1. Bedeutung der Regelung .. | 1390 | |
| 2. Entsprechende Anwendung der Regelung zum Verpflegungsmehraufwand (Nr. 5 Sätze 1--5) bei doppelter Haushaltsführung (Nr. 5 Satz 6 Halbs. 1) | 1391 | |
| 3. Doppelte Haushaltsführung und Reisetätigkeit (Nr. 5 Satz 6 Halbs. 2) ... | 1392 | |

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 5

Schrifttum: GOYDKE, Änderungen im stlichen Reisekostenrecht, der dHf. und Kraftfahrzeugstellung bei ArbN durch das JStG 1996 und die LStR 1996, DStZ 1995 S. 738; STROHNER, Neue Unruhe bei den Auslandsreisekosten, FR 1995 S. 538; STROHNER/MAINZER, Die wesentlichen Änderungen im Bereich der LSt. durch das JStG 1996 und die LStR 1996, FR 1995 S. 677; THOMAS, Verpflegungsaufwendungen im LStRecht, StbJb. 1995/96 S. 331; ALBERT, Die Vorschriften für Auswärtstätigkeiten ab 1996 in der betrieblichen Praxis, FR 1996 S. 437; HARTMANN, Neuregelungen im Bereich der LSt. ab 1996 – Teil II, INF 1996 S. 36; KOENIG, Die wesentlichen Änderungen im Istlichen Bereich durch das JStG 1996 – eine Darstellung ausgewählter Probleme, Stbg. 1996 S. 97; SEITZ, Kernpunkte der LStR 1996 (Teil II), DStR 1996 S. 48; STROHNER, Neues Reisekostenrecht: Chaos und die Suche nach Ordnung, FR 1996 S. 447; STROHNER/MAINZER, Lohnsteuer 1996, Köln 1996; GOYDKE, Änderungen im stlichen Reisekostenrecht durch das JStG 1997, DStZ 1997 S. 65.

1. Überblick

1350

Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 regelt den Abzug betrieblich veranlaßten Mehrverpflegungsaufwands.

Satz 1 bestimmt, daß Mehraufwendungen für die Verpflegung des Stpfl. grundsätzlich nichtabziehbare Erwerbsaufwendungen sind (s. Anm. 1361).

Satz 2 legt nach Abwesenheitsdauer gestaffelte Pauschbeträge für Dienstreisen fest (s. Anm. 1366 ff.).

Satz 3 ordnet die entsprechende Geltung der gesetzlichen Pauschbeträge für Einsatzwechseltätigkeit und Fahrtätigkeit an (s. Anm. 1374).

Satz 4 gewährt für Auslandsreisen erhöhte Pauschalen, die sich an den höchsten Auslandstagegeldern nach dem Bundesreisekostengesetz (BRKG) orientieren und vom BMF festgesetzt werden (s. Anm. 1380 ff.).

Satz 5 beschränkt die Geltendmachung der Pauschbeträge bei vorübergehender Auswärtstätigkeit auf drei Monate (s. Anm. 1387).

Satz 6 ordnet die Geltung der Pauschbeträge und deren Anwendungsgrundsätze für doppelte Haushaltsführung (dHf.) an und regelt verschiedene Konkurrenzsituationen (s. Anm. 1390 ff.).

2. Rechtsentwicklung der Nr. 5

1351

ESTRG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 520): Im Zuge der Neufassung des Abs. 5 wurde Nr. 5 eingefügt. Als BA nicht abziehbar waren danach Mehraufwendungen für die Verpflegung, soweit sie die durch RechtsVO bestimmten Höchstbeträge überstiegen. Die Höchstbeträge ergaben sich aus § 8 EStDV. Bis 1974 konnten Mehraufwendungen für die Verpflegung als BA abgezogen werden, soweit sie nicht unangemessen waren.

StReformG 1990 v. 27. 7. 88 (BGBl. I S. 1093; BStBl. I S. 224): Die Vorschrift wurde neu gefaßt. Abziehbar waren nunmehr Mehraufwendungen für die Verpflegung, soweit sie 140 vH der höchsten Tagegeldbeträge des BRKG überstiegen.

StMBG v. 21. 12. 93 (BGBl. I S. 2310; BStBl. I 1994 S. 50): Die Vorschrift wurde um den Satzteil „haushaltsrechtliche Einschränkungen sind unbeachtlich“ erweitert.

JStG 1996 v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438): Im Zusammenhang mit der Reform des stlichen Reisekostenrechts ist auch Nr. 5 grundlegend geändert und neu gefaßt worden. Der Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung ist nur noch durch feste Pauschbeträge möglich.

JStErgG 1996 v. 18. 12. 95 (BGBl. I S. 1959; BStBl. I S. 786): Durch Anfügung eines Satzteils an Nr. 5 Satz 2 sind Auswärtstätigkeiten zur Nachtzeit in die Regelung der Mehraufwendungen für die Verpflegung einbezogen worden. Damit sollte den besonderen Verhältnissen bei Berufskraftfahrern Rechnung getragen werden (BTDrucks. 13/3084 S. 67).

Darüberhinaus ist Nr. 5 Satz 4 neu gefaßt worden. Die stliche Behandlung von Mehraufwendungen für die Verpflegung im Rahmen einer Tätigkeit im Ausland ist nunmehr entsprechend der zeitlichen Staffelung im Inland vorzunehmen. Außerdem wurde die anteilige Einbeziehung des An- und Rückreisetas bei mehrtägigen Auslandstätigkeiten geregelt.

JStG 1997 v. 20. 12. 96 (BGBl. I S. 2049; BStBl. I S. 1253): Neuregelung der Pauschbeträge für Mehraufwendungen für die Verpflegung bei Abwesenheit von 8, 14 und 24 Stunden in Nr. 5 Satz 2.

EntwStRG 1999: Die Vorschrift sollte unverändert als § 13 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 in das EStG übernommen werden (BRDrucks. 480/97 S. 25).

3. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 5

1352 a) Bedeutung der Nr. 5

Nach § 12 Nr. 1 Satz 2 sind Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Stpfl. mit sich bringen, nicht als BA abziehbar, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Stpfl. vorgenommen werden.

Verpflegungsmehraufwand als nichtabziehbare Lebenshaltungskosten: Aufwendungen für die Ernährung gehören grundsätzlich zu den nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung. Dies gilt auch für betrieblich bedingte Mehraufwendungen für Verpflegung (BFH v. 18. 9. 91 XI R 34/90, BStBl. II 1992 S. 90). Denn auch solche sind idR nicht nur unwesentlich privat veranlaßt. Es handelt sich um gemischte Aufwendungen, für die ein Aufteilungs- und Abzugsverbot besteht. Demgemäß bestimmt Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 folgerichtig, daß Mehraufwendungen für die Verpflegung grundsätzlich nicht abziehbare Erwerbenaufwendungen sind. Abweichend von diesem Grundsatz ist unter den in Nr. 5 Sätze 2 ff. genannten Voraussetzungen der gewinnmindernde Abzug von Mehraufwendungen für Verpflegung, allerdings pauschal begrenzt, zulässig. Dem liegt die Auffassung zugrunde, daß in diesen Fällen eine private Mitveranlassung zumindest nicht typisierend angenommen werden kann (LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 9 Rn. 275). Vielmehr ist davon auszugehen, daß hier die Aufwendungen weitaus überwiegend betrieblich veranlaßt sind (BFH v. 15. 9. 88 IV R 116/85, BStBl. II 1989 S. 276; zur Bedeutung des Abs. 5 s. Anm. 1102, 1128).

Bedeutung der Neuregelung durch das JStG 1996: Das Reisekostenrecht und insbesondere die Regelung der Verpflegungsmehraufwendungen haben durch das JStG 1996 einschneidende Änderungen erfahren. Nr. 5 aF legte nur die Höchstbeträge der als BA abziehbaren Verpflegungsmehraufwendungen fest. In welchen Fällen, unter welchen Voraussetzungen und in welchem Umfang im Einzelfall Mehraufwendungen für die Verpflegung gewinnmindernd berücksichtigt werden

konnten, war nur in den Richtlinien der FinVerw. (s. zuletzt R 119 EStR 1993), nicht aber gesetzlich geregelt (s. dazu Anm. 1360). Das hatte zur Folge, daß sich das Reisekostenrecht zu einem stark durch die FinVerw. geprägten Rechtsgebiet entwickelte. Obgleich den Richtlinienregelungen als Verwaltungsanordnungen keine Rechtsnormqualität zukommt, erlangten sie in der Besteuerungspraxis eine große Akzeptanz mit erheblicher Breitenwirkung. Von der höchstrichterlichen Rspr. wurden sie vor allem aus Gründen der Verwaltungsökonomie weitestgehend gebilligt (BFH v. 26. 1. 94 VI R 118/89, BStBl. II S. 529 mwN; v. 5. 5. 94 VI R 6/92, BStBl. II S. 534; § 9 Anm. 285); auf die Forderung nach einer weitergehenden gesetzlichen Verankerung des Reisekostenrechts wurde verzichtet.

Allerdings forderte der BFH die FinVerw. auf, den pauschalen Verpflegungsmehraufwand neu zu bestimmen und die stliche Abgeltung von Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Auswärtstätigkeit nicht mehr von der Art dieser Tätigkeit, sondern von der Verpflegungssituation am auswärtigen Einsatzort abhängig zu machen. Der BFH regte an, die bisherigen Fallgruppen der Auswärtstätigkeit insgesamt einheitlichen Bestimmungen zu unterwerfen (grundlegend BFH v. 26. 1. 94 VI R 118/89 aaO; v. 5. 5. 94 VI R 6/92 aaO; zur Übergangsregelung s. BMF v. 27. 6. 94, BStBl. I S. 454). Der Gesetzgeber griff diese Aufforderung des BFH im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens für das JStG 1996 auf und bezog dabei die bisherigen Verwaltungsvorschriften zT in das EStG ein. Auf diese Weise wurde durch das JStG 1996 die stliche Behandlung von Mehraufwendungen für die Verpflegung in Nr. 5 erstmals gesetzlichen Regelungen unterworfen. Kernpunkt der Neuregelung ist, daß Verpflegungsmehraufwendungen nur noch pauschal geltend gemacht werden können; ein Einzelnachweis ist nicht mehr möglich. Parallel dazu sind die Richtlinien überarbeitet und den gesetzlichen Neuregelungen angepaßt worden (R 23 Abs. 1 EStR 1996 iVm. Abschn. 37 ff. LStR 1996).

b) Verfassungsmäßigkeit der Nr. 5

1353

Der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen ist ab VZ 1996 gesetzlich verankert (s. Anm. 1352). Soweit bis VZ 1995 dieser Bereich wie das gesamte Reisekostenrecht weitgehend in den Richtlinien geregelt war, war dies rechtsstaatlich bedenklich (glA v. BORNHAUPT in KIRCHHOF/SÖHN, § 4 Rn. K 22).

Der Gesetzgeber behandelt betrieblich veranlaßte Verpflegungsmehraufwendungen als nicht abzugsfähige Erwerbsaufwendungen (Abs. 5 Satz 1 iVm. Nr. 5 Satz 1), um den Streit um die private Veranlassung typisierend zu erledigen. Das ist verfassungsrechtlich grundsätzlich unbedenklich. Der Typisierungsspielraum ist dann verfassungswidrig überschritten, wenn und soweit eine private Mitveranlassung nicht typisierend angenommen werden kann (LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 9 Rn. 275). Das ist bei den Auswärtstätigkeiten iSd. Nr. 5 Sätze 2 ff. der Fall. In dem Bemühen, durch die Neuregelung der Nr. 5 das stliche Reisekostenrecht zu vereinfachen, hat der Gesetzgeber uE insoweit das Leistungsfähigkeitsprinzip (s. dazu Einf. ESt. Anm. 270 ff.) teilweise unberücksichtigt gelassen.

Denn die gegenüber den Richtlinien (s. R 119 Abs. 2 Nr. 3 EStR 1993) deutlich reduzierten Pauschbeträge können iVm. dem konstitutiven Abzugsverbot nachgewiesener tatsächlicher Aufwendungen zu Ergebnissen führen, die nicht realitätsgerecht sind. Dies gilt vor allem für die Fälle eintägiger Auswärtstätigkeit bis 14 Stunden (Pauschbetrag von nur 10 DM bei mindestens 8-stündiger Abwesenheit: Nr. 5 Satz 2 Buchst. c). Auch die Ausgrenzung der Auswärtstätigkeit von weniger als 8 Stunden vom Pauschbetrag ist mit den Gegebenheiten in der Praxis

nicht vereinbar (ALBERT, FR 1996 S. 437). Den auswärts Tätigen entstehen in Fällen eintägiger Auswärtstätigkeit idR höhere Aufwendungen für die Verpflegung. Soweit Nr. 5 eine stliche Berücksichtigung nicht zuläßt, werden die Stpfl. gleichheitssatzwidrig diskriminiert (LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 9 Rn. 268 und 275; KOENIG, StB 1996 S. 97).

1354–1355 Einstweilen frei.

4. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften

1356 a) Geltungsbereich der Nr. 5

Die Vorschrift gilt unmittelbar für Stpfl., die Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 1 erzielen. Dabei kommt die Vorschrift nur für betrieblich veranlaßte Reisen des Stpfl. selbst – bei PersGes. der Mitunternehmer – zur Anwendung. Dienstreisevergütungen an ArbN sind unbeschränkt abziehbar (BMF v. 14. 7. 75, BStBl. I S. 922).

Über den Rechtsverweis in § 9 Abs. 5 kommt die Vorschrift darüber hinaus im WKBereich (§ 2 Abs. 2 Nr. 2) sinngemäß zur Anwendung.

1357 b) Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu den StBefreiungen des § 3 Nr. 13 und 16: Reisekostenvergütungen, die entsprechend den reisekostenrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Länder aus einer öffentlichen Kasse gezahlt werden, sind nach § 3 Nr. 13 stfrei. Vergütungen, die ArbN außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem ArbG zur Erstattung von Reisekosten erhalten, sind nach § 3 Nr. 16 stfrei. In beiden Fällen sind Vergütungen für Mehraufwendungen für die Verpflegung nur stfrei, soweit sie die Pauschbeträge nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 nicht übersteigen.

Verhältnis zum Abzugsverbot des § 3 c: Der Stpfl. kann die Pauschbeträge nach Nr. 5 Sätze 2 ff. auch in Anspruch nehmen, wenn ihm die Aufwendungen von Dritten ersetzt oder Mahlzeiten unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden. § 3 c kommt nicht zur Anwendung (zur Anwendung des § 3 c bei Aufwandserstattung s. § 3 Nr. 13 und Nr. 16, jeweils Anm. 5).

Verhältnis zu den Bewirtungskosten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2): Die Abziehbarkeit der Kosten für die Bewirtung von Kunden, Geschäftsfreunden, ArbN usw. aus geschäftlichem Anlaß richtet sich nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2. Diese Vorschrift gilt auch für den Teil der Bewirtungsaufwendungen, der auf den an der Bewirtung teilnehmenden Stpfl. entfällt (R 21 Abs. 6 Satz 7 EStR 1996). Reine Eigenbewirtungskosten sind dagegen allenfalls nach Nr. 5 abziehbar.

Verhältnis zu den Aufzeichnungspflichten des Abs. 7: Mehraufwendungen für die Verpflegung iSd. Nr. 5 sind gesondert aufzuzeichnen (Abs. 7 Satz 1; R 22 EStR 1996). Ein Verstoß gegen die besondere Aufzeichnungspflicht hat zur Folge, daß ein Abzug als BA ausscheidet.

Verhältnis zu § 9: s. Anm. 1356.

Verhältnis zur USt.: Kosten für Verpflegung, die nach Nr. 5 Satz 1 nicht abziehbar sind oder die Pauschbeträge nach Nr. 5 Satz 2 übersteigen, unterliegen der USt. (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c UStG; Abschn. 10 und 155 Abs. 5 UStR 1996).

1358–1359 Einstweilen frei.

II. Mehraufwendungen für die Verpflegung als Betriebsausgaben (Nr. 5 Satz 1)

1. Neuregelung der Nr. 5 ab VZ 1996

1360

Nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 dürfen Mehraufwendungen für die Verpflegung des Stpfl. den Gewinn nicht mindern, soweit in den folgenden Sätzen der Vorschrift nichts anderes bestimmt ist.

Aufwendungen für die eigene Verpflegung des Stpfl. betreffen grundsätzlich die estrechtlich unbeachtliche Privatsphäre. Sie sind keine BA und werden deshalb schon nicht von dem einleitenden Satz 1 des Abs. 5 („Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern“) erfaßt. Die Vorschrift betrifft vielmehr die Aufwendungen für die Ernährung, die auch durch den Betrieb veranlaßt sind. Derartige Aufwendungen sind BA (§ 12 Anm. 3; s. auch Anm. 1128). Da Aufwendungen für die Ernährung in erster Linie der Befriedigung eines persönlichen Grundbedürfnisses entsprechen, sind nach Nr. 5 Satz 1 solche Aufwendungen trotz ihrer betrieblichen Mitveranlassung nicht abziehbar (BFH v. 3. 10. 85 VI R 168/84, BStBl. II 1986 S. 95); § 9 Anm. 750 „Verpflegungskosten“). Ausnahmen bestehen für betrieblich Mehraufwand bei den in Nr. 5 Sätze 2 ff. genannten Auswärtstätigkeiten. Der Gesetzgeber geht davon aus, daß in diesen Fällen die Verpflegungskosten typischerweise ganz überwiegend betrieblich veranlaßt sind (s. dazu Anm. 1353).

Die Neuregelung der Nr. 5 gilt ab VZ 1996. Die Pauschbeträge gelten dabei erstmals für Reisetage nach dem 31. 12. 95 (s. § 3 Nr. 13 Anm. 28 mwN).

Bis zum VZ 1995 enthielt Nr. 5 (ab 1990) lediglich eine Höchstbetragsregelung in Anpassung an das Reisekostenrecht. Nichtabziehbar waren danach Mehraufwendungen für die Verpflegung, soweit sie 140 vH der höchsten Tagesgeldbeträge des BRKG nicht überstiegen. Die Einzelheiten waren in den EStR geregelt (s. dazu Anm. 1352). Die EStR unterschieden im Hinblick auf die Rechtsfolgen zwischen Geschäftsreise und Geschäftsgang (s. zuletzt R 119 Abs. 1 EStR 1993). Der Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung im Rahmen einer Geschäftsreise war in R 119 Abs. 2 EStR 1993 geregelt. Abziehbar waren danach entweder nachgewiesene Mehraufwendungen für die Verpflegung bis zu festen Höchstbeträgen oder ohne Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen Pauschbeträge (s. im einzelnen R 119 Abs. 2 Nr. 3 EStR 1993 zu Inlandsgeschäftsreisen und R 119 Abs. 3 Nr. 1 EStR 1993 zu Auslandsgeschäftsreisen; zu Auslandsgeschäftsreisen s. auch BMF v. 9. 3. 94, BStBl. I S. 212; v. 12. 7. 95, BStBl. I S. 380). Bei einem Geschäftsgang (s. dazu R 119 Abs. 1 Satz 8 EStR 1993) konnten entweder die tatsächlich Verpflegungsmehraufwendungen bis zu einem Höchstbetrag oder, ohne Nachweis, ein Pauschbetrag angesetzt werden, wenn der Geschäftsgang länger als 6 Stunden gedauert hatte (R 119 Abs. 4 EStR 1993).

2. Abzugsverbot für Verpflegungsmehraufwand als Grundsatz

1361

Nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 sind Mehraufwendungen des Stpfl. nur unter den in Nr. 5 Sätze 2 ff. genannten Voraussetzungen gewinnmindernd zu berücksichtigen.

Verpflegungsmehraufwand als Reisekosten: Mehraufwendungen für die Verpflegung sind Teil der gesetzlich nicht definierten Reisekosten. Nach LStR 37 Abs. 1 Satz 1 sind Reisekosten Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen so-

wie Übernachtungs- und Reisenebenkosten, wenn diese so gut wie ausschließlich durch die berufliche Tätigkeit des ArbN außerhalb seiner Wohnung und einer ortsgebundenen regelmäßigen Arbeitsstätte veranlaßt sind. Die die Reisekosten betreffenden Regelungen der LStR sind im Betriebsausgabenbereich entsprechend anzuwenden (R 23 Abs. 2 EStR 1996).

Der Begriff der Mehraufwendungen für die Verpflegung ist wie der Reisekostenbegriff gesetzlich nicht definiert, sondern nur verschiedentlich im EStG erwähnt (s. zB § 3 Nr. 13 und 16). Die LStR lassen eine Berücksichtigung des Mehraufwands zu, ohne zu erläutern, was Verpflegungsmehraufwendungen sind. Unter Mehraufwendungen für die Verpflegung wird allgemein der zusätzliche Aufwand verstanden, der dadurch entsteht, daß der Stpfl. aus Anlaß der betrieblich bedingten Auswärtstätigkeit nicht an der üblichen und bekannten Stelle (zB im Betrieb) eine kostengünstige Mahlzeit einnehmen kann. Es wird unterstellt, daß durch die Auswärtstätigkeit Mahlzeiten an teureren Stellen eingenommen werden müssen, als dies bei der üblichen Tätigkeit im Betrieb oder in der Wohnung des Stpfl. möglich ist (ALBERT, FR 1996 S. 437).

Mehraufwendungen des Stpfl.: Wie sich aus dem Wortlaut der Vorschrift ergibt, muß es sich um Mehraufwendungen für die eigene Verpflegung des Stpfl. handeln. Aufwendungen für die Verpflegung Dritter werden von Nr. 5 nicht erfaßt. Dies betrifft ua. Dienstreisevergütungen an ArbN (s. Anm. 1356).

Soweit . . . nichts anderes bestimmt ist: Unter den in Nr. 5 Sätze 2 ff. genannten Voraussetzungen sind Mehraufwendungen des Stpfl. für Verpflegung, abweichend vom Grundsatz nach Nr. 5 Satz 1, gewinnmindernd zu berücksichtigen. Das Abzugsverbot entfaltet insoweit keine Bedeutung; es ist subsidiär. In dem Bemühen, den Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung gesetzlich zu regeln, hat der Gesetzgeber auf diese Weise einleitend den Grundsatz der Nichtabziehbarkeit herausgestellt und den Fällen der Abziehbarkeit lediglich Ausnahmeharakter zugewiesen. Das dient der gesetzlichen Klarheit.

1362–1365 Einstweilen frei.

III. Mehraufwendungen für die Verpflegung bei Dienstreisen im Inland (Nr. 5 Satz 2)

1366 1. Überblick zu Satz 2

Als Ausnahme vom Abzugsverbot des Satzes 1 kann der Stpfl. nach Satz 2 bei einer Auswärtstätigkeit im Inland Mehraufwendungen für die Verpflegung gewinnmindernd geltend machen. Die Regelung besteht aus 2 Halbsätzen. Dabei ergeben sich die Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen aus Halbs. 1. Der 2. Halbs. regelt nur ergänzend die Berechnung der Abwesenheitsdauer bei Nachtarbeit.

2. Gestaffelte Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen bei Dienstreisen (Satz 2 Halbs. 1)

1367 a) Tatbestandsvoraussetzung: Betriebliche Tätigkeit außerhalb der Wohnung oder Betriebsstätte

Nach Satz 2 Halbs. 1 kann der Stpfl. Mehraufwendungen für die Verpflegung gewinnmindernd berücksichtigen, wenn er vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit entfernt

betrieblich tätig wird. Ein solcher Ortswechsel ist bei einer Geschäftsreise gegeben, ohne daß dieser Begriff im Gegensatz zu dem der Einsatzwechsellätigkeit bzw. Fahrtätigkeit (s. dazu Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3) in der Vorschrift verwendet wird. Allerdings führen die Richtlinien für den LStBereich den Begriff der Dienstreise fort (s. LStR 37 Abs. 3). Die entsprechenden Grundsätze gelten nunmehr auch für die Gewinneinkünfte (R 23 Abs. 2 EStR 1996). Durch die Definition der Auswärtstätigkeit in Nr. 5 Satz 2 hat sich im übrigen die Unterscheidung zwischen Geschäftsreise und Geschäftsgang erübrigt.

Wohnung ist jeder Wohnraum, der einem Stpfl. – meist für längere Zeit – als ständige Unterbringung außerhalb der Arbeitszeit dient (§ 9 Anm. 452). Zum Wohnungsbegriff s. § 1 Anm. 63.

Mittelpunkt der dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit (= Tätigkeitsmittelpunkt): Der Begriff findet sich in ähnlicher Form in Nr. 6 Buchst. b Satz 3 Halbs. 2 und bedeutet regelmäßige Betriebsstätte bzw. Stätte der Berufsausübung. Denn in entsprechender Weise haben bereits vor der Neufassung der Nr. 5 durch das JStG 1996 die Richtlinien der FinVerw. diese Begriffe definiert. Nach R 119 Abs. 1 Satz 4 EStR 1993 ist regelmäßige Betriebsstätte oder Stätte der Berufsausübung der Mittelpunkt der auf Dauer abgestellten Tätigkeit des Stpfl. Unter Betriebsstätte iSd ist die von der Wohnung getrennte Beschäftigungsstätte des Stpfl. zu verstehen. Das ist der Ort (Baulichkeit, Anlage oder Einrichtung), an dem oder von dem aus die betrieblichen Leistungen schwerpunktmäßig bzw. vorwiegend erbracht werden. Eine abgrenzbare Fläche oder Räumlichkeit und eine hierauf bezogene eigene Verfügungsmacht des Stpfl. ist – im Unterschied zur Geschäftseinrichtung iSd. § 12 Satz 1 AO – nicht erforderlich. Der Begriff der Betriebsstätte ist nämlich nach Auffassung des BFH nicht deckungsgleich mit dem Betriebsstättenbegriff des § 12 AO (BFH v. 31. 7. 96 XI R 5/95, BFH/NV 1997 S. 279 mwN). Nach diesen Grundsätzen ist etwa bei einem Schulungsleiter oder Trainer Betriebsstätte der Unterrichts- oder Sportraum, bei einem Händler im Reisegewerbe der Ort, an dem die Leistungen gegenüber dem Kunden erbracht werden (BFH v. 18. 9. 91 XI R 34/90, BStBl. II 1992 S. 90; v. 15. 4. 93 IV R 5/92, BFH/NV 1993 S. 719), bei einem Bezirksschornsteinfeger der Kehrbezirk (BFH v. 19. 9. 90 X R 110/88, BStBl. II 1992 S. 208).

Mehrere Beschäftigungsstätten: Es ist denkbar, daß ein Stpfl. über mehrere Beschäftigungsstätten verfügt, die sich im Hinblick auf den Tätigkeitsschwerpunkt nicht unterscheiden, sondern gleichwertig sind (s. zB BFH v. 15. 9. 88 IV R 116/85, BStBl. II 1989 S. 276). In einem solchen Fall kann der Stpfl., wenn er sich in einer der Betriebsstätten aufhält, die Pauschbeträge nach Nr. 5 Satz 2 nur in Anspruch nehmen, wenn die aufgesuchte Beschäftigungsstätte den Mittelpunkt der betrieblichen Tätigkeit darstellt. UE ist nicht jede Betriebsstätte iSd. § 12 AO als Tätigkeitsmittelpunkt anzusehen.

Eine Auswärtstätigkeit ist vorübergehend, wenn der Stpfl. voraussichtlich an die Betriebsstätte zurückkehren und dort seine betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit fortsetzen wird (LStH 37 „Vorübergehende Auswärtstätigkeit“). Der vorübergehend aufgesuchten Tätigkeitsstätte muß also eine regelmäßige oder dauerhafte Stätte gegenüberstehen, die der erstgenannten gegenüber als dauerhafter Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit erscheint. Ob ein derartiger Mittelpunkt der dienstlichen Tätigkeit vorliegt, bestimmt sich nach den gesamten Umständen des Einzelfalls. Anhaltspunkt für die Bejahung eines solchen Mittelpunktes kann neben der Dauer der dort abgeleiteten Dienste und dem Umstand, daß an diesen Ort immer wieder zurückgekehrt wird, die Verkehrsanschauung sein (BFH v.

10. 10. 94 VI R 2/92, BStBl. II 1995 S. 137). Eine Auswärtstätigkeit ist nicht vorübergehend, wenn diese Tätigkeitsstätte Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit wird (LStH 37 „Vorübergehende Auswärtstätigkeit“). Bei einer längerfristigen vorübergehenden Auswärtstätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte können die Pauschbeträge nach Nr. 5 Satz 2 nur für die ersten drei Monate in Abzug gebracht werden. Danach gilt die auswärtige Tätigkeitsstätte als Mittelpunkt der dienstlichen Tätigkeit (Nr. 5 Satz 5; s. Anm. 1387).

Betrieblich tätig: Der Stpfl. muß außerhalb seines Tätigkeitsmittelpunkts betrieblich tätig werden. Die Auswärtstätigkeit muß also betrieblich bzw. beruflich veranlaßt sein (zur betrieblichen bzw. überwiegend betrieblichen Veranlassung s. die Erl. zu Abs. 4).

Die Erwerbstätigkeit muß ausschließlicher oder zumindest ganz überwiegender Veranlassungsfaktor der Auswärtstätigkeit sein. Erledigt der Stpfl. im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit in einem mehr als geringfügigen Umfang auch private Angelegenheiten, scheidet ein Abzug der Pauschbeträge aus. Denn eine Trennung in einen beruflich veranlaßten und privat veranlaßten Anteil ist insoweit nicht leicht und einwandfrei möglich. Der Stpfl. muß die betriebliche Veranlassung der Auswärtstätigkeit dartun und nachweisen.

1368 b) Rechtsfolge: Pauschbeträge in gestaffelter Höhe

Wird der Stpfl. auswärts betrieblich tätig, kann er die in Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 genannten Pauschbeträge abziehen. Für Auslandsreisen gelten besondere Pauschbeträge (Nr. 5 Satz 4; s. Anm. 1381 ff.). Die Pauschbeträge sind für jeden Kalendertag, an dem der Stpfl. auswärts tätig ist, anzusetzen. Eine Unterscheidung zwischen ein- und mehrtägiger Abwesenheit findet dabei nicht statt. Den Pauschbeträgen kommt Abgeltungscharakter zu; ein Einzelnachweis höherer Aufwendungen ist nicht zulässig. Andererseits entfällt das Verbot des Ansatzes von Pauschbeträgen wegen offensichtlich unzutreffender Besteuerung (s. dazu R 119 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 EStR 1993). Die Pauschbeträge sind ohne Überprüfung der tatsächlichen Aufwendungen anzusetzen.

Nach der Abwesenheitsdauer bestimmt sich die Höhe der Pauschbeträge. Die Abwesenheitsdauer richtet sich nach dem Wortlaut der Vorschrift nach der Abwesenheit von der Wohnung und dem Tätigkeitsmittelpunkt (zur Rechtslage bei Einsatzwechseltätigkeit und Fahrttätigkeit s. Anm. 1374). Die Mindestabwesenheitsdauer beträgt 8 Stunden (1996: 10 Stunden). Das bedeutet, daß bei Abwesenheit unter 8 Stunden ein Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung nicht in Betracht kommt (kritisch dazu ALBERT, FR 1996 S. 437; s. auch Anm. 1353). Dies gilt auch für den An- und Abreisetag bei einer mehrtägigen Auswärtstätigkeit (SEITZ, DStR 1996 S. 48).

Im VZ 1996 galten folgende Pauschbeträge:

| Dauer der Abwesenheit | Pauschbetrag |
|------------------------|--------------|
| weniger als 10 Stunden | 0 DM |
| mindestens 10 Stunden | 10 DM |
| mindestens 14 Stunden | 20 DM |
| 24 Stunden | 46 DM |

Ab VZ 1997 werden aufgrund der Änderung des Nr. 5 Satz 2 durch das JStG 1997 (BGBl. I S. 2049; BStBl. I S. 1523; s. Anm. 1351) Pauschbeträge in gleicher Höhe; nur die erste Stufe der Abwesenheitsdauer wurde von 10 auf 8 Stunden herabgesetzt:

| Dauer der Abwesenheit | Pauschbetrag |
|-----------------------|--------------|
| weniger als 8 Stunden | 0 DM |
| mindestens 8 Stunden | 10 DM |
| mindestens 14 Stunden | 20 DM |
| 24 Stunden | 46 DM |

Für jeden Kalendertag, an dem der Stpfl. wegen der Auswärtstätigkeit von seiner Wohnung und seinem Tätigkeitsmittelpunkt abwesend ist, ist der Pauschbetrag anzusetzen. Das bedeutet, daß die Abwesenheitszeit je Kalendertag zu ermitteln ist. Bei mehreren Reisen sind die Abwesenheitszeiten an diesem Kalendertag zusammenzurechnen (LStR 39 Abs. 1 Satz 4).

Die kalendertagsbezogene Berechnung der Abwesenheit benachteiligt die Stpfl., die typischerweise zur Nachtzeit ihre Auswärtstätigkeit ausüben und nicht auswärts übernachten. Ohne Zusammenrechnung ihrer Abwesenheitszeiten vor und nach 24 Uhr kann oft die Mindestabwesenheitszeit von 8 Stunden nicht erreicht werden. Dieser Nachteil soll durch Nr. 5 Satz 2 Halbs. 2 ausgeglichen werden (s. dazu Anm. 1370). Im übrigen knüpft die Abwesenheitsdauer nicht an den Tatbestand einer Übernachtung an. Bei einer 2tägigen Auswärtstätigkeit mit Übernachtung kann deshalb für den Ab- und Rückreisetag jeweils ein Pauschbetrag nur in Anspruch genommen werden, wenn die entsprechenden Abwesenheitszeiten je Kalendertag erreicht werden.

Einsteilen frei.

1369

3. Abwesenheitsdauer bei Nacharbeit (Nr. 5 Satz 2 Halbs. 2)

1370

Nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 Halbs. 2 ist eine Tätigkeit, die nach 16 Uhr (1996: 14 Uhr) begonnen und vor 8 Uhr (1996: 10 Uhr) des nachfolgenden Kalendertags beendet wird, ohne daß eine Übernachtung stattfindet, mit der gesamten Abwesenheitsdauer dem Kalendertag der überwiegenden Abwesenheit zuzurechnen. Die Vorschrift, die durch das JStErgG 1996 nachträglich eingefügt und durch das JStG 1997 erneut geändert worden ist (s. Anm. 1351), enthält damit eine Ausnahmeregelung zur kalendertagsbezogenen Berechnung der Abwesenheitsdauer. Nach der Gesetzesbegründung soll mit dieser Regelung den besonderen Verhältnissen der Berufskraftfahrer, die typischerweise ihre Auswärtstätigkeit zur Nachtzeit ausüben, Rechnung getragen werden (s. Anm. 1351). Die Regelung ist aber nicht auf bestimmte Berufsgruppen beschränkt; sie gilt für jede Abwesenheit von über 8 Stunden, wenn diese sich auf 2 Kalendertage ohne Übernachtung erstreckt. Die Vorschrift setzt voraus, daß eine Auswärtstätigkeit nach 16 Uhr (1996: 14 Uhr) begonnen und vor 8 Uhr (1996: 10 Uhr) des nachfolgenden Tages beendet wird, ohne daß übernachtet wird. Ist das der Fall, sind die Abwesenheitszeiten der beiden Kalendertage zu einer Gesamtabwesenheitsdauer zusammenzurechnen. Diese ist dem Kalendertag mit der längeren Abwesenheit zuzuordnen.

Beispiel (s. STROHNER/MAINZER, Lohnsteuer 1996 Rn. A 93): Ein freiberuflich tätiger Journalist reist um 16 Uhr von seinem Redaktionsgebäude in die 200 km entfernt gelegene Stadt A, um von dort über ein politisches Großereignis zu berichten. Die Veranstaltung dauert bis nach Mitternacht und endet um 3 Uhr morgens. Der Journalist fährt noch in der Nacht nach Hause und kommt dort gegen 6 Uhr an.

Die Abwesenheitsdauer betrug am Abreisetag 8 Stunden, am Rückreisetag 6 Stunden. Da nicht übernachtet wurde, können die Abwesenheitszeiten an den beiden Tagen addiert und dem Tag mit der überwiegenden Abwesenheit zugerechnet werden. Das bedeutet, daß für den Abreisetag von einer Gesamtabwesenheitsdauer von 14 Stunden auszugehen ist. Hierfür kann ein Pauschbetrag von 20 DM abgezogen werden.

Die Bildung einer Gesamtabwesenheit ist nach dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift nur zulässig, wenn die Abfahrt nach 16 Uhr und die Rückkehr bis 8 Uhr durchgeführt wird. Fahrt der Stpfl. vor 16 Uhr ab oder kommt er nach 8 Uhr zurück, greift die Ausnahmeregelung nicht ein. In diesen Fällen können trotz möglicherweise längerer Abwesenheit die Pauschbeträge nur kalendertagsbezogen angesetzt werden; eine Zusammenrechnung scheidet aus. Dies ist uE unverständlich (glA SCHMIDT/HEINICKE XVII. § 4 Rn. 574). Die Zeitpunkte 16 Uhr und 8 Uhr erklären sich lediglich aus der Anpassung an die Mindestabwesenheitsdauer nach Nr. 5 Satz 2 Buchst. a. Allerdings ist eine Zusammenrechnung nach LStR 39 Abs. 1 Satz 4 möglich (s. Anm. 1368), wenn der Stpfl. am Kalendertag mit der überwiegenden Abwesenheit mehrere Auswärtstätigkeiten durchgeführt hat (SEITZ, DStR 1996 S. 48).

1371–1373 Einsteilen frei.

1374 IV. Mehraufwendungen für die Verpflegung bei Einsatzwechsel- oder Fahrtätigkeit (Nr. 5 Satz 3)

Die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen kann auch in Anspruch nehmen, wer typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig wird.

Entsprechende Anwendung des Satzes 2: Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 gilt für die beiden Fallgruppen der Einsatzwechsel- oder Fahrtätigkeit entsprechend (Nr. 5 Satz 3 Halbs. 1). Es gelten daher einheitliche Pauschbeträge für Geschäftsreisen, Einsatzwechseltätigkeit und Fahrtätigkeit. Eine unmittelbare Anwendung der Nr. 5 Satz 2 auf Einsatzwechseltätigkeit und Fahrtätigkeit scheidet aus, weil der Stpfl. in diesen Fällen außerhalb seiner jeweiligen Tätigkeitsstätte bzw. Fahrzeug über keinen betrieblichen Tätigkeitsmittelpunkt verfügt. Abweichend von Nr. 5 Satz 2 bemißt sich bei diesen Fallgruppen die Abwesenheitsdauer allein nach der Abwesenheit von der Wohnung (Nr. 5 Satz 3 Halbs. 2).

Die Bedeutung der Nr. 5 Satz 3 ist für die Gewinneinkünfte gering. Denn Stpfl. mit betrieblichen Einkünften üben idR weder eine Einsatzwechseltätigkeit noch eine Fahrtätigkeit aus. Insofern ist diese Regelung in Nr. 5 falsch angesiedelt (glA SCHMIDT/DRENECK XVII. § 19 Rn. 60 „Reisekosten ab VZ 1996“ S. 1613).

Tätigkeit an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug: Die Pauschbeträge gelten entsprechend, wenn der Stpfl. bei seiner individuellen betrieblichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig wird. Der Gesetzgeber hat damit im wesentlichen die Definition der EStR für Einsatzwechseltätigkeit und Fahrtätigkeit im LStBereich übernommen.

- ▷ *Eine Einsatzwechseltätigkeit* liegt bei ArbN vor, die bei ihrer individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten eingesetzt werden, wie zB Bau- oder Montagearbeiter, LeihArbN und Mitglieder einer Betriebsreserve für Filialbetriebe (Abschn. 37 Abs. 6 LStR 1993 und 1996). Die jeweilige Tätigkeitsstätte gilt als regelmäßige Arbeitsstätte (Abschn. 37 Abs. 6 Satz 2 LStR 1996).
- ▷ *Eine Fahrtätigkeit* liegt bei ArbN vor, die ihre regelmäßige Arbeitsstätte auf einem Fahrzeug ausüben, wie zB Berufskraftfahrer, Linienbusfahrer, Taxifahrer (LStR 37 Abs. 4 Satz 1). Zur Abgrenzung einer Dienstreise von einer Einsatzwechseltätigkeit oder Fahrtätigkeit s. BMF v. 5. 6. 96 (BStBl. I S. 657).

Im betrieblichen Bereich kann in entsprechender Weise eine Einsatzwechseltätigkeit bzw. Fahrtätigkeit idR nur angenommen werden, wenn der Stpfl. über keine sonstige feste Betriebsstätte (Tätigkeitsschwerpunkt) verfügt oder sich diese in seiner Wohnung befindet. Betriebsstätte ist dann entweder die jeweilige Einsatzstelle oder das Fahrzeug. Der Stpfl. kann je nach Tätigkeitsdauer die Pauschbeträge nach Nr. 5 Satz 2 in Anspruch nehmen.

Eine Einsatzwechseltätigkeit ist im betrieblichen Bereich zB anzunehmen bei einem

- Markthändler (BFH v. 18. 9. 91 XI R 34/90, BStBl. II 1992 S. 90);
- Reisegewerbetreibenden (BFH v. 15. 4. 93 IV R 5/92, BFH/NV 1993 S. 719);
- Seelotsen (BFH v. 31. 7. 96 XI R 5/95, BFH/NV 1997 S. 279).

Typischerweise bedeutet, daß es nicht auf die konkrete Beschäftigungssituation im Betrieb an dem jeweiligen Tag ankommen soll, sondern darauf, ob der Stpfl. überhaupt eine Einsatzwechseltätigkeit bzw. Fahrtätigkeit ausübt (KOENIG, Stbg. 1996 S. 97).

Dauer der Abwesenheit von der Wohnung ist maßgebend: Für die Fallgruppen Einsatzwechseltätigkeit und Fahrtätigkeit gilt zunächst Nr. 5 Satz 2 entsprechend. Das bedeutet, daß auch hier die Begrenzung auf Pauschbeträge, die Kalenderbezogenheit und der Abgeltungscharakter der Pauschbeträge zur Anwendung kommt (s. dazu Anm. 1366 ff.). Allerdings ist bei der entsprechenden Anwendung der Nr. 5 Satz 2 auf die Fälle der Einsatzwechseltätigkeit und Fahrtätigkeit allein die Dauer der Abwesenheit von der Wohnung maßgebend. Ein Stpfl., der typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig wird, kann danach die Pauschbeträge für Geschäftsreisen nach Nr. 5 Satz 2 in Anspruch nehmen, wenn er vorübergehend von seiner Wohnung entfernt betrieblich tätig wird. Auch für die Höhe des Pauschbetrags kommt es allein auf die Dauer der Abwesenheit von der Wohnung an.

Nach dem Wortlaut der Vorschrift sind der Berechnung der Abwesenheitsdauer bei der Einsatzwechseltätigkeit bzw. Fahrtätigkeit ausnahmslos die Abwesenheitszeiten von der Wohnung zugrunde zu legen. Dies gilt auch dann, wenn der Stpfl. etwa bei der Fahrtätigkeit auch Arbeiten am Betriebssitz erledigen muß. Dies entspricht dem Vereinfachungszweck der Vorschrift (KOENIG, Stbg. 1996 S. 97).

Einstellen frei.

1375–1379

V. Mehraufwendungen für die Verpflegung bei Auslandsreisen (Nr. 5 Satz 4)

1. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abzugs von Verpflegungsaufwand im Ausland 1380

Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 4 sieht auch für eine Tätigkeit im Ausland nur noch die Inanspruchnahme von Pauschbeträgen vor. Diese richten sich allerdings nach den höchsten Auslandstagegeldern nach dem BRKG und werden vom BMF im Einvernehmen mit den Ländern festgesetzt. Die Pauschbeträge werden entsprechend der zeitlichen Staffelung nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 mit 40 vH, 80 vH und 120 vH des jeweiligen Auslandstagegelds nach dem BRKG festgesetzt (1. Halbsatz; s. Anm. 1381). Für den Fall, daß die Auslandsreise mehrere Länder berührt, trifft der 2. Halbsatz eine Regelung (s. Anm. 1383).

Im JStG 1996 (s. Anm. 1351) war dagegen vorgesehen, daß nur bei Auswärtstätigkeiten im Ausland von mehr als 24 Stunden Dauer Mehraufwendungen für die Verpflegung nach länderweise unterschiedlichen Pauschbeträgen gelten sollten,

die mit 120 vH der höchsten Auslandstagegelder nach dem BRKG festgesetzt werden sollten. Bei weniger als 24stündiger Abwesenheit (Fälle der Nr. 5 Satz 2 Buchst. b und c) sollten die Inlandspauschbeträge gelten.

Durch das JStErgG 1996 (s. Anm. 1351) ist Nr. 5 Satz 4 auf die Fälle der Nr. 5 Satz 2 Buchst. b und c erweitert worden, um so den besonderen Verhältnissen von Auslandsdienstreisen Rechnung zu tragen und eine Behinderung der deutschen Exporttätigkeit zu vermeiden (BTDrucks. 13/3084 S. 67). Der entsprechende Pauschbetrag bestimmt sich bei Reisen vom Inland ins Ausland nach dem Ort, den der Stpfl. vor 24 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht hat. Nr. 5 Satz 4 Halbs. 2 trifft besondere Regelungen für die Fälle, daß der Stpfl. an mehreren Stätten im Ausland tätig geworden ist oder eine mehrtägige Auslands Geschäftsreise durchgeführt hat.

Absolute Abgeltungswirkung der Pauschbeträge: Wie bei der Auswärtstätigkeit im Inland haben auch die Pauschbeträge für Auslandsreisen Abgeltungswirkung. Ein Einzelnachweis (mit Höchstbetragsbegrenzung) ist ab VZ 1996 nicht mehr möglich.

Bis zum VZ 1995 einschließlich konnten bei Auslandsdienstreisen Mehraufwendungen für die Verpflegung bei Einzelnachweis bis zu den Höchstbeträgen nach Nr. 5 aF in Anspruch genommen werden. Ohne Einzelnachweis war der Abzug von Pauschbeträgen möglich. Für den Abzug waren die vom BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder auf der Grundlage der höchsten Auslandstagegelder nach dem BRKG bekanntgemachten Höchst- und Pauschbeträge maßgeblich (zu den Anwendungsgrundsätzen s. im einzelnen R 119 Abs. 3 EStR 1993). Wegen der jeweils geltenden Beträge vgl.

- 1992–1993: BMF v. 6. 1. 92 (BStBl. I S. 51), ergänzt durch BMF v. 23. 3. 93 (BStBl. I S. 319), v. 1. 6. 92 (BStBl. I S. 374) und v. 20. 7. 92 (BStBl. I S. 448);
- 1994–1995: BMF v. 9. 3. 94 (BStBl. I S. 2123), ergänzt durch BMF v. 12. 7. 95 (BStBl. I S. 380) für EU-Auslandsreisen.

2. Pauschbeträge bei einer Tätigkeit im Ausland (Nr. 5 Satz 4 Halbs. 1)

1381 a) Begriff der Auslandstätigkeit

Die Pauschbeträge nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 gelten nicht bei einer Tätigkeit im Ausland. An ihre Stelle treten vielmehr Pauschbeträge, die sich nach den höchsten Auslandstagegeldern nach dem BRKG richten.

Der Begriff „Tätigkeit im Ausland“ ist gesetzlich nicht definiert. Klar ist zunächst, wenn auch nicht ausdrücklich bestimmt, daß die Tätigkeit im Ausland betrieblich veranlaßt sein muß. Durch die Bezugnahme auf die „Pauschbeträge nach Satz 2“ ergibt sich im übrigen, daß unter Tätigkeit im Ausland eine im Ausland durchgeführte Auswärtstätigkeit iSd. Nr. 5 Satz 2 zu verstehen ist. Ein Stpfl. ist deshalb im Ausland tätig, wenn er dort vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten Tätigkeit entfernt betrieblich tätig wird. Zur Auswärtstätigkeit s. im einzelnen Anm. 1367.

Da Nr. 5 Satz 4 nur allgemein von Tätigkeit und nicht etwa von Geschäftsreise spricht, kommt die Vorschrift auch bei einer Fahrtätigkeit oder Einsatzwechseltätigkeit iSd. Nr. 5 Satz 3 zur Anwendung, wenn die entsprechende Tätigkeit im Ausland durchgeführt wird (zur Fahrtätigkeit und Einsatzwechseltätigkeit s. Anm. 1374). Unter den Begriff der Auslandstätigkeit fallen aber auch Kongreß- und Vortragsreisen; auch wenn die dadurch veranlaßten Reisekosten unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 fallen, können einzelne Kosten, wie etwa Verpflegungsmehraufwendungen, abziehbar sein (s. etwa BFH v. 23. 1. 97 IV R 39/96, BStBl. II S. 357).

Ausland: Es gilt der Auslandsbegriff des EStG. Ausland ist danach das Gebiet außerhalb des Inlands. Inland ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland. Zum Inlandsbegriff s. § 1 Anm. 57. Nr. 5 Satz 4 kommt daher auch bei einer betrieblichen Tätigkeit in einem anderen EU-Land zur Anwendung.

b) Festsetzung länderweise unterschiedlicher Pauschbeträge

1382

Bei einer Tätigkeit im Ausland treten an die Stelle der Pauschbeträge nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 länderweise unterschiedliche Pauschbeträge. Diese werden entsprechend der zeitlichen Staffelung nach Nr. 5 Satz 2 Buchst. a–c mit 120 vH, 80 vH und 40 vH der höchsten Auslandstagegelder nach dem BRKG vom BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder festgesetzt. Die Pauschbeträge stellen sich wie folgt dar (s. STROHNER/MAINZER, Lohnsteuer 1996, Rn. A 96):

| Dauer der Abwesenheit | Pauschbetrag |
|-----------------------|--------------|
| weniger als 8 Stunden | 0 vH |
| mindestens 8 Stunden | 40 vH |
| mindestens 14 Stunden | 80 vH |
| 24 Stunden | 120 vH |

der höchsten Auslandstagegelder nachdem BRKG.

Die höchsten Auslandstagegelder nach dem BRKG: Das BRKG idF v. 13. 11. 73 (BGBl. I S. 1621), zuletzt geändert durch Art. 28 JStG 1997 v. 20. 12. 96 (s. Anm. 1351), regelt die Reisekostenvergütung für die Bundesbeamten, Richter im Bundesdienst und Soldaten sowie für die in den Bundesdienst abgeordneten Beamten und Richter (§ 1 Abs. 1 BRKG; s. § 3 Nr. 13 Anm. 11). Die Reisekostenvergütung umfaßt ua. das Tagegeld für Mehraufwendungen für die Verpflegung des Dienstreisenden (s. § 3 Nr. 13 Anm. 13, 28). Die Höhe des Tagegelds bestimmt sich bei Auswärtstätigkeiten im Inland nach Nr. 5 Satz 2 (§ 9 BRKG).

Für Auslandsdienstreisen gilt aufgrund gesetzlicher Ermächtigung (§ 20 Abs. 3 BRKG) die Auslandsreisekostenverordnung (ARV) v. 21. 5. 91 (BGBl. I S. 1140), zuletzt geändert durch die VO v. 14. 3. 97 (BGBl. I S. 468). Auslandsdienstreisen sind Dienstreisen zwischen Inland und Ausland sowie im Ausland (§ 20 Abs. 1 BRKG). § 3 Abs. 1 ARV regelt neben dem Auslandsübernachtungsgeld das Auslandstagegeld wie folgt:

„Die Auslandstage- und Auslandsübernachtungsgelder werden abweichend von den §§ 9, und 10 Abs. 2 BRKG für Auslandsdienstreisen mit einer Abwesenheit von 24 Stunden in Höhe der Beträge gezahlt, die auf Grund von Erhebungen durch allgemeine Verwaltungsvorschriften nach § 24 Abs. 2 BRKG festgesetzt und im GMBL. veröffentlicht werden. Für Auslandsdienstreisen mit einer Abwesenheit von weniger als 24 Stunden, aber mindestens 14 Stunden beträgt das Auslandstagegeld 80 Prozent, von mindestens 8 Stunden 40 Prozent des Auslandstagegeldes nach Satz 1; bei mehreren Auslandsdienstreisen an einem Kalendertag werden die Abwesenheitszeiten an diesem Tag zusammengerechnet ...“

Die (höchsten) Auslandstagegelder bestimmen sich daher unmittelbar nach der ARV.

Festsetzung durch das BMF: Die bei einer Tätigkeit im Ausland geltenden Pauschbeträge sind vom BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder festzusetzen. Die Vorschrift knüpft damit an die bis VZ 1995 bestehende Verwaltungsübung zur Festlegung der zulässigen Höchst- und Pauschbeträge an (s. R 119 Abs. 3 EStR bis 1993).

Nach Nr. 5 Satz 4 setzt die FinVerw. ab VZ 1996 die Pauschbeträge mit 40 vH, 80 vH und 120 vH der höchsten Auslandstagegelder idS. § 3 Abs. 1 ARV fest. Diese Festsetzung ist nach dem Wortlaut der Vorschrift für die Höhe des Abzugs verbindlich. Voraussetzung ist jedoch, daß die Pauschbeträge entsprechend der gesetzlichen Regelung auf der Grundlage der Auslandstagegelder nach der ARV ermittelt worden sind. Maßgeblich ist letztlich die ARV. Da wegen der Anpassung an die geänderten Verhältnisse die Auslandstagegelder idR jährlich geändert werden, ist es praktisch, die Fortschreibung dieser Beträge für stliche Zwecke der FinVerw. zu überlassen. Der Gesetzgeber hat allerdings auf diese Weise sein Ziel, im Rahmen der Nr. 5 gesetzliche Pauschbeträge zu schaffen, nicht uneingeschränkt erreicht.

Die ab 1. 1. 96 geltenden Pauschbeträge für Mehraufwendungen für die Verpflegung hat das BMF mit Schreiben v. 19. 11. 95 (BStBl. I S. 822) veröffentlicht. Die Pauschbeträge sind entsprechend der zeitlichen Staffelung in Nr. 5 Satz 2 idF des JStG 1996 (s. Anm. 1351) gegliedert. Die Änderung von Nr. 5 Satz 2 Buchst. c durch das JStG 1997 (s. Anm. 1351) ist ab VZ 1997 entsprechend zu berücksichtigen (8 statt 10 Stunden; s. BMF v. 29. 11. 95, EStH 1997, Fußnoten zum Anh. 27; BMF v. 26. 5. 97, BStBl. I S. 612).

Für die in der Bekanntmachung nicht erfaßten Länder ist der für Luxemburg geltende Pauschbetrag anzuwenden; für die nicht erfaßten Übersee- und Außengebiete eines Landes ist der für das Mutterland geltende Pauschbetrag maßgebend (LStR 39 Abs. 3 Satz 2).

1383 3. Pauschbeträge für Auslandsreisen, die mehrere Länder berühren (Nr. 5 Satz 4 Halbs. 2)

Nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 4 Halbs. 2 bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Stpfl. vor 24 Uhr Ortszeit erreicht hat, oder, wenn dieser Ort im Inland liegt, nach dem letzten Tätigkeitsort im Ausland. Die Vorschrift geht auf die bis VZ 1995 geltende Richtlinienregelung zurück (s. R 119 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a und Buchst. b Doppelbuchst. aa EStR 1993).

Bei einer eintägigen Auswärtstätigkeit im Ausland ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts (im Ausland) maßgebend. Sucht der Stpfl. dabei mehrere Tätigkeitsstätten in mehreren Ländern auf (zB Schweiz und Österreich), bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Land, das der Stpfl. vor 24 Uhr zuletzt erreicht hat.

Bei mehrtägiger Auswärtstätigkeit im Ausland richtet sich der Pauschbetrag nach dem Land, das der Reisende vor 24 Uhr zuletzt erreicht hat. Ist am Rückkehrtag das vor 24 Uhr zuletzt erreichte Land das Inland, so richtet sich der Pauschbetrag nach dem letzten Tätigkeitsort im Ausland.

Bei Flugreisen gilt entsprechend § 4 Abs. 2 ARV ein Land in dem Zeitpunkt als erreicht, in dem das Flugzeug dort landet; Zwischenlandungen bleiben unberücksichtigt. Erstreckt sich eine Flugreise über mehr als zwei Kalendertage, so ist für die Tage, die zwischen dem Tag des Abflugs und dem Tag der Landung liegen, das für Österreich geltende Tagesgeld maßgebend (LStR 39 Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 Satz 2).

Bei Schiffsreisen ist entsprechend § 4 Abs. 3 AVR das für Luxemburg geltende Tagesgeld und für die Tage der Einschiffung und Ausschiffung das für den Hafenort geltende Tagesgeld maßgebend (LStR 39 Abs. 3 Satz 4 Nr. 2).

1384–1386 Einstweilen frei.

VI. Abzugsbeschränkung für Mehraufwendungen für die Verpflegung bei längerfristiger Tätigkeit (Nr. 5 Satz 5) 1387

Bei einer längerfristigen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt sich der pauschale Abzug nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 auf die ersten drei Monate. Nach Ablauf dieses Dreimonatszeitraums ist die Anwendung reisekostenrechtlicher Regelungen insoweit ausgeschlossen, weil typisierend angenommen wird, daß nach Ablauf dieser Zeit die auswärtige Tätigkeitsstätte zur regelmäßigen Arbeitsstätte geworden ist (BFH v. 19. 7. 96 VI R 38/93, BStBl. II 1997 S. 95). Der Gesetzgeber hat damit für den Ansatz von Mehraufwendungen für die Verpflegung eine entsprechende Richtlinienregelung übernommen. Bis VZ 1995 war der Ansatz von BA nach Geschäftsreisegrundsätzen auf die ersten 3 Monate der vorübergehenden Auswärtstätigkeit beschränkt (R 119 Abs. 1 Satz 1 EStR 1993). Entsprechendes galt und gilt für Dienstreisen (Abschn. 37 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Satz 3 LStR 1993; LStR 37 Abs. 3 Satz 3). Diese Regelung ist von der Rspr. bestätigt worden (BFH v. 18. 5. 90 VI R 180/88, BStBl. S. 863; v. 10. 10. 94 VI R 2/92, BStBl. II 1995 S. 137 und v. 19. 7. 96 VI R 38/93, BStBl. II 1997 S. 95).

Längerfristige vorübergehende Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte: Der Stpfl. kann den Pauschbetrag nach Nr. 5 Satz 2 bei einer längerfristigen vorübergehenden Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte nicht über 3 Monate hinaus in Abzug bringen. Nr. 5 Satz 5 bezieht sich damit auf die Auswärtstätigkeit iSd. Nr. 5 Satz 2. Der Stpfl. muß vorübergehend von seiner Wohnung und dem Tätigkeitsmittelpunkt entfernt betrieblich tätig werden (s. dazu Anm. 1367). Mit dem Begriff Tätigkeitsstätte, der der früheren Richtlinienregelung entlehnt ist (Abschn. 37 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Satz 3 LStR 1993) und auch in Nr. 5 Satz 3 verwandt wird, ist der Ort der jeweiligen Auswärtstätigkeit gemeint.

Führt ein Stpfl. während des Dreimonatszeitraums an verschiedenen Einsatzorten Auswärtstätigkeiten durch, ist von einer jeweils neuen Tätigkeitsstätte auszugehen. Das gilt auch bei auswärtigen Tätigkeitsstätten, die sich infolge ihrer Eigenart laufend örtlich verändern und für Tätigkeiten, die über einen längeren Zeitraum hinweg an täglich mehrmals wechselnden Stätten innerhalb einer Gemeinde oder deren Umgebung ausgeführt werden müssen (s. LStR 37 Abs. 3 Satz 4 zu Dienstreisen).

Längerfristig: Wann eine vorübergehende Tätigkeit längerfristig ist, läßt sich dem Gesetz nicht entnehmen und ist auch nicht von Bedeutung. UE handelt es sich um eine der früheren Richtlinienregelung entnommene bloße Floskel. Entscheidend ist, daß eine Auswärtstätigkeit auch dann eine vorübergehende sein kann, wenn sie länger als 3 Monate dauert, mit der Folge, daß nur für die ersten 3 Monate die Regelung der Nr. 5 Satz 2 greift (s. dazu BFH v. 18. 5. 90 VI R 180/88, BStBl. II S. 863 mwN). Für die den Dreimonatszeitraum überschreitende auswärtige Tätigkeit kann der Stpfl. Mehraufwendungen für die Verpflegung nicht mehr in Abzug bringen.

Unterbrechungen des Dreimonatszeitraums: Der Abzug des Pauschbetrags nach Nr. 5 Satz 2 ist auf die ersten 3 Monate beschränkt. Ein weiterer Abzug ist ohne Wechsel der auswärtigen Tätigkeitsstätte nicht möglich. Es ist bei der Bestimmung des Dreimonatszeitraums grundsätzlich vom kalendermäßigen Beginn der Auswärtstätigkeit an zu rechnen (BFH v. 19. 7. 96 VI R 38/93, BStBl. II 1997 S. 95). Eine urlaubs- oder krankheitsbedingte Unterbrechung der Auswärtstätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte hat auf den Ablauf der Dreimonatsfrist keinen Einfluß. Andere Unterbrechungen, zB bei vorübergehender Rückkehr in

den Betrieb, führen zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist, wenn die Unterbrechung mindestens 4 Wochen gedauert hat (LStR 37 Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 Satz 2; s. auch BFH v. 19. 7. 96 aaO).

Dreimonatszeitraum bei Fahrtätigkeit und Einsatzwechseltätigkeit: Nach allgemeiner Auffassung kommt die Dreimonatsfrist bei einer Fahrtätigkeit und Einsatzwechseltätigkeit iSd. Nr. 5 Satz 3 nicht zur Anwendung (BMF, Merkblatt für ArbG, BStBl. I 1995 S. 719; GOYDKE, DSStZ 1995 S. 739; SEITZ, DSStR 1996 S. 49; HARTMANN, Inf. 1996 S. 37). Das hat zur Folge, daß in diesen Fällen Mehraufwendungen für die Verpflegung zeitlich unbegrenzt nach Maßgabe der Pauschbeträge berücksichtigt werden können.

UE ist die Dreimonatsregelung auch auf die Fälle der Fahr- und Einsatzwechseltätigkeit anzuwenden. Die zeitliche Begrenzung ist systematisch falsch als Satz 5 der Nr. 5 angeordnet. Die Regelung stellt eine Ergänzung der Nr. 5 Satz 2 dar und ist von daher inhaltlich als Teil dieser Regelung aufzufassen. Soweit deshalb Nr. 5 Satz 3 bestimmt, daß für die Fahr- und Einsatzwechseltätigkeit Nr. 5 Satz 2 entsprechend gilt, umfaßt dies uE notwendigerweise auch die Dreimonatsfrist. Im übrigen würden andernfalls die verschiedenen Fallgruppen der Reisetätigkeit im Rahmen der Nr. 5 verschiedenen Voraussetzungen unterworfen, was der Gesetzgeber gerade vermeiden wollte (glA SCHMIDT/DRENSECK XVII. § 19 Rn. 60 „Reisekosten ab VZ 1996“ S. 1612 f.).

Dreimonatszeitraum bei Auslandstätigkeit: Nr. 5 Satz 5 bezieht sich ausdrücklich auf den pauschalen Abzug nach Nr. 5 Satz 2. Bei Auslandstätigkeiten wird dieser pauschale Abzug aber durch die in Nr. 5 Satz 3 genannten Pauschbeträge ersetzt. Dem Wortlaut nach erfaßt daher Nr. 5 Satz 5 die für Auslandstätigkeiten geltenden Pauschbeträge nicht eindeutig. Sinn und Zweck der Regelung gebieten jedoch die Anwendung auch auf die Auswärtstätigkeit im Ausland.

1388–1389 Einstweilen frei.

VII. Mehraufwendungen für die Verpflegung bei doppelter Haushaltsführung (Nr. 5 Satz 6)

1390 1. Bedeutung der Regelung

Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 6 regelt die Abziehbarkeit von Mehraufwendungen für die Verpflegung im Rahmen einer betrieblich veranlaßten dHf. Der Umfang der stlich zu berücksichtigenden Aufwendungen richtet sich dabei nach den für die Reisekosten geltenden Regeln (Nr. 5 Sätze 1–5). Wegen dieses sachlichen Zusammenhangs ist die Regelung in Nr. 5 angesiedelt und nicht, was systematisch richtiger wäre, in Nr. 6 a.

Nr. 5 Satz 6 Halbs. 1 sieht vor, daß Regelungen zum Verpflegungsmehraufwand (Nr. 5 Sätze 1–5) bei dHf. entsprechend anzuwenden sind (Anm. 1391).

Nr. 5 Satz 6 Halbs. 2 regelt die Konkurrenz von dHf. und Reisetätigkeit (Anm. 1392).

Zur Rechtslage bis VZ 1995 s. R 23 Abs. 4 EStR 1993 iVm. Abschn. 43 Abs. 8 LStR 1993.

2. Entsprechende Anwendung der Regelungen zum Verpflegungsmehraufwand (Nr. 5 Sätze 1–5) bei doppelter Haushaltsführung (Nr. 5 Satz 6 Halbs. 1)

1391

Die Regelungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Sätze 1–5 gelten nach Nr. 5 Satz 6 auch für den Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung, die nunmehr als Verpflegungsmehraufwendungen bezeichnet werden, im Rahmen einer aus betrieblichem Anlaß begründeten dHf. Entsprechendes gilt bei einer aus beruflichem Anlaß begründeten dHf. (§ 9 Abs. 5 iVm § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 6).

Aus betrieblichem Anlaß begründete dHf.: Das JStG 1996 (s. Anm. 1351) hat zu einer Neuregelung der stlichen Behandlung von Aufwendungen für eine betrieblich/beruflich begründete dHf. geführt. Die Begriffsbestimmung der dHf. findet sich in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5. Danach liegt bei ArbN eine dHf. vor, die beruflich außerhalb des Orts beschäftigt sind, an dem sie ihren eigenen Hausstand unterhalten, und die am Beschäftigungsort eine Zweitwohnung haben. Unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 dürfen auch Stpfl. mit Einkünften aus Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit Aufwendungen, die ihnen aus Gründen dHf. entstehen, als BA iSd. Abs. 4 absetzen. Als notwendige Mehraufwendungen wegen einer betrieblich veranlaßten dHf. kommen Mehraufwendungen für die Verpflegung, Fahrtkosten und Aufwendungen für die Zweitwohnung sowie Umzugskosten in Betracht (LStR 43 Abs. 6). Nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 a dürfen Mehraufwendungen wegen einer aus betrieblichem Anlaß begründeten dHf. den Gewinn nicht mindern, soweit die dHf. über die Dauer von 2 Jahren am selben Ort beibehalten wird.

Betrieblich muß die dHf. veranlaßt sein. Das ist der Fall, wenn die Gründung des 2. Haushalts einen objektiven Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit des Stpfl. aufweist. Es kommt auf die im Einzelfall konkret erkennbaren privaten und betrieblichen Umstände an, die zur Gründung des 2. Haushalts geführt haben (§ 9 Anm. 486). Eine betrieblich veranlaßte dHf. ist etwa zu verneinen, wenn der Stpfl. die Familienwohnung aus privaten Gründen vom Beschäftigungsort wegverlegt hat und weiterhin von der am Beschäftigungsort begründeten oder bereitgehaltenen Zweitwohnung seiner Beschäftigung nachgeht; es genügt nicht, daß die Einrichtung oder Beibehaltung der Zweitwohnung am Beschäftigungsort – für sich gesehen – aus betrieblichen Gründen erforderlich ist (BFH v. 11. 5. 95 IV R 6/94, BFH/NV 1995 S. 1057).

Abzugsbeschränkung nach Satz 1: Die Regelung der Nr. 5 Satz 1 gilt auch für Mehraufwendungen für die Verpflegung im Rahmen einer dHf. Sie können danach ebenfalls nur unter den Voraussetzungen der Nr. 5 Sätze 2 ff. als Ausnahme von dem Grundsatz, daß es sich bei solchen Aufwendungen um nicht abziehbare Kosten der Lebensführung handelt, gewinnmindernd berücksichtigt werden (s. zu Satz 1 s. Anm. 1360 ff.). Das bedeutet, daß ein Einzelnachweis der tatsächlichen Mehraufwendungen für die Verpflegung nicht möglich ist und nach Ablauf der ersten drei Monate nach Beginn der dHf. keine Aufwendungen mehr geltend gemacht werden können.

Die Pauschbeträge nach Sätzen 2 und 4 kommen auch im Rahmen einer dHf. zur Anwendung. Dies versteht sich bereits wegen der Inbezugnahme der „Abzugsbeschränkung nach Satz 1“ von selbst. Die Pauschbeträge haben Abgeltungscharakter zu (s. Anm. 1366). Sie kommen für einen Zeitraum von 3 Monaten nach Begründung der dHf. für jeden Kalendertag, an dem der Stpfl. von seiner Mittelpunktwohnung (s. LStR 43 Abs. 3) abwesend ist, in Betracht. Maßgebend

ist allein die Dauer der Abwesenheit von der Mittelpunktwohnung (LStR 43 Abs. 8 Satz 1).

► *Pauschbeträge nach Satz 2:* Wenn der Beschäftigungsort im Inland liegt, sind die als Reisekosten anzusetzenden Pauschbeträge nach Satz 2 abziehbar (s. dazu Anm. 1368). Dabei kann der Stpfl. für die Tage der An- und Abreise von und zu seiner Mittelpunktwohnung entsprechend der zeitlich verkürzten Abwesenheit nur die anteiligen Pauschbeträge von 20 DM (bei einer Abwesenheit von mindestens 14 Stunden) bzw. 10 DM (bei einer Abwesenheit von mindestens 8 Stunden ab VZ 1997) in Anspruch nehmen. Für die übrigen Tage kommt jeweils der volle Pauschbetrag (46 DM) in Betracht.

► *Pauschbeträge nach Satz 4:* Bei einer Tätigkeit im Ausland kommen auch im Rahmen der dHf. anstelle der Pauschbeträge nach Satz 2 die Pauschbeträge iSd. Satzes 4 in Betracht. Dabei handelt es sich um länderweise unterschiedliche Pauschbeträge, die bei ganztägiger Abwesenheit mit 120 vH der höchsten Auslandstagegelder nach dem BRKG von den obersten Finanzbehörden festgesetzt werden (s. dazu im einzelnen Anm. 1380 ff.). Auch hier kann der Stpfl. an den Tagen der An- und Abreise von und zu seinem Hauptwohnsitz die Pauschbeträge nur anteilig in Anspruch nehmen, also mit 80 vH (bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens 14 Stunden) bzw. 40 vH (bei einer Abwesenheit von mindestens 8 Stunden) der höchsten Auslandstagegelder nach dem BRKG.

Dreimonatsfrist nach Satz 5: Die für die Reisekosten geltende Dreimonatsregelung nach Satz 5 (s. dazu Anm. 1387) gilt auch für die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen bei einer betrieblich veranlaßten dHf. Der Stpfl. kann daher nur für einen Zeitraum von 3 Monaten nach Beginn der dHf. die Pauschbeträge gewinnmindernd geltend machen. Danach entfällt die Abzugsmöglichkeit. Bei einem Wechsel der Zweitwohnung an einen neuen Tätigkeitssort beginnt die Dreimonatsfrist neu (LStR 43 Abs. 8 Satz 3 iVm. Abs. 5 Satz 2).

1392 3. Doppelte Haushaltsführung und Reisetätigkeit (Nr. 5 Satz 6 Halbs. 2)

Der 2. Halbs. des Satzes 6 trifft Regelungen für zwei Sonderfälle der Überschneidung von dHf. und Reisetätigkeit.

Gleichzeitigkeit von dHf. und Reisetätigkeit: Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 6 Halbs. 2 regelt in seinem ersten Teil den Fall, daß ein Stpfl., der einen betrieblich veranlaßten doppelten Haushalt führt, während des Dreimonatszeitraums eine Reisetätigkeit iSd. Satzes 2 (Geschäftsreise; s. dazu Anm. 1367) oder des Satzes 3 (Einsatzwechseltätigkeit bzw. Fahrtätigkeit; s. dazu Anm. 1374) vornimmt und deshalb den Pauschbetrag doppelt in Anspruch nehmen könnte. Der Stpfl. kann in diesem Fall den Pauschbetrag nach Satz 2 oder 4 für jeden Kalendertag, an dem die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme gleichzeitig vorliegen, nur einmal in Anspruch nehmen. Ihm steht allerdings der jeweils höhere Pauschbetrag zu. Das wird idR an den Tagen, an denen der Stpfl. die Mittelpunktwohnung nicht aufsucht oder verläßt, der Pauschbetrag von 46 DM sein.

Reisetätigkeit geht dHf. voraus: Nach Nr. 5 Satz 6 Halbs. 2 ist ferner die Dauer einer Auswärtstätigkeit iSd. Satzes 2 an dem Beschäftigungsort, der zur Begründung der dHf. geführt hat, auf die Dreimonatsfrist anzurechnen, wenn sie ihr unmittelbar vorausgegangen ist. Hat sich also der Stpfl. vor Beginn der dHf. bereits am Beschäftigungsort im Rahmen einer Geschäftsreise aufgehalten und

für die Verpflegung

Anm. 1392–1399 § 4

stand ihm deshalb der Pauschbetrag zu, ist dieser Zeitraum in die Berechnung der Dreimonatsfrist bei der dHf. einzubeziehen.

Einstweilen frei.

1393–1399

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6

[Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten]

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
geändert durch HBeglG 2004 v. 29.12.2003
(BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120)

(5) ¹Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

...

6. Aufwendungen für die Wege des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten, soweit in den folgenden Sätzen nichts anderes bestimmt ist. ²Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 Satz 1 bis 6 und Abs. 2 entsprechend anzuwenden. ³Bei Benutzung eines Kraftfahrzeugs dürfen die Aufwendungen in Höhe des positiven Unterschiedsbetrags zwischen 0,03 vom Hundert des inländischen Listenpreises im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 des Kraftfahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung je Kalendermonat für jeden Entfernungskilometer und dem sich nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 oder Abs. 2 ergebenden Betrag sowie Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe des positiven Unterschiedsbetrags zwischen 0,002 vom Hundert des inländischen Listenpreises im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 für jeden Entfernungskilometer und dem sich nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 bis 6 oder Abs. 2 ergebenden Betrag den Gewinn nicht mindern; ermittelt der Steuerpflichtige die private Nutzung des Kraftfahrzeugs nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3, treten an die Stelle des mit 0,03 oder 0,002 vom Hundert des inländischen Listenpreises ermittelten Betrags für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten die auf diese Fahrten entfallenden tatsächlichen Aufwendungen;

...

Autorin: Dipl.-Finw. (FH) Anna M. Nolte, Berlin
Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas Stapperfend, Richter am FG, Cottbus

Inhaltsübersicht

**Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 1 Nr. 6:
 Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte
 sowie Familienheimfahrten**
(Nolte)

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|--|------|
| A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 6 | | 1. Begriffe 1416 2. Abgrenzung zur Privatfahrt 1417 3. Abgrenzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 1418 4. Geschäftsreise und Fahrten zwischen Betriebsstätten 1419 5. Wege zwischen Wohnung und ständig wechselnden Betriebsstätten 1420 | |
| I. Rechtsentwicklung der Nr. 6 | | | |
| 1. Gesetzesentwicklung 1400 2. Gegenüberstellung altes Recht/neues Recht 1401 | | | |
| II. Bedeutung der Nr. 6 | | | |
| 1. Bedeutung der Nr. 6 in der Fassung des Gesetzes zur Einführung einer Entfernungspauschale (ab VZ 2001) <ul style="list-style-type: none"> a) Bedeutung der Sätze 1 und 2 1402 b) Bedeutung des Satzes 3 1403 c) Kritik an der Regelung 1404 | | | |
| 2. Bedeutung der Nr. 6 in der Fassung des JStG 1996 (VZ 1996–2000) ... 1405 | | | |
| III. Verfassungsmäßigkeit der Nr. 6 1406 | | | |
| IV. Geltungsbereich der Nr. 6 1407 | | | |
| V. Verhältnis zu anderen Vorschriften | | | |
| 1. Verhältnis zu weiteren Regelungen des § 4 1408 2. Verhältnis zu weiteren einkommensteuerrechtlichen Vorschriften 1409 3. Verhältnis zum KStG, GewStG und UStG 1410 | | | |
| VI. Verfahrensfragen 1411 | | | |
| B. Erläuterungen zu Satz 1: Abzugsverbot für Aufwendungen für die Wege des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten als Grundsatz | | | |
| I. Aufwendungen des Steuerpflichtigen 1415 | | | |
| II. Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten | | | |
| | | C. Erläuterungen zu Satz 2: Abgeltung der Aufwendungen durch eine Entfernungspauschale | |
| | | I. Grundsatz 1425 II. Abgeltung 1426 III. Entsprechende Anwendung von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 Sätze 1–6 und Abs. 2 | |
| | | 1. Berechnung der Entfernungspauschale 1427 2. Umfang der Wege und Umwegfahrten 1428 3. Benutzung einer Fahrverbindung 1429 4. Mehrere Wohnungen ... 1430 5. Berechnung pro Arbeitstag 1431 6. Berechnung pro Betriebsstätte 1432 | |
| | | IV. Höchstbetrag 1433 V. Behinderte Menschen 1434 | |
| | | D. Erläuterungen zu Satz 3: Abzugsbegrenzung bei Benutzung eines Kraftfahrzeugs | |
| | | I. Erfasste Kraftfahrzeuge ... 1438 II. Abzugsbegrenzung durch Listenpreismethode (Satz 3 Halbs. 1) | |
| | | 1. Berechnung der Abzugsbegrenzung bei Fahrten zwischen Wohnung und | |

| Anm. | Anm. |
|---|--|
| Betriebsstätte (Satz 3 Halbs 1, 1. Fall) | |
| a) Positiver Unterschiedsbetrag 1439 | f) Nutzung mehrerer Kraftfahrzeuge und Fahrzeugwechsel 1444 |
| b) Listenpreis 1440 | 2. Berechnung der Abzugsbegrenzung bei Familienheimfahrten (Satz 3 Halbs. 1, 2. Fall) 1445 |
| c) Ansatz des Werts von 0,03 vH des Listenpreises als monatlicher Höchstbetrag . . 1441 | 3. Einzelfragen 1446 |
| d) Abzug der Entfernungspauschale 1442 | 4. Behinderte Menschen . . 1447 |
| e) „Kostendeckelung“ . . 1443 | III. Abzugsbegrenzung durch Fahrtenbuchmethode (Satz 3 Halbs. 2) 1448 |

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 6

Schrifttum bis 1995: BROUDRÉ, Steuerliche Behandlung der Nutzung eines Firmenwagens zu Privatfahrten ab 1.1.1996, DStR 1995, 1784; BROUDRÉ, Privatnutzung eines Firmen-Pkw. – Änderungen durch das Jahressteuergesetz 1996, GStB 1995, Beilage Heft 10; THOMAS, Einzelfragen zur Gestellung eines Kfz. nach dem JStG 1996, DStR 1995, 1859; STROHNER/MAINZER, Die wesentlichen Änderungen im Bereich der Lohnsteuer durch das Jahressteuergesetz 1996 und die Lohnsteuer-Richtlinien 1996, FR 1995, 677; o.V., Die Fahrtenbuchmethode, Der Steuerzahler 1996, 5.

Schrifttum ab 1996: BROUDRÉ, Jahressteuergesetz 1996: Sonderfragen zum Betriebsausgabenabzug – Teil II: Häusliches Arbeitszimmer/Nutzung eines Firmenwagens für Privatfahrten, BuW 1996, 128; LÜCK, Fahrtenbuchführung und Verschwiegenheitspflicht, INF 1996, 579; WEBER, Die Kfz.-Nutzung nach dem Jahressteuergesetz 1996 – Argumente für eine Entsorgung der Neuregelung, DB 1996, Beilage 7; BÖHLK-LANKES, Die sogenannte Dienstwagenbesteuerung – „1 % und 0,03 %“ monatlicher Privatanteil an beruflich genutzten Kraftfahrzeugen – eine verfassungswidrige Zweckverfehlung durch den Gesetzgeber, BB 1997, 1122; BROUDRÉ, Nutzung betrieblicher Kraftfahrzeuge zu Privatfahrten, zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeits- oder Betriebsstätte und zu Familienheimfahrten, DB 1997, 1197; BROUDRÉ/SACHER, Reise- und Bewirtungskosten 1997, Heidelberg 1997; KÜHN, Eine Analyse zur Neuregelung der Besteuerung privat genutzter Betriebs-Kraftfahrzeuge, BB 1997, 285; SÖHN, Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte – Zweifelsfragen zur Neufassung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG, FR 1997, 245; URBAN, Kritische Anmerkungen zu den Verwaltungsanweisungen zur Firmenwagenbesteuerung, FR 1997, 661; WACKER, Private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs – Anmerkungen zum BMF-Schr. v. 12.5.1997, NWB F. 3, 10119; RICHTER/THEILE, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte: Ein Vorschlag zur Verwirklichung einkommensteuerlicher Entscheidungsneutralität, StuW 1998, 351; HOLLATZ, Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch, NWB F. 2, 7635; URBAN, Die Behandlung von Unfallkosten bei der Besteuerung des privaten Nutzungswerts von Kraftfahrzeugen, DStZ 2004, 741.

Schrifttum zur Entfernungspauschale: APITZ, Praxisfragen der neuen Entfernungspauschale, FR 2001, 461; BIBER, Vor- und Nachteile der Entfernungspauschale, EStB 2001, 71; GOYDKE, Die neue Entfernungspauschale – ABC der Neuregelungen und Zweifelsfälle, Stbg. 2001, 311; HARDER-BUSCHNER/GOYDKE, Die Entfernungspauschale, NWB F. 6, 4217; PASCH/HÖRETH/RENN, Die neue Entfernungspauschale – ein steuerrechtlicher Missgriff, DStZ 2001, 305; SÖHN, Entfernungspauschale ohne Aufwendungen?, FR 2001, 950; HARTMANN, Anwendungsfragen zur Entfernungspauschale, INF 2002, 263; HÖCK, Entlastungswirkung der Entfernungspauschale, DB 2002, 1020; KETTLER, Zur Abgeltungswirkung der neuen Entfernungspauschale, DStZ 2002, 676; THOMAS, Die Alibifunktion von Vereinfachungsbekanntnissen am Beispiel der Entfernungspauschale, DStZ 2002, 877;

BRIESE, Entfernungspauschale und negative Unterschiedsbeträge bei Gewerbetreibenden und Freiberuflern, DStR 2003, 1336; MERTES, Besteuerung der Pkw.-Nutzung durch Einzelunternehmer und Gesellschafter von Personengesellschaften, LSW Gr. 14, 277; WESSELBAUM-NEUGBAUER, Die Entfernungspauschale – Subvention oder Werbungskosten?, FR 2004, 385.

I. Rechtsentwicklung der Nr. 6

1400 1. Gesetzesentwicklung

StÄndG 1966 v. 23.12.1966 (BGBl. I 1966, 702; BStBl. I 1967, 2): Abs. 5 Satz 3 bestimmt, daß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 und Abs. 2 im Bereich des § 4 entsprechend anzuwenden sind. Zugleich wird § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 neu gefaßt. Die bis einschl. VZ 1966 geltende unbeschränkte Abziehbarkeit von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie für Familienheimfahrten als BA wird mit Wirkung ab VZ 1967 durch die Einführung einer Km.-Pauschale iHv. 0,36 DM je Entfernungskm. bis zu einer Entfernung von 40 Km. eingeschränkt. Darüber hinausgehende Aufwendungen sind nicht mehr abziehbar (s. auch § 9 Anm. 441).

ESTRG 1974 v. 5.7.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): In der neu geschaffenen Nr. 6 wurde der zuvor in Abs. 5 Satz 3 vorhandene Verweis auf die Regelungen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 und Abs. 2 übernommen.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Die Einführung der sog. Listenpreisregelung zur Ermittlung der privaten Nutzung eines betrieblichen Kfz. in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und in § 8 Abs. 2 Satz 3 führt zur Aufhebung der bisherigen Regelung der Nr. 6. Die Neuregelung der Nr. 6 bestimmt, daß Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte in Höhe des positiven Unterschiedsbetrags zwischen 0,03 vH des inländ. Listenpreises iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 des Kfz. im Zeitpunkt der Erstzulassung je Kalendermonat für jeden Entfernungskm. und dem sich nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 oder Abs. 2 ergebenden Betrag sowie Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe des positiven Unterschiedsbetrags zwischen 0,002 vH des inländ. Listenpreises iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 für jeden Entfernungskm. und dem sich nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 4–6 oder Abs. 2 ergebenden Betrag den Gewinn nicht mindern dürfen. Ermittelt der Stpfl. die private Kfz.-Nutzung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 durch Fahrtenbuchmethode, treten an die Stelle des mit 0,03 vH oder 0,002 vH des inländ. Listenpreises ermittelten Betrags die auf die jeweiligen Fahrten entfallenden tatsächlichen Aufwendungen.

Im Gesetzentwurf der BReg. (BTDrucks. 13/1173 v. 24.4.1995) war zunächst kein diesbezüglicher Vorschlag enthalten (BTDrucks. 13/1173; s. zur weiteren Entwicklung der Regelung im Gesetzgebungsverfahren BTDrucks. 13/936; BT, 32. Sitzung v. 31.3.1995, Plenarprotokoll 13/32, 2472 [2510]; BTDrucks. 13/1558; 13/1686, Anlage 2 Nr. 20; 13/2100).

Nr. 6 idF des JStG 1996 ist erstmals für den VZ 1996 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 EStG idF des JStG 1996; vgl. auch BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 285e).

Ges. zur Einführung einer Entfernungspauschale v. 21.12.2000 (BGBl. I 2000, 1918; BStBl. I 2001, 36): Nr. 6 erhält ihre heute noch geltende Fassung (zur Begründung s. BTDrucks. 14/4242, 5; § 9 Anm. 442, 456).

Die Umwandlung der Km.-Pauschale in eine verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale wurde erst im Vermittlungsausschuß beschlossen. Zur Entwicklung der Regelung im Gesetzgebungsverfahren BTDrucks. 14/4435; BTDrucks. 14/4631; BRDrucks. 736/1/00; Plenarprotokoll 757, 540 (544); BTDrucks. 14/4899; BTDrucks. 14/4942; Plenarprotokoll 14/141, 13823; BRDrucks. 811/00.

Nr. 6 idF des Ges. zur Einführung einer Entfernungspauschale ist erstmals für VZ 2001 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 EStG idF des Ges. zur Einführung einer Entfernungspauschale). Das gilt unabhängig davon, ob der Stpfl. seinen Gewinn nach einem mit dem Kj. übereinstimmenden oder nach einem abweichenden Wj. ermittelt (vgl. auch BMF v. 12.5.1997, BStBl. I 1997, 562 Rn. 5, und v. 21.1.2002, BStBl. I 2002, 148 Rn. 6).

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): In § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 und Nr. 5 Satz 4 wird die Entfernungspauschale ab VZ 2004 einheitlich auf 0,30 €/Km. abgesenkt. Gleichzeitig wird der Höchstbetrag bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel von 5 112 € auf 4 500 € gekürzt. Die Gesetzesänderung gilt über Nr. 6 Sätze 2 und 3 unmittelbar auch für den BA-Abzug.

Die Kürzungen bei der Entfernungspauschale erfolgten – wie schon ihre Einführung – aufgrund der Beschlußempfehlung des Vermittlungsausschusses (BTDrucks. 15/2261, 3).

2. Gegenüberstellung altes Recht/neues Recht

1401

| Bis einschl. VZ 1995 | VZ 1996–VZ 2000 | Ab VZ 2001 |
|--|--|---|
| 1. Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte | | |
| <i>a) Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel</i> | | |
| Die tatsächlichen Aufwendungen sind als BA abzuziehen. | Die tatsächlichen Aufwendungen sind als BA abzuziehen. | Verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale (Ausnahme: Flugstrecken) Höchstbetrag/VZ: 2001 10 000 DM 2002 und 2003 5 112 € ab 2004 4 500 € Höherer BA-Abzug, soweit tats. Aufwendungen Entfernungspauschale übersteigen |

[Anschluß S. E 548]

| Bis einschl. VZ 1995 | VZ 1996–VZ 2000 | Ab VZ 2001 |
|---|--|---|
| <i>b) Nutzung eines Kraftfahrzeugs</i> | | |
| <p>BA-Abzug begrenzt auf Km.-Pauschale; Ausnahme: Geh- und Steh-Behinderte ziehen tats. Aufwendungen ab.</p> <p>2 Berechnungsmöglichkeiten:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Tatsächliche Aufwendungen ./ Km.-Pauschale – Individuell, unter Berücksichtigung der Gesamtfahrleistung ermittelte Aufwendungen für das Kfz. oder Werte nach den Tabellen der Deutschen Automobilclubs ./ Km.-Pauschale <p>Der Ansatz von 1,04 DM/Km ./ Km.-Pauschale war bei Unternehmern zu keiner Zeit zulässig.</p> <p>> Gewinnerhöhung in Höhe des so ermittelten Unterschiedsbetrags (= nicht abziehbare Fahrtkosten); R 23 EStR 1993</p> | <p>BA-Abzug begrenzt auf Km.-Pauschale – Ausnahme: Geh- und Steh-Behinderte ziehen tats. Aufwendungen ab.</p> <p>2 Berechnungsmöglichkeiten für den nicht abziehbaren Teil:</p> <ul style="list-style-type: none"> – 0,03 vH des inländ. Listenpreises pro Entfernung-Km. und Kalendermonat ./ Km.-Pauschale – Durch Fahrtenbuchführung und belegmäßigen Nachweis ermittelter individueller Km.-Satz ./ Km.-Pauschale <p>> Gewinnerhöhung in Höhe des so ermittelten Unterschiedsbetrags, höchstens in Höhe der tatsächlichen Kosten.</p> | <p>BA-Abzug begrenzt auf Entfernungspauschale:</p> <p>2001: bis 10. km 0,70 DM/km ab 11. km 0,80 DM/km</p> <p>2002/2003: bis 10. km 0,36 €/km ab 11. km 0,40 €/km ab 2004 einheitl. 0,30 €/km.</p> <p>Ausnahme: Geh- und Steh-Behinderte ziehen tatsächliche Aufwendungen ab.</p> <p>Beide Berechnungsmöglichkeiten haben sich gegenüber den VZ 1996–2000 nur insoweit geändert, als anstelle der Km.-Pauschale die Entfernungspauschale getreten ist.</p> <p>> Gewinnerhöhung in Höhe des so ermittelten Unterschiedsbetrags; mind. Abzug iHd. Entfernungspauschale (R 23 Abs. 1 Satz 3 EStR 2003).</p> |
| 2. Familienheimfahrten | | |
| <p>– wie 1.</p> | <p>– Grundsatz wie 1.</p> <p>2 Berechnungsmöglichkeiten für den nicht abziehbaren Teil:</p> <ul style="list-style-type: none"> – 0,002 vH der Bemessungsgrundlage/Entfernung-Km. ./ Km.-Pauschale – Individueller Km.-Satz (Fahrtenbuch, Belege) ./ Km.-Pauschale | <p>– Grundsatz wie 1.</p> <p>Die Entfernungspauschale beträgt einheitlich 0,80 DM, ab VZ 2002: 0,40 €, ab VZ 2004: 0,30 € je Entfernung-Km.</p> <p>Im übrigen wie 1.</p> |

II. Bedeutung der Nr. 6

1. Bedeutung der Nr. 6 in der Fassung des Gesetzes zur Einführung einer Entfernungspauschale (ab VZ 2001)

1402 a) Bedeutung der Sätze 1 und 2

Einführung einer Entfernungspauschale: Die Km.-Pauschale ist mit Wirkung ab VZ 2001 in eine verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale umgewandelt worden. Soweit der Entfernungspauschale keine Aufwendungen des

Stpfl. gegenüberstehen oder die Aufwendungen niedriger sind als die Entfernungspauschale, zB weil die Wege zu Fuß oder mit dem Fahrrad zurückgelegt werden, handelt es sich um die fiktive Gewährung eines BA-Abzugs. Dies ist ein Systembruch, weil fiktive Kosten keine Aufwendungen in diesem Sinne sind und weil die BA-Abzugsbeschränkung des Abs. 5 an dieser Stelle in ihr Gegenteil verkehrt wird; zur weiteren Wertung der Entfernungspauschale, dem Zweck ihrer Typisierung sowie ihrer Verfassungsmäßigkeit s. § 9 Anm. 442, 443.

PASCH/HÖRETH/RENN, DStZ 2001, 305, sehen in der Höhe des Mehrbetrags gegenüber den tatsächlichen Aufwendungen eine „versteckte“ Subvention. SÖHN, FR 2001, 950, spricht davon, daß die neue Entfernungspauschale nicht nur verkehrsmittelunabhängig ist, sondern darüber hinaus auch *aufwendungsunabhängig*. Damit widerspreche sie einer leistungsfähigkeitskonformen Besteuerung, weil die wirtschaftliche (finanzielle) Leistungsfähigkeit nicht beeinträchtigt sei.

Vgl. auch § 9 Anm. 456.

Gleichstellung von Betriebsausgaben und Werbungskosten: Satz 2 gewährleistet durch die Verweisung auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 und Abs. 2 eine Gleichstellung von BA und WK im Bereich der Wege zwischen Wohnung und Betriebs-/Arbeitsstätte sowie der Familienheimfahrten.

Vgl. BVerfG v. 2.10.1969 – 1 BvL 12/68, BStBl. II 1970, 140; BFH v. 31.5.1978 – I R 69/76, BStBl. II 1978, 564; v. 13.7.1989 – IV R 55/88, BStBl. II 1990, 23; s. auch Anm. 1409.

Satz 2 beseitigt eine Gesetzeslücke: Die bis einschließlich 1995 existierende Anwendbarkeitsregelung war (wohl versehentlich) bei der Formulierung der Nr. 6 durch das JStG 1996 entfallen (zur entsprechenden Anwendung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 und Abs. 2 in den VZ 1996–2000 s. BMF v. 4.8.1999, BStBl. I 1999, 727).

b) Bedeutung des Satzes 3

1403

Satz 3 hat die bereits durch das JStG 1996 v. 11.10.1995 (s. Anm. 1400) ab VZ 1996 eingeführte Berechnung der Kürzung der Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie für Familienheimfahrten bei Benutzung eines Kfz. übernommen (vgl. BMF v. 21.1.2002, BStBl. I 2002, 148 Tz. 1).

Verhältnis zu Sätzen 1 und 2: Satz 3 beschränkt die nach Satz 2 (unter Verweis auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 und Abs. 2) abziehbaren Aufwendungen in den Fällen, in denen der Stpfl. die Wege mit einem Kfz. zurücklegt und diese Aufwendungen die Entfernungspauschale übersteigen (zu der in den VZ 1996–2000 geltenden Fassung der Nr. 6 s. Anm. 1405).

c) Kritik an der Regelung

1404

Da die Entfernungspauschale verkehrsmittel- und aufwendungsunabhängig zu gewähren ist (R 23 Abs. 1 Satz 3 EStR 2003; zur Erläuterung vgl. Anm. 1425 ff.), entschärft Nr. 6 nF die Problematik der „Kostendeckelung“. Abgesehen davon nimmt die Regelung aber – ebenso wie die Vorgängerregelung (dazu Anm. 1405) – eine in vielen Fällen nicht sachgerechte Pauschalierung vor:

Vielfahrer werden durch die Regelung begünstigt. Dies gilt namentlich für solche Stpfl., die mehr als 15 Tage monatlich zwischen Wohnung und Betriebsstätte pendeln. Stpfl., die diese Grenze unterschreiten und kein Fahrtenbuch führen, werden benachteiligt.

Beispiel: Listenpreis für ein ua. zu Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte genutztes betriebliches Kfz.: 25 000 €. Entfernung zwischen Wohnung und Betriebsstätte: 8 Km.

| | |
|---|-----------------|
| 1. Variante: Nutzung des Kfz. an 230 Tagen: 25 000 € × 0,03 vH × 12 Monate × 8 Km. = | 720 € |
| Entfernungspauschale für 230 Tage × 8 Km. (230 × 8 × 0,30) | <u>./ 552 €</u> |
| somit nicht abziehbare Aufwendungen | <u>168 €</u> |
| 2. Variante: Nutzung des Kfz. an 120 Tagen: 25 000 € × 0,03 vH × 12 Monate × 8 Km. = | 720 € |
| Entfernungspauschale für 120 Tage × 8 Km. (120 × 8 × 0,30) | <u>./ 288 €</u> |
| somit nicht abziehbare Aufwendungen | <u>432 €</u> |

Nr. 6 führt zum Teil zu einem vollständigen Abzugsverbot für Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten (glA BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 285e „(2) Listenpreisregelung und Entfernungspauschale“). Das gilt insbes. dann, wenn die tatsächlichen Kfz.-Aufwendungen gering sind, wie zB bei älteren oder abgeschriebenem Kfz. Da auch in diesen Fällen die nicht abziehbaren Aufwendungen gem. Nr. 6 pauschal nach dem Listenpreis ermittelt werden, übersteigen diese Beträge häufig die für die Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder für Familienheimfahrten anzusetzenden Beträge, so daß der Stpfl. trotz der aufwendungsunabhängigen Entfernungspauschale letztendlich keinen diesbezüglichen BA-Abzug vornehmen kann.

Beispiel: Listenpreis für ein ua. zu Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte genutztes betriebliches Kfz.: 30 000 €. Entfernung zwischen Wohnung und Betriebsstätte: 20 Km.; Nutzung an 180 Tagen. Das Kfz. wird auch zu Privatfahrten genutzt. Tatsächliche Kfz.-Kosten im VZ 2004: 4 000 €. Einschließlich der Nutzungsentnahme (vgl. § 6 Anm. 1203 ff.) ergibt sich folgende Berechnung:

| | |
|---|-------------------|
| – Privatnutzung: 30 000 € × 1 vH × 12 Monate = | 3 600 € |
| – Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte: 30 000 € × 0,03 vH × 12 Monate × 20 Km. = | 2 160 € |
| Entfernungspauschale für 180 Tage × 20 Km. × 0,30 = | <u>./ 1 080 €</u> |
| | 1 080 € |
| Summe | <u>4 680 €</u> |

Da die tatsächlichen Kfz.-Kosten nur 4 000 € betragen, werden auch nur 4 000 € für die Nutzungsentnahme und den nicht abziehbaren Teil der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte dem Gewinn hinzugerechnet („Kostendeckelung“; vgl. auch Anm. 1443 und § 6 Anm. 1203n). Das kommt einem Abzugsverbot der Kfz.-Aufwendungen gleich. Zur verfassungsrechtlichen Würdigung vgl. Anm. 1406.

Vgl. zur parallelen Problematik des Nutzungsentnahmewerts iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 BMF v. 12.5.1997 (BStBl. I 1997, 562), v. 4.8.1999 (BStBl. I 1999, 727 Rn. 13) und v. 21.1.2002 (BStBl. I 2002, 148 Rn. 14).

Nach BFH v. 24.2.2000 – III R 59/98 (BStBl. II 2000, 273) und FG Düss. v. 25.3.2003 (EFG 2003, 920, rkr.) liegt es in der Natur der Pauschalierung, daß die Regelung je nach Umständen des Einzelfalls günstige oder ungünstige Auswirkungen zeitige. Da die nachteiligen Auswirkungen durch Fahrtenbuchführung vermeidbar seien, mache dies die Regelung nicht verfassungswidrig. Der StGesetzgeber habe sich bei der Typisierung an seinen Gestaltungsspielraum gehalten.

Nr. 6 bewirkt neben der Ermittlung des Werts der Nutzungsentnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 den Ansatz eines weiteren Nutzungsvorteils,

weil die Berechnung typisierend und unabhängig vom Umfang der tatsächlichen Nutzung des Kfz. zu Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und zu Familienheimfahrten erfolgt. Lediglich die Entfernung zwischen Wohnung und Betriebsstätte wird als Faktor zugrunde gelegt.

Ähnlich SÖHN, FR 1997, 245, und BÖHLK-LANKES, BB 1997, 1122, der in der Listenpreisregelung im Rahmen von Nr. 6 im Ergebnis die Versteuerung eines Vorteils bei teureren Pkw. sieht.

Fahrtenbuchführung mit belegmäßigem Nachweis der Kfz.-Kosten nach Nr. 6 Satz 3 Halbs. 2 ermöglicht eine korrekte Zuordnung der Aufwendungen und verhindert die Benachteiligung durch die Listenpreismethode; vgl. Anm. 1448.

2. Bedeutung der Nr. 6 in der Fassung des JStG 1996 (VZ 1996–2000)

1405

Die für die VZ 1996–2000 anzuwendende Regelung in Nr. 6 idF des JStG 1996 v. 11.10.1995 (s. Anm. 1400) sah eine Beschränkung des Abzugs der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie für Familienheimfahrten in Höhe des nach dieser Norm zu ermittelnden Betrags vor (s. zum Wortlaut von Nr. 6 aF Anm. 1400).

Ziel der Regelung war es, das stl. Existenzminimum freizustellen und eine gewisse StVereinfachung umzusetzen (BTDrucks. 13/2100, 3; 13/1686, 8). Dem wurde die Vorschrift nicht gerecht. Zum einen war sie nicht geeignet, zur StFreistellung des Existenzminimums beizutragen und zum anderen führte sie zu einer Verkomplizierung des geltenden Rechts und nicht zu dessen Vereinfachung.

GLA E. SCHMIDT, FR 1995, 853; SCHULZ, DSrR 1996, 212; GUMPP, DSrR 1996, 213; BÖHLK-LANKES, BB 1997, 1122.

Zu kritisieren war an der Regelung, daß sie – ebenso wie Nr. 6 nF – in vielen Fällen eine nicht sachgerechte Pauschalierung vornahm (ausführlich Anm. 1404).

III. Verfassungsmäßigkeit der Nr. 6

1406

Die Regelung in Nr. 6 ist uE zT verfassungswidrig, und zwar sowohl idF des JStG 1996 (VZ 1996–2000) als auch idF des Ges. zur Einführung einer Entfernungspauschale v. 21.12.2000 (ab VZ 2001), da sich durch die Neufassung keine Änderungen in bezug auf die nach Satz 3 vorzunehmenden Kürzungen ergeben haben.

Nichtberücksichtigung tatsächlich entstandener Aufwendungen: Nr. 6 verstößt insofern gegen das objektive Nettoprinzip, als der pauschal ermittelte Wert insbes. bei älteren Fahrzeugen zu einem überhöhten Ansatz führt, der dann eine unverhältnismäßig hohe Kürzung der tatsächlich entstandenen Aufwendungen mit sich bringt (s. Anm. 1404). Damit ist nicht mehr gewährleistet, daß nur die Reineinkünfte, also diejenigen Einkünfte, die nach Abzug der tatsächlichen Aufwendungen verbleiben, besteuert werden (vgl. dazu sowie zur Herleitung des objektiven Nettoprinzips aus dem sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergebenden Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit § 2 Anm. 502 ff. sowie TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, 1993, 113, 501 und 591). Gleichwohl ist nicht zu erwarten, daß das BVerfG die Norm aus diesem Grunde für verfassungswidrig erklären wird. Nach stRspr. des BVerfG sind Pauschalierungen und Typisierungen zwar nur dann verfassungsrechtlich zulässig, wenn sie sich im Rahmen der Realität bewegen (vgl. BVerfG v. 7.12.1999 –

2 BvR 301/98, FR 2000, 48 [52 f.]). In dieser Hinsicht gesteht das BVerfG dem Gesetzgeber jedoch einen weiten Gestaltungsspielraum zu, so daß individuell gestaltbare Besonderheiten unberücksichtigt bleiben dürfen (BVerfG v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98 aaO [53]). Hiermit läßt sich auch Nr. 6 rechtfertigen.

So zB BFH v. 24.2.2000 – III R 59/98, BStBl. II 2000, 273; aA KANZLER, FR 2000, 618, der bereits die verwaltungseigene Deckelungsregelung für einen Beleg der Verfassungswidrigkeit der Vorschrift hält. Damit werde der Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip verschleiert. Ausweg sei aber wohl die Möglichkeit der Fahrtenbuchführung.

Siehe auch BFH v. 1.3.2001 – IV R 27/00, BStBl. II 2001, 403; v. 11.3.2002 – XI B 54/01, BFH/NV 2002, 1024; v. 29.7.2003 – XI B 4/03, BFH/NV 2003, 1577; v. 27.1.2004 – X R 43/02, BFH/NV 2004, 639: mögliche Übermaßbesteuerung wird einerseits durch die Begrenzung des pauschalen Nutzungswerts auf den Betrag der Gesamtkosten des Kfz. (Kostendeckelung) und andererseits durch den Nachweis der tatsächlichen Kosten mittels Fahrtenbuch abgewendet (sog. Escape-Klausel); zur Verfassungsmäßigkeit s. BVerfG v. 29.10.2002 – 2 BvR 434/01, StEd. 2002, 758, und die unter 2 BvR 524/04 noch anhängige Verfassungsbeschwerde.

Faktische Einbeziehung der privaten Nutzungsentnahme: NR. 6 verstößt auch insofern gegen das objektive Nettoprinzip, als der Ansatz der Privatanteile bei älteren Fahrzeugen letztendlich zu einer so hohen Kürzung der Kfz.-Aufwendungen führt, daß auch die Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten davon erfaßt werden (s. Anm. 1404). Denn die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten sind BA (s. Anm. 1408) und müssen folglich nach dem objektiven Nettoprinzip berücksichtigt werden. Der nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 zu ermittelnde Anteil für private Fahrten mit dem betrieblichen PKW kann und darf sich hierauf nicht auswirken, zumal eine derartige Kürzung nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 bei ArbN ebenfalls nicht vorzunehmen ist. Eine Durchbrechung dieses Grundsatzes ist uE nicht gerechtfertigt.

AA FG Münster v. 29.8.2001, EFG 2002, 312, rkr.: Die Kumulation der sog. 1 vH-Regelung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und der pauschalen Kürzung der geltend gemachten Aufwendungen für betrieblich genutzte Kfz. nach der sog. 0,03 vH-Regelung nach Nr. 6 für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte verstößt grundsätzlich nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 GG. Die Regelung in Nr. 6 soll gerade eine Gleichbehandlung der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (Arbeitsstätte) bei der Ermittlung der Gewinneinkünfte und der Überschubeinkünfte sicherstellen.

Die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit sind uE nicht verletzt. Die Regelung als solche ist im StRecht nicht neu. Die Stpfl. mußten sich nur auf eine andere Art der Berechnung des nicht abziehbaren Teils der Kfz.-Aufwendungen einstellen. Es entspricht stRspr., daß die Erwartung, das geltende Recht werde fortbestehen, nicht geschützt ist (s. BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 [88]; BGBl. I 1998, 725; s. auch Einf. ESt. Anm. 521 mwN).

Zur Verfassungsmäßigkeit der Listenpreisregelung in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 und 3, auf die Nr. 6 verweist, s. § 6 Anm. 1202c–1202d.

Sachlicher Geltungsbereich: Nr. 6 ist als Regelung des § 4 eine Gewinnermittlungsvorschrift. Nr. 6 Satz 3 (Nr. 6 aF) setzt voraus, daß ein Kfz. des Stpfl. zu seinem BV gehört. Das gilt unabhängig davon, ob sich das betriebliche Kfz. im

Eigentum des Stpfl. befindet und ob es sich um notwendiges oder um gewillkürtes BV oder um Umlaufvermögen (zB bei einem Kfz.-Händler) handelt.

Persönlicher Geltungsbereich: Nr. 6 gilt für unbeschränkt oder beschränkt estpfl. Personen. Die Beschränkung des BA-Abzugs für Fahrtaufwendungen zwischen Betriebsstätte und Wohnung gilt auch im Verhältnis einer PersGes. zu ihrem geschäftsführenden Gesellschafter (BFH v. 4.11.1986 – VIII R 1/84, BStBl. II 1987, 259).

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu weiteren Regelungen des § 4

1408

Abs. 4: Nr. 6 schränkt als *lex specialis* den in Abs. 4 vorgesehenen BA-Abzug ein. Abgrenzungsprobleme gibt es zu den unbegrenzt abziehbaren Aufwendungen für Geschäftsreisen und für Fahrten zwischen zwei Betriebsstätten (vgl. Anm. 1419).

Abs. 5 Satz 1: Nr. 6 enthält seit 1.1.2001 darüber hinaus eine in Abs. 5 Satz 1 bisher nicht gekannte abgeltende Pauschalierungsregelung. Entstehen dem Stpfl. keine oder geringere Aufwendungen, so läßt Nr. 6 in entsprechender Anwendung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 gleichwohl den Abzug der Entfernungspauschale als fiktive BA zu.

Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 (Aufwendungen für Segel- oder Motoryachten): Aufwendungen für Segel- oder Motoryachten unterliegen grds. dem unbegrenzten Abzugsverbot (vgl. Anm. 1320 ff.). Wird ein Motorboot (zur Definition s. Anm. 1321) für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder für Familienheimfahrten genutzt, ist die Regelung der Nr. 6 sinngemäß anzuwenden. Zwar beschränkt sich die Abzugsbegrenzung der Nr. 6 iVm. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 idF bis einschl. VZ 2000 nach ihrem Wortlaut auf landgebundene Kfz. Nr. 4 und Nr. 6 können jedoch nicht isoliert voneinander betrachtet werden. Bei weiter Auslegung der Nr. 4 wäre zwangsläufig das totale Abzugsverbot die Folge. Auf eine Abzugsbeschränkung für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder für Familienheimfahrten käme es dann nicht an. Die Frage ist seit 1.1.2001 gesetzlich weitgehend gelöst, weil seither auch für solche Fortbewegungsmittel die – verkehrsmittelunabhängige – Entfernungspauschale anzuwenden ist.

Der BFH sieht in seinem Urt. v. 10.5.2001 – IV R 6/00 (BStBl. II 2001, 575) insoweit eine planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes. Die FinVerw. wendet das Urteil allgemein an, s. H 23 (Motorboot) EStH 2004.

Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a aF (Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung): Eine Einschränkung hat Nr. 6 durch Nr. 6a zu keiner Zeit erfahren, da nach Nr. 6a die Regelungen der Nr. 6 ausdrücklich unberührt blieben. Die Fahrten gelten als solche zwischen einer entfernter liegenden Wohnung und der Betriebsstätte (R 23 Abs. 1 und 3 EStR iVm. R 42 und 43 LStR 2002).

Nr. 6a wurde durch das StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710) aufgehoben und ist letztmals für VZ 2002 anzuwenden (§ 52 Abs. 12); vgl. auch § 4 Anm. J 03–7.

Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b (Abzugsbeschränkungen bei häuslichem Arbeitszimmer): Ist ein häusliches Arbeitszimmer als Betriebsstätte iSd. Nr. 6 anzuerkennen, kann es sich bei den Aufwendungen für Fahrten von dieser Betriebsstätte zu einer weiter entfernten anderen Betriebsstätte um eine nicht der Abzugsbegrenzung unterliegende betriebliche Fahrt handeln. Nach stRspr. des BFH bildet ein häusliches Arbeitszimmer aber gewöhnlich eine untrennbare bauliche Ein-

§ 4 Anm. 1408–1409 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6: Wege zwischen Wohnung

heit mit dem Wohnteil und ist damit regelmäßig nicht als Betriebsstätte einzustufen (BFH v. 7.12.1988 – X R 15/87, BStBl. II 1989, 421); vgl. auch Anm. 1512.

Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 (unangemessene Aufwendungen): Das Abzugsverbot für unangemessene Aufwendungen ist ausdrücklich auf „andere als die in den Nummern 1 bis 6 und 6b bezeichneten Aufwendungen“ beschränkt. Soweit die Abzugsbeschränkung der Nr. 6 greift, findet daher eine Angemessenheitsprüfung nicht statt (s. Anm. 1617 aE).

Zur Angemessenheitsprüfung bei Kfz.-Kosten vgl. Anm. 1660).

1409 **2. Verhältnis zu weiteren einkommensteuerrechtlichen Vorschriften**

§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 und 3: Die Methode der Berechnung des nicht abzichbaren Teils der BA nach Nr. 6 aF und nach Nr. 6 Satz 3 (ab VZ 2001) erfolgt in Übereinstimmung mit der Berechnung der Nutzungsentnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 und 3. Die Anwendung zB der Listenpreismethode für Privatfahrten und der Fahrtenbuchmethode für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten oder umgekehrt ist nebeneinander nicht zulässig (vgl. § 6 Anm. 1202n). Rechtsfolge: Wird die Fahrtenbuchmethode nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 als nicht ordnungsgemäß anerkannt, ist sie auch für Nr. 6 Satz 3 nicht anwendbar und umgekehrt (vgl. § 6 Anm. 1203x).

§ 8 Abs. 2 Sätze 3–5: Es handelt sich um die Korrespondenzvorschrift für die Nutzung eines betrieblichen Kfz. zu privaten Fahrten im Rahmen der Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die WK (zB Fahrzeugstellung an ArbN); vgl. hierzu i. e. § 8 Anm. 70 ff.

§ 9 (Werbungskosten): Nr. 6 aF und Nr. 6 Sätze 2 und 3 (ab VZ 2001) nehmen Bezug auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 und Abs. 2. Die Regelungen sind daher auch für den Bereich der Nr. 6 unmittelbar anzuwendendes Recht. Darüber hinaus ist eine Konkurrenz zu den Aufwendungen für ein Kfz., das für berufliche Zwecke mitgenutzt wird, denkbar; ggf. ist nach der Veranlassung der einzelnen Fahrten aufzuteilen (§ 9 Anm. 447).

Nach BFH v. 10.5.2001 – IV R 6/00 (BStBl. II 2001, 575) ist in den Fällen, in denen allen Fahrten eine doppelte Veranlassung zugrunde liegt, eine Aufteilung 50: 50 geboten.

Zur Zuordnung von Aufwendungen zu mehreren Einkunftsarten vgl. Anm. 836.

Nach § 9 Abs. 2 können bestimmte geh- oder stehbehinderte Menschen ihre Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten in unbegrenzter Höhe als WK abziehen. Diese Abzugsregelung gilt über Nr. 6 aF und über Nr. 6 Sätze 2 und 3 (ab VZ 2001) auch für den Bereich der BA. Dabei ist der Gewinn nicht um Aufwendungen in Höhe des in Nr. 6 jeweils genannten positiven Unterschiedsbetrags zu erhöhen (BMF v. 12.5.1997, BStBl. I 1997, 562 Rn. 14; v. 21.1.2002, BStBl. I 2002, 148 Rn. 15).

§ 10 Abs. 1 Nr. 7 (Sonderausgaben): § 10 Abs. 1 Nr. 7 regelt den SA-Abzug von Aufwendungen des Stpfl. für seine Berufsausbildung oder Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf. Hierzu können auch Fahrtkosten gehören, wie zB die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung oder Arbeits-/Betriebsstätte und Ausbildungsstätte. Nr. 6 ist im Gegensatz zu anderen Regelungen des Abs. 5 Satz 1 im Katalog des § 10 Abs. 1 Nr. 7 nicht genannt. Allerdings gilt für den SA-Bereich seit 1.1.1997 die Regelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 und Abs. 2 bei Fahrten zwischen Wohnung und Ausbildungs- oder Weiterbildungsstätte sinngemäß (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 5 idF des JStG 1997 v. 20.12.1996, BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523), so daß vom Ergebnis her keine höheren Fahrtkosten als SA abzuziehen sind als im Vergleichsfall als BA

oder WK. Für VZ vor 1997 vgl. § 10 Anm. 303. Auch wenn weder die Regelung der Nr. 6 noch diejenigen des § 6 Abs. 1 Nr. 4 oder § 8 Abs. 2 Sätze 2–5 in § 10 Abs. 1 Nr. 7 genannt sind, müssen die Fahrten iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 7 im Fall der Anwendung der Fahrtenbuchregelung ordnungsgemäß aufgezeichnet und der belegmäßige Nachweis geführt werden (vgl. auch § 6 Anm. 1202h und 1203t).

§ 12 (nicht abziehbaren Ausgaben): Werden Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte zu privaten Zwecken unterbrochen, sind die Fahrtkosten insoweit nicht betrieblich, sondern privat veranlaßt. Sie können nach § 12 Nr. 1 nicht als BA abgezogen werden, und zwar auch dann nicht, wenn sie möglicherweise zum Teil betrieblich mit veranlaßt sind (vgl. auch § 6 Anm. 1202h).

§§ 33 ff. (außergewöhnliche Belastungen): FinVerw. und Rspr. lassen Kfz.-Kosten von behinderten Menschen unter bestimmten Voraussetzungen neben dem Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b als agB zum Abzug zu. Zu diesen möglicherweise abziehbaren Aufwendungen gehören die Kosten, die durch den Betrieb eines Kfz. veranlaßt sind (vgl. Anm. 934f.) und die weder BA noch WK sind. Da es sich bei den Aufwendungen für Wege, die unter die Regelung der Nr. 6 fallen, um BA handelt, sind sie von der Regelung der § 33 ff. nicht betroffen. Zum Abzug von Fahrtkosten als agB vgl. i. e. §§ 33 Anm. 69–71. Zur Begriffsbestimmung der abzugsberechtigten behinderten Menschen vgl. i. e. § 33b Anm. 42 ff.

3. Verhältnis zum KStG, GewStG und UStG

1410

Im Körperschaftsteuerrecht findet Nr. 6 keine Anwendung.

Die Gewerbesteuer bemißt sich gem. §§ 6 und 7 GewStG nach dem Gewerbeertrag. Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des EStG (oder des KStG) zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb. Damit gilt Nr. 6 mittelbar auch für das GewStG.

Die Umsatzsteuer ist Teil der Bemessungsgrundlage für die Berechnung des nicht abziehbaren Teils der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten bei Anwendung der Listenpreismethode. Denn Nr. 6 aF und Nr. 6 Satz 3 (ab VZ 2001) beziehen sich auf den inländ. Listenpreis des Kfz. iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2, der neben den Sonderausstattungen auch die USt. beinhaltet. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 sind Entnahmen mit dem Teilwert anzusetzen. Entsprechendes gilt für die Berechnung des Teilwerts der Nutzungsentnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2. Die hierauf entfallende USt. ist nach § 12 Nr. 3 EStG nicht abziehbar. Daraus ergibt sich, daß der Entnahme-Teilwert ein ustl. Nettowert ist. Für die Werte nach Nr. 6 Satz 3 kann nichts anderes gelten.

FG Rhld.-Pf. v. 22.9.1998, EFG 1999, 405, rkr., zur Nettobemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch; FG Münster v. 29.8.2001, EFG 2002, 352, rkr., zur Umsatzbesteuerung gem. Nr. 6 nicht abziehbarer Aufwendungen bei gemischt genutzten Kfz. Keine verfassungsrechtlichen Bedenken: BFH v. 30.7.2003 – X R 70/01, BFH/NV 2003, 1580; die dagegen eingelegte Verfassungsbeschwerde wurde nicht angenommen: BVerfG v. 30.6.2004 – 2 BvR 1931/03, nv.

► *Bis zum 31.3.1999* handelte es sich bei der Nutzung eines betrieblichen Kfz. zu Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und zu Familienheimfahrten in Höhe des ertragstl. nicht abziehbaren Teils der Aufwendungen um Aufwendungs-eigenverbrauch (§ 1 Abs. 2 Buchst. c UStG aF).

► *Ab 1.4.1999* ist diese Form der Eigenverbrauchsbesteuerung weggefallen. Stattdessen beschränkte § 15 Abs. 1b UStG idF des StEntlG 1999/2000/2002 den Vorsteuerabzug aus Aufwendungen für Fahrzeuge, die auch außerunterneh-

§ 4 Anm. 1410–1415 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6: Wege zwischen Wohnung

merisch genutzt wurden, auf 50 vH und auch die Besteuerung der nichtunternehmerischen Verwendung entfiel nach § 3 Abs. 9a Satz 2 UStG (s. auch Abschn. 192 Abs. 18 Nr. 2 Buchst. c UStR 2000). EuGH v. 29.4.2004 – Rs. C-17/01 (Sudholz), UR 2004, 315, hat entschieden, daß § 15 Abs. 1b UStG gegen die Vorgaben der 6. Richtlinie verstößt.

► *Zum 1.1.2004* wurde § 15 Abs. 1b UStG durch das StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710) wieder aufgehoben. Der Vorsteuerabzug für nach dem 1.1.2004 angeschaffte oder geleaste Kfz. ist wieder uneingeschränkt möglich. Gleichzeitig wurde § 3 Abs. 9a Satz 2 UStG gestrichen. Die private Nutzung des Kfz. ist daher wieder als unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG der Besteuerung zu unterwerfen. Die Änderungen des § 15 Abs. 1b und des § 3 Abs. 9a UStG haben keinen Einfluß auf die Behandlung der Aufwendungen iSd. Nr. 6.

1411

VI. Verfahrensfragen

Listenpreismethode oder Fahrtenbuchmethode: Nr. 6 aF und Nr. 6 Satz 3 (ab VZ 2001) sehen die Listenpreismethode als Regelmethode vor. Die Fahrtenbuchmethode als sog. „Escape-Klausel“ stellt die Ausnahme dar. Die Wahl der Fahrtenbuchmethode ist nur einheitlich für die gesamte Nutzung des jeweiligen Kfz. möglich (vgl. im übrigen § 6 Anm. 1202m–n).

Berechtigter: Die Ausübung des Wahlrechts steht dem Stpfl. zu, der die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 erfüllt. Sie ist an keine Form gebunden und kann bis zur Bestandskraft des StBescheids des betreffenden Veranlagungsjahrs erfolgen (zu weiteren Einzelheiten vgl. § 6 Anm. 1202n).

Grundsätzliches zur Ausübung von Wahlrechten vgl. auch Anm. 549 ff.

1412–1414 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Satz 1:

Abzugsverbot für Aufwendungen für die Wege des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten als Grundsatz

1415

I. Aufwendungen des Steuerpflichtigen

Zu den vom BA-Abzug ausgeschlossenen Aufwendungen (zum Begriff der Aufwendungen s. Anm. 751–756) gehören

- ▷ tatsächlich entstandene Kosten bei der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel, wie zB Aufwendungen für Fahrkarten oder Flugtickets, Zeitkarten und Netzkarten,
- ▷ Taxikosten,
- ▷ bei Benutzung eines Kfz., eines Motorrads, Mopeds, Motorrollers oder eines Fahrrads die Selbstkosten aus den Gesamtaufwendungen für das jeweilige Fahrzeug einschl. der sog. festen Kosten und der AfA (s. Anm. 930 ff.).

II. Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten

1. Begriffe

1416

Nr. 6 stellt seit VZ 2001 auf die Wege ab, die der Stpfl. zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten zurücklegt. Das war erforderlich, um die Abgeltung durch die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale (vgl. Nr. 6 Satz 2 iVm. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 Sätze 1–6 und Abs. 2) zu ermöglichen (zur Rechtsentwicklung s. Anm. 1400).

Wege: Hierunter fällt die Entfernung, die der Stpfl. zwischen Wohnung und Betriebsstätte zurücklegt. Ob ein Verkehrsmittel benutzt wird und ggf. welches Verkehrsmittel benutzt wird, ist ab dem VZ 2001 unbedeutend.

Wohnung: Zum Begriff der Wohnung vgl. § 1 Anm. 63. Der BFH legt den Begriff der Wohnung in bezug auf Fahrten/Wege zwischen Wohnung und Betriebs-/Arbeitsstätte sehr weit aus; vgl. hierzu ausführlich § 9 Anm. 452.

Betriebsstätte: Das EStG enthält keine Definition der Betriebsstätte. Die Definition aus der AO, nach der unter einer Betriebsstätte „jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit des Unternehmens dient“ (§ 12 Satz 1 AO), zu verstehen ist, ist für Zwecke der Nr. 6 ungeeignet (BFH v. 13.7.1989 – IV R 55/88, BStBl. II 1990, 23). Räumlichkeiten, die in den Wohnbereich und damit in die private Sphäre des Stpfl. eingebunden bleiben, sind ungeachtet der Art und des Umfangs ihrer beruflichen oder betrieblichen Nutzung keine Betriebsstätte iSd. Nr. 6 (vgl. anstatt vieler BFH v. 16.2.1994 – XI R 52/91, BStBl. II 1994, 468 mwN; zur Abgrenzung zwischen Betriebsstätte und häuslichem Arbeitszimmer vgl. ausführlich Anm. 1512). Die Definition der Betriebsstätte muß für estl. Zwecke nach Sinn und Zweck des Gesetzes gefunden werden. Im Zusammenhang mit Geschäftsreisen ist Betriebsstätte – anders als in § 12 AO – als die von der Wohnung getrennte Betriebsstätte zu sehen (R 23 Abs. 1 Satz 6 EStR 2003). Danach kommt als Betriebsstätte des Stpfl. der Schwerpunkt seiner beruflichen Existenz bzw. seiner geschäftlichen Tätigkeit in Frage. Das ist der Ort, an dem oder von dem aus die betrieblichen Leistungen erbracht werden, die den stbaren Einkünften zugrunde liegen (R 23 Abs. 1 Satz 7 EStR 2003). Eine abgrenzbare Fläche oder Räumlichkeit und eine hierauf bezogene eigene Verfügungsmacht des Stpfl. ist nicht erforderlich. Der Sitz der Geschäftsleitung ist dabei nur ein Indiz. Verfügt ein im Wege eines Dienstvertrags beschäftigter Unternehmer nicht über eine eigene Betriebsstätte, ist der Ort, an dem er die geschuldete Leistung zu erbringen hat, als Betriebsstätte des Unternehmers anzusehen.

Betriebsstätte eines Hörgeräteakustikers mit Beratung und Anpassung der Geräte ist dort, wo diese Dienstleistung am Kunden vor Ort ausgeübt wird (BFH v. 15.9.1988 – IV R 116/85, BStBl. II 1989, 276); Betriebsstätte eines Fußballtrainers ist der jeweilige Trainingsort (BFH v. 13.7.1989 – IV R 55/88, BStBl. II 1990, 23); Betriebsstätte eines Schornsteinfegermeisters ist der jeweilige Kehrbezirk (BFH v. 19.9.1990 – X R 110/88, BStBl. II 1991, 208, und v. 19.8.1998 – XI R 90/96, BFH/NV 1999, 41); Betriebsstätte eines Ausbeiners ist der Schlachthof (BFH v. 19.9.1990 – X R 44/89, BStBl. II 1991, 97); Betriebsstätte eines Markthändlers ist der jeweilige Marktstand (BFH v. 18.9.1991 – XI R 34/90, BStBl. II 1992, 90); Betriebsstätte eines freiberuflich tätigen Belegarztes ist das Krankenhaus (BFH v. 9.3.1993 – I B 136/92, Juris); Betriebsstätte eines freiberuflichen EDV-Dozenten ist die jeweilige Schule (BFH v. 27.10.1993 – I R 99/92, BFH/NV 1994, 701); Betriebsstätte eines Lotsen ist die jeweilige Einsatzstelle (BFH v. 31.7.1996 – XI R 5/95, BFH/NV 1997, 279); R 23 Abs. 1 Satz 8 EStR 2003

§ 4 Anm. 1416–1419 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6: Wege zwischen Wohnung

spricht beim See- oder Hafenslotsen vom Lotsrevier oder der Lotsenstation als Betriebsstätte.

Familienheimfahrten: Der Begriff der Familienheimfahrt stammt aus dem Bereich der doppelten Haushaltsführung. Familienheimfahrt und doppelte Haushaltsführung sind in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 2 und 3 definiert (s. hierzu ausführlich § 9 Anm. 520). Familienheimfahrten sind – wie andere Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte im Rahmen der Nr. 6 – keine Privatfahrten; die Aufwendungen für solche Fahrten sind daher grds. BA. Ihr Abzug ist nach Nr. 6 Satz 2 und – bei Benutzung eines Kfz. – nach Satz 3 Halbs. 1, 2. Fall der Höhe nach begrenzt. Diese Begrenzung ist nicht mit der privaten Nutzungsentnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 und 3 abgegolten, sondern besonders zu erfassen.

1417 2. Abgrenzung zur Privatfahrt

Privatfahrten sind die nicht aus betrieblichem Anlaß durchgeführten Fahrten. Dazu gehören auch privat veranlaßte Umwegfahrten bei Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie bei Geschäftsreisen. Gleiches gilt für privat veranlaßte Mehrkilometer bei Vorhandensein mehrerer Wohnungen sowie Familienheimfahrten, die über die einmal wöchentlich anzuerkennende Fahrt hinausgehen. Zu den Privatfahrten gehören auch Mehrfach- oder Zwischen(heim)fahrten (vgl. Anm. 1431). Die auf Privatfahrten entfallenden Aufwendungen sind nicht betrieblich veranlaßt und damit keine BA (vgl. auch die deklaratorische Regelung des § 12 Nr. 1 Satz 2).

1418 3. Abgrenzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Aus der Systematik des EStG ergibt sich, daß Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte keine Privatfahrten sind (vgl. § 9 Anm. 440, 442). Legt ein Stpfl., der sowohl Einkünfte aus einer der Einkunftsarten nach § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 als auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt, von seiner Wohnung aus Teilstrecken zu seiner Betriebsstätte sowie zu seiner Arbeitsstätte zurück, sind die dafür stl. maßgeblichen Abzugsbeträge aufzuteilen (zB angestellter Chefarzt mit Privatsprechstunde). Liegen Betriebsstätte und Arbeitsstätte an verschiedenen Orten und ist eine Teilstrecke von der Wohnung bis zur Betriebsstätte auch dann zurückzulegen, um von hier aus zur Arbeitsstätte zu gelangen, ist die erste Teilstrecke für den BA-Abzug und die zweite Teilstrecke für den WK-Abzug maßgebend. Entsprechendes gilt, wenn eine Teilstrecke von der Wohnung zunächst bis zur Arbeitsstätte auch dann zurückzulegen ist, um von hier aus zur Betriebsstätte zu gelangen. In diesem Fall ist die erste Teilstrecke für den WK-Abzug und die zweite Teilstrecke für den BA-Abzug maßgebend. Trotz der begrenzten Fahrtstrecke von der jeweils zuerst angefahrenen Arbeits- oder Betriebsstätte zur weiter entfernt liegenden Betriebs- oder Arbeitsstätte unterliegen die Aufwendungen insgesamt der Abzugsbegrenzung (BFH v. 25.2.1988 – IV R 135/85, BStBl. II 1988, 766).

1419 4. Geschäftsreise und Fahrten zwischen Betriebsstätten

Nr. 6 gilt nicht für Geschäftsreisen oder für Fahrten zwischen Betriebsstätten (R 23 Abs. 1 Satz 5 EStR 2003).

Eine Geschäftsreise ist ein Ortswechsel einschl. der Hin- und Rückfahrt aus Anlaß einer vorübergehenden auswärtigen Tätigkeit. Sie setzt voraus, daß sich der Stpfl. von dem Ort, an dem sich seine Betriebsstätte befindet, oder von einem Ort, den er aus betrieblichen Gründen aufgesucht hat, zu betrieblichen

Zwecken vorübergehend an einen anderen Ort ohne Betriebsstätte oder von einem anderen, aus betrieblichen Gründen aufgesuchten Ort zur Betriebsstätte zurück begibt (ausführlich zur Geschäftsreise Anm. 960ff). Die Unterbrechung der Fahrt zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder umgekehrt aus betrieblichem Anlaß, zB zum Zweck eines Mandantenbesuchs, der Vorteil der Verlängerung der Arbeitszeit durch Verkürzung der Fahrzeit bei Benutzung eines Kfz., der Aktentransport von der Betriebsstätte zur Wohnung zum dortigen Aktenstudium oder der jederzeit mögliche Zugriff auf das Kfz. für betriebliche Fahrten von der Betriebsstätte aus macht die Fahrt nicht zur Geschäftsreise (BFH v. 17.2.1977 – IV R 87/72, BStBl. II 1977, 543; v. 22.6.1995 – IV R 74/94, BFH/NV 1996, 117).

Fahrten zwischen Betriebsstätten sind nicht nach Nr. 6, sondern nach den für Reisekosten maßgebenden Gesichtspunkten zu beurteilen (Anm. 960ff.). Ob der Stpfl. am Ort seiner Wohnung eine Betriebsstätte unterhält, von der aus er dann zu einer weiteren Betriebsstätte fährt, hängt von zahlreichen Merkmalen ab. Dazu gehören insbes.:

- räumliche Integration der „häuslichen Betriebsräume“ in die Wohnung,
- Größe der in der Nähe der Wohnung oder in der Wohnung befindlichen Betriebsfläche,
- Beschäftigung von Arbeitnehmern,
- Ausstattung der betrieblichen Räume zB mit Produktionsmaschinen,
- Ort des Schwerpunkts der betrieblichen/beruflichen Betätigung,
- Art der Tätigkeit (BFH v. 27.10.1993 – I R 99/92, BFH/NV 1994, 701).

Ist danach eine Fahrt zwischen Betriebsstätten zu bejahen, so wird die Abziehbarkeit der dafür anfallenden Aufwendungen regelmäßig nicht dadurch beschränkt, daß sich eine der Betriebsstätten am Hauptwohnsitz des Stpfl. befindet (BFH v. 29.3.1979 – IV R 137/77, BStBl. II 1979, 700).

Die Fahrtkosten eines freiberuflichen Ingenieurs vom Büro im Wohnhaus zu seinen Auftraggebern sind nicht als Fahrten zwischen zwei Betriebsstätten anzusehen. Räumlichkeiten, die in den Wohnbereich und damit in die private Sphäre des Stpfl. eingebunden bleiben, sind ungeachtet der Art und des Umfangs ihrer betrieblichen Nutzung keine Betriebsstätte iSd. Nr. 6 (BFH v. 25.11.1999 – IV R 44/99, BFH/NV 2000, 699).

Zur Abgrenzung einer Fahrt zwischen Wohnung und Betriebsstätte und einer Geschäftsreise eines Betreibers mehrerer Hotels und Raststätten vgl. BFH v. 4.11.1986 – VIII R 1/84, BStBl. II 1987, 259. Dto. zu einem Rechtsanwalt, der seine freiberufliche Tätigkeit sowohl in seiner Kanzlei als auch in seiner Wohnung ausübt, vgl. BFH v. 7.11.1991 – IV R 110/88, StRK EStG 1975 § 4 Abs. 5 R. 40. Dto. zur morgendlichen Fahrt eines Gemüsehändlers von der Wohnung zu seinem Geschäftslokal mit Umweg über den Gemüsegroßmarkt, vgl. BFH v. 10.12.1992 – XI R 13/92, BFH/NV 1993, 473. Dto. zu den Aufwendungen eines Arztes für das Zurücklegen der regulären Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Praxis, wenn die Fahrten zur Erledigung von Hausbesuchen unterbrochen werden, als Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, vgl. BFH v. 22.6.1995 – IV R 74/94, BFH/NV 1996, 117. Dto. zu Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte eines Narkosearztes, der von seinem Wohnhaus aus unterschiedliche Arztpraxen aufsucht, vgl. FG Ba.-Württ. v. 12.12.2002, EFG 2003, 600, rkr.).

Besteht ein Gewerbebetrieb aus mehreren Geschäfts- und Verkaufsstellen am Wohnort des Stpfl. sowie an anderen Orten, von denen wöchentlich jeweils eine geöffnet ist und die anderen geschlossen sind, so sind die Fahrten des Gewerbetreibenden zur jeweiligen auswärtigen Geschäftsstelle keine Geschäftsreisen, sondern Fahrten von der Wohnung zu einer Betriebsstätte (BFH v. 15.9.1988 – IV R 116/85, BStBl. II 1989, 276).

§ 4 Anm. 1419–1424 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6: Wege zwischen Wohnung

Eine zusätzlich zur Fahrt zwischen Wohnung und Betriebsstätte durchgeführte Zwischenheimfahrt ist keine Geschäftsreise (BFH v. 11.9.2003 – VI B 101/03, BStBl. II 2003, 893).

Hat der Gesellschafter einer PersGes. am Ort seiner Wohnung ein weiteres (Einzel-) Unternehmen und sucht er dieses jeweils vor Beginn der Fahrten auf, handelt es sich nicht um Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte mit der Folge, daß die Aufwendungen unbeschränkt abziehbar sind (BFH v. 4.11.1986 – VIII R 1/84, BStBl. II 1987, 259).

Fahrten zwischen Wohnung und mehreren Betriebsstätten: Das BA-Abzugsverbot, der beschränkte BA-Abzug und die Regelung zur Entfernungspauschale gelten jedoch, wenn der Stpfl. von seiner Wohnung aus nicht regelmäßig dieselbe Betriebsstätte, sondern verschiedene Betriebsstätten aufsucht; wegen der Berechnung bei Nutzung eines Kfz. vgl. Anm. 1432.

Dies betrifft zB Wege zwischen Wohnung und zwei oder drei regelmäßigen Betriebsstätten (hier: Schlachthöfe) eines selbstständigen Ausbeiners (BFH v. 19.9.1990 – X R 44/89, BStBl. II 1991, 97).

Aufwendungen eines Unternehmers für Fahrten zwischen mehreren beruflichen Niederlassungen sind in vollem Umfang als BA abziehbar; Niederlassung am Hauptwohnsitz des Unternehmers führt nicht zur Abzugsbegrenzung (BFH v. 29.3.1979 – IV R 137/77, BStBl. II 1979, 700; v. 16.12.1998 – IV B 42/98, BFH/NV 1999, 615). Das gilt selbst dann, wenn sich eine Betriebsstätte und die Wohnung des Unternehmers auf demselben Grundstück oder in demselben Gebäude befinden (BFH v. 11.12.1987 – III R 183/84, BFH/NV 1988, 357); s. aber Abgrenzung bei häuslichem Arbeitszimmer Anm. 1512.

1420 5. Wege zwischen Wohnung und ständig wechselnden Betriebsstätten

Nr. 6 gilt nicht für Wege zwischen Wohnung und ständig wechselnden Betriebsstätten. Um ständig wechselnde Betriebsstätten handelt es sich zB bei einem selbstständigen Reisevertreter. Für die Annahme einer regelmäßigen Betriebsstätte iSd. Nr. 6 fehlt es in solchen Fällen an der erforderlichen zeitlichen Nachhaltigkeit der Tätigkeit an einem solchen Ort. Das gilt auch dann, wenn die zahlreichen Betätigungsstätten in zeitlichen Abständen gelegentlich wieder aufgesucht werden. Zur Behandlung der Fahrtkosten vgl. im übrigen Anm. 964 und zu Mehraufwendungen für die Verpflegung bei Einsatzwechsel- oder Fahrttätigkeit Anm. 1374.

Die Voraussetzungen für ständig wechselnde Betriebsstätten sind zB nicht gegeben bei Ausbeinern, die regelmäßig in verschiedenen Schlachthöfen arbeiten (BFH v. 19.9.1990 – X R 44/89, BStBl. II 1991, 97) oder bei einem selbstständigen Arzt, der – ohne eine eigene Praxis zu unterhalten – bei anderen Ärzten im Umkreis von 25 Km. Praxisvertretungen übernimmt (BFH v. 5.11.1987 – IV R 180/85, BStBl. II 1988, 334) sowie bei einem Narkosearzt, der von seinem Wohnhaus aus unterschiedliche Arztpraxen aufsucht (FG Ba.-Württ. v. 12.12.2002, EFG 2003, 600, rkr.).

1421–1424 Einstweilen frei.

C. Erläuterungen zu Satz 2: Abgeltung der Aufwendungen durch eine Entfernungspauschale

I. Grundsatz

1425

Satz 2 definiert die Ausnahme vom allgemeinen Abzugsverbot des Satzes 1. Er erklärt die Regelungen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 Sätze 1–6 und Abs. 2 und damit die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale aus dem WK-Bereich für den BA-Abzug entsprechend für anwendbar (vgl. § 9 Anm. 456 ff.). Wegen der Verkehrsmittelunabhängigkeit gilt Satz 2 auch für Kfz., unabhängig davon, ob diese zum BV des Stpfl. gehören oder nicht. Die Berechnung des nicht als BA abziehbaren Teils der Aufwendungen, wenn diese die Höhe der abziehbaren Entfernungspauschale übersteigen, regelt Satz 3 (Anm. 1438 ff.).

II. Abgeltung

1426

Die Entfernungspauschale gilt sämtliche Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie für Familienheimfahrten ab; das gilt zB für die Aufwendungen bei Benutzung des ÖPNV oder für Parkgebühren für das Abstellen des Fahrzeugs während der Arbeitszeit (Satz 2 iVm. § 9 Abs. 2 Satz 1; vgl. ausführlich § 9 Anm. 457 und 630 ff.). Aufwendungen, die über die Entfernungspauschale hinausgehen, dürfen nur abgezogen werden, soweit sie für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel angefallen sind und den als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen (Satz 2 iVm. § 9 Abs. 2 Satz 2).

Nicht abgegolten sind zB Flugkosten, weil die Entfernungspauschale für Flugstrecken nicht gilt (Satz 2 iVm. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3; vgl. hierzu § 9 Anm. 458). Ebenfalls nicht abgegolten sind Unfallkosten (vgl. Anm. 1000 ff.). Diese sind unverändert weiterhin zusätzlich zur Entfernungspauschale zu berücksichtigen.

Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des FinAussch. des Deutschen BT, Einzelbegründung zu Art. 1 § 9 Abs. 2 EStG, BTDrucks. 14/4631, 11; vgl. aber krit. § 9 Anm. 631; glA APITZ, FR 2001, 461; GOYDKE, Stbg. 2001, 311; HARDER-BUSCHNER/GOYDKE, NWB F. 6, 4217; DRENECK, DB Beilage 1/2001, 3; HARTMANN, INF 2002, 263; aA BIBER, EStB 2001, 71; KETTLER, DSStZ 2002, 676; URBAN, DSStZ 2004, 741 zu Unfallkosten.

III. Entsprechende Anwendung von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 Sätze 1–6 und Abs. 2

1. Berechnung der Entfernungspauschale

1427

Die Entfernungspauschale ist nur für volle Kilometer der Entfernung zu berechnen; ab VZ 2004 beträgt sie 0,30 €, und zwar ohne Unterscheidung nach Wegen zwischen Wohnung und Betriebsstätte einerseits und Familienheimfahrten andererseits (Nr. 6 Satz 2 iVm. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 und Nr. 5 Satz 4 idF des HBeglG 2004). Bis einschl. VZ 2003 betrug die Entfernungspauschale für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte für die ersten 10 Km. jeweils 0,36 € (bis 31.12.2001: 0,70 DM) und ab dem 11. Km. 0,40 € (bis

§ 4 Anm. 1427–1429 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6: Wege zwischen Wohnung

31.12.2001: 0,80 DM). Für Familienheimfahrten betrug sie einheitlich 0,40 € (bis 31.12.2001: 0,80 DM) je Entfernungskilometer.

Berechnung:

| | | |
|--|------------------------------|-----------------------------|
| Anzahl der Tage, an denen der Stpfl. Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte zurücklegt | × volle Entfernungskilometer | × Entfernungs- pauschale |
|--|------------------------------|-----------------------------|

Zur Höhe der Entfernungspauschale und zu ihrer Berechnung vgl. im übrigen ausführlich § 9 Anm. 457.

Zur Bestimmung der maßgeblichen Wegstrecke als „kürzeste“ Straßenverbindung vgl. ausführlich § 9 Anm. 459.

1428 **2. Umfang der Wege und Umwegfahrten**

Zu den Wegen zwischen Wohnung und Betriebsstätte gehören die Strecken, die der Stpfl. bei Beginn und nach Beendigung der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit zurücklegt. Der Begriff setzt voraus, daß die Wohnung Ausgangs- und Endpunkt des Wegs (der Fahrt) ist. Dazu können auch Wege zwischen der Wohnung und einer weiter abgelegenen Betriebsstätte gehören. Werden betrieblich bedingte Umwegfahrten durchgeführt, sind die dafür entstandenen – zusätzlichen – Aufwendungen uneingeschränkt als BA abziehbar. Die Umwegfahrt macht jedoch nicht die Gesamtfahrt zur Geschäftsfahrt.

BFH v. 17.2.1977 – IV R 87/72, BStBl. II 1977, 543, zu einem Rechtsanwalt, der anlässlich seiner Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte Termine bei Gerichten und Behörden erledigt; BFH v. 25.3.1988 – III R 96/85, BStBl. II 1988, 655, zu einem Gewerbetreibenden, der seine Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte vielfach aus beruflichen Anlässen unterbrochen hat; BFH v. 10.12.1992 – XI R 13/92, BFH/NV 1993, 473, zu einem Gemüsehändler, der auf dem Weg zu seinem Geschäftslokal erst zum Großmarkt fährt; BFH v. 22.6.1995 – IV R 74/94, BFH/NV 1996, 117, zu einem Arzt, der auf dem Weg zwischen Wohnung und Praxis Hausbesuche macht; H 23 (Miterledigung betrieblicher Angelegenheiten) EStH 2004. GlA DRENSECK, DB Beilage 1/2001, 3, zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eines ArbN.

Die Einbeziehung von Umwegstrecken ist auch bei Fahrgemeinschaften mit dem Ehegatten nicht mehr möglich (Nr. 6 Satz 2 iVm. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 und BMF v. 11.12.2001, BStBl. I 2001, 994 Tz. 1.5). Vielmehr kann jeder Teilnehmer der Fahrgemeinschaft – auch der Ehegatte – für sich die Entfernungspauschale in Anspruch nehmen, und zwar in Höhe der für jeden einzelnen maßgebenden „kürzesten“ Straßenverbindung (vgl. ausführlich § 9 Anm. 459).

Bis einschl. VZ 2000 war die Einbeziehung einer Umwegstrecke bei einer Fahrgemeinschaft mit dem Ehegatten möglich. Die Fahrtkosten für die Arbeitstage, an denen die Ehegatten gemeinsam gefahren sind, konnten insgesamt nur bei einem Ehegatten oder nach gemeinsamer Wahl der Ehegatten bei jedem Ehegatten gesondert berücksichtigt werden (R 23 Abs. 1 EStR 1999 iVm. H 23 [Abzug von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und ...] EStH 2000).

1429 **3. Benutzung einer Fährverbindung**

Nach Tz. 1.4 des BMF-Schr. v. 11.12.2001 (BStBl. I 2001, 994) ist die Fährverbindung in die Entfernungsberechnung nur einzubeziehen, soweit sie zumutbar erscheint und wirtschaftlich sinnvoll ist. Die Fahrtstrecke der Fährere soll danach allerdings nicht Teil der maßgebenden Entfernung sein; statt dessen soll der Stpfl. ohne Höchstbetragsbeschränkung die Fährkosten ansetzen können (vgl. auch GOYDKE, Stbg. 2001, 311 mit Beispiel). UE liegt hierin ein Widerspruch. Entweder ist die Fährverbindung in die Entfernungsberechnung mit einzubezie-

hen, dann aber doch mit der Entfernung, die die Fähre zurücklegt; eine andere Art der Einbeziehung käme in der Systematik einer verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale einer Nicht-Einbeziehung gleich. UE ist daher die Fährverbindung – zusätzlich zu dem auf der Straße zurückgelegten Weg zum Anleger – mit der vom Schiff zurückgelegten Strecke zu berücksichtigen. Soweit die tatsächlichen Fährkosten die für die Fährstrecke berücksichtigte Entfernungspauschale übersteigen, sind diese dann zusätzlich anzusetzen.

4. Mehrere Wohnungen

1430

Nach Nr. 6 Sätze 2 und 3, jeweils iVm. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 6, sind bei Vorhandensein mehrerer Wohnungen Wege von einer Wohnung, die nicht der Betriebsstätte am nächsten liegt, zur Betriebsstätte nur zu berücksichtigen, wenn sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Stpfl. bildet und nicht nur gelegentlich aufgesucht wird. Darüber hinaus prägt die private Mitveranlassung der Aufwendungen nicht unwesentlich deren Charakter. Die Entfernungspauschale ist nur für die „kürzeste“ Straßenverbindung von der Wohnung, die den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Stpfl. bildet, zur Betriebsstätte als BA abzuziehen (Satz 2 iVm. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4). Mit einem Kfz. gefahrene Mehrkilometer gehören in diesen Fällen zu den Privatfahrten. Mehraufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel, die dadurch entstehen, daß der Stpfl. den privat veranlaßten weiteren Weg zwischen der weiteren Wohnung und seiner Betriebsstätte zurücklegt, gehören insoweit zu den nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung nach § 12 Nr. 1 Satz 2.

Zur Problematik bei Vorhandensein „mehrerer Wohnungen“ iSd. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 6 vgl. ausführlich § 9 Anm. 462.

5. Berechnung pro Arbeitstag

1431

Nach Nr. 6 Satz 2 iVm. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 gilt die Entfernungspauschale die Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte für jeden Arbeitstag ab. Daraus folgt, daß der Stpfl. die Aufwendungen täglich nur einmal in Abzug bringen darf. Die bis einschl. VZ 2000 gültige Regelung, daß bei einer mindestens vierstündigen Unterbrechung der Arbeitszeit auch mehr als eine Fahrt pro Arbeitstag geltend gemacht werden durfte, ist zum 1.1.2001 weggefallen (Nr. 6 Satz 2 iVm. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 Halbs. 1 und BMF v. 11.12.2001, BStBl. I 2001, 994 Tz. 1.7). Das gilt auch bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel, und zwar auch dann, wenn mehrere Einzelfahrtscheine pro Tag erworben werden. In jedem Fall können auch bei Einzelnachweis der Kosten nur die Aufwendungen für eine Hin- und eine Rückfahrt pro Tag geltend gemacht werden.

Vgl. die Gesetzesbegründung zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 in BTDrucks. 14/4242, 5 f. sowie § 9 Anm. 457; vgl. auch GOYDKE, Stbg. 2001, 311. Die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale greift auch dann ein, wenn wegen atypischer Arbeitszeiten Fahrten zwischen Wohnung und Betriebs- oder Arbeitsstätte zweimal arbeitstäglich erfolgen, wie zB bei einem Opernsänger (BFH v. 11.9.2003 – VI B 101/03, BStBl. II 2003, 893). PASCH/HÖRETH/RENN, DStZ 2001, 305, sehen darin für bestimmte Berufsgruppen eine unbillige Härte. Zur Ausnahme für behinderte Menschen vgl. Anm. 1434.

Stl. nicht zu berücksichtigende Mehrfach- oder Zwischen(heim)fahrten gehören zu den Privatfahrten. Bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel sind die Aufwendungen insoweit nicht als BA abziehbar. Bei Benutzung eines Kfz., für das Satz 3 anzuwenden ist, sind solche Fahrten bei Anwendung der sog. Listenpreismethode mit der 1 vH-Regelung abgegolten. Bei Anwendung der sog. Fahrten-

§ 4 Anm. 1431–1433 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6: Wege zwischen Wohnung

buchmethode sind sie als Privatfahrten im Fahrtenbuch zu vermerken (vgl. § 6 Anm. 1203p ff.).

1432 **6. Berechnung pro Betriebsstätte**

Gilt die Regelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 im WK-Bereich pro Arbeitsstätte (vgl. BMF v. 11.12.2001, BStBl. I 2001, 994 Tz. 1.8), so gilt sie durch die analoge Anwendung durch Nr. 6 Satz 2 im Bereich der BA pro Betriebsstätte (zur Definition der Betriebsstätte iSd. Nr. 6 vgl. Anm. 1416). Hat ein Stpfl. mehrere Betriebsstätten und kehrt er vor dem Aufsuchen der anderen Betriebsstätte am selben Arbeitstag zu seiner Wohnung zurück, ist die zusätzliche Fahrt zu der anderen Betriebsstätte zusätzlich im Wege der Entfernungspauschale zu erfassen. Fährt er zunächst zu der einen Betriebsstätte und von dort zur nächsten Betriebsstätte, handelt es sich bei der Fahrt zur zweiten Betriebsstätte um eine Geschäftsfahrt, für die die entstandenen Kosten unbegrenzt als BA abgezogen werden können. Fährt er von der zweiten Betriebsstätte nach Beendigung seiner betrieblichen Tätigkeit nach Hause, ist für diesen Tag die Entfernungspauschale aus der Hälfte der Summe der Entfernung zur ersten Betriebsstätte und der Entfernung zwischen Wohnung und zweiter Betriebsstätte zu berechnen.

Beispiel: Ein Stpfl. hat zwei Betriebsstätten. Die Entfernung zwischen seiner Wohnung und der ersten Betriebsstätte beträgt 35,8 Km. Die Entfernung zwischen seiner Wohnung und der zweiten Betriebsstätte beträgt 68,3 Km. Er fährt arbeitsmäßig beide Betriebsstätten an, jedoch fährt er zwischendurch regelmäßig nicht nach Hause. Der Stpfl. benutzt sein eigenes Kfz., und zwar an 240 Arbeitstagen.

Die Entfernungspauschale ist für den VZ 2003 wie folgt zu berechnen:

$$\frac{1}{2} \text{ von } (35,8 \text{ Km.} + 68,3 \text{ Km.}) = 52,05 \text{ Km.}$$

| | | |
|----------------------------|---------------|---------------|
| 240 Tage × 10 Km. × 0,36 € | 864 € | |
| 240 Tage × 42 Km. × 0,40 € | <u>4032 €</u> | <u>4896 €</u> |

1433

IV. Höchstbetrag

Die Gewährung der Entfernungspauschale ist für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte der Höhe nach begrenzt auf 4500 € im Kj. (VZ 2002/2003: 5112 €, VZ 2000/2001: 10000 DM). Ein höherer Betrag ist nur anzusetzen, wenn ein eigenes oder ein zur Nutzung überlassenes Kfz. benutzt wird (Nr. 6 Satz 2 iVm. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 Halbs. 2; vgl. im übrigen ausführlich § 9 Anm. 457). Die Begrenzung gilt nicht für Familienheimfahrten.

Beispiel 1: Ein selbstständiger Rechtsanwalt legte in den Monaten Januar bis März und November bis Dezember 2003 seine Wege zwischen Wohnung und Kanzlei mit öffentlichen Verkehrsmitteln und in den übrigen Monaten mit dem eigenen Kfz. zurück; Entfernung zwischen Wohnung und Kanzlei 74,5 Km.

Entfernungspauschale Januar bis März und Nov. bis Dez. 2003:

| | | |
|---|---------------|-----------------------------|
| 100 Tage × 10 Km. × 0,36 €/Km. = | 360 € | |
| 100 Tage × 64 Km. × 0,40 €/Km. = | <u>2560 €</u> | 2920 € |
| Entfernungspauschale April bis Okt. 2003: | | |
| 110 Tage × 10 Km. × 0,36 €/Km. = | 396 € | |
| 110 Tage × 64 Km. × 0,40 €/Km. = | <u>2816 €</u> | <u>3212 €</u> <u>6132 €</u> |

Die Entfernungspauschale ist nicht zu kürzen, weil der Höchstbetrag von 5 112 € bei dem Teil, der auf öffentliche Verkehrsmittel entfällt, nicht überschritten ist und bei Benutzung des eigenen Kfz. nicht greift.

Beispiel 2: Eine selbstständige Architektin wohnt 95 Km. von ihrem Büro entfernt. Sie hat zwei Kfz. Den Weg zur nächstgelegenen Bahnstation (3 Km.) legt sie mit dem ersten Kfz., den Weg vom Bahnhof zu ihrem Büro (1,5 Km.) mit dem zweiten Kfz. zurück. Sie hat im Jahr 2003 an 230 Tagen gearbeitet.

Die Entfernungspauschale ist wie folgt zu ermitteln:

| | | | |
|----------------------------------|----------------|-------------------|----------------|
| a) Kfz.: | | | |
| 230 Tage × 3 Km. × 0,36 €/Km. = | 248,40 € | | |
| 230 Tage × 1 Km. × 0,40 €/Km. = | <u>92,00 €</u> | 340,40 € | |
| b) ÖPNV: | | | |
| 230 Tage × 7 Km. × 0,36 €/Km. = | 579,60 € | | |
| 230 Tage × 83 Km. × 0,40 €/Km. = | 7 636,00 € | <u>8 215,60 €</u> | <u>8 556 €</u> |

Der auf den ÖPNV entfallende Teil der Entfernungspauschale ist auf 5 112 € zu kürzen, so daß die Entfernungspauschale mit (340,40 € + 5 112 € =) 5 452,40 € anzusetzen ist.

Sind für die Nutzung des ÖPNV höhere Aufwendungen entstanden, können diese, soweit sie den Betrag von 5 112 € übersteigen, zusätzlich geltend gemacht werden.

Fallen bei einem Stpfl. sowohl Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte, als auch Aufwendungen für Familienheimfahrten an, findet der Höchstbetrag nur bei den Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte Anwendung, da er für Familienheimfahrten nicht gilt.

Zur Nutzung verschiedener Verkehrsmittel, von Flugzeugen sowie zur Bestimmung der Wegstrecke vgl. ausführlich § 9 Anm. 457–459.

V. Behinderte Menschen

1434

Behinderte Menschen, deren Grad der Behinderung mindestens 70 beträgt oder deren Grad der Behinderung weniger als 70, aber mindestens 50 beträgt und die in ihrer Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr erheblich beeinträchtigt sind, können anstelle der Entfernungspauschale unverändert die tatsächlichen Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten ansetzen. Es handelt sich um eine „Kann“-Vorschrift. Dh., daß behinderte Menschen gleichwohl auch die – verkehrsmittelunabhängige – Entfernungspauschale ansetzen können, zB wenn diese höher ist als die tatsächlich entstandenen Aufwendungen; vgl. im übrigen ausführlich § 9 Anm. 633.

Behinderte Menschen können bei Benutzung eines Kraftwagens ihre tatsächlichen Aufwendungen auch pauschal ansetzen. Das sind im einzelnen:

| 2001 | Seit 1.1.2002 |
|---|------------------------|
| bei Nutzung eines Kraftfahrzeugs | |
| 0,58 DM/gefahenem Km. | 0,30 €/gefahenem Km. |
| 1,16 DM/Entfernungs-Km. | 0,60 €/Entfernungs-Km. |
| bei Nutzung eines Motorrads oder Motorrollers | |
| 0,25 DM/gefahenem Km. | 0,13 €/gefahenem Km. |
| bei Nutzung eines Mopeds oder Mofas | |
| 0,15 DM/gefahenem Km. | 0,08 €/gefahenem Km. |
| bei Nutzung eines Fahrrads | |
| 0,07 DM/gefahenem Km. | 0,05 €/gefahenem Km. |

(BMF v. 11.1.2001, BStBl. I 2001, 95, und v. 20.8.2001, BStBl. I 2001, 541). Die Pauschbeträge laufen allerdings insoweit ins Leere, als sie niedriger sind als die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale.

In Nr. 6 Satz 2 iVm. § 9 Abs. 2 Satz 3 genannte behinderte Menschen können arbeitstäglich zusätzliche eine Hin- und Rückfahrt als Leerfahrt ansetzen (R 23 Abs. 1 Satz 4 EStR 2003). Mittagsheimfahrten sind auch bei behinderten Menschen den Kosten der allgemeinen Lebenshaltung zuzurechnen (BFH v. 2.4.1976, VI B 85/75, BStBl. II 1976, 452).

1435–1437 Einstweilen frei.

D. Erläuterungen zu Satz 3: Abzugsbegrenzung bei Benutzung eines Kraftfahrzeugs

1438

I. Erfasste Kraftfahrzeuge

Satz 3 begrenzt den BA-Abzug von Aufwendungen, die für ein Kfz. bei Benutzung für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten anfallen, auf die Höhe der Entfernungspauschale. Er schreibt die Form der Berechnung der nicht als BA abziehbaren Kfz.-Aufwendungen vor. Die Regelung ist auf alle Kfz. anzuwenden, für die auch die Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 in Frage kommen kann, unabhängig von ihrer kfzstl. Einordnung (BFH v. 13.2.2003 – X R 23/01, BStBl. II 2003, 472 zu Geländewagen über 2,8 t).

Satz 3 regelt nicht ausdrücklich, ob das Kfz. zum BV oder zum PV gehört. Auch ist nicht geregelt, ob es dem Stpfl. gehört oder ob es gemietet oder geleast ist. Zweifelsfrei dürfte sein, daß es sich um ein Kfz. handelt, für das der Stpfl. vom Grundsatz her die Aufwendungen als BA abziehen kann, weil Abs. 5 ein Korrektiv zum allgemeinen BA-Abzug nach Abs. 4 darstellt (vgl. Anm. 1128, 1408; zur Zugehörigkeit eines Kfz. zum BV sowie der Zugehörigkeit eines Miet- oder Leasingverhältnisses zum betrieblichen Bereich vgl. Anm. 932 f.). Satz 3 findet daher keine Anwendung auf die Benutzung von Kfz., die nicht dem BV des Stpfl. zuzuordnen sind. Werden solche Kfz. für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder für Familienheimfahrten genutzt, begrenzt Satz 2 den BA-Abzug auf die Höhe der Entfernungspauschale.

Bis einschl. VZ 2000 waren Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten mit einem Kfz., das zum PV des Stpfl. gehörte, nur bis zur Höhe der jeweiligen Km.-Pauschale abziehbar. Darüber hinausgehende Aufwendungen unterlagen dem Abzugsverbot der Nr. 6 aF (vgl. BMF v. 4.8.1999, BStBl. I 1999, 727 Rn. 2a).

II. Abzugsbegrenzung durch Listenpreismethode (Satz 3 Halbs. 1)

1. Berechnung der Abzugsbegrenzung bei Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (Satz 3 Halbs. 1, 1. Fall)

a) Positiver Unterschiedsbetrag

1439

Nach Satz 3 dürfen die Aufwendungen in Höhe des positiven Unterschiedsbetrags zwischen 0,03 vH des inländ. Listenpreises und dem sich nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 oder Abs. 2 ergebenden Betrag den Gewinn nicht mindern. Indem die Regelung ausdrücklich vom positiven Unterschiedsbetrag spricht, stellt sie klar, daß es nicht um die Fiktion von Aufwendungen geht.

Ist der Unterschiedsbetrag negativ, ist ein weiterer BA-Abzug grds. nicht vorgesehen (BFH v. 12.6.2002 – XI R 55/01, BStBl. II 2002, 751). Ein negativer Unterschiedsbetrag kann sich ergeben, wenn das Kfz. einen niedrigen Listenpreis hat oder wenn das Kfz. tatsächlich an erheblich mehr Tagen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte eingesetzt wird, als der Gesetzgeber durchschnittlich zur Berechnung des vH-Satzes von 0,03 mit $(15 \times 12 =)$ 180 Tagen zugrunde gelegt hat.

Fiktive Betriebsausgaben durch Anwendung der Entfernungspauschale: Mit Einführung der – verkehrsmittelunabhängigen – Entfernungspauschale ab VZ 2001 wurde sichergestellt, daß der Stpfl. in jedem Fall BA in dieser Höhe abziehen kann. Satz 2 geht Satz 3 insoweit vor (R 23 Abs. 1 Satz 3 EStR 2003). Dies kann – im Gegensatz zur vorherigen Rechtslage – auch zu fiktiven BA führen. Satz 3 enthält keine Regelung, wie der noch nicht ausgeschöpfte Teil der Entfernungspauschale in solchen Fällen zu berechnen ist. UE ist dabei nicht zu berücksichtigen, daß durch die fehlende Hinzurechnung „nicht abziehbarer“ Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder für Familienheimfahrten sämtliche Kfz.-Aufwendungen insoweit BA bleiben, weil der Gesetzgeber bei Einführung der Entfernungspauschale gerade nicht darauf abgestellt hat, daß dem Stpfl. auch tatsächlich Aufwendungen entstehen. Eine Berechnung in Anlehnung an Satz 3 ist uE vielmehr ein geeigneter Rechenweg, indem die zu berücksichtigende Entfernungspauschale um den – pauschal nach Satz 3 ermittelten – Teil der Aufwendungen gekürzt wird, der nach dem Willen des Gesetzgebers nicht zum BA-Abzug zuzulassen ist. Ergebnis dieses Rechenvorgangs ist, daß der Stpfl. de facto den negativen Unterschiedsbetrag zusätzlich als BA abziehen kann.

GlA FinMin. Bayern v. 27.3.2003, DStR 2003, 738; BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 285e; HARDER-BUSCHNER/GOYDKE, NWB F. 6, 4217 [4232]; BRIESE, DStR 2003, 1336 [1338]; LSW-Magazin Gr. 2, 903. SCHMIDT/HEINICKE XXIV, § 4 Rn. 584.

Beispiel für VZ ab 2001: VZ 2004: Entfernung zwischen Wohnung und Betriebsstätte 10 Km.; Nutzung des Kfz. für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte an 220 Tagen. Inländ. Listenpreis 15000 €.

§ 4 Anm. 1439–1442 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6: Wege zwischen Wohnung

| | |
|--|------------------|
| 15 000 € × 0,03 vH × 12 Monate × 10 Km. | 540,00 € |
| ./. Entfernungspauschale 220 Tage × 10 Km. × 0,30 €/Km. | -660,00 € |
| als BA zusätzlich abzuziehen | <u>-120,00 €</u> |

Beispiel für VZ bis einschl. VZ 2000: VZ 2000: Entfernung zwischen Wohnung und Betriebsstätte 10 Km.; Nutzung des Kfz. für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte an 220 Tagen. Inländ. Listenpreis 29 400 DM.

| | |
|--|-------------------|
| 29 400 DM × 0,03 vH × 12 Monate × 10 Km. | 1 058,40 DM |
| ./. Km.-Pauschale 220 Tage × 10 Km. × 0,70 DM/Km. | -1 540,00 DM |
| negativer Unterschiedsbetrag (kein Abzug als BA!) | <u>-481,60 DM</u> |

1440 **b) Listenpreis**

Zur Berechnung der Abzugsbegrenzung geht Satz 3 Halbs. 1, 1. Fall als Ausgangsgröße von einem Wert iHv. 0,03 vH des inländ. Listenpreises des Kfz. je Entfernungskilometer aus. Hinsichtlich des Listenpreises nimmt die Norm – ebenso wie Nr. 6 aF – Bezug auf § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2. Damit ist der inländ. Listenpreis im Zeitpunkt der Ersterzulassung des Kfz. (zuzüglich der Kosten der Sonderausstattung einschließlich der USt.) sowohl Ausgangswert als auch Höchstbetrag bei der Ermittlung der nicht abziehbaren Fahrtkosten. Der Gesetzgeber will damit zum Ausdruck bringen, daß sowohl für die Ermittlung der privaten Nutzung eines Kfz. als auch für die Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie für Familienheimfahrten von derselben Bemessungsgrundlage auszugehen ist.

Zu Listenpreis, Sonderausstattung, Gebrauchtwagen, Pauschalierungszeitraum, Fahrzeugwechsel, nur gelegentlicher Nutzung des Kfz., Nutzung mehrerer Kfz. und Besonderheiten bei Einzelunternehmen oder PersGes. vgl. ausführlich § 6 Anm. 1203 ff.

1441 **c) Ansatz des Werts von 0,03 vH des Listenpreises als monatlicher Höchstbetrag**

Der Wert iHv. 0,03 vH des inländ. Listenpreises ist als monatlicher Höchstbetrag anzusetzen, und zwar unabhängig davon, an wie vielen Tagen der Stpfl. tatsächlich das Kfz. zu diesem Zweck benutzt hat (vgl. BMF v. 12.5.1997, BStBl. I 1997, 562 Rn. 10, und v. 21.1.2002, BStBl. I 2002, 148 Rn. 11 zur auch nur gelegentlichen Nutzung, sowie die Übersicht in Anm. 1401).

1442 **d) Abzug der Entfernungspauschale**

Von dem Wert iHv. 0,03 vH des inländ. Listenpreises ist die Entfernungspauschale (bis einschl. VZ 2000 die Km.-Pauschale) abzuziehen, und zwar in Abhängigkeit von der Anzahl der Tage, an denen der Stpfl. das Kfz. für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte genutzt hat. Damit werden aufwendungsunabhängig zwei pauschal ermittelte Werte gegenübergestellt. Verbleibt ein positiver Unterschiedsbetrag, ist der Gewinn/Verlust des Stpfl. entsprechend zu korrigieren. Die Monatswerte sind nur dann nicht anzusetzen, wenn während eines vollen Monats die Nutzung des Kfz. ausgeschlossen ist, zB weil der Stpfl. sich für längere Zeit im Ausland aufhält, sowie eine Nutzung des Kfz. durch andere, zur Privatsphäre des Stpfl. gehörende Personen nicht möglich ist (BMF v. 12.5.1997, BStBl. I 1997, 562 Rn. 11, und v. 21.1.2002, BStBl. I 2002, 148 Rn. 12; vgl. auch § 6 Anm. 1203c).

Beispiel „Geringfahrer“: VZ 2004: Entfernung zwischen Wohnung und Betriebsstätte 8 Km.; Nutzung des Kfz. für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte an 120 Tagen. Inländ. Listenpreis 30 000 €.

| | |
|---|---------------|
| 30 000 € × 0,03 vH × 12 Monate × 8 Km. | 864 € |
| ./. Entfernungspauschale VZ 2004 120 Tage × 8 Km. × 0,30 €/Km. | <u>-288 €</u> |
| nicht abziehbare BA nach Nr. 6 Satz 3 | <u>576 €</u> |

Beispiel „Vielfahrer“: VZ 2004: Entfernung zwischen Wohnung und Betriebsstätte 8 Km.; Nutzung des Kfz. für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte an 240 Tagen. Inländ. Listenpreis 30 000 €.

| | |
|---|---------------|
| 30 000 € × 0,03 vH × 12 Monate × 8 Km. | 864 € |
| ./. Entfernungspauschale VZ 2004 240 Tage × 8 Km. × 0,30 €/Km. | <u>-576 €</u> |
| nicht abziehbare BA nach Nr. 6 Satz 3 | <u>288 €</u> |

Die für ArbN geltende Ausnahmeregelung, daß keine Monatswerte anzusetzen sind für Monate, in denen dem Stpfl. aufgrund eines Nutzungsverbots kein Kfz. zur Verfügung steht, ist für Unternehmer nicht anzuwenden. Ihm bleibt nur die Alternative der Fahrtenbuchmethode (vgl. nachfolgend Anm. 1448); glA SÖHN in KSM, § 4 Rn. L 54.

e) „Kostendeckelung“

1443

Der Wert von 0,03 vH des inländ. Listenpreises ist grundsätzlich unabhängig von den tatsächlich angefallenen Kosten anzusetzen (zur Kritik daran vgl. Anm. 1404). Die Werte können daher (nach Abzug der Entfernungspauschale/Km.-Pauschale) zusammen mit der nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 zu berechnenden Nutzungswertentnahme ggf. zuzüglich der auf Familienheimfahrten zu berechnenden nicht abziehbaren Aufwendungen im Einzelfall die für das Kfz. individuell entstandenen tatsächlichen Aufwendungen übersteigen (zum Begriff der tatsächlichen Aufwendungen vgl. Anm. 930 ff.). In diesem Fall sind die Nutzungswertentnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und die nach Nr. 6 nicht abziehbaren Aufwendungen höchstens mit dem Gesamtwert der auf das Kfz. entfallenden Gesamtkosten anzusetzen („Kostendeckelung“; BMF v. 12.5.1997, BStBl. I 1997, 562 Rn. 13, und v. 21.1.2002, BStBl. I 2002, 148 Rn. 14, sowie § 6 Anm. 1203n). Zu beachten ist, daß seit VZ 2001 durch Einführung der verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale jedenfalls der BA-Abzug in Höhe der Entfernungspauschale zu gewähren ist (R 23 Abs. 1 Satz 3 EStR 2003). Die Kostendeckelung ist vor allem bei abgeschriebenen Altfahrzeugen von Bedeutung.

Der Ansatz des Listenpreises bei Gebrauchtfahrzeugen ist mit Blick auf die Möglichkeit der Fahrtenbuchführung nicht zu beanstanden (BFH v. 1.3.2001 – IV R 27/00, BStBl. II 2001, 403). Der pauschal ermittelte Wert ist auch bei Gebrauchtfahrzeugen das Ergebnis einer zulässigen typisierenden Schätzung, die infolge der Deckelung auf den als BA erfaßten Betrag nicht zu einer erdrosselnden Besteuerung führen kann (BFH v. 22.11.2002 – IV B 134/01, BFH/NV 2003, 466).

Vgl. im übrigen § 6 Anm. 1203e.

f) Nutzung mehrerer Kraftfahrzeuge und Fahrzeugwechsel

1444

Nutzung mehrerer Kraftfahrzeuge: Die Regelung ist auch anzuwenden, wenn der Stpfl. mehr als ein Kfz. iSd. Nr. 6 nutzt. Denn das Wort „eines“ in Satz 3 Halbs. 1 ist nicht als Zahlwort, sondern als unbestimmter Artikel zu verstehen. Nutzt der Stpfl. mehrere Kfz. für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstät-

te, ist der Monatswert daher grundsätzlich für jedes dieser Kfz. anzusetzen. Da ein Stpfl. aber zur selben Zeit nur ein einziges Kfz. benutzen kann, sieht die Fin-Verw. für solche Fälle vor, daß der Monatswert unter Zugrundelegung des Kfz. mit dem höchsten Listenpreis zu ermitteln ist, für das kein Fahrtenbuch geführt wird (BMF v. 21.1.2002, BStBl. I 2002, 148 Rn. 9, 17). UE wäre auch der Ansatz eines Durchschnittswerts zu rechtfertigen.

Beispiel: Ein Stpfl. nutzt für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte abwechselnd drei verschiedene Kfz. Die Listenpreise betragen 36000 €, 40000 € und 50000 €. Der Monatswert ist gem. BMF auf der Grundlage des Kfz. mit dem Listenpreis iHv. 50000 € zu berechnen.

Eine uE zu rechtfertigende Berechnungsalternative sieht wie folgt aus:

Summe der Listenpreise der drei Kfz. (36000 € + 40000 € + 50000 €) = 126000 €, davon $1/3 = 42000$ € = Bemessungsgrundlage für die Monatswerte.

Der BFH hat mit Urte. v. 3.8.2000 – III R 2/00 (BStBl. II 2001, 332) entschieden, daß der Stpfl. bei Nutzung mehrerer Kfz. sich für jedes einzelne Kfz. zwischen der Listenpreis- und der Fahrtenbuchmethode entscheiden kann; hierzu auch KANZLER, FR 2000, 1345 (1348), Anm. zu diesem Urteil.

Fahrzeugwechsel: Wird das im laufenden VZ zu Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte genutzte Kfz. ausgewechselt, zB bei Kauf eines neuen Kfz. und Verkauf des bisherigen, ist der Monatswert im Monat des Fahrzeugwechsels auf der Grundlage des Listenpreises des Kfz. zu berechnen, das der Stpfl. nach der Anzahl der Tage in diesem Monat überwiegend genutzt hat (BMF v. 21.1.2002, BStBl. I 2002, 148 Rn. 5).

1445 2. Berechnung der Abzugsbegrenzung bei Familienheimfahrten (Satz 3 Halbs. 1, 2. Fall)

Für Familienheimfahrten setzt Satz 3 Halbs. 1, 2. Fall als Abzugsbegrenzung den Unterschiedsbetrag zwischen 0,002 vH des inländ. Listenpreises für jeden Entfernungskilometer und der sich nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 oder Abs. 2 ergebenden Entfernungspauschale (bis VZ 2000: Km.-Pauschale), bezogen auf jede einzelne Fahrt, an. Im Gegensatz zu den übrigen Fahrten/Wegen zwischen Wohnung und Betriebsstätte handelt es sich bei der pauschalen Abzugsbeschränkung für Familienheimfahrten nicht um einen Monatswert, sondern die Fahrten sind einzeln zu berücksichtigen. Bei Nutzung mehrerer Kfz. zu Familienheimfahrten ist Bemessungsgrundlage daher der Listenpreis des jeweils für die Fahrt genutzten Kfz.

Zur Definition der Familienheimfahrt vgl. Anm. 1416 und § 9 Anm. 520; s. im übrigen zum positiven Unterschiedsbetrag, zum Listenpreis und zur „Kostendeckelung“ Anm. 1439 ff.

1446 3. Einzelfragen

Fahrzeug mit Chauffeur: Die Nutzung eines Kfz. mit Chauffeur zu Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte ist nicht besonders gesetzlich geregelt. Auch die EStR enthalten dazu keine Anweisungen. Es gelten daher die allgemeinen estl. Grundsätze. Wird für eine Fahrt zwischen Wohnung und Betriebsstätte ein Chauffeur in Anspruch genommen, der zum Betrieb des Stpfl. gehört, sind die auf diese Fahrt entfallenden Lohnkosten Teil der unter Nr. 6 fallenden Aufwendungen. Sie erhöhen damit den nicht als BA abziehbaren Teil. UE kann hierfür die istl. Regelung für die Gestellung eines Kfz. mit Fahrer analog angewendet werden. Nach R 31 Abs. 10 Nr. 1 LStR 2005 ist der als geldwerter Vorteil ermittelte Nutzungswert um 50 vH zu erhöhen. Nach R 31 Abs. 10 Nr. 3

LStR 2005 braucht bei der Nutzung eines gepanzerten Kfz. der Wert bei Inanspruchnahme eines Fahrers nicht erhöht zu werden.

Mehrere Betriebsstätten: Bei Vorhandensein mehrerer Betriebsstätten in jeweils unterschiedlicher Entfernung zwischen Wohnung und Betriebsstätte ist der Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Kfz.-Aufwendungen die jeweils geringste Entfernung zwischen Wohnung und Betriebsstätte zugrunde zu legen. Fährt der Stpfl. zu der oder den weiter entfernt liegenden weiteren Betriebsstätte(n) höchstens fünfmal pro Monat, können diese Fahrten bei der pauschalen Berechnung der nicht abziehbaren BA zusätzlich je Fahrt mit dem positiven Unterschiedsbetrag zwischen 0,002 vH des inländ. Listenpreises für jeden Entfernungskilometer und der Entfernungspauschale (bis einschl. VZ 2000: Km.-Pauschale) angesetzt werden (BMF v. 12.5.1997, BStBl. I 1997, 562 Rn. 12, und v. 21.1.2002, BStBl. I 2002, 148 Rn. 13). Fährt der Stpfl. häufiger auch zu entfernter gelegenen Betriebsstätten, ist die Berechnung auf der Grundlage der 0,03 vH-Methode durchzuführen. Eine Abweichung davon läßt weder das Gesetz, noch die FinVerw. zu.

MERTES, LSW Gr. 14, 277, schlägt für solche Fälle eine proportionale Aufteilung des vH-Satzes zur Zahl der jeweiligen Fahrten vor. Zu Fahrten zwischen Betriebsstätten vgl. Anm. 1419.

Personengesellschaft: Nutzen Gesellschafter einer PersGes. Kfz., die zum BV der Gesellschaft gehören, auch zu Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder Familienheimfahrten, ist Satz 3 in der Form anzuwenden, daß die Berechnung für den jeweiligen Gesellschafter unter Zugrundelegung des Listenpreises des von ihm genutzten Kfz. vorzunehmen ist (BMF v. 21.1.2002, BStBl. I 2002, 148 Rn. 10). Steht ein Kfz. mehreren Gesellschaftern zur Verfügung und nutzen die Gesellschafter das Kfz. nur von Fall zu Fall, ist uE in Anlehnung an BFH v. 15.5.2002 – VI R 132/00 (BStBl. II 2003, 311) zur Nutzung eines betrieblichen Kfz. durch mehrere ArbN eine Aufteilung vorzunehmen. Diese könnte zB prozentual oder in Anlehnung an die 5 Tage-Regelung mit 0,002 vH pro Tag erfolgen. Ein Ansatz des Monatswerts für jeden Gesellschafter würde hingegen zur Übermaßbesteuerung führen. Denkbar sind solche Fälle bei Gesellschaftern einer FamilienPersGes., die im selben Haus wohnen.

4. Behinderte Menschen

1447

Geh- und stehbehinderte Menschen iSd. § 9 Abs. 2 Satz 3 können anstelle der Entfernungspauschale (bis einschl. VZ 2000: Km.-Pauschalen) die tatsächlichen Kfz.-Aufwendungen (zum Begriff vgl. ausführlich Anm. 930 ff.) für die Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte ansetzen. Dabei ist der Gewinn nicht um Aufwendungen in Höhe des positiven Unterschiedsbetrags zu erhöhen (BMF v. 21.1.2002, BStBl. I 2002, 148 Rn. 15).

III. Abzugsbegrenzung durch Fahrtenbuchmethode (Satz 3 Halbs. 2)

1448

Alternativ zur sog. Listenpreismethode kann der Stpfl. die sog. Fahrtenbuchmethode wählen. Voraussetzung hierfür ist, daß er die private Nutzung des Kfz. nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 ermittelt (Satz 3 Halbs. 2). Diese Wahl kann daher nur einheitlich – in Übereinstimmung mit der Ermittlung der auf Privatfahrten sowie auf Fahrten/Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte entfallenden nicht abziehbaren Aufwendungen – ausgeübt werden.

Zu Verfahrensfragen Anm. 1411 sowie § 6 Anm. 1202m–n; zur Frage der Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vgl. ausführlich § 6 Anm. 1203p ff.

Entscheidet sich der Stpfl. für die Fahrtenbuchmethode und erfüllt er die Voraussetzungen für die Anerkennung der so ermittelten Werte (§ 6 Anm. 1203p ff.), treten an die Stelle der mit 0,03 vH oder 0,002 vH des inländ. Listenpreises typisiert ermittelten Beträge für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder für Familienheimfahrten die auf diese Fahrten entfallenden tatsächlichen Aufwendungen. Auch bei der Fahrtenbuchmethode kann sich ein negativer Unterschiedsbetrag ergeben, nämlich in den Fällen, in denen der individuell ermittelte Km.-Satz niedriger ist als die Entfernungspauschale (ab VZ 2001). In diesem Fall ist der BA-Abzug jedenfalls in Höhe der Entfernungspauschale sicherzustellen. Insoweit ist der Unterschiedsbetrag zwischen der Entfernungspauschale und dem individuellen Kilometersatz zusätzlich als BA zu berücksichtigen (R 23 Abs. 1 Satz 3 EStR 2003). Zur Nutzung mehrerer Kfz. vgl. Anm. 1444.

Ist die Fahrtenbuchmethode nicht anzuerkennen, weil der Stpfl. die diesbezüglichen Voraussetzungen nicht erfüllt, so ist die Listenpreismethode anzuwenden (BMF v. 21.1.2002, BStBl. I 2002, 148 Rn. 25; vgl. hierzu ausführlich § 6 Anm. 1203x).

1449 Einstweilen frei.

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 a

idF des EStG 1997 v. 16. 4. 97 (BGBl. I S. 821; BStBl. I S. 415)

[Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung]

Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

...

- 6 a. Mehraufwendungen wegen einer aus betrieblichem Anlaß begründeten doppelten Haushaltsführung, soweit die doppelte Haushaltsführung über die Dauer von zwei Jahren am selben Ort beibehalten wird; die Nummern 5 und 6 bleiben unberührt;**

...

Autor: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am FG, Münster

Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

| | Anm. | Anm. |
|---|------|--|
| I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 a | | |
| 1. Rechtsentwicklung der Nr. 6 a | 1450 | 1. Überblick zu Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abzugsverbots |
| 2. Bedeutung der Nr. 6 a | 1451 | 1460 |
| 3. Verfassungsmäßigkeit der Nr. 6 a | 1452 | 2. Betrieblich veranlaßte doppelte Haushaltsführung |
| 4. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften | 1453 | a) Doppelte Haushaltsführung |
| | | 1461 |
| | | b) Aus betrieblichem Anlaß begründeter Zweithaushalt |
| | | 1462 |
| | | c) Abziehbare Mehraufwendungen |
| | | 1463 |
| II. Mehraufwendungen wegen betrieblich veranlaßter doppelter Haushaltsführung (Halbs. 1) | | 3. Zweijahresfrist |
| | | 1470 |
| | | III. Die Nummern 5 und 6 bleiben unberührt (Halbs. 2) |
| | | 1475 |

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 a

Schrifttum: GOYDKE, Änderungen im stlichen Reisekostenrecht, der dHf. und Kraftfahrzeugstellung bei ArbN durch das JStG 1996 und die LStR 1996, DStZ 1995 S. 738; LANGE, Zur Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung der doppelten Haushaltsführung durch das Jahressteuergesetz 1996, DStZ 1995 S. 682; KRUEHL, „Jahressteuergesetz 1996“ endgültig verabschiedet, BB 1995 S. 2032; STROHNER/MAINZER, Die wesentlichen Änderungen im Bereich der LSt. durch das JStG 1996 und die LStR 1996, FR 1995 S. 677; ZITZELSBERGER, Das JStG 1996, BB 1995 S. 2296; KOENIG, Die wesentlichen Änderungen im Istlichen Bereich durch das JStG 1996 – eine Darstellung ausgewählter Probleme,

Stbg. 1996 S. 97; SEITZ, Kernpunkte der LStR 1996 (Teil II), DSStR 1996 S. 48; STROHNER/MAINZER, Lohnsteuer 1996, Köln 1996; GOYDKE, Änderungen im stlichen Reisekostenrecht durch das JStG 1997, DSStZ 1997 S. 65; KÖGEL, Beschränkung der dHf. durch das JStG 1996 – partiell verfassungswidrig?, FR 1997 S. 433.

1450 1. Rechtsentwicklung der Nr. 6 a

In den VZ 1978–1995 waren Aufwendungen wegen dHf. unbegrenzt abziehbar (s. Anm. 1451).

JStG 1996 v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438): Die Vorschrift wurde im Zusammenhang mit der Neuregelung der dHf. (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5) in den Katalog der nicht abzichbaren BA des Abs. 5 Satz 1 mit Wirkung ab VZ 1996 (§ 52 Abs. 1) eingefügt. Die Begrenzung der dHf. auf zwei Jahre war dabei nicht an den Beschäftigungsort gebunden. Bis VZ 1995 fand sich in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 aF eine Verweisung auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5.

JStErgG 1996 v. 18. 12. 95 (BGBl. I S. 1959; BStBl. I S. 786): Noch vor Inkrafttreten wurde die Vorschrift geändert und die Begrenzung der dHf. auf zwei Jahre am selben Beschäftigungsort in Anpassung an die Regelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 beschränkt (BTDrucks. 13/3084 S. 68). Im übrigen wurde die Neuregelung auch auf bestehende Altfälle erstreckt (§ 52 Abs. 4).

1451 2. Bedeutung der Nr. 6 a

Wie fast die gesamte Neuregelung der dHf. war Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 a in den Gesetzentwürfen zum JStG 1996 nicht enthalten (zur Empfehlung des Fin-Aussch. des BR s. BTDrucks. 13/1686 S. 9); die Neuregelung, die ausschließlich zur Gegenfinanzierung der StFreistellung des sog. Existenzminimums diente (KRUHL, BB 1995 S. 2035), wurde erstmals im Vermittlungsausschuß von BT und BR zur Sprache gebracht (KÖGEL, FR 1997 S. 433).

Unvollständige Regelung und fehlende Verweisung auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5: Aus der Vorschrift ergibt sich ausdrücklich nur, daß Mehraufwendungen wegen einer betrieblich veranlaßten dHf. am selben Ort nur für zwei Jahre als BA abgezogen werden können (Halbs. 1). Darüber hinaus sind innerhalb der Zweijahresfrist die Abzugsbegrenzungen nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 und 6 zu berücksichtigen (Halbs. 2). Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 a regelt im übrigen die Voraussetzungen der dHf. und den Abzug von Mehraufwendungen nicht. Die Existenz der Vorschrift weist aber darauf hin, daß grundsätzlich auch im Bereich der Gewinneinkünfte die durch eine dHf. entstandenen Mehraufwendungen nach Abs. 4 als BA berücksichtigt werden können. Die für den Abzug maßgeblichen Voraussetzungen ergeben sich aus einer entsprechenden Anwendung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 (glA v. BORNHAUPT in K/S, § 4 Rn. La 29).

Zeitliche Begrenzung der dHf. bis VZ 1995: Der Abzug von Mehraufwendungen bei dHf. ist ab VZ 1996 auf zwei Jahre begrenzt. Der Gesetzgeber ist damit nicht nur zu dem bis VZ 1978 geltenden Rechtszustand zurückgekehrt, sondern darüber hinausgegangen. Denn erstmals ist die Zweijahresbegrenzung nicht nachweisgebunden widerlegbar. Die Regelung geht offensichtlich auf die frühere Rspr. des BFH und die Vorschläge der EStKommission zurück zurück (Thesen der EStKomm. zur StFreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der ESt., BB 1994 Beil. 24 S. 8).

Der BFH hatte unter Hinweis auf seine auch für die Gewinneinkünfte maßgebende stRspr. zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 in der bis VZ 1977 geltenden Fassung (s. dazu

VÖLLMEKE, DStR 1993 S. 1129), entschieden, daß sich die berufliche Veranlassung nicht nur auf die Entstehung, sondern auch auf die Beibehaltung der dHf. beziehen müsse (BFH v. 2. 9. 77 VI R 114/76, BStBl. II 1978 S. 26). Bei einer aus beruflichem Anlaß begründeten dHf. sei zu vermuten, daß auch die Aufrechterhaltung der dHf. beruflich veranlaßt sei. Diese Vermutung, die das FA widerlegen könne, entfalle nach zwei Jahren. Der Stpfl. könne aber anschließend die berufliche Veranlassung der dHf. nachweisen. Die FinVerw. schloß sich dieser Auffassung nicht an (BMF v. 10. 2. 78 und 10. 8. 78, BStBl. I S. 417).

Durch die rückwirkend zum 1. 1. 78 vorgenommene Ergänzung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 um den Halbs. 2 („und zwar unabhängig davon, aus welchen Gründen die doppelte Haushaltsführung beibehalten wird“; Gesetz zur Änderung des EntwLStG und des EStG v. 21. 5. 79, BGBl. I S. 558; BStBl. I S. 288) entzog der Gesetzgeber dieser Rspr. des BFH die Grundlage und erreichte so, daß in den Fällen, in denen eine dHf. einmal beruflich entstanden war, für ihre Beibehaltung eine zeitliche Begrenzung entfiel (LANGE, DStZ 1995 S. 682 mwN). Die Rspr. des BFH lief nach Auffassung des Gesetzgebers den arbeitsmarktpolitischen Bestrebungen, die Mobilität der ArbN zu fördern, zuwider (BTDrucks. 8/2501 S. 15, 18). Bei der Gesetzesänderung handelte es sich daher um eine aus arbeitsmarktpolitischen Gründen geschaffene strechtliche Ausnahmevorschrift mit Entlastungscharakter (BFH v. 2. 12. 81 VI R 167/79, BStBl. II 1982 S. 297).

Durch das JStG 1996 ist der 2. Halbs. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 wieder gestrichen worden. Gleichzeitig wurde ist ein neuer Satz 3 eingefügt. Danach ist der Abzug von Aufwendungen wegen einer dHf. bei einer Beschäftigung am selben Ort auf insgesamt zwei Jahre begrenzt. Mit dieser Regelung, die inhaltlich Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 a Halbs. 1 entspricht, hat sich der Gesetzgeber nicht nur selbst korrigiert, sondern er ist sogar über die von ihm seinerzeit abgelehnte Rspr. des BFH verschärfend hinausgegangen.

Steuer- und arbeitsmarktpolitisch ist die Zweijahresfrist nicht nur bedenklich, sondern wegen ihrer die Mobilitätsbereitschaft der Stpfl. einschränkenden Wirkung sogar arbeitsmarktpolitisch verfehlt (LANGE, DStZ 1995 S. 690; v. BORNSHAUPT in K/S, § 9 Rn. G 114). Sie widerspricht den tatsächlichen und wirtschaftlichen Gegebenheiten und ist lediglich fiskalisch begründet (STROHNER/MAINZER, FR 1995 S. 681).

Steuersystematische Bedeutung der Zweijahresfrist: Die zeitliche Begrenzung der dHf. trotz betrieblich veranlaßter Aufrechterhaltung führt zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und das Prinzip der Nettobesteuerung (glA BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 386 b; s. dazu auch Anm. 1102).

Die Besteuerung muß an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Stpfl. ausgerichtet werden. Das bedeutet, daß bei den Gewinneinkünften nur der Gewinn der Besteuerung unterliegt und grundsätzlich alle betrieblich veranlaßten Aufwendungen als BA absetzbar sind; dieses Prinzip der Nettobesteuerung ist in Abs. 1, 3 und 4 ausdrücklich niedergelegt (BVerfG v. 23. 1. 90 1 BvL 4, 5, 6, 7/87, BStBl. II S. 483). Der Gesetzgeber geht davon aus, daß Aufwendungen für eine dHf., die wesentlich beruflich bzw. betrieblich veranlaßt ist, nicht dem Abzugsverbot nach § 12 Nr. 1 unterfallen und grundsätzlich als BA zu berücksichtigen sind. Dies muß uE auch gelten, wenn der Stpfl. die dHf. über einen längeren Zeitraum beibehält. Die dHf. verliert nicht allein durch Zeitablauf ihren betrieblichen Charakter. Maßgebend kann nur sein, ob für die Beibehaltung einer dHf. in nicht unerheblichem Umfang private Erwägungen eine Rolle spielen. Der Zeitablauf kann allenfalls ein Indiz sein. Die typisierende Betrachtungsweise, die der Befristung auf zwei Jahre zugrundeliegt, ist mit dem Gewinnbegriff nicht vereinbar.

1452 3. Verfassungsmäßigkeit der Nr. 6 a

Die Neuregelung der dHf. durch das JStG 1996 ist insbesondere im Hinblick auf die Zweijahresfrist verfassungsrechtlich umstritten.

Prüfungsmaßstab: Betroffen sind die Grundrechte aus Art. 3 Abs. 1, 6 Abs. 1 und 12 Abs. 1 GG und die Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes (Art. 20 GG; s. LANGE, DSZ 1995 S. 682; STROHNER/MAINZER, FR 1995 S. 677; KOENIG, Stbg. 1996 S. 145; KÖGEL, FR 1997 S. 433). Der BFH hält die Begrenzung des WKAbzugs auf zwei Jahre unter Einbeziehung sog. Altfälle nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 iVm. § 52 Abs. 11 a für verfassungsgemäß (Urt. v. 5. 12. 97 VI R 94/96, BStBl. II 1998 S. 211). Es ist davon auszugehen, daß für die Gewinneinkünfte Entsprechendes gilt (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 a iVm. § 52 Abs. 4).

UE lehnt der BFH zu Recht einen Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 und 12 Abs. 1 GG ab. Im Ergebnis ist mit dem BFH auch ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG zu verneinen. Das Prinzip der Nettobesteuerung (s. Anm. 1102; 1451), das Ausfluß des allgemeinen Gleichheitssatzes ist, gilt nicht uneingeschränkt. Der Gesetzgeber ist nicht an einer sachlich gerechtfertigten Durchbrechung gehindert. Außerdem darf er sich bei der Ausgestaltung seiner Normen generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen. Soweit der Gesetzgeber nunmehr typisierend unterstellt, daß der bei Begründung der dHf. vorhandene betriebliche Anlaß nach Ablauf von zwei Jahren entfallen ist oder zumindest durch private Gründe überlagert ist, ist dies nicht zu beanstanden (s. auch EStKomm. zur StFreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der ESt., BB 1994 Beil. Heft 24 S. 9). Denn Mehraufwendungen wegen dHf. und damit Aufwendungen für Wohnung und Verpflegung sind ohnehin gemischte Aufwendungen und von daher grundsätzlich dem privaten Bereich zuzuordnen. Es ist auch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, daß der Gesetzgeber die Zweijahresfrist undifferenziert gestaltet hat (aA KÖGEL, FR 1997 S. 433). Zwar ist zB fraglich, ob die Fiktion, der Stpfl. behalte die dHf. nach zwei Jahren aus privaten Gründen bei, auch dann gerechtfertigt ist, wenn beide Ehegatten berufstätig sind (BLÜMICH/THÜRMER, § 9 Rn. 386 c). Die Befugnis des Gesetzgebers, typisierende Regelungen zu schaffen, schließt die Vernachlässigung von Ausnahmefällen ein.

Einbeziehung von Altfällen verfassungsrechtlich zu beanstanden: UE verstößt die Einbeziehung von Altfällen dHf. in die Neuregelung gegen den aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleiteten Grundsatz des Vertrauensschutzes (Art. 20 Abs. 3 GG). Gemäß § 52 Abs. 4 ist Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 a ab 1996 mit der Maßgabe anzuwenden, daß die zeitliche Begrenzung einer aus betrieblichem Anlaß begründeten dHf. auf zwei Jahre auch für Fälle einer bereits vor dem 1. 1. 96 bestehenden Haushaltsführung gilt. Diese Regelung, die erst durch das JStErgG 1996 (s. Anm. 1450) nachgeholt wurde, entbehrt also einer Übergangsregelung. Die zum 1. 1. 96 wirksam gewordene Änderung wirkt damit auch auf Fälle einer bereits bestehenden dHf. und damit auf Dauersachverhalte ein, die zwar vor diesem Zeitpunkt schon begründet, aber noch nicht abgeschlossen waren; ihr kommt eine unechte Rückwirkung zu.

Bei der im Fall einer unechten Rückwirkung erforderlichen Abwägung des Individualinteresses mit der Bedeutung des gesetzgeberischen Anliegens für das Wohl der Allgemeinheit kommt der BFH zu dem Ergebnis, daß dem mit der Neuregelung verfolgten Anliegen größeres Gewicht beizumessen sei (BFH v. 5. 12. 97 VI R 94/96, BStBl. II 1998 S. 211 zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 iVm. § 52 Abs. 11 a; glA LANGE, DSZ 1995 S. 682). Dem kann nicht gefolgt werden. Es kann nämlich nicht festgestellt werden, daß

das gesetzgeberische Anliegen zur Neuregelung für das Wohl der Allgemeinheit schutzwürdiger ist als für die Betroffenen das Vertrauen auf den Fortbestand der Regelung. Da die Neuregelung erst in letzter Minute der Gesetzesberatungen als Einsparpotential ins Blickfeld gerückt ist, fehlt es an einer entsprechenden Gesetzesbegründung (KÖGEL, FR 1997 S. 433). Anhaltspunkte für das, was der Gesetzgeber mit der Neuregelung der dHf. und insbesondere der Einführung der Zweijahresfrist beabsichtigt haben könnte, ergeben sich deshalb nicht aus den Gesetzesmaterialien (LANGE, DStZ 1995 S. 682). Es kann allenfalls spekuliert werden. Tatsächlich ist die zeitliche Begrenzung der dHf. allein aus fiskalischen Gründen zur Gegenfinanzierung des stlichen Existenzminimums und des Familienleistungsausgleichs vorgenommen worden (STROHNER/MAINZER, FR 1995 S. 681; s. Anm. 1451). Es ging deshalb bei der Neuregelung nicht um eine zentrale Frage des Allgemeinwohls (KÖGEL, FR 1997 S. 433).

4. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften

1453

Geltungsbereich: Die Vorschrift gilt für Stpfl., die Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 erzielen (s. Anm. 1107).

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

► *Verhältnis zum Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug:* Aufwendungen wegen einer aus betrieblichem Anlaß begründeten dHf. sind innerhalb der Zweijahresfrist als BA nach Abs. 4 abziehbar. Die Voraussetzungen der dHf. ergeben sich für die Gewinneinkünfte mittelbar aus § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 (s. Anm. 1451, 1460; ferner allgemein Anm. 1116).

► *Verhältnis zu den Sonderausgaben (Fortbildungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 7):* Beim Abzug von Aufwendungen für dHf. als Sonderausgaben im Rahmen der Berufs- oder Weiterbildung gilt Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 a entsprechend (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 5).

Einstweilen frei.

1454–1459

II. Mehraufwendungen wegen betrieblich veranlaßter doppelter Haushaltsführung (Halbs. 1)

1. Überblick zu Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abzugsverbots

1460

Mehraufwendungen wegen einer aus betrieblichem Anlaß begründeten dHf. dürfen als BA den Gewinn nicht mindern, soweit die dHf. über die Dauer von 2 Jahren hinaus am selben Ort beibehalten wird (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 a Halbs. 1). Die Regelung bestimmt damit unmittelbar, daß nach Ablauf von 2 Jahren Mehraufwendungen wegen dHf. nicht (mehr) berücksichtigt werden dürfen. Mittelbar ergibt sich daraus, daß Mehraufwendungen wegen einer aus betrieblichem Anlaß begründeten dHf. innerhalb der Zweijahresfrist BA sind und den Gewinn mindern. Allerdings regelt die Vorschrift weder die Voraussetzungen der dHf. noch den Umfang der abziehbaren Aufwendungen. Insoweit ist § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 entsprechend heranzuziehen (s. Anm. 1451).

2. Betrieblich veranlaßte doppelte Haushaltsführung

a) Doppelte Haushaltsführung

1461

Stpfl. mit Gewinneinkünften dürfen Aufwendungen, die ihnen aus Gründen einer dHf. entstanden sind, unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 als BA abziehen (BFH v. 11. 5. 95 IV R 6/94, BFH/NV 1995 S. 1057). Eine dHf. liegt

vor, wenn der Stpfl. außerhalb des Orts, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, tätig ist und auch am Beschäftigungsort wohnt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2). Der begriff der dHf. enthält damit mehrere Tatbestandsmerkmale, die stgesetzlich nicht weiter definiert sind (§ 9 Anm. 150):

- Unterhalt eines eigenen Hausstands am Wohnort;
- auswärtige Beschäftigung;
- zweite Wohnung am Beschäftigungsort.

Unterhalt eines eigenen Hausstands: Einen eigenen Hausstand unterhält der Stpfl. dann, wenn er eine Wohnung besitzt, deren Einrichtung seinen Lebensbedürfnissen entspricht und in der hauswirtschaftliches Leben herrscht, an dem er sich sowohl finanziell als auch durch seine persönliche Mitwirkung maßgebend beteiligt (stRspr. des BFH; s. etwa Ur. v. 2. 9. 77 VI R 114/76, BStBl. II 1978 S. 26; v. 17. 11. 78 VI R 93/77, BStBl. II 1979 S. 146; v. 16. 12. 83 VI R 3/81, BStBl. II 1984 S. 521; v. 13. 8. 87 IV R 130/85, BStBl. II 1988 S. 53). In diesem Fall stellt die Wohnung des Stpfl. den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen dar. Ein „eigener“ Hausstand erfordert, daß er aus eigenem Recht (zB Eigentum, Mietvertrag) genutzt wird, wobei auch ein gemeinsames oder abgeleitetes Nutzungsrecht ausreichen kann (BFH v. 5. 10. 94 VI R 62/90, BStBl. II 1995 S. 180; LStH 43 [1–5] „Eigener Hausstand“).

► *Bei verheirateten, nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten* kann ein eigener Hausstand am Familiensitz mit aktivem hauswirtschaftlichem Leben üblicherweise unterstellt werden.

► *Bei nicht verheirateten Stpfl.* kam nach früherer Rspr. und Verwaltungsauffassung die Unterhaltung eines eigenen Hausstands mit hauswirtschaftlichem Leben bei abweichender Wohnung am Beschäftigungsort nur in Ausnahmefällen in Betracht, weil normalerweise ein Alleinstehender nicht zur gleichen Zeit zwei Haushalte an verschiedenen Orten führen könne (BFH v. 10. 10. 91 VI R 44/90, BStBl. II 1992 S. 237; Abschn. 27 Abs. 5, 6 LStR 1993). Mit Ur. v. 5. 10. 94 VI R 62/90 (BStBl. II 1995 S. 180) hat der BFH diese Rspr. aufgegeben (krit. dazu v. BORNHAUPT in K/S, § 9 Rn G 254 ff.). Die FinVerw. ist dem gefolgt (BMF v. 8. 3. 95, BStBl. I S. 168; Abschn. 43 Abs. 3 LStR 1996). Voraussetzung für das Unterhalten eines eigenen Hausstands am Mittelpunkt der Lebensinteressen ist nunmehr lediglich, daß der nicht verheiratete Stpfl. sich in ihm im wesentlichen nur unterbrochen durch die arbeitsbedingte Abwesenheit und ggf. Urlaubsfahrten aufhält. Es kommt nicht mehr darauf an, daß dort auch während der Abwesenheit des Stpfl. hauswirtschaftliches Leben durch die Anwesenheit von Familienangehörigen herrscht. Allerdings ist allein das Vorhalten einer Wohnung für gelegentliche Besuche oder für Ferientaufenthalte noch nicht als Unterhalten eines Hausstands zu bewerten. Ein eigener Hausstand liegt auch nicht vor bei Stpfl., die in den Haushalt anderer, etwa der Eltern, eingegliedert sind.

► *Kein eigener Hausstand:* Die FinVerw. läßt für einen Übergangszeitraum unter den Voraussetzungen von LStR 43 Abs. 5 den Abzug von Mehraufwendungen als WK bei ArbN ohne eigenen Hausstand zu. Betroffen sind vor allem Stpfl., die in den Haushalt der Eltern eingegliedert sind oder in der Wohnung der Eltern lediglich ein Zimmer bewohnen. Die Sonderregelung in LStR 43 Abs. 5 gilt für den Bereich der Gewinneinkünfte entsprechend (R 23 Abs. 3 EStR).

Auswärtige Beschäftigung: Der Stpfl. muß außerhalb des Orts, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt sein. Der Ort des eigenen Hausstands und der Beschäftigungsort müssen also auseinanderfallen. Der Begriff Beschäftigungsort ist begrifflich weit auszulegen (BFH v. 16. 12. 81 VI R 227/80, BStBl. II

1982 S. 302). Darunter fällt nicht nur die politische Gemeinde, in der der Stpfl. beruflich tätig ist, sondern auch deren Umgebung iSd. Einzugsgebiets (BFH v. 9. 11. 71 VI R 96/70, BStBl. II 1972 S. 134).

Zweite Wohnung am Beschäftigungsort: Der Stpfl. muß am Beschäftigungsort wohnen. DHf. setzt voraus, daß es (aus beruflichem Anlaß) zur Aufspaltung einer bisher einheitlichen Haushaltsführung auf zwei örtlich getrennte Haushalte kommt, nämlich auf einen Haushalt in der bisherigen Wohnung als Lebensmittelpunkt (regelmäßig Familienwohnsitz) und auf einen Zweitwohnsitz in der Unterkunft am Beschäftigungsort (BFH v. 25. 3. 88 VI R 32/85, BStBl. IIS. 582; v. 13. 8. 87 IV R 130/85, BStBl. II 1988 S. 53).

Der Wohnungsbegriff entspricht dem in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4. Als Zweitwohnung am Beschäftigungsort kommt jede dem Stpfl. entgeltlich oder unentgeltlich zur Verfügung stehende Unterkunft in Betracht, zB auch eine ETW oder eine möbliertes Zimmer (LStH 43 [1–5] „Zweitwohnung“).

b) Aus betrieblichem Anlaß begründeter Zweithaushalt

1462

Die (zeitlich) befristete Abzugsmöglichkeit von Mehraufwendungen für dHf. setzt die betrieblich veranlaßte Begründung des zweiten Haushalts voraus. Die Regelung entspricht insoweit § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1. Es gelten daher für das Vorliegen einer aus betrieblichem Anlaß begründeten dHf. die Grundsätze zur beruflich veranlaßten dHf. Eine beruflich veranlaßte dHf. ist gegeben, wenn die Gründung des zweiten Haushalts einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweist und den Stpfl. berufliche Überlegungen bewegen haben, am Beschäftigungsort eine zweite Wohnung zu halten. Es kommt somit entscheidend auf die im Einzelfall konkret erkennbaren privaten oder beruflichen Umstände an, die zur Gründung des zweiten Haushalts geführt haben, da nur insoweit eine Mehraufwendungen auslösende Veränderung in der Haushaltsführung erfolgt (BFH v. 2. 12. 81 VI R 167/79, BStBl. II 1982 S. 297; wegen Einzelheiten s. LStR 43 Abs. 2; s. auch Anm. 1391).

c) Abziehbare Mehraufwendungen

1463

Wegen einer aus betrieblichem Anlaß begründeten dHf. anfallende Mehraufwendungen sind, begrenzt auf zwei Jahre, als BA abziehbar. Der Begriff Mehraufwendungen entspricht dem der notwendigen Mehraufwendungen iSd. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1. Als abziehbare Mehraufwendungen kommen danach Mehraufwendungen für die Verpflegung, Fahrtkosten, Kosten der Unterkunft und Sonstiges in Betracht.

Mehraufwendungen für die Verpflegung dürfen nur für die ersten drei Monate nach Begründung der dHf. nach den für Reisekosten geltenden Regeln in pauschalierter Form als BA geltend gemacht werden (Nr. 5 Satz 6; s. Anm. 1470 und 1390 ff.).

Fahrtkosten: Als notwendige Fahrtkosten sind zunächst die Kosten für die erste Fahrt zum Beschäftigungsort und für die letzte Fahrt vom Beschäftigungsort zum Hauptwohnsitz zu berücksichtigen. Abziehbar sind die tatsächlichen Kosten oder Kilometersätze nach LStH 38 „Pauschale Kilometersätze“ (s. R 23 Abs. 3 Satz 3 EStR iVm. LStR 43 Abs. 7 Nr. 1). Daneben können innerhalb der Zweijahresfrist Fahrtkosten für jeweils nur eine tatsächlich durchgeführte Familienheimfahrt wöchentlich geltend gemacht werden (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4, 5; R 23 Abs. 3 Satz 3 EStR iVm. LStR 43 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2). Bei Benutzung

eines betrieblichen PKW ist die Einschränkung nach Nr. 6 zu beachten. Danach ist der positive Unterschiedsbetrag zu 0,002 vH des Listenpreises des Kfz. als Privatnutzungsanteil zuzurechnen.

Wahlrecht: Führt der Stpfl. mehr als eine Heimfahrt wöchentlich durch, kann er alternativ sämtliche Familienheimfahrten als Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte behandeln und auf den Abzug von Mehraufwendungen wegen dHf. verzichten (R 23 Abs. 3 Satz 3 EStR iVm. LStR 43 Abs. 6 Satz 2; BFH v. 9. 6. 88 VI R 85/85, BStBl. II S. 990; v. 2. 10. 92 VI R 11/91, BStBl. II 1993 S. 113). Nach Ablauf der Zweijahresfrist werden Familienheimfahrten unabhängig von ihrer Anzahl als Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte behandelt (Anm. 1470).

Kosten der Unterkunft: Soweit Aufwendungen für eine Zweitwohnung angemessen sind, können innerhalb der Zweijahresfrist die tatsächlichen Kosten als BA abgezogen werden. Bei ETW sind die Aufwendungen in dem Umfang abziehbar, in dem sie der Stpfl. für eine vergleichbare Mietwohnung auch aufbringen müßte. Zu den Aufwendungen für eine Zweitwohnung gehören insoweit auch die AfA, Zinsen und Reparaturkosten (R 23 Abs. 3 Satz 3 EStR iVm. LStR 43 Abs. 9).

Sonstige Kosten einer dHf.: Die abziehbaren Mehraufwendungen sind nicht auf Verpflegungs-, Fahrt- und Unterkunftskosten beschränkt. Abziehbar sind auch sonstige Kosten innerhalb der Zweijahresfrist. Die denkbaren Möglichkeiten für sonstige notwendige Mehraufwendungen wegen betrieblich veranlaßter dHf. sind vielfältig. In Betracht kommen vor allem die Aufwendungen für die am Beschäftigungsort benötigten Einrichtungsgegenstände (BFH v. 3. 12. 82 VI R 228/80, BStBl. II 1983 S. 467; FG Köln v. 5. 2. 92, EFG 1993 S. 144, rkr.), Umzugskosten in Zusammenhang mit der Gründung oder Aufgabe der dHf. (BFH v. 29. 4. 92 VI R 146/89, BStBl. II S. 667) sowie Telefonkosten (BFH v. 8. 11. 96 VI R 48/96, BFH/NV 1997 S. 472; v. 18. 3. 88 VI R 90/84, BStBl. II S. 988; R 23 Abs. 3 Satz 3 EStR iVm. LStH 43 [6–11] „Telefonkosten“). Bei den sonstigen Kosten ist der betriebliche Zusammenhang wegen der Nähe zur Privatsphäre besonders zu prüfen.

1464–1469 Einstweilen frei.

1470 3. Zweijahresfrist

Mehraufwendungen wegen dHf. sind nicht gewinnmindernd zu berücksichtigen, soweit die dHf. über die Dauer von zwei Jahren hinaus am selben Ort beibehalten wird. Im Ergebnis wird damit der BA-Abzug für Aufwendungen im Rahmen einer dHf. auf höchstens zwei Jahre begrenzt (zur Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit s. Anm. 1451, 1452). Die durch das JStG 1996 eingeführte Zweijahresfrist, die der Neuregelung in § 9 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 entspricht, gilt ab VZ 1996. Sie ist allerdings ab 1. 1. 96 mit der Maßgabe anzuwenden, daß sie auch für Fälle einer bereits vor diesem Stichtag bestehenden dHf. gilt (§ 52 Abs. 4 idF des JStErgG 1996 v. 18. 12. 95, s. Anm. 1450, 1452). Ab 1. 1. 96 scheidet somit der Abzug von Mehraufwendungen wegen dHf. aus, wenn zu diesem Zeitpunkt die dHf. (am selben Ort) bereits zwei Jahre bestand.

Die Zweijahresfrist hat für die im Rahmen einer dHf. grundsätzlich abziehbaren Mehraufwendungen für Verpflegung keine Bedeutung. Für diese gilt der Dreimonatszeitraum nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a Halbs. 2 iVm. Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 (s. Anm. 1475).

Beibehaltung der dHf. über die Dauer von zwei Jahren: Der Stpfl. muß die aus betrieblichem Anlaß begründete dHf. über einen Zeitraum von zwei Jahren am selben Ort beibehalten. Maßgeblich ist also die Dauer der aus betrieblichem Anlaß begründeten dHf. und nicht der Beschäftigung am selben Ort (so der Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3; krit. dazu v. BORNHAUPT in K/S, § 9 Rn. G 112 a).

► *Die Zweijahresfrist beginnt* in dem Zeitpunkt, in dem die Voraussetzungen für eine aus betrieblichem Anlaß begründete dHf. vorliegen (s. dazu Anm. 1461 f.). Das ist der Fall, wenn der Stpfl. seinen Beschäftigungsort gewechselt oder erstmals eine Beschäftigung aufgenommen und dort oder in der Umgebung aus betrieblichem Anlaß eine Zweitwohnung bezogen hat. Ist der Tätigkeit am Beschäftigungsort bzw. der Zweitwohnung eine Dienstreise an diesen Ort unmittelbar vorausgegangen, so ist die Dauer der Dienstreise auf die Zweijahresfrist nicht anzurechnen. Die Abziehbarkeit von Mehraufwendungen ist auf höchstens zwei Jahre begrenzt. Entfallen bereits vorher die Voraussetzungen einer betrieblich veranlaßten dHf., steht dies einem weiteren Abzug bis zum Ablauf der Zweijahresfrist entgegen.

► *Urlaubs- oder krankheitsbedingte Unterbrechungen der Beschäftigung* am selben Ort haben auf den Ablauf der Zweijahresfrist keinen Einfluß (R 23 Abs. 3 Satz 3 EStR iVm. LStR 43 Abs. 11 Satz 8; BFH v. 19. 7. 1996 VI R 38/93, BStBl. II 1997, 95 zur Unterbrechung einer Dienstreise).

► *Sonstige Unterbrechungen* beeinflussen uE den Ablauf der Zweijahresfrist ebenfalls nicht, selbst wenn der Stpfl. die Zweitwohnung (vorübergehend) aufgibt. Etwas anderes gilt nur, wenn er seine Tätigkeit am Beschäftigungsort endgültig eingestellt hat. In diesem Fall kann er bei Aufnahme einer neuen Tätigkeit am selben Ort erneut eine dHf. begründen. Nach Auffassung der FinVerw. sollen dagegen auch Unterbrechungen zu einem Neubeginn der Zweijahresfrist führen, wenn die Unterbrechung mindestens acht Monate gedauert hat (R 23 Abs. 3 Satz 3 EStR iVm. LStR 43 Abs. 11 Satz 9).

Am selben Ort: Die Zweijahresfrist gilt nur für die Beibehaltung der dHf. am selben Ort und damit für die einzelne dHf. Dies ist durch die Änderung der Vorschrift durch das JStErgG 1996 ausdrücklich klargestellt worden (s. Anm. 1450). Die Zweijahresfrist beginnt neu zu laufen, wenn der Stpfl. an einem anderen Beschäftigungsort tätig wird und die Zweitwohnung dorthin verlegt. Er begründet in diesem Fall an einem anderen Ort eine dHf. neu.

Unter Ort ist der Beschäftigungsort zu verstehen, also der Ort, in dem der Stpfl. beschäftigt ist und eine Zweitwohnung nutzt. Beschäftigungsort ist die politische Gemeinde und deren Umgebung iSd. Einzugsgebiets (s. Anm. 1461; aA v. BORNHAUPT in K/S, § 9 Rn. G 112 b–d).

Nach Ablauf der Zweijahresfrist kann der Stpfl. Mehraufwendungen wegen einer betrieblich veranlaßten dHf. nicht mehr als BA geltend machen. Sämtliche Fahrten zwischen Beschäftigungsort und Familienwohnsitz sind aber nunmehr unbefristet als Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte entsprechend § 9 Abs. 1 Nr. 4 zu behandeln (R 23 Abs. 1 Satz 2 EStR; s. Anm. 1463). Für Familienheimfahrten mit einem Betriebs-PKW ist Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 zu beachten. Letztlich wirkt deshalb die Zweijahresfrist nur für Unterkunfts-kosten am Beschäftigungsort und sonstige Kosten abzugsbegrenzend (zu Mehraufwendungen für Verpflegung s. Anm. 1475).

Einstweilen frei.

1471–1474

III. Die Nummern 5 und 6 bleiben unberührt (Halbs. 2)

Nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 a Halbs. 2 bleiben die Nr. 5 und 6 unberührt. Die zeitliche Beschränkung der dHf. hat auf die Geltung dieser Vorschriften keinen Einfluß, so daß sie auch während des Zweijahreszeitraums für den Abzug von Mehraufwendungen für Verpflegung und Fahrtkosten zu beachten sind. Der Regelung kommt dabei nur klarstellende Bedeutung zu.

Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 bleibt unberührt: Zu den notwendigen Mehraufwendungen bei dHf. gehören auch die für Verpflegung. Den Umfang der stich zu berücksichtigenden Mehraufwendungen für Verpflegung bei einer aus betrieblichem Anlaß begründeten dHf. bestimmt sich nach Nr. 5 Satz. 6. Danach gelten die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen und die Dreimonatsfrist nicht nur bei Reisetätigkeiten, sondern auch bei dHf. Wegen der Einzelheiten s. Anm. 1390 ff.

Nach Nr. 6 a Halbs. 2 kommt Nr. 5 Satz 6 auch während der Zweijahresfrist zur Anwendung. Die Dreimonatsfrist ist damit *lex specialis* gegenüber der Zweijahresfrist (v. BORNHAUPT in K/S, § 9 Rn. G 161). Mehraufwendungen für Verpflegung können demnach nicht einmal 2 Jahre gewinnmindernd berücksichtigt werden.

Nr. 6 bleibt unberührt: Aufwendungen für jeweils eine tatsächlich durchgeführte Familienheimfahrt innerhalb der Zweijahresfrist kann der Stpfl. nach den Grundsätzen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als BA geltend machen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 4, 5). Dabei ist die Abzugsbeschränkung nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 für Betriebs-PKW zu beachten (s. Anm. 1463). Nach Nr. 6 a Halbs. 2 gilt diese Abzugsbeschränkung auch während der Zweijahresfrist.

1476–1489 Einstweilen frei.

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b

idF des EStG 1997 v. 16. 4. 1997 (BGBl. I, 821; BStBl. I, 15)

[Häusliches Arbeitszimmer]

(5) ¹Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

...

6b. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung. ²Dies gilt nicht, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 vom Hundert der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit beträgt oder wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. ³In diesen Fällen wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 2400 DM begrenzt; die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet;

...

Autorin: Dipl.-Finw.(FH) Anna M. **Broudré**, Berlin

Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

| |
|-------------------------------------|
| Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 6 b |
|-------------------------------------|

| | Anm. | | Anm. |
|--|------|--|------|
| I. Überblick zu Nr. 6 b | 1490 | V. Verhältnis zu anderen Vorschriften | |
| II. Rechtsentwicklung der Nr. 6 b | | 1. Verhältnis zu anderen einkommensteuerrechtlichen Vorschriften | 1500 |
| 1. Rechtsgrundlagen | 1491 | 2. Verhältnis zum KStG und GewStG | 1501 |
| 2. Der Beitrag der Rechtsprechung zur Entstehung der Nr. 6 b | 1492 | 3. Verhältnis zum UStG | 1502 |
| III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift | | VI. Zurechnung der Aufwendungen nach Nr. 6 b (Drittaufwandsproblem) | 1503 |
| 1. Bedeutung der Nr. 6 b | 1493 | VII. Verfahrensfragen | 1504 |
| 2. Verfassungsmäßigkeit der Nr. 6 b | 1495 | | |
| IV. Geltungsbereich der Nr. 6 b | 1498 | | |

**Erläuterungen zu Satz 1:
Abzugsverbot für Arbeitszimmeraufwendungen als
Grundsatz**

| | Anm. | | Anm. |
|--|------|---|------|
| A. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer und die Kosten der Ausstattung | | IV. „Aufwendungen“ für das Arbeitszimmer | |
| I. Vorbemerkung | 1509 | 1. Art und Umfang der Aufwendungen | 1519 |
| II. Begriff des häuslichen Arbeitszimmers | 1510 | 2. Aufteilung gemischter Aufwendungen | 1520 |
| III. Merkmale des Begriffs „häusliches Arbeitszimmer“ | | V. Kosten der Ausstattung des Arbeitszimmers | |
| 1. Häusliches Arbeitszimmer als zur Wohnung gehörender Raum | 1511 | 1. Bedeutung der Unterscheidung von Ausstattungskosten und Aufwendungen | 1525 |
| 2. Abgrenzung des Arbeitszimmers von der Betriebsstätte | 1512 | 2. Abgrenzung der Kosten für Ausstattung und Arbeitsmittel | 1526 |
| 3. Trennung des Arbeitszimmers vom übrigen Wohnbereich | 1513 | VI. Aufwendungen und Kosten der Ausstattung als vorweggenommene, vergebliche oder nachträgliche Betriebsausgaben | 1530 |
| 4. Ausschließliche Nutzung des Arbeitszimmers zu Erwerbszwecken | | B. Rechtsfolge des Satzes 1: Abzugsverbot für Aufwendungen und Kosten der Ausstattung des Arbeitszimmers | 1536 |
| a) Art und Umfang erwerbsbedingter Nutzung des Arbeitszimmers | 1514 | | |
| b) Häusliches Arbeitszimmer als notwendiges Betriebsvermögen | 1515 | | |

**Erläuterungen zu den Sätzen 2 und 3:
Ausnahmen vom Abzugsverbot für Arbeitszimmeraufwendungen**

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|--|------|
| A. Vorbemerkung | 1544 | 1. Umfang der Nutzung des Arbeitszimmers und der Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen | 1545 |
| B. Erläuterungen zu Satz 2: Tatbestandsvoraussetzungen der Ausnahmeregelung | | 2. Die überwiegende erwerbsbedingte Nutzung des Arbeitszimmers („mehr als 50 vom Hundert“) | |
| I. Überwiegende erwerbsbedingte Nutzung des Arbeitszimmers im Verhältnis zur Gesamttätigkeit (Satz 2 Alt. 1) | | | |

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|---|------|
| a) Zeit- oder ertragsbezogener Vergleichsmaßstab für die „mehr als 50 vom Hundert“ betragende Nutzung | 1548 | | |
| b) Überwiegende Nutzung im Veranlagungszeitraum oder Wirtschaftsjahr | 1549 | | |
| c) Abzugsbegrenzung bei abweichendem Wirtschaftsjahr | 1550 | | |
| II. Arbeitszimmer als ausschließlicher Arbeitsplatz (Satz 2 Alt. 2) | | II. Ausnahme: Abzug der Aufwendungen in voller Höhe (Satz 3 Halbs. 2) | |
| 1. Einzelne betriebliche oder berufliche Tätigkeit als Bezugsgröße . . | 1554 | 1. Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung | |
| 2. Abzugsbeschränkung, wenn ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, als Ausschlusskriterium | 1555 | a) Vorbemerkung | 1565 |
| 3. Nachweisansforderungen und Feststellungslast bezüglich anderen Arbeitsplatzes . . | 1559 | b) Bestimmung des Mittelpunkts der Tätigkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse | 1566 |
| | | 2. Anwendungsfälle zum Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung | 1568 |
| C. Erläuterungen zu Satz 3: Rechtsfolgen der Ausnahmeregelung vom Abzugsverbot | | D. Änderung der Nutzungsverhältnisse: Übergang vom Abzugsverbot zum beschränkten und unbeschränkten Abzug der Aufwendungen | |
| I. Grundsatz: Abzug der Aufwendungen bis 2400 DM (Höchstbetrag nach Satz 3 Halbs. 1) | 1563 | I. Verlagerung des Mittelpunkts der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung | 1574 |
| | | II. Änderung der überwiegenden Nutzung | 1575 |
| | | III. (Nicht-)Vorhandensein eines anderen Arbeitsplatzes | 1576 |
| | | E. Anhang zu Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b: Wichtige Einzelfälle zur Arbeitszimmerregelung | 1577 |

Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 6b

Schrifttum bis 1996: WOLFF-DIEPENBROCK, Zur Ausstattung des Arbeitszimmers, DStZ 1991, 295; APITZ, Würdigung der Ausstattung und Einrichtung eines Arbeitszimmers nach Augenscheinnahme, StBp. 1995, 226; BROUDRÉ, Arbeitszimmer/Privatnutzung eines Firmen-Pkw – Änderungen durch das JStG 1996, GStB 1995, Beilage zu Nr. 10, 1–16; DIES., Neuregelungen zur steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, DStR 1995, 1733; DIES., Jahressteuergesetz 1996: Sonderfragen zum Betriebsausgabenabzug, Teil II: Häusliches Arbeitszimmer/Nutzung eines Firmenwagens für Privatfahrten, BuW 1996, 128; GILOY, Zur eingeschränkten steuerlichen Berücksichtigung eines Arbeitszimmers ab 1996, BB 1995, 2454; HOMBURG, Zur Neuregelung der steuerlichen Berücksichtigung eines häuslichen Arbeitszimmers, BB 1995, 2453; NIERMANN, JStG 1996 – Abzugsbeschränkung bei Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, DB 1995, 2084; RÖSSLER, Voraussetzungen für die Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers, DStZ 1995, 661; VÖLLMEKE, Überlegungen zur Einschränkung der steuerlichen Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers, DB 1995, 1354; ZITZELSBERGER, Das JStG 1996 – Ein Beispiel für den Verfall der Gesetzgebung, BB 1995, 2296; APITZ, Ausstattung und Einrichtung eines Arbeitszimmers nach dem JStG 1996, StBp. 1996, 159; DERS., Ein gewerblich genutzter Raum (Arbeitszimmer) als Betriebsvermögen – Risiken nach dem JStG 1996, StBp. 1996, 323; ARENS, Häusliches Arbeitszimmer – Drastische Änderungen durch das JStG 1996, NJW 1996, 181; FELLA, Das häusliche Arbeitszimmer, Inf. 1996, 68; URBAN, Das häusliche Arbeitszimmer – Grundsatzfragen, DStZ 1996, 229; JAHN, Zur steuerlichen Anerkennung des häuslichen Arbeitszimmers ab 1996, StB 1996, 55; KARRENBROCK, Nochmals – Zweifelsfragen zur steuerlichen Berücksichtigung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer – Stellungnahme zum Beitrag von Urban, DStZ 1996, S. 229 ff., DStZ 1996, 727; KLENK, Das häusliche Arbeitszimmer des Unternehmens in umsatzsteuerrechtlicher Sicht, DStR 1996, 949; KÜFFNER, Häusliches Arbeitszimmer 1996 – Was tun mit „alten“ AfA-Beträgen? StB 1996, 341; MAINZER-STROHNER, Offene Fragen zum häuslichen Arbeitszimmer nach dem Jahressteuergesetz 1996, FR 1996, 91; MÜLLER, AfA beim betrieblichen Arbeitszimmer, StuSt. 1996, 555; NIESKENS, Private Pkw-Nutzung und das häusliche Arbeitszimmer – beachtenswerte und folgenschwere Fehlentscheidungen des JStG 1996 – Zugleich ein kleiner Beitrag zur Zukunft des Standortes Deutschland, BB 1996, 2177; J. SCHNEIDER, Das häusliche Arbeitszimmer ab 1. 1. 1996, StuSt. 1996, 198; SÖFFING, Absetzung für Abnutzung für häusliches Arbeitszimmer, FR 1996, 100; WEBER-GRELLET, Das häusliche Arbeitszimmer des Ehemannes und die Absetzung für Abnutzung als Betriebsausgabe, FR 1996, 172.

Schrifttum ab 1997: BÖTH, Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, StuSt. 1997, 294; FRANKENBERGER, Praktische Probleme bei der einkommensteuerlichen Behandlung von häuslichen Arbeitszimmern, FR 1997, 597; GOSCH, Verfassungsmäßigkeit der Neuregelungen zum Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, StBp. 1997, 79; GRUNE, Werbungskostenabzug beim häuslichen Arbeitszimmer, AktStR 1997, 270; DERS., Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, AktStR 1998, 277; KREFT, Die stl. Behandlung von Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer nach dem JStG 1996, GStB 1997, Nr. 4, 17; MEYER, Das häusliche Arbeitszimmer – ein ewiger Zankapfel? DStZ 1997, 489; PAUS, Zur Verfassungsmäßigkeit der steuerlichen Behandlung des häuslichen Arbeitszimmers nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG – Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 27. 9. 1996, VI R 47/96, Inf. 1997, 107; DERS., Offene Fragen zum häuslichen Arbeitszimmer – Das BFH-Urteil vom 27. 9. 1996 – VI R 47/96, BB 1997, 27 und BB 1997, 1181; RICHTER, Der Studiosus und sein Arbeitszimmer, DStR 1997, 605; RÖSSLER, Häusliches Arbeitszimmer – § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG – eine höchst problematische Vorschrift, StB 1997, 264; SÖFFING, Abzugsbeschränkungen für häusliche Arbeitszimmer verfassungsgemäß, FR 1997, 94; URBAN, Weitere Überlegungen zur Arbeitszimmerregelung, 1997, 368; BERANEK, Neues BFH-Urteil zum häuslichen Arbeitszimmer, StuSt. 1998, 246; BROUDRÉ, Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer – Gesamtdarstellung –, NWB F. 3, 10403 (15/1998); DIES., Steuerliche Behandlung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 22. 1. 1998, DStR 1998, 244 und 625; FLIES, Arbeitsmittel und Ausstattung des Arbeitszimmers – Was wollte der Gesetzgeber? DStZ

1998, 474; OBERMEIER/WEINBERGER, Die ertragsteuerliche Behandlung von Bauten auf fremdem Grund und Boden, insbesondere die Problematik des Ehegatteneigentums – Gleichzeitig eine Besprechung der BFH-Entscheidungen vom 15. 10. 1996, VIII R 44/94, vom 11. 6. 1997, XI R 77/96 (Mieterereinbauten) und vom 27. 8. 1997, XI R 35/91 (Arbeitszimmer), DStR 1998, 913; RÖSSLER, Aufwand für ein häusliches Arbeitszimmer, DStZ 1998, 798; SEIFERT, Abzug von Aufwendungen für häusliche Arbeitszimmer von Außendiensttätigen und ähnlichen Berufsgruppen, Inf. 1998, 262; DERS., BMF-Schreiben klärt Einzelfragen zum häuslichen Arbeitszimmer, GStB 1998, Nr. 5, 6–10; SÖHN, Ausstattungsgegenstände eines häuslichen Arbeitszimmers (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b Satz 1 EStG) und Arbeitsmittel (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG), FR 1998, 637; ECKMANN, Vermietung des häuslichen Arbeitszimmers an den ArbG unter Rücküberlassung an den ArbN, Inf. 1999, 237; O. HERZOG, Arbeitszimmer neu – einkunftsquellenbezogene Beurteilung nach dem typischen Berufsbild, RdW 1999, 616; KK, Aufzeichnungspflicht bei Aufwendung für das häusliche Arbeitszimmer, KÖSDI 1998, 11456; MÄRKLE, Das häusliche Arbeitszimmer nach dem JStG 1996 – ein Beitrag zur Steuervereinfachung? in: Steuerrechtsprechung – Steuergesetz – Steuerreform, Festschrift Offerhaus, Köln 1999; PAUS, Das häusliche Arbeitszimmer: Enttäuschende Verwaltungsanweisungen zu einem mißlungenen Gesetz, StBp. 1999, 210 und 241; WAGNER, Das Arbeitszimmer im steuerrechtlichen Niemandsland? – Zum Verhältnis zwischen Eigenheimförderung und Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b EStG, DStR 1999, 441; ZENTHÖFER, Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, StW 1999, 43; BROUDRÉ, Das häusliche Arbeitszimmer im Steuerrecht – verfassungsrechtliche Aspekte – zugleich kritische Anmerkung zum Urteil des BVerfG v. 7. 12. 1999, FR 2000, 121; SÖFFING, Die fünf Arbeitszimmer-Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 30. 1. 1995 und 23. 8. 1999, BB 2000, 381.

Verwaltungsanordnungen: Abschn. 45 LStR 1996 (LStR 2000 unbesetzt); H 45 LStH 2000; BMF v. 16. 6. 1998, BStBl. I, 863; OFD Hannover v. 10. 7. 1998, DStZ 1998, 922; OFD Düss. v. 22. 7. 1998, BuW 1998, 773.

I. Überblick zu Nr. 6b

1490

Satz 1 bestimmt den Grundsatz, daß Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (ArbZ) sowie Kosten der Ausstattung nicht als Betriebsausgaben (BA) abgezogen werden können, den Gewinn also nicht mindern dürfen. Damit gehören diese Aufwendungen grundsätzlich in vollem Umfang zu den nicht abzugsfähigen BA.

Satz 2 definiert die beiden Ausnahmen von diesem Grundsatz. Danach gilt das generelle Abzugsverbot des Satzes 1 nicht, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des ArbZ mehr als 50 vH der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit beträgt sowie in den Fällen, in denen für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit des Stpfl. kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Satz 3 begrenzt den Abzug der Aufwendungen für ein häusliches ArbZ als BA für die Fälle des Satzes 2 auf 2 400 DM. Außerdem hebt Satz 3 die Begrenzung der Höhe nach auf für die Fälle, in denen das häusliche ArbZ den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Stpfl. bildet.

II. Rechtsentwicklung der Nr. 6b

1. Rechtsgrundlagen

1491

Die Regelung ist durch das Jahressteuergesetz (JStG) 1996 mit Wirkung ab 1. 1. 1996 (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des JStG 1996) als Gegenfinanzierungsmaßnahme zum Familienleistungsausgleich in § 4 Abs. 5 Satz 1 eingefügt worden. Nach § 9 Abs. 5 gilt sie für den Werbungskostenabzug sinngemäß.

Rechtslage bis einschließlich 1995: Bis einschließlich 1995 galten für den Abzug von Aufwendungen für ein häusliches ArbZ als BA oder Werbungskosten (WK) die allgemeinen steuerlichen Grundsätze. Die Aufwendungen mußten nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden. Außerdem mußte eine klare und eindeutige Trennung der Aufwendungen von denjenigen der Lebenshaltung leicht und einwandfrei möglich sein (vgl. § 12 Nr. 1 iVm. R 117 EStR). Hierzu war erforderlich, daß das häusliche ArbZ betriebs- oder berufsentsprechend eingerichtet war und so gut wie ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt wurde. Diese Voraussetzungen ziehen sich als roter Faden auch durch die gesamte BFH-Rspr. zum häuslichen ArbZ; vgl. Anm. 1492. Waren die grundsätzlichen Abgrenzungskriterien erfüllt, und handelte es sich tatsächlich um Aufwendungen für ein (fast) ausschließlich betrieblich oder beruflich genutztes häusliches ArbZ, unterlagen die Aufwendungen keinerlei Abzugsbegrenzung.

Entwurf eines StReformG 1990 (BTDrucks. 11/2157 v. 19. 4. 1988): Der Gesetzgeber war bereits zu einem früheren Zeitpunkt bemüht, den Abzug von Aufwendungen für ein häusliches ArbZ einzuschränken. Der Entwurf eines StReformG 1990 sah eine solche Einschränkung für den Bereich des WK-Abzugs vor. Nach § 9 Abs. 3 a EStG idF dieses Entwurfs sollten Aufwendungen für das häusliche ArbZ eines ArbN mit einem Pauschbetrag in Höhe von 800 DM im KJ. abgegolten sein.

Diese abgeltende Pauschalierung sollte für die Fälle gelten, in denen einem ArbN von seinem ArbG im übrigen ausreichender Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wurde. Alle anderen Fälle sollten von der Abgeltung verschont bleiben, dh. für sie sollte es beim unbegrenzten WK-Abzug bleiben. Begründet wurde die Abzugsbegrenzung damit, daß in den Fällen, in denen der ArbG ausreichenden Arbeitsplatz zur Verfügung stellt, private Gründe mit dafür ausschlaggebend seien, wenn zusätzlich ein häusliches ArbZ eingerichtet werde, in vielen Fällen sogar ausschließlich stliche Gründe. Bei Mitnutzung des häuslichen ArbZ zur Erzielung weiterer Einkünfte als solcher aus nichtselbständiger Arbeit sollte die Pauschale anteilig gekürzt werden mit dem Ziel, die auf die Erzielung anderer Einkünfte entfallenden nachgewiesenen anteiligen Aufwendungen unbegrenzt abzuziehen. Weitere Abzugsbegrenzungen sah der Entwurf des StReformG 1990 in bezug auf Aufwendungen für ein häusliches ArbZ nicht vor, weder im WK-Bereich noch im Bereich der BA. Allerdings wurde im Rahmen der Gesetzesberatungen die Möglichkeit untersucht, die Pauschalierungsregelung – unabhängig von der Notwendigkeit eines häuslichen ArbZ – auf alle Einkunftsarten auszudehnen. Außerdem wurde die Einbeziehung der für Ausbildungszwecke iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 7 genutzten Räume untersucht.

Bedenken gegen die gleichheitswidrige Behandlung von Stpfl. sowie befürchtete Abgrenzungsschwierigkeiten haben den FinAussch. des Deutschen BTags mit Beschlußempfehlung v. 16. 6. 1988 veranlaßt, sowohl die vorgeschlagene Pauschalierungsregelung, als auch die geplanten Ausdehnungen auf andere Einkunftsarten und auf den Sonderausgabenbereich abzulehnen. Die Änderungsvorschläge wurden im Gesetzentwurf ersatzlos gestrichen (BTDrucks. 11/2536 v. 21. 6. 1988, 77).

Arbeitsgruppe Steuerrechtsvereinfachung und Baireis-Kommission: Im Interesse größeren Steueraufkommens und zur StVereinfachung wurde die Möglichkeit, den Abzug von Aufwendungen für ein häusliches ArbZ als BA oder WK einzuschränken oder ganz zu streichen, immer wieder in Erwägung gezogen. So hat sowohl die von der Finanzministerkonferenz der Länder am 22. 4. 1993 einberufene Arbeitsgruppe „Steuerrechtsvereinfachung“ als auch die vom BMF einberufene „Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer“ (sog. Baireis-Kommission) Vorschläge zur Einschränkung der stlichen Berücksichtigung solcher Aufwendungen unterbreitet (vgl. Thesen der ESt.-Komm. zur

StFreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der ESt., BB 1994 Beil. 24, 9 und FinMin. Ber. StRVereinfachung 12/93 unter C. II. Nr. 22). Der dort enthaltene Vorschlag der Begrenzung des stlichen Abzugs der Aufwendungen für ein häusliches ArbZ dem Grunde nach sowie in der Höhe auf 2000 DM bzw. 2400 DM wurde sodann im Rahmen der Gesetzesberatungen zum JStG 1996 aufgegriffen.

JStG 1996 v. 11. 10. 1995 (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438): Trotz der o.g. Vorschläge der beiden Kommissionen enthielt der Entwurf des JStG 1996 zunächst keine diesbezügliche Regelung (BTDrucks. 13/901 v. 27. 3. 1995 und BTDrucks. 13/1558 v. 31. 5. 1995). Erst im *Vermittlungsverfahren* wurde die Begrenzung des Abzugs der BA und WK für ein häusliches ArbZ verwirklicht. Die Regelung ist eine der Gegenfinanzierungsmaßnahmen zum Familienleistungsausgleich und damit zur StFreistellung des Existenzminimums (s. § 31 Anm. 8 aE mwN). In diesem Zusammenhang lag der Schwerpunkt nicht mehr auf der notwendigen Steuerrechtsvereinfachung.

Beachtlicherweise gab es für die Einschränkung des BA- und WKAbzugs quer durch die Fraktionen des Deutschen BTags sowie im BRat eine breite Mehrheit, allerdings mit unterschiedlicher Gewichtung. Einige Abgeordnete und die Fraktion Bündnis 90/Die Grünen hatten mit der BTDrucks. 13/936 v. 28. 3. 1995 einen Antrag „Soziale und gerechte Einkommensteuerreform 1996“ beim Deutschen BTag eingebracht. Dieser Antrag enthielt auf S. 17 unter Nr. 29 der Anlage 4 die als Gesetz nicht ausformulierte Forderung, den Abzug der Aufwendungen für ein häusliches ArbZ auf bis zu 2000 DM zu beschränken. In seiner Stellungnahme BRDrucks. 171/2/95 betr. Empfehlungen der Ausschüsse zur Sitzung des BRats am 2. 6. 1995, BTDrucks. 13/1686 v. 13. 6. 1995, 16, zum Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und der F.D.P. empfiehlt der Fin-Aussch. des BRats, den Abzug von Aufwendungen für ein häusliches ArbZ zu beschränken. Der sodann vom Vermittlungsausschuß angenommene Gesetzentwurf sah die im JStG 1996 enthaltene Beschränkung vor – einschließlich derjenigen, die Ausstattung des ArbZ mit einzubeziehen (BTDrucks. 13/1960 v. 7. 7. 1995, Satz 1 zu Art. 1 Nr. 4d).

JStG 1997 v. 20. 12. 1996 (BGBl. I, 2049; BStBl. I, 1523): Die Regelung wurde mit Wirkung ab 1. 1. 1997 auch für den *Sonderausgabenbereich* übernommen (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des JStG 1997).

2. Der Beitrag der Rechtsprechung zur Entstehung der Nr. 6b

1492

Zur Frage des Abzugs von Aufwendungen für ein häusliches ArbZ als BA oder WK gibt es wegen der Nähe zum privaten Wohnbereich umfangreiche Rspr. des BFH sowie der FG. Bis einschließlich 1995 ging es dabei regelmäßig um die nach § 12 Nr. 1 notwendige Abgrenzung zu den nicht abziehbaren Kosten der Lebenshaltung. Für die Rspr. waren danach folgende Merkmale von herausragender Bedeutung:

- Die strenge räumliche Trennung des ArbZ vom übrigen Wohnbereich,
- der Ausschluß privater Mitbenutzung des ArbZ,
- die Notwendigkeit des häuslichen ArbZ für die Berufsausübung,
- der zeitliche Umfang der Nutzung des Raums zur Berufsausübung.

Zur beruflichen Notwendigkeit und tatsächlichen Nutzung: BFH v. 24. 11. 1950 IV 91/50, BStBl. III 1951, 23 betr. richterliches ArbZ, dessen Notwendigkeit durch Bescheinigung des Justizministers nachzuweisen war; ferner BFH v. 1. 12. 1950 IV 92/50 U, BStBl. III 1951, 42 betr. Hochschullehrer mit Bescheinigung des Kultusministers und BFH v. 8. 11. 1956 IV 309/55 U, BStBl. III 1957, 56 betr. Abzugsverbot für Richter mit mehrfachbesetztem Dienstzimmer.

Die beiden Kriterien der beruflichen Notwendigkeit und tatsächlichen Nutzung sind in der Weiterentwicklung der BFH-Rspr. im Laufe der Zeit als Voraussetzungen weggefallen. Der BFH rückte mehr und mehr davon ab, so daß praktisch jeder Stpfl. mit einigermaßen überzeugender Begründung ein häusliches ArbZ stl. geltend machen konnte. Beide Kriterien sind vom Gesetzgeber im JStG 1996 bei den beiden Ausnahmetatbeständen wieder aufgenommen worden, und zwar

- ▷ die *mehr als 50%ige Nutzung* des Raums zu betrieblichen oder beruflichen Zwecken, der dem zeitlichen Umfang der beruflichen Nutzung entspricht (s. Anm. 1545 ff.) sowie
- ▷ der Nachweis, daß für die Betätigung *kein anderer Arbeitsplatz* zur Verfügung steht, der mit dem Erfordernis der beruflichen Notwendigkeit übereinstimmt (s. Anm. 1554 ff.).

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift

1493 1. Bedeutung der Nr. 6 b

Neben den wirtschaftlichen Auswirkungen für den Stpfl. ist die ArbZ-Regelung vor allem in ihrer gesetzssystematischen Bedeutung zu erörtern.

Wirtschaftliche Bedeutung für den Stpfl.: Das Abzugsverbot der Nr. 6 b greift in erheblichem Maß in die Disposition des Stpfl. ein, der die stliche Abziehbarkeit der Aufwendungen für sein häusliches ArbZ in seine langfristige finanzielle Planung mit einbezogen hat. Insoweit sind auch Gesichtspunkte des Vertrauensschutzes von Bedeutung (s. Anm. 1495).

Die gesetzssystematische Bedeutung des Abzugsverbots ist an der Zielsetzung des JStG 1996 zu messen. Ziel des Gesetzes war es, das stliche *Existenzminimum* freizustellen und eine gewisse *Steuerrechtsvereinfachung* umzusetzen (BTDrucks. 13/901, 1). Nr. 6 b ist jedoch weder als Beitrag zur StFreistellung des Existenzminimums noch als Maßnahme zur StVereinfachung zu sehen. Die Vorschrift hat aber (unbeabsichtigt) Lenkungscharakter und dient zugleich der Einnahmeerzielung.

- ▷ *Als Vereinfachungsnorm* ist Nr. 6 b ungeeignet. UE trägt die Regelung im Gegenteil zu einer erheblichen Komplizierung des Steuerrechts bei (s. Anm. 1495).
GIA SCHMIDT/HEINICKE XIX. § 4 Rn. 590; FRANKENBERGER, FR 1997, 597; HOMBURG, BB 1995, 2453; KARRENBROCK, DStZ 1996, 727; MÄRKLE, Festschrift Offerhaus, 1999, 461; MEYER, DStZ 1997, 489; PAUS, StBp. 1999, 210, 241; STROHNER/MAINZER, FR 1995, 677; DIES., FR 1996, 91; URBAN, DStZ 1996, 229; DERS., DStZ 1997, 368; BROUDRÉ, DStR 1995, 1733; DIES., FR 2000, 121; BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 285 n; aA NIERMANN, DB 1995, 2084.
- ▷ *Als Sozialzweck- oder Lenkungsnorm* zur Vermeidung häuslicher ArbZ widerspricht das Abzugsverbot neueren arbeitsmarkt-, wirtschafts- und verkehrspolitischen Bestrebungen, den häuslichen Arbeitsplatz zu fördern (home office und Computer-Arbeitsplatz).
- ▷ *Als Fiskalzwecknorm* ist Nr. 6 b vom Gesetzgeber beabsichtigt, denn die Regelung war eine der Maßnahmen zur Gegenfinanzierung der StFreistellung des Existenzminimums (s. Anm. 1491).

Nach dem Bericht der Bareis-Komm. ergaben sich bei der vorgeschlagenen Abzugsbegrenzung für ArbZAufwendungen auf 2000 DM jährliche StMehreinnahmen von 10 Mio. DM (Thesen der ESt.-Komm. zur StFreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der ESt., BB 1994 Beil. 24, 17); die Arbeitsgruppe StRverein-

fachung schätzte die Mehreinnahmen bei einer Begrenzung des Abzugs auf 2400 DM auf 150 Mio. DM (FinMin. Ber. StVereinfachung 12/93, 30 und 102 f.).

Einstweilen frei.

1494

2. Verfassungsmäßigkeit der Nr. 6b

1495

Die Abzugsbegrenzung für das ArbZ ist unter dem Gesichtspunkt der formellen und materiellen Verfassungsmäßigkeit problematisch (zur vorläufigen StFestsetzung bei Einwendungen gegen die Verfassungsmäßigkeit der Nr. 6b s. Anm. 1504 betr. Verfahrensfragen).

Die formelle Verfassungsmäßigkeit wird vom BVerfG bejaht (Urt. v. 7. 12. 1999 2 BvR 301/98, FR 2000, 48). Die Regelung der Nr. 6b ist überraschend durch den Vermittlungsausschuß in das Gesetz gelangt (s. Anm. 1491), der nach Auffassung des BVerfG seine bislang kaum umschriebenen Befugnisse danach nicht überschritten hat (Art. 77 Abs. 2 GG).

Nach BVerfG (aaO) ist der Vermittlungsausschuß mit der Ergänzung des Ges. um die ArbZ-Regelung nicht über den ihm zustehenden Vermittlungsrahmen hinaus tätig geworden. Dieser Rahmen wird durch den sachlichen Zusammenhang zwischen dem Gesetzesbeschluß und dem Einigungsvorschlag des Vermittlungsausschusses bestimmt. So darf der Vermittlungsausschuß eine Änderung, Ergänzung oder Streichung der vom BTag *beschlossenen* Vorschriften nur vorschlagen, wenn und soweit dieser Einigungsvorschlag im Rahmen des Anrufungsbegehrens und des ihm zugrunde liegenden Gesetzgebungsverfahrens verbleibt (BVerfG aaO, 1. Leitsatz).

Der BFH sah in seinem Vorlagebeschluß v. 21. 11. 1997 (VI R 4/97, BStBl. II 1998, 351) noch einen hinreichend sachlichen Zusammenhang zwischen den Gesetzeszielen und der Neuregelung des häuslichen ArbZ im Hinblick auf die *Steuervereinfachung*. UE ist diese Begründung nicht tragfähig. Die Regelung dient nicht der StVereinfachung, sondern trägt im Gegenteil zu einer erheblichen Steuerkomplizierung bei (s. Anm. 1493). Allerdings besteht ein gewisser sachlicher Zusammenhang zum gesetzlichen Ziel der Gegenfinanzierung (dazu Anm. 1493). Auf diese Frage ist das BVerfG (aaO) nicht eingegangen (vgl. hierzu ausführlich BROUDRÉ, FR 2000, 121).

Materielle Verfassungsmäßigkeit: Prüfungsmaßstab sind der Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG), das Grundrecht der Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG), die Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG), die allgemeinen rechtsstaatlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit sowie das Gebot der Gesetzesbestimmtheit (Art. 103 Abs. 2 GG).

► *Das Grundrecht der Berufsfreiheit* (Art. 12 Abs. 1 GG) ist uE durch die Abzugsbegrenzung nicht betroffen. Die Nichtberücksichtigung oder nur teilweise Berücksichtigung der Aufwendungen für ein häusliches ArbZ als BA, WK oder als Sonderausgaben verhindert weder den Zugang zu einem bestimmten Beruf, noch wird die Ausübung eines bestimmten Berufs behindert oder gar unmöglich gemacht. Das EStG knüpft an einen unspezifischen Adressatenkreis ohne jeglichen Bezug auf bestimmte Berufe und allgemein an estrelevante Erwerbstätigkeiten an, deren Ausübung ihrerseits weder dem Grunde nach, noch inhaltlich eingeschränkt wird (vgl. BVerfG v. 26. 9. 1988 1 BvR 849/88, HFR 1989, 682).

► *Die Eigentumsgarantie* (Art. 14 Abs. 1 GG) wird durch Nr. 6b ebenfalls nicht berührt, denn der Stpfl. ist weiterhin darin frei, sich ein häusliches ArbZ einzurichten.

► *Der Gleichheitsgrundsatz* (Art. 3 Abs. 1 GG) und das daraus abzuleitende Prinzip der Besteuerung nach der *wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit* wird nach Auffas-

sung eines Teils des Schrifttums als verletzt angesehen (BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 285 n; SCHMIDT/HEINICKE XIX. § 4 Rn. 596; KARRENBROCK, DStZ 1996, 730; BROUDRÉ, FR 2000, 121; MÄRKLE, Festschrift Offerhaus, 1999, 461 hält die Regelung für verfassungskonform).

Stellungnahme: UE ist der Gleichheitssatz verletzt. Der Gesetzgeber hat nicht beachtet, daß die Fälle, in denen betrieblich oder beruflich veranlaßte Aufwendungen nicht als BA oder WK abgezogen werden dürfen, sich so weitgehend von allen übrigen Fällen unterscheiden müssen, daß diese unterschiedliche Behandlung mit Blick auf den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz sachlich ausreichend gerechtfertigt ist. Er hat vielmehr von seiner Beurteilungs- und Gestaltungsfreiheit mittels generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen in unzureichendem Maß Gebrauch gemacht. *Steuergerechtigkeit* und *Gleichmäßigkeit der Besteuerung* sind nicht mehr gewährleistet. Nr. 6 b vergleicht Lebensverhältnisse, die aufgrund der verfassungsrechtlich gebotenen, am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise nicht miteinander verglichen werden können. Ein sachlicher Grund für die Ungleichbehandlung ist nicht zu erkennen.

Zu den verfassungsrechtlichen Grundsätzen betr. Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes vgl. BVerfG v. 23. 1. 1990 1 BvL 4/87, 5/87, 6/87, 7/87, BStBl. II, 483; v. 2. 10. 1969 1 BvL 12/68, BStBl. II 1970, 140, und v. 13. 3. 1979 2 BvR 72/76, BStBl. II, 322.

UE ist der Gleichheitssatz außerdem verletzt, weil die Erzielung anderer Einkünfte grundsätzlich und – abgesehen von Bagatellfällen – unabhängig von ihrem Umfang Einfluß auf die Abziehbarkeit der Aufwendungen für ein häusliches ArbZ als BA oder WK hat. Unterschiedliche Einkunftstatbestände werden in unzulässiger und unsachlicher Weise vermengt. Es ist weder systematisch noch sachlich nachzuvollziehen, warum eine zusätzliche betriebliche oder berufliche Tätigkeit dazu führt, daß bisher vollumfänglich abzugsfähige Aufwendungen, solange die zusätzliche Tätigkeit ausgeübt wird, nur noch bis zu 2400 DM abgezogen werden können. Nach Beendigung der zusätzlichen Tätigkeit ist wieder der Vollabzug zulässig. Diese Ergebnisse lassen sich auch nicht durch Auslegung beseitigen (glA BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 285 n; SCHMIDT/HEINICKE XIX. § 4 Rn. 596; KARRENBROCK, DStZ 1996, 730; BROUDRÉ, FR 2000, 121).

Beispiel: Ein Rechtsanwalt mit Kanzlei im Stadtzentrum wohnt am Stadtrand, wo er seit Jahren ein häusliches ArbZ für seine Anwaltstätigkeit nutzt. Im vergleichbaren Nachbarhaus unterhält ein 70jähriger Steuerberater in seinem häuslichen ArbZ eine kleine Kanzlei. Die gelegentliche Beratung langjähriger Mandanten und das Fehlen weiterer Berufstätigkeit führt zum vollen Abzug der ArbZ-Kosten beim Steuerberater, während der Anwalt dem Abzugsverbot selbst dann unterliegt, wenn er das ArbZ intensiver nutzt als der Berater. UE eine eklatante Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes. Dies wird noch deutlicher, wenn man sich vorstellt, der Rechtsanwalt gebe seine Kanzlei im Stadtzentrum auf; dies führt zum vollen Abzug aller Aufwendungen für sein häusliches ArbZ, das zum Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit geworden ist (s. Anm. 1574; s. auch LADEMANN/MEURER § 4 Rn. 729, allerdings mit anderer Schlussfolgerung; vgl. auch BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 285 k Abs. 2).

Die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips kann uU gerechtfertigt sein als Maßnahme zur *Mißbrauchsbekämpfung* und/oder *Steuervereinfachung*, nicht jedoch zur Verfolgung haushaltspolitischer Ziele. Voraussetzung ist dabei, daß die Maßnahme zur Mißbrauchsbekämpfung und StVereinfachung geeignet ist und diesen Zweck auch erreicht. Dies ist für die ArbZ-Regelung zu verneinen. Die Mißbrauchsmöglichkeiten sind zwar eingeschränkt, jedoch nicht beseitigt worden.

So kann ein ArbN, dem regelmäßig für bestimmte Arbeiten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (zB Lehrer; Abschn. 45 Abs. 3 Satz 3 LStR 1996, in LStR 2000 weggefallen), unverändert einen Wohnraum als angeblich beruflich genutztes häusliches ArbZ erklären und so den WKAbzug iHv. 2400 DM erreichen, obwohl der Raum wegen erheblicher privater Mitbenutzung möglicherweise tatsächlich der stl. nicht relevanten Privatsphäre zuzuordnen ist. Auch das Ziel der StVereinfachung ist nicht erreicht, weil die Frage, ob ein stl. anzuerkennendes häusliches ArbZ vom Grundsatz her vorliegt, unverändert zu prüfen ist. Diese Prüfung entfällt nur dann, wenn das vollumfängliche Abzugsverbot im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit greift, weil dem ArbN ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht und er keiner weiteren betrieblichen oder beruflichen Betätigung im häuslichen ArbZ nachgeht. In allen anderen Fällen ist die Prüfung weiterhin erforderlich, gefolgt von der durch die gesetzliche Maßnahme erschwerend noch hinzu gekommenen Frage der individuellen Höhe der abziehbaren Aufwendungen. So steht dem Stpfl. bei der Nutzung eines häuslichen ArbZ zur Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung und von sonstigen Einkünften regelmäßig kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung; weitere komplizierte Ermittlungen sind erforderlich, zB die Ermittlung des Zeitaufwands (s. Anm. 1548 ff.). Der Stpfl., der sein häusliches ArbZ zur Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit nutzt, muß seine Aufwendungen seit 1. 1. 1996 zusätzlich besonders aufzeichnen, auch wenn er dem momentanen Abzugsverbot unterliegt, um sie bei evtl. Nutzungsänderung – wenigstens teilweise – überhaupt abziehen zu können (vgl. Abs. 7 und Anm. 1504). Bis einschließlich 31. 12. 1995 bestand diese Aufzeichnungspflicht nicht, und zwar unabhängig von der estlichen Behandlung der Aufwendungen.

► *Die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit* werden im Schrifttum wegen der Rückwirkung des Gesetzes als verletzt angesehen (s. KÜFFNER, StB 1996, 341). UE führt die durch das JStG 1996 mit Wirkung ab 1. 1. 1996 auch für bereits bestehende und strechtlich anerkannte ArbZ (vgl. BMF v. 16. 6. 1998, BStBl. I, 863 Rn. 6) eingeführte Begrenzung des Abzugs für ArbZ-Aufwendungen nicht zu einer echten Rückwirkung bzw. einer Rückbewirkung von Rechtsfolgen. Nach der Rspr. des BVerfG handelt es sich lediglich um eine Neubestimmung einer bis zum Ablauf des VZ noch nicht eingetretenen Rechtsfolge (BVerfG v. 14. 5. 1986 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, BStBl. II 1986, 628). Die Erwartung, das geltende Recht werde fortbestehen, ist jedoch nicht geschützt (zuletzt BVerfG v. 3. 12. 1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 [88], BGBl. I 1998, 725; s. auch Einf. ESt. Anm. 521 mwN). Zu Vertrauensschutz und Rückwirkungsverbot allgemein s. ausführlich Einf. ESt. Anm. 520–528.

► *Das Gebot der Gesetzesbestimmtheit* (Art. 103 Abs. 2 GG) wird durch Nr. 6b nach einer Auffassung im Schrifttum verletzt (so SCHMIDT/HEINICKE XIX. § 4 Rn. 590).

HEINICKE aaO beklagt die „wenig ausgegorene und vom Wortlaut her nur schwer verständliche Neuregelung ab 1996, bedenklich vor allem wegen der unsystematischen Vermengung von beruflicher und/oder betrieblicher Tätigkeit“ und hält die systemfremde Verknüpfung unterschiedlicher Einkünfte dann für verfassungsrechtlich bedenklich, wenn der Umfang dieser Tätigkeit nach Zeitaufwand und Ertrag erheblich ist (ähnlich URBAN, DStZ 1996, 229 [236]).

UE ist dem zuzustimmen. Nr. 6b vermengt betriebliche und berufliche Tätigkeiten in der Weise miteinander, daß die Erzielung anderer Einkünfte grundsätzlich und – abgesehen von Bagatellfällen – unabhängig von ihrem Umfang Einfluß auf den Abzug der Aufwendungen für ein häusliches ArbZ als BA oder WK hat. Damit verstößt Nr. 6b gegen die dem EStG eigene Systematik. Die Ergebnisse lassen sich auch nicht durch Auslegung beseitigen (glA BLÜMICH/WACKER § 4 Rn. 285 n).

Mit seiner Entscheidung v. 23. 9. 1999 VI R 74/98 (BStBl. II 2000, 7) hat der BFH Nr. 6b in dem Fall eines Stpfl., der zwei nichtselbständigen Betätigungen nachging, für

§ 4 Anm. 1495–1500 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b: Abzugsbeschränkungen

verfassungskonform gehalten. Der BFH führt aus, der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung iSd. Nr. 6b Satz 3 Halbs. 2 könne nicht im Wege verfassungskonformer Auslegung isoliert für einzelne Tätigkeiten, sondern nur für sämtliche Tätigkeiten des Stpfl. bestimmt werden. UE hat der BFH dabei verkannt, daß ihm nur der Fall eines Stpfl. mit Einkünften ausschließlich aus nichtselbständiger Arbeit zur Entscheidung vorlag. Die Entscheidung kann daher über den entschiedenen Sachverhalt hinaus nicht angewandt werden.

1496–1497 Einstweilen frei.

1498

IV. Geltungsbereich der Nr. 6b

Sachlicher Geltungsbereich: Nr. 6b gilt iVm. § 9 Abs. 5 und § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des JStG 1996 v. 11. 10. 1995 (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438) seit 1. 1. 1996 übergreifend für alle Einkunftsarten.

► *Arbeitszimmerregelung als Gewinnermittlungsvorschrift:* Nr. 6b gehört bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit zu den *Gewinnermittlungsvorschriften* (§ 2 Abs. 2 Nr. 1). Die Regelung gilt unabhängig davon, ob das häusliche ArbZ *gemietet* wurde oder sich im *Eigentum* des Stpfl. befindet, sowie unabhängig davon, ob es sich um Privatvermögen, notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen handelt.

► *Entsprechende Anwendung der Nr. 6b auf Überschusseinkunftsarten und Einkommensermittlung:* Bei den Überschusseinkünften (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 4 bis 7) ist Nr. 6b iVm. § 9 Abs. 5 Teil der *Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die WK* (§ 2 Abs. 2 Nr. 2). Zwar ist die Erzielung von Kapitaleinkünften, Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und sonstigen Einkünften keine betriebliche oder berufliche Tätigkeit. Jedoch spricht § 9 Abs. 5 absichtlich von „... gilt sinngemäß“. Damit bringt der Gesetzgeber zum Ausdruck, daß er die Regelung der Nr. 6b für alle Einkunftsarten angewandt wissen will. Mit dem JStG 1997 v. 20. 12. 1996 (BGBl. I, 2049; BStBl. I, 1523) wurde die Regelung durch Änderung des § 10 Abs. 1 Nr. 7 auch für den *Sonderausgabenbereich* mit Wirkung ab 1. 1. 1997 übernommen (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des JStG 1997). Dadurch ist sie auch Teil der *Einkommensermittlung* (§ 2 Abs. 4).

► *Häusliches Arbeitszimmer im Ausland:* Nr. 6b enthält keine Angaben zur Belegenheit des häuslichen ArbZ. Die Regelung ist daher auch auf häusliche ArbZ im Ausland anzuwenden.

Persönlicher Geltungsbereich: Nr. 6b gilt iVm. § 9 Abs. 5 für natürliche unbeschr. oder beschr. estpfl. Personen (§§ 1, 49 und 50). § 10 Abs. 1 Nr. 7 ist auf beschr. estpfl. Personen nicht anzuwenden (§ 50 Abs. 1 Satz 5). Über § 8 Abs. 1 KStG gilt § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b grundsätzlich auch für Körperschaften. Allerdings handelt es sich bei Nr. 6b um eine der Regelungen, die speziell auf natürliche Personen zugeschnitten sind und damit für eine Körperschaft keine Bedeutung haben.

1499 Einstweilen frei.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1500 1. Verhältnis zu anderen einkommensteuerrechtlichen Vorschriften

Verhältnis zum anteiligen Abzugsverbot des § 3c: Soweit das häusliche ArbZ zur Erzielung stfreier Einnahmen genutzt wird, können die darauf ent-

fallenden Aufwendungen anteilig nicht als BA oder WK abgezogen werden (s. § 3 c Anm. 4, 7 und 11 ff.).

Verhältnis zu den Betriebsausgaben (Abs. 4): Nach Abs. 4 sind BA die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind. Abs. 5 Satz 1 schränkt den ertragstlichen Abzug solcher Aufwendungen ein. So muß es sich bei Aufwendungen für ein betrieblich genutztes häusliches ArbZ zunächst grundsätzlich um BA handeln, um zur Abzugsbegrenzung der Nr. 6 b als *lex specialis* zu gelangen (vgl. Anm. 1128).

Verhältnis zu anderen Tatbeständen des Abs. 5: Denkbar ist nur eine Konkurrenz zwischen den Aufwendungen für ein ArbZ und Mehraufwendungen wegen dHf. sowie den unangemessenen Aufwendungen. Von Bedeutung ist aber auch das Verhältnis zu den Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte.

► *Verhältnis zu Nr. 6 (Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte):* Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte unterliegen im Gegensatz zu Fahrten zwischen zwei Betriebsstätten dem begrenzten Abzugsverbot. Daher ist von Bedeutung, ob das häusliche ArbZ als Betriebsstätte iSd. Nr. 6 anzusehen ist und ob der Stpfl. seine Fahrt zur anderen Betriebsstätte von hier aus startet. Nach stRspr. des BFH bildet ein häusliches ArbZ gewöhnlich eine untrennbare bauliche Einheit mit dem Wohnteil und ist damit regelmäßig nicht als Betriebsstätte einzustufen (BFH v. 7. 12. 1988 X R 15/87, BStBl. 1989 II, 421); vgl. auch Anm. 1512.

► *Verhältnis zu Nr. 6 a (Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung):* Aufwendungen für ein häusliches ArbZ können mit Mehraufwendungen wegen dHf. nach Nr. 6 a konkurrieren, wenn in der Wohnung am Tätigkeitsort ein ArbZ unterhalten wird. Der nach Nr. 6 a für die ersten zwei Jahre seit Begründung der dHf. vorgesehene uneingeschränkte BA-Abzug der Aufwendungen wird durch Nr. 6 b wie folgt beeinflusst: Wird in der Wohnung am Tätigkeitsort ein häusliches ArbZ unterhalten, können die Aufwendungen nur nach Maßgabe der Nr. 6 b als BA abgezogen werden. Aber auch nach Ablauf der Zwei-Jahres-Frist ist unter den Voraussetzungen der Nr. 6 b ein BA-Abzug weiterhin möglich. Nr. 6 b geht der Regelung der Nr. 6 a insoweit vor. Im Falle des WK- und/oder Sonderausgaben-Abzugs gilt Entsprechendes (s. auch Anm. 1451, 1453).

► *Verhältnis zu Nr. 7 (unangemessene Aufwendungen):* Das Abzugsverbot für unangemessene Aufwendungen ist ausdrücklich auf „andere als die in den Nummern 1 bis 6 und 6 b bezeichneten Aufwendungen“ beschränkt. Daher ist Nr. 7 immer dann anwendbar, wenn Aufwendungen von den Tatbeständen der Nr. 1 bis 6 und 6 b nicht erfaßt werden. Soweit Abzugsverbot und -beschränkung für ArbZAufwendungen greifen, findet eine Angemessenheitsprüfung nicht statt (s. Anm. 1617 aE). Anders aber bei ArbZ, die nicht unter Nr. 6 b fallen, wie das außerhäusliche ArbZ (s. Anm. 1511; glA BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 2851). Zur Angemessenheitsprüfung in diesen Fällen s. Anm. 1660 „Büroausstattung“ und WOLFF-DIEPENBROCK, DStZ 1991, 295.

Verhältnis zu den Werbungskosten (§ 9): Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 sind WK die Aufwendungen zum Erwerb, zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Der Abzug dieser beruflich bedingten Ausgaben wird über § 9 Abs. 5 durch die sinngemäße Anwendung von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–5, 6 b–8a und 10 eingeschränkt. So muß es sich auch bei den sog. Überschubeinkunftsarten iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 2 bei den Aufwendungen für ein beruflich bzw. für die Einkunftszielung genutztes häusliches ArbZ zunächst grundsätzlich um WK handeln. Andernfalls findet § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b keine Anwendung.

Verhältnis zu den Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 7): Durch das JStG 1997 v. 20. 12. 1996 (BGBl. I, 2049; BStBl. I, 1523) wurde die Regelung der Nr. 6b auch für den Sonderausgabenbereich mit Wirkung ab 1. 1. 1997 übernommen (s. Anm. 1498). § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 5 erklärt § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b ausdrücklich sinngemäß für anwendbar. Im Rahmen der Ausbildungskosten können unabhängig von der Nutzung des häuslichen ArbZ in jedem Fall Aufwendungen nur bis zu insgesamt 1800 DM bzw. 2400 DM als SA abgezogen werden (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Sätze 1 und 2). Da die Regelung erst durch das JStG 1997 (aaO) mit Wirkung ab 1. 1. 1997 eingeführt wurde, ist sie für VZ bis einschließlich 1996 noch nicht anzuwenden. Daraus folgt, daß die Aufwendungen für ein häusliches ArbZ bis einschließlich 1996, also ein Jahr länger als im betrieblichen und beruflichen Bereich, entsprechend der zeitlichen Nutzung zusätzlich zu den nach Nr. 6b oder § 9 Abs. 5 begrenzt abziehbaren Aufwendungen im Rahmen der Höchstbeträge des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG aF als SA abgezogen werden können. Erst ab 1997 sind sie in die Höchstbetragsberechnung mit einzubeziehen (BMF v. 16. 6. 1998, BStBl. I, 863 Rn. 18, 19).

Verhältnis zu den nicht abziehbaren Ausgaben des § 12: Nach § 12 dürfen Beträge, die der Stpfl. für seinen Haushalt und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufwendet, weder bei den einzelnen Einkunftsarten, noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Zu diesen Aufwendungen gehören auch diejenigen für Wohnzwecke. Sie gehören zu den nicht abziehbaren Aufwendungen für die Lebenshaltung (§ 12 Nr. 1). Das gilt auch dann, wenn die Aufwendungen zum Teil betrieblich veranlaßt sind, eine nach objektiven Merkmalen leichte und einwandfreie Trennung von den Aufwendungen der privaten Lebenshaltung jedoch nicht möglich ist (R 117 Satz 1 und 3 EStR). Handelt es sich bei den Aufwendungen für ein häusliches ArbZ daher um Lebenshaltungskosten, die bereits nach § 12 Nr. 1 nicht abgezogen werden dürfen, kommt Nr. 6b nicht zur Anwendung, da es sich in diesen Fällen nicht um grundsätzlich nach § 4 Abs. 4 abziehbare BA handelt. Entsprechendes gilt im Falle der Mitbenutzung eines Teils der Wohnung zur Erzielung von Überschusseinkünften. In diesen Fällen geht § 12 Nr. 1 den Regelungen des § 9 vor (allgemein zum Verhältnis des Abs. 5 zu den Abzugsverboten des § 3c und § 12: Anm. 1117).

1501 2. Verhältnis zum KStG und GewStG

Das Abzugsverbot gilt grundsätzlich auch im Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht.

Verhältnis zum KStG: Was kstrechtl. als Einkommen gilt und wie dieses zu ermitteln ist, bestimmt sich gem. § 8 Abs. 1 KStG nach den Vorschriften des EStG und des KStG. Nr. 6b gilt daher grundsätzlich auch für Körperschaften (vgl. Anm. 1108); allerdings dürften die Anwendungsfälle des Abzugsverbots für Aufwendungen für ein häusliches ArbZ im Fall von Körperschaften gering sein. Denkbar wäre, daß ein Gesellschafter-Geschäftsführer in einer Wohnung oder einem Haus wohnt, das der Körperschaft gehört und in dem dieser sich ein häusliches ArbZ eingerichtet hat. Während sich der Abzug der Aufwendungen des Gesellschafter-Geschäftsführers, die ihm für das häusliche ArbZ entstehen, nach den allgemeinen Grundsätzen richtet, kann eine Körperschaft kein häusliches ArbZ haben. Nr. 6b ist eine der Regelungen, die speziell auf natürliche Personen zugeschnitten sind und damit für eine Körperschaft keine Bedeutung haben.

Verhältnis zum GewStG: Nach §§ 6 und 7 GewStG bemißt sich die GewSt nach dem Gewerbeertrag. Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des EStG oder des KStG zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb. Damit gilt Nr. 6b mittelbar auch für das GewStG.

3. Verhältnis zum UStG

1502

Da die Eigenverbrauchsbesteuerung durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304) entfallen ist, sind die Aufwendungen für das ArbZ unterschiedlich zu behandeln.

Bis zum 31. 3. 1999 handelt es sich um ustpfl. Eigenverbrauch iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c UStG, wenn ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens Aufwendungen hat, die unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–7 oder Abs. 7 oder § 12 Nr. 1 fallen. Wegen der Bemessungsgrundlage vgl. Abschn. 155 UStR 1996.

Ab 1. 4. 1999 gilt: Durch Art. 7 und 8 des StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 ist die ustl. Eigenverbrauchsbesteuerung mit Wirkung ab 1. 4. 1999 weggefallen und durch neue Gleichstellungstatbestände ersetzt worden. Statt dessen regelt § 15 Abs. 1a UStG idF des StEntlG 1999/2000/2002 den ustl. *Nichtabzug von Vorsteuern* für Aufwendungen, die ertragstlich nicht abziehbare BA iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 7 und Abs. 7 sowie Lebenshaltungskosten iSd. § 12 Nr. 1 darstellen. Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b ist darin nicht genannt. Die Ausschlußregelung gilt daher nicht für Aufwendungen für ein häusliches ArbZ. Hierfür kann seit 1. 4. 1999 bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG nF unverändert der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.

Der Gesetzentwurf (BTDrucks. 14/23, BRDrucks. 910/98) sah zwar vor, das Vorsteuerabzugsverbot auch auf diese Aufwendungen auszudehnen, was jedoch nicht verwirklicht wurde. Vermutlich haben ua. unüberwindliche Berechnungsschwierigkeiten dazu geführt, die Regelung bzgl. des häuslichen ArbZ aus dem Gesetzentwurf wieder herauszunehmen (vgl. zB HÜNNEKENS, NWB F. 7, 5059, 5066).

Die in den Aufwendungen für ein häusliches ArbZ enthaltenen Vorsteuerbeträge teilen damit das Schicksal der gesamten Aufwendungen und werden ggf. vom ertragstlichen Abzugsverbot bzw. der Abzugsbeschränkung mit erfaßt. Wegen der Behandlung des Teils des Vorsteuerbetrags, der ustlich nicht abgezogen werden kann, als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vgl. § 9b Abs. 1 Satz 2.

VI. Zurechnung der Aufwendungen nach Nr. 6b (Drittaufwandsproblem)

1503

Schrifttum bis zu den Beschlüssen des Großen Senats v. 23. 8. 1999: HEUERMANN, Abziehbarkeit von Drittaufwand? – Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 13. 3. 1996, VI R 103/95 und zu den Arbeitszimmerentscheidungen, DStR 1996, 1518; RÖSSLER, AfA-Befugnis des Ehegatten beim häuslichen Arbeitszimmer, DStZ 1997, 606; o.V. (W-G), Voller Abzug der AfA für Arbeitszimmer eines Ehegatten im von beiden Ehegatten gemeinsam finanzierten EFH? DStR 1997, 1888; BOLZ, Abzug der AfA für ein betriebliches Arbeitszimmer eines Ehegatten im von beiden Ehegatten gemeinsam finanzierten EFH, AktStR 1998, 170; OBERMEIER/WEINBERGER, Die ertragsteuerliche Behandlung von Bauten auf fremdem Grund und Boden, insbesondere die Problematik des Ehegatteneigentums, DStR 1998, 913; SCHOOR, Gestaltungsmöglichkeiten bei Bauten auf Ehegatten-Grundstücken, INF 1999, 556.

Schrifttum nach den Beschlüssen des Großen Senats v. 23. 8. 1999: P. FISCHER, Anmerkungen zu den Entscheidungen des Großen Senats des BFH zum Drittaufwand bei Eheleuten, FR 1999, 1171, 1177, 1180, 1182; HEISSENBERG, Drittaufwand: AfA-Befugnis für Arbeitszimmer bei einem im Miteigentum der Ehegatten stehenden Gebäude, StuB 1999, 1104; DERS., AfA-Befugnis des Nichteigentümer-Ehegatten beim häuslichen Arbeitszimmer, StuB 1999, 1106; WASSERMEYER, Drittaufwand aus der Sicht des Großen Senats des BFH, DB 1999, 2486; WOLFF-DIEPENBROCK, Die Entscheidungen des Großen Senats des BFH zum Drittaufwand bei Eheleuten, DStR 1999, 1642.

Das lange umstrittene Problem des Drittaufwands stellt sich insbesondere bei Aufwendungen für ein häusliches ArbZ.

Abzugsverbot für Drittaufwand: In insgesamt 4 Beschlüssen hat der Große Senat des BFH entschieden, daß ein Abzugsverbot für Drittaufwand besteht (BFH v. 23. 8. 1999 GrS 1/97, BStBl. II, 778; GrS 2/97, BStBl. II, 782; GrS 3/97, BStBl. II, 787 und GrS 5/97, BStBl. II, 774). Die Entscheidungen des Großen Senats des BFH sind zwar bis auf den Beschluß GrS 5/97 zu den privaten Einkünften (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und VuV) ergangen. Dementsprechend hat der BFH das Abzugsverbot für Drittaufwand auf einen „Grundsatz der persönlichen Leistungsfähigkeit“ gestützt, wonach der Stpfl. die Aufwendungen persönlichen tragen muß.

Einen etwas konkreteren Ansatz schlägt WASSERMEYER (DB 1999, 2486) vor: Ausgehend von der Erkenntnis, daß § 4 Abs. 4 EStG nicht ausdrücklich regelt, wer die Aufwendungen getragen hat, verweist er auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz, wonach jede Aufwendung das Vermögen des Kaufmanns, dh. sein Eigenkapital mindern muß. Daher sind nur ihm persönlich zuzurechnende Einnahmen und Ausgaben zu berücksichtigen. Dieses Prinzip müsse aber auch für Überschusseinkunftsarten gelten.

Ehegatten, die gemeinsam die Herstellungskosten des von ihnen bewohnten Hauses getragen haben und die darin *jeweils einen Raum für eigenbetriebliche Zwecke nutzen*, können entsprechend die *auf diesen Raum entfallenden Herstellungskosten* für die Dauer der betrieblichen Nutzung als BA (AfA) geltend machen (BFH v. 23. 8. 1999 GrS 5/97 aaO). Der Große Senat läßt die auf das jeweilige, nur von einem Ehegatten genutzte häusliche ArbZ entfallenden AfA für die Dauer der betrieblichen Nutzung in vollem Umfang als BA zu. Dabei ist unerheblich, wer im Fall des Miteigentums von Ehegatten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten tatsächlich getragen hat. Strechtlich hat sie jeder von ihnen entsprechend seinem Miteigentumsanteil aufgewendet.

Alleineigentum eines Ehegatten und gemeinsame Nutzung: Gehört eine Eigentumswohnung oder ein Haus nur *inem Ehegatten* und nutzen beide Ehegatten gemeinsam einen darin liegenden Raum oder jeder jeweils einen Raum als häusliches ArbZ, reicht dies nicht aus, dem das ArbZ unentgeltlich nutzenden Nichteigentümer-Ehegatten die anteiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechend seiner Nutzung zur Vornahme der AfA zuzurechnen. Es kommt vielmehr zusätzlich darauf an, ob und in welchem Umfang er tatsächlich solche Aufwendungen auch getragen hat (BFH v. 23. 8. 1999 GrS 3/97 aaO).

Der BFH hat damit die sog. Vermutungsregel abgelehnt, wonach bei Ehegatten davon auszugehen sei, daß beide Ehegatten aufgrund der ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft unabhängig von den tatsächlichen Zahlungsflüssen einen Beitrag zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten geleistet haben (dazu etwa OBERMEIER/WEINBERGER, DStR 1998, 913; FISCHER, FR 1999, 1180).

Abschreibbares Nutzungsrecht bei Kostentragung durch Nichteigentümer-Ehegatten: Beteiligt sich der Nichteigentümer-Ehegatte an den AHK des dem anderen Ehegatten gehörenden Gebäudes, und nutzt er dort ein häusliches ArbZ zu betrieblichen oder beruflichen Zwecken, so kann er die auf diesen Raum entfallenden *eigenen Aufwendungen* grundsätzlich in Form von AfA als

BA (oder WK) geltend machen. *Bemessungsgrundlage für die AfA* sind dabei die *auf das ArbZ entfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten*, soweit sie der *Kostenbeteiligung des Nichteigentümer-Ehegatten* entsprechen (BFH v. 23. 8. 1999 GrS 1/97 aaO).

Hiermit hat der BFH die mit Beschluß des Großen Senats v. 30. 1. 1995 (GrS 4/92, BStBl. II, 281) aufgestellten Grundsätze, wonach ein unentgeltliches Nutzungsrecht eines Ehegatten an dem dem anderen Ehegatten zuzurechnenden Gebäudeteil bei einem im Miteigentum der Ehegatten stehenden Grundstück bei entsprechender Kostentragung des Nichteigentümer-Ehegatten wie ein materielles Wirtschaftsgut zu behandeln ist (vgl. auch BFH v. 10. 3. 1999 XI R 22/98, BStBl. II, 523), sinngemäß auf die Überschuferrmittlung übertragen. Dem das häusliche ArbZ nutzenden Ehegatten werden auch bei Alleineigentum des anderen Ehegatten sämtliche *eigenen Aufwendungen als Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugerechnet*, soweit er sie getragen hat.

VII. Verfahrensfragen

1504

Pflicht zur einzelnen und getrennten Aufzeichnung nach Abs. 7: Nach Abs. 7 sind Aufwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b und 7 einzeln und getrennt von den sonstigen BA aufzuzeichnen. Wird diese besondere Aufzeichnungspflicht nicht oder nicht ausreichend erfüllt, sind die Aufwendungen – abgesehen vom übrigen Abzugsverbot des Abs. 5 Satz 1 – vom BA-Abzug ausgeschlossen (Abs. 7 Satz 2; vgl. BFH v. 15. 12. 1966 IV R 235/66, BStBl. III 1967, 286). Zu den aufzuzeichnenden Aufwendungen gehören seit 1. 1. 1996 auch die Aufwendungen für ein häusliches ArbZ einschließlich der Ausstattungskosten, da diese Aufwendungen in Nr. 6b genannt sind. Sie fallen somit unter die Aufzeichnungspflicht (zu Einzelheiten s. Erl. zu Abs. 7). Von der besonderen Aufzeichnungspflicht sind alle Aufwendungen betroffen, die der Gewinnermittelnde Stpfl. für das häusliche ArbZ tätigt, also auch die unter die Regelung fallenden Aufwendungen für die *Ausstattung* des Raumes. Nicht davon betroffen sind die Aufwendungen für die als Arbeitsmittel einzustufenden Gegenstände (s. Anm. 1525–1526).

Vorläufige Steuerfestsetzungen wegen verfassungsrechtlicher Zweifel: Nach dem BMF-Schreiben v. 3. 7. 1998 (BStBl. I, 876) sind StFestsetzungen ua. hinsichtlich der Abziehbarkeit von Aufwendungen für ein häusliches ArbZ (Nr. 6b, ggf. iVm. § 9 Abs. 5) vorläufig vorzunehmen. Der Finanzbeamte hat den Vorläufigkeitsvermerk personell anzuweisen, dh. er gilt nicht automatisch. Ggf. ist vom betroffenen Stpfl. Einspruch einzulegen und das Ruhen des Verfahrens bis zur Entscheidung des BVerfG (vgl. Anm. 1495) zu beantragen.

Nachweisanforderungen: Nr. 6b erfordert vom Stpfl. verschiedene Nachweise, für die die FinVerw. unterschiedliche Anforderungen stellt (BMF v. 16. 6. 1998, BStBl. I, 863). Ob sich der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Stpfl. in seinem häuslichen ArbZ befindet, ob die betriebliche oder berufliche Nutzung des ArbZ mehr als 50 vH der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit beträgt (s. Anm. 1549), oder ob dem Stpfl. für die jeweilige betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (s. Anm. 1559), ist von diesem konkret darzulegen und in geeigneter Form nachzuweisen.

Feststellungslast des Stpfl.: Der Stpfl. hat die Voraussetzungen für den Abzug von ArbZAufwendungen darzulegen und nachzuweisen; ihn trifft daher die Feststellungslast bei Beweismängeln. Befindet sich das häusliche ArbZ im Aus-

§ 4 Anm. 1504–1510 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b: Abzugsbeschränkungen

land (s. Anm. 1498), trifft den Stpfl. die erhöhte Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO.

1505–1508 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Satz 1: Abzugsverbot für Arbeitszimmeraufwendungen als Grundsatz

A. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer und die Kosten der Ausstattung

1509

I. Vorbemerkung

Nr. 6 b Satz 1 normiert ein grundsätzliches Abzugsverbot für ArbZAufwendungen. Dazu bezieht sich das Gesetz auf den bisher schon verwendeten und durch die Rspr. geprägten Begriff des „häuslichen Arbeitszimmers“ (s. Anm. 1510). Dieser Begriff des häuslichen ArbZ enthält folgende Tatbestandsvoraussetzungen:

- Häusliches ArbZ als zur Wohnung gehörender Raum (s. Anm. 1511)
- Trennung des ArbZ vom übrigen Wohnbereich (s. Anm. 1513)
- Ausschließliche Nutzung des ArbZ zu Erwerbszwecken (s. Anm. 1515)

Der Begriff der Häuslichkeit, dh. die Einbindung des ArbZ in die Wohnung des Stpfl. ist auch für die Abgrenzung von der Betriebsstätte von entscheidender Bedeutung (s. Anm. 1512).

1510

II. Begriff des häuslichen Arbeitszimmers

Der Begriff des häuslichen ArbZ ist gesetzlich nicht definiert. Mit der Formulierung „häusliches Arbeitszimmer“ bezieht sich Nr. 6 b offenkundig auf die bisherige Rspr. des BFH.

Nach der Rspr. des BFH ist ein Raum als häusliches ArbZ zu werten, wenn er – zur Wohnung des Stpfl. gehört, aber vom übrigen Wohnbereich abgetrennt ist und

- ausschließlich oder nahezu ausschließlich zu betrieblichen oder beruflichen Zwecken genutzt wird (grundlegend BFH v. 7. 12. 1988 X R 15/87, BStBl. II 1989, 421).

Die einzelnen Merkmale des Begriffs „häusliches Arbeitszimmer“ hat die Rspr. im Laufe der Zeit näher bestimmt; zu den einzelnen Merkmalen s. Anm. 1511 ff. *Die ältere Rspr. des BFH* sah als häusliches ArbZ einen „Arbeitsraum innerhalb der Wohnung des Stpfl., den dieser entweder neben seinem eigentlichen Arbeitsplatz bei seinem ArbG, soweit es sich ... um einen ArbN handelt, oder aber, soweit es sich um einen selbständig Tätigen oder Gewerbetreibenden handelt, neben seiner Betriebsstätte oder seinen Praxisräumen außerhalb der Wohnung als zusätzlichen beruflichen Arbeitsplatz geltend macht.“

BFH v. 18. 5. 1961 IV 333/59 U, BStBl. III, 337 unter Bezugnahme auf ältere Rspr. wie BFH v. 24. 11. 1950 IV 91/50 U, BStBl. III 1951, 23; v. 1. 12. 1950 IV 92/50 U,

BStBl. III 1951, 42; v. 8. 11. 1956 IV 309/55 U, BStBl. III 1957, 56 und v. 14. 11. 1958 VI 91/57 U, BStBl. III 1959, 47. Diese ältere Rspr. stellte im wesentlichen noch darauf ab, ob die Aufwendungen einen nennenswerten Umfang hatten und ob sie zusätzlich aus betrieblichen oder beruflichen Gründen angefallen sind, oder ob sie auch unabhängig von der Nutzung der Räumlichkeiten zu betrieblichen oder beruflichen Zwecken entstanden wären (so BFH v. 18. 5. 1961 IV 333/59 U, BStBl. III, 337 und v. 27. 7. 1961 IV 403/60 U, BStBl. III, 465).

FinVerw. und Schrifttum sind der neueren und großzügigeren Begriffsbestimmung des BFH gefolgt und legen sie auch der Auslegung der Nr. 6b zugrunde.

S. BMF v. 16. 6. 1998, BStBl. I, 863 Rn. 7; OFD Düss. v. 22. 7. 1998, BuW 1998, 773; OFD Hannover v. 10. 7. 1998, DStZ 1998, 922. GlA BROUDRÉ, DStR 1995, 1733; GLOY, BB 1995, 2454; VÖLLMEKE, DB 1995, 1354; MAINZER/STROHNER, FR 1996, 91; FRANKENBERGER, FR 1997, 597; OLBERTZ, BB 1997, 1181; SEIFERT, GStB 1998 Nr. 5, 6; BROUDRÉ, NWB F. 3, 10403; DIES., DStR 1998, 625; PAUS, StBp 1999, 210.

Auch *mehrere Räume* können als *ein* häusliches ArbZ anzusehen sein (BMF v. 16. 6. 1998 aaO Rn. 7 Abs. 1 letzter Satz). UE hängt die Beurteilung der Frage, ob mehrere häusliche ArbZ in jedem Fall strechtlich zusammengefaßt zu betrachten und wie *ein* häusliches ArbZ zu beurteilen sind, von den Umständen des jeweiligen Einzelfalls ab. Die FinVerw. legt das Gesetz für diese Fälle sehr eng aus, was sich nicht zwingend aus dem Gesetz ergibt. Es sind Fälle denkbar, in denen ein Stpfl. einen Raum ausschließlich für eine bestimmte abgrenzbare Tätigkeit nutzt (zB ein Labor) und einen anderen Raum ausschließlich für eine andere abgrenzbare Tätigkeit (zB ein Schreibbüro). Da das Gesetz in Satz 2 auf die betriebliche und/oder berufliche Tätigkeit des Stpfl. abstellt und daraus für den Stpfl. positive Schlußfolgerungen zuläßt, kann daraus geschlossen werden, daß es bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen, wie zB dem gegenseitigen Ausschluß möglicher Ausübung unterschiedlicher betrieblicher oder beruflicher Betätigungen in *einem* häuslichen ArbZ, einen Mehrfachabzug bei mehreren häuslichen ArbZ zuläßt. UE führen diese Fälle zwingend zu einer getrennten Beurteilung der häuslichen ArbZ, bezogen auf die jeweils darin ausgeübte Tätigkeit, mit der Folge, daß gleichwohl für jeden der Räume ggf. bis zu 2400 DM als BA/WK abgezogen werden können. Befindet sich der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Stpfl. in seinen häuslichen ArbZ, stellt sich das Problem nicht, da in dem Fall ohnehin alle Aufwendungen abgezogen werden können (Nr. 6b Satz 3 Halbs. 2); s. auch Anm. 1563 aE.

III. Merkmale des Begriffs „häusliches Arbeitszimmer“

1. Häusliches Arbeitszimmer als zur Wohnung gehörender Raum

1511

Das durch den Begriff „häuslich“ beschriebene Merkmal der Zugehörigkeit zur Wohnung dient der Abgrenzung des häuslichen ArbZ von Räumlichkeiten, deren Zuordnung zur Erwerbssphäre außer Zweifel steht. Kennzeichen des häuslichen ArbZ und Rechtfertigung des Abzugsverbots ist die Nähe zur privaten Sphäre des Stpfl. (vgl. BFH v. 7. 12. 1988 X R 15/87, BStBl. II 1989, 421). Zugehörigkeit zur Wohnung und Trennung von dieser (s. Anm. 1512) sind kein Widerspruch; beiden Merkmalen kommt unterschiedliche Bedeutung zu.

Ein zur Wohnung gehörender Raum ist häusliches ArbZ, wenn er eine *untrennbare bauliche Einheit* mit dem Wohnteil bildet und damit grundsätzlich zum privaten Bereich des Stpfl. gehört. Die betriebliche oder berufliche Nutzung des häuslichen ArbZ führt regelmäßig nicht zur Lösung des Raums von der Privat-

sphäre. Der Raum bleibt in diese eingebunden, denn der Gesamtcharakter einer Wohnung oder eines Hauses wird durch die betriebliche oder berufliche Nutzung eines Raumes als häusliches ArbZ ohne Hinzutreten weiterer Umstände in der Regel nicht beeinflusst. Räumlichkeiten ohne diese bauliche Einbindung fallen daher nicht unter das Abzugsverbot.

Miete oder Eigentum unerheblich: Für die Begriffsbestimmung eines häuslichen ArbZ ist es unerheblich, ob sich das ArbZ in einer gemieteten oder in einer eigenen Immobilie befindet.

Verbindung mit der Wohnung nicht erforderlich: Die Lage des Zimmers ist ohne Bedeutung. Daher ist nicht Voraussetzung, daß das häusliche ArbZ mit der Wohnung des Stpfl. unmittelbar verbunden ist. Auch ein Raum, der baulich von der eigentlichen Wohnung getrennt ist, wie zB ein *Mansardenzimmer* oder ein *Kellerraum* im selben Haus, kann ein häusliches ArbZ sein. Voraussetzung ist, daß der Raum nach dem äußeren Anschein zur Wohnung des Stpfl. gehört. Ein separater Eingang von außen, wie zB über eine Kellertreppe, reicht als räumliche Trennung zur Verneinung der Eigenschaft des Raums als häusliches ArbZ allein nicht aus, solange äußerlich nichts erkennbar ist, was dem Gebäude sein Gepräge als Wohnhaus nimmt. Entsprechendes gilt, wenn der Raum extra angebaut worden ist, zB weil die Wohnung für die Wohnbedürfnisse der Familie zu klein geworden ist, oder wenn der Raum zu einem späteren Zeitpunkt – im selben Haus – hinzugemietet wird. Die Kriterien für ein stl. anzuerkennendes häusliches ArbZ sind bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen auch dann erfüllt, wenn der Raum ohne jede Kontrollmöglichkeit der FinVerw. auch für andere, nicht betriebliche oder berufliche Zwecke genutzt werden kann.

S. aber Hess. FG v. 6. 10. 1999, EFG 2000, 169, nrkr. (Rev. VI R 160/99), wonach zusätzlich zu einer Wohnung mit Kellerabteil im selben Haus angemietete Kellerräume, die beruflich genutzt werden und zu denen von der Wohnung aus keine direkte Verbindung besteht, als außerhäusliches ArbZ anzusetzen sind mit der Folge, daß die Beschränkung der Nr. 6 b nicht gilt.

Die Zugehörigkeit zur Wohnung und damit zur Privatsphäre wird durch die berufliche oder betriebliche Nutzung des Raums idR nicht gelöst. Maßgebend bleibt der Gesamtcharakter eines Hauses oder einer Wohnung.

StRSpr., BFH v. 7. 12. 1988 X R 15/87, BStBl. II 1989, 421; v. 7. 11. 1991, IV R 110/88, StRK EStG 1975 § 4 Abs. 5 R. 40; v. 16. 2. 1994 XI R 52/91, BStBl. II, 468 und v. 21. 11. 1997 VI R 4/97, BStBl. II 1998, 351; vgl. auch Nds. FG v. 2. 8. 1990, EFG 1991, 386 und 460, rkr.; FG Köln v. 26. 1. 1995 EFG 1995, 830, rkr., betr. ArbZ im Keller; glA BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 285 I; BROUDRÉ, DSrR 1995, 1733, 1998, 625; DIES. NWB 1998 F. 3, 10403; URBAN, DSrZ 1996, 229, DSrZ 1997, 368; VÖLLMEKE, DB 1995, 1354.

Das außerhäusliche Arbeitszimmer unterliegt nicht dem Abzugsverbot, weil es an der Nähe zur privaten Sphäre des Stpfl. fehlt. Die dadurch veranlaßten Aufwendungen unterliegen jedoch der Angemessenheitsprüfung nach Nr. 7 (ggf. iVm. § 9 Abs. 5). Diese Angemessenheitsprüfung ist bei Aufwendungen nach Nr. 6 b ausgeschlossen (s. Anm. 1500). Wegen der durch die Anmietung von Räumen außerhalb des privaten Wohnbereichs möglichen Umgehung der Abzugsbeschränkung bzw. des Abzugsverbots wird an Mietverträge zusätzlich mit Blick auf den Gestaltungsmissbrauch hinsichtlich von Ernsthaftigkeit und Glaubhaftigkeit sowie sicherlich auch mit Blick auf Notwendigkeit einer außerhäuslichen Anmietung ein strenger Maßstab angelegt werden. Dies gilt in besonderem Maß, wenn zB bisher im eigenen Haus ein Raum als häusliches ArbZ genutzt wurde und weiterhin ausreichend Wohnraum vorhanden ist.

Zur Abgrenzung zwischen einem häuslichen und einem außerhäuslichen ArbZ vgl. auch FG München v. 16. 8. 1995 rkr., EFG 1996, 220, rkr., und EFG Beilage 4/1996, 14.

Nach URBAN, DSStZ 1997, 368, handelt es sich bei einem eigens angemieteten gesonderten Arbeitsraum außerhalb der eigenen Wohnung bzw. des eigenen Hauses nicht um ein häusliches ArbZ iSd. Nr. 6b, denn die Aufwendungen können konkret und nicht nur anteilig rechnerisch dem Raum zugeordnet werden. Eine Nähe zu Aufwendungen für die Wohnung und damit zur Lebensführung sei überdies zu verneinen.

Zur Angemessenheitsprüfung vgl. BFH v. 20. 8. 1986 I R 80/83, BStBl. II, 904; v. 26. 1. 1988 X R 27/86, BStBl. II, 629 und v. 14. 4. 1988 IV R 205/85, BStBl. II, 771; zur Angemessenheitsprüfung bei außerhäuslichem ArbZ s. Anm. 1660 „Büroausstattung“, WOLFF-DIEPENBROCK, DSStZ 1991, 295 sowie BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 2851.

Zur künftigen Notwendigkeitsprüfung eines außerhäuslichen ArbZ vgl. auch BFH v. 27. 9. 1996 VI R 47/96, BStBl. II 1997, 68.

2. Abgrenzung des Arbeitszimmers von der Betriebsstätte

1512

Ist das ArbZ zugleich Betriebsstätte, dann unterliegt es nicht den Abzugsbeschränkungen der Nr. 6b. Die Abgrenzung des ArbZ von der Betriebsstätte ist daher von entscheidender Bedeutung.

Häusliches Arbeitszimmer nur ausnahmsweise Betriebsstätte: Eine Definition der Betriebsstätte enthält das EStG nicht. Nicht herangezogen werden kann die Definition der Betriebsstätte iSd. § 12 AO, weil danach Betriebsstätte „jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage ist, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient“ (§ 12 Satz 1 AO). Nach dieser Definition wäre jedes häusliche ArbZ eines Land- und Forstwirts, eines Gewerbetreibenden oder eines selbständig Tätigen auch eine Betriebsstätte. Nach der Rspr. des BFH zur Frage des Abzugs von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb ist das häusliche ArbZ nur ausnahmsweise auch Betriebsstätte (vgl. zB BFH v. 13. 7. 1989 IV R 55/88, BStBl. II 1990, 23 und v. 18. 9. 1991 XI R 34/90, BStBl. II 1992, 90; vgl. auch Anm. 1367 zum Mittelpunkt der dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit – Tätigkeitsmittelpunkt – im Zusammenhang mit dem Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung bei Dienstreisen im Inland als BA). Eine Betriebsstätte ist das häusliche ArbZ danach, wenn folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- *Keine* räumliche Integration des Büros in die Wohnung; dies gilt ungeachtet der Art und des Umfangs der betrieblichen oder beruflichen Nutzung;
- Verhältnis der Wohn- zur Betriebsfläche läßt Annahme einer Betriebsstätte zu;
- Bewertungsrechtliche Einstufung des Gebäudes als gemischt-genutztes Gebäude;
- In dem Raum werden – ohne Berücksichtigung der in der Wohnung lebenden Familienangehörigen – weitere ArbN beschäftigt;
- Die betrieblichen Räume sind *betriebspezifisch* zB mit Produktionsmaschinen *ausgestattet*;
- Die Art der im ArbZ ausgeübten Tätigkeit läßt auf eine Betriebsstätte anstelle eines häuslichen ArbZ schließen;
- *Schwerpunkt/Kernbereich* der betrieblichen Tätigkeit liegt im häuslichen ArbZ.

Maßgebend ist für den BFH eine Gesamtwürdigung aller Umstände unter Berücksichtigung des Zwecks der Abzugsbegrenzungen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6, so daß bei der Würdigung der genannten Abgrenzungskriterien auch der Zweck der Nr. 6b mit zu berücksichtigen ist.

§ 4 Anm. 1512–1513 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b: Abzugsbeschränkungen

S. BFH v. 19. 9. 1990 X R 110/88 (BStBl. II 1991, 208); v. 27. 10. 1993 IV R 110/88 (StRK EStG 1975 § 4 Abs. 5 R. 40) und v. 27. 10. 1993 I R 99/92 (BFH/NV 1994, 701); der BFH stellt vor allem auf nach außen hin erkennbare Gegebenheiten ab. So anerkennt er eine „Betriebsstätte“ in engem räumlichem Zusammenhang mit der Wohnung des Stpfl. nicht, wenn nicht durch nach außen erkennbare Umstände die häusliche Privatsphäre zugunsten eines eindeutig betrieblichen Bereichs zurücktritt; s. auch BFH v. 25. 11. 1999 IV R 44/99 (StuB 2000, 370) mwN.

Keine Abgrenzung durch FinVerw.: Der BMF (v. 16. 6. 1998, BStBl. I, 863) unterscheidet nicht ausdrücklich zwischen einem häuslichen ArbZ und einer Betriebsstätte. Eine solche Unterscheidung sowie die Notwendigkeit einer solchen Unterscheidung läßt sich auch aus dem Gesetzestext nicht ableiten.

Allerdings enthält das BMF-Schr. in Rn. 7 Beispiele, die auf eine solche Unterscheidung schließen lassen. Dort wird ua. dargestellt, wann idR *kein* häusliches ArbZ vorliegt. Wie diese Räumlichkeiten dann aber zu werten sind, ist nicht ausgeführt. Ein häusliches ArbZ liegt danach nicht vor, wenn eine Arzt-, Steuerberater- oder Anwaltspraxis an das Einfamilienhaus angrenzt oder sich im selben Gebäude wie die Privatwohnung befindet. Dadurch wird die Praxis nicht in die Wohnung integriert. Außerdem handelt es sich eindeutig nicht um eine Zweitwohnung. Auch die neben der Wohnung des Bäckermeisters belegene Backstube, der Verkaufsraum, ein Aufenthaltsraum für das Verkaufspersonal und das Büro, in dem die Buchhaltungsarbeiten für die Bäckerei durchgeführt werden, sind kein ArbZ (BFH v. 27. 7. 1961 IV 403/60 U, BStBl. III, 465), sondern Teil des Betriebs. Der BMF (aaO) geht als selbstverständlich davon aus, daß in diesen Fällen die Abzugsbeschränkungen der Nr. 6b nicht greifen (s. o.).

Die Frage, ob es sich beim häuslichen ArbZ – auch – um eine Betriebsstätte im ertragstrechtlichen Sinn handelt oder ob die Betriebsstätte des Stpfl. ein häusliches ArbZ iSd. Nr. 6b darstellt, kann jedoch nur eines der zu prüfenden Kriterien sein. Zumindest die Ausnahmeregelung der Nr. 6b Satz 3 Halbs. 2 legt den Schluß nahe, daß es dem Gesetzgeber bewußt war, daß er mit dieser Regelung auch Fälle trifft, in denen es sich bei den Räumen um die – einzige – Betriebsstätte des Stpfl. handelt. Anders würde die Ausnahme der Abzugsbegrenzung der Höhe nach, wenn das ArbZ den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, keinen Sinn machen (s. BFH v. 23. 9. 1999 VI R 74/98, FR 1999, 1369).

So auch sinngemäß BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 2851. – LADEMANN/MEURER § 4 Rn. 714 sieht in der Abzugsbeschränkung der Nr. 6b eine Spezialregelung, die auch bei Vorliegen einer Betriebsstätte zum Abzugsverbot bzw. zur Abzugsbegrenzung führen kann. Der Eigenschaft des Raums als häusliches ArbZ wird dabei Vorrang vor der Eigenschaft als Betriebsstätte eingeräumt. – URBAN, DStZ 1996, 229 hält die Eigenschaft der Räume als Betriebsstätte für kein geeignetes Abgrenzungskriterium.

Für SCHMIDT/HEINICKE XIX, § 4 Rn. 591 setzt ein häusliches ArbZ begrifflich nicht nur die Ausübung einer häuslichen Tätigkeit durch den Stpfl. selbst voraus, sondern darüber hinaus das Vorliegen einer auswärtigen Schwerpunkt-Beschäftigungsstätte. Ist diese Definition zutreffend, kann ein häusliches ArbZ in keinem Fall Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bilden. Es würde sich dann immer um eine Betriebsstätte handeln mit der Folge, daß Nr. 6b ggf. keine Anwendung fände.

1513 3. Trennung des Arbeitszimmers vom übrigen Wohnbereich

Trennung als Indiz für betriebliche Veranlassung: Die Trennung vom übrigen Wohnbereich ist als Indiz für eine ausschließliche oder nahezu ausschließliche betriebliche oder berufliche Nutzung des ArbZ erforderlich. Sie ist anzunehmen, wenn der Raum von den übrigen zu Wohnzwecken genutzten Privaträumen abgegrenzt und durch eine Tür abschließbar ist.

Einzelfälle der Trennung: Die Rspr. war schon immer mit einer Vielzahl von Einzelfällen zur Trennung des ArbZ von der Wohnung befaßt. An der erforder-

lichen Abgrenzung vom Wohnbereich fehlt es danach, wenn das ArbZ Durchgangszimmer oder nur unzureichend abgeteilt ist. Folgende Räumlichkeiten werden daher nicht als häusliches ArbZ anerkannt:

▷ *Durchgangszimmer*

- zu einem Duschraum als häusliches ArbZ in einer Zweitwohnung, wenn deren Wohnmöglichkeiten als Laborräume genutzt werden und die Ruhepausen im Wohnraum verbracht werden, um Versuche zu überwachen und Forschungen zu betreiben (BFH v. 6. 11. 1986 VI B 39/86, BFH/NV 1987, 167);
 - als einzige Verbindung zum Wohnzimmer nicht als häusliches ArbZ anzuerkennen (BFH v. 18. 10. 1983 VI R 180/82, BStBl. II 1984, 110);
 - als alleiniger Zugang zu Garten und Terrasse nicht als häusliches ArbZ anzuerkennen (BFH v. 18. 3. 1988 VI R 49/85, BFH/NV 1988, 556; Nds. FG v. 16. 4. 1997, EFG 1997, 953, rkr.);
 - in das elterliche Schlafzimmer ist regelmäßig eine private Mitbenutzung von nur untergeordneter Bedeutung (BFH v. 19. 8. 1988 VI R 69/85, BStBl. II, 1000, und VI R 99/87, BFH/NV 1989, 219, und v. 24. 1. 1992 VI R 127/88, BFH/NV 1992, 459);
 - als einzige Verbindung zum Wohn-/Schlafraum, zur Küche, zum Flur, zum Bad, zur Kleiderkammer und zur Terrasse nicht als häusliches ArbZ anzuerkennen (Nds. FG v. 14. 2. 1995 VIII 460/93, JURIS, rkr., und BFH v. 19. 10. 1995 XI B 153/94, BFH/NV 1996, 308);
- ▷ Ein durch *Raumteiler* abgegrenzter Teil eines Wohnzimmers; entsprechendes gilt für eine *Büroecke mit Schreibtisch und Aktenschrank im Wohnzimmer* (BFH v. 11. 12. 1987 III R 183/84, BFH/NV 1988, 357; v. 6. 12. 1991 VI R 101/87, BStBl. II 1992, 304; FG Rhld.-Pf. v. 23. 5. 1989, EFG 1990, 171, rkr.).
- ▷ Eine vom privaten Wohnteil nicht abgetrennte *Empore* oder *offene Galerie* (BFH v. 6. 12. 1991 VI R 101/87, BStBl. II 1992, 304; v. 6. 2. 1992 IV R 85/90, BStBl. II, 528; v. 22. 10. 1993 IX R 137/92, BFH/NV 1994, 701; v. 21. 4. 1994 IV R 137/92, BFH/NV 1994, 853). Entsprechendes gilt für eine nicht abgetrennte Fläche des *Treppenhauses* sowie einen durch drei Wände begrenzten und zum Hausflur offenen Raum (BFH v. 6. 12. 1991 VI R 110/90, BFH/NV 1992, 380; v. 19. 5. 1995 VI R 3/95, BFH/NV 1995, 880). Im Einzelfall kann trotz Fehlens einer Tür eine hinreichende Abgrenzung gegeben sein, wenn sich aus der räumlichen Gestaltung keine Hinweise auf eine Mitbenutzung des Raums zu privaten Wohnzwecken ergeben (Nds. FG v. 26. 11. 1996, EFG 1997, 271, rkr.).

4. Ausschließliche Nutzung des Arbeitszimmers zu Erwerbszwecken

a) Art und Umfang erwerbsbedingter Nutzung des Arbeitszimmers

1514

Das Erfordernis der *ausschließlichen* oder *nabezu ausschließlichen betrieblichen* oder *beruflichen Nutzung* stellt den Veranlassungszusammenhang her (s. Anm. 1500), der zur Bejahung der Aufwendungen als BA oder WK führt; denn nur erwerbsbedingte Aufwendungen fallen unter die Abzugsverbote des Abs. 5 (s. Anm. 1128, 1500 und 1519 ff.).

Ausschluß privater Nutzung: Schädlich ist die private Mitbenutzung des ArbZ. Die Feststellung, daß das ArbZ ausschließlich zu Erwerbszwecken genutzt wird, ist oft schwierig. Die Rspr. bedient sich bestimmter Beweisanzeichen und (widerlegbarer) Vermutungen. Dazu hat sie folgende Kriterien aufgestellt:

- ▷ *Größe der übrigen Wohnung*: ein häusliches ArbZ kann stl. nur anerkannt werden, wenn daneben genügend Wohnraum für den Stpfl. und seine Familie zur Verfügung steht (BFH v. 28. 10. 1964 IV 168/63 S, BStBl. III 1965, 16 und v. 18. 3. 1988 VI R 27/85, BFH/NV 1988, 467; FG Rhld.-Pf. v. 4. 5. 1995, EFG 1995, 1002, rkr.)
- ▷ *Besondere Ausstattung und Lage des Raums*: die Aufbewahrung nicht mit der beruflichen oder betrieblichen Nutzung des Raums im Zusammenhang stehender Gegenstände (zB schöngeistige Literatur, Sitzgruppe, als Gästebett genutzte Liege, einziges Fernsehgerät, Klavier eines Nicht-Musikers) spricht für eine nicht unerhebliche private Mitbenutzung des Raums.
BFH v. 28. 10. 1964 IV 168/63 S, BStBl. III 1965, 16; v. 21. 1. 1966 VI 92/64, BStBl. III, 219; v. 7. 5. 1981 IV R 171/77, nv., JURIS; v. 18. 3. 1988 VI R 49/85, BFH/NV 1988, 556 und VI R 27/85, BFH/NV 1988, 773; v. 21. 10. 1988 VI R 18/86, BStBl. II 1989, 356; v. 16. 2. 1990 VI R 144/86, BFH/NV 1990, 763; v. 28. 9. 1990 VI R 111/87, BFH/NV 1991, 298; v. 27. 5. 1993 VI R 54/90, BFH/NV 1994, 18); zur Lage des Raums vgl. Anm. 1513.
- ▷ *Soziale und wirtschaftliche Stellung* des Stpfl. sowie die Größe seiner Familie, die für eine nicht unwesentliche private Mitbenutzung des Raums sprechen können (BFH v. 28. 10. 1964 IV 168/63 S, BStBl. III 1965, 16).

Nur gelegentliche aber ausschließliche Nutzung unschädlich: Ein häusliches ArbZ kann vollumfänglich der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit eines oder mehrerer Stpfl. sein. Es kann aber auch, ohne seine Eigenschaft als häusliches ArbZ zu verlieren, nur von Zeit zu Zeit zu betrieblichen oder beruflichen Zwecken genutzt werden. Entscheidungserheblich ist, daß es (fast) *ausschließlich zu betrieblichen/beruflichen Zwecken* genutzt und allenfalls nur in ganz untergeordnetem Umfang auch privaten Zwecken dient. Eine Mitbenutzung zu Ausbildungszwecken ist unschädlich (s. Anm. 1499). Der erwerbsbedingte Nutzungsumfang für die grundsätzliche Anerkennung als häusliches ArbZ ist unbeachtlich, solange die ausschließliche Nutzung zu Erwerbszwecken gewährleistet ist.

S. BFH v. 23. 1. 1981 VI B 122/80, nv., JURIS; v. 19. 4. 1985 VI R 198/83, BFH/NV 1986, 202; v. 16. 2. 1990 VI R 144/86, BFH/NV 1990, 763; v. 12. 10. 1990 VI R 117/87, BFH/NV 1991, 662).

Die stl. Folgen ab 1. 1. 1996 stellt die folgende Übersicht dar (vgl. BROUDRÉ, DStR 1995, 1733; DIES., NWB 1998 F. 3, 10414; SCHMIDT/HEINICKE XIX. § 4 Rn. 590):

| Nutzungsumfang des häuslichen ArbZ | BA-/WK-Abzug in voller Höhe | bis zu 2400 DM | kein BA-/WK-Abzug |
|---|-----------------------------|----------------|-------------------|
| 1 Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit | ja | ./. | ./. |
| 2 Nicht 1 , aber betriebliche oder berufliche Nutzung mehr als 50 vH der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit | nein | ja | ./. |
| 3 Weder 1 noch 2 , aber für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit steht kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung | nein | ja | ./. |
| 4 Weder 1 noch 2 , und es steht ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung | nein | nein | ja |

b) Häusliches Arbeitszimmer als notwendiges Betriebsvermögen

1515

Rechtsfolge der ausschließlichen oder nahezu ausschließlichen betrieblichen Nutzung ist die Zuordnung des häuslichen ArbZ im eigenen Haus oder in der eigenen Wohnung zum notwendigen BV.

Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens: Das häusliche ArbZ gehört auch dann zum notwendigen BV, wenn es nicht in der Buchführung und in der Bilanz bzw. im Anlageverzeichnis ausgewiesen ist (R 13 Abs. 1, 3, 7 und 8 EStR). Als eigenbetrieblich genutzter Grundstücksteil braucht das häusliche ArbZ nur dann nicht als BV behandelt zu werden, wenn sein Wert nicht mehr als ein Fünftel des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks und nicht mehr als 40 000 DM beträgt (§ 8 EStDV). Ändern sich die Nutzungsverhältnisse des im BV befindlichen häuslichen ArbZ, und verliert das häusliche ArbZ dadurch seine Betriebsvermögens-Eigenschaft, liegt in der Nutzungsänderung eine Entnahmehandlung (s. etwa BFH v. 12. 3. 1992 IV R 31/91, BFH/NV 1993, 405 und v. 26. 1. 1995 IV R 39/93, BFH/NV 1995, 873). Der Entnahmegewinn ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 in voller Höhe zu versteuern, unabhängig davon, in welchem Umfang die zuvor angefallenen Aufwendungen als BA abgezogen werden konnten (kritisch dazu unter dem Gesichtspunkt der Besteuerungsmoral KANZLER, FR 1996, 357). Entsprechendes gilt für den Fall der Betriebsaufgabe oder der Veräußerung des Gebäudes (s. Anm. 1536–1538).

Betriebsvermögen bei Mitunternehmerschaften: Gehört das häusliche ArbZ zum Gesamthandsvermögen einer PersGes. oder zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters (zB Ehegattengesellschaft in der Land- und Forstwirtschaft), so gelten die Ausführungen zum BV eines Einzelunternehmens entsprechend. Die Aufwendungen sind ggf. SonderBA des nutzenden Gesellschafters oder Gemeinschafters.

In der Literatur wird zT die Auffassung vertreten, Nr. 6b gelte nicht, wenn sich das häusliche ArbZ im Gesamthandsvermögen einer PersGes. oder -gemeinschaft befindet oder wenn die PersGes. oder -gemeinschaft ein Haus oder eine Wohnung mietet, diese einem Gesellschafter oder Gemeinschaftler zur Verfügung stellt, der darin einen Raum als häusliches ArbZ nutzt (so MAINZER/STROHNER, FR 1996, 91). – Diese Auffassung ist uE unzutreffend. Zwar hat die PersGes. oder -gemeinschaft keine Privatsphäre und kann somit nicht „privat wohnen“, jedoch greift das EStRecht für Zwecke der Besteuerung auf die Ebene der Gesellschafter und Gemeinschaftler durch mit der Folge, daß Nr. 6b auch in diesen Fällen anzuwenden ist (glA BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 285l).

Einstweilen frei.

1516–1518

IV. „Aufwendungen“ für das Arbeitszimmer**1. Art und Umfang der Aufwendungen**

1519

Unter das Abzugsverbot des Satzes 1 und dessen Ausnahmen fallen nur die Raumkosten für das ArbZ. Aufwendungen für sog. Arbeitsmittel werden vom Abzugsverbot nicht erfaßt (s. BFH v. 21. 11. 1997 VI R 4/97, BStBl. II 1998, 351; BVerfG v. 7. 12. 1999 2 BvR 301/98, FR 2000, 48; BMF v. 16. 6. 1998, BStBl. I 1998, 863 Rn. 20).

Art der Aufwendungen: Zu den Aufwendungen für ein häusliches ArbZ iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b iVm. § 9 Abs. 5 und § 10 Abs. 1 Nr. 7 gehören insbesondere

- anteilige Miete,
- anteilige Gebäude-AfA, Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung, Sonderabschreibungen,

§ 4 Anm. 1519–1520 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b: Abzugsbeschränkungen

- anteilige Finanzierungskosten für Anschaffungskredite oder für Kredite, die der Finanzierung der Herstellungskosten gedient haben,
 - anteilige Finanzierungskosten für Kredite, die zur Finanzierung von Reparaturkosten des Gebäudes oder für die Eigentumswohnung, in der sich das ArbZ befindet, gedient haben,
 - Reparaturaufwendungen,
 - anteilige Wasser- und Energiekosten (zB Strom, Gas, Heizöl, Kohle),
 - anteilige Gebäudeversicherungen, Schornsteinfegergebühren, Müllabfuhrgebühren, Grundsteuer, Reinigungskosten,
 - Renovierungskosten, soweit sie für die Renovierung dieses Raums aufgewendet worden sind,
 - Kosten der Ausstattung dieses Raums.
- Vgl. BFH v. 18. 10. 1983 VI R 68/83, BStBl. II 1984, 112; FG Köln v. 26. 1. 1995, EFG 1995, 830, rkr.; BMF v. 16. 6. 1998, BStBl. I 1998, 863 Rn. 20.

Umfang der Aufwendungen: Das Abzugsverbot des Satzes 1 erfaßt nur die tatsächlich auf das häusliche ArbZ entfallenden Aufwendungen. UU sind die Aufwendungen angemessen aufzuteilen (s. Anm. 1520).

1520 2. Aufteilung gemischter Aufwendungen

Durch das ArbZ veranlaßte gemischte Aufwendungen oder Gesamtaufwendungen sind aufzuteilen, weil sie nur anteilig den Abzugsbeschränkungen der Nr. 6 b unterliegen oder verschiedenen Einkunftsarten bzw. Abzugstatbeständen zuzuordnen sind. Hiervon geht auch die FinVerw. aus (BMF v. 16. 6. 1998, BStBl. I, 863 Rn. 20). Das sog. Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 gilt nur für die Abgrenzung gegenüber Lebenshaltungskosten (s. § 12 Anm. 64 ff.), also bei Aufwendungen für das gesamte Haus (s. u.).

Anlaß der Aufteilung: Eine Aufteilung gemischter Aufwendungen ist aus unterschiedlichem Anlaß vorzunehmen, wenn Ausnahmen vom Abzugsverbot des Satzes 1 vorliegen. Dies ist der Fall bei

- Aufwendungen für das gesamte Haus,
- Aufwendungen, die teilweise auf Arbeitsmittel, im übrigen aber auf das ArbZ entfallen,
- ArbZAufwendungen, die unterschiedlichen Einkunftsarten zuzuordnen sind, wie etwa als BA bei selbständiger Arbeit und WK bei nichtselbständiger Arbeit,
- ArbZAufwendungen, die zum Teil Sonderausgaben sind,
- Aufwendungen für ein ArbZ, das von mehreren Stpfl. genutzt wird.

Aufwendungen für das gesamte Haus: Aufwendungen, die auf die eigengenutzte Wohnung entfallen, unterliegen dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 1. Aufwendungen, die für das gesamte Haus oder die gesamte eigengenutzte Wohnung anfallen, sind daher aufzuteilen. Das sog. Aufteilungs- und Abzugsverbot gilt in diesem Fall nicht, weil eine Aufteilung nach objektiven Maßstäben leicht und einwandfrei möglich ist (BVerfG v. 7. 12. 1999 2 BvR 301/98, FR 2000, 48; s. auch § 12 Anm. 64 und 150 „Arbeitszimmer“). Aufteilungsmaßstab ist das Verhältnis der Fläche des häuslichen ArbZ zur Wohnfläche des Hauses oder der Wohnung einschließlich ArbZ, das sog. „Wohnflächenverhältnis“. Die Ermittlung erfolgt im Schätzungswege auf der Grundlage der nach §§ 42–44 der II. BV ermittelten Wohnfläche, dh. *ohne Nebenräume* wie Keller, Waschküche, Abstellräume außerhalb der Wohnung, Dachböden, Trockenräume, Schuppen, Garagen

und ähnliche Räume. Die Fläche von Balkonen, Loggien, Dachgärten oder gedeckten Terrassen, die ausschließlich der Wohnung des Stpfl. zuzurechnen sind, werden bis zur Hälfte als Wohnfläche berücksichtigt. Soweit Aufwendungen nur für die Renovierung von Wohnzwecken dienenden Räumen angefallen sind, und nicht auch für die Renovierung des häuslichen ArbZ, können diese nicht, auch nicht anteilig als Aufwendungen für das häusliche ArbZ abgezogen werden.

Vgl. BFH v. 18. 10. 1983 VI R 68/83, BStBl. II 1984, 112; v. 10. 4. 1987 VI R 94/86, BStBl. II, 500; OFD Hannover v. 11. 9. 1997, DStR 1997, 1687; FG Münster v. 26. 3. 1998, EFG 1998, 1000, rkr.

Aufwendungen, die teilweise auf Arbeitsmittel entfallen: Die Anschaffung und Nutzung von Arbeitsmitteln unterliegt keinen Abzugsverböten und -beschränkungen. Aufwendungen, die teilweise auf Arbeitsmittel, im übrigen aber auf das ArbZ entfallen, sind daher aufzuteilen, weil auf die auf das ArbZ entfallenden Aufwendungen Nr. 6b anzuwenden ist (BFH v. 21. 11. 1997 VI R 4/97, BStBl. II 1998, 351; BVerfG v. 7. 12. 1999 2 BvR 301/98, FR 2000, 48). Hierzu gehören zB die Energiekosten für den Raum und die darin genutzten Arbeitsmittel wie elektrische Schreibmaschine, PC, Kopiergerät uä. Der Umfang ist ggf. im Schätzungswege zu ermitteln.

Unterschiedlichen Einkunftsarten zuzuordnende oder als Sonderausgaben abziehbare Arbeitszimmeraufwendungen: Wird das häusliche ArbZ im Rahmen unterschiedlicher Einkunftsarten oder zum Teil zur Berufsausbildung oder zur Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf genutzt, sind die Aufwendungen aufzuteilen, weil ansonsten einkunftsabhängige Freibeträge entfallen können (zB § 13 Abs. 3) oder ungerechtfertigt beansprucht werden (zB § 9a Satz 1 Nr. 1 und 2); zur Aufteilung s. Anm. 1563 ff.

Nutzung des Arbeitszimmers durch mehrere Steuerpflichtige: Aufwendungen für ein ArbZ, das von mehreren Stpfl. zugleich oder zeitlich nacheinander genutzt wird, müssen wegen des Grundsatzes der Individualbesteuerung (s. § 2 Anm. 18, 19) zunächst nach dem Nutzungsverhältnis aufgeteilt werden. Das Abzugsverbot für sog. Drittaufwand erfordert eine zusätzliche Aufteilung nach der tatsächlichen Kostentragung (s. Anm. 1503). Zur Aufteilung von ArbZ-Aufwendungen auf mehrere Stpfl. s. Anm. 1563.

Befindet sich das ArbZ im Betriebsvermögen einer PersGes. oder im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters, so gehören die auf die Nutzung dieses Raums für Zwecke der Gesellschaft entfallenden Aufwendungen zu den BA der PersGes. bzw. zu den SonderBA des Gesellschafters. Nutzt der Gesellschafter oder ein Angehöriger den Raum zu außerbetrieblichen Zwecken, liegt eine Nutzungsentnahme vor.

Einstweilen frei.

1521–1524

V. Kosten der Ausstattung des Arbeitszimmers

1. Bedeutung der Unterscheidung von Ausstattungskosten und Aufwendungen

1525

Abzugsverbot, Abzugsbeschränkung und Vollabzug (Satz 3 Halbs. 1 und 2) erfassen auch die Kosten der Ausstattung des ArbZ (Satz 1). Zu den mit dem ArbZ in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Aufwendungen gehören die Gebäudekosten (AfA, Miete, Reparaturkosten, Finanzierungskosten) sowie die anteiligen, ggf. verbrauchsabhängigen allgemeinen Kosten (Wasser, Energie, Ge-

§ 4 Anm. 1525–1530 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b: Abzugsbeschränkungen

bäudeversicherungen ua.). Aus der Formulierung des Satzes 1 ergibt sich, daß der Gesetzgeber die Kosten der Ausstattung des ArbZ als nicht zu den Gebäudекosten gehörend versteht. Andernfalls wäre ihre besondere Nennung entbehrlich. Die FinVerw. hat die Kosten der Ausstattung zunächst sehr umfassend ausgelegt. So bezog sie nicht nur Tapeten, Teppiche, Fenstervorhänge und Lampen, sondern auch Bücherschränke, Schreibtisch, Stühle und andere Möbelstücke in die Ausstattungskosten und damit in das Abzugsverbot des Satzes 1 mit ein (Abschn. 45 Abs. 2 Satz 6 LStR 1996; vgl. auch LADEMANN/MEURER § 4 Rn. 720). Aufgrund der Rspr. des BFH rückte die FinVerw. von dieser weiten Auslegung ab (s. Anm. 1526).

1526 2. Abgrenzung der Kosten für Ausstattung und Arbeitsmittel

Zu den Kosten der Ausstattung des ArbZ gehören zB die Aufwendungen für Tapeten, Teppiche, Fenstervorhänge, Gardinen und Lampen. *Nicht* zur Ausstattung gehören Arbeitsmittel. Die Aufwendungen für Arbeitsmittel unterliegen daher nicht dem Abzugsverbot des Satzes 1 (BFH v. 21. 11. 1997 VI R 4/97, BStBl. II 1998, 351; BMF v. 16. 6. 1998, BStBl. I, 863 Rn. 20).

Vorrangiger Abzug unter dem Gesichtspunkt „Arbeitsmittel“: Sofern Gegenstände wie ein Bücherschrank oder Bücherregal zwar auch zur Ausstattung eines häuslichen ArbZ gehören, verlieren sie jedoch nicht ihre Eigenschaft als Arbeitsmittel. Der Abzug von Aufwendungen für Arbeitsmittel ist vorrangig. Dies folgt aus einer verfassungskonformen, einschränkenden Auslegung des Begriffs der „Ausstattung“, weil sich andernfalls eine Benachteiligung der Stpfl. mit ArbZ gegenüber jenen ohne ArbZ ergäbe (BFH v. 21. 11. 1997 VI R 4/97, BStBl. II 1998, 351)

Für die Abziehbarkeit der Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände, die sowohl die Eigenschaft der Ausstattung des ArbZ, als auch die des Arbeitsmittels erfüllen, als WK bei einem ArbN besteht ein Konkurrenzverhältnis zwischen § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 einerseits und § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b andererseits. Da sich aus der Entstehungsgeschichte des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b keine Lösung dieses Konflikts ableiten läßt, geht der Abzug der Aufwendungen für ein Arbeitsmittel nach § 9 Abs. 1 der Einschränkung des Abzugs für die Aufwendungen für ein häusliches ArbZ nach § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b vor (BFH v. 21. 11. 1997 VI R 4/97, BStBl. II 1998, 351). Nach BMF v. 16. 6. 1998 aaO Rn. 20 sind diese Grundsätze für alle Einkunftsarten sinngemäß anzuwenden.

Keine besonderen Aufzeichnungspflichten für arbeitszimmerbezogene Arbeitsmittel: Da die Aufwendungen für Arbeitsmittel uä. nicht unter die Abzugsbeschränkung bzw. das Abzugsverbot der Nr. 6b fallen, brauchen sie auch nicht nach § 4 Abs. 7 besonders aufgezeichnet zu werden (s. Anm. 1504). Getrennte ArbZKonten für beschränkt und unbeschränkt abziehbare Aufwendungen sind nicht erforderlich (BFH v. 19. 8. 1999 IV R 20/99, BStBl. II 2000, 203 betr. Bewirtungsaufwendungen).

1527–1529 Einstweilen frei.

1530 VI. Aufwendungen und Kosten der Ausstattung als vorweggenommene, vergebliche oder nachträgliche Betriebsausgaben

Die von Satz 1 erfaßten Aufwendungen für das häusliche ArbZ und die Kosten der Ausstattung können auch unter dem Gesichtspunkt der vorweggenomme-

nen oder nachträglichen Betriebsausgaben anfallen (grundlegend Anm. 817 ff. und 820 ff.)

Vorweggenommene und vergebliche Aufwendungen stehen nicht in Bezug zu den erst später verwirklichten Tatbestandsvoraussetzungen, die den Umfang der abziehbaren Aufwendungen bestimmen (Abzugsbegrenzung auf 2400 DM oder Vollabzug). Das Problem läßt 3 Lösungen zu:

- Totales Abzugsverbot für vorweggenommene und vergebliche Aufwendungen,
- Maßgeblichkeit der vom Stpfl. beabsichtigten Nutzung (subjektive Lösung) oder
- Entscheidung nach der späteren, tatsächlichen Nutzung (objektive Lösung).

Nr. 6b läßt den Abzug von Aufwendungen für ein häusliches ArbZ nur noch unter bestimmten Voraussetzungen zu. Vorweggenommene und vergebliche Aufwendungen erfüllen diese Voraussetzungen regelmäßig nicht. Die sich daraus ergebende Konsequenz des Abzugsverbots würde allerdings im krassen Widerspruch zum erklärten Willen des Gesetzgebers stehen, Existenzgründungen zu fördern (vgl. zB Möglichkeiten der Ansparabschreibung nach § 7g). UE ist daher eine Gesamtbetrachtung subjektiver und objektiver Gesichtspunkte erforderlich: Für die Beurteilung im Einzelfall maßgebend ist danach die glaubhafte subjektive Sicht (Indizien), die durch die objektiven Gegebenheiten bestätigt wird. Dies entspricht der Veranlassungslehre (s. Anm. 1495, 1500, 1513). Ein Abzugsverbot würde dem Nettoprinzip widersprechen und daher eine ausdrückliche Regelung erfordern.

Nachträgliche Betriebsausgaben sind solche Aufwendungen, die nach Betriebsaufgabe oder -veräußerung anfallen (zB eine Nachzahlung für Energiekosten oder für sonstige Nebenkosten). UE sind diese in dem Umfang abziehbar oder nichtabziehbar, in dem der Stpfl. die Kosten während der laufenden Nutzung des ArbZ abziehen konnte. Die Voraussetzungen der erwerbsbedingten Nutzung zu mehr als 50 vH oder des Mittelpunkts der gesamten Erwerbstätigkeit wirken daher auch für die nachträglichen Betriebsausgaben. Dies gilt konsequenterweise selbst dann, wenn eine Änderung der Nutzungsverhältnisse zu anderen Abzugsmöglichkeiten geführt hat (s. Anm. 1574–1576).

Einstweilen frei.

1531–1535

B. Rechtsfolge des Satzes 1: Abzugsverbot für Aufwendungen und Kosten der Ausstattung des Arbeitszimmers

1536

Als Rechtsfolge des Satzes 1 sieht der Einleitungssatz zu Abs. 5 ein generelles Abzugsverbot vor. Weitere Rechtsfolgen ergeben sich aus einer Verletzung der Aufzeichnungspflichten und aus dem Zusammenwirken dieser Abzugsverbote mit der Besteuerung von Veräußerungs- oder Aufgabegewinnen für das ArbZ.

Abzugsverbote nach Satz 1 und Abs. 7: Liegen die Voraussetzungen des Satzes 1 vor, so gilt ab VZ 1996 ein Abzugsverbot. Ausnahmen davon sind nur nach den Sätzen 2 und 3 möglich (s. Anm. 1544 ff.). Unabhängig davon ergibt sich ein weiteres Abzugsverbot bei Verletzung der Aufzeichnungspflichten des Abs. 7 (s. Anm. 1504).

Die Kumulation von Abzugsverboten und Besteuerung von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen wird im Schrifttum für bedenklich gehalten.

§ 4 Anm. 1536–1544 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b: Abzugsbeschränkungen

Der Stpfl. hat den Veräußerungsgewinn zu versteuern, der sich durch die nicht-abziehbaren AfA-Beträge erhöht (s. auch Anm. 1495). Der Gesetzgeber hat diese Rechtsfolge offensichtlich nicht bedacht, aber wohl in Kauf genommen.

BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 285 m; BROUDRÉ, DSStR 1995, 1733; DIES., DSStR 1998, 625; DIES., NWB 1998 F. 3, 10403; SCHMIDT/HEINICKE XIX. § 4 Rz. 599; ablehnend unter dem Gesichtspunkt der Besteuerungsmoral etwa KANZLER, FR 1996, 357.

Stellungnahme: UE sind drei Lösungen dieses Problems denkbar.

- Besteuerung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns in voller Höhe,
- Verzicht auf Besteuerung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns,
- Minderung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns um nicht abgezogene AfA im Wege teleologischer Reduktion des Gewinnrealisierungstatbestands.

Ein *Verzicht auf die Besteuerung des Entnahme-, Veräußerungs- oder Aufgabegewinns* ist ohne eine ausdrückliche gesetzliche Regelung (wie der des § 55 etwa) nicht möglich; die Steuerbarkeit folgt aus § 4 Abs. 1. Es bleibt daher bei einer Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes gegenüber den Stpfl., die das ArbZ als Mittelpunkt ihrer Betätigung oder zur Erzielung von Überschusseinkünften unterhalten. Eine sachliche Rechtfertigung dieser Benachteiligung durch den Zweck der Abzugsbeschränkung (s. Anm. 1493) ist nicht ersichtlich; diese Frage war bisher auch nicht Gegenstand der Prüfung durch das BVerfG (s. BVerfG v. 7. 12. 1999 2 BvR 301/98, FR 2000, 48). UE ist daher der Minderung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns um nicht abgezogene AfA im Wege *teleologischer Reduktion des Gewinnrealisierungstatbestands* durch entsprechende Erhöhung des Buchwerts der Vorzug zu geben. Dadurch wird vermieden, daß „Scheingewinne“ versteuert werden. Zu beachten ist allerdings, daß durch eine solche Korrektur keine Veräußerungsverluste entstehen, da damit das Abzugsverbot des Satzes 1 umgangen würde. Zur *Besteuerung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns in voller Höhe* s. sinngemäß Anm. 1495.

1537–1543 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu den Sätzen 2 und 3: Ausnahmen vom Abzugsverbot für Arbeitszimmer- aufwendungen

1544

A. Vorbemerkung

Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Ausnahmen vom Abzugsverbot des Satzes 1 sind in den Sätzen 2 und 3 geregelt. Satz 2 regelt zwei Ausnahmetatbestände: Die im Verhältnis zur Gesamttätigkeit überwiegende erwerbsbedingte Nutzung des ArbZ (s. Anm. 1548–1550) oder das ArbZ als einziger Arbeitsplatz (s. Anm. 1554–1559). Satz 3 sieht alternative Rechtsfolgen vor: Grundsatz ist die Abzugsbegrenzung in Satz 3 Halbs. 1 auf 2400 DM (Begrenzung der Höhe nach; s. Anm. 1563); ausnahmsweise ist nach Satz 3 Halbs. 2 der volle Abzug zulässig, wenn das ArbZ den Mittelpunkt der gesamten Erwerbstätigkeit bildet (s. Anm. 1565–1568).

B. Erläuterungen zu Satz 2: Tatbestandsvoraussetzungen der Ausnahmeregelung

I. Überwiegende erwerbsbedingte Nutzung des Arbeitszimmers im Verhältnis zur Gesamttätigkeit (Satz 2 Alt. 1)

1. Umfang der Nutzung des Arbeitszimmers und der Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen 1545

Das Gesetz fordert eine überwiegende betriebliche oder berufliche Nutzung des ArbZ bezogen auf die gesamte betriebliche *und* berufliche Tätigkeit des Stpfl. Die beiden Vergleichsmaßstäbe sind insofern miteinander unvereinbar, als sich die Gesamttätigkeit nicht auf die Tätigkeit im ArbZ beziehen muß.

Die betriebliche oder berufliche Nutzung des häuslichen ArbZ zu mehr als 50 vH der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit ist materiell-rechtliche Voraussetzung für den begrenzten Abzug. Dabei ist ausreichend, wenn der Raum (fast) ausschließlich zur Erzielung *einer* Einkunftsart genutzt wird. Erzielt der Stpfl. *Einkünfte aus mehreren Einkunftsarten*, ist es nicht erforderlich, daß er den Raum zur Erzielung *jeder* dieser Einkunftsarten nutzt. Es ist ohne Bedeutung, ob dem Stpfl. für diese betriebliche oder berufliche Tätigkeit ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (s. Anm. 1554–1559), oder ob der Raum Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen *und* beruflichen Betätigung bildet (s. Anm. 1565–1568). Wird das häusliche ArbZ im Rahmen mehrerer Einkunftsarten genutzt, ist der Höchstbetrag von 2400 DM ggf. auf die einzelnen Einkunftsarten aufzuteilen.

Bezugsgröße für die Bestimmung der überwiegenden Nutzung des ArbZ ist die *gesamte betriebliche und berufliche Tätigkeit* des Stpfl. Sie ergibt sich aus der Zusammenfassung aller einkunftsrelevanten Tätigkeiten des Stpfl., unabhängig davon, ob diese zu estpfl. oder zu estfreien Einkünften führen (vgl. OFD Düss. v. 22. 7. 1998, BuW 1998, 773, Tz. 2.2.).

Einstweilen frei.

1546–1547

2. Die überwiegende erwerbsbedingte Nutzung des Arbeitszimmers („mehr als 50 vom Hundert“)

a) Zeit- oder ertragsbezogener Vergleichsmaßstab für die „mehr als 50 vom Hundert“ betragende Nutzung 1548

Das Gesetz umschreibt das Erfordernis der überwiegenden erwerbsbedingten Nutzung des ArbZ mit einer „mehr als 50 vom Hundert“ betragenden Nutzung. Dies kann zeit-, umsatz- oder gewinnbezogen verstanden werden. Eine genauere Definition enthält das Gesetz nicht. Die FinVerw. geht ohne weiteres von einer *Zeitgrenze* aus (BMF v. 16. 6. 1998, BStBl. I, 863 Rn. 9). Die 50 vH-Grenze als Ausnahmetatbestand vom Abzugsverbot ist nur in den Fällen erforderlich, in denen für die jeweils im häuslichen ArbZ ausgeübten Tätigkeiten ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Andernfalls würde bereits der Ausnahmetatbestand der Nr. 6b Satz 2 Alt. 2 zum begrenzten BA-/WKAbzug führen (s. Anm. 1554–1559). Wird eine betriebliche oder berufliche Tätigkeit an mehreren Orten ausgeübt, erscheint es nahezu unmöglich zu beurteilen, an welchem Ort die umsatz- oder gewinnentscheidenden Tätigkeiten überwiegend (zu mehr als 50 vH) erbracht werden. Eine qualitative Gewichtung kann daher bei der Er-

mittlung beider Bezugsgrößen nicht vorgenommen werden. Unter dem Gesichtspunkt der höchstmöglichen Praktikabilität der Vorschrift ist uE daher der Zeitgrenze als Einstieg in die Ermittlung der Vorzug zu geben. Allerdings sind Fälle denkbar, in denen zusätzliche eine qualitative Gewichtung zu erfolgen hat. Das sind die Fälle, in denen ein Stpfl. möglicherweise die Zeit in seinem häuslichen ArbZ „absitzt“, um in den Genuß des eingeschränkten Abzugs zu gelangen (s. Anm. 1549).

GLA URBAN, DStZ 1996, 232; GILOY, BB 1995, 2454; HOMBURG, BB 1995, 2453; BROUDRÉ, DStR 1995, 1736; DRENECK, DB 1995, Beilage Nr. 16, 13; KARRENBROCK, DStZ 1996, 727; BROUDRÉ, NWB F. 3, 10403; FRANKENBERGER, FR 1997, 597; SCHMIDT/HEINICKE XIX. § 4 Rn. 593; MÄRKLE in Festschrift Offerhaus, 1999, 461; aA MAINZER/STROHNER, FR 1996, 91.

1549 b) Überwiegende Nutzung im Veranlagungszeitraum oder Wirtschaftsjahr

Fraglich ist, ob die Zeitgrenze in Einzelfällen auch zeitanteilig, etwa monatsbezogen bestimmt werden kann.

Zeitlich überwiegende Nutzung jahresbezogen: Nach § 2 Abs. 7 iVm. § 25 Abs. 1 ist die ESt. als Jahressteuer auf der Grundlage der im Kj. (= VZ) erzielten Einkünfte zu ermitteln. Nr. 6b bildet hierfür keine Ausnahme. Also gilt grundsätzlich für die Berechnung der 50 vH-Grenze ebenfalls der VZ.

Diesem Grundsatz widersprach Abschn. 45 Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 Satz 2 LStR 1996. Danach sollte für die Berechnung der 50 vH-Grenze „jeweils die tatsächliche Dauer in dem Zeitraum (längstens im Besteuerungsjahr) maßgebend“ sein, „in dem die Tätigkeit ausgeübt wird“. Daraus kann geschlossen werden, daß ein anderer, ggf. vom VZ abweichender Nutzungszeitraum maßgebend sein sollte. Abschn. 45 LStR ist seit der Überarbeitung der LStR 1999 gestrichen. Der im Amtlichen Lohnsteuer-Handbuch 1999 eingeführte Hinweisteil LStH 45 gibt über den Verbleib der Regelung keinen Aufschluß.

UE kann in jedem Fall nur auf den Zeitraum abgestellt werden, in dem einerseits ein häusliches ArbZ *tatsächlich vorhanden* war und andererseits dieses auch *tatsächlich* zu betrieblichen oder beruflichen Zwecken *genutzt* worden ist oder für eine solche Nutzung nach dem Willen des Stpfl. zur Verfügung stand. Hiermit können Fälle erfaßt werden, in denen der Stpfl. das häusliche ArbZ zB erst ab Mitte des Jahres für betriebliche oder berufliche Zwecke nutzt oder in denen er diese Nutzung im Laufe des Veranlagungsjahres beendet, sich also die Verhältnisse des Stpfl. grundlegend ändern, was zwangsläufig Auswirkungen auf die Berechnung der 50 vH-Grenze haben muß (s. Anm. 1575). Hingegen besteht keine Möglichkeit, arbeitszimmerintensive Monate von solchen zu trennen, in denen das ArbZ nicht so häufig benutzt wurde. In solchen Fällen muß aus Praktikabilitätsgründen ein *Jahresdurchschnitt* gefunden werden.

GLA SCHMIDT/HEINICKE XIX. § 4 Rn. 593, der von einem „arbeitsbezogenen Jahresdurchschnittswert“ spricht, „soweit sich die Verhältnisse nicht während des Jahres grundsätzlich ändern“; vgl. zu dieser Problematik auch ausführlich FRANKENBERGER, FR 1997, 598.

Nachweispflicht und Feststellungslast des Stpfl. zur überwiegenden Nutzung: Nach § 90 AO trifft den Stpfl. die *allgemeine Feststellungslast* bei der Ermittlung seiner stl. Verhältnisse. So hat er auch die Nutzung seines häuslichen ArbZ konkret darzulegen und aufzuzeigen, daß er das ArbZ zu mehr als 50 vH zu betrieblichen oder beruflichen Zwecken genutzt hat (s. Anm. 1504). Das jeweilige Berufsbild kann dabei als Anhaltspunkt dienen. Evtl. Unsicherheiten bei den Feststellungen gehen nach den allgemeinen Regelungen zur Beweislast zu Lasten

des Stpfl. (vgl. BMF v. 16. 6. 1998, BStBl. I, 863 Rn. 10; OFD Düss. v. 22. 7. 1998, BuW 1998, 773, Tz. 2.3).

Neben der auf das ArbZ entfallenden Zeit der gesamten betrieblichen und/oder beruflichen Tätigkeit ist zusätzlich die auf die gesamte betriebliche und berufliche Tätigkeit des Stpfl. entfallende Zeit zu ermitteln. Da das Gesetz hier weder zwischen stpfl. und stbefeierter oder steuerbarer und nicht steuerbarer Tätigkeit, noch zwischen Haupt- und Nebentätigkeit unterscheidet, sind alle diese Tätigkeiten mit einzubeziehen, soweit sie betrieblicher oder beruflicher Art sind. Dies dürfte im Einzelfall uU zu annähernd unlösbaren Schwierigkeiten führen. UE sind mangels ausdrücklicher gesetzlicher Unterscheidung alle genannten Tätigkeiten mit einzubeziehen. Soweit den Stpfl. die Darlegungs- und Feststellungslast trifft, steht es ihm frei, den Nachweis durch Aufzeichnungen für einen repräsentativen Zeitraum zu führen. Die FinVerw. gibt in Rn. 9 des BMF-Schreibens v. 16. 6. 1998 (aaO) eine minimale Hilfestellung. Danach ist die Zeit, die auf betriebliche oder berufliche Fahrten, wie zB auf *Fahrten zwischen Wohnung und Arbeits- oder Betriebsstätte* entfällt, nicht in die Ermittlung der Zeit der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit einzubeziehen. *Geschäfts- oder Vortragsreisen* zB eines Handelsvertreters oder eines Wissenschaftlers oder die aus betrieblichen oder beruflichen Gründen erfolgende *Teilnahme an auswärtigen Veranstaltungen* uä. müssen uE aber in die Berechnung der Gesamttätigkeit mit einbezogen werden. Hierzu gibt die FinVerw. keine Hinweise.

Vgl. BROUDRÉ, DStR 1995, 1736 und NWB 1998 F. 3, 10423; SCHMIDT/HEINICKE XIX. § 4 Rn. 593: Wegen der Beweis- und Darlegungslast beim Stpfl. wird die Führung einer *Zeittafel* oder eines *Arbeitszeitenbuchs*, untergliedert nach den einzelnen Tätigkeiten für hilfreich angesehen.

Der Nachweis der Nutzung dürfte im Einzelfall äußerst schwierig sein, denn es handelt sich stets um Fälle, in denen das häusliche ArbZ nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Stpfl. bildet, oder in denen dem Stpfl. ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Die 50 vH-Grenze ist damit die einzige Möglichkeit, wenigstens bis zu 2400 DM der Aufwendungen für das häusliche ArbZ als BA oder WK abzuziehen. Gelingt dem Stpfl. dieser Nachweis nicht, unterliegen die Aufwendungen dem vollen Abzugsverbot (s. Anm. 1536). Das Berufsbild des Stpfl. wird in Zweifelsfällen den entscheidenden Ausschlag geben, wenn zu entscheiden ist, ob den Angaben (ggf. den Aufzeichnungen) des Stpfl. gefolgt werden kann. Da der Arbeitserfolg zur Bemessung des zeitlichen Aufwands ungeeignet ist, verbietet sich eine Kontrolle, ob der Stpfl. tatsächlich die von ihm angegebene Zeit für seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit in seinem häuslichen ArbZ verbringt. Dies spricht für eine zusätzliche qualitative Wertung der dortigen Tätigkeit (glA MAINZER/STROHNER, FR 1996, 94), die eine weitere Komplizierung zur Folge hat.

Tätigkeitsbezogene Prüfung der Zeitgrenze: Nr. 6b Satz 2 Alt. 1 stellt auf die betriebliche oder berufliche *Nutzung* des häuslichen ArbZ ab, unabhängig davon, ob es sich dabei um eine oder um mehrere Tätigkeiten handelt. Die Voraussetzungen für das Überschreiten der Zeitgrenze können aus Praktikabilitätsgründen zunächst nur *tätigkeitsbezogen* geprüft werden, und zwar auch dann, wenn es sich um *verschiedene Tätigkeiten* im Rahmen einer Einkunftsart handelt (BMF v. 16. 6. 1998 aaO Rn. 9), unabhängig davon, ob es sich um Haupt- oder Nebentätigkeiten handelt. Überschreiten die unterschiedlichen einkunftsrelevanten Tätigkeiten sodann *zusammengenommen* die Grenze von 50 vH, ggf. unter zusätzlicher Berücksichtigung der qualitativen Gewichtung (s. Anm. 1548, 1549),

§ 4 Anm. 1549–1554 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b: Abzugsbeschränkungen

ist der Ausnahmetatbestand erfüllt. Es ist nicht erforderlich, daß die Zeitgrenze täglich oder monatlich überschritten ist. Vielmehr ist der gesamte Zeitraum, ggf. das gesamte Wj. oder Kj. zu betrachten, in dem die Tätigkeit im häuslichen ArbZ ausgeübt wird.

1550 c) **Abzugsbegrenzung bei abweichendem Wirtschaftsjahr**

Der Höchstbetrag der Nr. 6 b geht als *Jahresbetrag* in die betriebliche Gewinnermittlung ein.

Übergangsprobleme bei Einführung der Abzugsbeschränkung: Die gesetzliche Regelung ist mit Wirkung ab 1. 1. 1996 anzuwenden. Da die Vorschrift bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und aus Gewerbebetrieb zu den Gewinnermittlungsvorschriften gehört (vgl. Anm. 1498), ist sie auch im Fall der Gewinnermittlung bei abweichendem Wj. anzuwenden. Der Systematik des EStRechts entspricht es, daß der Höchstbetrag von 2400 DM in diesem Fall zeitanteilig aufgeteilt wird, und zwar auf die Zeit vom Beginn des Wj. bis zum 31. 12. des Kj. und vom 1. 1. des folgenden Kj. bis zum Ende des Wj.

Diese Aufteilung hat für die Kj. 1995 und 1996 besondere Bedeutung, weil die Aufwendungen für ein häusliches ArbZ im Kj. 1995 noch unbegrenzt abgezogen werden konnten. Ab 1. 1. 1996 ist die Abzugsbegrenzung der Nr. 6 b auch für Stpfl. mit abweichendem Wj. zu beachten. Seitdem muß auch von diesem Personenkreis ab 1. 1. 1996 nicht nur die Art der Nutzung des häuslichen ArbZ, sondern auch der Umfang dargelegt und ggf. nachgewiesen werden, um die Aufwendungen unbegrenzt oder bis zu 2400 DM/Kj. als BA abziehen zu können. Außerdem ist seit 1. 1. 1996 die besondere Aufzeichnungspflicht zu beachten (s. Anm. 1504).

1551–1553 Einstweilen frei.

II. Arbeitszimmer als ausschließlicher Arbeitsplatz (Satz 2 Alt. 2)

1554 1. **Einzelne betriebliche oder berufliche Tätigkeit als Bezugsgröße**

Das Abzugsverbot des Satzes 1 gilt ebenfalls nicht, wenn kein anderer Arbeitsplatz für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit zur Verfügung steht.

Das Merkmal der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit ist *tätigkeitsbezogen* anzuwenden. Im Unterschied zu dem entsprechenden Merkmal in der 1. Alt. des Satzes 2 fehlt es an dem Adverb „gesamt“. Daher findet die Ausnahmeregelung auch Anwendung, wenn für *eine* von mehreren Tätigkeiten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (BMF v. 16. 6. 1998, BStBl. I, 863 Rn. 11 Satz 1). Steht für mehrere Tätigkeiten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, ist der Höchstbetrag von 2400 DM ggf. auf die einzelnen Tätigkeiten aufzuteilen, für die kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Ist auch die 50 vH-Grenze überschritten, ist der Höchstbetrag von 2400 DM auf *alle* im häuslichen ArbZ ausgeübten einkunftsrelevanten Tätigkeiten aufzuteilen. Abziehbar ist dann jeweils der entsprechende Anteil des Höchstbetrags von 2400 DM.

Tätigkeitsbedingte Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers: Es ist unerheblich, ob es sich um *Haupt- oder Nebentätigkeiten* handelt. Die Nichtverfügbarkeit eines anderen Arbeitsplatzes kann sich auch auf einen *Teil einer konkreten Tätigkeit* des Stpfl. beziehen.

GlA MAINZER/STROHNER, FR 1996, 95; s. etwa FG Köln v. 18. 12. 1997, EFG 1998, 867, nrkr. (Rev. VI R 41/98) betr. Bereitschaftsdienst, wenn Betriebsgebäude geschlossen; OFD Düss. v. 22. 7. 1998, BuW 1998, 773 betr. Besuch einer Meisterschule am

Abend. Zu den Abgrenzungsschwierigkeiten, wenn ein Stpfl. mehr als nur eine betriebliche oder berufliche Tätigkeit im häuslichen ArbZ ausübt und die Frage des Mittelpunkts seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung sowie die Frage der 50 vH-Grenze hinzukommt, s. auch SCHMIDT/HEINICKE XIX. § 4 Rn. 592; KARRENBROCK, DSStZ 1996, 731 ff.; FRANKENBERGER, FR 1997, 599; BROUDRÉ, NWB 1998 F. 3, 10403.

Nicht erforderlich ist, daß der Stpfl. die Tätigkeit, für die ihm kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ausschließlich in seinem ArbZ ausübt (zB Unterrichtsvorbereitung des Lehrers im häuslichen ArbZ; Übungsstunden einer Konzertpianistin im häuslichen ArbZ). Auch ist die Ausübung der Tätigkeit im häuslichen ArbZ unabhängig vom Umfang sowie von der Zeit, die der Stpfl. dort dafür verbringt. Vielmehr handelt es sich um Tätigkeiten, die der Stpfl. an keinem anderen Ort ausüben kann, zB weil ihm niemand dafür einen anderen Arbeitsplatz zur Verfügung stellt (s. auch Anm. 1577 Einzelfälle aus der Rspr.). Damit stellt das Gesetz auf die *tätigkeitsbedingte Notwendigkeit eines häuslichen ArbZ* ab.

GLA zB SCHMIDT/HEINICKE XIX. § 4 Rn. 592; FRANKENBERGER, FR 1997, 601; BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 285 p; LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 717, BROUDRÉ, DSStR 1995, 1736; KARRENBROCK, DSStZ 1996, 729; MAINZER/STROHNER, FR 1996, 95; GILOY, BB 1995, 2456; aA OLBERTZ, BB 1997, 1181. VÖLLMEKE, DB 1995, 1360, lehnt die (unbedingte) Notwendigkeit oder Erforderlichkeit des Aufwands als Voraussetzung für die Anerkennung der Aufwendungen für ein häusliches ArbZ als BA oder WK mit der Begründung ab, dieses Erfordernis sei dem deutschen Steuerrecht fremd. Vielmehr komme es sowohl beim BA-Abzug nach § 4 Abs. 4 als auch beim WKAbzug nach § 9 Abs. 1 Satz 1 lediglich auf die Veranlassung und damit den wirtschaftlichen Zusammenhang der Aufwendungen an. Das gelte auch bei der Ermittlung des Zusammenhangs mit Kosten der Lebensführung.

Vgl. FG Köln v. 18. 12. 1997, EFG 1998, 866, rkr., wonach es für den WKAbzug der Aufwendungen für ein häusliches ArbZ eines ArbN nicht ausreicht, wenn der ArbN nur mit Einverständnis seines ArbG einen Teil seiner beruflichen Tätigkeit zu Hause verrichtet, hierfür aber keine objektiv nachvollziehbaren, zwingenden Gründe vorliegen, und FG Brandenburg v. 25. 2. 1999, EFG 1999, 601, rkr. zum häuslichen ArbZ eines Piloten, der darin Streckenunterlagen, Flugpläne sowie andere technische Unterlagen durcharbeitet, die ihm von seinem ArbG ausgehändigt worden sind.

2. Abzugsbeschränkung, wenn ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht

1555

Steht ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, so greift die in Satz 3 geregelte Abzugsbeschränkung. In diesem Sinne zur Verfügung steht auch ein nach Einschätzung des Stpfl. unannehmbarer, nicht allzeit zugänglicher oder schlecht ausgestatteter Raum. Ein weiteres häusliches ArbZ des Stpfl. ist kein „anderer Arbeitsplatz“ iSd. Satzes 2 Alt. 2.

Ein zur Verfügung stehender anderer Arbeitsplatz ist auch der von *einem Dritten für eine bestimmte Tätigkeit überlassene* Raum. Ein weiteres ArbZ des Stpfl. kann das Abzugsverbot nicht begründen. Dies folgt aus dem Grundgedanken der Nr. 6 b, die den Abzug der Aufwendungen für ein häusliches ArbZ für diejenigen Fälle einschränkt, in denen dem Stpfl. an einem anderen Ort als in seiner Wohnung ein Arbeitsplatz – als Gegensatz zum häuslichen ArbZ – zur Verfügung steht und der Stpfl. damit auf das häusliche ArbZ als (einzigem) Arbeitsplatz grundsätzlich nicht angewiesen ist. Der andere Arbeitsplatz steht auch zur Verfügung, wenn er *außerhalb der üblichen Arbeitszeiten*, wie zB am Wochenende oder in den Ferien nicht zugänglich ist. Nach dem Gesetzeswortlaut maßgebend

sind die tatsächlichen Umstände, nicht die Üblichkeit des Arbeitsplatzes (ähnlich URBAN, DStZ 1997, 368, 370; s. Anm. 1554 ff.).

Dem Stpfl. kann nicht entgegen gehalten werden, er könne den anderen Arbeitsplatz auch für andere betriebliche oder berufliche Tätigkeiten nutzen, die mit der im übrigen an diesem Arbeitsplatz ausgeübten Tätigkeit nichts zu tun haben (zB ArbN übt neben seiner nichtselbständigen Arbeit noch zusätzlich eine freiberufliche Tätigkeit aus). In diesen Fällen steht dem Stpfl. für die andere Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, so daß er die Aufwendungen für ein häusliches ArbZ bis zu 2400 DM im Rahmen des BA- oder WKAbzugs für die andere Tätigkeit geltend machen kann (BMF v. 16. 6. 1998, BStBl. I, 863 Rn. 11–13).

Die Annehmbarkeit des anderen Arbeitsplatzes ist unerheblich; insoweit sind nur *objektive Erwägungen* maßgebend. Subjektive Gesichtspunkte des Stpfl. sind nicht zu berücksichtigen. Zu den objektiven Erwägungen gehört zB die Raumtemperatur in der kalten Jahreszeit. Aus Kostengründen vom ArbG angeordnete Temperaturabsenkungen während der Heizperiode können zur Unannehmbarkeit des anderen Arbeitsplatzes führen, wenn dieser dadurch nicht mehr ordnungsgemäß in zumutbarem Rahmen nutzbar ist. Ob ein Stpfl. in einem Großraumbüro arbeiten möchte, zählt zu den subjektiven Erwägungen, die nicht zu berücksichtigen sind (vgl. FG Münster v. 20. 3. 1998, EFG 1998, 1054, rkr.; v. 28. 10. 1998, EFG 1999, 543, rkr., und v. 17. 8. 1999, EFG 1999, 1278, rkr.; FG Nürnberg v. 22. 9. 1999, EFG 2000, 620, nrkr. [Rev. VI R 180/99] betr. Mehrfachbelegung und Temperaturabsenkung eines Schulrektorendienstzimmers).

Die besondere, vorteilhafte Ausstattung des häuslichen Arbeitszimmers für die beruflichen Zwecke ist auch dann ohne Bedeutung, wenn der vom ArbG zur Verfügung gestellte Arbeitsplatz nicht über eine vergleichbare Ausstattung verfügt.

1556–1558 Einstweilen frei.

1559 3. Nachweisanforderungen und Feststellungslast bezüglich anderen Arbeitsplatzes

Den Stpfl. trifft wie bei der 50 vH-Grenze (s. Anm. 1549) die *Feststellungslast* für die Ermittlung seiner stl. Verhältnisse (§ 90 AO). Er muß konkret darlegen, daß ihm tätigkeitsbezogen kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, unabhängig davon, ob es sich um eine Haupt- oder eine Nebentätigkeit handelt. Das jeweilige *Berufsbild* oder die *Art der Tätigkeit* können als Anhaltspunkt dienen.

Bescheinigung des ArbG: Ein ArbN kann den Nachweis durch eine entsprechende *Bescheinigung* des ArbG belegen (BMF v. 16. 6. 1998, BStBl. I, 863 Rn. 13). An diese Bescheinigung wird ein besonders strenger Maßstab anzulegen sein, um evtl. Gefälligkeitsbescheinigungen des ArbG zu begegnen. Die LStR 1996 hatten in Abschn. 45 bestimmte Berufsgruppen von solchen Bescheinigungen befreit. Hierzu gehörten regelmäßig *Lehrer*, die für ihre Unterrichtsvorbereitung keinen Schreibtisch in der Schule haben (Abschn. 45 Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 Satz 2 LStR 1996).

Abschn. 45 ist seit den LStR 1999 weggefallen. Statt dessen weist H 45 LStH 1999 und 2000 unter dem Stichwort „Allgemeine Grundsätze“ auf BMF v. 16. 6. 1998 (aaO) hin. Dort sind in Rn. 12 drei Beispiele enthalten, in denen dem Stpfl. kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. So ist für den Lehrer das Klassen- oder Lehrerzimmer kein anderer Arbeitsplatz iSd. Abzugsbeschränkung; zT aA OFD Düss. v. 22. 7. 1998 (BuW 1998, 773) für den Schulleiter mit eigenem Schreibtisch in der Schule. In diesem Fall ist der (begrenzte) WKAbzug ausgeschlossen, es sei denn, die 50 vH-Grenze ist über-

schritten (s. auch BVerfG v. 7. 12. 1999 2 BvR 301/98, FR 2000, 48, sowie FG Rhld.-Pf. v. 14. 7. 1998, EFG 1999, 159, rkr.; Anm. 1577). Der BMF (aaO) nennt außerdem den (angestellten oder selbständigen) *Orchestermusiker*, der im Konzertsaal keine Möglichkeit zum Üben hat und dies im häuslichen ArbZ betreibt, sowie den angestellten *Krankenhausarzt*, der eine freiberufliche Gutachtertätigkeit ausübt, wofür ihm im Krankenhaus kein Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Arbeitsvertragliche Vereinbarungen mit dem ArbG über die Verrichtung eines Teils der beruflichen Tätigkeit im häuslichen ArbZ sind allein nicht als Nachweis dafür geeignet, daß ein anderer Arbeitsplatz nicht zur Verfügung steht (FG Köln v. 18. 12. 1997, EFG 1998, 866, rkr.).

Zu den Abgrenzungsschwierigkeiten, wenn ein Stpfl. mehr als nur eine betriebliche oder berufliche Tätigkeit im häuslichen ArbZ ausübt und die Frage des Mittelpunkts seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung sowie die Frage der 50 vH-Grenze hinzukommt, s. auch SCHMIDT/HEINICKE XIX. § 4 Rn. 592, KARRENBROCK, DSStZ 1996, 731 ff., FRANKENBERGER, FR 1997, 599, BROUDRÉ, NWB 1998 F. 3, 10403.

Einstweilen frei.

1560–1562

C. Erläuterungen zu Satz 3: Rechtsfolgen der Ausnahmeregelung vom Abzugsverbot

I. Grundsatz: Abzug der Aufwendungen bis 2400 DM (Höchstbetrag nach Satz 3 Halbs. 1)

1563

Satz 3 Halbs. 1 begrenzt den Abzug der Aufwendungen für ein häusliches ArbZ in den Fällen des Satzes 2 auf 2400 DM. Hierbei handelt es sich nicht um einen Pauschbetrag, sondern um einen *Höchstbetrag*.

Höchstbetrag als personenbezogener Einmalbetrag: Da das Gesetz ausdrücklich anweist, „in diesen Fällen die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 2400 DM“ zu begrenzen, kann dieser Höchstbetrag für mehrere Tätigkeiten oder mehrere Einkunftsarten nicht mehrfach in Anspruch genommen werden. Der Höchstbetrag ist aufgrund der Systematik des EStRechts *personenbezogen*. Daraus folgt, daß bei Nutzung eines häuslichen ArbZ durch mehrere Stpfl. der Höchstbetrag mehrfach in Anspruch genommen werden kann.

Keine zeitanteilige Aufteilung des Höchstbetrags: Es handelt sich um einen *Jahresbetrag*, der zB bei Nutzungsbeginn oder Nutzungsende im laufenden KJ. oder bei Änderung der Nutzungsverhältnisse *nicht zeitanteilig aufzuteilen* ist (BMF v. 16. 6. 1998, BStBl. I, 863 Rn. 17; glA SCHMIDT/HEINICKE XIX. § 4 Rn. 598). *Verkürzte und verlängerte Wirtschaftsjahre* haben keinen Einfluß auf den Höchstbetrag. Bei einem Rumpfwj. (s. § 4a Anm. 20 und 60 f.) ist der Höchstbetrag nicht anteilig zu kürzen; ebensowenig ist er bei bestimmten land- und forstwirtschaftlichen Einkünften auf ein verlängertes Wj. hochzurechnen (s. § 4a Anm. 35). Dies folgt aus der Regelung als Jahresbetrag; eine zeitanteilige Kürzung oder Erhöhung des Höchstbetrags würde einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung bedürfen, wie sie etwa in § 10 Abs. 3 GewStG aF vorgesehen war.

Eine tätigkeitsbezogene Aufteilung des Höchstbetrags ist jedoch geboten, wenn die 50 vH-Grenze des Satzes 2 Alt. 1 überschritten wird. Ist die 50 vH-Grenze nicht überschritten, werden im häuslichen ArbZ jedoch Tätigkeiten ausgeübt, für die kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (Satz 2 Alt. 2), sind nur die auf diese Tätigkeiten entfallenden anteiligen Aufwendungen insgesamt

bis zu 2400 DM als BA/WK abziehbar. Eine anteilige Kürzung findet nicht statt (BMF v. 16. 6. 1998 aaO Rn. 4, 5, 14 und Beispiele zu Rn. 16).

Ein Steuerpflichtiger, der eine Tätigkeit zu mehr als 50 vH seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit im ArbZ ausübt oder dem für seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, kann die Aufwendungen für sein häusliches ArbZ bis zu 2400 DM als BA/WK abziehen (s. Anm. 1545–1559).

Für einen Steuerpflichtigen, der mehrere Tätigkeiten ausübt, ist die gesamte betriebliche und berufliche Tätigkeit Bezugsgröße und Maßstab für die Bestimmung der Nutzung des ArbZ. Ggf. ist der Höchstbetrag anteilig auf die im ArbZ ausgeübten Tätigkeiten von 2400 DM aufzuteilen (s. Anm. 1545 bis 1559). Die Mitnutzung eines häuslichen ArbZ für Zwecke der *Berufsausbildung* oder *Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf* ist unschädlich (BMF v. 16. 6. 1998 aaO Rn. 18; s. Anm. 1498). Aufwendungen, die dem Stpfl. in diesem Zusammenhang für ein häusliches ArbZ entstehen, unterliegen nach § 10 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b seit 1. 1. 1997 auch im Sonderausgabenbereich der Abzugsbegrenzung (s. Anm. 1491, 1500). Ab 1997 sind diese Aufwendungen entsprechend der zeitlichen Nutzung in die Höchstbetragsberechnung mit einzubeziehen (BMF v. 16. 6. 1998 aaO Rn. 18, 19).

Ein Arbeitszimmer, mehrere Steuerpflichtige: Teilen sich *mehrere* Personen *ein* häusliches ArbZ, kann jede dieser Personen im Rahmen der gesetzlichen Regelungen die von ihr getragenen Aufwendungen unbegrenzt, auf bis zu 2400 DM begrenzt bzw. gar nicht abziehen. Die Abzugsvoraussetzungen sind daher *für jeden nutzenden Stpfl.* aufgrund der jeweils ausgeübten Tätigkeit getrennt zu prüfen.

BMF v. 16. 6. 1998 aaO Rn. 14; glA SCHMIDT/HEINICKE XIX. § 4 Rn. 598, FRANKENBERGER, FR 1997, 600, KARRENBROCK, DStZ 1996, 727; aA LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 724 mit tabellarischer Übersicht, URBAN, DStZ 1996, 229 und DStZ 1997, 368.

Ein Steuerpflichtiger, mehrere Arbeitszimmer: Aus der personenbezogenen Betrachtungsweise folgt grundsätzlich, daß der Höchstbetrag *auch bei Nutzung mehrerer Räume* als häusliche ArbZ eines Stpfl. *nur einmal* gewährt werden kann; s. aber Anm. 1510 aE (glA SCHMIDT/HEINICKE XIX. § 4 Rn. 598, BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 285q). Ergibt sich jedoch nach der tatsächlichen Nutzung mehrerer ArbZ, daß diese jeweils zur Erzielung verschiedener Einkünfte aufgrund einer anderen abgrenzbaren Tätigkeit genutzt werden, können die Räume uE nur getrennt beurteilt werden. Nr. 6b gilt zwar übergreifend für alle Einkunftsarten, jedoch greift sie als Regelung zum BA- bzw. WKAbzug direkt in die individuelle Einkunftsermittlung ein (vgl. Anm. 1498). Der Gesetzeswortlaut der Nr. 6b schließt zudem eine getrennte Betrachtung mehrerer häuslicher ArbZ nicht aus, da Satz 1 von den „Aufwendungen für *ein* häusliches Arbeitszimmer“ spricht. Eine solche Auslegung hätte der Gesetzgeber durch eine Formulierung wie „Aufwendungen für häusliche Arbeitszimmer“ klarstellend ausschließen können. Die statt dessen gewählte singuläre Ausdrucksweise wird in den Sätzen 2 und 3 wiederholt. Der Gesetzgeber erwähnt in Satz 2 die „Nutzung *des* Arbeitszimmers“ sowie in Satz 3 „*das* Arbeitszimmer“. In den einschlägigen Fällen ist daher pro ArbZ zu prüfen, ob einer der Ausnahmetatbestände des Satzes 2 erfüllt ist. So kann der Stpfl. das eine ArbZ zu mehr als 50 vom Hundert zur Erzielung einer Einkunftsart nutzen (zB Labor) und für eine andere Tätigkeit keinen anderen Arbeitsplatz als sein – weiteres – häusliches ArbZ haben (zB Schreibbüro). Solange sich der Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung nicht *in den häuslichen ArbZ* befindet, was zum unbegrenz-

ten Abzug führen würde, können daher in solchen Fällen die Aufwendungen je Zimmer bis zu 2400 DM als BA oder WK abziehbar sein.

Sonderfall des häuslichen Arbeitszimmers von Mitunternehmern: Befindet sich das ArbZ im Gesamthandsvermögen, so steht der Höchstbetrag jedem nutzenden Gesellschafter zu, der die übrigen Voraussetzungen erfüllt (denkbar zB in Fällen einer FamilienPersGes.). Für das ArbZ im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters s. auch Anm. 1515 aE und 1520 aE betr. ArbZ einer PersGes. Die oben dargestellten Grundsätze zur Aufteilung der Aufwendungen sind entsprechend anzuwenden.

Einstweilen frei.

1564

II. Ausnahme: Abzug der Aufwendungen in voller Höhe (Satz 3 Halbs. 2)

1. Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung

a) Vorbemerkung

1565

Satz 3 Halbs. 2 läßt den Abzug der Aufwendungen für ein strechtlich anzuerkennendes häusliches ArbZ in voller Höhe zu, wenn es den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen *und* beruflichen Betätigung des Stpfl. bildet. Satz 3 bezieht sich insgesamt – nicht nur im 1. Halbsatz – auf die in Satz 2 genannten Ausnahmefälle. Gesetzliches Tatbestandsmerkmal ist daher die Erfüllung der Voraussetzungen des Satzes 2. Der Mittelpunkt definiert sich folglich zunächst als ein Raum, der zu *mehr als 50 vH* der betrieblichen und beruflichen (Gesamt-)Tätigkeit des Stpfl. für betriebliche oder berufliche Zwecke genutzt wird (*zeitliche Grenze*) und als ein Raum, in dem eine (oder mehrere) Tätigkeit(en) ausgeübt wird (werden), für die *kein anderer Arbeitsplatz* zur Verfügung steht (*quantitative oder funktionelle Grenze*). Um zum Mittelpunkt der Gesamttätigkeit zu gelangen, müssen beide Grenzen erfüllt sein.

GLA LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 723; URBAN, DStZ 1996, 232, vertritt die Auffassung, daß die zeitliche Komponente keine Rolle spielt, es vielmehr ausschließlich auf die qualitative Wertung ankomme. Ggf. ist zwischen den verschiedenen Einkunftsarten aufzuteilen. Insoweit sind im wesentlichen die zu dem bis einschließlich 31. 12. 1995 geltenden Recht entwickelten Grundsätze anzuwenden (s. Anm. 1492, 1513) mit der Ergänzung, daß die Aufzeichnungspflicht nach § 4 Abs. 7 zu beachten ist (s. Anm. 1504).

b) Bestimmung des Mittelpunkts der Tätigkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse

1566

Den Mittelpunkt bestimmende Einzelmerkmale: Für die Frage, wann ein häusliches ArbZ Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung darstellt, sind folgende *Merkmale* bestimmend:

- *Gesamtbild* der Verhältnisse und der Tätigkeitsmerkmale (*qualitativ und quantitativ*),
- Schwerpunkt *aller* im betrieblichen und beruflichen Bereich ausgeübten, zu estpfl. und estfreien Einnahmen führenden Tätigkeiten,
- keine dauerhafte Tätigkeit außerhalb des ArbZ, auch nicht an verschiedenen Orten,
- tatsächlich nachhaltige Tätigkeit im häuslichen ArbZ.

Unbedeutend sind folgende Merkmale:

- Ort der Entwicklung der geschäftsleitenden Vorstellungen,

- Ort der unternehmensbezogenen Entscheidungen,
- Höhe der im häuslichen ArbZ erzielten Umsätze oder der dort erzielten Einkünfte.

S. BMF v. 16. 6. 1998, BStBl. I, 863 Rn. 8: glA SCHMIDT/HEINICKE XIX. § 4 Rn. 596; BROUDRÉ, NWB F. 3, 10415; LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 723; aA NIERMANN, DB 1995, 2084; MAINZER/STROHNER, FR 1996, 97.

Aus diesen Grundsätzen folgt, daß der Schwerpunkt *jeder* einzelnen betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Stpfl., die zu stfreien oder stpfl. Einnahmen im estlichen Sinn führt, im häuslichen ArbZ liegen muß (*quantitative Beurteilung*). Übt ein Stpfl. mehrere Tätigkeiten aus, und liegt der Mittelpunkt auch nur einer dieser Tätigkeiten nicht im häuslichen ArbZ, ist der unbegrenzte BA- oder WK-Abzug der Aufwendungen für das häusliche ArbZ zu versagen. Es gelten dann die allgemeinen Grundsätze, die zum Abzugsverbot führen, es sei denn, einer der beiden Ausnahmetatbestände ist erfüllt, die zum Abzug bis zu 2400 DM führen können. Sind die weiteren Tätigkeiten mit anderweitigem, nicht im ArbZ liegenden Mittelpunkt *von ganz untergeordneter Bedeutung*, ist dies allerdings unschädlich. In diesem Fall bleibt es beim Vollabzug, wenn die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind (BMF v. 16. 6. 1998 aaO Rn. 8 Satz 5).

Stellungnahme: Zutreffend gehen FinVerw. und die wohl hM im Schrifttum von einer tätigkeitsbezogenen Beurteilung des „Mittelpunkts der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung“ aus. Dies entspricht zunächst dem Gesetzeswortlaut und erscheint allein praktikabel, da objektiv leicht nachprüfbar. Demgegenüber ist die Feststellung, an welchem Ort Unternehmensentscheidungen getroffen und Umsätze und Gewinne erzielt werden, mit Unsicherheiten behaftet und streitanfällig. UE sind diese Merkmale daher ungeeignet, die Erforderlichkeit von ArbZAufwendungen zu belegen (vgl. BVerfG v. 7. 12. 1999 2 BvR 301/98, FR 2000, 48 aE und BFH v. 27. 9. 1996 VI R 47/96, BStBl. II 1997, 68 [70]). Gleichwohl bewirkt die Mittelpunktsregelung in Satz 3 Halbs. 2 uE schwerwiegende Gleichheitsverstöße (s. Anm. 1495) im Verhältnis aktiver Stpfl. zu Stpfl. im Ruhestand oder solchen Stpfl., die nur Einkünfte aus Kapitalvermögen oder VuV beziehen. UE können diese gleichheitswidrigen Benachteiligungen auch nicht durch eine verfassungskonforme Auslegung des Satzes 3 Halbs. 2 vermieden werden. Die Regelung ist daher insoweit verfassungswidrig (s. auch Anm. 1568).

Gesamtbild der Tätigkeiten: Neben der rein zeitlichen Grenze bei der Frage der überwiegenden Nutzung des häuslichen ArbZ kommt es für die Frage nach dem Mittelpunkt *jeder einzelnen betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit* zusätzlich darauf an, wo sich nach dem Gesamtbild der jeweils ausgeübten Tätigkeit ihr Schwerpunkt befindet (BMF v. 16. 6. 1998 aaO Rn. 8). Es ist also neben der quantitativen Beurteilung eine *qualitative* Bewertung der jeweiligen Tätigkeit vorzunehmen. Eine allgemeine Regel kann hierfür jedoch nicht aufgestellt werden. Vielmehr kommt es auf die jeweiligen Umstände im Einzelfall an.

GlA BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 285 n, der darauf abstellt, wo der Stpfl. nach der allgemeinen Verkehrsanschauung die für seinen unternehmerischen Erfolg wesentlichen Leistungen erbringt; glA GILOY, BB 1995, 2457. Nach BMF v. 16. 6. 1998 aaO Rn. 8 hat der *freie oder angestellte Handelsvertreter* seinen Tätigkeitsschwerpunkt idR *außerhalb* des häuslichen ArbZ in dem Geschäftsbezirk, den er zu betreuen hat, der nebenberuflich tätige Bausparkassenvertreter aber im ArbZ. UE zweifelhaft und widersprüchlich, da es kaum auf die haupt- oder nebenberufliche Ausübung des Vertreterberufs ankommen kann; da es nach BMF (aaO) für die Frage des Mittelpunkts der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit nicht darauf ankommt, wo der unternehmerisch tätige Stpfl. seine geschäftsleitenden Vorstellungen entwickelt und wo er seine unternehmensbezo-

genen Entscheidungen trifft, muß der Handels- oder Versicherungsvertreter ggf. einzel-fallbezogen darlegen, wo der Mittelpunkt speziell seiner betrieblichen und beruflichen Tätigkeit liegt.

Stellungnahme: Die Maßgeblichkeit des Gesamtbilds der vom Stpfl. ausgeübten Tätigkeiten ergibt sich zwar nicht ausdrücklich aus dem Gesetz, folgt uE jedoch zwingend aus der notwendigen Ermittlung des nach Satz 3 Halbs. 2 bedeutsamen Mittelpunkts der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung. Darüber, wie dieser Mittelpunkt zu ermitteln ist, gibt das Gesetz keine Auskunft. Die FinVerw. legt das Gesetz sehr restriktiv und zudem widersprüchlich aus (BMF v. 16. 6. 1998 aaO Rn. 8). Problematisch dürften im wesentlichen diejenigen Betätigungen zu beurteilen sein, die (auch) außerhalb des häuslichen ArbZ ausgeübt werden und für deren Ausübung der Stpfl. zudem auf sein häusliches ArbZ angewiesen ist. Hierunter fallen ua. selbständige Handels-, Versicherungs- und Bausparkassenvertreter sowie Makler und ähnliche beratende und vermittelnde Berufsgruppen, die ihren Beruf ohne ein häusliches ArbZ kaum ausüben könnten. UE kommt es in diesen Fällen auf die Gegebenheiten im Einzelfall an. Unter Umständen kann auch die stRspr. des BFH zur Abgrenzung zwischen einem häuslichen ArbZ und einer Betriebsstätte zur Beurteilung der Fahrtkosten des Stpfl. als solchen zwischen Wohnung und Betriebsstätte (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6; beschränkt abziehbar) und als Geschäftsreise (unbeschränkt abziehbar) herangezogen werden (vgl. Anm. 1512) sowie zur Bestimmung des Tätigkeitsmittelpunkts für die Frage des Abzugs von Mehraufwendungen für die Verpflegung bei Dienstreisen im Inland (Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2; vgl. Anm. 1367). An den rechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen für die Annahme einer Betriebsstätte für die Beurteilung der Fahrtkosten sowie für die Beurteilung des Tätigkeitsmittelpunkts hat sich durch das JStG 1996 vom Grundsatz her nichts geändert. Es dürfte im Einzelfall nur schwer vermittelbar sein, daß für Nr. 6 b des § 4 Abs. 5 Satz 1 der fragliche Raum „nur“ als häusliches Arbeitszimmer anzusehen ist, für Nr. 6 jedoch als Betriebsstätte gilt bzw. für die Anwendung der Nr. 5 das häusliche ArbZ als Tätigkeitsmittelpunkt angesehen wird, für Nr. 6 b diese Eigenschaft jedoch abgelehnt wird (vgl. auch Anm. 1568, Anwendungsfälle). Eine übereinstimmende Beurteilung erscheint daher zwingend.

AA SCHMIDT/HEINICKE XIX. § 4 Rn. 597, der in Abweichung von der Frage des Tätigkeitsmittelpunkts der Nr. 5 Satz 2 den vollen BA-Abzug für ein häusliches ArbZ in den Fällen bejaht, in denen der Stpfl. neben seinem häuslichen ArbZ keinen festen anderweitigen Arbeitsplatz als örtlichem Mittelpunkt unterhält, von dem aus er seine eigentliche Berufstätigkeit ausübt; für diese Fälle unterstellt SCHMIDT/HEINICKE aaO die Annahme einer Betriebsstätte im häuslichen ArbZ zur Bejahung des vollen BA-Abzugs.

Ein häusliches ArbZ stellt ungeachtet des Umfangs der betrieblichen oder beruflichen Nutzung noch keine Betriebsstätte dar, nur weil sich die häusliche Betätigung als notwendige Vor- oder Nacharbeit für eine im übrigen als „Außenbetätigung“ ausgeübte Berufstätigkeit darstellt, es sei denn, der Stpfl. würde in diesem im häuslichen Bereich angesiedelten Arbeitsraum den Kernbereich seiner Tätigkeit verbringen (vgl. BFH v. 16. 12. 1998 IV B 42/98, BFH/NV 1999, 615 mwN).

Einstweilen frei.

1567

2. Anwendungsfälle zum Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung

1568

Grundfall des Steuerpflichtigen, der nur einer Tätigkeit nachgeht: Geht ein Stpfl. nur einer einzigen betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit nach, befindet sich der Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Betäti-

gung nur dann im häuslichen ArbZ, wenn dieses sein *einzigster Beschäftigungsort* ist (= *kein anderer Arbeitsplatz*) und er auch außerhalb des ArbZ nicht dauerhaft tätig ist, auch nicht an verschiedenen Orten (= *Zeitgrenze*).

Eine Abgrenzung zwischen häuslichem ArbZ und Betriebsstätte erübrigt sich in diesen Fällen, da der Stpfl. in jedem Fall die Aufwendungen für das häusliche ArbZ in voller Höhe abziehen kann. Bei einem ArbN kann das häusliche ArbZ nur dann Mittelpunkt sein, wenn er an keinem anderen Ort dauerhaft tätig wird (Abschn. 45 Abs. 3 Satz 2 LStR 1996, ab 1999 aufgehoben [s. Anm. 1549]; OFD Düsseldorf v. 22. 7. 1998 aaO Tz. 2.2.). Das kann zB bei einem Heimarbeiter zutreffen.

Befindet sich der Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung des Stpfl. nicht in seinem häuslichen ArbZ, ist aber einer der beiden anderen Ausnahmetatbestände erfüllt, können die Aufwendungen im Kj. nur begrenzt bis zu 2400 DM abgezogen werden (s. Anm. 1545–1559).

Eine nicht unwesentliche betriebliche und berufliche Betätigung des Stpfl. *außerhalb* des häuslichen ArbZ ist zB gegeben, wenn der Stpfl. seine geschuldeten Leistungen an einem anderen Ort als dem häuslichen ArbZ zu erbringen hat. Dabei ist unerheblich, ob der Stpfl. eine auf diesen Ort bezogene eigene Verfügungsmacht besitzt. Aus der stRspr. des BFH zur Anwendung der Nr. 5 und 6 ergeben sich folgende Beispielsfälle:

- Ein Hörgeräteakustiker übt seine Tätigkeit schwerpunktmäßig am jeweiligen Ort der Kundenbetreuung aus (BFH v. 15. 9. 1988 IV R 116/85, BStBl. II 1989, 276).
- Ein (selbständig tätiger) Fußballtrainer übt seine Tätigkeit schwerpunktmäßig auf dem Vereinsgelände aus (BFH v. 13. 7. 1989 IV R 55/88, BStBl. II 1990, 23).
- Ein selbständig tätiger Schornsteinfegermeister übt seine Tätigkeit schwerpunktmäßig im jeweiligen Kehrbezirk aus (BFH v. 19. 9. 1990 X R 110/88, BStBl. II 1991, 208).
- Ein selbständig tätiger Ausbeiner übt seine Tätigkeit auf Schlachthöfen aus (BFH v. 19. 9. 1990 X R 44/89, BStBl. II 1991, 97).
- Als Betriebsstätte eines Händlers, der sein Gewerbe auf Jahr- und Weihnachtsmärkten ausübt, ist der jeweilige Marktstand anzusehen (BFH v. 18. 9. 1991 XI R 34/90, BStBl. II 1992, 90).
- Ein freiberuflich tätiger Belegarzt übt seine Tätigkeit schwerpunktmäßig im Krankenhaus aus (BFH v. 9. 3. 1993 I B 136/92, nv., JURIS).
- Ein freiberuflicher EDV-Dozent erbringt seine Leistungen schwerpunktmäßig in den jeweiligen Schulen (BFH v. 27. 10. 1993 I R 99/92, BFH/NV 1994, 701).

Ein Steuerpflichtiger, der mehrere Tätigkeiten ausübt: Übt ein Stpfl. mehr als eine einkommensrelevante Tätigkeit aus, und übt er diese Tätigkeiten (auch) in seinem häuslichen ArbZ aus, ist der unbegrenzte BA- oder WKAbzug nur möglich, wenn das ArbZ den *Mittelpunkt jeder dieser Tätigkeiten* bildet, wobei Tätigkeiten mit anderweitigem Mittelpunkt unschädlich sind, soweit sie zusammen eine ganz untergeordnete Bedeutung haben (BMF v. 16. 6. 1998, BStBl. I, 863 Rn. 8 Satz 5). Ist der Mittelpunkt nur einer der (nicht unschädlichen) anderen Tätigkeiten außerhalb des häuslichen ArbZ, scheidet der unbegrenzte BA- oder WKAbzug aus. Das gilt auch, wenn nur ein Teil der im häuslichen ArbZ überwiegend verrichteten Tätigkeit an einem oder an mehreren anderen Orten ausgeübt wird und sich dadurch der Mittelpunkt verlagert.

Die *Erzielung anderer Einkünfte* hat also Einfluß auf den Abzug von Aufwendungen für ein häusliches ArbZ als BA oder WK, s. Anm. 1574–1576. Dies wird im Schrifttum zumindest für verfassungsrechtlich bedenklich angesehen.

BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 285 n; KARRENBROCK, DStZ 1996, 730; SCHMIDT/HEINICKE XIX. § 4 Rn. 596; s. auch LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 723, der zu einer Gleichbehandlung der Stpfl. im Ruhestand rät, in dem er im Bezug der Pension den sachlichen Tätigkeitschwerpunkt sieht, weil die nebenberuflichen Betätigungen nur als Ausfluß der früheren Haupttätigkeit ausgeübt würden.

Stellungnahme: Die verfassungsrechtlichen Bedenken ließen sich ausräumen, wenn der Begriff des Mittelpunkts – wie vom BRat ursprünglich vorgesehen (BRDrucks. 13/1686, 16) – tätigkeitsbezogen bestimmt werden könnte, was durch den Gesetzeswortlaut jedoch ausgeschlossen wurde (BLÜMICH/WACKER § 4 Rn. 285 k; vgl. auch BROUDRÉ, FR 2000, 121; ferner Anm. 1566). Der Gesetzeswortlaut zwingt vielmehr zu einer Vermengung unterschiedlicher Einkunftsstatbestände, die zu systemfremden Ergebnissen führen kann, die mit dem aus dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz abgeleiteten Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht zu vereinbaren sind (glA KARRENBROCK, DSStZ 1996, 730). Die von LADEMANN/MEURER, § 4 Anm. 723 vorgeschlagene Einbeziehung passiver Einkünfte als berufliche Tätigkeit ist auch nicht hilfreich. Hierbei wird uE übersehen, daß damit nur ein Teil der Problemfälle gelöst werden kann. Ungelöst bleiben die Fälle, in denen neben der aktiven Berufstätigkeit im häuslichen ArbZ nebenberuflich Tätigkeiten ausgeübt werden, die kein Ausfluß aus der Haupttätigkeit sind, wie zB die Vermietungstätigkeit durch einen pensionierten Krankenhausarzt.

Sonderfälle der Nutzung des Arbeitszimmers als Mittelpunkt der Betätigung: Problematisch ist die Frage des Mittelpunkts der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, wenn es sich um mehrere Stpfl., mehrere ArbZ und verschiedene Tätigkeiten handelt. Aus der Systematik des EStG ergibt sich für alle diese Fälle, daß die Verhältnisse zunächst personenbezogen je Stpfl. zu prüfen sind und beim einzelnen Stpfl. getrennt nach Einkunftsart. Innerhalb der jeweiligen Einkunftsart ist ggf. noch eine tätigkeitsbezogene Betrachtung vorzunehmen.

BMF v. 16. 6. 1998 aaO Rn. 14; glA BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 285 q, SCHMIDT/HEINICKE XIX. § 4 Rn. 598, FRANKENBERGER, FR 1997, 597, KARRENBROCK, DSStZ 1996, 727; aA URBAN, DSStZ 1996, 229 und DSStZ 1997, 368.

Einstweilen frei.

1569–1573

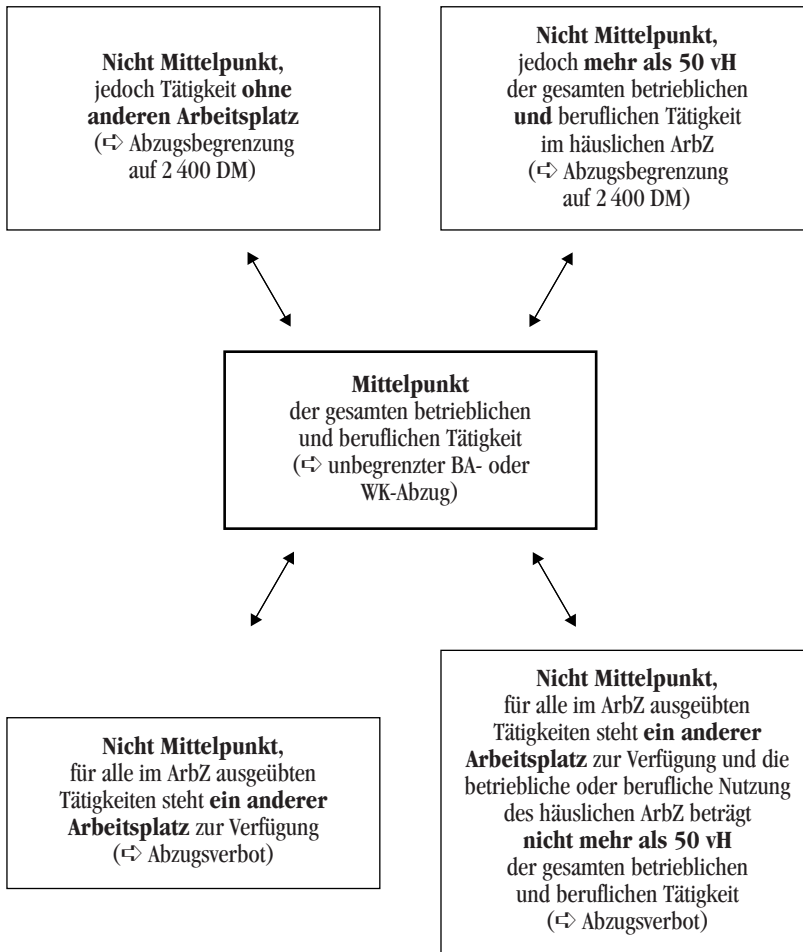
D. Änderung der Nutzungsverhältnisse: Übergang vom Abzugsverbot zum beschränkten und unbeschränkten Abzug der Aufwendungen

I. Verlagerung des Mittelpunkts der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung

1574

Die verschiedenen Ausnahmetatbestände des vollumfänglichen Abzugsverbots der Nr. 6 b Satz 1 machen es erforderlich, daß bei *Beginn* oder *Beendigung* einer oder mehrerer im häuslichen ArbZ ausgeübten Tätigkeiten geprüft wird, ob sich dadurch eine Abzugsmöglichkeit eröffnet, die bisherige Abzugsmöglichkeit eingeschränkt wird oder sogar entfällt. Die ArbZAufwendungen sind daher nicht nur personen- und tätigkeitsbezogen zuzuordnen, sondern auch *zeitanteilig*.

Folgende Wechselfälle der Verlagerung des Mittelpunkts sind denkbar:



Lag bisher im häuslichen ArbZ der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit und geht der Stpfl. einer weiteren betrieblichen oder beruflichen (Neben-)Tätigkeit nach, deren Mittelpunkt nicht im häuslichen ArbZ liegt, entfällt für ihn *ab diesem Zeitpunkt* der unbegrenzte BA- und/oder WK-Abzug. Vom Zeitpunkt der Aufnahme der weiteren betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit an ist zu prüfen, für welche Tätigkeit im häuslichen ArbZ einer der Ausnahmetatbestände des Satzes 2 erfüllt ist, die zum Abzug bis zu insgesamt 2400 DM berechtigen. Lag der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit eines Stpfl. bisher nicht im häuslichen ArbZ und konnte der Stpfl. deshalb die Aufwendungen weder als BA noch als WK abziehen, weil der zeitliche (Gesamt-)Aufwand im häuslichen ArbZ weniger als 50 vH betrug oder weil für diese Tätigkeiten ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand, können ab dem Zeitpunkt der Verlagerung des Mittelpunkts in das häusliche ArbZ alle für den Raum anfallenden Aufwendungen als BA oder

WK abgezogen werden, wenn die übrigen allgemeinen Voraussetzungen erfüllt sind (Satz 3 Halbs. 2). Das gilt zB für einen Rechtsanwalt, der nach Veräußerung seiner Kanzlei in seinem bisher nur zusätzlich genutzten häuslichen ArbZ weiter tätig ist (s. das Beispiel zu Anm. 1495).

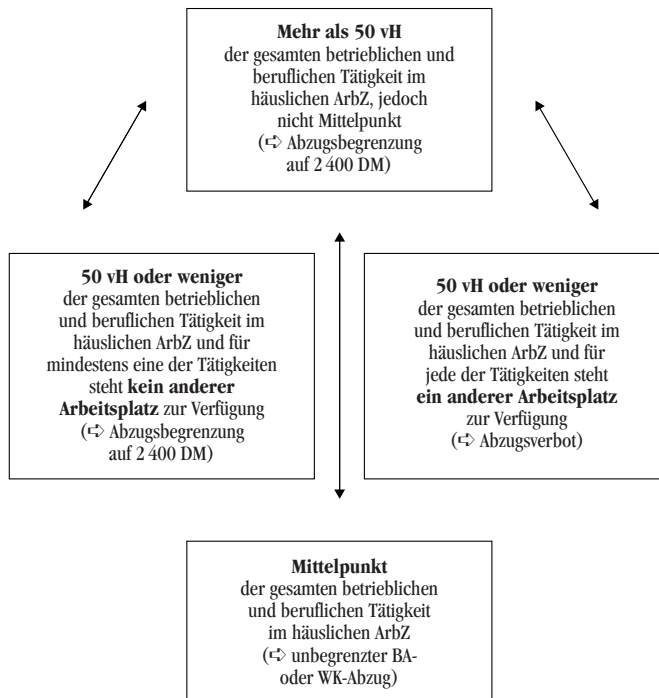
Die Wechselfälle der Verlagerung des Mittelpunkts der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit und der damit verbundene Einfluß anderer Tätigkeiten auf den Abzug von Aufwendungen für ein häusliches ArbZ offenbaren deutlich die Willkürlichkeit dieser typisierenden Grenzziehung durch Nr. 6b (s. auch Anm. 1495; weitere Beispiele bei BROUDRÉ, FR 2000, 121).

II. Änderung der überwiegenden Nutzung

1575

Ist die Zeitgrenze von „mehr als 50 vom Hundert“ (s. Anm. 1536) nicht mehr erfüllt, ist zu prüfen, ob dem Stpfl. für eine der im häuslichen ArbZ ausgeübten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeiten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Ist dies nicht der Fall, steht ihm also für jede der im häuslichen ArbZ ausgeübten Tätigkeiten ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, entfällt der BA- oder WKAbzug ab diesem Zeitpunkt in vollem Umfang. Entsprechendes gilt im umgekehrten Fall. Erhöht sich der Anteil der im häuslichen ArbZ ausgeübten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit(en) auf „mehr als 50 vom Hundert“, kann der Stpfl. ab diesem Zeitpunkt seine Aufwendungen für das häusliche ArbZ bis zu 2400 DM als BA oder WK abziehen, wenn die übrigen allgemeinen Voraussetzungen erfüllt sind.

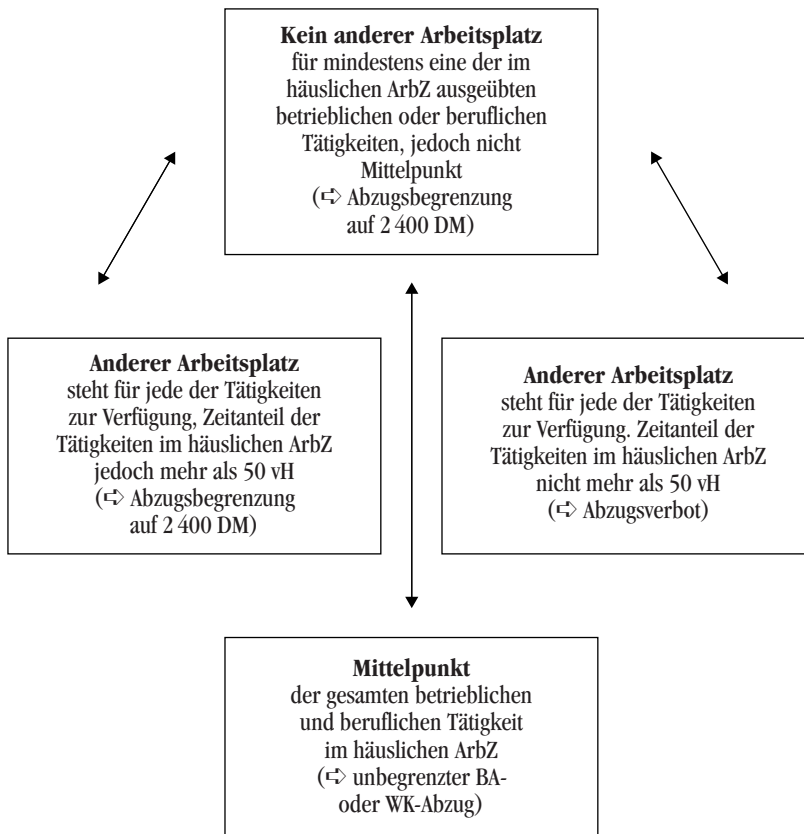
Folgende Wechselfälle sind denkbar:



III. (Nicht-)Vorhandensein eines anderen Arbeitsplatzes

Steht dem Stpfl. für eine seiner betrieblichen oder beruflichen Tätigkeiten ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, befindet sich der Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit regelmäßig nicht im häuslichen ArbZ, es sei denn, die Tätigkeit, für die ihm der andere Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ist von ganz untergeordneter Bedeutung. Steht dem Stpfl. bisher ein anderer Arbeitsplatz für die im häuslichen ArbZ ausgeübte Tätigkeit zur Verfügung, und fällt dieser Arbeitsplatz weg, zB weil der ArbG Raum einsparen muß, kann der Stpfl. ab Wegfall des anderen Arbeitsplatzes bis zu 2 400 DM der Aufwendungen für das häusliche ArbZ als WK abziehen. Fällt der andere Arbeitsplatz weg, zB weil der Stpfl. als Ruheständler seine bisher hauptberufliche Tätigkeit fortan nur noch nebenberuflich ausübt, kann bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen sogar der Vollabzug der Aufwendungen für das häusliche ArbZ in Betracht kommen.

Folgende Wechselfälle sind denkbar:



E. Anhang zu Abs. 5 Nr. 6b: Wichtige Einzelfälle zur Arbeitszimmerregelung

Bereitschaftsdienst: Aufwendungen für ein häusliches ArbZ können als BA oder WK abgezogen werden, wenn die berufliche Nutzung zwar weniger als 50 vH der Gesamttätigkeit beträgt, der Stpfl. aber einen Teil seiner beruflichen Tätigkeit aus objektiv nachvollziehbaren, zwingenden Gründen nur zu Hause verrichten kann. Dies ist der Fall, wenn ein Bereitschaftsdienst in den Zeiten zu absolvieren ist, in denen die Betriebsgebäude des ArbG geschlossen sind (FG Köln v. 18. 12. 1997, EFG 1998, 867, nrkr., Rev. VI R 41/98).

Detektiv: Die Zweigstelle einer Detektei im Einfamilienhaus ist keine selbständige Betriebsstätte, wenn nicht durch nach außen erkennbare Umstände die häusliche Privatsphäre zugunsten eines eindeutig betrieblichen Bereichs zurücktritt (BFH v. 16. 2. 1994 XI R 52/91, BStBl. II, 468). Die Aufwendungen für das ArbZ unterliegen daher den Abzugsbeschränkungen der Nr. 6b.

Handelsvertreter, Versicherungsvertreter: Das häusliche ArbZ eines angestellten Versicherungsvertreters ist auch dann nicht der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit, wenn der ArbG keinen Arbeitsplatz zur Verfügung stellt (FG Ba.-Württ. v. 26. 1. 1999, EFG 1999, 329, rkr.; s. auch Anm. 1566). Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Stpfl. ist es dann, wenn die dort ausgeführten Arbeiten die Berufstätigkeit prägen; dies trifft nicht zu, wenn der Schwerpunkt der Tätigkeit eines Handelsvertreters im Außendienst liegt (FG München v. 17. 6. 1998, EFG 1998, 1315, rkr.; ähnlich FG Ba.-Württ. v. 4. 5. 1999, EFG 1999, 762, rkr.).

Lehrer: Das häusliche ArbZ eines Lehrers bildet nicht den Mittelpunkt seiner gesamten beruflichen Betätigung; dieser ist die Schule. Andererseits verfügt ein Lehrer regelmäßig für einen wesentlichen Teil seiner Tätigkeit nicht über einen anderen Arbeitsplatz, so daß nach Nr. 6b Satz 2 letzte Alternative der Abzug auf 2400 DM begrenzt möglich ist (BVerfG v. 7. 12. 1999 2 BvR 301/98, FR 2000, 48). Aufwendungen einer Lehrerin in Erziehungsurlaub für das häusliche ArbZ sind als WK anzuerkennen (FG Münster v. 13. 2. 1998, EFG 1998, 939, nrkr., Rev. I R 137/99); s. auch „Schulleiter“.

Mitarbeiter eines Lohnsteuerhilfevereins: Ein kaufmännischer Angestellter bei einem Industrieunternehmen, der nebenberuflich als Mitarbeiter eines Lohnsteuerhilfevereins in seinem häuslichen ArbZ tätig ist, kann die Aufwendungen für diesen Raum nur bis zu 2400 DM als WK abziehen. Das gilt auch dann, wenn er dort Beratungsgespräche führt. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit sind zusammen zu betrachten (BFH v. 23. 9. 1999 VI R 74/98, FR 1999, 1369; s. Anm. 1495).

Pilot: Aufwendungen für ein häusliches ArbZ sind bis zu einer Höhe von 2400 DM als WK abziehbar, wenn der ArbN im Rahmen der Berufsausübung Tätigkeiten nachgeht, die er nicht an dem vom ArbG vorgehaltenen Arbeitsplatz ausführen kann (FG Brandenbg. v. 25. 2. 1999, EFG 1999, 601, rkr.).

Rechtsanwalt, Steuerberater: Ein angestellter Rechtsanwalt und Steuerberater, der nebenberuflich als selbständiger Rechtsanwalt tätig ist, kann die Aufwendungen für sein häusliches ArbZ nicht als WK aus nichtselbständiger Arbeit abziehen, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des ArbZ weniger als 50 vH seiner Gesamttätigkeit beträgt und ihm im Büro seines ArbG ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht (BFH v. 27. 9. 1996 VI R 47/96, BStBl. II 1997, 68; die Frage des Abzugs von Aufwendungen für das häusliche ArbZ bei den Ein-

künftigen aus selbständiger Arbeit war nicht Gegenstand des Verfahrens). Das häusliche ArbZ eines selbständigen Rechtsanwalts mit Kanzlei am Ort des Gerichts ist keine Betriebsstätte im ertragstrechtlichen Sinn (BFH v. 7. 11. 1991 IV R 110/88, StRK EStG 1975 § 4 Abs. 5 R. 40, und v. 8. 12. 1994 IV B 34/94, BFH/NV 1995, 595) und unterliegt daher den Beschränkungen der Nr. 6b.

Schulleiter, Rektor: Der Rektor einer Grundschule kann die Kosten für sein häusliches ArbZ in den Grenzen der Nr. 6b Sätze 2 und 3 als WK abziehen. Das gilt grundsätzlich auch, wenn ihm vom Schulträger ein Dienstzimmer für seine Schulverwaltungstätigkeit zur Verfügung gestellt ist. Ein derartiges Dienstzimmer ist kein den WKAbzug ausschließender „anderer Arbeitsplatz“, wenn es zugleich auch anderen Zwecken dient und in der Heizperiode eine Temperaturabsenkung außerhalb der Unterrichtszeit erfolgt (FG Münster v. 20. 3. 1998, EFG 1998, 1054, rkr.; aA FG Rhld.-Pf. v. 14. 7. 1998, EFG 1999, 159, rkr., für Schulleiter mit Dienstzimmer; s. auch „Lehrer“). Ein „anderer Arbeitsplatz“ iSd. Nr. 6b iVm. § 9 Abs. 5 steht einem Schulleiter nur dann für seine Zuarbeit zur Lehrertätigkeit zur Verfügung, wenn das Schulleiterzimmer (auch) für diese Tätigkeit objektiv geeignet ist (FG Bremen v. 20. 10. 1999, EFG 2000, 115, nrkr., NZB VI B 285/99).

Sekretärin: Aufwendungen für ein häusliches ArbZ können nicht abgezogen werden, wenn die berufliche Nutzung weniger als 50 vH der Gesamttätigkeit beträgt und die Stpfl. (Arztsekretärin) zwar mit Einverständnis ihres ArbG einen Teil ihrer beruflichen Tätigkeit zu Hause verrichtet, hierfür aber keine objektiv nachvollziehbaren, zwingenden Gründe vorliegen (FG Köln v. 18. 12. 1997, EFG 1998, 763, rkr.).

Steuerberater: s. Rechtsanwalt.

Versicherungsvertreter: s. Handelsvertreter.

1578–1599 Einstweilen frei.

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7

idF des EStG 1997 v. 16. 4. 97 (BGBl. I S. 821; BStBl. I S. 415)

[Abzugsverbot für unangemessene Aufwendungen]

¹Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

...

7. andere als die in den Nummern 1 bis 6 und 6 b bezeichneten Aufwendungen, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind;

...

Autor: Dr. Thomas **Stapperfend**, Richter am FG, Cottbus

Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

| Anm. | Anm. |
|---|---|
| A. Allgemeine Erläuterungen | |
| I. Rechtsentwicklung der Nr. 7 1600 | |
| II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 7 | |
| 1. Bedeutung der Nr. 7 ... 1601 | |
| 2. Verfassungsmäßigkeit der Nr. 7 1602 | |
| III. Geltungsbereich der Nr. 7 | |
| 1. Sachlicher Geltungsbereich 1603 | |
| 2. Persönlicher Geltungsbereich 1604 | |
| IV. Verhältnis der Nr. 7 zu anderen Vorschriften | |
| 1. Verhältnis zu den einkunftsbezogenen Ausgaben .. 1607 | |
| 2. Verhältnis zum Abzugsverbot des § 12 1608 | |
| 3. Verhältnis zum Investitionszulagenrecht 1609 | |
| V. Verfahrensfragen der Nr. 7 . 1610 | |
| B. Erläuterungen zu Nr. 7 | |
| I. Andere als die in Nr. 1-6 und 6 b bezeichneten Aufwendungen | |
| 1. Der Begriff der Aufwendungen 1616 | |
| | 2. Abgrenzung zu den von Nr. 1-6 und 6 b erfaßten Aufwendungen 1617 |
| | II. Berührung der Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen |
| | 1. Der Begriff der Lebensführung 1621 |
| | 2. Die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen 1622 |
| | 3. „Berühren“ als Verknüpfung zwischen Aufwendungen und Lebensführung 1623 |
| | 4. Die Bedeutung des Grades der privaten Motive für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen 1624 |
| | III. Unangemessenheit der Aufwendungen nach der allgemeinen Verkehrsauffassung |
| | 1. Die allgemeine Verkehrsauffassung 1628 |
| | 2. Die Unangemessenheit als unbestimmter Rechtsbegriff 1629 |
| | 3. Die Unangemessenheit im Einzelfall |

- a) Keine Beurteilung anhand fester Betragsgrenzen1630
 - b) Gebot der Einzelüberprüfung 1631
 - c) Fremdvergleich als Beurteilungsmaßstab ... 1632
 - d) Die einzelnen Beurteilungskriterien1633
 - 4. Unangemessenheit der Höhe und dem Grunde nach
 - a) Die Unangemessenheit der Höhe nach1638
 - b) Die Unangemessenheit dem Grunde nach1639
- C. Rechtsfolge: Nichtabzugsfähigkeit der Betriebsausgaben, soweit sie unangemessen sind**

I. Grundsätzliches zur Durchführung der Nichtabzugsfähigkeit

- 1. Die Höhe des nichtabziehbaren Betrags („soweit“) ... 1645
 - 2. Die Behandlung von Anschaffungs- und Herstellungskosten 1646
 - 3. Gewinnermittlung bei zum Teil privat veranlaßten und im übrigen zum Teil unangemessenen Aufwendungen .. 1647
 - 4. Veräußerung von Wirtschaftsgütern 1648
- II. Besonderheiten bei den einzelnen Gewinnermittlungsarten**
- 1. Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 11652
 - 2. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 31653
- III. Ermittlung der Überschueinkünfte 1655**
- D. Einzelfälle unangemessener Aufwendungen 1660**

A. Allgemeine Erläuterungen

Schrifttum: HENERICHS, Die Unangemessenheit von Anschaffungskosten für Kraftfahrzeuge, FR 1984 S. 385; MITTMANN, Nochmals: Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben nach § 4 Abs 5 EStG bei der Gewinnberechnung, FR 1985 S. 152; VÖLKER, Unangemessene Aufwendungen für einen PKW und Abzugsbeschränkung, DStZ 1987 S. 505; SCHMIDT, Die „allgemeine Verkehrsauffassung“ zur „Angemessenheit“, FR 1987 S. 253; HEBIG, Flugzeuge und Besteuerung, DStZ 1988 S. 604; WOLFF-DIEPENBROCK, Zur Ausstattung des Arbeitszimmers, DStZ 1991 S. 295; STEILEN, Unangemessene Repräsentationsaufwendungen, BB 1992 S. 755; HELKENBERG, Die Unangemessenheit von Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG, Diss. Passau 1993, Frankfurt 1994.

I. Rechtsentwicklung der Nr. 7

1600

StÄndG v. 24. 6. 53 (BGBl. I S. 413; BStBl. I S. 192): In § 4 Abs. 4 Satz 2 wird erstmals eine Vorschrift aufgenommen, die sog. unangemessene Aufwendungen betrifft. Danach scheiden BA, die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen betreffen, bei der Gewinnermittlung insoweit aus, als sie unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind. § 2 Nr. 1 bleibt nach der ausdrücklichen Regelung in § 4 Abs. 4 Satz 3 unberührt.

StÄndG v. 30. 7. 60 (BGBl. I S. 616; BStBl. I S. 514): Die bisherige Regelung des § 4 Abs. 4 Sätze 2 und 3 wird inhaltlich unverändert in § 4 Abs. 5 Sätze 2 und 3 übernommen. Die Vorschrift gilt jedoch nur für solche Aufwendungen, die nicht schon aufgrund der nunmehr in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–3 enthaltenen Abzugsverbote bei der Gewinnermittlung ausscheiden.

EStRG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530): Die Nr. 7 erhält ihre auch heute noch gültige Fassung. Bei der Beurteilung der Unangemessenheit ist fortan nicht mehr nur auf die Verkehrsauffassung, sondern auf die allg. Verkehrsauffassung abzustellen (s. dazu Anm. 1601). Da das heutige Abzugsverbot für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (Nr. 6 b) noch nicht existierte, galt Nr. 7 zunächst nur für „andere als die in den Ziffern 1 bis 6 bezeichneten Aufwendungen“.

JStG 1996 v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438): Infolge der Einführung des neuen Abzugsverbotes der Nr. 6 b wird der Wortlaut der Nr. 7 dahingehend angepaßt, daß die Vorschrift nur für andere Aufwendungen als die in den Ziffern 1 bis 6 und 6 b bezeichneten Anwendung findet.

II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 7

1. Bedeutung der Nr. 7

1601

Ziel der Nr. 7 ist es, „offensichtliche Auswüchse bei der BA-Gestaltung“ zu bekämpfen (vgl. BTDrucks. I/4092 S. 37).

Abzugsverbot für den die Lebensführung berührenden unangemessenen Teil der Aufwendungen: Um sein Ziel zu erreichen, schließt Nr. 7 den unangemessenen Teil derjenigen Aufwendungen, die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren, vom BA-Abzug aus. Ohne diese Regelung wären die Aufwendungen in vollem Umfang abziehbar, weil sie zum einen trotz des Berührens der Lebensführung insgesamt betrieblich veranlaßt und damit BA sind und es zum anderen bei BA nicht darauf ankommt, ob diese wirtschaftlich oder sinnvoll sind.

Vgl. dazu Anm. 809, 1102 und 1116 sowie Anm. 1608 zur Abgrenzung zu privat mitveranlaßten Aufwendungen. Von einem anderen Verständnis der Nr. 7 geht offensichtlich HELKENBERG, Die Unangemessenheit von Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG, 1994 S. 81 f. aus. Nach ihrer Auffassung handelt es sich um eine für den Stpfl. günstige Vorschrift, die die partielle Abzugsfähigkeit von Mischaufwendungen zulasse. Dies ist mit dem klaren Wortlaut der Nr. 7 und insbes. des Einleitungssatzes in Abs. 5 Satz 1 nicht vereinbar, da danach ausdrücklich nur BA erfaßt werden, zu denen die (nichtaufteilbaren) Mischaufwendungen gerade nicht gehören, s. Anm. 834. Aus diesem Grunde bedarf es auch keiner anderen Formulierung der Norm, wie sie HELKENBERG aaO fordert.

Der unangemessene Teil der Aufwendungen ist deshalb vom BA-Abzug auszuschließen, weil er die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berührt und damit (verdeckt) privat mitveranlaßt ist (so TIPKE/LANG, Steuerrecht, 16. Aufl. Köln 1998, § 9 Rn. 272 mwN), ohne daß die private Mitveranlassung aber so bedeutungsvoll wäre, daß die Aufwendungen nicht mehr als BA zu qualifizieren sind (s. dazu Anm. 1608 und 834).

Verhinderung weiterer Fälle der Liebhaberei als Nebeneffekt: Nr. 7 verhindert durch das Abzugsverbot für den unangemessenen Teil der Aufwendungen zT, daß dem Stpfl. die Gewinnerzielungsabsicht abgesprochen und die betriebliche Tätigkeit damit dem stlich unbeachtlichen Bereich der Liebhaberei zugerechnet wird (s. zur Liebhaberei § 2 Anm. 370 ff.). Denn wie ausgeführt wären die Aufwendungen ohne die Regelung der Nr. 7 in vollem Umfang abziehbar, was im Einzelfall zu höheren und längerfristigen Verlusten führen könnte.

Rechtslage vor Schaffung des Abzugsverbots: Hintergrund der Nr. 7 ist, daß die Stpfl. vor der erstmaligen Einführung dieses Abzugsverbots oftmals BA tätigten, die in keinem Verhältnis zu dem Umfang des Betriebs selbst und zu der Ausgabengestaltung ähnlich gelagerter Betriebe standen. Da die Aufwendungen gleichwohl betrieblich veranlaßt waren, handelte es sich grundsätzlich um BA, die den Gewinn minderten. Etwas anderes galt nur dann, wenn die Aufwendungen zugleich auch privat veranlaßt waren. Da dies aber im Einzelfall nur schwer abzugrenzen ist, sah der Gesetzgeber Handlungsbedarf zur Schaffung eines Abzugsverbots (vgl. zur amtl. Begr. BTDrucks. aaO).

Verschärfung der Regelung durch das EStRG v. 5. 8. 74: Das EStRG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530) hat das Abzugsverbot für unangemessene Aufwendungen verschärft, um das „Spesenunwesen“ einzudämmen, das insbesondere bei der Bewirtung von Geschäftsfreunden, gesellschaftlichen Veranstaltungen, Unterkunft und Beköstigung auf Geschäftsreisen und der Ausstattung von Geschäftsräumen festzustellen sei (vgl. BTDrucks. III/1811 S. 8). Fortan stellte die Regelung der Nr. 7 bei der Beurteilung der Unangemessenheit nicht mehr nur auf die Verkehrsauffassung, sondern auf die „allg. Verkehrsauffassung“ ab. Das bedeutet, daß es nicht mehr maßgeblich auf die Auffassung der beteiligten Wirtschaftskreise ankommt, sondern auf die Anschauung breiter Bevölkerungskreise (BTDrucks. aaO; ausführlich zum Begriff der allg. Verkehrsauffassung Anm. 1628).

Stellungnahme: Die Regelung der Nr. 7 erreicht im Ergebnis zweifellos ihr Ziel, indem sie insbes. übermäßige Aufwendungen nicht zum Abzug zuläßt. Die Handhabung der Vorschrift ist unter praktischen Gesichtspunkten jedoch äußerst schwierig, weil für jeden Einzelfall gesondert entschieden werden muß, welche Aufwendungen noch angemessen und welche bereits unangemessen sind. Dies kann im Ergebnis zu sehr unterschiedlichen Einschätzungen führen (mit dieser Kritik auch GORSKI, DStZ 1993 S. 613, 617). Gleichwohl ist die Einfüh-

rung fester Abzugshöchstbeträge, die insbes. für die AK von Kraftfahrzeugen gefordert wird (so SÖHN in K/S, § 4 Rn. M 9) uE abzulehnen, weil dies einerseits die unternehmerische Freiheit in noch gravierenderem Maße einschränken würde und dadurch andererseits auch keine Steuergerechtigkeit im Einzelfall erzielt werden könnte, weil die jeweiligen Umstände unberücksichtigt blieben.

2. Verfassungsmäßigkeit der Nr. 7

1602

Es bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen das Abzugsverbot der Nr. 7.

Kein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip: Die Regelung durchbricht zwar das objektive Nettoprinzip, das Ausfluß des allg. Gleichheitssatzes ist, weil sie Aufwendungen nicht zum Abzug zuläßt, obwohl sie betrieblich veranlaßt und damit nach Abs. 4 BA sind (vgl. auch Anm. 1102). Diese Durchbrechung ist uE aber gerechtfertigt, weil die betroffenen Aufwendungen insofern einen Bezug zur Privatsphäre haben, als sie die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen betreffen müssen. Je stärker dieser Bezug zur Privatsphäre ist, desto geringer ist der Grad der betrieblichen Veranlassung und desto eher ist eine Beschränkung des objektiven Nettoprinzips möglich (s. Anm. 1102). Dies gilt für die unangemessenen Aufwendungen schon deshalb, weil die reinen Aufwendungen zwar betrieblich veranlaßt sind, die Motivation des Stpfl. beim Tätigen dieser Aufwendungen aber oftmals auf private Gründe zurückzuführen ist.

Kein Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot: Die Vorschrift der Nr. 7 verstößt auch nicht gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG abzuleitende Gebot der Bestimmtheit gesetzlicher Normen (vgl. zu den verfassungsrechtlichen Wurzeln des Bestimmtheitsgrundsatzes BVerfG v. 17. 11. 92 1 BvL 8/87, BVerfG 87 S. 234, 263; JARASS/PIEROOTH, GG, 4. Aufl. 1997 Art. 20 Rn. 38). Das Abzugsverbot enthält zwar insofern einen unbestimmten Gesetzesbegriff (s. Anm. 1629), als die Aufwendungen den Gewinn nicht mindern dürfen, soweit sie nach der allg. Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind. Wann diese Voraussetzungen im Einzelfall vorliegen, besagt die Vorschrift selbst nicht. Damit ist uE aber noch kein Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot verbunden (so aber PAPIER, DStJ/G 12 [1989] S. 68). Das Bestimmtheitsgebot besagt zwar, daß Rechtsvorschriften so genau zu fassen sind, wie dies nach der Eigenart der zu ordnenden Lebenssachverhalte mit Rücksicht auf den Normzweck möglich ist.

BVerfG v. 26. 9. 78 1 BvR 525/77, BVerfGE 49 S. 168, 181; v. 24. 11. 81 2 BvL 4/80, BVerfGE 59 S. 104, 114; v. 17. 11. 92 1 BvL 8/87, BVerfG 87 S. 234, 263; v. 9. 8. 95 1 BvR 2263/94 und 229, 534/95, BVerfGE 93 S. 213, 238.

Gleichwohl sind unbestimmte Rechtsbegriffe regelmäßig zulässig (BVerfG v. 30. 11. 55 1 BvL 120/53, BVerfGE 4 S. 352, 357 f.; v. 9. 5. 89 1 BvL 35/86, BVerfGE 80 S. 104, 108; v. 17. 11. 92 1 BvL 8/87, BVerfG 87 S. 234, 263 f.). Die äußeren Grenzen des Spielraums müssen jedoch abgesteckt sein, damit die richterliche Überprüfung der Einhaltung der Grenzen gegeben ist (vgl. BVerfG v. 12. 1. 67 1 BvR 169/63, BVerfGE 21 S. 74, 79 f.; JARASS/PIEROOTH, GG, 4. Aufl. 1997 Art. 20 Rn. 39). Dies ist beim Abzugsverbot der Nr. 7 der Fall. Denn gerade aus der Zielsetzung der Norm wie auch aus ihrer Entstehungsgeschichte läßt sich entnehmen, daß das Abzugsverbot für solche Aufwendungen gelten soll, die ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer unter Außerachtlassung privater Interessen und Motive nicht getätigt hätte (ausführlich dazu Anm. 1630). Ob dies der Fall ist, läßt sich aus objektiver Sicht überprüfen. Daß es dabei keine allge-

meingültigen Richtsätze oder Betragsgrenzen gibt, und es somit auf den jeweiligen Einzelfall ankommt, steht dem nicht entgegen. Der dadurch entstehende Spielraum ist nämlich gerade erforderlich, um die Steuergerechtigkeit im Einzelfall zu gewährleisten.

III. Geltungsbereich der Nr. 7

1603 1. Sachlicher Geltungsbereich

Die Regelung der Nr. 7 gilt für die Ermittlung der Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 und für die Ermittlung der Überschußinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7.

Gewinneinkünfte: Die Anwendbarkeit der Nr. 7 ergibt sich bei den Gewinneinkünften daraus, daß der Gewinn der Überschuß der BE über die BA ist und Nr. 7 hinsichtlich der BA ein Abzugsverbot vorsieht (ausführlich zur Anwendbarkeit des Abs. 5 im Rahmen der einzelnen Gewinnermittlungsarten Anm. 1107).

Überschußinkünfte: Nr. 7 ist über die Verweisung in § 9 Abs. 5 auch bei der Ermittlung der Überschußinkünfte anwendbar. Die betroffenen Aufwendungen dürfen nicht als WK abgezogen werden (vgl. auch Anm. 1107).

Geltung im KStRecht: Das Abzugsverbot der Nr. 7 gilt auch für die Ermittlung des kstrechtl. relevanten Eink. (vgl. zur generellen Anwendbarkeit der Abzugsverbote des Abs. 5 im KStRecht Anm. 1108). Die Vorschrift ist zwar insoweit auf eine natürliche Person zugeschnitten, als die erfaßten Aufwendungen die Lebensführung des Stpfl. berühren müssen. Dies ist in bezug auf eine Körperschaft nicht möglich, weil diese keine Privatsphäre hat. Die Regelung der Nr. 7 findet jedoch mit der alternativ vorgesehenen Variante Anwendung, daß die Aufwendungen die Lebensführung anderer Personen berühren (s. dazu Anm. 1622). Dies kann zB dann der Fall sein, wenn die Lebensführung des Geschäftsführers, des Gesellschafters oder der Familienangehörigen des Geschäftsführers oder des Gesellschafters berührt ist (vgl. auch FG Nürnberg, v. 25. 2. 92, EFG S. 411, 412, rkr.).

1604 2. Persönlicher Geltungsbereich

Die Regelung gilt ohne Einschränkungen für unbeschr. Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1–3. Für beschr. Stpfl. iSd. § 1 Abs. 4 findet Nr. 7 wegen des nach § 50 Abs. 1 Satz 1 eingeschränkten BA-Abzugs nur dann Anwendung, wenn die unangemessenen Aufwendungen von einer Tätigkeit oder Leistung veranlaßt worden sind, die der Erzielung inländischer Einkünfte dient. Vgl. ausführlich zum persönlichen Geltungsbereich der Nr. 7 Anm. 1109, auch zur Anwendbarkeit bei nach § 1 a als unbeschr. stpfl. zu behandelnden Personen.

1605–1606 Einstweilen frei.

IV. Verhältnis der Nr. 7 zu anderen Vorschriften

1607 1. Verhältnis zu den einkunftsbezogenen Ausgaben

Verhältnis zu Abs. 4 (BA): Nr. 7 ist eine Spezialvorschrift zu Abs. 4. Sie setzt den Begriff der BA voraus, indem sie verlangt, daß die Aufwendungen, die wegen ihrer Unangemessenheit nicht zum Abzug zugelassen werden sollen, BA sind. Dies ergibt sich schon aus dem Einleitungssatz des Abs. 5, wo von den „folgen-

den BA“ die Rede ist (vgl. dazu auch Anm. 1116). Damit ist zugleich die Abgrenzung zu den nichtaufteilbaren gemischten Aufwendungen getroffen, also denjenigen Aufwendungen, die nicht nur die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren, wie Nr. 7 dies voraussetzt, sondern die sowohl durch den Betrieb als auch durch die Lebensführung des Stpfl. veranlaßt sind. Da diese nichtaufteilbaren gemischten Aufwendungen keine BA sind (s. Anm. 834), findet Nr. 7 insoweit keine Anwendung (s. zur Abgrenzung auch Anm. 1623).

Verhältnis zu den Tatbeständen des Abs. 5 Nr. 1–6 und 6 b: Je nach Fallgestaltung können Aufwendungen sowohl von den Abzugsverböten nach Nr. 1–6 und 6 b als auch von dem Abzugsverbot der Nr. 7 erfaßt werden.

► *Nr. 7 ist subsidiär zu den Vorschriften in Nr. 1–6 und 6 b.* Das ergibt sich aus der in Nr. 7 selbst vorgesehenen Beschränkung der Anwendbarkeit auf „andere als die in den Nummern 1 bis 6 und 6 b bezeichneten Aufwendungen“. Nr. 7 ist damit ein Auffangtatbestand, der nicht eingreift, wenn die fraglichen Aufwendungen unter einen der Tatbestände der Nr. 1–6 und 6 b subsumiert werden können.

► *Kein Vorrang der Abzugsverböte nach Nr. 1–6 und 6 b bei Mischfällen.* Die in Nr. 1–6 und 6 b enthaltenen Abzugsverböte greifen nach der Rspr. des BFH allerdings nur dann ein, wenn die Aufwendungen in erster Linie die dort geregelten Sachverhalte betreffen. Ist dies nicht der Fall, weil es bei den getätigten Aufwendungen zB nicht vorrangig um die Darreichung von Speisen und Getränken iSd. Nr. 2 geht, sondern (auch) um andere angebotene Leistungen, wie insbes. Varieté- oder Stripteasedarbietungen, so kommt das Abzugsverbot der Nr. 7 zur Anwendung (so BFH v. 16. 2. 90 III R 21/86, BStBl. II S. 575, 576 für das Verhältnis zwischen Nr. 2 und Nr. 7; v. 3. 2. 93 I R 18/92, BStBl. II S. 367: keine Anwendung von Nr. 4, wenn eine Motorjacht nicht einer sportlichen Betätigung oder Unterhaltung von Geschäftsfreunden dient, sondern als schwimmendes Konferenzzimmer oder zum Transport oder zur Unterbringung von Geschäftsfreunden; s. zu diesen Fällen ausführlich Anm. 1630).

► *Reichweite des Auffangtatbestands der Nr. 7 unstritten:* Str. ist, ob Nr. 7 als Auffangtatbestand auch für solche Aufwendungen eingreift, die die Nr. 1–6 und 6 b ausdrücklich von den dortigen Abzugsverböten ausnehmen (zB Aufwendungen für Geschenke an ArbN, vgl. Anm. 1170); s. hierzu Anm. 1617.

Verhältnis zu den Tatbeständen des Abs. 5 Nr. 6 a und 8–10: Die Regelung der Nr. 7 steht eigenständig neben den Abzugsverböten in Nr. 6 a und 8–10. Es ist keine Einschränkung in der Anwendbarkeit vorgesehen, wie dies bei den Abzugsverböten in Nr. 1–6 und 6 b der Fall ist (s. o.). Praktisch gesehen ist das Abzugsverbot der Nr. 7 dabei aber nur dann von Bedeutung, wenn die Abzugsverböte der Nr. 6 a und 8–10 nicht eingreifen, zB weil es um Mehraufwendungen wegen einer aus betrieblichem Anlaß begründeten doppelten Haushaltsführung während der ersten beiden Jahre geht (Nr. 6 a). Greifen diese Abzugsverböte hingegen ein, bedarf es keines Rückgriffs mehr auf die wegen des unbestimmten Rechtsbegriffs der Unangemessenheit kompliziertere Regelung der Nr. 7.

Verhältnis zu § 9: Das Abzugsverbot der Nr. 7 gilt nach § 9 Abs. 5 für die Ermittlung der Überschufeinkünfte entsprechend (vgl. Anm. 1603). Dadurch wird eine Gleichbehandlung bei der Ermittlung der Gewinneinkünfte und der Überschufeinkünfte erreicht (vgl. auch Anm. 1116).

1608 **2. Verhältnis zum Abzugsverbot des § 12**

§ 12 legt fest, daß die dort aufgezählten Aufwendungen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen, soweit in § 10 Abs. 1 Nr. 1, 2, 4, 6–9, 10 b und §§ 33–33 c nichts anderes bestimmt ist. Ziel des § 12 ist es, die Privatsphäre von der Erwerbssphäre abzugrenzen (s. Anm. 1117).

§ 12 hat keinen Einfluß auf das Abzugsverbot der Nr. 7. Denn Nr. 7 trifft eine Regelung zur Einkünfteermittlung und erfaßt nur solche Aufwendungen, die BA sind (s. Anm. 1128). § 12 behandelt demgegenüber die der Einkünfteermittlung vorgelagerte Frage, ob die Aufwendungen betrieblich oder privat veranlaßt sind (ausführlich Anm. 1117).

Ein Einfluß des § 12 auf das Abzugsverbot der Nr. 7 ergibt sich auch nicht daraus, daß die von Nr. 7 erfaßten Aufwendungen die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren müssen. Nach § 12 Nr. 1 Satz 2 gehören zu den Aufwendungen, die weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen, zwar auch die Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Stpfl. mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Stpfl. erfolgen. Dies bedeutet aber nicht, daß Nr. 7 (nur) solche Aufwendungen erfaßt, die zugleich auch den Tatbestand des § 12 Nr. 1 Satz 2 erfüllen. Dies würde dem oben dargestellten unterschiedlichen Regelungsbereich der beiden Normen widersprechen. Der Wortlaut der Nr. 7 ist vielmehr dahingehend zu verstehen, daß es sich bei den fraglichen Aufwendungen um solche handeln muß, die betrieblich veranlaßt sind und die damit die Lebensführung iSd. § 12 Nr. 1 Satz 2 nicht betreffen (vgl. dazu auch Anm. 834). Gleichwohl müssen die Aufwendungen aber eine gewisse Berührung zur Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen aufweisen, die aber nicht so bedeutsam ist, daß sie den betrieblichen Charakter der Aufwendungen entfallen ließe. Dies zeigt bereits, daß eine Abgrenzung notwendig ist zwischen den von § 12 Nr. 1 Satz 2 erfaßten Aufwendungen, die keine BA sein können, und denjenigen Aufwendungen, die aufgrund ihrer betrieblichen Veranlassung BA sind, aber gleichwohl die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren (s. dazu Anm. 1623).

1609 **3. Verhältnis zum Investitionszulagenrecht**

In stRspr. hat der III. Senat des BFH „den Gedanken des § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG und des § 12 Nr. 1 EStG“ im InvZulRecht angewendet (BFH v. 2. 2. 79 III R 50–51/78, BStBl. II S. 387) und die Förderung auf einen angemessenen Betrag beschränkt, wenn es um die Anschaffung von die private Lebensführung berührenden WG ging.

So wurde die InvZul. nach § 1 InvZulG 1969 für ein Gebäude insoweit abgelehnt, als es vom Stpfl. privat genutzt wurde (BFH v. 20. 5. 77 III R 135/74, BStBl. II S. 734); ebenso für eine Geschirrspülmaschine, die vom Stpfl. mehr als nur in unbedeutendem Umfang privat mitbenutzt worden war, eine InvZul. versagt (BFH v. 4. 11. 77 III R 145/74, BStBl. II 1978 S. 353); s. auch die Luxus-PKW betr. Urt. des BFH III R 50–51/78 aaO betr. Ferrari und Porsche-Turbo sowie BFH v. 2. 2. 79 III R 89/78, BStBl. II 1980 S. 340 betr. Mercedes 450 SEL. Ebenso schon das Perserteppich-Urteil des VIII. Senats des BFH zu § 19 BerlinFG (BFH v. 19. 6. 75 VIII R 225/72, BStBl. II 1976 S. 97). Ähnlich auch BFH v. 22. 7. 88 III R 44/84, BStBl. II S. 903 betr. Versagung der InvZul für Wohnhaus im luf. BV.

Die offenkundige Abweichung seiner InvZul-Rspr. von der Rspr. zu § 4 Abs. 5 Nr. 7 hat der III. Senat des BFH in einer Entscheidung zum EStRecht dann unter Hinweis auf die Besonderheiten des InvZulG zu rechtfertigen gesucht (BFH v. 13. 11. 87 III R 227/83, BFH/NV 1988 S. 356). Seitdem PKW nicht mehr begünstigt sind (§ 2 Satz 2 Nr. 3 InvZulG 1996 und § 2 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 1999), hat sich das Problem entschärft.

V. Verfahrensfragen der Nr. 7

1610

Abs. 5 enthält keine Vorschriften, die das Verfahren des Abzugsverbots betreffen. **Nichtberücksichtigung der Aufwendungen bei der Gewinnermittlung oder außerbilanzielle Hinzurechnung:** Der Stpfl. hat das Abzugsverbot der Nr. 7 – ebenso wie auch die anderen Abzugsverbote des Abs. 5 – bei seiner Gewinnermittlung zu beachten. Für die Gewinnermittlung nach Abs. 3 bedeutet dies, daß er die betroffenen Aufwendungen erst gar nicht gewinnmindernd ansetzen darf. Bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1 muß er sie außerbilanziell dem Gewinn wieder hinzurechnen (ausführlich Anm. 1652; vgl. auch Anm. 1123).

Gerichtliche Überprüfbarkeit der Unangemessenheit der Aufwendungen: Der Abzug der von Nr. 7 erfaßten Aufwendungen scheidet dann aus, soweit diese nach allg. Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind. Was unter unangemessen zu verstehen ist, besagt das Gesetz nicht. Es handelt sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der vom FG in vollem Umfang überprüfbar ist. Der FinVerw. steht bei der Auslegung des Begriffs oder der Anwendung der Nr. 7 kein Ermessen zu. Folglich findet § 102 FGO keine Anwendung (vgl. hierzu auch Anm. 1629). An die tatsächlichen Feststellungen des FG ist der BFH gem. § 118 Abs. 2 im Revisionsverfahren gebunden (vgl. BFH v. 19. 7. 96 I B 110/95, BFH/NV 1997 S. 27, 28; v. 20. 8. 86 I R 80/83, BFH/NV 1987 S. 91).

Pflicht zur einzelnen und getrennten Aufzeichnung nach Abs. 7: Aufwendungen iSd. Nr. 7 sind nach Abs. 7 Satz 1 einzeln und getrennt von den sonstigen BA aufzuzeichnen.

► *Aufzeichnung der gesamten Aufwendungen:* Dadurch sollen zum einen die wegen des Abzugsverbots gar nicht oder nur eingeschränkt abziehbaren Aufwendungen leichter überprüfbar sein, um so zu verhindern, daß der Stpfl. diese in einem anderen Zusammenhang als BA geltend macht. Zum andern will Abs. 7 Satz 1 sicherstellen, daß der nur beschränkte Abzug der BA rechnerisch nachvollzogen werden kann (s. auch Anm. 1123). Dies erfordert, daß die gesamten Aufwendungen einzeln und getrennt aufgezeichnet werden und nicht nur der unangemessene Teil (BFH v. 25. 3. 98 IV B 106/97, BFH/NV S. 958 zu Aufwendungen für Incentivreisen).

► *Abzug des angemessenen Teils nur bei vollständiger Aufzeichnung:* Nach Abs. 7 Satz 2 dürfen Aufwendungen – soweit sie nicht bereits nach Abs. 5 vom Abzug ausgeschlossen sind – bei der Gewinnermittlung nur berücksichtigt werden, wenn sie nach Abs. 7 Satz 1 besonders aufgezeichnet sind. Dies gilt auch für den angemessenen Teil der Aufwendungen. Ist die Aufzeichnung nicht ordnungsgemäß, weil zB nur der unangemessene Teil aufgezeichnet worden ist, so darf auch der angemessene Teil nicht als BA abgezogen werden. Das Abzugsverbot wegen fehlender oder fehlerhafter Aufzeichnung kann aber nur dann eingreifen, wenn der Stpfl. selbst von der (teilweisen) Unangemessenheit der BA ausgegangen ist, diese aber gleichwohl nicht getrennt und einzeln aufgezeichnet hat. Ist der Stpfl. hingegen von der vollständigen Angemessenheit überzeugt und stellt sich erst

später heraus, daß die Aufwendungen gleichwohl teilweise unangemessen waren, so kann ihm der Abzug des angemessenen Teils uE nicht mit der Begründung versagt werden, daß er keine Aufzeichnungen für diese Aufwendungen angefertigt habe. Denn hierzu bestand aus seiner Sicht kein Grund (iE glA MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 736; vgl. zur Aufzeichnung auch R 22 EStR 1998).

1611–1615 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Nr. 7

I. Andere als die in Nr. 1–6 und 6 b bezeichneten Aufwendungen

1616 1. Der Begriff der Aufwendungen

Nr. 7 setzt den Begriff der Aufwendungen voraus. Er unterscheidet sich nicht vom Begriff der Aufwendungen in Abs. 4 und umfaßt alle betrieblich veranlaßten Wertabgänge. Dazu gehören sowohl die Ausgaben als auch der Aufwand (zB AfA). Vgl. ausführlich zum Begriff der Aufwendungen Anm. 751 ff.

1617 2. Abgrenzung zu den von Nr. 1–6 und 6 b erfaßten Aufwendungen

Nr. 7 erfaßt nur „andere als die in den Nummern 1 bis 6 und 6 b bezeichneten Aufwendungen“. Das bedeutet, daß das Abzugsverbot für unangemessene Aufwendungen dann nicht anwendbar ist, wenn die Aufwendungen unter einen der Tatbestände der Nr. 1–6 oder 6 b subsumiert werden können. Nr. 7 ist subsidiär (s. dazu auch Anm. 1608).

Behandlung der von den Abzugsverboten in Nr. 1–6 und 6 b ausdrücklich ausgenommenen Aufwendungen: Das Abzugsverbot der Nr. 7 ist uE auch hinsichtlich solcher Aufwendungen anwendbar, die die Regelungen in den Nr. 1–6 und 6 b selbst ausdrücklich von den dortigen Abzugsverboten ausnehmen.

► *Aufwendungen in bezug auf ArbN des Stpfl.:* Ausnahmen von den Abzugsverboten sehen die Nr. 1–6 und 6 b insbes. für Aufwendungen vor, die der Stpfl. in bezug auf seine ArbN tätigt. So fallen Aufwendungen für Geschenke an ArbN nicht unter das Abzugsverbot der Nr. 1 (s. Anm. 1170). Ebenso erfaßt Nr. 3 keine Aufwendungen für Gasthäuser, die der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung von ArbN des Stpfl. dienen (s. Anm. 1284). Über diese ausdrücklich geregelten Fälle hinaus sollen die Abzugsverbote der Nr. 2 und 4 nach hM ebenfalls keine Anwendung finden, wenn die Aufwendungen ArbN des Stpfl. betreffen (vgl. SÖHN in K/S, § 3 Rn. H 33 und J 24 ff.). Trotz dieser Ausnahmen von den Abzugsverboten der Nr. 1–4 ist stets zu prüfen, ob ein Abzug der Aufwendungen evt. nach Nr. 7 ausgeschlossen ist. Denn wenn die Regelung der Nr. 7 ihre Anwendbarkeit auf „andere als die in den Nummern 1 bis 6 und 6 b bezeichneten Aufwendungen“ beschränkt, sind damit solche Aufwendungen gemeint, für die die genannten Nummern gerade kein Abzugsverbot vorsehen. Dazu gehören auch diejenigen Aufwendungen für ArbN, die die Nr. 1–4 von den dortigen Abzugsverboten selbst ausnehmen.

GLA SÖHN in K/S, § 4 Rn. M 31 ff.; WOLFF-DIEPENBROCK in LBH, §§ 4,5 Rn. 1731 und Rn. 1686 a zu Nr. 2; aA HELKENBERG, Die Unangemessenheit von Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG, 1994 S. 122 wg des Charakters der Nr. 7 als Auffangvorschrift; KORTEN, DB 1989 S. 1309, 1311 für den Fall, daß durch eine Lohnversteuerung beim ArbN verhindert wird, daß Repräsentationsaufwand über die Steuererminderung beim ArbG auf die Allgemeinheit abgewälzt wird; zweifelnd bzgl. ArbN als „andere

Personen“ iSd. Nr. 7, wenn die Zuwendungen als ArbLohn erfaßt werden, SCHMIDT/HEINICKE XVIII. § 4 Rn. 601.

► *Andere von den Abzugsverboten der Nr. 1–6 und 6 b ausgenommene Aufwendungen:* Nr. 7 ist uE auch hinsichtlich anderer von den Abzugsverboten der Nr. 1–6 und 6 b ausgenommener Aufwendungen anzuwenden. Das gilt zB für Aufwendungen für Gästehäuser, die sich am Ort eines Betriebs des Stpfl. befinden und die damit nicht unter das Abzugsverbot der Nr. 3 fallen (glA SCHMIDT/HEINICKE XVIII. § 4 Rn. 560). Ebenso greift Nr. 7 bezüglich der Aufwendungen des Stpfl. für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebstätte ein, für die er kein Kfz. benutzt und für die daher die Abzugsbeschränkungen der Nr. 6 nicht gelten (wie hier SÖHN in K/S, § 4 Rn. M 38). Schließlich ist Nr. 7 bei Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer zu beachten, selbst wenn die Voraussetzungen der Abzugsbeschränkung nach Nr. 6 b nicht erfüllt sind.

► *Fazit:* Das Abzugsverbot nach Nr. 7 ist immer dann anwendbar, wenn Aufwendungen – aus welchen Gründen auch immer – von den Tatbeständen der Nr. 1–6 und 6 b nicht erfaßt werden.

Einstweilen frei.

1618–1620

II. Berührung der Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen

1. Der Begriff der Lebensführung

1621

Das EStG verwendet den Begriff der Lebensführung außer in Nr. 7 in § 12 Nr. 1 Satz 2. Eine Definition des Begriffs fehlt. § 12 Nr. 1 besagt lediglich, daß zu den für den Haushalt des Stpfl. und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge auch die Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Stpfl. mit sich bringt, gehören, auch wenn diese Aufwendungen zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Stpfl. erfolgen. Daraus läßt sich ableiten, daß unter dem Begriff der Lebensführung der Privatbereich einer natürlichen Person zu verstehen ist (ähnlich BLÜMICH/LINDBERG, § 12 Rn. 66: gesamter Bereich des persönlichen, menschlichen Daseins). Zu den Aufwendungen der Lebensführung gehören nicht nur die Aufwendungen für den Haushalt oder den Unterhalt des Stpfl., die § 12 Nr. 1 Satz 1 exemplarisch nennt, sondern auch alle anderen Aufwendungen, die durch die (private) Existenz des Stpfl. veranlaßt sind (zB Aufwendungen für die Unterkunft und deren Einrichtung, für die Ernährung, für die Kleidung, für Vergnügungen, für Urlaub; vgl. auch § 12 Anm. 60).

2. Die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen

1622

Die durch Nr. 7 vom Abzug ausgeschlossenen Aufwendungen müssen die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren.

Die Lebensführung des Stpfl. umfaßt dessen gesamten Privatbereich (s. Anm. 1621), angefangen von seinem (privaten) Haushalt und Unterhalt bis hin zu seinen Hobbys und Vergnügungen. Insbes. letztere sind oftmals durch unangemessene Aufwendungen iSd. Nr. 7 berührt, so zB dann, wenn der autobegiesterte Stpfl. für seinen Betrieb einen PKW anschafft, dessen AK nach der allg. Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind.

Die Lebensführung anderer Personen: Das Abzugsverbot für unangemessene Aufwendungen greift auch dann ein, wenn die Aufwendungen die Lebensführung anderer Personen betreffen.

► *Jede Person erfaßt:* Nr. 7 grenzt den Kreis der „anderen Personen“ nicht ein. Das bedeutet, daß die unangemessenen Aufwendungen dann nicht abziehbar sind, wenn sie die Lebensführung irgendeiner Person betreffen, und zwar unabhängig davon, in welchem Verhältnis diese zu dem Stpfl. steht. Gleichwohl handelt es sich bei den „anderen Personen“ iSd. Nr. 7 in der Praxis regelmäßig um Angehörige des Stpfl. (vgl. § 15 AO), dessen Mitarbeiter und ArbN (s. dazu auch Anm. 1617) oder Geschäftsfreunde.

► *Die Lebensführung der anderen Personen* ist auch hier wieder gleichzusetzen mit deren Privatbereich, wobei insbes. eine Berührung zu Hobbys und Vergnügungen von Bedeutung ist (s. o. und Anm. 1621).

1623 3. „Berühren“ als Verknüpfung zwischen Aufwendungen und Lebensführung

Die Aufwendungen müssen die Lebensführung berühren. Wann dies der Fall ist, läßt sich der Regelung der Nr. 7 nicht entnehmen.

Die Rechtsprechung des BFH: Der BFH bejaht ein Berühren der Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen dann, wenn die Aufwendungen durch die persönlichen Motive des Stpfl. mitveranlaßt sind, ohne daß deshalb die betriebliche Veranlassung zu verneinen ist.

BFH v. 13. 11. 87 III R 227/83, BFH/NV 1988 S. 356, 357; v. 20. 8. 86 I R 29/85, BStBl. II 1987 S. 108, 110; v. 20. 8. 86 I R 80/83, BStBl. II S. 904, 905; v. 2. 2. 79 III R 50–51/78, BStBl. II S. 387, 388; v. 19. 6. 75 VIII R 225/72, BStBl. II 1976 S. 97, 98; FG München v. 22. 3. 88, EFG S. 463, rkr.; ebenso ТИРКЕ, StuW 1979 S. 193, 203.

Stellungnahme: Die Definition des BFH ist abzulehnen.

► *Keine Gleichstellung von „Berühren“ und „Veranlassen“:* Die Regelung der Nr. 7 stellt ausdrücklich nicht auf eine Veranlassung oder Mitveranlassung der getätigten Aufwendungen durch die Lebensführung des Stpfl. oder der anderen Personen ab, sondern auf den Begriff des Berührens. Dieser Begriff kann nicht mit den Begriffen der Veranlassung oder der Mitveranlassung gleichgestellt werden. Dies ergibt sich schon daraus, daß Nr. 7 nur solche Aufwendungen erfaßt, die grds. betrieblich veranlaßt und damit BA iSd. Abs. 4 sind (s. Anm. 1608 und 1116). Demgegenüber sind Aufwendungen, die durch die Lebensführung des Stpfl. – und damit privat – veranlaßt oder mitveranlaßt sind und bei denen keine Aufteilung in einen privaten und einen betrieblichen Anteil möglich ist, bereits begrifflich keine BA (vgl. ausführlich Anm 834 und 833; kritisch zur Rspr. auch WOLFF-DIEPENBROCK in LBH, §§ 4, 5 Rn. 1730). Etwas anderes gilt nur dann, wenn die private Mitveranlassung von untergeordneter Bedeutung ist (s. Anm. 834 aE). SÖHN (in K/S, § 4 Rn. M 23) weist in diesem Zusammenhang aber zutreffend darauf hin, daß daraus nicht abgeleitet werden könne, daß ein Berühren der Lebensführung iSd. Nr. 7 stets dann vorliege, wenn die private Veranlassung beim Tätigen der Aufwendungen von untergeordneter Bedeutung gewesen sei. Denn für das Abzugsverbot der Nr. 7 reicht es schon aus, wenn die Aufwendungen die Lebensführung anderer Personen berühren. Diese Aufwendungen sind für den Stpfl. jedoch regelmäßig ausschließlich betrieblich veranlaßt (zB Kosten für die Beherbergung von Geschäftsfreunden). Es liegt für ihn nicht einmal eine private Mitveranlassung von untergeordneter Bedeutung vor.

► *Berühren der Lebensführung als gleichzeitige Befriedigung persönlicher Bedürfnisse:* Die Aufwendungen berühren die Lebensführung uE dann, wenn sie zwar (ausschließlich) betrieblich veranlaßt sind, gleichzeitig aber objektiv gesehen private Motive und Bedürfnisse des Stpfl. oder anderer Personen eine Rolle gespielt haben.

Ähnlich WOLFF-DIEPENBROCK in LBH, §§ 4, 5 Rn. 1730: Aufwendungen müssen der Art nach auch der Lebensführung zurechenbar sein; HELKENBERG, Die Unangemessenheit von Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG, 1994 S. 50ff: persönliche Motive müssen Aufwendungen ganz oder zT beeinflußt haben; BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 286: Aufwendungen würden ohne den betrieblichen Grund zu den Kosten der Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen gehören.

▷ *Abgrenzung zu rein betrieblich veranlaßten und privat mitveranlaßten Aufwendungen:* Die die Lebensführung berührenden Aufwendungen sind entsprechend der obigen Definition zwischen den rein betrieblich veranlaßten Aufwendungen und den schon nicht mehr als BA zu qualifizierenden privat mitveranlaßten und nicht aufteilbaren Aufwendungen einzuordnen. Bei ihnen ist im Vergleich zu rein betrieblich veranlaßten Aufwendungen ein privates Motiv für das Tätigen der Aufwendungen vorhanden. Dieses private Motiv ist jedoch nicht von so großer Bedeutung, daß bereits eine private Mitveranlassung vorliegt.

Mißverständlich HELKENBERG, aaO, S. 73, wonach Nr. 7 diejenigen untrennbaren, repräsentativen Mischaufwendungen betreffen soll, bei denen die betriebliche Veranlassung nicht von untergeordneter, unwesentlicher Bedeutung ist. Diese Auffassung erkennt, daß nicht nur eine wesentliche private Mitveranlassung dazu führt, daß die Aufwendungen keine BA sind. Vgl. dazu Anm. 833 f. und Anm. 793.

▷ *Berührung der Lebensführung bei nahezu allen Aufwendungen:* Folgt man der o.g. Definition, so wird man zu dem Ergebnis gelangen, daß bei sehr vielen betrieblich veranlaßte Aufwendungen private Motive oder Bedürfnisse des Stpfl. oder anderer Personen eine Rolle gespielt haben. Dies ist oftmals bereits bei der Auswahl eines für den Betrieb anzuschaffenden WG der Fall. So wird der Stpfl. zB selbst bei der Anschaffung eines ausschließlich betrieblich genutzten Fahrzeugs aus persönlichen Motiven eine bestimmte Marke bevorzugen, selbst wenn die Fahrzeuge anderer Marken ebenso günstig oder gar noch günstiger wären. Dieser Umstand stellt die obige Definition jedoch nicht in Frage. Denn daß private Motive und Bedürfnisse beim Tätigen der Aufwendungen eine Rolle gespielt haben, steht weder der Qualifikation dieser Aufwendungen als BA noch deren Abzug entgegen. Das Abzugsverbot der Nr. 7 greift erst dann ein, wenn diese die Lebensführung berührenden Aufwendungen nach der allg. Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind. Dies ist das Regulativ für das Abzugsverbot und nicht die Frage, ob die Aufwendungen die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren.

4. Die Bedeutung des Grades der privaten Motive für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen 1624

Die privaten Motive und Bedürfnisse des Stpfl. oder anderer Personen, die beim Tätigen der Aufwendungen eine Rolle gespielt haben, können unterschiedlich stark ausgeprägt sein. Deutlich wird dies am Beispiel der Anschaffung eines PKW. Bei demjenigen Stpfl., der den Automobilsport als Hobby betreibt, werden die privaten Motive bei der Anschaffung eines bestimmten betrieblichen PKW möglicherweise sehr viel ausgeprägter sein, als bei einem Stpfl., dem es lediglich darum geht, mit dem Betriebsfahrzeug gelegentlich auch private Güter transportieren zu können (zur Abgrenzung zu den privat mitveranlaßten Aufwendungen s. Anm. 1623). Ähnliches gilt für einen Antiquitäten- oder Kunstliebhaber, der bei der Ausstattung

seines Arbeitszimmers möglicherweise andere Maßstäbe anlegt als ein Stpfl., der diese Leidenschaft nicht teilt. Dieser Grad der Berührung der privaten Lebensführung wirkt sich im Regelfall auf die Höhe der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen aus. Je intensiver die privaten Motive und Bedürfnisse sind, desto höher ist im Regelfall der unangemessene Teil der Aufwendungen (vgl. dazu BFH v. 8. 10. 87 IV R 5/85, BStBl. II S. 853, 855 sowie auch BFH v. 23. 11. 88 I R 149/84, BFH/NV 1989 S. 362; v. 20. 8. 86 I R 80/83, BStBl. S. 904, 906).

1625–1627 Einstweilen frei.

III. Unangemessenheit der Aufwendungen nach der allgemeinen Verkehrsauffassung

1628 1. Die allgemeine Verkehrsauffassung

Das Abzugsverbot der Nr. 7 greift nur ein, soweit die Aufwendungen nach der allg. Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind. Ganz begrenzt § 33 Abs. 2 Satz 1 den Abzug agB auf die den Umständen nach notwendigen und *angemessenen* Aufwendungen (dazu im einzelnen § 33 Anm. 197).

Auffassung breiter Bevölkerungskreise: Die allg. Verkehrsauffassung wurde als Beurteilungsmaßstab der Unangemessenheit erst durch das EStRG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530) eingeführt (s. dazu Anm. 1600 und 1601). Damit ist bei der Beurteilung der Unangemessenheit entgegen der früheren Regelung, die lediglich auf die Verkehrsauffassung abstellte, nicht die Auffassung der beteiligten Wirtschaftskreise maßgeblich, sondern die Anschauung breiter Bevölkerungskreise (so ausdrücklich die damalige Gesetzesbegründung, s. BTDrucks. III/1811 S. 8; vgl. auch BFH v. 4. 8. 77 IV R 157/74, BStBl. II 1978 S. 93, 95 sowie zur Abgrenzung zu den Begriffen Verkehrsanschauung, Verkehrssitte und Handelsbrauch TIPKE/KRUSE, AO, § 4 Tz. 103 ff.).

Keine besondere Feststellung der allg. Verkehrsauffassung: Nach der Rspr. des BFH bedarf es keiner besonderen Erhebungen oder Umfragen zur Feststellung der allg. Verkehrsauffassung. Vielmehr sei die Anschauung des Gerichts unter Berücksichtigung der diesem bekannten Auffassung unvoreingenommener und urteilsfähiger Staatsbürger maßgebend.

Vgl. BFH v. 19. 6. 75 VIII R 225/72, BStBl. II 1976 S. 97, 99; v. 30. 7. 71 III R 91/70, BStBl. 1972 S. 26, 27; v. 9. 12. 70 III R 3/69, BStBl. II 1971 S. 230; sehr anschaulich auch FG Berlin v. 16. 10. 89, EFG 1990 S. 294, 296, rkr., wonach die Argumentation des Gerichts auf einen Konsens mit dem Durchschnittsbürger abzielen muß.

Da nicht in jedem Einzelfall eine Erhebung darüber gemacht werden kann, ob die getätigten Aufwendungen nach der Anschauung breiter Bevölkerungskreise unangemessen sind oder nicht, ist die Vorschrift der Nr. 7 in der Praxis nicht anders als vom BFH vorgegeben handhabbar. Gleichwohl zeigen sich auch hier wiederum die Schwierigkeiten der Anwendbarkeit des Abzugsverbots. Denn ob die Gerichte stets die Auffassung unvoreingenommener und urteilsfähiger Staatsbürger kennen und bei ihren Entscheidungen zugrunde legen, dürfte zumindest zweifelhaft sein (kritisch auch GORSKI, DStZ 1993 S. 613, 617; SCHMIDT, FR 1987 S. 253 sowie SÖHN in K/S, § 4 Rz. M 43; s. auch Anm. 1601). Hinzu kommt weiter, daß sich die Anschauung breiter Bevölkerungskreise im Laufe der Zeit auch verändert (mit diesem Hinweis KLEMP, DStZ 1987 S. 207, 208). Auch dies ist in die Beurteilung mit einzubeziehen, was sich besonders deutlich bei der Rspr. zur Angemessenheit von Aufwendungen für Kfz. zeigt (s. dazu Anm. 1660 „PKW“).

2. Die Unangemessenheit als unbestimmter Rechtsbegriff

1629

Ob die Aufwendungen unangemessen sind, steht nicht im Beurteilungsermessen des FA. Das Tatbestandsmerkmal der Unangemessenheit ist vielmehr ein unbestimmter Rechtsbegriff, den das Gericht in vollem Umfang überprüfen kann.

Stellvertretend FG Berlin v. 17. 8. 82, EFG 1983 S. 401, rkr.; aA FG Berlin v. 16. 10. 89, EFG 1990 S. 294, 296, rkr., wonach es sich um eine Ermessensentscheidung des Gerichts handeln soll. Für eine solche Ermessensentscheidung ist aber schon nach dem Wortlaut der Nr. 7 kein Raum. Das FG Berlin verkennt insoweit den Charakter und die Bedeutung unbestimmter Rechtsbegriffe; s. zur Unangemessenheit als unbestimmter Rechtsbegriff auch Anm. 1610.

Dabei ist stets auf den Einzelfall abzustellen. Allg. Grenzen für die Angemessenheit oder Unangemessenheit von Aufwendungen bestehen nicht (ausführlich dazu Anm. 1601 und 1630).

3. Die Unangemessenheit im Einzelfall

a) Keine Beurteilung anhand fester Betragsgrenzen

1630

Ob die getätigten Aufwendungen (teilweise) unangemessen sind, beurteilt sich nach der Situation des jeweiligen Einzelfalls. Für die Höhe der angemessenen Aufwendungen gibt es keine festen Grenzen. Auch aus der Anschaffung von sog. Luxusgütern kann nicht allg. auf die Unangemessenheit der Aufwendungen geschlossen werden (BFH v. 23. 11. 88 I R 149/84, BFH/NV 1989 S. 362; v. 8. 10. 87 IV R 5/85, BStBl. II S. 853, 855; v. 26. 1. 88 VIII R 139/86, BStBl. II S. 629; s. auch Anm. 1601). Ebenso kann man uE im umgekehrten Fall die Angemessenheit von Aufwendungen nicht allein mit dem Argument bejahen, daß es sich bei dem angeschafften Fahrzeug um einen serienmäßig hergestellten PKW handelt (so aber BFH v. 13. 11. 87 III R 227/83, BFH/NV 1988 S. 356; kritisch zur diesbezüglichen Rspr. auch VÖLKER, DStZ 1987 S. 505, 506). Auch hier sind die Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen.

b) Gebot der Einzelüberprüfung

1631

Bei der Angemessenheitsprüfung ist jede einzelne Aufwendung gesondert zu betrachten. So können zB die Aufwendungen für die Einrichtung eines Büros nicht insgesamt beurteilt werden. Diese sind vielmehr für jedes einzelne WG auf ihre Angemessenheit hin zu überprüfen (BFH v. 16. 2. 90 III R 21/86, BStBl. II S. 575, 576 für Aufwendungen zur Bewirtung und Unterhaltung von Geschäftsfreunden; vgl. auch BFH v. 20. 8. 86 I R 80/83, BStBl. II S. 904, 906). Dies gilt auch für Folgekosten angeschaffter WG. Kauft der Stpfl. zB einen Betriebs-PKW, dessen AK zu 60 vH unangemessen sind, so bedeutet dies noch nicht, daß automatisch auch die Kosten für die Unterhaltung des Fahrzeugs (Versicherung, Benzin, Reparaturen usw.) zu 60 vH unangemessen sind. Es kommt hier darauf an, ob Kosten in vergleichbarer Höhe auch dann angefallen wären, wenn der Stpfl. ein WG angeschafft hätte, dessen AK nicht teilweise unangemessen gewesen wären. Ist dies der Fall oder sind die tatsächlich entstandenen Unterhaltungskosten nur geringfügig höher (bis ca. 15 vH), so greift insoweit das Abzugsverbot der Nr. 7 nicht ein (vgl. BFH v. 8. 10. 87 IV R 5/85, BStBl. II S. 853, 856; v. 23. 4. 85 VIII R 300/81, BFH/NV 1986 S. 18, 20; vgl. aber auch SÖHN in K/S, § 4 Rn. M 82 mit dem Beispiel, daß der PKW in einer weit entfernten Werkstatt repariert und gewartet werden muß).

1632 c) **Fremdvergleich als Beurteilungsmaßstab**

Die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berührenden Aufwendungen sind dann nach der allg. Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen, wenn nach der Auffassung breiter Bevölkerungskreise (s. dazu Anm. 1628) davon auszugehen ist, daß ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer diese Aufwendungen angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten nicht auf sich genommen hätte. In diese Abwägung sind insbes. die Größe des Betriebs, die Höhe des längerfristigen Umsatzes und Gewinns sowie die Bedeutung der Repräsentationsaufwendungen für den Geschäftserfolg des Betriebs einzubeziehen.

StRSpr., vgl. BFH v. 23. 5. 91 V R 108/86, BFH/NV 1992 S. 207; v. 23. 11. 88 I R 149/84, BFH/NV 1989 S. 362; v. 8. 10. 87 IV R 5/85, BStBl. II S. 853, 854; v. 20. 8. 86 I R 80/83, BStBl. II S. 904, 906; v. 20. 8. 86 I R 29/85, BStBl. II 1987 S. 108, 110; v. 27. 2. 85 I R 20/82, BStBl. II S. 458. Im Anschluß daran H 21 (12) EStH 1998, wobei die FinVerw. bislang Nr. 7 nur dann angewandt hat, wenn die Grenze des Angemessenen erheblich überschritten war, wie dies Abschn. 20 Abs. 17 Satz 2 EStR 1990 ausdrücklich vorsah. Vgl. auch LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988 S. 328, der als Beurteilungsmaßstab darauf abstellen will, ob die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berührenden Aufwendungen betriebswirtschaftlich unangemessen sind. Dies dürfte sich iE aber nicht von der Auffassung der Rspr. unterscheiden. Denn wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer die Aufwendungen nicht auf sich genommen hätte, bedeutet dies nichts anderes, als daß sie betriebswirtschaftlich unangemessen sind.

Daß dieser Fremdvergleich derart durchzuführen ist, folgt uE bereits aus der Zielsetzung der Norm. Dem Gesetzgeber kam es gerade darauf an, hinsichtlich derjenigen Aufwendungen, die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren, das „Spesenunwesen“ einzudämmen (vgl. dazu Anm. 1601). Dies kann am zweckmäßigsten in der Weise geschehen, daß danach gefragt wird, ob auch ein Dritter – nämlich ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer – diese Aufwendungen getätigt hätte. Denn bei diesem Dritten spielen diejenigen persönlichen Aspekte, die zu einer Berührung der Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen und damit möglicherweise zu einer Erhöhung der Aufwendungen geführt haben, regelmäßig keine Rolle (vgl. dazu auch TIPKE/LANG, Steuerrecht, 16. Aufl. Köln 1998, § 9 Rn. 272 mwN, nach deren Auffassung der unangemessene Teil der Aufwendungen verdeckt privat mitveranlaßt und deshalb vom BA-Abzug ausgeschlossen ist). Dieser Bezug zur Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen rechtfertigt auch eine Überprüfung dahingehend, ob die Aufwendungen für den Betrieb sinnvoll und wirtschaftlich sind, worauf es ansonsten beim BA-Abzug nicht ankommt (vgl. BFH v. 8. 10. 87 IV R 5/85, BStBl. II S. 853, 854; gegen diese Überprüfung WOLFF-DIEPENBROCK in LBH, §§ 4, 5 Rn. 1734; s. auch Anm. 809 zu unwirtschaftlichen und unzumutbaren Aufwendungen). Insofern sind hier auch andere Kriterien heranzuziehen als bei der Frage nach den „angemessenen Aufwendungen“ iSd. § 33 Abs. 2 Satz 1 (s. dazu § 33 Anm. 197; glA HELKENBERG, Die Unangemessenheit von Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG, 1994 S. 98).

1633 d) **Die einzelnen Beurteilungskriterien**

Der BFH stellt bei der Prüfung der Angemessenheit der Aufwendungen auf die Größe des Betriebs, die Höhe des längerfristigen Umsatzes und Gewinns sowie die Bedeutung der Repräsentationsaufwendungen für den Geschäftserfolg des Betriebs ab (vgl. die Nachweise in Anm. 1632). Hinzu kommt als weiteres Beurteilungskriterium der Grad der Berührung der Lebensführung. Die Beurteilung

ist nie anhand nur eines dieser Merkmale möglich. Es sind stets alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen.

Die Größe des Betriebs ist nach der Rspr. des BFH erstes Beurteilungskriterium. In den Entscheidungen geht er auf dieses Merkmal aber im einzelnen nicht ein (vgl. die Nachweise in Anm. 1632). Dies liegt wohl daran, daß die Betriebsgröße ein eher untaugliches Merkmal zur Abgrenzung zwischen angemessenen und unangemessenen Aufwendungen ist (glA SÖHN in K/S, § 4 Rn. M 64). Denn selbst bei einem kleinen Betrieb mit wenigen ArbN und einer nur regionalen Bedeutung sowie einem kleinen Kundenkreis können hohe Aufwendungen im Einzelfall gleichwohl angemessen sein, wenn der Betrieb gute Umsätze und Gewinne hat oder wenn der Repräsentationsaufwand für die Art des Unternehmens von besonderer Bedeutung ist. So kann zB für den allein tätigen Unternehmensberater aus Repräsentationsgründen eine luxuriöse Büroeinrichtung erforderlich und damit angemessen sein, obwohl er einen sehr kleinen Betrieb hat (vgl. BFH v. 20. 8. 86 I R 80/83, BStBl. II S. 904, 906; Sächs. FG v. 7. 7. 98, EFG 1999 S. 1662, 1663, rkr., betr. Rechtsanwälte und Wirtschaftsprüfer). Dies zeigt, daß den übrigen Beurteilungskriterien weitaus mehr Bedeutung zukommt.

Die Höhe des längerfristigen Umsatzes und Gewinns ist bei der Beurteilung der Unangemessenheit von Aufwendungen von erheblicher Bedeutung. Denn je höher längerfristig Umsatz und Gewinn eines Unternehmens sind, desto eher würde auch ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer höhere Aufwendungen tätigen. Mit anderen Worten: Der erfolgreiche Unternehmer darf sich bei den Aufwendungen den einen oder anderen Luxus leisten (anschaulich BFH v. 2. 3. 89 IV R 105/86, BFH/NV S. 693 betr. Opel Diplomat zum Preis von brutto 63 325,56 DM bei einem Umsatz von 2,9 Mio. DM und einem Gewinn von 600 000 DM). Das gilt jedoch nicht uneingeschränkt. Denn zum einen führen selbst hohe Umsätze und Gewinne nicht dazu, daß jegliche Aufwendungen als angemessen anzusehen sind. Beurteilungsmaßstab bleibt auch hier, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer in derselben Situation die Aufwendungen ebenfalls auf sich genommen hätte. Zum anderen ist die Höhe der Umsätze und Gewinne nie allein ausschlaggebendes Kriterium. Es ist stets auch danach zu fragen, ob die zu erwartenden wirtschaftlichen Erfolge die Aufwendungen rechtfertigen, ob diese nicht möglicherweise in besonders hohem Maße die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren oder ob sie evtl. durch einen besonderen Repräsentationsaufwand gerechtfertigt sind. Aus diesem Grunde können selbst bei einem gutgehenden Unternehmen BA dann vom Abzug ausgeschlossen sein, wenn die Aufwendungen objektiv gesehen nur zu einem geringen wirtschaftlichen Erfolg führen können (vgl. FG Hamb v. 11. 2. 85, EFG S. 338, rkr.: Anschaffung eines teuren PKW wirkt sich nicht auf den geschäftlichen Erfolg eines Arztes aus; vgl. auch SCHMIDT, FR 1988 S. 391) oder wenn die privaten Motive des Stpfl. in bezug auf die konkreten Aufwendungen sehr stark sind, weil er zB als passionierter Automobilsportler einen sehr teuren Sportwagen anschafft (glA SÖHN in K/S, § 4 Rn. M 67; vgl. auch Anm. 1624). Andererseits kann sich die Angemessenheit der BA in diesen Fällen sowie bei einem Unternehmen mit einem geringen Umsatz und Gewinn daraus ergeben, daß für den Betrieb ein besonderes Repräsentationsbedürfnis besteht (dazu auch SÖHN in K/S, § 4 Rn. M 65: keine Pflicht eines großen Konzerns in der Verlustzone, kleinere Dienstwagen anzuschaffen). Dies veranschaulicht, daß die einzelnen Beurteilungsmerkmale nicht separat betrachtet werden können, sondern daß alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen sind.

Die Bedeutung des Repräsentationsaufwands für den Geschäftserfolg ist das wohl wesentlichste Beurteilungskriterium. Dies läßt sich darauf zurückführen, daß für den Erfolg einiger betrieblicher Tätigkeiten ein gewisses Maß an Repräsentation erforderlich ist. Diese Repräsentation kann sich sowohl in der Wahl des PKW (dazu BFH v. 23. 5. 91 V R 108/86, BFH/NV 1992 S. 207 und v. 23. 11. 88 I R 149/84, BFH/NV 1989 S. 362) als auch in der Gestaltung und Ausstattung der Büroräume widerspiegeln (dazu BFH v. 20. 8. 86 I R 80/83, BStBl. II S. 904, 906 betr. Unternehmensberater und Sächs. FG v. 7. 7. 98, EFG 1999 S. 1662, 1663, rkr., betr. Rechtsanwälte und Wirtschaftsprüfer). Auch insoweit ist der gewissenhafte und ordentliche Unternehmer in derselben Situation als Beurteilungsmaßstab heranzuziehen. Dabei dürfen die Auswirkung der Repräsentation auf den geschäftlichen Erfolg und die Üblichkeit derartiger Aufwendungen in der jeweiligen Branche nicht außer acht gelassen werden. Hinsichtlich der Wahl des PKW ist danach zu fragen, ob dieser überhaupt Repräsentationszwecken dienen kann, was wohl zu verneinen ist, wenn der Stpfl. keine Kundenbesuche tätigt (so FG Hamb v. 11. 2. 85, EFG S. 338, rkr.: keine Auswirkung eines teuren PKW auf den geschäftlichen Erfolg eines Arztes).

Der Grad der Berührung der Lebensführung spielt bei der Frage nach der Angemessenheit der Aufwendungen ebenfalls eine wesentliche Rolle. Denn je stärker die private Motivation des Stpfl. beim Tätigen der Aufwendungen ist, desto mehr spricht für deren Unangemessenheit (s. ausführlich dazu Anm. 1624).

1634–1637 Einstweilen frei.

4. Unangemessenheit der Höhe und dem Grunde nach

1638 a) Die Unangemessenheit der Höhe nach

Unstreitig ist, daß das Abzugsverbot der Nr. 7 dann eingreift, wenn die Aufwendungen zwar betrieblich veranlaßt sind, die Höhe der Aufwendungen aber nach der allg. Verkehrsauffassung unangemessen ist. Der unangemessene Teil der Aufwendungen wird in diesem Fall nicht zum Abzug zugelassen. Dies folgt bereits aus dem Wortlaut der Nr. 7, wonach die Aufwendungen den Gewinn nicht mindern dürfen „soweit“ sie nach der allg. Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind (s. hierzu ausführlich auch Anm. 1645).

1639 b) Die Unangemessenheit dem Grunde nach

Str. ist, ob über das Abzugsverbot der Nr. 7 Aufwendungen auch dem Grunde nach, also insgesamt von der Gewinnminderung ausgeschlossen werden können, weil sie als solche bereits als nach der allg. Verkehrsauffassung unangemessen anzusehen sind.

Nach der Auffassung des BFH können Aufwendungen dem Grunde nach dann nach der Vorschrift der Nr. 7 vom BA-Abzug ausgeschlossen sein, wenn sie bereits ihrer Art nach unangemessen sind (so BFH v. 16. 2. 90 III R 21/86, BStBl. II S. 575, 578; v. 16. 2. 90 III R 22/86, BFH/NV S. 698). Die entschiedenen Fälle betrafen Aufwendungen für den Besuch von Nachtlokalen mit Varieté-, Striptease- und anderen Darbietungen. Anders als zB beim Besuch von Speisereaurants gehe es – so der BFH – hier nicht um die Schaffung eines angenehmen Rahmens für geschäftliche Gespräche. Die betriebliche Veranlassung werde vielmehr durch private Motivationen überlagert. Es trete das persönliche Vergnügen an den in solchen Lokalen gebotenen Leistungen (wie Varieté, Striptease und

ähnliches) entscheidend in den Vordergrund. Kennzeichnend dafür sei auch, daß der für den Verzehr geforderte Preis regelmäßig außer Verhältnis zum Wert der berechneten Speisen und Getränke stehe. Das gelte in ganz besonderem Maße für den Besuch von Bordellen und bordellähnlichen Betrieben. Dieser Würdigung stehe nicht entgegen, daß der Besuch solcher Lokale uU von bestimmten Gruppen von Geschäftsfreunden erwartet werde oder in bestimmten Branchen sogar üblich sei. Denn Prüfungsmaßstab sei die allg. Verkehrsauffassung und nicht die Anschauung der beteiligten Wirtschaftskreise.

In der Literatur ist die Auffassung des BFH zT als zu weitgehend kritisiert worden. Betrieblich veranlaßte Aufwendungen könnten nicht bereits dann als unangemessen angesehen und damit vom BA-Abzug ausgeschlossen werden, wenn sie nicht mehr der Schaffung eines angenehmen Rahmens für geschäftliche Gespräche dienten, wie der BFH dies aber verlange. Mit dieser Argumentation fielen auch dann Aufwendungen unter das Abzugsverbot der Nr. 7, wenn ein Stpfl. Geschäftsfreunde in ein Konzert, die Oper oder ein Museum einlade. Auch in diesem Fall stehe das persönliche Vergnügen im Vordergrund.

So SCHMIDT/HEINICKE XVIII. § 4 Rn. 601; HERDEN, BB 1990 S. 1251; STEILEN, BB 1992 S. 755, 756; ablehnend auch WOLFF-DIEPENBROCK in LBH, §§ 4, 5 Rn. 1730 und 1735; BREUNIGER/PRINZ, DStR 1994 S. 1401, 1407.

Stellungnahme: UE können Aufwendungen im Einzelfall durchaus in vollem Umfang unangemessen und damit vom BA-Abzug ausgeschlossen sein. Ob man dies dann als Unangemessenheit dem Grunde nach oder als vollumfängliche Unangemessenheit der Höhe nach bezeichnet, kann uE – zumindest aus praktischen Erwägungen – offen bleiben.

► *Vollumfängliches Abzugsverbot für Aufwendungen, die kein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer getätigt hätte:* Die Diskussion um ein Abzugsverbot von dem Grunde nach unangemessenen Aufwendungen wird uE dadurch beeinträchtigt, daß es sich in den vom BFH entschiedenen Fällen um Aufwendungen für Besuche von Nachtbars und Bordellen handelte und somit der Verdacht naheliegt, daß der BFH das Verbot des Abzugs nur aus (inzwischen möglicherweise überholten) moralischen Gründen bejaht hat, die in den von den Vertretern der Gegenauffassung angeführten Beispielen, wie zB Aufwendungen für Theater-, Opern- oder Konzertbesuche, keine Rolle spielen. Löst man sich jedoch von diesen Fällen, so muß man zu dem Ergebnis gelangen, daß es im Einzelfall Aufwendungen geben kann, die unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Betriebs in vollem Umfang unangemessen sind, weil kein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer diese Aufwendungen angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten auf sich genommen hätte (vgl. zur Definition des Begriffs der Unangemessenheit Anm. 1630 ff.). Diese Voraussetzungen liegen zB vor, wenn ein Stpfl. für den aus ihm und einem Gesellen bestehenden kleinen Maurerbetrieb ein zweisitziges Sportflugzeug anschafft, um fortan zu versuchen, bundesweit Aufträge anzunehmen, wozu es dann aber nicht kommt. Selbst wenn die Aufwendungen für dieses Flugzeug rein betrieblich veranlaßt sind, bedeutet dies noch nicht, daß sie ganz oder zumindest zum Teil abziehbar sind. Denn wenn kein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer diese Aufwendungen getätigt hätte, sind die Aufwendungen in vollem Umfang unangemessen und damit nicht abziehbar (aA für den Fall, daß das Flugzeug tatsächlich eingesetzt wird: BFH v. 4. 8. 77 IV R 157/74, BStBl. II 1978 S. 93, 96; WOLFF-DIEPENBROCK in LBH, §§ 4, 5 Rn. 1737: Abzug von vergleichbaren Kosten für Flüge mit Linien- oder Chartermaschinen und Fahrten mit Taxis).

► *Gegen ein Abzugsverbot in voller Höhe bestehen keine rechtsdogmatischen Bedenken* (so aber SCHMIDT/HEINICKE XVIII. § 4 Rn. 601). Aus dem Wortlaut der Nr. 7 läßt sich nicht ableiten, daß sich das Abzugsverbot nur auf einen Teil der jeweiligen Aufwendungen beschränken soll. Dies ergibt sich insbes. nicht aus der Formulierung, wonach die Aufwendungen den Gewinn nicht mindern dürfen, „soweit“ sie nach der allg. Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind. Denn wenn sie insgesamt als unangemessen anzusehen sind, sind sie auch „soweit“, dh. in voller Höhe, nicht abziehbar (glA BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 286; aA STEILEN, BB 1992 S. 755, 756). Auch aus der Gesetzesbegründung läßt sich nichts Gegenteiliges entnehmen. Dort heißt es zwar, daß von den betrieblich veranlaßten Aufwendungen der Teil, der unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung unangemessen hoch erscheine, nicht mehr als stlich abzugsfähige BA anerkannt werden solle (BTDrucks. I/4092 S. 37). Dies bedeutet aber wiederum nicht, daß der nichtabziehbare Teil im Einzelfall nicht auch 100 vH der Aufwendungen betragen kann. Schließlich ergeben sich auch aus dem Argument keine Bedenken gegen ein vollumfängliches Abzugsverbot, daß der Stpfl. die Möglichkeit habe, seinem Geschäftsfreund nicht zweckgebundene Barspesen zu zahlen und diese in dem Geschäftszweck angemessener Höhe iSd. Nr. 7 als BA abzusetzen (so SCHMIDT/HEINICKE XVIII. § 4 Rn. 601). Denn diese Möglichkeit der Verschleierung der Aufwendungen besteht bei vielen anderen Abzugsverboten des Abs. 5 ebenfalls.

► *Vollumfängliches Abzugsverbot nur nach Einzelfallprüfung*: Ob Aufwendungen in vollem Umfang dem Abzugsverbot der Nr. 7 unterliegen, kann nicht pauschal nach der Art der Aufwendungen beantwortet werden, sondern es kommt stets auf die Umstände des Einzelfalls an. Dies gilt auch für die vom BFH behandelten Aufwendungen für Besuche in Nachtlokalen oder Bordellen. Ob ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten und unter Beachtung der allg. Verkehrsauffassung derartige Aufwendungen tatsächlich nicht tätigen würde, und ob sich diese Aufwendungen nach ihrer Zielrichtung tatsächlich so deutlich von Aufwendungen für einen Theater-, Opern- oder Konzertbesuch unterscheiden, mag dabei allerdings in Übereinstimmung mit den Kritikern der BFH-Auffassung zweifelhaft sein (glA BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 286, der dies wegen der sich auch aus dem Abzugsverbot der Nr. 1 ergebenden gesetzgeberischen Wertung für zutreffend erachtet). Selbst wenn man entgegen der Meinung des BFH von einer (zumindest teilweisen) Angemessenheit der Aufwendungen für derartige Besuche ausginge, hat dies aber noch nicht zwingend deren Abzugsfähigkeit zur Folge. UE muß man bereits viel früher ansetzen und zunächst prüfen, ob es sich bei den fraglichen Aufwendungen überhaupt um BA handelt oder ob nicht bei dem Stpfl. eine private Mitveranlassung vorliegt, so daß die Aufwendungen als nichtaufteilbare gemischte Aufwendungen schon dem Begriff nach keine BA sind (so TIPKE/LANG, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, § 9 Rn. 272, nach deren Auffassung der betriebliche Anlaß gegenüber dem Privatvergnügen in den Hintergrund tritt; aA SÖHN in K/S, § 4 Rn. M 54; vgl. zu den nichtaufteilbaren gemischten Aufwendungen Anm. 834). Sollte man eine solche private Mitveranlassung bei dem Stpfl. verneinen, so wäre vor dem Abzugsverbot der Nr. 7 immer noch zu prüfen, ob nicht ein anderes, vorrangiges Abzugsverbot eingreift, so zB das Abzugsverbot für Aufwendungen für Geschenke nach Nr. 1 oder dasjenige für Bewirtungsaufwendungen nach Nr. 2 (glA SÖHN in K/S, § 4 Rn. M 50 ff.). Für die (vorrangige) Anwendung des Abzugsverbots für Bewirtungsaufwendungen nach Nr. 2 verlangt der BFH allerdings, daß die Darreichung von Speisen und Getränken eindeutig im Vorder-

grund stehe (BFH v. 16. 2. 90 II R 21/86, BStBl. II S. 575, 578; zum Verhältnis der einzelnen Abzugsverbote zueinander s. Anm. 1608).

Einstweilen frei.

1640–1644

C. Rechtsfolge: Nichtabzugsfähigkeit der Betriebsausgaben, soweit sie unangemessen sind

I. Grundsätzliches zur Durchführung der Nichtabzugsfähigkeit

1. Die Höhe des nichtabziehbaren Betrags („soweit“)

1645

Die vom Tatbestand der Nr. 7 erfaßten BA dürfen den Gewinn nicht mindern, „soweit sie nach allg. Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind“.

Abzugsverbot nur für den unangemessenen Teil der Aufwendungen: Aus der Verwendung des Wortes „soweit“ läßt sich dabei schließen, daß unangemessene Aufwendungen nicht in vollem Umfang vom BA-Abzug ausgeschlossen sind, sondern nur der unangemessene Teil. Dieser unangemessene Teil ist nach der allg. Verkehrsauffassung zu ermitteln. Das bedeutet, daß danach zu fragen ist, bis zu welcher Höhe ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer derartige Aufwendungen angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten auf sich genommen hätte (ausführlich dazu Anm. 1632). Der überschießende Betrag ist wegen der Unangemessenheit nicht abziehbar.

Beispiel: Der Unternehmer U schafft mit der Neugründung seines Unternehmens einen Betriebs-PKW zum Preis von 150 000 DM an. Angesichts der noch fehlenden Umsätze und der noch eingeschränkten Umsatzaussichten sowie unter Berücksichtigung des nur geringen Repräsentationsbedürfnisses hätte ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer nur einen PKW zu einem Preis von 60 000 DM angeschafft. Der übersteigende Teil (150 000 DM ./. 60 000 DM = 90 000 DM) unterliegt dem Abzugsverbot der Nr. 7 (zur Behandlung von AHK sowie zur Durchführung des Abzugsverbots bei den einzelnen Gewinnermittlungsarten s. Anm. 1646 und 1650 f.).

Ausnahmsweise Abzugsverbot in vollem Umfang: Je nach den Umständen des Einzelfalls können die Aufwendungen auch in voller Höhe nichtabziehbar sein. Das ist dann der Fall, wenn nach der allg. Verkehrsauffassung kein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer diese Aufwendungen getätigt hätte.

Beispiel: Der Unternehmer U schafft mit der Neugründung seines Unternehmens ein Flugzeug an, um bundesweit Aufträge ausführen zu können. Angesichts der noch fehlenden Umsätze und der noch eingeschränkten Umsatzaussichten würde kein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer derartige Aufwendungen tätigen. Das Abzugsverbot der Nr. 7 erfaßt die Aufwendungen in vollem Umfang.

Ob in diesen Fällen mit der Rspr. des BFH von einem Abzugsverbot dem Grunde nach gesprochen werden kann oder ob hier die Aufwendungen lediglich in voller Höhe unangemessen sind, kann uE aus praktischen Erwägungen dahinstehen (ausführlich dazu Anm. 1638 f.).

Schwierigkeiten bei der Bestimmung des unangemessenen Teils: Die Bestimmung des unangemessenen Teils der Aufwendungen ist in der Praxis oftmals sehr schwierig, weil die Meinungen darüber, welche Aufwendungen ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer in derselben Situation getätigt hätte, vielfach sehr unterschiedlich sind. Nicht zu verkennen ist auch, daß bei dieser Bestimmung gelegentlich auch Neidkomplexe eine Rolle spielen, wenn ein Betriebsinhaber die Aufwendungen für teure und luxuriöse WG stlich geltend machen kann, während dies einem ArbN selbst für günstigere und weniger

luxuriöse Gegenstände verwehrt ist. Gleichwohl rechtfertigen diese Schwierigkeiten keine Einführung fester Abzugshöchstbeträge. Denn zum einen führten diese zu einer noch weitgehenderen Einschränkung der unternehmerischen Freiheit und zum anderen würden sie die Durchsetzung der Steuergerechtigkeit im Einzelfall erheblich erschweren (s. bereits Anm. 1601). Daher muß es für den jeweiligen Beurteilenden bei der Pflicht verbleiben, sich unter Beachtung der Auffassung breiter Bevölkerungskreise in einen ordentlichen und gewissenhaften Unternehmer hineinzusetzen und danach zu fragen, ob dieser in derselben Situation die Aufwendungen in der fraglichen Höhe getätigt hätte. Angesichts dessen, daß diese Feststellung in vollem Umfang gerichtlich überprüfbar ist (s. Anm. 1610), kann zumindest ein gewisses Maß an Einheitlichkeit gewährleistet werden.

Kein Ermessen: Liegen die Voraussetzungen der Nr. 7 vor, so ist der unangemessene Teil vom BA-Abzug auszuschließen. Es handelt sich um eine sog. gebundene Entscheidung. Weder der FinBeh. noch dem die behördliche Entscheidung überprüfenden Gericht kommt Ermessen zu (aA FG Berlin v. 16. 10. 89, EFG 1990 S. 294, 296, rkr., wonach es sich um eine Ermessensentscheidung des Gerichts handeln soll; anders auch noch Abschn. 20 Abs. 17 Satz 2 EStR 1990: Nichtabzugsfähigkeit nur bei erheblicher Überschreitung der Grenzen der Angemessenheit oder offenbarem Mißbrauch).

1646 2. Die Behandlung von Anschaffungs- und Herstellungskosten

Die AHK eines WG sind uE zwar BA (s. Anm. 752), sie mindern jedoch den Gewinn nicht unmittelbar, weil der Stpfl. zugleich ein WG mit identischem Wert erwirbt. Gewinnmindernd wirkt sich erst der Wertverzehr des WG aus, zB in Form von AfA.

Keine Auswirkung der Nr. 7 auf den Ansatz der vollen AHK: Aus dem beschriebenen Wesen der AHK läßt sich bereits ableiten, daß WG mit den gesamten AHK iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 (angemessener und unangemessener Teil) anzusetzen sind. Denn das Abzugsverbot der Nr. 7 gilt nach dem Einleitungssatz in Abs. 5 Satz 1 nur für solche BA, die sich (unmittelbar) auf den Gewinn auswirken. Folglich gehört ein angeschafftes WG auch dann in vollem Umfang zum BV, wenn die Aufwendungen hierfür (insgesamt oder teilweise) unangemessen waren (BFH v. 8. 10. 87 IV R 5/85, BStBl. II S. 853, 855; v. 20. 8. 86 I R 29/85, BStBl. II 1987 S. 108, 110; v. 23. 4. 85, VIII R 300/81, BFH/NV 1986 S. 18, 19; H 21 Abs. 12 „Kraftfahrzeug“ EStH 1998). Insofern gilt nichts anderes als für teilweise privat genutzte WG, die schließlich auch (in vollem Umfang) zum BV gehören.

Auswirkung der Nr. 7 auf die AfA: Da die Gewinnminderung erst durch den Wertverzehr des WG eintritt, der durch die AfA berücksichtigt wird, wirkt sich das Abzugsverbot der Nr. 7 ausschließlich hierauf aus (vgl. die obigen Nachweise). Das bedeutet, daß die für das betreffende WG anfallende jährliche AfA prozentual um den unangemessenen Teil der Aufwendungen zu kürzen ist. Dieser unangemessene Teil der AfA ist dem Gewinn wieder hinzuzurechnen (s. dazu Anm. 1652 f.). Maßstab für die Frage, inwieweit die jährliche AfA auf unangemessene Aufwendungen entfällt, bilden dabei die AHK (BFH v. 19. 7. 96 I B 110/95, BFH/NV 1997 S. 27, 28).

Beispiel: Der Unternehmer U schafft mit der Neugründung seines Unternehmens einen auf fünf Jahre abzuschreibenden Betriebs-PKW zum Preis von 150 000 DM an. Angesichts der noch fehlenden Umsätze und der noch eingeschränkten Umsatzaussich-

ten sowie unter Berücksichtigung des nur geringen Repräsentationsbedürfnisses hätte ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer nur einen PKW zu einem Preis von 60 000 DM angeschafft. Der PKW gehört mit seinen gesamten AK (150 000 DM) zum BV. Die jährliche AfA darf wegen des Abzugsverbots den Gewinn aber nicht in vollem Umfang mindern, sondern nur insofern, als die AK nicht unangemessen sind. Berechnung:

- Prozentsatz der unangemessenen Aufwendungen, bezogen auf die AK:
 $150\,000\text{ DM (AK)} \cdot 60\,000\text{ DM (angem. Aufw.)} = 90\,000\text{ DM (unangem. Aufw.)}$
 $90\,000\text{ DM} : 150\,000\text{ DM} \times 100 = 60\text{ vH (Prozentsatz der unangem. Aufw.)}$
- Berechnung der unangemessenen jährlichen AfA:
 jährliche AfA: $150\,000\text{ DM (AK)} : 5\text{ (Nutzungsdauer in Jahren)} = 30\,000\text{ DM}$
 unangemessene jährliche AfA: $30\,000\text{ DM} \times 60\text{ vH} = 18\,000\text{ DM}$.

Dieser Betrag ist dem Gewinn jährlich wieder hinzuzurechnen (s. Anm. 1652 f.).

Auswirkungen auf Sonder-AfA: Für Sonder-AfA gelten die vorstehenden Ausführungen entsprechend, weil die Sonder-AfA an die Stelle der normalen AfA tritt (BFH v. 23. 11. 88 I R 149/84, BFH/NV 1989 S. 362 zur Sonder-AfA nach dem BerlinFG; s. dazu auch VÖLKER, DStZ 1987 S. 505).

Behandlung von Unterhaltungskosten: Schafft der Stpfl. ein WG an, dessen AK teilweise unangemessen sind, so bedeutet dies nicht, daß auch sämtliche Folgekosten, wie zB Unterhaltungskosten, ebenso teilweise unangemessen und damit insoweit nicht abziehbar sind. Auch insofern gilt der Grundsatz, daß alle Aufwendungen einzeln zu überprüfen sind (s. ausführlich Anm. 1631).

3. Gewinnermittlung bei zum Teil privat veranlaßten und im übrigen zum Teil unangemessenen Aufwendungen 1647

Umstritten ist, wie die Gewinnermittlung vorzunehmen ist, wenn die Aufwendungen zT keine BA sind und die verbleibenden Aufwendungen teilweise dem Abzugsverbot der Nr. 7 unterliegen. Die Streitfrage läuft letztlich darauf hinaus, ob der Anteil der Aufwendungen, für die das Abzugsverbot eingreift, von der im jeweiligen Jahr angesetzten AfA zu berechnen ist oder von der AfA, gemindert um den Anteil der privaten Nutzung. UE ist der letzten Auffassung zu folgen (s. ausführlich Anm. 1132 mit einem Berechnungsbeispiel).

4. Veräußerung von Wirtschaftsgütern 1648

Str. ist die Frage, wie der Veräußerungsgewinn zu berechnen ist, wenn der Stpfl. ein WG veräußert, dessen AHK teilweise unangemessen waren.

Der BFH geht davon aus, daß bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns der Buchwert anzusetzen ist, der sich nach Abzug der vollen AfA von den AHK ergibt (BFH v. 23. 4. 85 VIII R 300/81, BFH/NV 1986 S. 18; v. 12. 12. 73 VIII R 40/69, BStBl. II 1974 S. 207; glA SÖHN in K/S, § 4 Rn. M 100).

In der Literatur wird dem zT entgegengehalten, daß dies eine Benachteiligung des Stpfl. insofern darstelle, als sich die AfA für ihn nicht in voller Höhe gewinnmindernd auswirke, sondern nur in der prozentualen Höhe der angemessenen Aufwendungen, weil der Anteil der unangemessenen Aufwendungen letztlich dem Gewinn wieder hinzugerechnet werde (so WENZIG, StBp. 1979 S. 272, 277; FROST/KAUFMANN in FROTSCHER, § 4 Rn. 336).

Stellungnahme: Entgegen der hier bislang vertretenen Auffassung (Lfg. 90 Anm. 51 b [7]) ist der Rspr. des BFH zuzustimmen. Daß die AfA den Gewinn nicht in vollem Umfang mindert, sondern der unangemessene Teil wieder hinzugerechnet werden muß (s. zur Berechnung Anm. 1646), steht dem Ansatz des

Buchwerts, der sich aus der Differenz zwischen den AHK und der vollen AfA ergibt, nicht entgegen. Denn der Fall ist letztendlich nicht anders zu beurteilen als derjenige, bei dem der Stpfl. ein zum Teil privat genutztes WG veräußert. Auch bei diesem WG ist bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns von den AHK auszugehen, gemindert um die gesamte AfA einschließlich des privaten Anteils. Daß das WG teilweise privat genutzt wird und insofern der Veräußerungsvorgang zT eine nicht stbare private Vermögensverwaltung sein könnte, ist deshalb unbeachtlich, weil das WG ohne Einschränkungen zum BV gehört und mit den vollen AHK anzusetzen ist. Nichts anderes kann bei der Veräußerung eines WG gelten, dessen AHK teilweise unangemessen waren. Auch dieses WG gehört uneingeschränkt zum BV und ist mit den vollen AHK anzusetzen (s. Anm. 1646). Folglich ist auch bei der Ermittlung seines Veräußerungsgewinns vom Buchwert auszugehen. Der unangemessene Anteil der AfA, der letztendlich auf die privaten Motive des Stpfl. oder anderer Personen zurückzuführen ist, ist dabei ebenso ohne Bedeutung, wie ein privat veranlaßter Nutzungsanteil.

1649–1651 Einstweilen frei.

II. Besonderheiten bei den einzelnen Gewinnermittlungsarten

1652 1. Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1

Der Stpfl. muß das Abzugsverbot der Nr. 7 bei seiner Gewinnermittlung berücksichtigen. Im Falle der Bilanzierung bedeutet dies, daß er das WG in seiner Bilanz zwar mit seinen vollen AHK ansetzen muß, weil es ohne Einschränkungen zum BV gehört. Da der unangemessene Teil der Aufwendungen den Gewinn aber nicht mindern darf, hat eine Korrektur in Höhe dieses unangemessenen Teils bei der in die GuV als BA eingehenden AfA durch Zurechnung außerhalb der Bilanz zu erfolgen (BFH v. 23. 4. 85 VIII R 300/81, BFH/NV 1986 S. 18, 20).

1653 2. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3

Bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 kann der Stpfl. als Gewinn den Überschuß der BE über die BA ansetzen.

Ansatz nur des angemessenen Teils: Greift für eine BA teilweise das Abzugsverbot der Nr. 7 ein, so hat der Stpfl. bei seiner Gewinnermittlung nach Abs. 3 als BA nur den angemessenen Teil anzusetzen. Im Unterschied zur Bilanzierung ergibt sich der Gewinn hier nicht aus einem BV-Vergleich, bei dem es darauf ankommt, daß das angeschaffte oder hergestellte WG trotz der teilweise unangemessenen Aufwendungen uneingeschränkt zum BV gehört (s. dazu Anm. 1652). Folglich sind die BA nur in der Höhe anzusetzen, wie sie tatsächlich den Gewinn mindern. Dies ist bei Aufwendungen iSd. Nr. 7 nur in Höhe des angemessenen Teils der Fall (iE glA SCHMIDT/HEINICKE XVIII. § 4 Rn. 491).

Ansatz der vollen Aufwendungen und spätere Hinzurechnung des unangemessenen Teils zum Gewinn vertretbar: Gleichwohl ist es uE auch vertretbar, bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 die Aufwendungen zunächst in voller Höhe (angemessener und unangemessener Teil) als BA anzusetzen und den unangemessenen Teil später wieder dem Gewinn hinzuzurechnen. Diese Ansicht kann sich nämlich auf den Wortlaut des Abs. 3 Satz 1 berufen, wonach die BA anzusetzen sind. BA sind die von dem Abzugsverbot der Nr. 7 erfaßten Aufwen-

dungen jedoch in voller Höhe, wie sich dies schon aus dem Einleitungssatz in Abs. 5 Satz 1 ersehen läßt (vgl. auch Anm. 1608).

Einstweilen frei.

1654

III. Ermittlung der Überschußeinkünfte

1655

Das Abzugsverbot der Nr. 7 ist über die Verweisung in § 9 Abs. 5 auch bei der Ermittlung der Überschußeinkünfte iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 2 anwendbar. Die betroffenen Aufwendungen dürfen nicht als WK abgezogen werden. Das bedeutet, daß der unangemessene Teil der Aufwendungen erst gar nicht in Ansatz gebracht werden darf. Setzt der Stpfl. gleichwohl zunächst die vollen Aufwendungen als WK an, so ist der unangemessene Teil später wieder hinzuzurechnen (zur vergleichbaren Problematik bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3: Anm. 1651).

Einstweilen frei.

1656–1659

D. Einzelfälle unangemessener Aufwendungen

1660

Antiquitäten: Die Anschaffung von Antiquitäten als Büroausstattung kann im Einzelfall angemessen sein, wenn ein gesteigertes Repräsentationsbedürfnis besteht. Allerdings hat der Grad der Berührung der Lebensführung eine besondere Bedeutung, was insbes. bei Antiquitätenliebhabern wesentlich ist (s. dazu Anm. 1624). Im übrigen gelten die zur Büroausstattung allg. entwickelten Grundsätze (s. im einzelnen zu diesem Stichwort).

Betriebskosten: Die Betriebskosten für einen PKW sind nicht schon deshalb als unangemessen anzusehen, weil der AK für den PKW unangemessen waren. Es kommt hier darauf an, ob Kosten in vergleichbarer Höhe auch dann angefallen wären, wenn der Stpfl. ein WG angeschafft hätte, dessen AK nicht teilweise unangemessen gewesen wären (BFH v. 8. 10. 87 IV R 5/85, BStBl. II S. 853, 856; v. 23. 4. 85 VIII R 300/81, BFH/NV 1986 S. 18; H 21 Abs. 12 „Kraftfahrzeug“ EStH 1998).

Bordell: s. Nachtlokal.

Büroausstattung: Anschaffung eines Orientteppichs zum Preis von 23 000 DM und einer Orientbrücke zum Preis von 8 000 DM für einen Büroraum kann angemessen sein

BFH v. 20. 8. 86 I R 80/83, BFH/NV 1987 S. 91 betr. Unternehmensberater; v. 20. 8. 86 I R 29/85, BStBl. II 1987 S. 108 betr. Perserteppich für 22 301 DM und einem Gewinn zwischen 213 000 DM und 306 000 DM; Sächs. FG v. 7. 7. 98, EFG 1999 S. 1662, rkr., betr. Orientteppich zum Preis von 20 000 DM für das Besprechungszimmer einer WP-Sozietät; FG Saarl. v. 14. 2. 86, EFG S. 276, rkr., mit Anm. SAUER, FR 1986 S. 575, betr. Orientteppich für überregional tätige Wirtschaftsprüfersozietät, AK netto 34336 DM; vgl. auch BFH v. 8. 11. 96 VI R 22/96, BFH/NV 1997 S. 341 und WOLFF-DIEPENBROCK, DSStZ 1991 S. 295.

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsort: Keine Unangemessenheit der Aufwendungen für Fahrten zwischen der Erstwohnung und dem Arbeitsort nach einer erfolgten Versetzung, solange noch ein vernünftiger zeitlicher Zusammenhang zu der Versetzung besteht (FG Köln v. 6. 1. 82, EFG S. 461, rkr., betr. einjährige auswärtige Tätigkeit). Keine Unangemessenheit von Aufwendungen für ein Taxi bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (BFH v. 20. 5. 80 VI R 241/77, BStBl. II S. 582).

Flugzeug: Keine Unangemessenheit von Aufwendungen, die ein Stpfl., der Komplementär einer KG, Geschäftsführer zweier weiterer Unternehmen, Präsident eines europäischen Verbandes und Funktionär bei der IHK ist, für ein Flugzeug in Höhe von jährlich zwischen 50 700 DM und 230 000 DM tätigt, sofern er nur mit Hilfe des Flugzeugs seine vielfältigen beruflichen Aufgaben erfüllen kann (FG München v. 22. 3. 88, EFG S. 463, rkr.). Unangemessenheit bejaht für Aufwendungen für ein Flugzeug eines Musikers, der zum einen nicht durch Terminnot gedrängt war, ein Flugzeug zu benutzen, und bei dem zum anderen ein krasses Mißverhältnis zwischen Aufwand und erzielten Einnahmen bestand. Statt dessen Ansatz der Kosten für Flüge mit Linien- oder Chartermaschinen und Fahrten mit Taxis (BFH v. 4. 8. 77 IV R 157/74, BStBl. II 1978 S. 93, 96; s. dazu auch Anm. 1639). Vgl. zur stlichen Behandlung von Flugzeugen auch HEBIG, DStZ 1988 S. 604 und s. zudem unter „Hubschrauber“.

Hubschrauber: Ob die Aufwendungen für die Nutzung eines Hubschraubers durch einen Bauunternehmer unangemessen sind, kann anhand eines Vergleichs zwischen diesen Kosten und dem sich aus der Zeitersparnis ergebenden Unternehmerlohn beurteilt werden (BFH v. 27. 2. 85 I R 20/82, BStBl. II S. 458, 460; H 21 Abs. 12 „Kraftfahrzeug“ EStH 1998); s. auch unter „Flugzeug“.

Incentivereisen: Aufwendungen für Incentivereisen fallen unter den Anwendungsbereich der Nr. 7. Dies zeigt schon ihre Nähe zu den Bewirtungskosten und den Aufwendungen für Beherbergungs- und Unterhaltungseinrichtungen (BFH v. 25. 3. 98 IV B 106/97, BFH/NV S. 958; s. allg. zur Incentivereise HARTMANN, DStR 1997 S. 1061).

Kunstgegenstände: Es gelten die zu Antiquitäten und zur Büroausstattung entwickelten Grundsätze; s. im einzelnen dort.

Loipenspurgerät: Es ist unüblich, daß eine Baufirma ein Loipenspurgerät für 22 700 DM nur deshalb anschafft, um auf diesem ein Schild mit ihrem Firmennamen anzubringen (FG Nürnberg v. 25. 2. 92, EFG S. 411, 412, rkr.).

Nachtlokal: Aufwendungen für Geschäftsfreunde zum Besuch von Nachtlokalen mit Varieté-, Striptease- und anderen Darbietungen sind bereits ihrer Art nach unangemessen, wenn die Aufwendungen in einem offensichtlichen Mißverhältnis zum Wert der verzehrten Speisen und Getränke stehen (BFH v. 16. 2. 90 III R 21/86, BStBl. II S. 575; v. 16. 2. 90 III R 22/86, BFH/NV S. 698).

Orientteppich: s. „Teppich“.

PKW:

Schrifttum: HENERICHS, Die Unangemessenheit von Anschaffungskosten für Kraftfahrzeuge, FR 1984 S. 385; VÖLKER, Unangemessene Aufwendungen für einen PKW und Abzugsbeschränkung, DStZ 1987 S. 505

Häufigster Anwendungsfall der Nr. 7 sind die Anschaffungskosten für Kraftfahrzeuge.

► *Angemessenheit* ist im Regelfall bei der Anschaffung eines serienmäßig hergestellten PKW zu bejahen, selbst wenn es sich um ein Fahrzeug der oberen Preisklasse handelt (BFH v. 13. 11. 87 III R 227/83, BFH/NV 1988 S. 356; s. hierzu auch Anm. 1630). Ansonsten kommt es bei der Prüfung der Angemessenheit in erster Linie auf das Repräsentationsbedürfnis und die Umsatz- und Gewinnsituation des Unternehmens an (vgl. BFH v. 23. 5. 91 V R 108/86, BFH/NV 1992 S. 207: repräsentativer und leistungsfähiger PKW, AK brutto 63 325 DM).

Beispiele aus der Rspr.:

- Lamborghini Countach einer Marketing-Agentur, AK netto 165 506 DM, bei gesteigertem Repräsentationsbedürfnis (FG Hamb. v. 15. 6. 87, EFG S. 543, Rev.);
 - Mercedes 380 SE, AK 58 849 DM im Jahre 1981 (FG München v. 27. 1. 87 VII 265/83, nv., JURIS);
 - Mercedes 450 SE eines Rechtsanwalts, AK 48 471,50 DM im Jahre 1977 (FG Berlin v. 17. 8. 82, EFG 1983 S. 401, rkr.);
 - Mercedes 500 SE, AK 60 800 DM (FG Berlin v. 16. 10. 89, EFG 1990 S. 294, rkr.);
 - Mercedes 500 SEC Coupé, AK 114 259 DM, keine Luxusausstattung und ganz überwiegende betriebliche Nutzung (FG Rhld.-Pf. v. 24. 10. 89, EFG 1990 S. 296, rkr., zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6). Ein besonderes Repräsentationsbedürfnis kann im Einzelfall auch die Anschaffung eines Coupés oder Cabrios rechtfertigen (aA SÖHN in K/S, § 4 Rn. M 120 „Kraftfahrzeug“).
 - Mercedes 500 SEL, AK 80 000 DM, besonderes Repräsentationsbedürfnis (BFH v. 23. 11. 88 I R 149/84, BFH/NV 1989 S. 362);
 - Mercedes 500 SEL, AK 68 755 DM (FG Berlin v. 17. 9. 86 VI 350/84, nv., JURIS);
 - Opel Diplomat, AK brutto 63 325,56 DM, Umsatz 2,9 Mio. DM, Gewinn 600 000 DM (BFH v. 2. 3. 89 IV R 105/86, BFH/NV S. 693);
 - Porsche, AK ca. 75 000 DM, Umsatz ca. 1 Mio. DM (BFH v. 8. 10. 87 IV R 5/85, BStBl. II S. 853).
- *Unangemessenheit* kann sich dann ergeben, wenn kein besonderes Repräsentationsbedürfnis besteht und sich die Anschaffung eines teuren PKW nicht auf den geschäftlichen Erfolg auswirkt (FG Hamb. v. 11. 2. 85, EFG S. 338, rkr.).

Beispiele aus der Rspr.:

- Ferrari eines Steuerbevollmächtigten, AK 170 000 DM, Aufwendungen über 125 000 DM unangemessen (Hess. FG v. 1. 10. 98, EFG 1999 S. 276, rkr.);
- Ferrari eines Geschäftsführers, AK 76 577 DM im Jahre 1975, Aufwendungen über 40 000 DM unangemessen (BFH v. 2. 2. 79 III R 50–51/78, BStBl. II S. 387 zur InvZul.);
- Mercedes 450 SEL, AK netto 79 141 DM im Jahre 1977 (FG Bremen v. 23. 11. 84 I 146/82, nv., JURIS);
- Mercedes 450 SEL, AK 68 729 DM im Jahre 1975, Aufwendungen über 45 000 DM unangemessen (BFH v. 2. 2. 79 III R 89/78, BStBl. II 1980 S. 340 zur InvZul.);
- Mercedes 500 SE eines Facharztes (FG Hamb. v. 11. 2. 85, EFG S. 338);
- Mercedes 500 SEC Coupé im Jahre 1983 (FG Saarl. v. 19. 12. 91 2 K 197/87, nv., JURIS);
- Porsche, AK 133 232 DM im Jahre 1993, Betriebsergebnis zwischen ./.. 19 853 DM und 39 564 DM bis zum Streitjahr, angemessen ist halbe AfA (FG Nürnberg. v. 18. 4. 97 VI 116/96, nv., JURIS);
- Porsche eines Werbeunternehmens, AK ca. 100 000 DM im Jahre 1980, Umsätze von jeweils ca. 1 Mio. DM (Nds. FG v. 16. 6. 89 XIII I 194/86, nv., JURIS);
- Porsche 928S eines beratenden Ingenieurs, Aufwendungen über 50 000 DM im Jahre 1981 unangemessen (FG Rhld.-Pf. v. 18. 4. 85, EFG S. 338, rkr.);
- Rolls Royce, AK netto 189 124 DM (FG Rhld.-Pf. v. 22. 10. 87 3 K 64/87, nv., JURIS);
- Rolls Royce, Aufwendungen über 45 000 DM im Jahre 1977 unangemessen (FG Ba.-Württ. v. 5. 1. 82 2 K 49/80, nv., JURIS).

► *Offengelassen* für Mercedes 500 SE zum Preis von 67 074,86 DM: BFH v. 10. 11. 88 IV R 70/88, BFH/NV 1989 S. 573.

Siehe auch unter „Betriebskosten“.

Reisekosten: s. auch „Incentivereisen“

Teppich: Anschaffung eines Orientteppichs zum Preis von 23 000 DM und einer Orientbrücke zum Preis von 8 000 DM für einen Büroraum kann angemessen sein (BFH v. 20. 8. 86 I R 80/83, BFH/NV 1987 S. 91 betr. Unternehmensberater; v. 20. 8. 86 I R 29/85, BStBl. II 1987 S. 108 betr. Perserteppich für 22 301 DM und einem Gewinn zwischen 213 000 DM und 306 000 DM; Sächs. FG v. 7. 7. 98, EFG 1999 S. 1662, rkr., betr. Orientteppich zum Preis von 20 000 DM für das Besprechungszimmer einer WP-Sozietät; FG Saarl. v. 14. 2. 86, EFG S. 276, rkr., mit Anm. SAUER, FR 1986 S. 575, betr. Orientteppich für überregional tätige Wirtschaftsprüfersozietät, AK netto 34 336 DM; vgl. auch BFH v. 8. 11. 96 VI R 22/96, BFH/NV 1997 S. 341).

1661–1699 Einstweilen frei.

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8

[Abzugsverbot für Geldbußen usw.]

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209)

Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

...

8. von einem Gericht oder einer Behörde im Geltungsbereich dieses Gesetzes oder von Organen der Europäischen Gemeinschaften festgesetzte Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder. ²Daselbe gilt für Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, die in einem berufsgerichtlichen Verfahren erteilt werden, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen. ³Die Rückzahlung von Ausgaben im Sinne der Sätze 1 und 2 darf den Gewinn nicht erhöhen. ⁴Das Abzugsverbot für Geldbußen gilt nicht, soweit der wirtschaftliche Vorteil, der durch den Gesetzesverstoß erlangt wurde, abgeschöpft worden ist, wenn die Steuern vom Einkommen und Ertrag, die auf den wirtschaftlichen Vorteil entfallen, nicht abgezogen worden sind; Satz 3 ist insoweit nicht anzuwenden;

...

Autor: Dr. Carl-Ulrich **Hildesheim**, Richter am FG, Neustadt
Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**,
Vorsitzender Richter am FG, Cottbus

Inhaltsübersicht

| | Anm. | Anm. |
|---|------|--|
| I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 8 | | |
| 1. Rechtsentwicklung | 1700 | |
| 2. Bedeutung | 1706 | |
| 3. Verfassungsmäßigkeit | 1707 | |
| 4. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften | 1711 | |
| II. Abzugsverbot für Geldbußen, Ordnungs- und Verwarnungsgelder (Satz 1) | | |
| 1. Festsetzungsorgane | 1714 | |
| 2. Die vom Abzugsverbot erfassten Sanktionen | | |
| a) Betriebliche Veranlassung | 1718 | |
| b) Geldbußen | 1719 | |
| c) Ordnungsgelder | 1720 | |
| | | d) Verwarnungsgelder 1721 |
| | | 3. Die vom Abzugsverbot nicht erfassten Aufwendungen 1722 |
| | | III. Abzugsverbot für Leistungen zur Erfüllung bestimmter Auflagen und Weisungen (Satz 2) |
| | | IV. Gewinnerhöhungsverbot (Satz 3) |
| | | V. Ausnahmen vom Abzugsverbot: Abschöpfung wirtschaftlicher Vorteile (Satz 4) |
| | | 1. Vorteilsabschöpfung als Voraussetzung für den Betriebsausgabenabzug |
| | | a) Anwendung auf Geldbußen 1728 |

| Anm. | Anm. |
|--|--|
| b) Aufteilung der Geldbußen 1729 | 2. Kein Abzug der auf den wirtschaftlichen Vorteil entfallenden Steuern vom Einkommen oder Ertrag als weitere Voraussetzung für den Betriebsausgabenabzug 1733 |
| c) Aufteilung bei Mehrerlös nach § 38 Abs. 4 GWB aF und nach § 81 Abs. 2 GWB aF 1730 | 3. Gewinnerhöhung bei Rückzahlung abziehbarer Geldbußen (Satz 4 Halbs. 2) 1734 |
| d) Aufteilung nach Neufassung des § 81 GWB . . 1731 | VI. Rechtsfolge der Nr. 8 1735 |
| e) Aufteilung bei EU-Geldbußen 1732 | |

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 8

Schrifttum: BRANDENBERG, Abzug von Geldbußen als Betriebsausgabe, DB 1991, 2103; ANDERS, Die steuerliche Behandlung von Bußgeldbescheiden, Inf. 1991, 169; SALLER, Bußgelder und Geldstrafen als abzugsfähige Betriebsausgaben? – Erstattungszahlungen für übernommene Fahrer-Bußgelder, DStR 1996, 534; FRITSCH, Billigkeitserlass aufgrund rückwirkender Gesetzesänderung (BFH v. 9.1.1997), KFR F. 2 § 227 AO, 2/97, 219; MEURER, Die Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils durch eine Geldbuße, BB 1998, 1238; FUCHS, Rückstellung für Geldbußen, StuB 1999, 1158; SCH, Steuerliche Abzugsverbote (hier: für Geldbußen bei Wettbewerbsverstößen) gelten auch für Rückstellungen, DStR 1999, 1521; ACHENBACH, Die steuerliche Absetzbarkeit mehrererlösbezogener Kartellgeldbußen, BB 2000, 1116; SCHMITZ, Kosten des Strafverfahrens und der Strafverteidigung, StB 2003, 122; HAHN, Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG für Kartellrechtsbuße der EG-Kommission, jurisPR-SteuerR 17/2004 Anm. 3; KIEGLER, Steuerliche Abzugsfähigkeit von EG-Kartellbußen als Betriebsausgaben – Zugleich Anmerkung zu BFH, Beschluss vom 24.3.2004, DStR 2004, 1974; KLEIN/KUHN, Überlegungen zur Abzugsfähigkeit von EG-Geldbußen als Betriebsausgaben, FR 2004, 206; WIESBROCK, Reichweite des Abzugsverbots für Geldbußen nach § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG – Beginn einer Kehrtwende in der Rechtsprechung?, BB 2004, 2119; GRÜTZNER, Zum Abzugsverbot von Geldbußen nach § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG, StuB 2005, 22; ACHENBACH, Anm. zu BGH v. 25.4.2005 – KRB 22/04, NSiZ 2006, 233.

1700 **1. Rechtsentwicklung**

Nach der seit dem Jahr 1939 stRspr. von RFH und BFH waren Geldstrafen wegen krimineller Straftaten und Geldstrafen oder Geldbußen für Verstöße gegen Ordnungswidrigkeiten- oder besondere Betriebsvorschriften als „betriebsfremde Vorgänge“ nicht als BA abziehbar (RFH v. 8.3.1939 – VI 175/39, RSStBl. 1939, 507; v. 28.3.1939 – I 27/39, RSStBl. 1939, 628, und v. 16.10.1941 – III 142/41, nv.). Diese Rspr. gab der BFH im Jahr 1984 für Geldbußen auf (BFH v. 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160, und v. 21.11.1983 – GrS 3/82, BStBl. II 1984, 166).

Gesetz zur Änderung des EStG und KStG v. 25.7.1984 (BGBl. I 1984, 1006; BStBl. I 1984, 401): Der Gesetzgeber reagierte mit dem sog. Geldbußengesetz auf die geänderte Rspr. und verankerte das Abzugsverbot für Geldbußen, Ordnungsgelder usw. erstmals in der neu geschaffenen Nr. 8 (zur Rückwirkung s. Anm. 1707). Das Abzugsverbot galt dabei auch insoweit, als mit der Geldbuße usw. nicht nur ein rechtswidriges oder vorwerfbares Verhalten geahndet, sondern auch ein rechtswidrig erlangter wirtschaftlicher Vorteil (§ 17 Abs. 4 OWiG) oder ein durch die Tat erlangter Mehrerlös (§ 38 Abs. 4 GWB) abgeschöpft werden sollte (BTDrucks. 10/1989, 4; BTDrucks. 10/1314, 5). Nr. 8 war nach § 52

Abs. 3a auch für VZ vor 1984 anzuwenden (zur grds. Ablehnung von Billigkeitsmaßnahmen wegen der Rückwirkung s. BFH v. 9.1.1997 – IV R 5/96, BStBl. II 1997, 353; OFD Kiel v. 13.9.1992, StEK EStG § 4 BetrAusg. Nr. 394 = DB 1992, 2320; FRITSCH, KFR F. 2 § 227 AO, 2/97, 219).

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Das Abzugsverbot für Geldbußen, mit denen der durch den Gesetzesverstoß erlangte wirtschaftliche Vorteil abgeschöpft werden soll, wurde in der Weise eingeschränkt, dass der Abschöpfungsteil der Geldbuße dann als BA abgezogen werden kann, wenn die hierauf entfallenden Steuern vom Einkommen und Ertrag bei der Festsetzung der Geldbuße nicht berücksichtigt worden sind (Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4; zu den tatbestandlichen Voraussetzungen und zum zeitlichen Anwendungsbereich der Norm s. Anm. 1728–1734). Damit reagierte der Gesetzgeber auf die Entscheidung des BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4, 5, 6, 7/87 (BStBl. II 1990, 483); s. dazu Anm. 1707.

Einstweilen frei.

1701–1705

2. Bedeutung

1706

Mit der Subsumtion unter § 4 Abs. 5 Satz 1 („die folgenden Betriebsausgaben“) ist klargestellt, dass die Geldbußen, Ordnungsgelder usw. begrifflich BA sein müssen (s. Anm. 1128 und 1708).

BFH v. 28.11.1991 – IV R 122/90, BStBl. II 1992, 342; LBP/NACKE, §§ 4, 5 Rn. 1663; FREUNDLIEB, FR 1988, 219; KSM/SÖHN, § 4 Rn. F 11, F 12 und N 23; der gegenteiligen Auffassung von FICHELTMANN, FR 1974, 454, steht der eindeutige Gesetzeswortlaut entgegen.

Satz 1: Würde man den BA-Abzug der in Satz 1 genannten Geldbußen usw. zulassen, würde dies deren Wirkungsweise beeinträchtigen, die schließlich (auch) einen repressiven Charakter haben (s. Anm. 1719). Dies will Nr. 8 verhindern. Dieser Zweck zeigt sich auch dadurch, dass nach Satz 4 im Fall der Abschöpfung der Abschöpfungsteil der Geldbuße dann als BA abgezogen werden kann, wenn die hierauf entfallenden Steuern vom Einkommen und Ertrag bei der Festsetzung der Geldbuße nicht berücksichtigt worden sind (s. dazu Anm. 1733).

Satz 2 betrifft zwar keine Strafen oder strafähnliche Sanktionen, weil die dort genannten Leistungen kein Unwerturteil über den Täter enthalten. Sie beinhalten aber gleichwohl ein der Geldstrafe vergleichbares Übel, das die Verhängung einer Strafe (bzw. Buße) entbehrlich macht, zumal etwa die Geldauflage ähnlich einer Geldstrafe bemessen wird. Dies rechtfertigt in gleichem Maße ein Abzugsverbot (BFH v. 6.2.1986 – IV R 206/84, BFH/NV 1987, 492, und v. 14.4.1986 – IV R 260/84, BStBl. II 1986, 518, beide zur Geldauflage nach § 153a StPO).

Satz 3 betrifft die Rückzahlung von nicht als BA abziehbaren Geldbußen, Ordnungsgeldern, Verwarnungsgeldern oder Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen. Wenn der Stpfl. die ursprünglichen Aufwendungen nicht als BA abziehen durfte, dann ist es systematisch zwingend, die Rückzahlungen auch nicht als BE zu erfassen.

► *Sicherstellung der Gewinnneutralität:* Auf diese Weise wird erreicht, dass nicht nur die Zahlung, sondern auch die Rückzahlung einer Geldbuße usw. gewinnneutral ist (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 10/1634, 9 f.; vgl. auch BFH v. 19.2.1982 – VI R 31/78, BStBl. II 1982, 467). Denn ohne eine ausdrückliche Regelung würde die Rückzahlung einer Geldbuße usw. nach der zutr. Rspr. des BFH den stpfl. Gewinn erhöhen, da es keinen Grundsatz des EStRechts gibt, wonach Einnahmen, die mit nicht abziehbaren Ausgaben in wirtschaftlichem Zusam-

menhang stehen, bei der Einkunftsermittlung außer Ansatz bleiben; dies kann auch nicht im Umkehrschluss aus § 3c gefolgert werden (BFH v. 28.5.1968 – IV R 65/67, BStBl. II 1968, 581).

► *Praktische Bedeutung* hat Satz 3 vor allem für EG-Geldbußen, bei denen eine Vollstreckung bereits vor Rechtskraft der Entscheidung erfolgen kann (vgl. Bericht des FinAussch., BTDrucks. 10/1634, 10; BORDEWIN, FR 1984, 409). Demgegenüber sind Bußgeldbescheide nach § 89 OWiG erst dann vollstreckbar, wenn sie rechtskräftig geworden sind. Satz 3 kann daher hier allenfalls dann zum Tragen kommen, wenn eine Wiederaufnahme des Verfahrens zugunsten des Betroffenen nach § 85 OWiG, §§ 359–373a StPO zum Erfolg führt (Einzelheiten bei GÖHLER, OWiG, 14. Aufl. 2006, § 85 Rn. 6 ff.). Zum Sonderfall der Aufhebung des Bußgeldbescheids im Strafverfahren s. § 86 Abs. 2 OWiG.

Auslegung der Nr. 8: Da insbes. Satz 1 eine Abweichung vom sog. Nettoprinzip als Ausdruck des allgemeinen Leistungsfähigkeitsprinzips beinhaltet, ist die Norm als Ausnahmevorschrift eng auszulegen (BFH v. 9.6.1999 – I R 100/97, BStBl. II 1999, 658).

1707 3. Verfassungsmäßigkeit

Nr. 8 verletzt weder Art. 3 Abs. 1 noch Art. 20 Abs. 3 GG (vgl. auch BFH v. 20.6.1990 – I R 73/88, BFH/NV 1991, 32).

Abzugsverbot bei Abschöpfung rechtswidrig erlangter Vorteile und Mehrerlöse: Seit Inkrafttreten des Satzes 4 bestehen die diesbezüglichen verfassungsrechtl. Bedenken nicht mehr.

Vor Inkrafttreten der Regelung des Satzes 4 verstieß Nr. 8 nach Auffassung des BFH insofern gegen Art. 3 Abs. 1 und 20 Abs. 3 GG, als das Abzugsverbot auch insoweit eingreife, als mit der Geldbuße usw. ein rechtswidrig erlangter wirtschaftlicher Vorteil oder ein durch die Tat erlangter Mehrerlös abgeschöpft werde (s. Vorlagenschluss an das BVerfG des BFH v. 21.10.1986 – VIII R 1/85, BStBl. II 1987, 212; zur diesbezüglichen damaligen Rechtslage s. Anm. 1701). Dem folgte das BVerfG zwar nicht unmittelbar, legte in BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4, 5, 6, 7/87 (BStBl. II 1990, 483) aber fest, dass mit dem verfassungsrechtl. Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit weder eine Regelung vereinbar sei, die dem Täter seinen Gewinn sowohl unter ordnungswidrigkeitsrechtl. als auch unter stl. Gesichtspunkten voll belasse, noch eine Regelung, welche die vollständige Abschöpfung nach ordnungswidrigkeitsrechtl. Grundsätzen mit einer zusätzlichen stl. Belastung verbinde. Es sei aber Sache des Gesetzgebers, darüber zu entscheiden, ob dem im Verfahren nach dem OWiG oder im Verfahren nach dem EStG Rechnung getragen werden solle. Dies nahm der Gesetzgeber zum Anlass, Satz 4 zu schaffen (s. zur Motivation, dies im EStG nachzuvollziehen, BTDrucks. 12/1506, 168).

Rückwirkung: Nr. 8 war nach § 52 Abs. 3a EStG 1984 auch für VZ vor 1984 anzuwenden. Dies war nach der Rspr. verfassungsgemäß (BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4,5,6,7/87, BStBl. II 1990, 483, B.II.1.; BFH v. 24.7.1990 – VIII R 194/84, BStBl. II 1992, 508; FG Rhld.-Pf. v. 23.10.1984, EFG 1985, 111, rkr.), hat abgesehen davon wegen des Zeitablaufs aber auch keine praktische Relevanz mehr (s. aber BFH v. 9.1.1997 – IV R 5/96, BStBl. II 1997, 353 betr. Billigkeitserlass).

Beschränkung des Abzugsverbots auf von einem deutschen Gericht oder einer deutschen Behörde verhängte Geldbußen: LANG (StuW 1985, 10 [23 f.]) sieht darüber hinaus einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG darin, dass Nr. 8 auf solche Geldbußen usw. beschränkt ist, die von einem Gericht oder einer Behörde im Geltungsbereich dieses Gesetzes festgesetzt worden sind (s. Anm. 1714). Vor allem bei außereuropäischen Geldstrafen könne der Rechtscharakter des Unwerturteils nach deutscher Ansicht zweifelhaft sein, so dass die Frage zu stellen sei, ob die im Ausland verhängte Geldleistung Geld*strafe* oder

Geldbuße sei. Dies ist aber eine Subsumtion im Einzelfall, die uE nicht zu einer Willkür der vom Gesetzgeber vorgenommenen Differenzierung führt (glA BORDEWIN, FR 1984, 405 [408]; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 881).

Nichtabziehbarkeit der vom EuGH verhängten Geldbußen: s. zur Verfassungsmäßigkeit FG Bremen v. 18.11.1988, EFG 1989, 185, rkr.

Einstweilen frei.

1708–1710

4. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften

1711

Geltungsbereich: Nr. 8 gilt unmittelbar für Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 1 und seit dem StÄndG 1992 v. 25.2.1992 sinngemäß für Überschusseinkünfte, § 9 Abs. 5 (BFH v. 9.12.2003 – VI R 35/96, BStBl. II 2004, 641).

Zum persönlichen Geltungsbereich der Norm s. Anm. 1109.

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

► § 10, § 12 Nr. 1 und § 33: Aus dem Umstand, dass die Aufwendungen iSd. Nr. 8 BA sein müssen, ergeben sich folgende Schlussfolgerungen für das Verhältnis zu anderen Vorschriften:

▷ Als BA iSv. Nr. 8 qualifizierte Geldbußen, Ordnungsgelder usw. können nicht als SA, agB oder Entnahmen behandelt werden.

▷ Nicht in den Anwendungsbereich der Nr. 8 fallen als nicht abziehbare Private Ausgaben ausschließlich privat veranlasste Geldbußen, Ordnungsgelder usw. Nach § 4 Abs. 5 Satz 3 bleibt § 12 Nr. 1 unberührt.

▷ Von daher gilt dasselbe Ergebnis für nicht abziehbare Mischaufwendungen.

► § 12 Nr. 4 EStG und § 10 Nr. 3 KStG: Ergänzt wird Nr. 8 durch § 12 Nr. 4, die wie Nr. 8 durch das Geldbußengesetz v. 25.7.1984 (s. Anm. 1701) eingefügt worden ist und nach § 52 Abs. 3a EStG 1984 auch für VZ vor 1983 anzuwenden war, soweit StBescheide noch nicht bestandskräftig waren oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung standen. § 12 Nr. 4 gilt für in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen, weiterhin für sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtl. Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, und schließlich für Leistungen zur Erfüllung von Auflagen und Weisungen, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen. Nach überwiegender Auffassung stellt die Vorschrift keine materielle Rechtsänderung dar, sondern lediglich eine gesetzliche Klarstellung der bisher geltenden Rechtslage (BFH v. 22.7.1986 – VIII R 93/85, BStBl. II 1986, 845; Einzelheiten s. § 12 Anm. 106). Im Gegensatz zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 ist hier nicht vorausgesetzt, dass die Geldstrafe von einem deutschen Gericht verhängt sein muss; auch die von einem ausländ. Gericht verhängten Geldstrafen usw. sind daher grds. nicht abziehbar (zu den Ausnahmen BFH v. 31.7.1991 – VIII R 89/86, BStBl. II 1992, 85). Das gilt nur dann nicht, wenn die von dem ausländ. Gericht festgesetzte Geldstrafe wesentlichen Grundsätzen der deutschen Rechtsordnung (*ordre public*) widerspricht (BFH v. 31.7.1991 – VIII R 89/86, BStBl. II 1992, 85). Rechtssystematisch hätte die Regelung des § 12 Nr. 4 zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 und § 9 Abs. 5 gehört (SCHMIDT/DRENSECK XXVI, § 12 Rn. 55).

Weiterhin ergänzt wird § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG durch § 10 Nr. 3 KStG, die mit § 12 Nr. 4 EStG wörtlich übereinstimmt und ebenfalls durch das Geldbußengesetz v. 25.7.1994 eingefügt wurde.

► § 3c: s. Anm. 1725.

Einstweilen frei.

1712–1713

II. Abzugsverbot für Geldbußen, Ordnungs- und Verwarnungsgelder (Satz 1)

1714 1. Festsetzungsgorgane

Deutsches Gericht oder deutsche Behörde: Das Abzugsverbot gilt nur für Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder, die „von einem Gericht oder einer Behörde im Geltungsbereich dieses Gesetzes“ festgesetzt worden sind, also nicht für im Ausland verhängte Geldbußen usw. (zur Ausnahme für EG-Geldbußen s.u. „Organ der Europäischen Gemeinschaften“). Die unterschiedliche Behandlung von ausländ. Geldstrafen einerseits und ausländ. Geldbußen andererseits ist damit begründet worden, dass Kriminalstrafen ein stärkeres Unwerturteil beinhalten als Geldbußen. Hinzu kommt das Moment der Verwaltungsvereinfachung. Der FinAussch. des Deutschen Bundestags hat dazu ausgeführt (BTDrucks. 10/1634, 9):

„Ermittlungen zum Rechtscharakter ausländischer geldlicher Sanktionen unterhalb der Schwelle des kriminellen Unrechts würden die Verwaltungen überfordern. Wegen des mit einer Geldstrafe für kriminelles Unrecht verbundenen qualifizierten Unwerturteils erscheint es dem Ausschuss nicht willkürlich, wenn hinsichtlich der Geldbußen die Schwierigkeiten der Praxis bei der Aussonderung vergleichbarer ausländischer Sanktionen den Ausschlag geben.“

In diesem Zusammenhang weist LANG (StuW 1985, 10 [23 f.]) nicht ganz zu Unrecht darauf hin, dass bei ausländ., vor allem außereuropäischen Geldstrafen der Rechtscharakter des Unwerturteils nach deutscher Ansicht zweifelhaft sein kann, maW die Frage zu stellen sein wird, ob die im Ausland verhängte Geldleistung *Geldstrafe* oder *Geldbuße* ist. Dies ist im jeweiligen Einzelfall zu werten, so dass uE die verfassungsrechtl. Bedenken von LANG nicht durchgreifen.

Organ der Europäischen Gemeinschaften: Das Abzugsverbot gilt ferner für diejenigen „ausländischen“ Geldbußen usw., die von Organen der Europäischen Gemeinschaften (jetzt: Europäische Union) festgesetzt worden sind. Soweit es sich um Nebenfolgen vermögensrechtl. Art (vgl. Anm. 1723) handelt, ist auch hier die Abziehbarkeit nicht ausgeschlossen. Eine weitergehende Differenzierung ist „im Hinblick auf mögliche Berufungsfälle und kaum lösbare Probleme bei unterschiedlicher Charakterisierung von Geldbußen“ abgelehnt worden (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 10/1634, 9; auch BORDEWIN, FR 1984, 405 [409]).

► *Organe der Europäischen Union* sind nach Art. 4 EGV das Europäische Parlament, der Rat, die Kommission, der Gerichtshof und der Rechnungshof.

► *EU-Sanktionen* sind insbes. Geldbußen nach Art. 85, 86, 87 Abs. 2 EGV iVm. Art. 15 Abs. 2 VO Nr. 17 des Rates v. 6.2.1962 (Kartell-VO) und nach Art. 47, 58, 59, 64–66 des Vertrags über die Gründung der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl (EGKS-Vertrag; vgl. R 4.13 Abs. 1 Satz 3 EStR 2005).

Zur Verfassungsmäßigkeit der Nichtabziehbarkeit der vom EuGH verhängten Geldbußen s. FG Bremen v. 18.11.1988, EFG 1989, 185, rkr.

1715–1717 Einstweilen frei.

2. Die vom Abzugsverbot erfassten Sanktionen

1718 a) Betriebliche Veranlassung

Nr. 8 erfasst tatbestandlich nur solche geldlichen Sanktionen, die betrieblich bzw. beruflich veranlasst sind, also objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind (DÖLLERER, BB 1984, 545

[547]). Dies ist der Fall, wenn die Tat, derentwegen die Sanktion verhängt wird, betrieblich veranlasst ist, so etwa bei einem Verstoß gegen Auflagen der Kartellbehörde (§ 38 Abs. 2 Nr. 2 GWB; weitere Beispiele dort in § 38 GWB). Auch bei Fahrlässigkeitsdelikten (etwa der Ordnungswidrigkeit der leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 AO oder der nicht vorsätzlich begangenen Steuergefährdung nach § 379 AO) kann eine betrieblich veranlasste Tat vorliegen. Ob der Tat ein Verschulden oder moralisch vorwerfbares Verhalten zugrunde liegt, ist für die Beurteilung der betrieblichen Veranlassung unerheblich (glA KSM/SÖHN, § 4 Rn. N 24).

b) Geldbußen

1719

Die Geldbuße ist ihrem Wesen nach eine Unrechtsfolge für eine tatbestandsmäßige, rechtswidrige und vorwerfbare Handlung (BFH v. 6.4.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536). Sie hat daher repressiven Charakter – ohne aber „echte“ Strafe zu sein, weil ihr das mit der Kriminalstrafe notwendigerweise verbundene Unwerturteil fehlt. Charakteristisch für Geldbußen ist mithin, dass sie rechtswidrige und vorwerfbare Handlungen ahnden, die nur Ordnungs(Verwaltungs-)unrecht darstellen und keinen kriminellen Gehalt haben (BFH v. 6.6.2000 – IV R 31/99, BStBl. II 2001, 536). Sie soll helfen, eine bestimmte Ordnung durchzusetzen. Daneben dient die Geldbuße aber auch der Gewinnabschöpfung und der Vorbeugung unlauteren Gewinnstrebens bei einer wirtschaftlichen Betätigung (GÖHLER aaO, Vor § 1 Rn. 9 mwN; SÖFFING, StbJb. 1988/89, 121 f.). Sie hat mithin eine doppelte Funktion. Von daher ist im Einzelfall ggf. dem Umstand Rechnung zu tragen, dass Nebenfolgen vermögensrechtl. Art der Ordnungswidrigkeit nicht zu den Geldbußen rechnen (Einzelheiten s. Anm. 1723).

Beispiele: Zu den Geldbußen rechnen alle Sanktionen, die nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland so bezeichnet sind, insbes. nach dem Ordnungswidrigkeitenrecht einschließlich der nach § 30 OWiG vorgesehenen Geldbußen gegen juristische Personen, ferner Geldbußen nach den Disziplinargesetzen des Bundes (BDO) und der Länder sowie den berufsrechtl. Gesetzen wie etwa BRAO, BNotO, WiPrO, StBerG, PatAnwO. Vgl. auch die Begründung zum RegE, BTDrucks. 10/1189, 4.

Darüber hinaus sind Geldbußen in zahlreichen Einzelgesetzen vorgesehen, so zB in § 39 GWB, §§ 2–6 Wirtschaftsstrafgesetz 1954, §§ 1, 2 des Gesetz zur Bekämpfung der Schwarzarbeit, § 62 Bundesimmissionsschutzgesetz. Schließlich werden auch von den Organen der EU Geldbußen verhängt (vgl. Anm. 1715).

Zu den in Einzelgesetzen geregelten geldbußenbewehrten Ordnungswidrigkeiten gehören auch die Geldbußen wegen Steuerordnungswidrigkeiten gem. § 377 ff. AO im Zusammenhang mit Betriebssteuern (wie hier KSM/SÖHN, § 4 Rn. N 35).

c) Ordnungsgelder

1720

Ordnungsgelder sind die nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland so bezeichneten Unrechtsfolgen, die namentlich in den Verfahrensordnungen oder in verfahrensrechtl. Vorschriften anderer Gesetze vorgesehen sind, zB die Ordnungsgelder gegen einen geladenen Zeugen wegen Verletzung der Pflicht zum Erscheinen (§ 380 ZPO, § 59 StPO), wegen Verstoßes gegen ein Unterlassungsurteil nach §§ 890 ff. ZPO, wegen unzulässigen Firmengebrauchs gem. § 37 HGB, gegen die persönlich geladene, aber nicht erschienene Partei (§ 141 ZPO). Erfasst werden auch die Kosten, die mit einer Ordnungshaft verbunden sind (TANZER, wistra 1984, 159 [163]). Zum Ganzen vgl. auch R 4.13 Abs. 4 Satz 1 EStR 2005.

Kein Abzugsverbot für Zwangsgelder: Ihrem Sinn und Zweck nach sind Ordnungsgelder den Geldbußen vergleichbare Rechtsnachteile, so dass das Abzugsverbot gerechtfertigt ist (BFH v. 18.5.1972 – IV R 122/68, BStBl. II 1982, 623). Von daher fallen Zwangsgelder nicht unter das Abzugsverbot, da sie im Gegensatz zu Geldbußen und Ordnungsgeldern als (bloße) Beugemittel zur Erzwingung einer Handlung verhängt werden (s. dazu auch BTDrucks. 10/1370, zu 1., und R 4.13 Abs. 4 Satz 2 EStR 2005).

1721 d) Verwarnungsgelder

Verwarnungsgelder sind namentlich die in § 56 OWiG so bezeichneten geldlichen Einbußen, die dem Betroffenen aus Anlass einer geringfügigen Ordnungswidrigkeit mit seinem Einverständnis (vgl. § 56 Abs. 2 OWiG) auferlegt werden, um der Verwarnung Nachdruck zu verleihen (RegE BTDrucks. 10/1189, 5; R 4.13 Abs. 5 EStR 2005), so zB Verwarnungsgelder nach § 27 StVG iVm. § 24 StVG, § 49 StVO wegen einer Verkehrsordnungswidrigkeit (zur Abziehbarkeit demgegenüber von Zwangsgeldern s. Anm. 1720).

1722 3. Die vom Abzugsverbot nicht erfassten Aufwendungen

Die dem Abzugsverbot unterliegenden Geldbußen usw. sind in Satz 1 abschließend aufgezählt (zur engen Auslegung der Norm s. Anm. 1706). Folglich gilt das Abzugsverbot nicht

- ▷ für Geldbußen usw., die von einem ausländ. Gericht oder von einer ausländ. Behörde festgesetzt worden sind (vgl. auch Anm. 1711).
- ▷ für Nebenfolgen vermögensrechtl. Art nach dem OWiG oder mit ahndungsähnlichem Charakter. Nebenfolgen vermögensrechtl. Art sind zB die Abführung des Mehrerlöses nach § 8 Wirtschaftsstrafgesetz 1952, die Einziehung nach § 22 OWiG oder der Verfall gem. § 29a OWiG (vgl. R 4.13 Abs. 1 Satz 3 EStR 2005). Einen ahndungsähnlichen Charakter hat zB die Einziehung nach § 22 OWiG. Diese Nebenfolgen sind ausdrücklich wegen ihrer schwierigen Abgrenzung aus Praktikabilitätsgesichtspunkten nicht in das Abzugsverbot der Nr. 8 einbezogen worden (vgl. BTDrucks. 10/1189, 4f.; BTDrucks. 10/1314, 5f.). Zur Abgrenzung zu Geldbußen iSv. Satz 4 s. Anm. 1731.
- ▷ für den Verfall von Gegenständen und von Tatentgelten nach § 73 StGB; sie können als BA in Ansatz gebracht werden, da sie in erster Linie dem Ausgleich von rechtswidrig erlangten Vermögensvorteilen dienen und mithin ohne Strafcharakter sind (H 12.3 EStH 2006). Anders aber die Einziehung von Gegenständen im strafrechtl. Verfahren; wegen des überwiegenden Strafcharakters entfällt ihr Abzug bereits nach § 12 Nr. 4,
- ▷ Kosten der Strafverteidigung – auch bei vorsätzlich begangenen Straftaten; ein BA-Abzug ist aber nur möglich, wenn sie in ursächlichem Zusammenhang mit einem betrieblichen Vorgang stehen (BFH v. 12.6.2002 – XI R 35/01, BFH/NV 2002, 1441). Insoweit trägt der Stpfl. die objektive Beweislast (BFH v. 21.6.1989 – X R 20/88, BStBl. II 1989, 831; zur Aufteilung der Kosten der Strafverteidigung BFH v. 13.12.1994 – VIII R 34/93, BStBl. II 1995, 457),
- ▷ Gerichtskosten (zu Kosten des Rechtsstreits vor dem EuGH FG Bremen v. 18.11.1988, EFG 1989, 185, aufgeh. durch BFH v. 12.2.1992 – XI R 41/89, nv. aus verfahrensrechtl. Gründen) und Zwangsgelder (zB nach § 888 ZPO, § 14 HGB, § 407 AktG oder § 79 GmbHG, näher dazu Anm. 1720),

- ▷ Leistungen zur Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens (§ 153a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StPO); sie können als BA berücksichtigt werden,
- ▷ für die Haftung für fremde Steuerschulden (BFH v. 9.12.2003 – VI R 35/96, BStBl. II 2004, 641).

III. Abzugsverbot für Leistungen zur Erfüllung bestimmter Auflagen und Weisungen (Satz 2)

1723

Satz 2 dehnt das Abzugsverbot des Satzes 1 auch auf Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, die in einem berufsgerichtlichen Verfahren ergehen, aus („dasselbe gilt“) und schränkt es wieder ein, „soweit“ diese Sanktionen der Schadenswiedergutmachung dienen (zum Zweck s. Anm. 1706).

Satz 2 erfasst Auflagen und Weisungen im Zusammenhang mit der Verfahrenseinstellung oder dem vorläufigen Absehen von der Anklage im Rahmen von berufsgerichtlichen Verfahren (zB § 116 BRAO, § 135 StBerG, § 127 WPO). Dies geschieht über den in diesen Verfahren analog anwendbaren § 153a Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 StPO durch Zahlung zugunsten einer gemeinnützigen Einrichtung oder der Staatskasse oder durch Erbringen sonstiger gemeinnütziger Leistungen. Dabei ist aber stets zu prüfen, ob die Leistungen nicht der Wiedergutmachung des verursachten Schadens dienen (s.o. zur Schadenswiedergutmachung). Eine solche Auflage wird nach (dem hier analog anwendbaren) § 153a Abs. 1 Nr. 1 StPO erteilt.

Zu Nebenfolgen vermögensrechtlicher Art oder mit ahndungsähnlichem Charakter s. Anm. 1722).

Einstweilen frei.

1724

IV. Gewinnerhöhungsverbot (Satz 3)

1725

Nach Satz 3 darf die Rückzahlung von Ausgaben iSd. Sätze 1 und 2 den Gewinn nicht erhöhen (zur Bedeutung s. Anm. 1706).

Als Rückzahlung iSd. Norm ist bei Geldbußen die Rückzahlung durch die öffentliche Kasse anzusehen, der die Geldbuße zugeflossen ist. Dies wird der Regelfall sein. Im Übrigen ist maßgebend, dass die Rückzahlung von dem Gläubiger der Geldbuße usw. vorgenommen wird. Keine Rückzahlung liegt daher nach hM vor, wenn ein Dritter dem Bußgeldschuldner den Bußgeldbetrag ganz oder teilweise erstattet (BORDEWIN, FR 1984, 405 [409]; KSM/SÖHN, § 4 Rn. N 89).

Rückzahlung bei Aufwendungen nach Satz 4: Stsystematisch ebenfalls folgerichtig findet Satz 3 keine Anwendung, soweit die Einschränkung des Abzugsverbots nach Satz 4 gilt. Gem. Satz 4 Halbs. 2 führt also die Rückzahlung in diesem Fall zur Gewinnerhöhung (Einzelheiten s. Anm. 1733).

Einstweilen frei.

1726–1727

**V. Ausnahmen vom Abzugsverbot:
Abschöpfung wirtschaftlicher Vorteile (Satz 4)**

1. Vorteilsabschöpfung als Voraussetzung für den Betriebsausgabenabzug

1728 a) Anwendung auf Geldbußen

Nach Satz 4 gilt das Abzugsverbot nicht, wenn der durch den Gesetzesverstoß erlangte wirtschaftliche Vorteil abgeschöpft worden ist (zur weiteren Voraussetzung des Abzugs der hierauf entfallende Steuer vom Einkommen oder Ertrag s. Anm. 1733). Die Regelung ist nur auf Geldbußen anzuwenden. Von diesen zu unterscheiden sind die Nebenfolgen vermögensrechtl. Art, die von Satz 4 nicht erfasst werden. Bei den Nebenfolgen vermögensrechtl. Art handelt es sich um die selbstständige Abführung des Mehrerlöses ohne Sanktionscharakter (BFH v. 21.10.1986 – VIII R 1/85, BStBl. II 1987, 212; s. dazu auch Anm. 1722). Für die Nebenfolgen vermögensrechtl. Art galt das Abzugsverbot auch schon vor StÄndG 1992 nicht (vgl. R 25 Abs. 3 Satz 3 EStR 1990). Demgegenüber zeichnen sich die Geldbußen durch ihren Sanktionscharakter aus. Schöpfen sie darüber hinaus auch einen rechtswidrig erlangten wirtschaftlichen Vorteil (§ 17 Abs. 4 OWiG) oder – so die bisher hM – den durch die Tat erlangten Mehrerlös (§ 38 Abs. 4 GWB) ab, so ist der Anwendungsbereich des Satzes 4 eröffnet.

1729 b) Aufteilung der Geldbußen

Geldbußen haben idR einen repressiven Charakter, dienen gleichzeitig aber auch der Gewinnabschöpfung und der Vorbeugung unlauteren Gewinnstrebens bei einer wirtschaftlichen Betätigung. Die Geldbuße ist bezogen auf den abschöpfenden Teil „nur der Form nach Sanktion“ (BFH v. 21.10.1986 – VIII R 1/85, BFH/NV 1987, 152; v. 9.6.1999 – I R 100/97, BStBl. II 1999, 658).

S. zu dieser Doppelfunktion insbes. § 17 Abs. 4 Satz 1 OWiG (§ 13 Abs. 4 Satz 1 OWiG aF), an den § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 wegen des Verwendung des Begriffs „wirtschaftlicher Vorteil“ anschließt (BFH v. 9.6.1999 – I R 100/97, BStBl. II 1999, 658); wenn das gesetzliche Höchstmaß nicht ausreicht, den wirtschaftlichen Vorteil, den der Täter aus der Ordnungswidrigkeit gezogen hat, zu übersteigen, so kann dieses Höchstmaß überschritten werden. Auch einer Geldbuße nach § 81 GWB kommt regelmäßig eine Doppelfunktion zu, da sie je nach Anwendungsfall aus einem abschöpfenden und einem rein sanktionierenden Anteil zu einer äußerlich einheitlichen Geldbuße zusammengesetzt ist (FG München v. 23.10.2003, EFG 2004, 212, aufgeh. durch BFH v. 24.3.2004 – I B 203/03, nv.).

Wegen dieses Doppelcharakters der Geldbußen ist grds. eine Aufteilung erforderlich. Aufzuteilen ist in den Betrag, der auf die Ahndung der rechtswidrigen und vorwerfbareren Handlung entfällt, und denjenigen, mit dem der rechtswidrig erlangte wirtschaftliche Vorteil abgeschöpft worden ist (R 4.13 Abs. 3 Sätze 1 und 2 EStR 2005). Eine Geldbuße ohne Ahndungsteil ist nicht vorstellbar (so auch FG Münster v. 21.7.1997, EFG 1997, 1422, best. durch BFH v. 9.6.1999 – I R 100/97, BStBl. II 1999, 658).

1730 c) Aufteilung bei Mehrerlös nach § 38 Abs. 4 GWB aF und nach § 81 Abs. 2 GWB aF

Nach § 38 Abs. 4 GWB in der bis zum 26.8.1998 geltenden Fassung und nach § 81 Abs. 2 GWB in der anschließend bis zum 13.7.2005 geltenden Fassung konnte eine Ordnungswidrigkeit mit einer Geldbuße bis zu 500 000 €, über diesen Betrag hinaus bis zur dreifachen Höhe des durch die Zuwiderhandlung

erlangten Mehrerlöses geahndet werden (zur Neufassung des § 81 GWB s. Anm. 1733). Fraglich war dabei, ob dieser Mehrerlös grds. ein wirtschaftlicher Vorteil iSv. Satz 4 ist.

BFH v. 9.6.1999 – I R 100/97 (BStBl. II 1999, 658) hat dies zwar verneint. Beide Größen weisen nach seiner Auffassung jedoch so enge Bezugspunkte zu einander auf, dass die kartellrechtl. vorgesehene Abschöpfung eines „Mehrerlöses“ idR zugleich als Abschöpfung des „wirtschaftlichen Vorteils“ anzusehen ist.

S. dazu auch SCH, DStR 1999, 1521 [1523] mit dem zutreffenden Hinweis, dass dies streng genommen sogar den Abzug der Buße im vollen Umfang zur Folge haben kann, wenn diese die abgeschöpften wirtschaftlichen Vorteile insgesamt nicht überschreitet.

Um aber dem Ahndungsteil Geltung zu verschaffen, bleibt nach Auffassung des BFH die Abziehbarkeit nur insoweit erhalten, als die regulären gesetzlichen Höchstbeträge der Bußgeldbemessung (also nicht jene um die Mehrerlöse erhöhten Höchstbeträge) überschritten werden. So bleibt ein nicht abziehbarer Ahndungsteil immer erhalten.

AA der Kartellsenat des BGH, nach dessen Meinung der Mehrerlös keine von der Geldbuße abtrennbare, wertneutrale Abschöpfungsmaßnahme ohne Sanktionscharakter ist, sondern ein Gesichtspunkt für die Zumessung der Geldbuße (vgl. die Wiedergabe der Stellungnahme des Kartellsenats im Beschl. des BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4, 5, 6, 7/87, BStBl. II 1990, 483 [485f.]). So auch FG Ba.-Württ. v. 12.1.1996, EFG 1996, 530, rkr., und FG Ba.-Württ. v. 24.4.1997, EFG 1997, 1300, rkr., für die Rechtslage nach der Gesetzesänderung durch das StÄndG 1992.

Stellungnahme: Die Auffassung des BFH ist bei wirtschaftlicher Betrachtung durchaus nachvollziehbar, weil durch die Einbeziehung des Bemessungsfaktors „Mehrerlös“ im Ergebnis auch der Mehrerlös ganz bzw. teilweise abgeschöpft wird. Kritisch bleibt aber anzumerken, dass alle Bemessungsfaktoren – so auch der des Mehrerlöses – unter Klammerwirkung der einheitlichen und unteilbaren Sanktionierung durch einen Bußgeldbescheid stehen. Die Erhöhung des Bußgeldrahmens bis zum dreifachen des erlangten Mehrerlöses nach § 38 Abs. 4 Satz 1 GWB aF soll bei schwerwiegenden Wettbewerbsverstößen die Verhängung wirksamer Sanktionen ermöglichen, die dem Unrechts- und Schuldgehalt der Tat gerecht werden. Der rechtswidrig erlangte Mehrerlös kennzeichnet danach das Ausmaß und das Gewicht der Zuwiderhandlung (BGH v. 24.4.1991 – KRB 5/90, wistra 1991, 268). UE gilt Satz 4 daher in erster Linie für die Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils nach § 17 Abs. 4 OWiG.

d) Aufteilung nach Neufassung des § 81 GWB

1731

Durch die 7. GWB-Novelle v. 7.7.2005 ist der bisherige Sondergeldbußrahmen, der „bis zur dreifachen Höhe des durch die Zuwiderhandlung erlangten Mehrerlöses“ bestand (s. dazu jetzt § 81 Abs. 4 GWB nF), gestrichen worden. Nach § 81 Abs. 5 Satz 1 GWB nF findet bei der Zumessung der Geldbuße § 17 OWiG mit der Maßgabe Anwendung, dass der wirtschaftliche Vorteil, der aus der Ordnungswidrigkeit gezogen wurde, durch die Geldbuße nach § 81 Abs. 4 GWB abgeschöpft werden kann. Dient die Geldbuße allein der Ahndung, ist dies bei der Zumessung entsprechend zu berücksichtigen (§ 81 Abs. 5 Satz 2 GWB). Der Gesetzgeber hat damit nunmehr eine fakultative reine Ahndungsgeldbuße zugelassen (krit. ACHENBACH, wistra 2006, 231 [233]). Nach der – noch zur alten Rechtslage ergangenen – Rspr. des Kartellsenats des BGH (Urt. v. 25.4.2005 – KRB 22/04, NStZ 2006, 231) hat der Bußgeldrichter bei einem kartellbedingten Mehrerlös auf Grund eigener Ermessensentscheidung zu bestimmen, welcher Anteil des Bußgelds Ahndungs- und welcher Abschöpfungszwe-

cken dient. Unter Berücksichtigung der dargestellten Neuregelung in § 81 GWB bleibt damit kritisch anzumerken, dass letztlich der Bußgeldrichter über die stl. Abziehbarkeit „nach Gutsherrenart“ (so ACHENBACH aaO) entscheiden kann.

1732 e) Aufteilung bei EU-Geldbußen

Der BTFinAussch. ist bei der Beratung des sog. Geldbußengesetzes (s. Anm. 1701) zutr. davon ausgegangen, dass die von Organen der EU verhängten Geldbußen nicht primär der Gewinnabschöpfung dienen (BTDrucks. 10/1634, 8; FG Bremen v. 18.11.1988, EFG 1989, 185, rkr.).

Zweck der EU-Geldbußen: Tatsächlich sind die kartellrechtl. Sanktionen der EU-Kommission nicht auf einen konkreten Mehrerlös bezogen und auf dessen Abschöpfung gerichtet, sondern dienen vor allem der Ahndung des Verstoßes und der Abschreckung potenzieller Nachahmer (vgl. hierzu EuGH v. 7.6.1983 – Rs. 100–103/80 [Musique Diffusion Francaise], EuGHE 1983, 1825 Tz. 105 f.). Deshalb hängt die Höhe einer zu verhängenden Geldbuße gem. Art. 15 Abs. 2 der VO (EWG) Nr. 17/62 von der Schwere und Dauer der Zuwiderhandlung ab. Bei deren Beurteilung ist nicht nur auf die Menge und den Wert der Waren abzustellen, auf die sich die Zuwiderhandlung erstreckte; vielmehr kann auch die Wirtschaftskraft des betreffenden Unternehmens berücksichtigt werden, die für den Einfluss dieses Unternehmens auf den Markt von Bedeutung sein kann (EuGH v. 21.2.1995 – Rs. T-29/92 [SPO u.a.], EuGHE 1995, II-289 Tz. 385; v. 14.5.1998 – Rs. T-327/94 [SCA Holding], EuGHE 1998, II-1373 Tz. 176). Die Wirtschaftskraft kann wiederum ua. aus dem Umsatz des Unternehmens abgeleitet werden (EuGH v. 25.3.1996 – Rs. C-137/95 P [SPO], EuGHE 1996, I-1611 Tz. 54), und zwar nicht nur aus dem Umsatz auf demjenigen Markt, auf den sich die Zuwiderhandlung bezieht, sondern ggf. auch aus dem Gesamtumsatz (EuGH v. 8.2.1990 – Rs. C-279/87 [Tipp-Ex GmbH & Co. KG], EuGHE 1990, I-262 Tz. 3). Schließlich ist anerkannt, dass es für die Bemessung der Geldbuße keine abschließende Liste von in jedem Fall zu berücksichtigenden Kriterien gibt, sondern dass sowohl über die Heranziehung als auch über die Gewichtung der zu beachtenden Gesichtspunkte jeweils im Einzelfall zu entscheiden ist (EuGH v. 17.7.1997 – Rs. C-219/95 P [Ferriere Nord], EuGHE 1997, I-4411 Tz. 33 mwN). Die EG-Geldbuße dient weder insgesamt noch zu einem abgrenzbaren Teil ausschließlich oder vornehmlich der Gewinnabschöpfung (zum Ganzen auch BFH v. 24.3.2004 – I B 203/03, BFH/NV 2004, 959).

Abschöpfung fraglich: Daher ist problematisch, ob EU-Geldbußen überhaupt (auch) einen wirtschaftlichen Vorteil abschöpfen.

Ablehnend FG Rhld-Pf. v. 15.7.2003, EFG 2003, 1602, rkr.; vgl. auch KLEIN/KUHN, FR 2004, 206.

BFH v. 24.3.2004 – I B 203/03 (BFH/NV 2004, 959) hat es nunmehr im Rahmen eines summarischen Verfahrens nach § 69 FGO für ernstlich zweifelhaft gehalten, ob eine von der Europäischen Kommission verhängte Geldbuße wegen wettbewerbswidrigen Verhaltens dem Verbot des BA-Abzugs nach Nr. 8 unterliegt. Er führt zur Begründung aus, dass ungeachtet der Tatsache, dass die kartellrechtl. Sanktionen der EU-Kommission nicht auf einen konkreten Mehrerlös bezogen und auf dessen Abschöpfung gerichtet seien, sondern vor allem der Ahndung des Verstoßes und der Abschreckung potenzieller Nachahmer dienen, dies nicht ausschließt, dass die Geldbußen zugleich eine Abschöpfung des Mehrerlöses und damit des wirtschaftlichen Vorteils iSv. Nr. 8 Satz 4 bewirkten. Insbes. heiße es in den für die Bußgeldbemessung maßgeblichen „Leitlinien“ der EU-Kommission (ABl. EG 1998 Nr. C 9, 3) ausdrücklich, dass als

„erschwerender Umstand“ die Notwendigkeit angesehen werden könne, den Betrag der unrechtmäßig erzielten Gewinne zu übertreffen; insoweit bestehe ein zumindest mittelbarer Zusammenhang zwischen Mehrerlös und Höhe der Geldbuße. Überdies könne allgemein bei der Beurteilung der Schwere der Zuwiderhandlung der Gewinn berücksichtigt werden, den das Unternehmen aus seinem Verhalten habe ziehen können (Hinweis auf EuGH v. 21.10.1997 – Rs. T-229/94 [Deutsche Bahn], EuGHE 1997, II-1689 Tz. 127).

Stellungnahme: Trotz der lediglich summarischen Prüfung hat sich der BFH bereits in einer Weise mit der Bemessung von Bußgeldern bei Kartellverstößen durch die Europäische Kommission auseinandergesetzt, die keine wesentlichen Änderungen in einem späteren (Hauptsache-) Verfahren erwarten lässt. Der Entscheidung ist vorbehaltlos zuzustimmen. Ausgehend davon, dass das Europarecht ein Rechtssystem eigener Art begründet und die Auslegung eines europarechtl. Begriffs (hier: „Geldbuße“) nur aus dem Europarecht selbst heraus vollzogen werden kann, sprechen nicht nur die vom BFH erwähnten Leitlinien der EÜ-Kommission (sowie der dort in Bezug genommene 21. Bericht über die Wirtschaftspolitik, Tz. 139) eine deutliche Sprache. Auch der EuGH hat die abschöpfende Funktion einer Kartellgeldbuße bereits anerkannt, etwa im Fall „Fernwärmetechnik“ (EuGHE v. 20.3.2002 – Rs. T-9/99, EuGHE 2002, II-1487 Tz. 455; vgl. dazu auch KIEGLER, DStR 2004, 1974 [1997], und KLEIN/KUHN, FR 2004, 206 [208]).

Angesichts der mittlerweile exorbitant hohen Bußen der Kommission sind damit weitere Rechtsstreitigkeiten unausweichlich, wenn es nämlich um die Ermittlung des abziehbaren Teils geht. Die Kommission wird auch in Zukunft keine – aus ihrer Sicht nicht notwendige und auch nicht sinnvolle – Aufteilung in einen Abschöpfungs- und Ahndungsteil vornehmen wollen, und so bleibt nur die Möglichkeit der Schätzung. Dies könnte etwa in der Weise geschehen, ausgehend von den Preislisten der betroffenen Unternehmen die während des Bestehens des Kartells gewährten Preisnachlässe zu ermitteln und diese denen nach Beendigung des Kartells gegenüber zu stellen. Soweit das Bußgeld diese Differenz (den potenziellen Mehrgewinn) überschreitet, ist dieser Betrag als im Bußgeld enthaltener Strafannteil nicht abziehbar (zum Ganzen HAHN, jurisPR-SteuerR 17/2004 Anm. 3).

2. Kein Abzug der auf den wirtschaftlichen Vorteil entfallenden Steuern vom Einkommen oder Ertrag als weitere Voraussetzung für den Betriebsausgabenabzug

1733

Das Abzugsverbot greift nach Satz 4 nur dann nicht ein, wenn neben der Abschöpfung die auf den wirtschaftlichen Vorteil entfallenden Steuern nicht vom Einkommen oder Ertrag abgezogen worden sind. Beide Voraussetzungen müssen also kumulativ zum Bilanzstichtag objektiv erfüllt sein (BFH v. 15.3.2000 – VIII R 34/96, BFH/NV 2001, 297; FG Rhld.-Pf. v. 15.7.2003, EFG 2003, 1602, rkr.).

Darlegungs- und Feststellungslast: Der Stpfl. hat den Nichtabzug durch geeignete Unterlagen glaubhaft zu machen (R 4.13 Abs. 3 Satz 3 EStR 2005). Ihn trifft nach den allgemeinen Beweislastregeln insoweit die Feststellungslast (FG Ba.-Württ. v. 18.11.1993, EFG 1994, 608, rkr.; OFD Nürnberg v. 15.9.1992, StEK EStG § 4 BetrAusg. Nr. 392; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 890). Es reicht aus, wenn die ertragstl. Belastung im Wege der Schätzung berücksichtigt worden ist (R 24 Abs. 3 Satz 2 EStR 1996).

Abschluss des Besteuerungsverfahrens: Nach neuerer Rspr. des Kartellsenats des BGH (Urt. v. 25.4.2005 – KRB 22/04, NStZ 2006, 231) sind die auf den – gesondert auszuweisenden – Abschöpfungsteil entfallenden Steuern nur dann mindernd zu berücksichtigen, wenn das Besteuerungsverfahren bereits bestandskräftig abgeschlossen ist. Die Entscheidung ist zu begrüßen. Für den Tatrichter in Bußgeldsachen bedeutet dies, dass er in den Urteilsgründen darzulegen hat, welcher Anteil des als Bußgeld verhängten Betrags die von ihm festzulegende Ahndung betrifft und welcher Teil der bloßen Abschöpfung dient, hinsichtlich dessen er überprüfen muss, ob für den VZ, in dem die abzuschöpfenden Erlöse erzielt wurden, das Besteuerungsverfahren bereits durch einen bestandskräftigen Bescheid beendet wurde. Nur wenn das Besteuerungsverfahren endgültig abgeschlossen ist, berücksichtigt der Bußgeldrichter die hierauf entfallene stl. Belastung und mindert insoweit den Abschöpfungsbetrag. Ist die Veranlagung noch nicht bestandskräftig durchgeführt, kann der Tatrichter eine eventuelle stl. Belastung eines Abschöpfungsteils unberücksichtigt lassen. Dies ist dann Sache der Finanzbehörden (BGH v. 21.3.2002 – 5 StR 138/01, NJW 2002, 2257). Dadurch wird der Bußgeldrichter von stl. Fragen weitgehend entlastet.

Geldbußen, die wegen EU-Wettbewerbsrechtsverstößen anfallen, werden nach ständiger Verwaltungspraxis der Kommission und der europäischen Gerichte „brutto“ festgesetzt, also ohne Berücksichtigung der strechtl. Auswirkungen in den einzelnen Mitgliedsstaaten (LÜDEKE/SKALA, BB 2004, 1436 [1440]), unter Hinweis auf EuGH v. 15.7.1970 – Rs. C-44/69, EuGH 1970, 733, wonach die EU-Kommission nicht verpflichtet ist, die Unterschiede zwischen dem Steuerrecht der Mitgliedstaaten zu berücksichtigen). Die ausnahmsweise Zulässigkeit des BA-Abzugs ist daher im Fall der Vorteilsabschöpfung (s. Anm. 1732) gegeben.

1734 3. Gewinnerhöhung bei Rückzahlung abziehbarer Geldbußen (Satz 4 Halbs. 2)

Da im tatbestandlichen Anwendungsbereich der Nr. 8 Satz 4 Halbs. 1 das Abzugsverbot nicht gilt, ist in folgerichtiger Umkehrung dazu die Rückzahlung einer Geldbuße gewinnerhöhend anzusetzen (Satz 4 Halbs. 2). Das bedeutet: Nach Satz 4 sind Zahlung und Rückzahlung einer Geldbuße gewinnwirksam.

1735

VI. Rechtsfolge der Nr. 8

Abzugsverbot als Rechtsfolge: Sind betrieblich veranlasste Geldbußen, Ordnungsgelder etc. nach Maßgabe des tatbestandlichen Anwendungsbereichs gem. Nr. 8 nicht abziehbar, so dürfen die Aufwendungen den Gewinn nicht mindern. Wird daher zB anlässlich einer Betriebsprüfung festgestellt, dass entgegen dem Abzugsverbot ein entsprechender Aufwand verbucht bzw. als BA angesetzt worden ist, so muss der Betrag im Fall der Gewinnermittlung nach Abs. 1, 4 dem Gewinn außerhalb der Bilanz bzw. bei der Einnahmenüberschussrechnung nach Abs. 3 den BE hinzugerechnet werden (KSM/SÖHN, § 4 Rn. N 86).

Auch keine Rückstellung: Der Ausschluss vom steuermindernden Abzug bedeutet zugleich, dass das Drohen einer solchen Geldbuße usw. nicht die Bildung einer gewinnmindernden Rückstellung rechtfertigt (BFH v. 24.3.2004 – I B 203/03, BFH/NV 2004, 959; FG Rhld.-Pf. v. 15.7.2003, EFG 2003, 1602, rkr.). Das bedeutet umgekehrt: Eine Rückstellung ist nur möglich, wenn das Abzugsverbot im konkreten Fall Ausnahmen zulässt (hier: gem. Abs. 5 Satz 1 Nr. 8

für Geldbußen usw.

Anm. 1735–1749 § 4

Satz 4 für die Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils) und die Inanspruchnahme hinreichend wahrscheinlich ist.

Zur Rückstellungsbildung bei Kartellrechtsbuße der EG-Kommission BFH v. 24.3.2004 – I B 203/03, BFH/NV 2004, 959: In Höhe der ggf. zu berücksichtigenden Zahlungsverpflichtung aus einer Geldbuße der EG-Kommission kann ein Stpfl. eine gewinnmindernde Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bereits dann bilden, wenn die EG-Kommission Untersuchungen bei ihm aufgenommen hat, sein wettbewerbswidriges Verhalten entdeckt ist und somit an den maßgeblichen Bilanzstichtagen mit hinreichender Wahrscheinlichkeit mit einer Inanspruchnahme durch die EG-Kommission zu rechnen ist.

Einstweilen frei.

1736–1749

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a

[Abzugsverbot für Hinterziehungszinsen]

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209)

Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

...

8a. Zinsen auf hinterzogene Steuern nach § 235 der Abgabenordnung;

...

Autor: Dr. Carl-Ulrich **Hildesheim**, Richter am FG, Neustadt

Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**,

Vorsitzender Richter am FG, Cottbus

Inhaltsübersicht

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|--|------|
| I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 8a | | b) Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für Hinterziehungszinsen . . . | 1753 |
| 1. Rechtsentwicklung der Nr. 8a | 1750 | 3. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich sowie Verhältnis zu anderen Vorschriften | 1755 |
| 2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 8a | | II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abzugsverbots für Hinterziehungszinsen | 1760 |
| a) Bedeutung des Abzugsverbots für Hinterziehungszinsen | 1752 | | |

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 8a

Schrifttum: ZELLER, Das Steuerreformgesetz 1990, DStZ 1988, 443; KORN, Ertragsteuerliche Beurteilung von Steuerzinsen, Zuschlägen und Nebenleistungen nach der Steuerreform 1990, KÖSDI 1989, 7596; LÜDICKE, Steuerzinsen, Nebenleistungen und deren Erstattung im Ertragsteuerrecht nach dem Steuerreformgesetz 1990, BB 1988, 2353; GAST-DEHAAN, Verfassungswidrigkeit des Abzugsverbots für Hinterziehungszinsen, StVj. 1990, 76; STRECK/MACK/SCHWEDHELM, Nichtabzugsfähigkeit von Hinterziehungszinsen verfassungswidrig?, Stbg. 1990, 305; BILSDORFER, Die Verzinsung hinterzogener Steuern, Inf. 1992, 321; KLOS, Entstehen von Hinterziehungszinsen und ihre steuerliche Nichtabzugsfähigkeit, KFR F. 4 KStG § 10, 1/1995, 317; DÖRN, Betriebsausgaben und Steuerhinterziehung, Stbg. 1996, 153; STOLLENWERK, Ausweitung der Gewerbesteuer durch das UntStRefG 2008, GmbH-StB 2007, 313.

1. Rechtsentwicklung der Nr. 8a

1750

Rechtslage vor Einfügung der Nr. 8a: Die ertragstl. Behandlung von stl. Nebenleistungen, zu denen nach § 3 Abs. 3 AO auch Hinterziehungszinsen iSv. § 235 AO gehören, folgte vor dem StReformG 1990 der Behandlung der zugrunde liegenden Steuer (Abschn. 121 Abs. 1 EStR 1990, Abschn. 43 KStR

1990). Demnach waren Hinterziehungszinsen auf Betriebssteuern abziehbar, solche auf Personensteuern (so etwa die ESt., KSt. und VSt.) sowie die USt. auf den Eigenverbrauch hingegen nicht, § 12 Nr. 3 (zum Ganzen vgl. APRTZ, StBp. 1992, 90 [92]).

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Nr. 8a wurde eingefügt und galt erstmals für das Wj., das nach dem 31.12.1989 endet (§ 52 Abs. 5 idF des StReformG 1990). Die Vorschrift gilt auch für Hinterziehungszinsen, die im Zusammenhang mit vor diesem Stichtag begangenen Hinterziehungshandlungen stehen. Entscheidend ist, ob sich die Hinterziehungszinsen nach allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen nach dem Stichtag auswirken würden (BFH v. 16.2.1996 – I R 73/95, BStBl. II 1996, 592, dort II.C.1.).

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 2; BStBl. I 1992, 146): Die Regelung zur sinngemäßen Anwendung einiger der Tatbestände des § 4 Abs. 5 in § 9 Abs. 5 wurde um die Nr. 8a ergänzt.

In der „bei der Gesetzgebung üblichen Hektik“ (LÜDICKE, BB 1988, 2353 [2355]) war im StReformG 1990 übersehen worden, eine Regelung für die Abziehbarkeit von Hinterziehungszinsen auf Steuern, die als WK abziehbar sind, zu treffen.

1751 Einstweilen frei.

2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 8a

1752 a) Bedeutung des Abzugsverbots für Hinterziehungszinsen

Nr. 8a schränkt das im EStRecht geltende objektive Nettoprinzip – wie § 4 Abs. 5 insgesamt (Anm. 1102) – insoweit ein, als Hinterziehungszinsen stl. Nebenleistungen iSd. § 3 Abs. 3 AO für abziehbare Steuern wie etwa bisher die GewSt. (s. aber jetzt den seit 1.1.2008 anwendbaren Abs. 5b), USt. oder Verkehrsteuern sind. Weil vor Einfügung des Nr. 8a Hinterziehungszinsen auf Betriebssteuern abziehbar waren, sah der Gesetzgeber Handlungsbedarf, damit die Hinterziehungszinsen nicht anders behandelt werden als die nach Nr. 8 nicht abziehbaren Geldbußen.

Das Abzugsverbot hat Sanktionswirkung (Anm. 1753).

1753 b) Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für Hinterziehungszinsen

Das Abzugsverbot ist im Schrifttum kritisiert worden. Die kritischen Würdigungen reichen von Bedenken bis hin zum Einwand der Verfassungswidrigkeit.

Die mangelnde Systemgerechtigkeit der Nr. 8a kritisierte BORDEWIN (in B/B, §§ 4–5 Rn. 223m). Der Gesetzgeber berufe sich auf eine Gleichbehandlung von Geldbußen und Hinterziehungszinsen (BTDruks. 11/2536, 77; s. auch Anm. 1752), obwohl es an einem inneren Zusammenhang fehle. Hinterziehungszinsen seien keine Strafe oder Sanktion für Fehlverhalten. Zudem lege die nach § 235 Abs. 4 AO vorgesehene Anrechnung von Erstattungszinsen gem. § 233a AO auf die Hinterziehungszinsen, die für den gleichen Zeitraum erhoben würden, nahe, dass der Gesetzgeber beiden Zinsarten keinen unterschiedlichen Charakter beigemessen habe.

Eine Durchbrechung des Nettoprinzips wird im Schrifttum zT insoweit angenommen, als Hinterziehungszinsen stl. Nebenleistungen für abziehbare Steuern sind (GAST-DEHAAN, StVj. 1990, 76 ff.; LÜDICKE, BB 1988, 2353 [2355]). Dieser Systembruch sei durch sachgerechte Gründe nicht zu rechtfertigen. Das gelte nicht nur im Hinblick auf den unterschiedlichen Normzweck von Geldbuße einerseits und Hinterziehungszinsen andererseits, sondern auch im Hinblick

auf § 235 Abs. 4 AO sowie die unterschiedliche Behandlung von Säumniszuschlägen und Hinterziehungszinsen; die – abziehbaren – Säumniszuschläge seien zwar keine Strafe, wohl aber ein Druckmittel zur Durchsetzung fälliger Steuern (GAST-DEHAAN, StVj. 1990, 76 [78 f.]).

Ein Verstoß gegen das Gleichheitsgebot und das Übermaßverbot wird ebenfalls zT bejaht. Das Abzugsverbot erweise sich aus der Sicht des Betroffenen als „Nebenstrafe“, deren Festsetzung noch dazu in der von strafgerichtlichen Feststellungen unanhängigen Kompetenz der Verwaltungsbehörde liege. Dies sei gleichheitswidrig (GAST-DEHAAN, StVj. 1990, 76 [79]). Die unterschiedliche Behandlung der Zinsen stelle überdies einen Verstoß gegen das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dar (GAST-DEHAAN, StVj. 1990, 76 [79]). Abgesehen davon sei sei der Zinsvorteil („Bruttobetrag der Zinsen“) nach § 235 AO zu verzinsen; mithin könne die Steuerlast nicht beim Zinssatz selbst berücksichtigt werden. Deshalb müssten die Hinterziehungszinsen abziehbar sein, um nicht gegen das Übermaßverbot (Art. 2, 3, 14 GG) zu verstoßen (STRECK/RAINER/MACK/SCHWEDHELM, Stbg. 1990, 305; im Erg. auch GAST-DEHAAN, StVj. 1990, 76 [79]).

Stellungnahme: UE ist die Kritik nicht berechtigt. § 235 AO einerseits und §§ 233a, 234 und 237 AO andererseits haben den gemeinsamen Zweck, einen Zinsvorteil beim Steuerschuldner durch die Festsetzung von Zinsen abzuschöpfen. Diese gemeinsame Zielsetzung schließt es aber nicht aus, den durch die Abschöpfung beim Steuerschuldner entstandenen Vermögensnachteil je nachdem unterschiedlich zu behandeln, ob der ursprüngliche Zinsvorteil auf einer Steuerhinterziehung beruht oder in anderer Weise entstanden ist (BFH v. 7.12.1994 – I R 7/94, BStBl. II 1995, 477, zum Abzugsverbot nach § 10 Nr. 2 KStG 1990). Der Gesetzgeber kann und darf also mit dem Abzugsverbot für Hinterziehungszinsen einen Sanktionszweck verfolgen (glA LBP/NACKE, §§ 4,5 Rn. 1901; KSM/SÖHN, § 4 Rn. O 4).

Die hiermit einhergehende Einschränkung des Nettoprinzips ist durch den zulässigen Normzweck (Sanktionierung) gerechtfertigt. Im Übrigen gilt die Einschränkung des Nettoprinzips in vergleichbarer Weise für die in Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 getroffene Regelung, die BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4,5,6,7/87, BStBl. II 1990, 483 (Einzelheiten s. Anm. 1730), für verfassungskonform erklärt hat (so auch BFH v. 7.12.1994 – I R 7/94, BStBl. II 1995, 477).

Der Hinweis auf das Übermaßverbot erweist sich angesichts eines Zinssatzes von 6 % als nicht stichhaltig. Die Abschöpfung des Zinsvorteils kann in Ansehung der banküblichen Zinssätze – auch in Zeiten der Niedrigzinsphase – nur als maßvoll bezeichnet werden (vgl. auch BFH v. 27.8.1991 – VIII R 84/89, BStBl. II 1992, 9, unter Hinweis auf TIPKE/KRUSE, § 235 AO Rn. 1). Zu Recht weist daher KSM/SÖHN, § 4 Rn. O 4, darauf hin, dass der Vorteil damit im Erg. nur teilweise abgeschöpft wird.

Einstweilen frei.

1754

3. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich sowie Verhältnis zu anderen Vorschriften

1755

Sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift gilt nicht nur für Gewinneinkünfte, sondern seit 1992 über § 9 Abs. 5 auch für Überschusseinkünfte (BFH v. 9.12.2003 – VI R 35/96, BStBl. II 2004, 641); sie gilt daneben (von Beginn an) über § 8 Abs. 1 KStG auch für die KSt. Das Abzugsverbot gilt nur für betrieblich veranlasste Hinterziehungszinsen (Anm. 1760). Zinsen auf die Hinterzie-

hung von Personensteuern stellen schon keine BA dar. Nur nach § 235 AO festgesetzte Hinterziehungszinsen werden erfasst. Abziehbar sind damit grds. im Ausland festgesetzte Hinterziehungszinsen, soweit die Voraussetzungen für einen BA-Abzug im Inland vorliegen (ähnlich bei Nr. 8, vgl. Anm. 1718).

Das Abzugsverbot nach Nr. 8a erstreckt sich nicht auf Haftungen für fremde Steuerschulden, und zwar auch nicht, soweit sich die Haftung auf Hinterziehungszinsen bezieht (BFH v. 9.12.2003 – VI R 35/96, BStBl. II 2004, 641).

Persönlicher Geltungsbereich: Nr. 8a gilt uneingeschränkt für unbeschränkt Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1–2; werden Personen als unbeschränkt stpfl. nach § 1 Abs. 3 behandelt, so kommt Nr. 8a nur dann zur Anwendung, wenn sich die Hinterziehungszinsen auf inländ. Einkünfte iSd. § 49 beziehen. Zur Anwendung bei nach § 1a als unbeschränkt stpfl. zu behandelnden Personen und beschränkt Stpfl. s. Anm. 1109.

Verhältnis zu § 12 Nr. 3: Nr. 8a erfasst nur Hinterziehungszinsen für hinterzogene betrieblich veranlasste Steuern. Hinterziehungszinsen auf Personensteuern (ESt., LSt., Annexsteuern, KSt.) unterliegen dem Abzugsverbot in § 12 Nr. 3 (s. auch Anm. 1760).

1756–1759 Einstweilen frei.

1760 II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abzugsverbots für Hinterziehungszinsen

Alle Abzugsverbote nach Abs. 5 Satz 1 – so auch das nach Nr. 8a – gelten nur für Aufwendungen, die BA sind (vgl. näher Anm. 1128 und 1706).

Betriebliche Veranlassung: Voraussetzung für die Anwendung des Abzugsverbotes nach Nr. 8a ist demnach das Vorliegen von betrieblich veranlassten Hinterziehungszinsen. Betrieblich veranlasst können aufgrund der Akzessorietät der Hinterziehungszinsen im Verhältnis zu den hinterzogenen Steuern nur diejenigen Zinsen nach § 235 AO sein, die für hinterzogene betrieblich veranlasste Steuern, also hinterzogene Betriebssteuern anfallen.

Siehe BTDrucks. 11/2536, 77; SCHMIDT/HEINICKE XXVI. § 4 Rn. 605; KSM/SÖHN, § 4 Rn. O 8 und O 10; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 896.

Zu den Betriebssteuern gehören im Wesentlichen die GewSt. (s. aber den seit 1.1.2008 anwendbaren Abs. 5b), grds. die USt. (BFH v. 24.11.1983 – IV R 22/81, BStBl. II 1984, 301) einschl. Einfuhrumsatzsteuer und Erwerbsteuer, Grundsteuer auf betriebliche Grundstücke, Kfz.-Steuer auf betriebliche Fahrzeuge sowie die Grunderwerbsteuer für die Anschaffung betrieblichen Grund und Bodens.

Zur Aktivierungspflicht dieser letztgenannten Kosten vgl. BFH v. 14.1.1992 – IX R 226/87, BStBl. II 1992, 469; zu weiteren speziellen Betriebssteuern vgl. KSM/SÖHN, § 4 Rn. E 1200 „Steuern“.

Demgegenüber unterliegen Zinsen auf Personensteuern und die Umsatzsteuer für Umsätze, die Entnahmen sind, bereits dem Abzugsverbot nach § 12 Nr. 3.

Rechtsfolge: Sind die hinterzogenen Zinsen betrieblich veranlasst, so dürfen sie den Gewinn nicht mindern. Wird etwa im Rahmen einer Betriebsprüfung eine gegenteilige Verbuchung festgestellt, so ist der Betrag im Fall der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 dem Gewinn außerhalb der Bilanz und bei der Einnahmen-/Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 den BE hinzuzurechnen.

1761–1799 Einstweilen frei.

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9

idF des EStG 1997 v. 16. 4. 1997 (BGBl. I, 821; BStBl. I, 415)

[Abzugsverbot für Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner]

(5) ¹Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

...

9. Ausgleichszahlungen, die in den Fällen der §§ 14, 17 und 18 des Körperschaftsteuergesetzes an außenstehende Anteilseigner geleistet werden;

...

Autor: Bernd **Rätke**, Richter am FG, Dipl.-Finanzwirt, Cottbus/München
Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|---|------|
| I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 9 | | II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abzugsverbots für Ausgleichszahlungen | |
| 1. Rechtsentwicklung der Nr. 9 | 1800 | 1. Begriff der Ausgleichszahlungen | 1807 |
| 2. Bedeutung der Nr. 9 | 1801 | 2. In den Fällen der §§ 14, 17 und 18 KStG geleistete Ausgleichszahlungen | 1808 |
| 3. Geltungsbereich der Nr. 9 .. | 1802 | 3. An außenstehende Anteilseigner geleistete Ausgleichszahlungen | 1809 |
| 4. Verhältnis zu anderen Vorschriften | 1803 | 4. Rechtsfolge: Abzugsverbot für Ausgleichszahlungen ... | 1810 |

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 9

Schrifttum: JANBERG, Dividendengarantien für Minderheitsgesellschafter bei Organverhältnissen, DB 1954, 668; FLUME, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, DB 1956, 162; THIEL, Die körperschaftsteuerliche Organschaft, StKongrRep. 1971, 179, 206; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 5. Aufl. 1999, Rdnr. 695 ff.; WITT, Die Organschaft im Ertragsteuerrecht, 1999, Abschn. D. 3, 260 ff.

1. Rechtsentwicklung der Nr. 9

1800

StÄndG v. 15. 8. 1969 (BGBl. I, 1182; BStBl. I, 471): Durch § 4 Abs. 7 wurde erstmals ein Abzugsverbot für Ausgleichszahlungen in den Fällen des § 7a KStG aF, der Vorgängervorschrift zu § 16 KStG, mit Wirkung ab VZ 1969 eingeführt.

EStRG v. 5. 8. 1974 (BGBl. I, 1769, BStBl. I, 530): Mit dem EStRG 1975 wurden die nichtabziehbaren BA neu in § 4 Abs. 5 geregelt und der bisherige § 4 Abs. 7 wörtlich in § 4 Abs. 5 Nr. 8 aufgenommen.

KStReformG v. 31. 8. 1976 (BGBl. I, 2597; BStBl. I, 445): Wegen der Änderung der körperschaftsteuerlichen Organschaftsregelungen ab dem 1. 1. 1977 ist der Verweis auf § 7a KStG aF durch die Verweisung auf die Fälle der §§ 14, 17 und 18 KStG ersetzt worden.

EStÄndG v. 25.7. 1984 (BGBl. I, 1006; BStBl. I, 401): Infolge der Aufnahme des Abzugsverbots für Geldbußen in § 4 Abs. 5 Nr. 8 ist das Abzugsverbot für Ausgleichszahlungen in § 4 Abs. 5 Nr. 9 übernommen worden.

1801 2. Bedeutung der Nr. 9

Hat eine KapGes. auf Grund eines Gewinnabführungsvertrags ihren Gewinn an einen (Haupt-) Gesellschafter abzuführen, so entsteht bei ihr als Organgesellschaft (OG) kein Handelsbilanzgewinn; eine Ausschüttung von Gewinnanteilen an außenstehende Minderheitsgesellschafter ist nicht möglich. Häufig wird daher außenstehenden Gesellschaftern zum Ausgleich eine Dividende garantiert. Nach § 304 AktG sind solche „Ausgleichszahlungen“ an außenstehende Aktionäre sogar zwingend vorgeschrieben.

Rechtssystematische Bedeutung: Nr. 9 bestimmt, daß Ausgleichszahlungen, die an außenstehende Anteilseigner geleistet werden, nicht als BA bei der zahlenden OG oder beim zahlenden Organträger (OT) abgezogen werden können. Sie gehören damit zum Einkommen iSv. § 8 Abs. 1 KStG des Organkreises. Das Abzugsverbot ist deklaratorisch (s. § 4 Anm. 1128), da die Ausgleichszahlungen auch ohne die Regelung in Nr. 9 nicht betrieblich, sondern gesellschaftsrechtlich veranlaßt sind und damit eine Einkommensverteilung iSv. § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG darstellen. Die kstl. Folgen dieser Einkommensverteilung werden durch § 16 KStG erfaßt, s. Anm. 1804.

Vor Einführung des Abzugsverbots war die Besteuerung der Ausgleichszahlungen bzw. Dividendengarantie zunächst umstritten (zu den verschiedenen Auffassung s. JANBERG, DB 1954, 668; FLUMB, DB 1956, 462). Die Rspr. des BFH entschied dazu, Zahlungen auf Dividendengarantien (Ausgleichszahlungen) beeinflussen nicht das vom Organ abzuführende Ergebnis; wirtschaftlich sei die Zahlung einer garantierten Dividende so anzusehen, als ob der OT der OG die dafür erforderlichen Beträge zur Verfügung stelle. Diese Zahlungen seien daher beim OT als BA abziehbar und bei der OG als eigenes Einkommen zu versteuern (BFH v. 27. 11. 1956 I D 1/56 S, BStBl. III 1957, 139). Die FinVerw. schloß sich im sog. Organschaftserlaß dieser Auffassung an, erkannte die Zahlungen aber nicht als berücksichtigungsfähige Ausschüttungen (§ 19 Abs. 3 KStG aF) an (FinMin. NRW v. 23. 10. 1959, BStBl. II, 161; aA BFH v. 25. 7. 1961 I 104/60 S, BStBl. III, 483).

Die wirtschaftliche Bedeutung von Ausgleichszahlungen ist rückläufig bei gleichzeitigem Anstieg der Zahl der Organgesellschaften. Zu den Gründen im einzelnen s. § 16 KStG Anm. 3 aE.

1802 3. Geltungsbereich der Nr. 9

Ausgleichszahlungen können von der OG oder vom OT geleistet werden. Danach bestimmt sich der sachliche und persönliche Geltungsbereich des Abzugsverbots.

Persönlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift gilt nur für die an einem Organkreis beteiligten Gesellschaften, da allein diese Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner leisten können. Im einzelnen erfaßt Nr. 9 damit:

- ▷ *Organgesellschaften*, die infolge ihres Sitzes und ihrer Geschäftsleitung im Inland (§§ 14 Satz 1, 17 Satz 1 KStG) unbeschr. stpfl. iSv. § 1 Abs. 1 KStG sind,
- ▷ *Organträger*, die die Voraussetzungen des § 14 Satz 1 Nr. 3 KStG erfüllen (zu den Einzelheiten s. § 14 KStG Anm. 151 ff.) und dementsprechend der unbeschr. StPflcht unterliegen, sowie
- ▷ *Inländische Zweigniederlassungen*, die von einem ausländischen gewerblichen Unternehmen als OT unterhalten werden und im Handelsregister eingetragen sind (§ 18 KStG); die Zweigniederlassung kann entweder der beschränkten EStPflcht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a unterliegen, wenn der ausländische OT eine natürliche Person oder PersGes. ist, oder aber von der beschränkten KStPflcht nach § 2 Nr. 1 KStG erfaßt werden, wenn der ausländische OT eine KapGes. ist.

Auf die StPflcht der Empfänger der Ausgleichszahlungen kommt es hingegen für das Abzugsverbot nicht an, weil Nr. 9 keine Regelung für sie enthält; allerdings ist bei ausländischen Anteilseignern eine Anrechnung der bzgl. der Ausgleichszahlungen einbehaltenen KSt. im Ausland idR nicht möglich (s. § 16 KStG Anm. 4).

Sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift hat infolge ihrer Geltung für OT und OG über § 8 Abs. 1 KStG vorrangig Bedeutung für die KSt., da OG stets und OT idR KapGes. sind (s. Anm. 1808).

Estl. kommt Nr. 9 nur zur Anwendung bei Ausgleichszahlungen leistenden Organträgern, die gewerbliche Einkünfte iSv. § 15 erzielen (§ 14 Satz 1 KStG) und nicht juristische, sondern natürliche Personen oder PersGes. sind. Erzielen die natürlichen Personen oder die PersGes. nichtgewerbliche Einkünfte, etwa gem. § 18 oder § 13, so gilt Nr. 9 nicht, weil sie nach § 14 Satz 1 KStG nicht OT sein können und damit keine Ausgleichszahlungen leisten können (BFH v. 12. 8. 1965 IV 322/64 U, BStBl. II, 589; BFH v. 21. 6. 1972 I R 82/70, BStBl. II, 722, unter 2. der Gründe). Des weiteren kann Nr. 9 estl. noch für Ausgleichszahlungen leistende beschr. stpfl. Zweigniederlassungen iSv. § 18 in Betracht kommen, wenn der ausländische OT ein Personenunternehmen ist und die inländische Zweigniederlassung damit der beschr. EStPflcht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, § 50 Abs. 1 unterliegt (vgl. BLÜMICH/DANESING, KStG, § 18 Rn. 2).

4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1803

Das Abzugsverbot für Ausgleichszahlungen steht im Verhältnis zu körperschaftsteuer-, handels- und gesellschaftsrechtlichen Regelungen zur Organschaft. Als estrechtl. Regelung gilt Nr. 9 gemäß § 8 Abs. 1 KStG in seinem vorwiegenden Anwendungsbereich, dem KStRecht (s. Anm. 1802 „sachlicher Geltungsbereich“).

Verhältnis zu § 16 KStG: Während Nr. 9 die Nichtabziehbarkeit der Ausgleichszahlungen als BA regelt, stellt § 16 KStG die Zurechnung der nicht als BA abziehbaren Ausgleichszahlungen und der entsprechenden Ausschüttungsbelastung allein bei der OG sicher (s. auch § 16 KStG Anm. 3 und 10 und wegen der unterschiedlichen Rechtsfolgen beider Vorschriften Anm. 1810).

Verhältnis zu § 31 KStG: Ausgleichszahlungen gehören nicht zu den nichtabziehbaren Ausgaben iSv. § 31 Abs. 1 Nr. 4 KStG (s. § 31 KStG Anm. 17), da dem die Regelung des § 16 KStG entgegensteht, so daß – jedenfalls bei inländischen Anteilseignern – die Anrechnung der entsprechenden KSt. gewährleistet ist (s. § 16 KStG Anm. 8 und 10).

Verhältnis zu § 277 Abs. 3 Satz 2 HGB: Handelsrechtlich sind Ausgleichszahlungen als Aufwand iSv. § 277 Abs. 3 Satz 2 HGB auszuweisen (ADS VI., § 277 HGB Rn. 68 f.).

Verhältnis zu § 304 AktG: Nach § 304 Abs. 1 Satz 1 AktG muß ein Gewinnabführungsvertrag einen angemessenen Ausgleich für die außenstehenden Aktionäre durch eine auf die Anteile am Grundkapital bezogene wiederkehrende Geldleistung (Ausgleichszahlung) vorsehen, dessen Bemessung sich nach § 304 Abs. 2 AktG richtet. Nr. 9 knüpft wie § 16 KStG mit dem Begriff der Ausgleichszahlungen an diese Regelung an, geht aber von einem über die AG oder KGaA hinausreichenden Anwendungsbereich aus (s. Anm. 1807 aE). Die amtliche Begr., wonach die (Vorgänger-) Vorschrift der Nr. 9 die stl. Behandlung „der ... Ausgleichszahlungen im Sinn des § 304 des Aktiengesetzes“ regeln soll, erweist sich daher als zu eng (BTDrucks. V/3017, 9).

1804–1806 Einstweilen frei.

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abzugsverbots für Ausgleichszahlungen

1807 1. Begriff der Ausgleichszahlungen

Das Abzugsverbot gilt für Ausgleichszahlungen, die in den Fällen der §§ 14, 17 und 18 KStG an außenstehende Anteilseigner geleistet werden. Durch Ausgleichszahlungen wird die Voraussetzung der Abführung des gesamten Gewinns an den OT nicht beeinträchtigt (BMF v. 16. 4. 1991, FR 1991, 329). Damit erweist sich die Ausgleichszahlung als einzige gesetzlich vorgesehene Möglichkeit, die erforderliche Ergebnisabführung an den OT steuerunschädlich zu durchbrechen (§ 16 KStG Anm. 3).

Der steuerrechtl. Begriff der Ausgleichszahlungen ist mangels Definition im EStG oder KStG (ebenso wie bei § 16 KStG) aus der gesellschaftsrechtlichen Regelung in § 304 AktG abzuleiten. Danach ist bei Gewinnabführungs- und Beherrschungsverträgen für die außenstehenden Aktionäre (s. Anm. 1808) eine auf die Anteile am Grundkapital bezogene wiederkehrende Geldleistung (Ausgleichszahlung) vorzusehen. Damit soll den Anteilseignern, die sich als Minderheit nicht gegen die finanzielle Eingliederung ihrer Gesellschaft in den Organkreis wehren können, ein finanzieller Ausgleich dafür gewährt werden, daß der Gewinn der OG an den OT abgeführt und ihr Dividendenanspruch damit entwertet wird; man spricht insoweit auch von einer „Dividendengarantie“ (KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 712); wegen weiterer Einzelheiten s. § 16 KStG Anm. 31 f.

Abgrenzung zum gesellschaftsrechtl. Begriff der Ausgleichszahlung: Der Begriff der Ausgleichszahlungen in Nr. 9 geht – wie auch bei § 16 KStG – über den gesellschaftsrechtlichen Begriff des § 304 Abs. 1 AktG hinaus. Denn er faßt nicht nur Ausgleichszahlungen an Aktionäre durch eine AG oder KGaA, sondern – wie sich aus dem Verweis auf die §§ 17, 18 KStG sowie aus der Formulierung „an außenstehende Anteilseigner“ ergibt – auch Ausgleichszahlungen, die gem. § 17 KStG von anderen KapGes. (insb. einer GmbH), von PersGes. (s. Anm. 1802 „Sachlicher Geltungsbereich“) oder von inländischen Zweigniederlassungen iSv. § 18 KStG an ihre außenstehenden Anteilseigner geleistet werden.

2. In den Fällen der §§ 14, 17 und 18 KStG geleistete Ausgleichszahlungen

Durch den Verweis auf die Fälle der §§ 14, 17 und 18 KStG ergibt sich, daß die Ausgleichszahlungen im Rahmen eines kstl. Organschaftsverhältnisses geleistet werden müssen. Die verwiesenen Vorschriften regeln die Voraussetzungen der kstl. Organschaft (§ 14 KStG) und die Erweiterung des Anwendungsbereichs für Organgesellschaften auf andere KapGes. als AG oder KGaA (§ 17 KStG) sowie die Erweiterung des Kreises der OT auf bestimmte ausländische gewerbliche Unternehmen (§ 18 KStG).

Voraussetzungen der Organschaft (§ 14 KStG): Nach § 14 KStG setzt eine Organschaft die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung der OG in das Unternehmen des OT voraus. Aufgrund des zwischen ihnen bestehenden Gewinnabführungsvertrags führt die OG den Gewinn an den OT ab. Da hierdurch die Dividendenansprüche der Minderheitsgesellschafter, die an dem OT nicht beteiligt sind, geschmälert werden, erhalten sie Ausgleichszahlungen iSv. § 304 AktG, die vom Abzugsverbot der Nr. 9 erfaßt werden.

OT kann nach § 14 Satz 1 KStG jedes inländische gewerbliche Unternehmen sein; auf die Rechtsform kommt es nicht an, so daß auch natürliche Personen oder PersGes., die gewerbliche Einkünfte erzielen, OT sein können. Die OG muß hingegen nach § 14 Satz 1 KStG eine AG oder KGaA sein. Durch § 17 und § 18 KStG wird jedoch die Gruppe der OT und OG erweitert.

Andere KapGes. als Organgesellschaft (§ 17 KStG): Die in Nr. 9 verwiesene Regelung des § 17 KStG erweitert den Kreis der in § 14 Satz 1 KStG genannten Rechtsformen für OG in der Weise, daß auch andere KapGes. – hierzu zählt insbesondere die GmbH – OG sein können. Damit werden auch die von GmbH-OG oder von deren OT geleisteten Ausgleichszahlungen an die außenstehenden Anteilseigner der GmbH-OG vom Abzugsverbot der Nr. 9 erfaßt.

Ausländische Organträger (§ 18 KStG): Die Vorschrift erweitert den Kreis der OT auf ausländische Unternehmen, sofern sie eine inländische, im Handelsregister eingetragene Zweigniederlassung unterhalten und die inländische OG verpflichtet ist, ihren ganzen Gewinn an den ausländischen OT abzuführen. Das Abzugsverbot der Nr. 9 gilt in diesem Fall für Ausgleichszahlungen, die von der inländischen OG oder von der inländischen Zweigniederlassung an die außenstehenden Anteilseigner der inländischen OG geleistet werden.

Insoweit unzutreffend: SÖHN in K/S, § 4 Rn. P 14 sowie LADEMANN/MEURER, EStG, § 4 Anm. 755, die von Ausgleichszahlungen der OG an den ausländischen OT sprechen. Wegen der weiteren Einzelheiten der Organschaft s. Erl. zu §§ 14, 17 und 18 KStG.

3. An außenstehende Anteilseigner geleistete Ausgleichszahlungen

Außenstehende Anteilseigner, an die Ausgleichszahlungen geleistet werden, sind alle Gesellschafter der OG mit Ausnahme des an der OG beteiligten OT sowie der mittelbar oder unmittelbar von dem Beherrschungsverhältnis profitierenden Anteilseigner (zu den Einzelheiten s. § 16 KStG Anm. 31). Entsprechend der Erweiterung des Kreises der Organgesellschaften durch § 17 KStG auf andere KapGes. als AG oder KGaA (s. Anm. 1808) geht Nr. 9 über die gesellschaftsrechtliche Definition in § 304 AktG („außenstehende Aktionäre“) hinaus, da die Zahlungen etwa auch an GmbH-Gesellschafter geleistet werden können.

Ausgleichszahlungen werden geleistet durch die OG (§ 16 Satz 1 KStG) oder durch den OT (§ 16 Satz 2 KStG), in den Fällen des § 18 KStG können sie

auch durch die inländische Zweigniederlassung eines ausländischen gewerblichen Unternehmens erfolgen.

1810 4. Rechtsfolge: Abzugsverbot für Ausgleichszahlungen

Die als BA abgezogenen Ausgleichszahlungen dürfen den Gewinn desjenigen, der die Ausgleichszahlungen geleistet hat (s. Anm. 1809), nicht mindern (vgl. WITT in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, KStG, § 16 Rn. 3).

Hinzurechnung zum Gewinn: Die Ausgleichszahlungen sind daher bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 dem Gewinn außerhalb der Bilanz hinzuzurechnen. Bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschußrechnung nach § 4 Abs. 3, die allerdings bei OG als KapGes. (s. Anm. 1802, 1808) nicht in Betracht kommt, sind sie den BE des leistenden OT hinzuzurechnen.

Abgrenzung zur kstl. Zurechnung der Ausgleichszahlungen: Von der vorstehend genannten Hinzurechnung zu unterscheiden ist die kstl. Zurechnung der Ausgleichszahlungen nach § 16 KStG (s. Anm. 1803). Denn diese geht im Gegensatz zur Hinzurechnung nach Nr. 9 zum einen stets zu Lasten der OG, also auch dann, wenn die Ausgleichszahlung vom OT (§ 16 Satz 2 KStG) oder von einer inländischen Zweigniederlassung eines ausländischen gewerblichen Unternehmens (§ 18 iVm. § 16 Satz 2 KStG) geleistet wurden (vgl. die Berechnungsbeispiele bei § 16 KStG Anm. 51; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organshaft, 5. Aufl. 1999, Rn. 706 ff.); zum anderen bestimmt sich der Zeitpunkt der kstl. Zurechnung iSv. § 16 KStG allein nach der tatsächlichen Zahlung und nicht nach dem Zeitpunkt, in dem sie – etwa bei einer Passivierung als Verbindlichkeit – gewinnmindernd verbucht wurden, s. § 16 KStG Anm. 33.

1811–1828 Einstweilen frei.

1829 Damit kommt es in den Fällen, in denen zunächst nur eine Verpflichtung zur Ausgleichszahlung passiviert wird und die Zahlung erst im folgenden Jahr erfolgt, zu einem zeitlichen Auseinanderfallen der Rechtsfolgen nach Abs. 5 Nr. 9 einerseits und § 16 KStG andererseits. Ist überdies der OT zur Zahlung verpflichtet (und passiviert er dementsprechend die Verpflichtung), weichen die Adressaten beider Regelungen voneinander ab, da sich Abs. 5 Nr. 9 an den OT richtet, § 16 KStG hingegen an die OG.

Beispiel 1 (ohne SolZ): Der OT verpflichtet sich in 01, Ausgleichszahlungen iHv. 7000 DM zu leisten, die er zum 31. 12. 01 gewinnmindernd als Verbindlichkeit passiviert und erst in 02 zahlt.

Ermittlung des zvE OT in 01

| | |
|--|-------------------|
| handelsrechtlicher Gewinn OT | 100 000 DM |
| steuerliche Zurechnungen nach § 4 Abs. 5 Nr. 9 | 7 000 DM |
| zurechenbares Einkommen der OG | 50 000 DM |
| zvE OT in 01 | 157 000 DM |

Ermittlung des zvE OG in 01

| | |
|-------------------------------------|-------------|
| Jahresüberschuß | 0 DM |
| Gewinnabführung an den OT | 50 000 DM |
| ./. dem OT zuzurechnendes Einkommen | – 50 000 DM |
| zvE OG in 01 | 0 DM |

Ermittlung des zvE OT in 02

| | |
|---|-------------------|
| handelsrechtlicher Gewinn OT | 100 000 DM |
| ./ von der OG zu versteuerndes Einkommen gem. § 16 Satz 2 KStG (Ausgleichszahlungen) | – 7 000 DM |
| zurechenbares Einkommen der OG | 50 000 DM |
| zvE OT in 02 | 143 000 DM |

Ermittlung des zvE OG in 02

| | |
|---|------------------|
| Jahresüberschuß | 0 DM |
| Gewinnabführung an den OT | 50 000 DM |
| Ausgleichszahlungen gem. § 16 Satz 2 KStG | 7 000 DM |
| + KSt. gem. § 16 Satz 2 KStG | 3 000 DM |
| ./ dem OT zuzurechnendes Einkommen | – 50 000 DM |
| zvE OG in 02 gem. § 16 Satz 2 KStG | 10 000 DM |

Beispiel 2 (ohne SolZ): Nicht der OT, sondern die OG verpflichtet sich in 01, Ausgleichszahlungen iHv. 7 000 DM zu leisten, die sie zum 31. 12. 01 gewinnmindernd als Verbindlichkeit passiviert und erst in 02 zahlt.

Ermittlung des zvE OT in 01

| | |
|--------------------------------|-------------------|
| handelsrechtlicher Gewinn OT | 100 000 DM |
| zurechenbares Einkommen der OG | 57 000 DM |
| zvE OT in 01 | 157 000 DM |

Ermittlung des zvE OG in 01

| | |
|--|-------------|
| Jahresüberschuß | 0 DM |
| Gewinnabführung an den OT | 50 000 DM |
| steuerliche Zurechnungen nach § 4 Abs. 5 Nr. 9 | 7 000 DM |
| ./ dem OT zuzurechnendes Einkommen | – 57 000 DM |
| zvE OG in 01 | 0 DM |

Ermittlung des zvE OT in 02

| | |
|--------------------------------|-------------------|
| handelsrechtlicher Gewinn OT | 100 000 DM |
| zurechenbares Einkommen der OG | 43 000 DM |
| zvE OT in 02 | 143 000 DM |

Ermittlung des zvE OG in 02

| | |
|---|------------------|
| Jahresüberschuß | 0 DM |
| KSt. gem. § 16 Satz 1 KStG | 3 000 DM |
| Gewinnabführung an den OT | 50 000 DM |
| ./ dem OT zuzurechnendes Einkommen | – 43 000 DM |
| zvE OG in 02 gem. § 16 Satz 1 KStG | 10 000 DM |

Einstweilen frei.

1830–1844

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10

idF des EStG 1997 v. 16. 4. 1997 (BGBl. I, 821; BStBl. I, 415), zuletzt geändert durch StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304)

[Abzugsverbot für Bestechungs- und Schmiergelder]

(5) ¹Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

...

10. die Zuwendung von Vorteilen sowie damit zusammenhängende Aufwendungen, wenn die Zuwendung der Vorteile eine rechtswidrige Handlung darstellt, die den Tatbestand eines Strafgesetzes oder eines Gesetzes verwirklicht, das die Ahndung mit einer Geldbuße zulässt. ²Gerichte, Staatsanwaltschaften oder Verwaltungsbehörden haben Tatsachen, die sie dienstlich erfahren und die den Verdacht einer Tat im Sinne des Satzes 1 begründen, der Finanzbehörde für Zwecke des Besteuerungsverfahrens und zur Verfolgung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten mitzuteilen. ³Die Finanzbehörde teilt Tatsachen, die den Verdacht einer Straftat oder einer Ordnungswidrigkeit im Sinne des Satzes 1 begründen, der Staatsanwaltschaft oder der Verwaltungsbehörde mit. ⁴Diese unterrichten die Finanzbehörde von dem Ausgang des Verfahrens und den zugrundeliegenden Tatsachen.

...

Autorin: Dr. Petra **Bahlau**, Richterin am FG, Münster

Mitherausgeber: Dr. Thomas **Stapperfend**, Richter am FG, Cottbus

Inhaltsübersicht

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|--|------|
| A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 10 | | 1. Zuwendung von Vorteilen | 1853 |
| I. Rechtsentwicklung der Nr. 10 | 1845 | 2. Mit der Vorteilszuwendung zusammenhängende Aufwendungen | 1855 |
| II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 10 | | II. Zuwendung der Vorteile als tatbestandsmäßige und rechtswidrige Handlung | |
| 1. Bedeutung | 1846 | 1. In Betracht kommende straf- und bußgeldrechtliche Tatbestände | 1858 |
| 2. Verfassungsmäßigkeit | 1847 | 2. Tatbestandsmäßigkeit und Rechtswidrigkeit der Handlung | 1859 |
| III. Geltungsbereich der Nr. 10 | 1848 | 3. Prüfung der straf- und bußgeldrechtlichen Vorschriften in eigener Zuständigkeit | 1860 |
| IV. Verhältnis der Nr. 10 zu anderen Vorschriften | 1849 | | |
| B. Abzugsverbot bei der Zuwendung von Vorteilen (Satz 1) | | | |
| I. Zuwendung von Vorteilen und damit zusammenhängende Aufwendungen | | | |

| | Anm. | | Anm. |
|--|------|--|------|
| III. Rechtsfolgen des Abzugsverbots | 1865 | D. Mitteilung der Finanzbehörde an die Staatsanwaltschaft oder die Verwaltungsbehörde (Satz 3) | |
| C. Mitteilung der Gerichte, der Staatsanwaltschaften oder der Verwaltungsbehörden an die Finanzbehörde (Satz 2) | | I. Verdacht einer Tat im Sinne des Satzes 1 | 1873 |
| I. Mitzuteilende Tatsachen ... | 1866 | II. Mitteilungspflicht | 1876 |
| II. Mitteilung für Zwecke des Besteuerungsverfahrens und zur Verfolgung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten | 1869 | E. Unterrichtung der Finanzbehörde über den Verfahrensausgang durch die Staatsanwaltschaft oder die Verwaltungsbehörde (Satz 4) | 1879 |

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 10

Schrifttum: OFFERHAUS, Moral im Steuerrecht?, Harzburger Steuerprotokoll 1995, 29; SAGASSER/JAKOBS, Änderungen des Ertragsteuerrechts durch das Jahressteuergesetz 1996 – Teil I: Einkommensteuergesetz, DStR 1995, 1649; LITWIN, Maßnahmen zur Bekämpfung der nationalen und internationalen Korruption, ZRP 1996, 308; MADAUS, Rückstellungen für „Schmiergelder“, DB 1996, 637; SALZBERGER/THEISEN, Jahressteuergesetz 1996: Steuerliche Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Schmiergeldzahlungen – Ein Windei, DB 1996, 396; JOECKS, Abzugsverbot für Bestechungs- und Schmiergelder, DStR 1997, 1025; LEUCHT, Die steuerliche Behandlung von „Nützlichen Abgaben“ an inländische und ausländische Empfänger aus Sicht der steuerlichen Betriebsprüfung, StBp. 1997, 117, 141; MÜLLER-FRANKEN, Das Verbot des Abzugs der „Zuwendung von Vorteilen“ nach dem Jahressteuergesetz 1996, StuW 1997, 3; MÜSSENER, Die steuerliche Behandlung von Schmier- und Bestechungsgeldern im internationalen Vergleich, NWB F. 10 Gr. 2, 1205; RIESS, Die Versagung der Abzugsfähigkeit von „Schmiergeldern“ bei Einstellung des Strafverfahrens nach den §§ 153 ff. StPO, wistra 1997, 137; LITWIN, Aktuelle Entwicklung bei der steuerlichen Behandlung von Schmier- und Bestechungsgeldern, BB 1998, 2398; BRAUN, Das Abzugsverbot für Schmiergeldzahlungen nach § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG, DStZ 1999, 644; HOFMANN/ZIMMERMANN, Steuerliche Behandlung von Schmiergeldern als Hindernis für die effiziente Korruptionsbekämpfung, ZRP 1999, 49; KLINGELHÖFER, Im Spannungsfeld von Steuer- und Strafrecht: Schmiergelder, StBp. 1999, 309; PARK, Die Ausweitung des Abzugsverbots für Bestechungs- und Schmiergelder durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStR 1999, 1097; STAHL, Schmiergeld: Steuerliche sowie zivil- und strafrechtliche Probleme, KÖSDI 1999, 12022; VON STUHR/WALZ, Steuerliche Behandlung von Schmiergeldern, StuB 1999, 118; DIES., Die Informationsweiterleitung bei Verdacht einer steuerlich relevanten Straftat, StuB 1999, 408; KIESEL, Die Zuwendung an Angestellte und Beauftragte im Ausland und das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG, DStR 2000, 949; RANDT, Schmiergeldzahlungen bei Auslandssachverhalten, BB 2000, 1006; RÖSSLER, Nochmals: Das Abzugsverbot für Schmiergeldzahlungen nach § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG, DStZ 2000, 131; STAFF, Steuerliche Folgen der Zuwendung korrumperierender Vorteile ab 1999, DB 2000, 1092; WICHTERICH/GLOCKEMANN, Steuer- und strafrechtliche Aspekte von Schmiergeldzahlungen an Mitarbeiter von Staatsunternehmen, INF 2000, 1, 40; DÖRN, Nichtabzugsfähigkeit von Bestechungsgeldern als Betriebsausgaben, DStZ 2001, 736; HEERSPINK, Zum Konflikt zwischen der steuerlichen Mitteilungspflicht des § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG und dem nemo-tenetur-Prinzip, wistra 2001, 441; WEIDEMANN, Zum Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG: Erfasst § 299 Abs. 2 StGB auch Auslandssachverhalte?, DStZ 2002, 329.

I. Rechtsentwicklung der Nr. 10

1845

JStG 1996 v. 11. 10. 1995 (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438): Mit Nr. 10 Satz 1 wurde erstmals ein Abzugsverbot für Schmier- und Bestechungsgelder geschaffen. Voraussetzung für das Abzugsverbot war, daß wegen der Zuwendung oder des Empfangs der Vorteile eine rechtskräftige Verurteilung nach einem Strafgesetz erfolgt, das Strafverfahren gem. den §§ 153–154e StPO eingestellt oder wegen der Zuwendung oder des Empfangs der Zuwendung ein Bußgeld rechtskräftig verhängt worden war. Nr. 10 Satz 2 Halbs. 1 enthielt eine Mitteilungspflicht der FinBeh. an Staatsanwaltschaft oder Ordnungsbehörde hinsichtlich solcher Tatsachen, die den Verdacht einer Tat iSd. Nr. 10 Satz 1 begründeten. Nach Nr. 10 Satz 2 Halbs. 2 waren im Besteuerungsverfahren Zwangsmittel gegen den Stpfl. zur Ermittlung dieser Tatsachen unzulässig.

StEntG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304): Das Abzugsverbot wurde neu gefaßt. Der Abschluß eines Strafverfahrens/die rechtskräftige Verhängung eines Bußgelds ist nicht mehr erforderlich. Es genügt, wenn durch die Zuwendung der Vorteile rechtswidrig der Tatbestand eines Strafgesetzes oder einer Bußgeldvorschrift erfüllt wird. Ist nur der Empfang der Vorteile strafbar/bußgeldbewehrt, greift das Abzugsverbot nicht ein. Für Gerichte, Staatsanwaltschaften und Verwaltungsbehörden wurde eine Pflicht zur Mitteilung von Tatsachen eingeführt, die den Verdacht einer das Abzugsverbot auslösenden Tat begründen. Die Mitteilungspflicht der FinBeh. an Staatsanwaltschaft und Verwaltungsbehörde blieb unberührt (nunmehr Nr. 10 Satz 3). Nr. 10 Satz 2 Halbs. 2 wurde gestrichen. Neu eingeführt wurde eine Pflicht der Staatsanwaltschaft und der Verwaltungsbehörde zur Unterrichtung der FinBeh. über den Ausgang des Verfahrens (Nr. 10 Satz 4).

II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 10**1. Bedeutung**

1846

Nr. 10 Satz 1: Der BRat, auf dessen Vorschlag die Einführung des Abzugsverbots für Schmier- und Bestechungsgelder durch das JStG 1996 (wenn auch mit zT abweichendem Inhalt) zurückgeht, begründete das Abzugsverbot damit, daß ein Beitrag zur Bekämpfung der Korruption geleistet sowie Wettbewerbsverzerrungen entgegengewirkt und einem Werteverfall in der Gesellschaft begegnet werden solle (BTDrucks. 13/1686, 18). Mit der Neufassung der Nr. 10 durch das StEntG 1999/2000/2002 sollte die Korruptionsbekämpfung wirksamer gestaltet werden, indem die Abhängigkeit des Abzugsverbots vom Abschluß eines Ermittlungsverfahrens bzw. von einer Bußgeldverhängung beseitigt wurde (Begr. zum Entwurf des StEntG 1999/2000/2002, BTDrucks. 14/23, 169). Der gewinnmindernde Ansatz von Schmier- und Bestechungsgeldern stellt nunmehr eine (versuchte) Steuerhinterziehung dar, wenn durch die Zahlung ein Straf- oder Bußgeldtatbestand verwirklicht wurde.

Inwieweit das Abzugsverbot in der Praxis Bedeutung erlangen wird, bleibt abzuwarten. Vgl. zur befürchteten Verschleierung von Schmiergeldzahlungen BRAUN, DSStZ 1999, 644 (645); PARK, DSStR 1999, 1097 (1100); SALZBERGER/THEISEN, DB 1996, 396 (397).

Nr. 10 Satz 2 begründet – ähnlich wie § 116 AO hinsichtlich des Verdachts von Steuerstraftaten – eine Mitteilungspflicht für Gerichte und Behörden. Nr. 10 Satz 2 trägt dem Umstand Rechnung, daß die FinBeh. das Vorliegen einer rechtswidrigen Tat nunmehr in eigener Zuständigkeit prüfen.

Nr. 10 Satz 3 durchbricht das Steuergeheimnis. Im Gegensatz zu § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO begründet Nr. 10 Satz 3 eine Mitteilungspflicht, nicht nur eine Offenbarungsbefugnis (anders noch der BRat in seiner Stellungnahme zum RegE des JStG 1996, die eine Ergänzung des § 30 Abs. 4 Nr. 5 Buchst. b vorsah, BTDrucks. 13/1686, 18). Mit Rücksicht auf die Neufassung des Abzugsverbots sollte die Mitteilungspflicht der FinBeh. zunächst gestrichen werden (Entwurf des StEntlG 1999/2000/2002, BTDrucks. 14/23, 169 f.), wurde dann jedoch aus Gründen der Generalprävention beibehalten (vgl. Bericht des FinAussch., BTDrucks. 14/443, 21).

Nr. 10 Satz 4 soll sicherstellen, daß die FinBeh. über den Ausgang von Ermittlungsverfahren informiert und ihnen die relevanten Tatsachen mitgeteilt werden.

1847 2. Verfassungsmäßigkeit

Nr. 10 Satz 1 durchbricht den aus Art. 3 Abs. 1 GG hergeleiteten Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in der Ausprägung des objektiven Nettoprinzips. Der Zweck der Vorschrift (Bekämpfung der Korruption) rechtfertigt jedoch – unter Berücksichtigung des weiten Beurteilungs- und Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers – diese Durchbrechung.

BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 298 a; FROTSCHER, § 4 Rn. 440; aA SALZBERGER/THEISEN, DB 1996, 396 (398 f.). Ausführlich auch MÜLLER-FRANKEN, StuW 1997, 3 (13 ff.) zum Abzugsverbot idF des JStG 1996; die von MÜLLER-FRANKEN geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken hinsichtlich der fehlenden Erfassung der Bestechung ausländischer Amtsträger durch das Abzugsverbot und des Eingreifens des Abzugsverbots bei einer Verfahrenseinstellung nach § 153 StPO dürften durch die Ausdehnung der Strafbarkeit auf Auslandsdelikte (vgl. Anm. 1858) und die Neufassung der Nr. 10 ausgeräumt sein. Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit von Nr. 10 Satz 1 idF des JStG 1996 bei Verfahrenseinstellungen nach den §§ 153 ff. StPO auch bei STAHL, KÖSDI 1999, 12022 (12023); VON STUHR/WALZ, StuB 1999, 118 (122); RIESS, wistra 1997, 137 (139 f.).

1848

III. Geltungsbereich der Nr. 10

Sachlicher Geltungsbereich: Nr. 10 gilt unmittelbar für die Gewinneinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3). Über § 9 Abs. 5 findet Nr. 10 zudem bei der Ermittlung der Überschubeinkünfte entsprechende Anwendung.

Persönlicher Geltungsbereich: Hinsichtlich unbeschränkt und beschränkt Stpfl. s. Anm. 1109. Nr. 10 gilt auch für juristische Personen, die ihren Gewinn nach dem EStG ermitteln (§ 8 Abs. 1 KStG). Hier soll für die Frage, ob eine Tat nach Nr. 10 Satz 1 vorliegt, auf das Verhalten der Organe der juristischen Person (Geschäftsführer, Vorstand) abzustellen sein (STAPF, DB 2000, 1092 [1097]; LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 764; SÖHN in K/S/M § 4 Rn. Q 29).

1849

IV. Verhältnis der Nr. 10 zu anderen Vorschriften:

Verhältnis zu anderen Abzugsverboten des EStG:

► *Verhältnis zu Abs. 5 Nr. 1 (Abzugsverbot für Geschenke):* Die Anwendungsbereiche von Nr. 10 und Nr. 1 überschneiden sich grundsätzlich nicht, weil eine Zuwendung iSd. Nr. 10 regelmäßig im Hinblick auf eine konkrete Gegenleistung erbracht wird (s. Anm. 1154). Nach § 333 Abs. 1 StGB idF des Korruptionsbekämpfungsgesetzes v. 13. 8. 1997 macht sich wegen Vorteilsgewährung jedoch

bereits strafbar, wer einem Amtsträger für die Dienstausbübung einen Vorteil anbietet, verspricht oder gewährt. Daß eine konkrete Diensthandlung erstrebt wird, ist nicht mehr erforderlich. Insoweit kann sich eine Überschneidung der Anwendungsbereiche ergeben: Der BA-Abzug ist sowohl nach Nr. 1 als auch nach Nr. 10 ausgeschlossen. Ein Vorrang der Nr. 1, mit der Folge, daß Nr. 10 Satz 3 (Mitteilungspflicht der FinBeh.) keine Anwendung findet, besteht nicht (STAHL, DB 2000, 1092 [1093]; vgl. auch LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 759 a).

► *Verhältnis zu Abs. 5 Nr. 3 und 4 (Abzugsverbot für Aufwendungen für Gästebäuser sowie für Jagd-, Fischerei- und Wassersportaufwendungen):* Haben Zuwendungen iSd. Nr. 10 Satz 1 zugleich zu Aufwendungen nach Nr. 3 oder Nr. 4 geführt, ergibt sich eine Überschneidung der Anwendungsbereiche. Daß Nr. 3 und Nr. 4 als speziellere Regelungen dem Abzugsverbot der Nr. 10 vorgehen und deshalb Nr. 10 Satz 3 nicht eingreift, wird man nicht annehmen können (SÖHN in K/S/M § 4 Rn. Q 140: Nr. 10 als „alternative Rechtsgrundlage“ für ein Abzugsverbot; aA WICHTERICH/GLOCKEMANN, INF 2000, 1 [2]).

► *Verhältnis zu § 12 Nr. 1 (Abzugsverbot für Aufwendungen mit Bezug zur privaten Lebensführung):* Fallen die Aufwendungen unter § 12 Nr. 1, sind sie also privat oder sowohl privat als auch betrieblich veranlaßt, greift Nr. 10 nicht ein. Nr. 10 setzt voraus, daß es sich um BA handelt (Beispiel: Stpfl. besticht ausländische Amtsträger, um den Titel eines Generalkonsuls zu erlangen, vgl. FG Hamburg v. 23. 4. 1993, EFG 1994, 99, rkr.).

Verhältnis zu Vorschriften der AO:

► *Verhältnis zu § 30 AO (Steuergeheimnis):* Nr. 10 Satz 3 schränkt – jedenfalls seinem Wortlaut nach – das Steuergeheimnis ein. Ob es sich dabei um eine durch Gesetz ausdrücklich zugelassene Ausnahme iSd. § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO handelt, ist umstritten (s. Anm. 1876).

► *Verhältnis zu § 40 AO (Neutralitätsgrundsatz):* Nr. 10 Satz 1 ist eine Ausnahme zu § 40 AO, wonach es für die Besteuerung unerheblich ist, ob ein Verhalten gegen ein gesetzliches Verbot verstößt; ausführlich OFFERHAUS, Harzburger Steuerprotokoll 1995, 29 (36 ff.).

► *Verhältnis zu § 160 AO (Empfängerbenennung):* Steht fest, daß die Voraussetzungen von Nr. 10 Satz 1 vorliegen, kommt ein Benennungsverlangen nach § 160 AO nicht in Betracht. § 160 AO findet auf Ausgaben, die bereits nach den Einzelsteuergesetzen nicht abziehbar sind, keine Anwendung (TIPKE/KRUSE, § 160 AO Rn. 6; MÜLLER-FRANKEN, StW 1997, 3 [12]). Im übrigen sind beide Vorschriften nebeneinander anwendbar. Stellt sich im Verlauf der Sachverhaltsaufklärung heraus, daß die Zuwendung des Vorteils eine rechtswidrige Tat darstellt, ist der BA-Abzug nach Nr. 10 Satz 1 auch dann ausgeschlossen, wenn der Stpfl. auf Verlangen der FinBeh. den Empfänger benannt hat. Umgekehrt wird die FinBeh. die Aufwendungen nicht berücksichtigen, wenn zwar kein Korruptionsdelikt vorliegt, der Empfänger aber nicht benannt wird.

Nach dem AO-Anwendungserlaß ist die Benennung des Empfängers stets zu verlangen, wenn Anhaltspunkte für straf- oder bußgeldbewehrte Bestechungshandlungen vorliegen (Nr. 1 Satz 2 zu § 160, BStBl. I 1998, 630 [712]).

Verhältnis zu den Straf- und Bußgeldvorschriften: Die FinBeh. hat in eigener Zuständigkeit zu prüfen, ob der Tatbestand einer Straf- oder Bußgeldvorschrift rechtswidrig verwirklicht wurde. Darauf, ob eine Verurteilung des Täters erfolgen kann (weil er – auch – schuldhaft gehandelt hat, die erforderlichen Strafverfolgungsvoraussetzungen vorliegen und keine Strafverfolgungshindernisse bestehen) kommt es nicht an (kritisch hierzu LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 770: „Steuerrecht als Ersatzstrafrecht“). Die Gefahr divergierender Ent-

scheidungen besteht, wird jedoch verringert durch die Mitteilungspflichten der Gerichte, Staatsanwaltschaften und Verwaltungsbehörden nach Nr. 10 Satz 2 und 4.

1850–1852 Einstweilen frei.

B. Abzugsverbot bei der Zuwendung von Vorteilen (Satz 1)

I. Zuwendung von Vorteilen und damit zusammenhängende Aufwendungen

1853 1. Zuwendung von Vorteilen

Die Zuwendung des Vorteils muß zu BA geführt haben, dh. es müssen betrieblich veranlaßte Aufwendungen oder betrieblich veranlaßter Aufwand vorliegen (zum BA-Begriff s. Anm. 751 ff.). Der weite strafrechtliche Vorteilsbegriff, nach dem Vorteil jede Leistung ist, auf die der Empfänger keinen Anspruch hat und die ihn materiell oder immateriell in seiner wirtschaftlichen, rechtlichen oder persönlichen Lage besserstellt (vgl. DREHER/FISCHER, StGB, 50. Aufl. 2001, § 331 Rn. 11), findet keine Anwendung.

BORDEWIN in B/B, Vor §§ 4–5 Rn. 92; STAHL, KÖSDI 1999, 12022 [12024]; JOECKS, DStR 1997, 1025 [1026]; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. Q 39; hingegen vom strafrechtlichen Vorteilsbegriff ausgehend LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 757.

Bei entgangenen Einnahmen greift das Abzugsverbot nicht ein (Beispiele: Rabatt, zinsloses Darlehen; SCHMIDT/HEINICKE XXI. § 4 Rn. 610; FROTSCHER, § 4 Rn. 446; STAHL, KÖSDI 1999, 12022 [12024]; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. Q 39). Erforderlich ist das Vorliegen von BA; darauf, daß der Empfänger den Vorteil tatsächlich erhalten hat, kommt es nicht an (MÜLLER-FRANKEN, StuW 1997, 3, [8]; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. Q 39). Keine Zuwendung eines Vorteils soll vorliegen bei üblichen Gesten der Höflichkeit (BORDEWIN in B/B, Vor §§ 4–5 Rn. 94; LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 757).

1854 Einstweilen frei.

1855 2. Mit der Vorteilszuwendung zusammenhängende Aufwendungen

Die Aufwendungen müssen durch die Zuwendung des Vorteils veranlaßt sein. Erfasst werden zum einen „Transaktionskosten“ wie zB Reise-, Transport, Versicherungs-, Überweisungskosten (KIRCHHOF/CREZELIUS, § 4 Rn. 161; SCHMIDT/HEINICKE XXI. § 4 Rn. 610; FROTSCHER, § 4 Rn. 446; MÜLLER-FRANKEN, StuW 1997, 3 [8]). Zum anderen fallen hierunter auch Beratungs- und Verteidigungskosten, die infolge der Begehung der Straftat oder Ordnungswidrigkeit anfallen (ausdrücklich Stellungnahme des BRats zum Entwurf des JStG 1996, BTDrucks. 13/1686, 18; weitergehend STAPE, DB 2000, 1092 [1093 f.]: umfassende Aufwandskürzung bei der Verwirklichung straf- und bußgeldrechtlicher Tatbestände, auch wenn die Zuwendung des Vorteils nicht zu BA geführt hat).

1856–1857 Einstweilen frei.

II. Zuwendung der Vorteile als tatbestandsmäßige und rechtswidrige Handlung

1. In Betracht kommende straf- und bußgeldrechtliche Tatbestände

1858

Die Zuwendung des Vorteils muß den Tatbestand eines Strafgesetzes oder eines Gesetzes verwirklichen, der die Ahndung mit einer Geldbuße zuläßt.

In Betracht kommen nur inländische Straf- und Bußgeldvorschriften. Ein Verstoß gegen ausländische Strafgesetze führt nicht zum Abzugsverbot.

Der Streit, ob Nr. 10 idF des JStG 1996 auch Sanktionen durch ausländische Gerichte und Behörden erfaßt, ist überholt. Vgl. BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 298 e; WICHTERICH/GLOCKEMANN, INF 2000, 1 (2 f.): Im Entwurf des StEntG 1999/2000/2002 (BTDrucks. 14/23, 5) war eine Aufzählung der einzelnen Straf- und Bußgeldvorschriften enthalten; durch die Gesetz gewordene abstrakte Verweisung sollte lediglich „ein andauernder gesetzlicher Anpassungsbedarf“ vermieden werden (Bericht des Fin-Aussch., BTDrucks. 14/443, 21).

Wesentliche Tatbestände des Straf- und Ordnungswidrigkeitenrechts sind vor allem:

► *Straftatbestände:*

- § 108 b Abs. 1 StGB: Wählerbestechung;
- § 108 e StGB: Abgeordnetenbestechung;
- § 299 Abs. 2 StGB: Bestechung im geschäftlichen Verkehr, wobei angesichts des Zwecks der Vorschrift (Schutz deutscher Wettbewerbsinteressen) fraglich ist, ob die Norm bei der Bestechung von Angestellten und Beauftragten ausländischer Unternehmen Anwendung findet, wenn keine deutschen Mitbewerber vorhanden sind (vgl. hierzu KIESEL, DStR 2000, 949; RANDT, BB 2000, 1006 [1008 f.]; krit. auch KLINGELHÖFER, StBp. 1999, 309 [314]; aA WICHTERICH/GLOCKEMANN, INF 2000, 1 [4]);
- § 333 StGB: Vorteilsgewährung;
- § 334 StGB: Bestechung; mit den Erweiterungen des Anwendungsbereichs durch das Ges. zu dem Protokoll v. 27. 9. 1996 zum Übereinkommen über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften v. 10. 9. 1998 (EU-Bestechungsgesetz, BGBl. II, 2340) sowie durch Art. 2 § 1 des Ges. zu dem Übereinkommen v. 17. 12. 1997 über die Bekämpfung der Bestechung ausländischer Amtsträger im internationalen Geschäftsverkehr v. 10. 9. 1998 (Ges. zur Bekämpfung internationaler Bestechung, BGBl. II, 2327 zu beiden Gesetzen vgl. RANDT, BB 2000, 1006 [1007 f.]; STAPF, DB 2000, 1092 [1095]; KORTE, wistra 1999, 81 [83 ff.]; KRAUSE/VOGEL, RIW 1999, 488; ZIESCHANG, NJW 1999, 105);
- § 119 Abs. 1 BetrVG: Vorteilsgewährung in bezug auf Betriebsratswahlen;
- Art. 2 § 2 Gesetz zur Bekämpfung internationaler Bestechung: Bestechung ausländischer Abgeordneter im Zusammenhang mit internationalem geschäftlichen Verkehr.

► *Ordnungswidrigkeiten:*

- § 21 Abs. 2 iVm. § 81 Abs. 1 Nr. 1 GWB: Vorteilsgewährung für wettbewerbsbeschränkendes Verhalten;
- § 405 Abs. 3 Nr. 7 AktG: Vorteilsgewährung in bezug auf das Abstimmungsverhalten in der Hauptversammlung oder einer gesonderten Versammlung;
- § 152 Abs. 1 Nr. 2 GenG: Vorteilsgewährung in bezug auf das Abstimmungsverhalten in der Generalversammlung oder in der Vertreterversammlung oder bei der Wahl der Vertreter;

– § 23 Abs. 1 Nr. 4 des Gesetzes betreffend die gemeinsamen Rechte der Besitzer von Schuldverschreibungen: Vorteilsgewährung in bezug auf das Abstimmungsverhalten in der Gläubigerversammlung.

Vgl. insgesamt auch H 24 „Zuwendungen“ EStH 2000.

1859 2. Tatbestandsmäßigkeit und Rechtswidrigkeit der Handlung

Die Zuwendung des Vorteils muß den Tatbestand eines Strafgesetzes oder einer Bußgeldvorschrift rechtswidrig erfüllen.

Es kommt auf die Zuwendung des Vorteils an. Diese muß den Tatbestand erfüllen. Fällt (nur) der Empfang der Vorteile unter den Tatbestand einer Straf- oder Bußgeldnorm, genügt dies für die Anwendung der Nr. 10 nicht.

BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 2981; FROTSCHER, § 4 Rn. 445 a; KLINGELHÖFER, StBp. 1999, 309 (313); STAHL, KÖSDI 1999, 12022 (12026); STAPF, DB 1999, 1092 (1094); insoweit anders die Regelung im JStG 1996: hier griff das Abzugsverbot auch dann ein, wenn wegen des Empfangs der Vorteile eine rechtskräftige Verurteilung nach einem Strafgesetz, die rechtskräftige Verhängung eines Bußgelds erfolgt oder ein wegen des Empfangs der Vorteile eingeleitetes Strafverfahren nach den §§ 153–154 e StPO eingestellt worden war.

Das Abzugsverbot greift außerdem nur, wenn die Zuwendung der Vorteile als solche eine tatbestandsmäßige und rechtswidrige Handlung darstellt. Daß sich eine Strafbarkeit unter anderen Gesichtspunkten ergibt (zB wegen eines Vermögensdelikts), genügt ebenfalls nicht (LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 760; SAGASSER/JAKOBS, DStR 1995, 1649 [1652]).

Erfordernis des subjektiven Tatbestands streitig: Ob neben dem objektiven Tatbestand auch der subjektive Tatbestand der Straf-/Bußgeldvorschrift, also ein vorsätzliches Handeln, vorliegen muß, ist str.

Vorsatz erforderlich: STAPF, DB 2000, 1092 (1097); WICHTERICH/GLOCKEMANN, INF 2000, 1 (2, Fn. 23); Vorliegen des objektiven Tatbestands ausreichend: BORDEWIN in B/B, Vor §§ 4–5 Rn. 89; KIRCHHOF/CREZELIUS, § 4 Rn. 159; FROTSCHER, § 4 Rn. 445 a; wohl auch R 24 Abs. 6 EStR 2001 „... wenn ... objektiv gegen das Straf- oder Ordnungswidrigkeitenrecht verstoßen wird ...“; offengelassen von BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 298 i. Auch bei § 11 Nr. 5 StGB, auf den in der Begründung zum Entwurf des StEntlG 1999/2000/2002 ausdrücklich Bezug genommen wird (vgl. BTDrucks. 14/23, 169), ist str., ob eine rechtswidrige Tat nur vorliegt, wenn – bei Vorsatzdelikten – der subjektive Tatbestand erfüllt ist (bejahend zB LACKNER/KÜHL, StGB, 24. Aufl. 2001, § 11 Rn. 18, Vor § 13 Rn. 15; verneinend zB TRÖNDLE/FISCHER, StGB, 50. Aufl. 2001, § 11 Rn. 36 [im Gegensatz zur 49. Aufl., dort § 11 Rn. 33]).

Letztlich dürfte der Frage, ob vorsätzliches Handeln erforderlich ist, keine erhebliche Bedeutung zukommen, weil derjenige, der Schmier- oder Bestechungsgelder zahlt, die Umstände, die den objektiven Tatbestand des Strafgesetzes ausmachen, idR kennen und die Verwirklichung der Tatbestandsmerkmale zumindest billigend in Kauf nehmen wird. Damit liegt bedingter Vorsatz vor.

Rechtswidrig ist die Tat, wenn keine Rechtfertigungsgründe (wie zB Notwehr, rechtfertigender Notstand) vorliegen. Einen besonderen Rechtfertigungsgrund beinhaltet § 333 Abs. 3 StGB für Taten nach § 333 Abs. 1 StGB (Vorteilsgewährung).

Schuld, Strafverfolgungsvoraussetzungen und -hindernisse: Der Täter muß nicht schuldhaft gehandelt haben. Das Vorliegen von Schuldunfähigkeit, einem unvermeidbaren Verbotsirrtum oder Entschuldigungsgründen berührt das Abzugsverbot nicht. Ebensowenig ist erforderlich, daß bei Antragsdelikten ein Strafantrag gestellt wurde.

Vgl. Begr. zum Entwurf des StEntlG 1999/2000/2002, BTDrucks. 14/23, 169; KIRCHHOF/CREZELIUS, § 4 Rn. 159; SCHMIDT/HEINICKE XXI, § 4 Rn. 611; BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 298 i; LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 761; BRAUN, DStZ 2001, 644; WICHTERICH/GLOCKEMANN, INF 2000, 1 (2); R 24 Abs. 6 EStR 2001; zweifelnd RÖSSLER, DStZ 2000, 131 (132); krit. im Hinblick auf das grundsätzliche Antragsfordernis bei § 299 Abs. 2 StGB STAPF, DB 2000, 1092 (1097).

Das Vorliegen von Strafverfolgungshindernissen, wie zB Verjährung, ist ebenfalls unerheblich (BORDEWIN in B/B, Vor §§ 4–5 Rn. 90; FROTSCHER, § 4 Rn. 445 a; LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 761; KLINGELHÖFER, StBp. 1999, 309 [312]).

3. Prüfung der straf- und bußgeldrechtlichen Vorschriften durch die Finanzbehörde in eigener Zuständigkeit

1860

Nach der Änderung durch das StEntlG 1999/2000/2002 setzt das Abzugsverbot nicht mehr voraus, daß es zu einer rechtskräftigen Verurteilung, der rechtskräftigen Verhängung eines Bußgelds oder der Einstellung des Strafverfahrens nach den §§ 153–154 e StPO gekommen ist. Die FinBeh. prüft das Vorliegen eines tatbestandsmäßigen und rechtswidrigen Verhaltens in eigener Zuständigkeit. Sie muß den betreffenden Sachverhalt aufklären und strafrechtlich beurteilen. An etwaige Entscheidungen der Strafverfolgungsbehörden, Verwaltungsbehörden oder Gerichte ist sie nicht gebunden.

BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 298 i; FROTSCHER, § 4 Rn. 445 a, der jedoch bei einem Freispruch mangels Tatverdachts eine Bindung annehmen will; ähnlich LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 761; KIESEL, DStR 2000, 949 (953): Bindung bei Freispruch wegen Nichterfüllung des objektiven Tatbestands. Kritisch zu dieser Rechtslage BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 298 k; RANDT, BB 2000, 1006 (1009 f.); RÖSSLER, DStZ 2000, 131 (132); WICHTERICH/GLOCKEMANN, INF 2000, 1 (2 [Fn. 25]); STAHL, KÖSDI 1999, 12022 (12024); von STUHR/WALZ, StuB 1999, 118 (123): Es begegne Bedenken, ob die FinVerw. die rein strafrechtliche Beurteilung eines Sachverhalts leisten könne und organisatorisch in der Lage sei, die erforderlichen Ermittlungen durchzuführen; zur Gegenansicht ausführlich HOFMANN/ZIMMERMANN, ZRP 1999, 42 (51 ff.).

Die Anforderungen an die Feststellung des relevanten Sachverhalts richten sich nach strechtlichen, nicht nach strafrechtlichen Grundsätzen. Eine Verletzung von Mitwirkungspflichten kann zu einer Minderung des Beweismaßes führen.

BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 298 k; STAPF, DB 2000, 1092 (1098); KLINGELHÖFER, StBp. 1999, 309 (313); a. A FROTSCHER, § 4 Rn. 445 a: Anwendung strafprozessualer Grundsätze; RANDT, BB 2000, 1006 (1012): hinreichender Tatverdacht erforderlich; zum Spannungsverhältnis zwischen der Mitwirkungspflicht des Stpfl. im Besteuerungsverfahren und der Mitteilungspflicht der FinBeh. nach Nr. 10 Satz 3 s. Anm. 1876.

Ist die Tatsachenlage unklar, so kann die FinBeh. die Aufwendungen im Wege der vorläufigen Steuerfestsetzung anerkennen und den Bescheid ggf. später gem. § 165 Abs. 2 AO ändern (BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 298 m; WICHTERICH/GLOCKEMANN, INF 2000, 1 [4]; aA STAPF, DB 2000, 1092 [1098 f.]: vorläufiger Ausschluß des Abzugs; KLINGELHÖFER, StBp. 1999, 309 [313]: § 165 AO nicht anwendbar). Insoweit wird die Mitteilungspflicht der Ermittlungsbehörde nach Nr. 10 Satz 4 relevant.

Einstweilen frei.

1861–1864

III. Rechtsfolgen des Abzugsverbots

1865

Die durch die Zuwendung des Vorteils unmittelbar veranlaßten und mit der Zuwendung zusammenhängenden Aufwendungen dürfen den Gewinn nicht min-

dern. Sind die Aufwendungen (bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5) als Aufwand gebucht oder (bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3) als BA abgezogen worden, sind sie dem Gewinn bzw. den Betriebseinnahmen hinzuzurechnen.

Der Empfänger hat den zugewandten Vorteil zu versteuern. IdR liegen sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 vor (BFH v. 20. 1. 2000 IX R 87/95, BStBl. II, 396.) Eine Korrespondenz zwischen Abzugsverbot und StFreiheit beim Empfänger gibt es nicht (BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 298 f; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. Q 52).

C. Mitteilung der Gerichte, der Staatsanwaltschaften oder der Verwaltungsbehörden an die Finanzbehörde (Satz 2)

1866

I. Mitzuteilende Tatsachen

Die Mitteilungspflicht bezieht sich auf Tatsachen, die Gerichte, Staatsanwaltschaften oder Verwaltungsbehörden dienstlich erfahren haben und die den Verdacht einer Tat iSd. Satzes 1 begründen.

Tatsachen sind sinnlich wahrnehmbare oder feststellbare Zustände oder Vorgänge, wie zB Veränderungen von Sachen, menschliche Handlungen oder geistige und seelische Zustände. Nicht hierunter fallen Rechtsbegriffe oder Rechtsansichten.

Dienstliche Kenntnis: Es muß sich um Tatsachen handeln, die dem Amtsträger (§ 7 AO) im Rahmen seiner Dienstausbübung bekannt geworden sind. Privat erlangtes Wissen wird nicht erfaßt (FROTSCHER, § 4 Rn. 447 a).

Verdacht einer Tat iSd. Satzes 1 erfordert das Vorliegen eines Anfangsverdachts iSd. § 152 Abs. 2 StPO. Es müssen also zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Tat iSd. Satzes 1 vorliegen. Bloße Vermutungen reichen nicht; andererseits ist ein hinreichender Tatverdacht iSd. § 203 StPO nicht erforderlich.

Im Erg. glA BORDEWIN in B/B, Vor §§ 4–5 Rn. 126; FROTSCHER, § 4 Rn. 447 a: Verdacht, der die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens rechtfertigen würde; mißverständlich die Begr. zum Entwurf des StEntG 1999/2000/2002, BTDrucks. 14/23, 170: „hinreichender Tatverdacht“.

Abweichend von strafprozessualen Grundsätzen kommt es nicht darauf an, ob eine Verurteilung des Täters möglich erscheint. Eine Tat iSd. Satzes 1 setzt nur die rechtswidrige Verwirklichung des Tatbestands voraus (Verschulden, Strafantrag etc. sind nicht erforderlich, vgl. Anm. 1859). Der Verdacht einer Tat iSd. Satzes 1 kann auch im Rahmen eines Straf- oder Ermittlungsverfahrens gegen den Empfänger entstehen (dann allerdings nur Mitteilungspflicht hinsichtlich des Zuwendenden, s. Anm. 1869).

1867–1868 Einstweilen frei.

1869

II. Mitteilung für Zwecke des Besteuerungsverfahrens und zur Verfolgung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten

Die Mitteilung darf nur für Zwecke des Besteuerungsverfahrens und zur Verfolgung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten erfolgen.

Für Zwecke des Besteuerungsverfahrens:

► *Das Besteuerungsverfahren des Zuwendenden* ist gemeint. Die FinBeh. prüft in eigener Zuständigkeit, ob das Abzugsverbot nach Nr. 10 Satz 1 eingreift. Allerdings kann es sich uU anbieten, im Hinblick auf die relevanten Tatsachen das Ergebnis des Ermittlungsverfahrens abzuwarten (ggf. vorläufige StFestsetzung, vgl. Anm. 1860). Die Mitteilungspflicht bezieht sich nicht auf das Besteuerungsverfahren des Zuwendungsempfängers. Insoweit liegt keine Tat iSd. Nr. 10 Satz 1 idF des StEntlG 1999/2000/2002 vor (s. Anm. 1859).

► *Eine Änderung des Bescheids nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO* ist vorzunehmen, wenn die FinBeh. aufgrund der Mitteilung erstmals vom Vorliegen einer Tat iSd. Satzes 1 erfährt (R 24 Abs. 6 Satz 3 EStR 2001).

Zur Verfolgung von Straftaten und Steuerordnungswidrigkeiten: Die mitgeteilten Tatsachen können zur Einleitung eines Ermittlungsverfahrens wegen einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit gegen den Stpfl. führen, etwa dann, wenn er das Schmiergeld gewinnmindernd berücksichtigt hat oder sich die Frage nach der Herkunft der Mittel stellt (vgl. LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 766 a).

Einstweilen frei.

1870–1872

D. Mitteilung der Finanzbehörde an die Staatsanwaltschaft oder die Verwaltungsbehörde (Satz 3)

I. Verdacht einer Tat im Sinne des Satzes 1

1873

Die Mitteilungspflicht der FinBeh. bezieht sich nur auf Tatsachen, die den Verdacht einer Tat iSd. Satzes 1 begründen.

Der Verdacht einer Tat iSd. Satzes 1 muß bestehen. Daß andere Straftaten/ Ordnungswidrigkeiten (zB Beteiligung an Vermögensdelikten) vorliegen könnten, führt nicht zur Mitteilungspflicht nach Nr. 10 Satz 3.

► *Tatsachen, die nicht zu BA geführt haben*, aber den Tatbestand einer Tat iSd. Satzes 1 erfüllen (zB Preisnachlässe [s. Anm. 1853] oder unter § 12 Nr. 1 fallende Aufwendungen), werden von Nr. 10 Satz 3 nicht erfaßt (STAHL, KÖSDI 1999, 12022 [12026]).

► *Erklärt der Empfänger der Zuwendung diese in seiner Steuererklärung*, kommt eine Mitteilung an die Staatsanwaltschaft/Verwaltungsbehörde wegen Bestechlichkeit, Vorteilsannahme etc. nicht in Betracht; denn Taten, die durch den Empfang des Vorteils begangen werden, fallen nicht unter Nr. 10 Satz 1 idF des StEntlG 1999/2000/2002 (s. Anm. 1859; DÖRN, DStZ 2001, 736 [737]; HEERSPINK, wistra 2001, 441 [446]; WICHTERICH/GLOCKEMANN, INF 2000, 40 [43]; STAHL, KÖSDI 1999, 12022 [12026]).

Verdachtsstufe: Ausreichend, aber auch erforderlich ist ein Anfangsverdacht iSd. § 152 Abs. 2 StPO; es müssen also zureichende tatsächliche Anhaltspunkte dafür gegeben sein, daß eine (verfolgbare) Straftat oder Ordnungswidrigkeit vorliegt.

DÖRN, DStZ 2001, 736 (737); STAPE, DB 2000, 1092 (1099); WICHTERICH/GLOCKEMANN, INF 2000, 40 (42); SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. Q 120; aA BORDEWIN in B/B, Vor §§ 4–5, Rn. 123; LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 766: hinreichender Tatverdacht erforderlich, dh. eine Verurteilung muß mit Wahrscheinlichkeit zu erwarten sein.

Ein Anfangsverdacht liegt nicht bereits deswegen vor, weil der Stpfl. den Empfänger einer Zuwendung nicht benennt und eine Nichtberücksichtigung der BA nach § 160 AO in Kauf nimmt. Es kann sich auch um eine erlaubte Provision handeln (LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 765: Beispiel: Ein Abschleppunternehmer zahlt für jeden Auftrag eine Prämie an den Hausmeister einer Wohn- und Geschäftsanlage; WICHTERICH/GLOCKEMANN, INF 2000, 40 [42]; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. Q 120).

Keine Zwangsmittel zur Ermittlung der Tatsachen: Nr. 10 idF des JStG 1996 bestimmte ausdrücklich, daß im Besteuerungsverfahren Zwangsmittel gegen den Stpfl. zur Ermittlung der verdachtsbegründenden Tatsachen unzulässig seien. Durch die Streichung ist keine Änderung der Rechtslage eingetreten. Andernfalls läge ein Verstoß gegen den (Verfassungs-)Grundsatz vor, daß niemand verpflichtet ist, sich selbst zu belasten. Liegt eine (versuchte) Steuerhinterziehung vor, ergibt sich die Unzulässigkeit von Zwangsmitteln aus § 393 Abs. 1 Satz 2 AO. Im übrigen bietet sich eine entsprechende Anwendung dieser Vorschrift an (vgl. BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 298 a; FROTSCHER, § 4 Rn. 447; STAHL, KÖSDI 1999, 12022 [12025 f.]; aA LADEMANN/MEUER, § 4 Rn. 768: Zwangsmittel zulässig).

1874–1875 Einstweilen frei.

1876

II. Mitteilungspflicht

Nach Nr. 10 Satz 3 teilt die FinBeh. die Tatsachen, die den Verdacht einer Tat iSd. Satzes 1 begründen, mit.

Mitteilungspflicht bei fehlender Geltendmachung als Betriebsausgaben? Umstritten ist, ob die FinBeh. die verdachtsbegründenden Tatsachen auch dann weiterzugeben hat, wenn der Stpfl. die Aufwendungen bei seiner Gewinnermittlung zwar nicht berücksichtigt, die FinBeh. jedoch Kenntnis von den betreffenden Umständen erlangt hat (etwa weil der Stpfl. die Aufwendungen als nichtabziehbare BA ausweist oder im Rahmen einer Bp. Zahlungen aus versteuertem Vermögen erläutert). ZT wird angenommen, daß eine Mitteilungspflicht nicht bestehe. Dies ergebe sich aus der systematischen Stellung von Nr. 10 Satz 3 (STAHL, KÖSDI 1999, 12022 [12026]; VON STUHR/WALZ, StuB 1999, 408 [409]; JOECKS, DStR 1997, 1025 [1030]; iE auch WICHTERICH/GLOCKEMANN, INF 2000, 40 [41]). Nach anderer – wohl zutreffender – Ansicht besteht die Mitteilungspflicht auch in diesem Fall. Dies ergebe sich aus der generalpräventiven Zielrichtung der Vorschrift; dem Wortlaut sei zudem eine Beschränkung nicht zu entnehmen (RANDT, BB 2000, 1006 [1013]; STAPE, DB 2000,1092 [1099]; KLINGELHÖFER, StBp. 1999, 309 [312]). Zu beachten ist jedoch § 393 Abs. 2 Satz 1 AO. Hiernach besteht ein Verwertungsverbot für solche Straftaten, die keine Steuerstraftaten sind, soweit der Staatsanwaltschaft oder dem Gericht in einem Strafverfahren aus den Steuerakten Tatsachen bekannt werden, die der Stpfl. vor oder in Unkenntnis der Einleitung des Strafverfahrens in Erfüllung stl. Pflichten offenbart hat. Nach § 393 Abs. 2 Satz 2 AO gilt eine Ausnahme nur für Straftaten, an deren Verfolgung ein zwingendes öffentliches Interesse iSd. § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO besteht. Regelmäßig wird daher eine Strafverfolgung nicht in Betracht kommen, wenn der Stpfl. die Aufwendungen nicht gewinnmindernd berücksichtigt hat (vgl. DÖRN, DStZ 2001, 736 [738]; HEERSPINK, wistra 2001, 441 [444]; STAHL, KÖSDI 1999, 12022 [12026]; zu Zweifeln an der Verfas-

sungsmäßigkeit des § 393 Abs. 2 Satz 2 AO s. HHSp./HELLMANN, § 393 AO Rn. 180 ff.).

Beschränkung der Mitteilungspflicht auf bestimmte Delikte? Teilweise wird die Ansicht vertreten, Nr. 10 Satz 3 sei mit Blick auf § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO unter Berücksichtigung des Gleichheitssatzes verfassungskonform einschränkend auszulegen. Die Mitteilungspflicht gelte daher nur, wenn der Verdacht einer Tat nach den §§ 333–335 StGB (Vorteilsgewährung, Bestechung oder besonders schwerer Fall der Bestechung) vorliege. In allen anderen Fällen habe die FinBeh. eine Ermessensentscheidung nach § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO zu treffen (WICHTERICH/GLOCKEMANN, INF 2000, 40 [43]; JOECKS, DStR 1997, 1025 [1031]; ähnl. HEERSPINK, wistra 2001, 441 [447]: Mitteilungspflicht der FinBeh. wegen § 393 Abs. 2 AO nur, wenn Durchbrechung des Steuergeheimnisses nach § 30 Abs. 4 AO möglich). Nach aA erfasst die Mitteilungspflicht alle unter Nr. 10 Satz 1 fallenden Bestechungstaten. Nr. 10 Satz 3 sei eine gesetzlich zugelassene Durchbrechung des Steuergeheimnisses (§ 30 Abs. 4 Nr. 2 AO). Der Gesetzgeber habe die Mitteilungspflicht nach der Neufassung von Nr. 10 Satz 1 aus Gründen der Generalprävention bewusst beibehalten (STAPF, DB 2000, 1092 [1099]; vgl. auch OFD Frankfurt v. 29.5.2000, DB 2000, 1303; OFD Nürnberg v. 28.12.1999, FR 227 [228]). Der Stpfl. werde durch § 393 Abs. 2 AO, den die Strafverfolgungsbehörde anzuwenden habe, hinreichend geschützt (STAPF, DB 2000, 1092 [1099]).

Unabhängig hiervon kann sich, wenn die Aufwendungen in die Gewinnermittlung eingeflossen sind, eine Pflicht der FinBeh. zur Abgabe der Akten an die Staatsanwaltschaft aus § 386 Abs. 2 AO ergeben. In diesem Fall liegt der Verdacht einer Steuerstraftat ([versuchte] Steuerhinterziehung) vor, dem uU ohne Aufklärung des Korruptionsdelikts nicht nachgegangen werden kann (s. hierzu DÖRN, DStZ 2001, 736 [738]; HEERSPINK, wistra 2001, 441 [445]; RANDT, BB 2000, 1006 [1013]).

Einstweilen frei.

1877–1878

E. Unterrichtung der Finanzbehörde über den Verfahrensengang durch die Staatsanwaltschaft oder die Verwaltungsbehörde (Satz 4)

1879

Hat eine Mitteilung der FinBeh. nach Nr. 10 Satz 3 zu Ermittlungen der Staatsanwaltschaft oder der Verwaltungsbehörde geführt, unterrichten diese die FinBeh. über den Verfahrensengang und die zugrunde liegenden Tatsachen. Eine Unterrichtungspflicht ergibt sich jedoch auch, wenn die FinBeh. über den Anfangsverdacht nach Nr. 10 Satz 2 informiert worden ist.

Verfahrensengang: Eine Mitteilungspflicht besteht nicht nur dann, wenn es zu einer Verurteilung oder Bußgeldfestsetzung gekommen ist, sondern auch dann, wenn das Verfahren (zB nach §§ 153 ff., 170 Abs. 2 StPO) eingestellt wurde.

Zugrunde liegende Tatsachen: Weil die FinBeh. das Vorliegen einer Tat iSd. Nr. 10 Satz 1 in eigener Zuständigkeit zu prüfen hat, bezieht sich die Mitteilungspflicht auch auf die Tatsachen, die von der Staatsanwaltschaft oder Verwaltungsbehörde ermittelt worden sind.

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 11

[Nichteinlagefähige Vorteile bei der Tonnage- gewinnermittlung nach § 5a]

idF des Ges. v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840; BStBl. I 2004, 14)

(5) ¹Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

...

11. Aufwendungen, die mit unmittelbaren oder mittelbaren Zuwendungen von nicht einlagefähigen Vorteilen an natürliche oder juristische Personen oder Personengesellschaften zur Verwendung in Betrieben in tatsächlichem oder wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, deren Gewinn nach § 5a Abs. 1 ermittelt wird;

...

Autor: Klaus **Voß**, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und
Verwaltungsrecht, Meppen

Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**, Vors. Richter am FG,
Cottbus

Inhaltsübersicht

| | Anm. | Anm. |
|--|------|--|
| I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 11 | | |
| 1. Rechtsentwicklung der Nr. 11 | 1880 | |
| 2. Bedeutung der Neuregelung | 1881 | |
| 3. Geltungsbereich der Nr. 11 | 1882 | |
| 4. Verhältnis zu § 8b Abs. 5 KStG | 1883 | |
| II. Erläuterungen zu Nr. 11 | | |
| 1. Nicht einlagefähige Vermögensvorteile | 1884 | |
| 2. Unentgeltliche Nutzungsrechte | 1885 | |
| | | 3. Unmittelbare und mittelbare Zuwendungen 1886 |
| | | 4. Verwendung der nicht einlagefähigen Vorteile in Betrieben, deren Gewinn nach § 5a Abs. 1 ermittelt wird 1886a |
| | | 5. Tatsächlicher oder wirtschaftlicher Zusammenhang von Aufwendungen mit der Verwendung nicht einlagefähiger Wirtschaftsgüter in Betrieben, deren Gewinn nach § 5a Abs. 1 ermittelt wird . . . 1886b |

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 11

Schrifttum: FICK, Kapitalistische Betriebsaufspaltung im Zusammenhang mit der Besteuerung nach § 5a am Beispiel der Vercharterung von Handelsschiffen im internationalen Verkehr – ein neues Steuersparmodell?, StBp. 2002, 113; VOSS, Inländerdiskriminierung und sonstige rechtspolitische Verfehlungen, Hansa 2008, 92.

1880 **1. Rechtsentwicklung der Nr. 11**

ProtErklG v. 22.12.2003 (sog. Korb II-Ges., BGBl. I 2003, 2840; BStBl. I 2004, 14): Nr. 11 wird angefügt.

Zeitlicher Geltungsbereich der Neuregelung: Nr. 11 gilt ab dem Wj., das nach dem 31.12.2003 endet (§ 52 Abs. 12 idF des Ges. v. 22.12.2003).

1881 **2. Bedeutung der Neuregelung**

Nr. 11 will eine Anwendung des § 5a unter gleichzeitiger Nutzung der Rechtsinstitute der kapitalistischen Betriebsaufspaltung und der kstl. Organschaft sowie der Entscheidung des BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86 (BStBl. II 1988, 348) zur unentgeltlichen Nutzungseinlage unterbinden, da durch diese Gestaltung erhebliche StErsparnisse erzielt werden konnten. Dabei erwirbt eine BesitzKapGes. die für einen Reedereibetrieb notwendigen WG, insbes. Schiffe und ggf. Container. Die BesitzKapGes. überlässt sämtliche WG einer BetriebsKapGes., übt den Betrieb einer Reederei also nicht selbst aus. Zwischen beiden Unternehmen wird vereinbart, dass die Überlassung der WG unentgeltlich erfolgt.

Beispiel (Anlassfall für Gesetzesänderung): Eine BesitzKapGes. verchartert Containerschiffe im Rahmen einer Bareboat-Vercharterung unentgeltlich an eine BetriebsKapGes. (100%ige Tochtergesellschaft der BesitzKapGes.), die ihren Gewinn nach § 5a ermittelt und auch ggf. gleichzeitig eigene oder ausgerüstete Handelsschiffe im internationalen Verkehr betreibt. Die BesitzKapGes. übt den Betrieb einer Reederei damit nicht selbst aus. Zwischen den Gesellschaften besteht eine Organschaft, vgl. zum Verhältnis von § 5a und §§ 14 ff. KStG § 5a Anm. 12.

Auf diesem Weg kommt es zu einer Aufspaltung des Reedereiergebnisses: Die Erträge aus dem Betrieb der Handelsschiffe werden in der BetriebsKapGes. pauschal nach § 5a ermittelt. Die mit dem Reedereibetrieb im Zusammenhang stehenden BA (AfA, Fremdkapitalzinsen) verbleiben durch die Trennung bei der BesitzKapGes. und mindern dort in voller Höhe den Gewinn. § 3c Abs. 1 findet auf die handelsrechtl. Gewinnabführungen keine Anwendung.

Derartige Gestaltungen widersprechen der Intention der Tonnagegewinnermittlung: Diese soll als Subventionsbestimmung zu einer niedrigeren Belastung der Gewinne führen und nicht nur zu einer nochmaligen Belastungsermäßigung der bereits durch die Tonnagegewinnermittlung begünstigten Einnahmen.

Vgl. auch Fick, StBp. 2002, 113, der die Grundsätze des BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86 (aaO) deshalb nicht anwenden will, weil es an einer entsprechenden Nutzungseinlage fehle, da diese eine identische Gewinnermittlung der Beteiligten voraussetze; die Anwendung des § 42 AO lässt Fick offen. Dieser Auffassung ist uE nicht zu folgen, da § 5a eine Gewinnermittlungsmöglichkeit durch BV-Vergleich voraussetzt („anstelle“) und damit der Gesetzgeber zu erkennen gegeben hat, dass er das nach allg. Vorschriften ermittelte Ergebnis insgesamt durch die Tonnagegewinnbesteuerung ersetzen will. § 42 AO ist uE ebenfalls nicht anzuwenden, da Fick selbst einräumt, dass es wirtschaftliche Gründe für eine derartige Gestaltung geben mag. Auch werden idR funktionslose Verträge wie in der Entscheidung des BFH v. 16.3.1988 – X R 27/86 (BStBl. II 1988, 629), etwa, dass die Bereederung trotz vereinbarter Bareboat Charter von der Mutter durchgeführt wird, schwerlich gewollt sein. Vgl. auch krit. zur sog. Gesamtplan-Rspr. im Rahmen vorgegebener gesetzlicher Gestaltungsmöglichkeiten CREZELIUS, FR 2003, 537.

Die vorstehenden Ausführungen gelten auch dann, wenn zwischen der BesitzKapGes. und der BetriebsKapGes. keine Organschaft besteht. Hier ist allerdings zu berücksichtigen, dass im Ausschüttungsfall 5 % der Bruttoausschüttung als nicht abziehbare BA gelten (§ 8b Abs. 5 KStG); darüber hinausgehende BA sind abziehbar (zum Verhältnis von Nr. 11 zu § 8b Abs. 5 KStG vgl. Anm. 1883).

Stellungnahme: UE geht die Nichtabziehbarkeit der BA über das gebotene Ziel hinaus. Der Intention des Gesetzes, künstliche Aufspaltungen eines einheitlichen Reedereiergebnisses zu verhindern, wäre Genüge getan, wenn der BA-Abzug versagt worden wäre, also im Erg. eine Besteuerungssituation zugrunde gelegt wird, wie wenn eine derartige künstliche Aufspaltung sich nicht ereignet hätte. Hierdurch könnte auch evtl. betriebswirtschaftlichen Erwägungen Rechnung getragen werden. Sollte die Tochtergesellschaft sich im EU/ÉWR-Ausland befinden, käme § 5a ggf. mangels Bereederung im Inland nicht zur Anwendung. Dann käme ein BA-Abzug bei der Muttergesellschaft zum Tragen. Der transnationale Sachverhalt würde gegenüber dem reinen Inlandsachverhalt begünstigt, sog. Inländerdiskriminierung (o.V., Hansa 3/2008).

3. Geltungsbereich der Nr. 11

1882

Persönlicher Geltungsbereich: Die Regelung erfasst sowohl auf Seiten des den Nutzungsvorteil Gewährenden als auch auf Seiten des den Nutzungsvorteil Empfangenden natürliche und juristische Personen sowie PersGes.

Sachlicher Geltungsbereich: Abs. 5 Satz 1 Nr. 11 regelt die Nichtabziehbarkeit betrieblich veranlasster Aufwendungen, die mit der Zuwendung von nicht einlagefähigen Vorteilen an natürliche oder juristische Personen oder PersGes. zur Verwendung in solchen Betrieben zusammenhängen, deren Gewinn nach § 5a ermittelt wird. Erfasst wird die Nichtabziehbarkeit von Aufwendungen auf Seiten des den Nutzungsvorteil Gewährenden.

4. Verhältnis zu § 8b Abs. 5 KStG

1883

Besteht keine stl. Organschaft zwischen der BesitzKapGes. und der BetriebsKapGes. (Abwandlung zum Beispiel in Anm. 1881), ist Folgendes zu beachten: Nach § 8b Abs. 5 KStG bleiben 5 % der Bezüge iSd. § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz. Dieses BA-Abzugsverbot wirkt wie auch sonst bei nicht abziehbaren BA außerbilanziell auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung. Das Gleiche gilt für das BA-Abzugsverbot der Nr. 11. In Kollisionsfällen kommt dabei der Nr. 11 Anwendungsvorrang zu.

§ 8b Abs. 5 KStG steht im Zusammenhang mit stfreien Einnahmen iSd. § 8b Abs. 1 KStG und setzt dort an. In Abhängigkeit hiervon wird ein prozentualer BA-Abzug bei der empfangenden KapGes. normiert. Hiermit soll eine Vereinfachung und ein europarechtskonformer Zustand hergestellt werden.

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 11 hat demgegenüber einen ganz anderen Regelungsbereich. Hier soll die durch unentgeltliche Nutzungsüberlassung sich ergebende „missbräuchliche“ Umgehung des § 5a verhindert werden.

Aufgrund der unterschiedlichen Regelungsbereiche findet demnach uE jede Bestimmung in ihrem gesetzgeberisch gewollten Regelungsbereich Anwendung. Kommt es tatsächlich zu Überschneidungen, genießt § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 11 den Vorrang. Es kann dem gesetzgeberischen Willen nicht entnommen werden, dass beabsichtigt war, in diesen Fällen der vielleicht günstigeren Norm des § 8b Abs. 5 KStG den Vorrang zu gewähren.

Beispiel: In der o.g. Abwandlung zum Beispiel in Anm. 1881 kommt es sicherlich zu höheren Gewinnausschüttungen seitens der Tochtergesellschaft infolge der Ersparung von Aufwendungen. Dies ist der klassische Anwendungsfall des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 11.

II. Erläuterungen zu Nr. 11

1884 1. Nicht einlagefähige Vermögensvorteile

Nach BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86 (BStBl. II 1988, 348) ist die unentgeltliche Nutzungsüberlassung kein einlagefähiges WG. Da Abs. 1 für jeden Vermögensvergleich ohne Ansehung der Unternehmensform gleich auszulegen ist, gilt dies sowohl für das Einzelunternehmen und die PersGes. als auch für die KapGes. Soweit dem Stpfl. eigene Aufwendungen wegen des genutzten Gegenstands entstehen, kann er sie bei betrieblicher Veranlassung stl. geltend machen. Hat ein Einzelunternehmer eigene betriebliche Aufwendungen getragen, so kann er diese als eigene Aufwendungen nach Abs. 4 in Abzug bringen. Hat der Gesellschafter einer PersGes. unentgeltlich die Nutzung überlassen, so kann er seine Aufwendungen als SonderBA absetzen; bei der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung an eine KapGes. hat der Gesellschafter mit den eigenen Aufwendungen im Veranlassungszusammenhang mit dem Gegenstand der Nutzung, je nachdem ob seine Beteiligung dem BV oder dem PV zuzurechnen ist, BA oder WK.

1885 2. Unentgeltliche Nutzungsrechte

BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86 (BStBl. II 1988, 348) wollte im Erg. den Fall nicht anders entscheiden, wenn der Nutzungsüberlassung ein (dingliches oder obligatorisches) Nutzungsrecht zugrunde liegt. Nutzungsrechte sind nach der Rspr. im Gegensatz zur bloßen Nutzungsüberlassung (s. dazu Anm. 1884) selbständige einlagefähige WG, und zwar unabhängig davon, dass es sich – ggf. – um immaterielle WG handelt (krit. SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 176 mwN). Dem Zweck der Einlagenregelung ist dadurch Rechnung zu tragen, dass die Abschreibung auf dieses Nutzungsrecht stl. nicht zum Tragen kommt. Das Schrifttum (KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 289) folgert hieraus, dass das Nutzungsrecht mit 0 € zu bewerten sei.

Auch derartige Gestaltungen können zu einer künstlichen Aufspaltung des Reedereeignisses führen.

Zu Leasinggestaltungen in der Seeschifffahrt im Allgemeinen und durch Hire-Purchase-Agreement im Besonderen vgl. ALBRECHT, Schiffsleasing und Schiffüberlassungsverträge, Schriftenreihe des DVIS Heft 37, 1979, 1 ff. und 14 ff.; MANKOWSKI, Seerechtliche Vertragsverhältnisse im Internationalen Privatrecht, 1995, 432 ff.

1886 3. Unmittelbare und mittelbare Zuwendungen

Der nicht einlagefähige Vermögensvorteil muss unmittelbar oder mittelbar zugewendet worden sein. Mittelbar wird der Nutzungsvorteil zugewendet, wenn er nicht von dem den BA-Abzug nach Abs. 4 Begehrenden zugewandt wurde. Der BA-Abzug muss demjenigen zustehen, der ihn geltend macht.

Mögliche weitere Fallkonstellationen neben der kapitalistischen Betriebsaufspaltung mit Organschaft sind:

Personengesellschaft/Einzelunternehmer als Organträger:

Beispiel: Die Pers. Ges. überlässt der OG das Schiff unentgeltlich, ansonsten wie Beispiel in Anm. 1881.

Durch diese Gestaltung kann das gleiche Ergebnis erreicht werden wie im Anlassfall (s. Anm. 1881).

Unentgeltliche Nutzungsüberlassung zwischen Schwestergesellschaften:

Beispiel: Wie Ausgangsfall (s. Anm. 1881). M, eine KapGes., ist zu 100 % an den KapGes. T₁ und T₂ beteiligt. T₂ ermittelt ihren Gewinn nach § 5a. Das Handelsschiff wird unentgeltlich bareboat verchartert von T₁ an T₂.

Nach der Rspr. (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348) würde es bei T₂ bei einer Gewinnermittlung nach allgemeinen Vorschriften (vorstehend § 5a) zu keiner Veränderung der Bemessungsgrundlage kommen. Es kommt zu einer vGA bei T₁ als Bareboat-Vercharterer an die Muttergesellschaft in Höhe einer angemessenen Chartervergütung (außerbilanzielle Hinzurechnung auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung). Fraglich ist, ob Nr. 11 vorrangig ist. Konsequenz wäre, dass nur die eigenen Aufwendungen der T₁ wieder hinzuzurechnen wären. Im Fall einer vGA käme es zum Ansatz eines marktgerechten Leistungsentgelts (Gewinnzuschlag). Das Verhältnis der vGA zu den nicht-abziehbaren BA ist unklar. Nach Ansicht des BFH (Urt. v. 4.12.1996 – I R 54/94, BFHE 182, 123) hat der Rechtsanwender ein Wahlrecht, welche der beiden Vorschriften er anwendet, solange die Rechtsfolgen nicht voneinander abweichen. WASSERMAYER (in OESTERREICHER [Hrsg.], Internationale Verrechnungspreise, 2003, 91) versteht diese Entscheidung so, dass damit der Gewinnausschüttung der Vorrang eingeräumt wurde. Dies ergebe sich daraus, dass der BFH die Notwendigkeit bejaht habe, die Ausschüttungsbelastung (Anrechnungsverfahren) auch dann herzustellen, wenn man auf der Gewinnebene nicht abziehbare BA annehmen wolle; so auch Tendenz in der FinVerw. (vgl. WÖCHINGER in DÖTSCH ua., Verdeckte Gewinnausschüttung/Verdeckte Einlage, 2004, 149). Des Weiteren kann uE die Ansicht vertreten werden, dass der sog. Vorteilsverbrauch auf der Ebene der Muttergesellschaft unter Nr. 11 fällt. Insofern würde sich die Frage des Verhältnisses zu § 8b Abs. 5 KStG stellen (vgl. Anm. 1883). UE wird eine vGA auf der Ebene der vorteilgewährenden T₁ und eine Anwendung der Nr. 11 den gesetzgeberischen Zielen am ehesten gerecht.

Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung:

Beispiel 1 (in Anlehnung an ZIMMERMANN ua., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 8. Aufl. 2003, 759): Eine KG mit Gesellschaftern X und Y überlässt einer Schifffahrt-KG (§ 5a-Betrieb), an der sie und der Ges. X beteiligt sind, ein Handelsschiff im Rahmen unentgeltlicher Bareboat-Vercharterung. Die KG bereedert die Schifffahrt KG und erhält hierfür a) einen erhöhten Gewinnanteil, b) eine Sondervergütung.

Das überlassene Handelsschiff ist notwendiges SonderBV der Schifffahrt-KG. Nach Ansicht des BFH (Beschl. v. 26.10.1987 – GrS 2/86 aaO) kommt ein BA-Abzug beim SonderBV der Schifffahrt-KG in Betracht (vgl. zum SonderBV bei der Tonnagegewinnermittlung § 5a Anm. 83); nunmehr wird dieser durch Nr. 11 versagt.

Beispiel 2: Wie Beispiel 1, aber hier erschöpft sich die Tätigkeit der KG in der Überlassung des Handelsschiffs im Rahmen einer unentgeltlichen Bareboat-Vercharterung. Die KG ist nicht an der Schifffahrt-KG beteiligt. Die Gesellschafter sind jeweils ganz oder teilweise beteiligungsidetisch.

Das Handelsschiff ist als BV der KG zu erfassen. Es liegt kein SonderBV der nutzenden Schifffahrt-KG vor (anders nach Ansicht der FinVerw. im Fall unentgeltlicher Nutzungsüberlassung und dauernder Verlustsituation, dann SonderBV bei der nutzenden Schifffahrt-KG, so BMF v. 28.4.1998, BStBl. I 1998, 583); uE tritt jedoch das gleiche Ergebnis ein wie im Beispiel 1. UE braucht diese Frage vor dem Hintergrund der Nr. 11 nicht entschieden zu werden, da in beiden Fällen die Voraussetzungen der Norm erfüllt sind.

1886a **4. Verwendung der nicht einlagefähigen Vorteile in Betrieben, deren Gewinn nach § 5a Abs. 1 ermittelt wird**

Es wird begrifflich auf die Verwendung im begünstigten Betrieb als solches abgestellt („... in Betrieben, deren Gewinn nach § 5a Abs. 1 ermittelt wird.“). Begrifflich ist also schon eine Verwendung in einem Gewerbebetrieb als solches ausreichend, dieser muss nur den Gewinn nach § 5a ermitteln. Dies erscheint jedoch problematisch bei sog. Mischbetrieben, also bei Betrieben, die zB zwei Handelsschiffe betreiben, bei denen eins zum Betrieb im internationalen Verkehr eingesetzt wird und das andere nicht. Maßgebend ist uE, dass der nicht einlagefähige Vorteil dem Teil des Betriebs zugeordnet sein muss, der Handelsschiffe im internationalen Verkehr betreibt. Nur hier kann es zu einer dem gesetzgeberischen Zweck widersprechenden Aufspaltung von Reedereiergebnissen kommen.

1886b **5. Tatsächlicher oder wirtschaftlicher Zusammenhang von Aufwendungen mit der Verwendung nicht einlagefähiger Wirtschaftsgüter in Betrieben, deren Gewinn nach § 5a Abs. 1 ermittelt wird**

Durch die Begriffe tatsächlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang bringt das Gesetz zum Ausdruck, dass jedwede finale oder kausale Verknüpfung als ausreichend erachtet wird, mag sie auch nur mittelbarer Natur sein. Es muss sich jedoch uE entsprechend dem Zweck der Bestimmung im Einzelfall feststellen lassen, dass es auch zu Doppelbegünstigungen rein tatsächlich kommt.

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 12

[Abzugsverbot für Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO]

idF des JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(5) ¹Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

...

12. Zuschläge nach § 162 Abs. 4 der Abgabenordnung.

...

Autorin: Bärbel **Kempe**, Richterin am FG, Cottbus

Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**, Vors. Richter am FG, Cottbus

Inhaltsübersicht

| | Anm. | Anm. |
|---|------|---|
| I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 12 | | |
| 1. Rechtsentwicklung der Nr. 12 | 1887 | 4. Verhältnis der Nr. 12 zu anderen Vorschriften .. 1889a |
| 2. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Vereinbarkeit der Nr. 12 mit dem Europarecht | 1888 | 5. Verfahrensfragen im Zusammenhang mit Nr. 12 |
| 3. Geltungsbereich | 1889 | II. Erläuterungen zu Nr. 12 |
| | | 1. Tatbestandsvoraussetzungen der Nr. 12 ... |
| | | 2. Rechtsfolgen der Nr. 12 |

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 12

Schrifttum: BAUMHOFF, Aktuelle Entwicklungen bei den internationalen Verrechnungspreisen; IStR 2003, 1; LÜDICKE, Internationale Aspekte des Steuervergünstigungsabbaugesetzes, IStR 2003, 433; SCHMIDT/GRÖGER, Neue Dokumentationspflichten und „Strafzuschläge bei Geschäftsbeziehungen mit Auslandsbezug oder „Zuckerbrot und Peitsche“; FR 2003, 813; SCHNORRBERGER, Verrechnungspreis-Dokumentation und StVergAbG – offene Fragen und Probleme, DB 2003, 1241; HAHN/ZIEGLER, „Penalties“ i.S. des § 162 Abs. 4 AO im Lichte des Art. 6 Abs. 1 EMRK, IStR 2004, 78; JOECKS/KAMINSKI, Dokumentations- und Sanktionsvorschriften für Verrechnungspreise in Deutschland, IStR 2004, 65; KAUT, Verrechnungspreise: Dokumentationspflichten nach § 90 Abs. 3 AO, PdR Gr. 6, 575; VÖGELE/BREM, Die neue Rechtsverordnung zu § 90 Abs. 3 AO: Systematik zu Aufbau und Struktur der Verrechnungspreisdokumentation, IStR 2004, 48; KORTH, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2007 (JStG 2007), AktStR 2006, 513; SEER/KRUMM, Die Bedeutung des Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention für ein steuerverfahrensrechtliches Zuschlagssystem, StW 2006, 346; FUHRMANN, Wichtige Neuregelungen durch das Jahressteuergesetz 2007, KÖSDI 2007, 15392; KUBAILE/BUCK, Das Jahressteuergesetz 2007 hat auch internationale Steuergestaltungen erschwert, PStB 2007, 78.

1887 **1. Rechtsentwicklung der Nr. 12**

StVergAbG v. 16.5.2003 (BGBl. I 2003, 660; BStBl. I 2003, 321): Für Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen iSv. § 1 Abs. 2 AStG wurden in § 90 Abs. 3 AO erweiterte Dokumentationspflichten geregelt und das BMF zum Erlass einer RechtsVO zur Regelung des Umfangs der zu erstellenden Aufzeichnungen ermächtigt (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung – GAufzV – v. 13.11.2003 [BGBl. I 2003, 2296; BStBl. I 2003, 739], geändert durch Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007 [BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630]). Damit wurde mit Wirkung zum 1.7.2003 eine gesetzliche Verpflichtung zur Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation statuiert (bis 2003 außerhalb der §§ 238 ff. HGB und der §§ 140 ff. AO de lege lata keine verrechnungspreisspezifischen Dokumentationspflichten, s. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171). Für den Fall der Verletzung dieser Pflichten wurden – neben der besonders geregelten Schätzungsbefugnis nach § 162 Abs. 3 AO – mit dem StVergAbG für Deutschland neuartige Zuschläge in § 162 Abs. 4 AO eingeführt.

Die besonderen Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO gelten erstmals für Wj., die nach dem 31.12.2002 beginnen. Die besondere Schätzungsbefugnis und die Zuschläge (§ 162 Abs. 3 und 4 AO) sind erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.2003 beginnen, frühestens sechs Monate nach In-Kraft-Treten der GAufzV – rückwirkend in Kraft getreten zum 30.6.2003 (Art. 97a § 22 Sätze 1 und 2 EGAO).

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Durch Anfügung einer neuen Nr. 12 in Abs. 5 Satz 1 wurden die Zuschläge des § 162 Abs. 4 AO in den Katalog der nicht abziehbaren BA aufgenommen.

Die Regelung über das Abzugsverbot greift formal erstmals für den VZ 2007 (§ 52 Abs. 1 idF des JStG 2007). Ein Abzugsverbot ergibt sich indes wohl bereits seit der Einführung des Zuschlags über § 12 Nr. 3 (s. Anm. 1888).

1888 **2. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Vereinbarkeit der Nr. 12 mit dem Europarecht****Bedeutung:**

► *Charakter der Zuschläge unklar:* Nach der Gesetzesbegründung haben Zuschläge iSd. § 162 Abs. 4 AO Sanktionscharakter und sind daher stets aus versteuertem Einkommen zu entrichten (BTDrucks. 622/06, 68; BAUMHOFF, IStR 2003, 1: „Strafzuschläge“/Penalties nach US amerikanischem Vorbild; HAHN/ZIEGLER, IStR 2004, 78; VÖGELE/BREM, IStR 2004, 48: „Steuerstrafen“; SCHMIDT/GRÖGER, FR 2003, 813 „Annexsteuer“). Dem wird im Schrifttum zT entgegengehalten, dass die Zuschläge einen reinen Präventivcharakter hätten (HAHN/ZIEGLER, IStR 2004, 78), mit dem Zweck, den Stpfl. zur Erstellung und zeitgerechten Vorlage der Dokumentation iSd. § 90 Abs. 3 AO anzuhalten (SEER in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 162 AO Rn. 72; RÜSKEN in KLEIN, AO, 9. Aufl. 2006, § 162 Rn. 54a). Es handele sich wie beim Verspätungszuschlag (§ 152 AO) um ein spezifisches Druckmittel der Steuerverwaltung. Gleichwohl habe er wegen der Anknüpfung an vergangenes Verhalten insoweit repressiven Charakter (SEER/KRUMM, StuW 2006, 346).

► *Nur deklaratorische Bedeutung der Nr. 12:* Die Frage nach dem Charakter der Zuschläge kann in Bezug auf Nr. 12 aber letztendlich offen bleiben, da diese Regelung ohnehin nur eine deklaratorische Bedeutung hat. Denn die Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO sind stl. Nebenleistungen iSd. § 3 Abs. 4 AO, die nach § 12 Nr. 3 EStG und § 10 Nr. 2 KStG ohnehin nicht abziehbar sind.

Verfassungsmäßigkeit: Zu verfassungsrechtl. Zweifeln wegen der Rückwirkung des Abzugsverbots s. KAUT, PDR 2006, 575.

Vereinbarkeit mit dem Europarecht: Im Schrifttum werden Bedenken gegen die Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht geäußert, da das Erfordernis einer Verrechnungspreisdokumentation und die Sanktionen bei Verletzung der Dokumentationspflichten lediglich für Geschäftsbeziehungen mit dem Ausland gelten.

KAUT, PDR 2006, 575; VÖGELE/BREM, IStR 2004, 48; SEER/KRUMM, IWB 2006/9 F. 11 Gr. 2, 735; KUBAILE/BUCK, PISStB, 2007, 78; JOECKS/KAMINSKI, IStR 2004, 65.

Damit liege ein Eingriff in den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit und – je nach Fallgestaltung – der Dienstleistungs- oder Kapitalverkehrsfreiheit vor. Auf diese Grundfreiheiten dürften sich Stpfl. auch hinsichtlich der meisten Verrechnungspreisgestaltungen, die nahestehende Personen außerhalb der EU betreffen, berufen. Dies folge aus Art 6 EWR-Abkommen und der Meistbegünstigungsklausel des Art. 24 Abs. 4 OECD-MA (JOECKS/KAMINSKI, IStR 2004, 65; SCHMIDT/GRÖGER, FR 2003, 813). Der Eingriff sei nicht gerechtfertigt, insbes. nicht durch die Bedürfnisse einer wirksamen Steueraufsicht (vgl. LÜDICHE, IStR 2003, 433). Der Umfang der Diskriminierung werde an Hand der Größenordnung der unterschiedlichen Sanktionen bei Geschäftsbeziehungen mit Auslandsbezug im Vergleich zu Inlandssachverhalten bei der Verletzung von Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten deutlich (JOECKS/KAMINSKI, IStR 2004, 65). Dem ist wohl zuzustimmen.

3. Geltungsbereich

1889

Nr. 12 betrifft alle Stpfl., die grenzüberschreitende Lieferungen und Leistungen mit verbundenen Unternehmen im Ausland abwickeln (vgl. BMF v. 12.4.2005, BStBl. I 2005, 570 Rn. 3.4.4.; Erleichterung für kleine Unternehmen und Stpfl. mit anderen als Gewinneinkünften nach § 6 GAufzV „Geringfügigkeitsfälle“). Denn nur bei diesen Stpfl. können Zuschläge iSd. § 162 Abs. 4 AO festgesetzt werden. Dabei geht es im Wesentlichen um grenzüberschreitende konzerninterne Geschäftsbeziehungen sowie die grenzüberschreitende Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte.

4. Verhältnis der Nr. 12 zu anderen Vorschriften

1889a

§ 9 Abs. 5 Satz 1 sieht eine entsprechende Anwendung der Nr. 12 auch bei WK vor, weil Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO auch bei den Überschusseinkünften festgesetzt werden können (vgl. § 9 Anm. 687).

§ 12 Nr. 3 EStG und § 10 Nr. 2 KStG: Die Nichtabziehbarkeit der Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO ergibt sich bereits aus der Aufnahme in den Katalog der stl. Nebenleistungen in § 3 Abs. 4 AO (s. Anm. 1888).

5. Verfahrensfragen im Zusammenhang mit Nr. 12

1889b

Der Zuschlag iSv. § 162 Abs. 4 AO wird idR nach Abschluss der Betriebsprüfung (§ 162 Abs. 4 Satz 7 AO) durch selbständigen Verwaltungsakt und unabhängig von der Steuer festgesetzt. Zuständig ist das FA, das auch den StBescheid erlässt. Änderungen sind im Rahmen der §§ 130 ff. AO möglich, wenn die Einkünfte aufgrund der Schätzung nach § 162 Abs. 3 AO in einem Rechtsbehelfsverfahren, Verständigungsverfahren (§ 175a AO) oder Schiedsverfahren (EU) niedriger angesetzt werden als aufgrund der Außenprüfung (BMF v. 12.4.2005, BStBl. I 2005, 570 Rn. 4.6.3.). Offen ist hierbei das Verhältnis zur Zu-

schätzung im StBescheid; insbes. ob einer entsprechenden Korrektur im Besteuerungsverfahren eine Neuberechnung des Zuschlags nachfolgt, selbst wenn der Bescheid über den Zuschlag nicht angefochten wurde (SCHMIDT/GRÖGER, FR 2003, 813; s. auch SCHNORRBERGER, DB 2003, 1241 mit einer Rechtsbehelfsempfehlung).

II. Erläuterungen zu Nr. 12

1889c 1. Tatbestandsvoraussetzungen der Nr. 12

Es muss sich um einen Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO handeln. Dieser ist festzusetzen, wenn ein Stpfl. Aufzeichnungen iSd. § 90 Abs. 3 AO nicht vorlegt (s. dazu im Einzelnen SEER in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 162 AO Rn. 74 ff.). Der Zuschlag orientiert sich am Mehrbetrag der Einkünfte nach § 162 Abs. 3 AO und ist mithin unabhängig von der Höhe der festgesetzten Steuer (bewusste Sanktionierung von Dokumentationspflichtverletzungen in Verlustfällen, bei Organgesellschaften und bei PersGes., s. SCHNORRBERGER, DB 2003, 1241). Bei verspäteter Vorlage der nach § 90 Abs. 3 Sätze 1 und 2 AO geforderten Unterlagen ist ein spezieller Verspätungszuschlag unabhängig von einer etwaigen Einkommenserhöhung gemessen an der Dauer der Verspätung bis zu einem Maximalbetrag von 1 Mio. € festzusetzen (ausführlich hierzu SEER in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 162 AO Rn. 72 ff.; krit. zur fehlenden Abgestimmtheit der Zuschläge untereinander und im Verhältnis zu § 152 AO LÜDICKE, IStR 2003, 433; s. auch SCHNORRBERGER, DB 2003, 1241: „Wertungswiderspruch“).

1889d 2. Rechtsfolgen der Nr. 12

Bei den fraglichen Zuschlägen handelt es sich grds. um abziehbare BA, weil die Aufwendungen durch den Betrieb veranlasst sind. Wegen der Sonderregelung in Nr. 12 dürfen sie den Gewinn aber nicht mindern (s. im Übrigen Anm. 1102 ff.).

Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2:
Kein Abzugsverbot nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2–4 bei Gewinnabsicht

Autorin: Dr. Petra **Bahlau**, Richterin am FG, Münster
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**, Vors. Richter am FG, Cottbus

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2

Schrifttum: BÖRNSTEIN, Einschränkung des Abzugs von Spesen und anderen Repräsentationskosten, DSz/A 1960, 221; LITTMANN, Ausgewählte aktuelle Einkommensteuerfragen, StbJb. 1960/61, 125; o.V. (EL), Bewirtungsaufwendungen: Bewirtung durch Gastwirte, DB 1975, 2205; FELIX, Ausnahmen von Abzugsverboten nach § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG wegen Gewerblichkeit, StVj. 1992, 272.

1. Rechtsentwicklung des Abs. 5 Satz 2

1890

StÄndG v. 30.7.1960 (BGBl. I 1960, 616; BStBl. I 1960, 514): Durch Abs. 5 Satz 1 idF des StÄndG 1960 wurden Abzugsverbote für Gasthäuser (damals Nr. 2) sowie für Jagd-, Fischerei- und Wassersportaufwendungen (damals Nr. 3) eingeführt. Nach Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 sollten die Aufwendungen jedoch bei der Gewinnermittlung berücksichtigt werden, soweit die Unterhaltung der in Nr. 2 bezeichneten Einrichtungen oder die in Nr. 3 bezeichneten Tätigkeiten Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Stpfl. waren. Diese Fassung ging auf den FinAussch. zurück (BTDrucks. 3/1941, 3). Der RegE des StÄndG 1960 hatte vorgesehen, dass die betreffenden Aufwendungen bei der Gewinnermittlung ausscheiden sollten, „soweit nicht die Gasthäuser, die Jagd, die Fischerei oder die Bootsfahrten Gegenstand einer entgeltlichen Tätigkeit des Stpfl. sind“ (BTDrucks. 3/1811, 2).

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Abs. 5 wurde neu gefasst. Die bisherige Nr. 2 wurde Nr. 3. Die neue Nr. 2 enthielt eine Abzugsbeschränkung für Bewirtungsaufwendungen. Der bisherige Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 wurde zu Abs. 5 Satz 2. Die Ausnahme vom Abzugsverbot wurde auf Nr. 2 ausgedehnt.

2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5 Satz 2

1891

Bedeutung: Nach der Gesetzesbegründung soll Abs. 5 Satz 2 „sicherstellen“, dass Stpfl., die die in Nr. 2–4 bezeichneten Tätigkeiten gewerblich oder beruflich ausüben, die damit zusammenhängenden Aufwendungen als BA absetzen können (BTDrucks. 3/1811, 8; BTDrucks. 7/1470, 250). Das entspricht dem Regelungszweck von Nr. 2–4. Diese Abzugsverbote sollen dem Umstand Rechnung tragen, dass die dort genannten Aufwendungen die private Lebensführung berühren, und dem sog. Spesenwesen sowie unangemessenen Repräsentationsaufwendungen entgegenwirken (vgl. Anm. 1102, 1202, 1251). Ein Ausschluss des BA-Abzugs ist daher nicht angezeigt, wenn die Aufwendungen keinen Bezug zur privaten Lebensführung des Stpfl. aufweisen und weder der Spesensphäre noch dem Bereich der Repräsentation zuzuordnen sind.

Verfassungsmäßigkeit: Abs. 5 Satz 2 entspricht dem objektiven Nettoprinzip. Bedenken gegen seine Verfassungsmäßigkeit bestehen nicht.

Einstweilen frei.

1892

[Anschluss S. E 690/1]

3. Geltungsbereich

1893

Sachlicher Geltungsbereich: Abs. 5 Satz 2 gilt für die Gewinneinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3) und ist über § 8 Abs. 1 KStG auch für juristische Personen anwendbar, die ihren Gewinn nach dem EStG ermitteln.

Persönlicher Geltungsbereich: Zur Geltung für unbeschränkt und beschränkt Stpfl. s. Anm. 1109.

4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1894

Verhältnis zu Nr. 2, 3 und 4 (Abzugsverbote für Bewirtungsaufwendungen, Aufwendungen für Gästehäuser sowie Jagd, Fischerei und Wassersport uä.): Abs. 5 Satz 2 schränkt die dort genannten Abzugsverbote ein; s. zu Nr. 2 Anm. 1205, 1257 und zu Nr. 3 Anm. 1262.

Verhältnis zu Abs. 7 (Aufzeichnungspflichten): Die besonderen Aufzeichnungspflichten nach Abs. 7 bestehen nicht, wenn Abs. 5 Satz 2 eingreift (FG Hamburg v. 6. 9. 1982, EFG 1983, 110, rkr; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. S 12).

Verhältnis zu § 12 Nr. 1 (nicht abziehbare Privataufwendungen): Sind die Aufwendungen privat (mit-)veranlaßt, liegen keine BA vor, und zwar auch dann nicht, wenn sie der mit Gewinnabsicht betriebenen Tätigkeit des Stpfl. förderlich sind (vgl. Anm. 1117; zB Aufwendungen für das Segelflugzeug eines Flugzeugkonstruktors oder Jagdpachtkosten eines Waffen- und Munitionshändlers, dazu BFH v. 28. 4. 1983 IV R 131/79, BStBl. II, 668; vgl. zu weiteren Beispielen OFFERHAUS, StBp. 1980, 46). Hierauf weist Abs. 5 Satz 3 ausdrücklich hin.

Einstweilen frei.

1895

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 5 Satz 2**1. Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung**

1896

Die in Nr. 2–4 bezeichneten Zwecke müssen Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Tätigkeit des Stpfl. sein. Der Stpfl. muß die Absicht haben, einen (Total-) Gewinn zu erzielen, dh. er muß bestrebt sein, über die Dauer seiner Betriebsinhaberschaft eine Mehrung seines BV zu erreichen. Es darf keine sog. Liebhaberei vorliegen (zur Liebhaberei bei fehlender Einkünfte-/Gewinnerzielungsabsicht vgl. ausführlich § 2 Anm. 350 ff.). Die Bewirtung, Beherbergung, Jagd etc. muß Gegenstand der (gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen) Tätigkeit des Stpfl. sein. Die Gewinnabsicht muß sich auf die in Nr. 2–4 genannten Tätigkeiten bzw. den Betrieb der genannten Einrichtungen beziehen. Es genügt nicht, wenn der Stpfl. einer anderen Tätigkeit mit Gewinnabsicht nachgeht und die Aufwendungen nach Nr. 2–4 diese Tätigkeit indirekt fördern sollen (zB durch die Pflege von Geschäftsbeziehungen, vgl. BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 275; BÖRNSTEIN, DStZ/A 1960, 221 [225]). Hingegen ist nicht erforderlich, daß es sich bei den in Nr. 2–4 genannten Zwecken um die Hauptbetätigung des Stpfl. handelt. Ausreichend ist, wenn die Bewirtung, Beherbergung, Jagd etc. Nebenleistung im Rahmen eines Gesamtpaketes ist (näher hierzu Anm. 1899, 1900 und 1901 mit Beispielen).

Einstweilen frei.

1897–1898

2. In Nr. 2–4 bezeichnete Zwecke

1899 a) Nr. 2: Bewirtung

Das Abzugsverbot der Nr. 2 gilt nicht, soweit die Bewirtung Gegenstand der unternehmerischen Betätigung des Stpfl. ist. Dies ist der Fall, wenn die Bewirtung Hauptleistung ist (zB bei Gastwirten). Das Abzugsverbot greift darüber hinaus auch dann nicht, wenn die Bewirtung Zusatzleistung zur Hauptleistung ist. Entscheidend ist hier, daß die Bewirtung nicht unentgeltlich erfolgt, sondern im Gesamtpreis enthalten ist (R 21 Abs. 5 Satz 6 und 7 EStR 2001; Beispiel: Vertraglich geschuldete Verpflegung von Teilnehmern einer Schulungsveranstaltung für medizinische Geräte, vgl. FG Düsseldorf v. 16. 1. 2001, EFG 2001, 731, rkr; Darreichung von Speisen und Getränken durch Fluggesellschaft im Wartebereich und während des Flugs, ausführlich FELIX, StVj. 1992, 272 ff. mit weiteren Beispielen). Erbringt der Unternehmer ausnahmsweise unentgeltliche Bewirtungsleistungen, etwa anlässlich der Neueröffnung eines Restaurants, gilt das Abzugsverbot der Nr. 2 ebenfalls nicht (FG Hamburg v. 6. 9. 1982, EFG 1983, 110, rkr; SCHMIDT/HEINICKE XXI. § 4 Rn. 541; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. H 172; LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 771; WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, §§ 4, 5 Rn. 1683; o. V. (EL), DB 1975, 2205; KIESCHKE, DB 1974, 1595 [1596]; krit. BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 264: kein Abzugsverbot nach Nr. 2, aber ggf. nach Nr. 1; aA BORDEWIN in B/B, §§ 4–5 Rn. 225: Nr. 2 anwendbar).

1900 b) Nr. 3: Gästehäuser

Unterhält der Stpfl. außerhalb des Orts seines Betriebs Einrichtungen, die der Bewirtung, der Beherbergung oder der Unterhaltung von Personen dienen, die nicht seine ArbN sind, und hat er die Absicht, hiermit Gewinn zu erzielen, sind die entsprechenden Aufwendungen nicht vom BA-Abzug ausgeschlossen.

FROTSCHER (§ 4 Rn. 305) meint, Abs. 5 Satz 2 sei im Hinblick auf Nr. 3 unschlüssig. Denn ein Gästehaus sei, wenn es mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werde, selbst Betriebsstätte, mit der Folge, daß es nicht außerhalb des Orts des Betriebs des Stpfl. liegen könne. Dies ist nicht zwingend. Entscheidend dürfte sein, welche Anforderungen man an den Begriff des Betriebs stellt, insbes., ob man es für erforderlich hält, daß dort üblicherweise Geschäfte angebahnt oder abgeschlossen werden (vgl. zum Streitstand Anm. 1285).

Die Ausnahme vom Abzugsverbot gilt auch dann, wenn die Einrichtung zur Erbringung von Nebenleistungen genutzt wird, die die gewerbliche Hauptleistung des Stpfl. ergänzen (Beispiel: Eine Fluggesellschaft unterhält ein Gästehaus, in dem sie wegen fehlender Hotelkapazitäten Passagiere unterbringt, die ihre Reise aufgrund schlechter Wetterverhältnisse nicht fortsetzen können, FELIX, StVj. 1992, 272 [277]). Betreibt der Stpfl. das Gästehaus mit Gewinnabsicht, werden dort jedoch auch Geschäftsfreunde unentgeltlich untergebracht, sind die Aufwendungen entsprechend aufzuteilen. Nur die auf die Leistung an Geschäftsfreunde entfallenden Aufwendungen sind vom BA-Abzug ausgeschlossen (vgl. SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. I 52; WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, §§ 4, 5 Rn. 1698). Verpachtet der Stpfl. das auswärtige Gästehaus mit Einkünfteerzielungsabsicht und zahlt er dem Pächter für die Unterbringung von Geschäftsfreunden das übliche Entgelt, kann der Stpfl. das Entgelt nicht als BA abziehen, wohl aber die Aufwendungen für das Pachtobjekt an sich (AfA, Erhaltungsaufwendungen etc., SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. 157; LITTMANN, StbJb. 1960/61, 125 [152]; BÖRNSTEIN, DStZ/A 1960, 221 [225]).

c) Nr. 4: Jagd, Fischerei, Wassersport uä.

1901

Das Abzugsverbot greift nicht ein, soweit die in Nr. 4 bezeichneten Tätigkeiten mit Gewinnabsicht ausgeübt werden. Beispiele: Jagd als Grundlage eines Wildbrethandels; Binnenfischerei; Küsten- und Hochseefischerei; Fischzucht; gewerbliche Vermietung von Segel- und Motorjachten; Segelschule; gewerblicher Rennstall (vgl. BTDrucks. 3/1811, 8; BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 275; BÖRNSTEIN, DStZ/A 1960, 221 [225]; krit. zur Jagd als Grundlage eines Gewerbebetriebes SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. J 38; WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, §§ 4, 5 Rn. 1706; LITTMANN, StJb. 1960/61, 125 [155]).

Bei Aufwendungen für (motorisierte) Wasserfahrzeuge ist nach der Rspr. des BFH vorrangig zu prüfen, ob es sich bei dem Wasserfahrzeug um eine Jacht iSd. Nr. 4 handelt. Dies sei nur der Fall, wenn das Wasserfahrzeug zu Zwecken des Sports, der Freizeitgestaltung oder der Repräsentation genutzt werde, nicht hingegen, wenn es sich um Arbeits- oder Berufsfahrzeuge handle, BFH v. 10. 5. 2001 IV R 6/00, BStBl. II, 575 (unter Bezugnahme auf BFH v. 3. 2. 1993 I R 18/92, BStBl. II, 367).

Nicht erforderlich ist, daß es sich bei der Tätigkeit um die gewerbliche Haupttätigkeit des Stpfl. handelt. Auch Aufwendungen für von der Gewinnabsicht erfaßte Nebentätigkeiten/Nebeneinrichtungen sind vom Abzugsverbot ausgenommen (zB Vermietung von Tennisplätzen durch Sportgeschäft; Tennisplätze, Golfplatz oder Angelteich eines Hotels, auch bei unentgeltlicher Nutzung durch die Hotelgäste; Fischzucht eines Gastwirts, wenn die Fische für das Restaurant bestimmt sind, vgl. SCHMIDT/HEINICKE XXI, § 4 Rn. 567; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. J 40; FELIX, StVj. 1992, 272 [275 f.]; vgl. auch § 13 Abs. 1 Nr. 3: Einkünfte aus mit dem Betrieb einer Land- oder Forstwirtschaft in Zusammenhang stehender Jagd als Einkünfte aus LuF; krit. zur Jagd als gewerblicher Nebentätigkeit SCHULZE TEMMING, INF 1990, 433 [434 f.]).

Einstweilen frei.

1902–1904

II. Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 2

1905

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 vor, sind die Aufwendungen nicht vom BA-Abzug ausgeschlossen. Abs. 7 ist nicht anwendbar (s. Anm. 1893).

Einstweilen frei.

1906–1910

Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 3:**§ 12 Nr. 1 bleibt unberührt**

Autorin: Dr. Petra **Bahlau**, Richterin am Finanzgericht, Münster
Mitherausgeber: Dr. Thomas **Stapperfend**, Richter am Finanzgericht, Cottbus

I. Allgemeine Erläuterungen**1. Rechtsentwicklung des Abs. 5 Satz 3**

1911

StÄndG v. 24. 6. 1953 (BGBl. I, 413; BStBl. I, 192): Nach Abs. 4 Satz 2 schießen BA, die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berührten, bei der Gewinnermittlung insoweit aus, als sie unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen waren. Abs. 4 Satz 3 bestimmte, daß

§ 12 Nr. 1 unberührt blieb. Diese Fassung des Abs. 4 ging auf einen Bericht des FinAussch. zurück (BTDrucks. 1/4294, 3). Nach dem RegE des StÄndG 1953 war eine Einschränkung des BA-Begriffs vorgesehen. BA sollten hiernach Aufwendungen sein, die durch den Betrieb veranlaßt waren, soweit sie bei wirtschaftlicher Führung des Betriebs unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung nicht als unangemessen anzusehen waren. Einen Verweis auf § 12 Nr. 1 enthielt der RegE nicht (BTDrucks. 1/4092, 2).

StÄndG v. 30. 7. 1960 (BGBl. I, 616; BStBl. I, 514): § 4 erhielt einen Abs. 5 mit einzelnen Abzugsverböten in Satz 1 Nr. 1–3 (vgl. Anm. 1101). Abs. 4 Satz 2 wurde zu Abs. 5 Satz 2, Abs. 4 Satz 2 zu Abs. 5 Satz 3.

1912 2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5 Satz 3

Bedeutung: Abs. 5 Satz 3 hat (lediglich) deklaratorische Bedeutung. Er unterstreicht, daß Aufwendungen, die wegen ihres Bezugs zur privaten Lebensführung keine BA sind, für den Bereich der Gewinnermittlung außer Betracht bleiben. Auch ohne Abs. 5 Satz 3 wäre vorrangig zu klären, ob die Aufwendungen BA sind oder wegen der privaten (Mit-) Veranlassung im Rahmen der Einkünftermittlung nicht zu berücksichtigen sind. Erst wenn feststeht, daß BA vorliegen, ist weiter zu prüfen, ob ein Abzugsverbot nach Abs. 5 Satz 1 eingreift (ausführlich Anm. 1117; s. auch Anm. 1916).

Verfassungsmäßigkeit: Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5 Satz 3 bestehen nicht. Zur Verfassungsmäßigkeit des § 12 Nr. 1 s. § 12 Anm. 26, 65.

1913 Einstweilen frei.

1914 3. Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 3 und Verhältnis zu anderen Vorschriften

Geltungsbereich: Abs. 5 Satz 3 gilt für die Gewinneinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3) und – soweit Abs. 5 Satz 1 über § 9 Abs. 5 auf die Überschusseinkunftsarten anwendbar ist – auch für diese. Zum persönlichen Geltungsbereich s. Anm. 1109.

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

► *Verhältnis zu Abs. 4 (Begriff der BA):* Abs. 5 Satz 3 stellt lediglich klar, daß das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 unberührt bleibt. Zum Verhältnis des Abs. 4 zu § 12 Nr. 1 s. Anm. 723.

► *Verhältnis zu Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–10 (Abzugsverböte für bestimmte BA):* UE ist Abs. 5 Satz 1 hinsichtlich der Zuordnung von Aufwendungen zu den BA nicht – teilweise – konstitutiv (ausführlich Anm. 1128). Die in Abs. 5 Satz 1 aufgeführten Aufwendungen sind BA, deren Abzug gerade nicht nach § 12 Nr. 1 ausgeschlossen ist. Daher besteht kein Spannungsverhältnis zwischen Abs. 5 Satz 3 (iVm. § 12 Nr. 1) und Abs. 5 Satz 1.

► *Verhältnis zu Abs. 5 Satz 2 (Unanwendbarkeit bestimmter Abzugsverböte bei Gewinnabsicht):* Die Abzugsverböte des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 (Bewirtungsaufwendungen), des Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 (Aufwendungen für Gästehäuser) und des Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 (Aufwendungen für Jagd, Fischerei, Wassersport uä.) gelten nicht, wenn die Zwecke Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Tätigkeit des Stpfl. sind. Abs. 5 Satz 3 verdeutlicht, daß es nicht ausreicht, wenn die Aufwendungen eine gewisse Nähe zur unternehmerischen Tätigkeit des Stpfl. aufweisen, ohne

dass die an BA zu stellenden Anforderungen erfüllt sind (vgl. Anm. 1894 mit Beispielen).

Einstweilen frei.

1915

II. Inhalt und Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 3

1916

Abs. 5 Satz 3 unterstreicht, dass Aufwendungen, die keine BA sind, weil sie der Privatsphäre des Stpfl. zuzurechnen sind, für den Bereich der Gewinnermittlung keine Bedeutung haben. Dies folgt uE bereits aus Abs. 4 (zum lediglich deklaratorischen Charakter des Abs. 5 Satz 3 s. Anm. 1912). Rein privat veranlasste und nicht aufteilbare gemischte (dh. sowohl privat als auch betrieblich veranlasste) Aufwendungen sind – wenn die private Mitveranlassung nicht von untergeordneter Bedeutung ist – schon nach der Definition des Abs. 4 keine BA. § 12 Nr. 1 hat insoweit seinerseits nur klarstellende Bedeutung (ausführlich Anm. 834). Liegen hingegen BA vor, weil die Aufwendungen ausschließlich betrieblich veranlasst sind oder weil sie zwar sowohl privat als auch betrieblich veranlasst sind, aber eine Aufteilung möglich ist (vgl. hierzu Anm. 833), kommt (Abs. 5 Satz 3 iVm.) § 12 Nr. 1 nicht zur Anwendung. Zu § 12 Nr. 1 ausführlich § 12 Anm. 25 ff.

Einstweilen frei.

1917–1959

Erläuterungen zu Abs. 5b: Abzugsverbot für Gewerbesteuer

Autor: Dr. Kai **Tiede**, Richter, FG Berlin-Brandenburg, Berlin

Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**, Vors. Richter am FG, Cottbus

Schrifttum: ZITZELBERGER, Grundlagen der Gewerbesteuer, Köln 1990; BERGMANN/MARKL/ALTHOF, Die Gewerbesteuer im Lichte des Regierungsentwurfs zur Unternehmensteuerreform 2008 – die Auswirkungen der geplanten Änderungen für die Praxis, DStR 2007, 693; BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, Köln 2007; Ernst & Young/BDI, Die Unternehmensteuerreform 2008, Bonn 2007; FEHLING, Die Gewerbesteuer nach der Unternehmensteuerreform, NWB F. 5, 1617; HERZIG, Die Gewerbesteuer als dominierende Unternehmensteuer, DB 2007, 1541; HERZIG/LOCHMANN, Unternehmensteuerreform 2008 – Wirkung des neuen Systems zur Entlastung gewerblicher Personenunternehmen, DB 2007, 1037; HERZIG ua., Handbuch Unternehmensteuerreform, Münster 2008; HEY, Unternehmensteuerreform: Das Konzept der Sondertarifierung des § 34a EStG-E, DStR 2007, 925; OTT, Unternehmensteuerreform 2008: Die Änderungen bei der Gewerbesteuer, StuB 2007, 563; SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, München 2007; TIPKE, Das Nettoprinzip – Angriff und Abwehr, dargestellt am Beispiel des Werkortprinzips, BB 2007, 1525; BEHREND/ARJES/JEZIORSKI, Gewerbesteuer auf Gewerbesteuer bei Veräußerung von Mitunternehmeranteilen nach der Unternehmensteuerreform, BB 2008, 1993; KOLLRUS, Abzug ausländischer Gewerbesteuer als Betriebsausgabe in Deutschland trotz Nichtabzugsfähigkeit deutscher Gewerbesteuer nach § 4 Abs. 5b EStG, BB 2008, 1373; NEUMANN, Die Gewerbesteuer nach der Unternehmensteuerreform 2008, Ubg. 2008, 585.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5b

I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich

1960

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Abs. 5b wurde neu eingefügt.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Nach § 52 Abs. 12 Satz 7 gilt die Nichtabziehbarkeit der GewSt. als BA erstmalig für GewSt., die für Erhebungszeiträume festgesetzt wird, die nach dem 31.12.2007 enden.

- ▶ Bei *kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr* wirkt sich Abs. 5b erstmals im Wj. 2008 aus.
- ▶ Bei *einem abweichenden Wirtschaftsjahr* schließt Abs. 5b die Abziehbarkeit des GewStAufwands schon für das Wj. 2007/2008 aus, da der Gewbeertrag als in dem Erhebungszeitraum bezogen gilt, in dem das (abweichende) Wj. endet (§ 10 Abs. 2 GewStG).
- ▶ *Der Zeitpunkt, in dem die GewSt. entsteht*, ist entscheidend, nicht der Zeitpunkt, in dem die GewSt. festgesetzt, geändert oder gezahlt wird.

II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Regelung

1. Überblick über die Neuregelung

1961

Bisherige Rechtslage: Bislang wurde die GewSt. als BA von der Bemessungsgrundlage der ESt. und der KSt. und damit mittelbar auch von ihrer eigenen Be-

messungsgrundlage abgezogen. Die tatsächliche GewStBelastung unter Berücksichtigung ihrer Abziehbarkeit bei sich selbst und bei der ESt. sowie der KSt. musste anhand der sog. 5/-Methode (vgl. R 4.9 Abs. 2 EStR 2005) oder – zur Erzielung exakter Ergebnisse – anhand der sog. Divisormethode ermittelt werden (dazu ausführlich § 5 Anm. 767).

Reformüberlegungen: Entgegen ursprünglichen Plänen ist die GewSt. auch nach der UntStReform 2008 in ihrer grundsätzlichen Struktur beibehalten worden (zu den Reformüberlegungen vgl. NEUMANN, Ubg. 2008, 585).

Überblick über die Änderungen des UntStReformG 2008 mit Bezug zur Gewerbesteuer: Durch die neu in das Gesetz aufgenommene Regelung des Abs. 5b beseitigte der Gesetzgeber die stl. Abziehbarkeit der Aufwendungen für GewSt. einschließlich der stl. Nebenleistungen. Damit ist die GewSt. bei der Ermittlung der estl., kstl. und gewstl. Bemessungsgrundlage nicht mehr als BA abziehbar. Zugleich erhöhte der Gesetzgeber den Faktor für die Anrechnung der GewSt. auf die ESt. in § 35 von 1,8 auf 3,8. Die Hinzurechnungstatbestände nach § 8 GewStG wurden ausgeweitet. Der Staffelhebesatz bei Personenunternehmen (§ 11 GewStG) wurde abgeschafft und die – nunmehr für alle GewSt-Subjekte einheitliche – GewStMesszahl von 5 % auf 3,5 % abgesenkt (vgl. zusammenfassend zu den Änderungen FEHLING, NWB F. 5, 1617).

Begründung des Gesetzgebers zur Neuregelung: Die Nichtabziehbarkeit der GewSt. als BA soll der Verbesserung der Steuerbelastungstransparenz dienen. Damit sollen zugleich die Ertragshoheiten bei der ESt., der KSt. und der GewSt. klarer abgegrenzt werden (BTDrucks 16/4841, 47).

1962 2. Fiskalische und wirtschaftliche Bedeutung

Fiskalische Bedeutung: Die Nichtabziehbarkeit des GewStAufwands als BA dient (jedenfalls auch) der Gegenfinanzierung der Senkung des KStTarifs von 25 % auf 15 % ab dem 1.1.2008. Der Gesetzgeber verspricht sich Mehreinnahmen in Höhe von ca. 11,4 Mrd. € (BTDrucks. 16/4841, 40 – Finanztafeln). Entgegen der Gesetzesbegründung wohl eher ein vom Gesetzgeber in Kauf genommener Nebeneffekt ist der Umstand, dass Abs. 5b dazu beiträgt, die dem Bund und den Ländern einerseits sowie den Gemeinden andererseits zugewiesenen Steueraufkommen zu entflechten, weil die den Gemeinden zustehende GewSt. nunmehr das dem Bund und den Ländern zustehende Aufkommen der ESt. und der KSt. nicht mehr mindert.

Wirtschaftliche Bedeutung: Der GewSt. kommt durch die UntStReform 2008 eine höhere relative und absolute Bedeutung für die Unternehmen zu. Zugleich wurde die rechtsformabhängige Belastungswirkung der GewSt. verstärkt (vgl. dazu im Einzelnen HERZIG, DB 2007, 1541). Zur Ermittlung der Belastung der Unternehmen mit GewSt. kann die Neuregelung des Abs. 5b nur im Zusammenhang mit der Erhöhung des Anrechnungsfaktors in § 35 sowie mit den Änderungen des GewStG betrachtet werden. Hinsichtlich der Belastungswirkung ist zwischen den Personenunternehmen (Einzelunternehmen und PersGes., soweit an diesen natürliche Personen beteiligt sind) einerseits und KapGes. andererseits zu unterscheiden:

► *Kapitalgesellschaften:* Da der KStTarif ab dem 1.1.2008 von 25 % auf 15 % gesenkt wurde, ist – bei Vernachlässigung des SolZ – die nominale Belastung mit GewSt. bereits ab einem Hebesatz von 430 % höher als die KSt. Die Nichtabziehbarkeit der GewSt. führt bei KapGes. zwar zu einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage sowohl der KSt. als auch der GewSt. Dies wird im Regelfall

aber nicht dazu führen, dass die Entlastung im Bereich der KSt. überkompensiert wird.

► *Einzelunternehmen und Personengesellschaften:* Die Anrechnung nach § 35 hat zur Folge, dass unter Einbeziehung des SolZ bis zu einem GewStHebesatz von 400 % die GewSt. vollständig auf die ESt. angerechnet wird, sofern keine Anrechnungsverluste entstehen. Bei Nichtberücksichtigung des SolZ kommt es lediglich bei einem maximalen Hebesatz von 380 % zu einer vollständigen Anrechnung.

Einstweilen frei.

1963–1964

3. Steuersystematische Bedeutung

a) Gewerbesteueraufwand vor Einführung des Abs. 5b

1965

Gewerbesteueraufwand als Betriebsausgabe anerkannt: Bis zur Einführung des Abs. 5b durch das UntStReformG 2008 behandelten die Rspr., die FinVerw. und das Schrifttum die Aufwendungen für die GewSt. als BA.

Vgl. BFH v. 23.4.1991 – VIII R 61/87, BStBl. II 1991, 752; v. 12.3.1984 – IV R 112/81, BStBl. II 1984, 554; v. 24.11.1983 – IV R 22/81, BStBl. II 1984, 301; v. 16.12.1960 – VI 166/60 U, BStBl. III 1961, 63; RFH v. 11.12.1940, RFHE 49, 327; v. 11.11.1927, RStBl. 1928, 30; R 4.9 Abs. 2 EStR 2005; SCHMIDT/HEINICKE XXVI. § 5 Rn. 520 „Steuern“; KSM/SÖHN, § 4 Rn. E 1200 „Steuern“; GLANEGGER/GÜROFF, 6. Aufl. 2006, § 1 GewStG Rn. 15.

► *Ausgestaltung der Gewerbesteuer als Objektsteuer:* Dies wurde uE zu Recht damit begründet, dass die GewSt. unmittelbar an die gewerbliche Tätigkeit anknüpft und nach ihrer Konzeption auf das Objekt „Gewerbebetrieb“ abstellt (vgl. BLÜMICH/VON TWICKEL, § 7 GewStG Rn. 20 ff.). Anders als insbes. die ESt. wird die GewSt. nicht durch Abzüge wie SA oder agB und durch Freibeträge beeinflusst, die der Privatsphäre des Stpfl. Rechnung tragen und den Charakter als Personensteuer deutlich werden lassen. Anknüpfungspunkt der GewSt. ist nicht der Betriebsinhaber oder Unternehmensträger, sondern der Betrieb selbst. Die Abziehbarkeit der GewSt. als BA folgte zudem daraus, dass hinsichtlich der GewSt. eine den BA-Abzug ausschließende Regelung wie in § 12 Nr. 3 für die ESt. und in § 10 Nr. 2 KStG für die KSt. fehlte, was angesichts der im Grundsatz vorliegenden betrieblichen Veranlassung der GewSt. den Gegenschluss erlaubte, dass die GewSt. als BA den stpfl. Gewinn minderte.

Zweifel am Betriebsausgabenabzug: Allerdings war die Einordnung des GewStAufwands als BA schon vor Einführung des Abs. 5b nicht ohne Zweifel.

► *Ausgestaltung als Ertragsteuer:* Durch den Wegfall der Lohnsummensteuer durch das StAndG 1979 (BGBl. I 1978, 1849) sowie die Abschaffung der Gewerkekapitalsteuer zum 1.1.1998 (BGBl. I 1997, 2590) hat der Gesetzgeber die GewSt. von der ursprünglich mehrdimensionalen Bemessungsgrundlage zu einer reinen Objekt-Ertragsteuer entwickelt (vgl. dazu BLÜMICH/HOFMANN, § 1 GewStG Rn. 10), was die Ungleichbehandlung von ESt. und KSt. einerseits sowie GewSt. andererseits in Frage stellt.

► *Entlastungsmechanismen bei der Einkommensteuer:* Die GewSt. war im Rahmen der Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte nach § 32c und seit dem 1.1.2001 durch Anrechnung auf die EStSchuld nach § 35 bei der Festsetzung der ESt. zu berücksichtigen, um eine verfassungsrechtl. bedenkliche doppelte Erfassung derselben gewerblichen Einkünfte mit GewSt. und ESt. zu vermeiden. Die Anrechnung führt dazu, dass sich die GewSt. im Umfang der Entlastung aus Sicht des Stpfl. wie eine Vorauszahlung auf die persönliche ESt. darstellt (vgl. Anm. 983).

1966 **b) Gewerbesteueraufwand nach Einführung des Abs. 5b**

Abs. 5b schließt eine gewinnmindernde Berücksichtigung des GewStAufwands einschließlich der Nebenleistungen aus. Der Wortlaut des Abs. 5b, wonach die GewSt. und die auf sie entfallenden Nebenleistungen keine BA sind, hat die Frage ausgelöst, ob die Aufwendungen für die GewSt. nunmehr bereits keine BA mehr darstellen oder ob es sich weiterhin um BA handelt, deren stl. Abziehbarkeit Abs. 5b lediglich ausschließt.

Bedeutung der Differenzierung: Die Differenzierung zwischen Aufwendungen, bei denen schon die Zuordnung zu den BA verneint wird, und solchen Aufwendungen, die zwar als BA angesehen werden, die aber gleichwohl den stpfl. Gewinn nicht mindern dürfen, ist nicht nur theoretischer Natur, sondern hat ganz erhebliche praktische Auswirkungen. Denn sie entscheidet darüber, ob der GewStAufwand weiterhin dem betrieblichen Bereich (so uE zu Recht die hM, s.u.) oder dem privaten bzw. gesellschaftlichen Bereich zuzuordnen ist mit der Folge, dass GewStZahlungen und -Rückstellungen bei Einzelunternehmen und PersGes. zu Privatentnahmen und bei KapGes. zu (offenen oder verdeckten) Gewinnausschüttungen führen.

► *Auswirkungen:* Relevant ist dies bei Einzelunternehmen und PersGes. bei allen Regelungen, die an den Bestand oder die Veränderung des Eigenkapitalkontos und/oder an Entnahmen des Stpfl. anknüpfen. Dies gilt insbes. für die Regelungen in §§ 34a, 15a, 4 Abs. 4a. Außerdem kann die Differenzierung zwischen Entnahmen (Nicht-BA) und nicht abziehbaren BA Auswirkungen haben, wenn es darauf ankommt, ob Vorgänge innerbilanziell oder außerbilanziell erfasst werden. So ermöglicht nach der Rspr. des BFH eine nur außerbilanzielle Korrektur keine Bilanzänderung nach Abs. 2, weil eine außerbilanzielle Gewinnerhöhung keinen Bilanzansatz berührt und es damit am erforderlichen engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung gem. Abs. 2 Satz 1 fehlt (BFH v. 23.1.2008 – I R 40/07, BStBl. II 2008, 669, vgl. dazu auch Anm. 472). Umgekehrt stellt eine unterlassene oder fehlerhafte Erfassung von Entnahmen einen Bilanzierungsfehler dar (vgl. BFH v. 31.5.2007 – IV R 54/05, BStBl. II 2008, 665).

Die herrschende Meinung im Schrifttum nimmt an, dass es sich bei der GewSt. trotz Abs. 5b um BA handelt, deren stl. Abziehbarkeit aber ausgeschlossen ist.

Vgl. BAREIS, FR 2008, 540; BEHRENDT/ARJES/JEZIORSKI, BB 2008, 1993; FEHLING, NWB F. 5, 1617 [1627]; FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStReformG 2008, 2007, § 4 Rn. 8; LBP/NACKE, § 4 Rn. 2076; SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 4 Rn. 614; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 923; WELLING in HERZIG ua., Handbuch Unternehmensteuerreform, 241; SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 398; wohl auch KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 216a; aA möglicherweise BERGEMANN/MARKL/ALTHOF, DStR 2007, 694.

Die Rechtsprechung hat sich zu der Frage noch nicht geäußert.

Die Finanzverwaltung hat sich im BMF-Schreiben zur Begünstigung nicht entnommener Gewinne gem. § 34a (BMF v. 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838) indirekt dahin gehend positioniert, dass sie ebenfalls davon ausgeht, dass Abs. 5b lediglich die Abziehbarkeit der GewSt. als BA ausschließt, indem sie die GewSt. und sonstige nicht abziehbare BA ausdrücklich zusammenfasst und gleich behandelt.

Stellungnahme: Der hM ist zuzustimmen. Die Aufwendungen für die GewSt. sind weiterhin als BA anzusehen, denn es handelt sich insoweit nicht um einen Vermögensabfluss für betriebsfremde Zwecke (vgl. im Einzelnen zum Begriff der BA Anm. 751 ff.) und damit nicht um eine Entnahme iSv. Abs. 1 Satz 2.

Abs. 5b schließt trotz seines von Abs. 5 abweichenden Wortlauts lediglich die Abziehbarkeit des GewStAufwands als BA aus.

► *Betriebliche Veranlassung der Gewerbesteuer:* Die GewSt. ist betrieblich veranlasst iSv. Abs. 4 (vgl. zum Begriff der Veranlassung im Einzelnen Anm. 790 ff.). Sie ist damit als Betriebssteuer und nicht als sog. private Steuer zu qualifizieren (zu dieser Differenzierung, von der die stl. Abziehbarkeit des StAufwands abhängt, vgl. Anm. 980 ff.).

► *Ausgestaltung der Gewerbesteuer als Objektsteuer:* Die GewSt. ist auch nach dem UntStReformG 2008 als Realsteuer ausgestaltet. Der Realsteuercharakter der GewSt. wird nach der Abschaffung der Lohnsummen- und der Gewerbekapitalsteuer durch die Hinzurechnungen und Kürzungen nach §§ 8 f. GewStG geprägt (vgl. BLÜMICH/VON TWICKEL, § 7 GewStG Rn. 20 ff.).

▷ *Stärkung des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer:* Der Gesetzgeber des UntStReformG 2008 muss sich insofern an seiner (inkonsequenten) Entscheidung festhalten lassen, die GewSt. in ihrer herkömmlichen Ausprägung beibehalten und ihren Objektsteuercharakter durch eine Ausweitung der Hinzurechnungstatbestände in § 8 GewStG noch gestärkt zu haben. Dementsprechend wird die GewSt. unverändert in § 3 Abs. 2 AO als Realsteuer definiert. Anders wäre uU zu entscheiden, wenn der Gesetzgeber entsprechend der ursprünglichen Planung die GewSt. durch eine kommunale UnternehmensSt. ersetzt hätte.

▷ *Anrechnung nach § 35 steht nicht entgegen:* Für natürliche Personen mit gewerblichen Einkünften bleibt der Objektsteuercharakter der GewSt. und damit die betriebliche Veranlassung der GewSt. trotz der Anhebung des Anrechnungsfaktors des § 35 von 1,8 auf 3,8 bestehen. Denn lediglich bis zu einem GewSt-Hebesatz von 380 % (bei Berücksichtigung des SolZ von 400 %), der gerade in Großstädten regelmäßig überschritten wird, kann die GewSt. vollständig angerechnet werden. KapGes. können gar keine dem § 35 vergleichbare Anrechnung der GewSt. auf die KSt. vornehmen.

► *Besteuerungsebene bei Gesellschaften:* Schuldner der GewSt. ist der Unternehmer, also derjenige, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird. Sofern der stpfl. Gewerbebetrieb durch eine PersGes. oder KapGes. betrieben wird, ist diese selbst – und nicht die an ihr beteiligten Gesellschafter – StSchuldner der GewSt. Für KapGes. folgt dies aus dem auf ihrer Rechtssubjektivität beruhenden Trennungsprinzip, für PersGes. aus § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG. Es besteht schon deshalb bei PersGes. keine private und bei KapGes. keine gesellschaftliche Veranlassung für die GewStZahlung.

Da Körperschaften nicht über eine Privatsphäre verfügen (vgl. § 8 KStG Anm. 41 mwN), kommt mangels gesellschaftlicher Veranlassung des GewStAufwands steuersystematisch nur eine Erfassung des GewStAufwands als BA in Betracht. Der Gesetzgeber hat in § 10 Nr. 2 KStG für die KSt. geregelt, dass es sich bei dieser um nicht abziehbare BA handelt. Es wäre inkonsequent, für die GewSt. schon die Zuordnung zu den BA zu verneinen, obwohl die betriebliche Veranlassung der GewSt. aufgrund des Objektsteuercharakters der GewSt. stärker ausgeprägt ist als bei der KSt.

Die stl. Einordnung des GewStAufwands als nicht abziehbare BA kann nur einheitlich für alle GewStpfl. vorgenommen werden. Eine unterschiedliche Behandlung der GewSt. in der Weise, dass sie bei Einzelunternehmen und PersGes. entsprechend der Behandlung der ESt. (dazu § 12 Anm. 96 und § 4 Anm. 984) als Privatentnahme angesehen wird, während sie bei KapGes. als nicht abziehbare BA qualifiziert wird (in diesem Sinne BERGMANN/MARKL/ALTHOF, DStR 2007, 693), kommt uE nicht in Betracht.

► *Wille des Gesetzgebers*: Aus der Gesetzesbegründung und der Gesetzesgeschichte lässt sich nicht entnehmen, dass sich der Gesetzgeber ausdrücklich dafür entschieden hätte, den GewStAufwand mit allen Konsequenzen aus dem betrieblichen in den privaten Bereich zu überführen. Denn der Hinweis in der Gesetzesbegründung, dass es sich bei Abs. 5b um eine Sonderregelung zu Abs. 4 handle (BTDrucks 16/4841, 47), kann iS einer Rechtsgrundverweisung dahin gehend verstanden werden kann, dass bereits das Vorliegen von BA verneint werden soll; er kann aber auch als Rechtsfolgenverweisung dahin verstanden werden, dass zwar BA vorliegen, deren Abziehbarkeit aber zu verneinen ist.

Der BRat hatte unter Hinweis auf die zwischenzeitlich publik gewordenen Auslegungsschwierigkeiten vorgeschlagen, Abs. 5b im JStG 2008 v. 20.12.2008 noch vor seiner erstmaligen Anwendbarkeit zu streichen und Abs. 5 um eine Nr. 13 zu ergänzen (vgl. BTDrucks. 16/6739, 6). Die BReg. lehnte den Vorschlag ohne inhaltliche Begründung ab und verneinte apodiktisch einen Änderungsbedarf (vgl. BTDrucks. 16/6739, 32). Dahinter stand vermutlich die Angst des Gesetzgebers vor einem Gesichtsverlust (STRAHL, DStR 2008, 13).

1967 c) Kritik

Der Gesetzgeber hat darauf verzichtet, eine systematisch einheitliche Regelung zur Abziehbarkeit von Steuerzahlungen zu schaffen und sich darauf beschränkt, in der Gesetzesbegründung darauf zu verweisen, dass § 12 Nr. 3 und § 10 Nr. 2 KStG unberührt bleiben (BTDrucks 16/4841, 47). Dies ist zu kritisieren. Im Interesse der Normenklarheit sollten die stl. Abzugsverbote für Steueraufwand zusammengefasst geregelt werden. Zumindest bleibt zu wünschen, dass der Gesetzgeber dem Vorschlag des BRat folgt und Abs. 5b zugunsten eines neu zu schaffenden Abs. 5 Nr. 13 aufhebt.

1968 Einstweilen frei.

1969 4. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5b

Die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift ist nicht unbestritten, uE aber trotz der im Schrifttum genannten Zweifel zu bejahen.

Im Schrifttum wird die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift teilweise bezweifelt. Zur Begründung wird insbes. darauf verwiesen, dass Abs. 5b das objektive Nettoprinzip verletze, ohne dass dafür eine sachliche Rechtfertigung vorliege. Zudem könne die Funktion als Gegenfinanzierungsmaßnahme zur Absenkung des KStTarifs nicht zur Rechtfertigung herangezogen werden (SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 398; BLÜMICH/WIED, § 4 Rn. 922).

Die Gegenauffassung verweist zur Rechtfertigung des Abs. 5b darauf, dass die Verbesserung der Steuertransparenz einen sachlichen Grund zur Einschränkung des objektiven Nettoprinzips darstelle. Zudem sei auch die Kompensationswirkung durch die Herabsetzung der StMesszahl und durch die erhöhte Anrechnung nach § 35 zu berücksichtigen, weil § 35 dazu führe, dass der GewStAufwand zwar nicht gewinn-, aber einkommensteuermindernd wirke, was im Ergebnis schwerer wiege (LBP/NACKE, § 4 Rn. 2078; HERZIG, WPg. 2007, 7 [12]).

Stellungnahme: Der letztgenannten Auffassung ist zuzustimmen. Auch wenn der Ausschluss des BA-Abzugs für GewStAufwendungen im Hinblick auf die verfassungsrechtl. Vorgaben an den StGesetzgeber nicht unproblematisch ist, so führen die Zweifel doch nicht zur Verfassungswidrigkeit der Regelung. Die für die Lastengleichheit im EStRecht maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst der einfache Gesetzgeber ua. nach dem objektiven Nettoprinzip (vgl. TIPKE, BB 2007, 1525). Danach unterliegt der ESt. grds. nur das Nettoeinkommen,

also der Saldo aus den Erwerbseinnahmen und den (betrieblichen/beruflichen) Erwerbsaufwendungen. Die Einschränkung des objektiven Nettoprinzips durch das UntStReformG 2008 ist gerechtfertigt. Es wird zu Recht darauf hingewiesen, dass die Verbesserung der Steuerbelastungstransparenz sowie die klarere Abgrenzung der Ertragshoheiten für die verschiedenen ErtragSt. schon für sich genommen eine hinreichende Rechtfertigung der Einschränkung darstellen. Nach Einführung des Abs 5b lässt sich die tatsächliche Gesamtsteuerbelastung eines Unternehmens durch eine einfache Addition der Teilkomponenten ermitteln. Aufgrund der Ausgestaltung der GewSt. als Gewerbeertragsteuer und durch die Anrechnung nach § 35 besteht zudem ein Bezug des GewStAufwands zur persönlichen Sphäre der Stpfl., so dass auch im Hinblick darauf die Beschränkung des BA-Abzugs nicht den von Verfassungen wegen vorgegebenen Rahmen überschreitet.

Einstweilen frei.

1970–1974

III. Geltungsbereich des Abs. 5b

1. Sachlicher Geltungsbereich

1975

Anwendung für die Einkommensteuer: Abs. 5b ist zunächst für die ESt. zu beachten. Nach der Gesetzesbegründung und der Stellung im Abschnitt „Gewinn“ handelt es sich bei Abs. 5b um eine Gewinnermittlungsvorschrift. Die Regelung ist auf alle Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 anzuwenden.

► *Gewerbliche Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 iVm. §§ 15 ff.:* Im Regelfall wird Abs. 5b nur für Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 iVm. §§ 15 ff. bedeutsam, weil diese der GewSt. unterliegen.

► *Sonstige Gewinn- und Überschusseinkünfte:* Abs. 5b kann aber auch für die übrigen Gewinneinkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 3 sowie für die Überschusseinkünfte gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 Bedeutung erlangen. Dies resultiert daraus, dass weder dem Grunde noch der Höhe nach eine verfahrensrechtl. Bindung des GewStMessbescheids an den EStBescheid besteht (vgl. BFH v. 17.12.2003 – XI R 83/00, BStBl. II 2004, 699; BFH v. 6.9.2000 – XI R 18/00, BStBl. II 2001, 267). Es kann daher ein GewStMessbetrag und entsprechende GewSt. festgesetzt werden, obwohl im EStBescheid zB Einkünfte aus VuV nach § 21 festgestellt worden sind. Auch in diesem Fall gilt das Abzugsverbot des Abs. 5b.

► *Anwendung auf alle Gewinnermittlungsarten:* Abs. 5b ist sowohl bei der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich nach Abs. 1, § 5 Abs. 1 (vgl. Abs. 6) als auch bei der Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschuss-Rechnung nach Abs. 3 zu beachten.

Anwendung bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer: Abs. 5 gilt über § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG für die KSt. und über § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG für die GewSt. Damit mindert die GewSt. ihre eigene Bemessungsgrundlage nicht mehr.

2. Persönlicher Geltungsbereich

1976

Abs. 5b findet Anwendung auf unbeschränkt Stpfl., die der ESt. oder der KSt. unterliegen. Er ist außerdem für beschränkt Stpfl. hinsichtlich der auf ihre inländ. Einkünfte geschuldeten GewSt. anzuwenden.

Einstweilen frei.

1977–1979

1980

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu Abs. 4: Bei Abs. 5b handelt es sich um eine Sonderregelung zu Abs. 4 (BTDrucks 16/4841, 47). Damit ist nach der hier vertretenen Auffassung (s. dazu Anm. 1966) gemeint, dass Abs. 5b nicht den Charakter des GewStAufwands als BA ausschließt, sondern lediglich die Abziehbarkeit der GewSt. als BA.

Verhältnis zu Abs. 1 Satz 2 (Entnahmen): Die Begriffe BA und Entnahme sind weit zu interpretieren; es handelt sich insoweit um Komplementärbegriffe (vgl. im Einzelnen Anm. 717). Sämtliche Wertabgänge aus dem BV können nur entweder privat veranlasst (dann Entnahme) oder betrieblich veranlasst (dann BA) sein. Der GewStAufwand ist betrieblich veranlasst, so dass bei systematischer Interpretation des Abs. 5b und trotz seines missverständlichen Wortlauts der GewStAufwand zu (nicht abziehbaren) BA führt. Damit handelt es sich nicht um Entnahmen.

Verhältnis zu § 12 Nr. 3 und zu 10 Nr. 2 KStG: Da die GewSt. nicht den in § 12 Nr. 3 und in § 10 Nr. 2 KStG geregelten Personensteuern zuzuordnen, sondern als Objekt- bzw. Realsteuer zu qualifizieren ist (vgl. dazu Anm. 1965 f.), kommt es nicht zu einer Überschneidung der Anwendungsbereiche der Vorschriften.

1981–1982 Einstweilen frei.

1983

V. Verfahrensfragen

Der Stpfl. hat das Abzugsverbot bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen.

Für die Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschuss-Rechnung nach Abs. 3 bedeutet dies, dass der Stpfl. den GewStAufwand gar nicht erst gewinnmindernd berücksichtigen darf.

Beim Betriebsvermögensvergleich nach Abs. 1, § 5 Abs. 1 ist der GewStAufwand, der nach der hier vertretenen Auffassung betrieblich veranlasst ist und deshalb nicht zu einer Entnahme führt, zunächst auf der ersten Gewinnermittlungsstufe über die Gewinn- und Verlust-Rechnung innerbilanziell zu berücksichtigen und mindert den Steuerbilanzgewinn. Die in Abs. 5b angeordnete Nichtabziehbarkeit der GewSt. ist im Wege der Staffelrechnung auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe und damit außerbilanziell zu berücksichtigen. Eine innerbilanzielle Berücksichtigung des Abs. 5b mit der Folge, dass der GewStAufwand schon den Steuerbilanzgewinn nicht mindert, scheidet uE bei Anwendung der Grundsätze der zweistufigen Gewinnermittlung aus.

1984 Einstweilen frei.

B. Tatbestand und Rechtsfolgen des Abs. 5b**I. Voraussetzungen des Abs. 5b****1. Gewerbesteuer****1985 a) Inländische Gewerbesteuer**

Der Begriff der GewSt. umfasst die nach den Vorschriften des GewStG in der jeweils gültigen Fassung festgesetzte oder festzusetzende GewSt.

Sämtlicher Gewerbesteueraufwand: Abs. 5b schließt die gewinnmindernde Berücksichtigung für sämtliche GewStAufwendungen aus. Dies umfasst vom Stpfl. geleistete GewStZahlungen ebenso wie die Passivierung von GewStVerbindlichkeiten oder Rückstellungen.

Beschränkung auf inländische Einkünfte: Die GewSt. unterliegt – anders als die ESt. und die KSt. – nicht dem Welteinkommens-, sondern dem Territorialprinzip (§ 2 Abs. 1 Satz 1 und 3, § 9 Nr. 3 GewStG). Nur im Inland belegene Betriebsstätten unterliegen der GewSt. Die Frage der Berücksichtigung inländ. GewSt. auf in- oder ausländ. Einkünfte stellt sich daher grds. nicht.

b) Ausländische Gewerbesteuer

1986

Abs. 5b ist auf ausländ. GewSt., der GewSt. ähnliche oder ihr entsprechende ausländ. Steuern nicht anwendbar. Derartige Steueraufwendungen sind daher grds. als BA abziehbar (so auch KOLLRUSS, BB 2008, 1373, mit differenzierter Begründung).

Keine Anwendung von § 12 Nr. 3 und § 10 Nr. 2 KStG: § 12 Nr. 3 und § 10 Nr. 2 KStG erfassen „die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern“. Während es für § 12 Nr. 3 und § 10 Nr. 2 KStG der stRspr. und der hM im Schrifttum entspricht, dass zu den dort genannten nicht abziehbaren Steuern auch ausländ. Steuern vom Einkommen und sonstige ausländ. Personensteuern zählen (vgl. § 10 KStG Anm. 70 mwN; SCHIRP in MÖSSNER/SEEGER, § 10 KStG Rn. 36), kommt eine vergleichbare Auslegung für Abs. 5b nicht in Betracht, da der Gesetzgeber auf die Einbeziehung „vergleichbarer Steuern“ verzichtet hat (anders zB § 2 Abs. 6 Nr. 2 GewStG, wo ausdrücklich der GewSt. ähnliche oder ihr entsprechende ausländ. Steuern genannt sind).

Zu der Frage, in welchen Ländern eine der inländ. GewSt. ähnliche oder ihr entsprechende Steuer erhoben wird, vgl. ZITZELSBERGER, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, 72 ff.; KOLLRUSS, BB 2008, 1373 ff.).

► *Keine Anwendung von § 34c und von § 26 Abs. 1 KStG:* Auf Aufwendungen für ausländ. GewSt. oder der GewSt. entsprechende oder ihr ähnliche Steuern sind § 34c und § 26 KStG nicht anzuwenden, da es sich bei der nach § 34c Abs. 3 Var. 1 begünstigten ausländ. Steuer um eine Steuer vom Einkommen handeln muss, die lediglich nicht am Prinzip der Leistungsfähigkeit ausgerichtet ist (vgl. § 34c Anm. 62 und 118). Die praktische Bedeutung dieser Frage ist eher gering. Zu einer Doppelerfassung derselben Einkünfte durch inländ. und ausländ. GewSt. kommt es aufgrund des Territorialprinzips der GewSt. regelmäßig nicht (zu etwaigen Ausnahmen KOLLRUSS, BB 2008, 1373 [1375]). Dies gilt nach den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auch hinsichtlich der ESt. und KSt, sofern das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Betriebsstättengewinne entsprechend Art. 5 OECD-MA dem Tätigkeitsstaat zugewiesen ist.

Einstweilen frei.

1987–1989

2. Nebenleistungen zur Gewerbesteuer

1990

Nebenleistungen als nicht abziehbare Betriebsausgaben: Stl. Nebenleistungen folgen grds. dem Schicksal der Hauptleistung, sofern die Akzessorietät zur Steuer als Hauptleistung nicht durch eine gesetzliche Anordnung aufgehoben ist (BFH v. 30.6.1959 – I 52/57U, BStBl. III 1959, 340; KSM/ARNDT, § 12 Rn. D11). Da die GewSt. auch nach Einführung des Abs. 5b betrieblich veranlasst ist (vgl. dazu Anm. 1966), gilt dies auch für die Nebenleistungen zur GewSt. mit der Folge, dass diese ebenfalls nicht zu Entnahmen, sondern zu nicht abziehbaren BA führen.

Steuerliche Nebenleistungen: Vom Abzug sind die auf die GewSt. entfallenden Nebenleistungen iSd § 3 Abs. 4 AO ausgeschlossen. Weitere als die in § 3 Abs. 4 AO enumerativ genannten stl. Nebenleistungen fallen nicht unter das Abzugsverbots des Abs. 5b. Es gelten die zu § 10 Nr. 2 KStG erläuterten Grundsätze entsprechend (vgl. § 10 KStG Anm. 75 ff.).

Zeitlicher Anwendungsbereich: Das Gesetz enthält keine ausdrückliche Regelung zum zeitlichen Anwendungsbereich der Regelung hinsichtlich der Nebenleistungen zu GewSt. Hier kann jedoch nichts anderes gelten als hinsichtlich der GewSt. selbst (dazu Anm. 1960). Nebenleistungen führen daher zu nicht abziehbaren BA, wenn sie auf GewSt. entfallen, die für nach dem 31.12.2007 endende Erhebungszeiträume festgesetzt wird.

1991 3. Sonstiger Aufwand im Zusammenhang mit der Gewerbesteuer

Steuerberatungs- und Prozesskosten fallen nicht unter das Abzugsverbot, selbst wenn sie im Zusammenhang mit nicht abziehbaren BA entstanden sind (vgl. SCHIRP in MÖSSNER/SEEGER, § 10 KStG Rn. 32 für die KSt.).

Fremdfinanzierungskosten: Da es sich bei der GewSt. auch nach Einführung des Abs. 5b um (nicht abziehbare) BA handelt (dazu Anm. 1966), sind Fremdfinanzierungskosten im Zusammenhang mit der GewSt. als BA gewinnmindernd zu berücksichtigen. Abs. 5b steht dem nicht entgegen, da die Fremdfinanzierungskosten nicht als eine Nebenleistung in dem dort genannten Sinne zu verstehen sind (so auch SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 398).

Nach BERGEMANN/MARKL/ALTHOF (DStR 2007, 693) sollen die Fremdfinanzierungskosten bei Einzelunternehmen und PersGes. als Entnahme zu werten sein, während es sich bei KapGes. mangels Privatsphäre um nicht abziehbare BA handeln soll. Diese Auffassung beruht auf der Prämisse, dass die GewSt. bei Einzelunternehmen und PersGes. wie die ESt. und bei KapGes. wie die KSt. zu behandeln sei. UE ist GewStAufwand unabhängig von der Rechtsform des GewStSchuldners als nicht abziehbare BA zu behandeln mit der Folge, dass die Fremdfinanzierungskosten rechtsformunabhängig als BA abziehbar sind (siehe dazu Anm. 1966).

1992 4. Erstattungen

Bei der Erstattung von GewSt. und/oder von Nebenleistungen zur GewSt. ist zu unterscheiden:

Erstattungen durch den Steuergläubiger:

► *Grundsatz:* So wie die GewSt. einschließlich der Nebenleistungen den stpfl. Gewinn nicht mindern darf, sind umgekehrt StErstattungen durch den StGläubiger als stfreie BE zu erfassen (BTDrucks. 16/4841, 47).

Zwar existiert kein allgemeiner Grundsatz, wonach BE, die mit nicht abziehbaren BA im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, bei der Gewinnermittlung außer Betracht zu bleiben haben (vgl. § 10 Anm. 98). In der Rspr. ist jedoch anerkannt, dass eine Gleichbehandlung von BE und BA jedenfalls dann anzunehmen ist, wenn die BE auf dem *actus contrarius* des Vorgangs beruhen, der zu den nicht abziehbaren BA geführt hat (vgl. BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686 zur KSt.; Begründung zum UntStReformG 2008, BTDrucks. 16/4841, 47 zur GewSt.).

Soweit die GewStErstattung als BE erfasst worden ist, muss dies außerbilanziell im Wege der Staffelfrechnung korrigiert werden.

► *Erstattung von als Betriebsausgabe berücksichtigter Gewerbesteuer:* Soweit die GewSt. den Gewinn als BA gemindert hat, weil sie nicht außerbilanziell hinzugerechnet worden ist, sind entsprechende Erstattungen als stpfl. BE zu erfassen (BTDrucks.

16/4841, 47). Dies gilt jedenfalls dann, wenn der GewStAufwand vor Einführung des Abs. 5b entstanden und deshalb als BA geltend gemacht worden ist. Nicht eindeutig ist die Rechtslage dann, wenn der GewStAufwand unter Geltung des Abs. 5b zu Unrecht als BA geltend gemacht wurde, obwohl dies außerbilanziell zu korrigieren gewesen wäre. Jedenfalls dann, wenn die außerbilanzielle Hinzurechnung der GewSt. bewusst unterblieben ist, muss erstattete GewSt. ohne außerbilanzielle Korrektur als BE erfasst werden. Gleiches muss uE für etwaige Erstattungen durch die Finanzbehörden gelten, wenn die außerbilanzielle Hinzurechnung der GewSt. versehentlich unterblieben ist.

Erstattungen durch Dritte: Die Erstattung der GewSt. oder ihrer Nebenleistungen durch Dritte führt zu stpfl. BE (vgl. BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686 zur KSt.). Zu einer Erstattung durch Dritte kann es entweder aufgrund vertraglicher Vereinbarungen (etwa in Unternehmenskaufverträgen, bei denen eine Stichtagsabgrenzung für die betrieblichen Steuern vereinbart ist) oder aufgrund von Schadensersatzansprüchen gegen den stl. Berater kommen.

Die von den Dritten geleistete Zahlung beruht nicht auf demselben öffentlich-rechtl. Verhältnis wie die GewStZahlung, sondern auf Vertrag oder Delikt. Die gezahlte GewSt. ist lediglich Berechnungsgrundlage für den vertraglichen oder deliktischen Anspruch (vgl. § 10 KStG Anm. 98).

Erstattungszinsen als steuerpflichtige Betriebseinnahmen: Vom Steuergläubiger gezahlte Zinsen nach § 233a AO und Prozesszinsen nach § 236 AO führen zu stpfl. BE. Dies gilt auch für Erstattungszinsen auf nicht abzichbare BA (vgl. dazu im Einzelnen § 10 KStG Anm. 90).

Zeitlicher Anwendungsbereich: Erstattungen von GewSt. führen zu stfreien BE, wenn die Zahlung ihrerseits nach Abs. 5b den Gewinn nicht gemindert hatte. Damit sind GewStErstattungen für nach dem 31.12.2007 endende Erhebungszeiträume grds. als stfreie BE zu behandeln.

II. Rechtsfolgen des Abs. 5b

1993

Zwingende Rechtsfolge des Abs. 5b ist, dass die GewSt. und die darauf entfallenden Nebenleistungen den Gewinn bzw. den Gewerbeertrag nicht mindern. Dies gilt umfassend. Abs. 5b schließt damit nicht nur eine Berücksichtigung der GewSt. als sofort abzichbare BA aus; auch ein Aktivierungswahlrecht bei den HK kommt entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung (vgl. R 6.3 Abs. 5 EStR 2005) nicht mehr in Betracht. Aufgrund der betrieblichen Veranlassung des GewStAufwands und des Objektsteuercharakters der GewSt. auch nach dem UntStReformG 2008 führt der GewStAufwand aber nicht zu Entnahmen bzw. Gewinnausschüttungen, sondern es liegen nicht abzichbare BA vor, die außerhalb der Bilanz wieder hinzuzurechnen sind (dazu Anm. 1966).

Einstweilen frei.

1994–1999

Erläuterungen zu Abs. 6: Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke

Autorin: Bärbel **Kempe**, Richterin am FG, Cottbus

Mitherausgeber: Dr. Thomas **Stapperfeld**, Richter am FG, Cottbus

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6

Schrifttum: ANGERER, Sind Spenden und Mitgliedsbeiträge als Betriebsausgaben abzugsfähig?, DStZ/A 1961, 327; FELIX, Steuerliche Berücksichtigung von Beiträgen und Spenden an politische Parteien, DB 1979, 1530; DERS., Aufwendungen für politische Einflussnahmen auf betriebsbezogene Behörden- und Gesetzesentscheidungen und ihre öffentliche Transparenz, FR 1981, 30; STEHLE, Steuerliche Probleme und Abgrenzungen bei Zuwendungen an Berufsverbände und politische Parteien, DB 1982, 1485; FELIX/STRECK, Anmerkung zum Urteil des FG Hamburg vom 28. 7. 1983 – VII 54/82, DStZ 1983, 500; FRICK, Zuwendungen an politische Parteien in steuerrechtlicher Hinsicht, BB 1983, 1336; KOCH, Die Vorschläge der Sachverständigenkommission zur Neuordnung der Parteienfinanzierung, insbesondere zur Änderung des Spendenrechts, DStZ 1983, 244; KOHLMANN, Zur Zulässigkeit der Förderung politischer Parteien durch Kapitalgesellschaften, DB 1983, 1059; OTTO, Können Parteispenden Betriebsausgaben sein?, wistra 1983, 213; REUTER, Überlegungen zum Abzug von Spenden als Betriebsausgaben, DStR 1983, 635; VON WALLIS, Können Spenden (insbesondere Parteispenden) steuerrechtlich Betriebsausgaben oder Werbungskosten sein?, DStZ 1983, 135; VOLK, Spenden – Steuern – Strafrecht, DStZ 1983, 223; FELIX, Parteispenden als Betriebsausgaben oder Werbungskosten, FR 1984, 389; FELIX/STRECK, Inhalte und Tragweite der ertragsteuerlichen Abzugsfähigkeit staatspolitischer und staatsdemokratischer Ausgaben aufgrund der Novelle 1983 des Parteiengesetzes, DStZ 1984, 79; GÉRARD, Zum Abzug von Spenden an politische Parteien als Betriebsausgaben oder Werbungskosten, FR 1984, 254f.; LANG, Steuerermindernde Parteienfinanzierung, StuW 1984, 15; LIST, Zum Abzug von Spenden an politische Parteien als Betriebsausgaben oder Werbungskosten, FR 1984, 415; DERS., Fördergesellschaften und Parteienfinanzierung, BB 1984, 460; MARTENS, Rechtsänderungen und Verwaltungserlasse im Körperschaftsteuerrecht, DStR 1984, 330; SCHOLTISSK, Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien – Steuerrechtliche Überlegungen, INF 1984, 505; SCHÜNE-MANN, Amnestie und Grundgesetz – Zur Verfassungswidrigkeit einer Amnestie in der Parteispendenaffäre, ZRP 1984, 137; BIRK, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen den Betriebsausgabencharakter von Parteispenden, NJW 1985, 1939; BLUMERS, Das Parteienfinanzierungsgesetz als lex mitior und die steuerrechtlichen Folgen, FR 1985, 266; DERS., Sind Spenden Geschenke?, BB 1985, 1252; BRANDENBERG, Spenden als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben, DStR 1985, 722; FELIX, Das „Spendenurteil“ des BFH VIII R 324/82 und die Aussetzung der Strafverfahren, FR 1985, 31; DERS., Demokratiebezogene Erwerbsabzüge im Lichte der einkommenssteuerlichen Judikatur der Finanzgerichte, FR 1985, 309; GROH, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Parteispendenverfahren, NJW 1985, 993; HÖFLING, Steuerermindernde Parteienfinanzierung auf „direktem Umweg“?, NJW 1985, 1943; KORTH, Betriebsausgabenabzug für direkte und indirekte Parteispenden, DB 1985, 2640; LIST, Der Einfluss der Rechtsprechung des BVerfG auf den Abzug von Parteispenden als Betriebsausgaben, DB 1985, 1708; MÜHL/SCHUSTER, Marktwirtschaftliche und wachstumsfördernde Steuerpolitik – Überlegungen zur künftigen Unternehmensbesteuerung, BB 1985, 1256; REUTER, Spenden sind keine Geschenke, DStR 1985, 752; SCHARPF/STROBEL, Der Abzug von Beitragszahlungen an Berufsverbände und sogen. Durchlaufspenden als Betriebsausgaben nach dem BFH-Urteil vom 18. 9. 1984 – VII R 324/82, DB 1985, 1044; TIEDTKE, Zweckgebundene Spenden als abziehbare Aufwendungen, BB 1985, 985; TIPKE, Parteispenden als Betriebsausgaben, StuW 1985, 279; ULSENHEIMER, Das Madaus Urteil des FG Köln – Leitpfad oder Irrweg im Dickicht der Parteispendenaffäre, NJW 1985, 1929; FELIX, Das „Parteispendenurteil“ des Bundesfinanzhofs und die Körperschaftsteuer, DB 1986, 1538; BARTH, Zur historischen Entwick-

lung der steuerlichen Behandlung von Zuwendungen an politische Parteien als Betriebsausgaben, BB 1987, 733; WALZ, Waren Parteispendingen von Kapitalgesellschaften unbegrenzt abzugsfähige Betriebsausgaben?, StuW 1987, 164; WOERNER, Anmerkung zum Urteil des BFH vom 4. 2. 1987 – I R 58/86, BB 1987, 804; FELIX, Die neue Motivations-theorie“ zur körperschaftssteuerlichen Abgrenzung der Spenden von Betriebsausgaben, FR 1988, 152; WOERNER, Anmerkung zum Urteil des BFH vom 25. 11. 1987 – I R 126/85, BB 1988, 392; BOOCHS/WILLICH, Mäzenatentum und Sponsoring aus der Sicht des Steuerrechts, DB 1989, 2095; STÖCKER, Förderung politischer Parteien, EFG 2000, Beil. 22, 174.

2000

I. Rechtsentwicklung des Abs. 6

Ges. zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Ges. v. 22. 12. 1983 (BGBl. I, 1577; BStBl. I 1984, 7): Das Abzugsverbot für Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke wurde mit dem sogen. „Parteienfinanzierungsgesetz“ eingefügt, das eine Neuregelung der stl. Begünstigung von Parteispendingen mit sich brachte (vgl. dazu KORTH, DB 1985, 2640; s. zur Abzugsfähigkeit von Spenden an politische Parteien und Mitgliedsbeiträgen bis zum Jahr 1984 § 10b Anm. 2, 4 und 115 ff. sowie die Erläuterungen zu § 9 Nr. 3 KStG 1984 – grüne Blätter). Der Gesetzeswortlaut des Abs. 6 ist seitdem unverändert geblieben. Er korrespondierte ursprünglich mit dem Wortlaut des § 10b Abs. 2 Satz 1, der bestimmte:

„Ausgaben zur Förderung staatspolitischer Zwecke sind Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien im Sinne des § 2 Parteiengesetz“.

Diese Definition fiel dort später weg (s. Anm. 10).

Zeitlicher Geltungsbereich: Abs. 6 ist erstmals ab dem VZ 1984 anzuwenden. Dies folgt aus § 52 Abs. 17a EStG 1983, wonach § 10b in dieser Fassung erstmals für den VZ 1984 anzuwenden war. Dieser zeitliche Geltungsbereich ist auch auf Abs. 6 anzuwenden, da § 10b Abs. 2 den Begriff der staatspolitischen Zwecke auch für das Abzugsverbot des Abs. 6 definierte.

2001

II. Bedeutung des Abs. 6

Mit der Einführung des Abs. 6 wurde der bis dahin bestehende Meinungsstreit zur Abziehbarkeit von Spenden als BA zumindest für Zuwendungen an politische Parteien durch natürliche Personen und PersGes. beendet (vgl. ua. REUTER, DStR 1983, 635; FRICK, BB 1983, 1336; KOHLMANN/FELIX, DB 1983, 1059; VOLK, DStR 1983, 343; VON WALLIS, DStZ 1983, 135 sowie zur historischen Entwicklung der stl. Abziehbarkeit von Parteispendingen: KORTH, DB 1985, 2640 und BARTH, BB 1987, 733; krit. LANG, StuW 1984, 15). Angesichts der Parteispendingaffären hatte sich Anfang der 80er Jahre ein dringendes Bedürfnis nach einer klarstellenden und öffentlichkeitswirksamen Regelung ergeben, zumal die bis dahin ergangene Rspr. nicht immer eindeutig war und Argumentationsspielräume eröffnete (vgl. dazu SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. 70ff, insbes. Rn. 85 ff. sowie SCHMIDT/HEINICKE XIX, § 4 Rn. 520 „Spenden/Sponsoring“; WALZ, StuW 1984, 164; ULSENHEIMER, NJW 1985, 1929 [1934]).

Uneinheitlichkeit der Rechtsprechung: Zwar war der BFH bereits mit dem Gutachten v. 17. 5. 1952 (I D/52 S, BStBl. III, 228; krit. dazu SCHARPF/STROBEL, DB 1985, 1044) in Anlehnung an die Rspr. des RFH zu dem Ergebnis gekommen, daß Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien zu keiner Zeit

BA gewesen seien (vgl. auch BFH v. 4. 3. 1986 VIII R 188/84, BStBl. II, 373; ebenso BGH v. 28. 1. 1987 3 StR 373/86, NJW 1987, 1273 und v. 19. 12. 1990 3 StR 90/90, BGHSt. 37, 266 = HFR 1992, 25). Darüber hinaus hatte der BFH zur Rechtslage vor Inkrafttreten des Abs. 6 stets betont, daß eine unbeschränkte Abziehbarkeit von Aufwendungen für politische Parteien als BA auch im Widerspruch zum Abzugsverbot für Kosten der privaten Lebensführung und gemischte Aufwendungen nach § 12 stehe (vgl. Anm. 7). Die Annahme einer Spende baue letztlich auf der Spendenmotivation und – insbesondere bei der Förderung politischer Parteien – auf der politischen Anschauung des Spenders auf.

BFH v. 4. 3. 1986 VIII R 188/84, BStBl. II, 373 „Parteispendenurteil“; v. 25. 11. 1987 I R 126/85, BStBl. II 1988, 220; v. 12. 9. 1990 I R 65/86, BStBl. II 1991, 258 und v. 22. 9. 1993 X R 107/91, BStBl. II, 874; iE ebenso unter Berücksichtigung der Zielrichtung der Aufwendungen: SÖHN in K/S/M, § 10b Rn. 87: stets mittelbare Privatnützigkeit; BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 311; OTTO, wistra 1983, 213; GÉRARD, FR 1984, 254; LANG, StuW 1984, 15 (25); SCHÜNEMANN, ZRP, 1984, 137 (140f.); ebenso die Auffassung der FinVerw., vgl. R 122 EStR 1999 (der Hinweis auf §§ 10b, 34g wurde 1984 aufgenommen); vgl. insgesamt auch § 10b Anm. 10.

Auch aufgrund der Rspr. des BVerfG zur Begrenzung der stl. Auswirkung von Zuwendungen konnte bereits vor der gesetzlichen Regelung durch Abs. 6 nicht ernsthaft von einer unbegrenzten Abziehbarkeit als BA ausgegangen werden.

Vgl. BVerfG v. 24. 6. 1958 2 BvF 1/57, BStBl. II, 403 = BVerfGE 8, 51; vgl. auch BVerfG v. 24. 7. 1979 2 BvF 1/78, BStBl. II, 612; v. 14. 7. 1986 2 BvE 2/84, 2 BvR 442/84, BStBl. II, 684; v. 9. 4. 1992 2 BvE 2/89, BStBl. II, 766; vgl. auch BFH v. 25. 11. 1987 I R 126/85, BStBl. II 1888, 220: Unterlaufen der betragsmäßigen Begrenzung des Spendenabzugs, wenn die vom BVerfG aufgelegten Höchstbeträge durch die stl. Qualifizierung der Zuwendungen als BA praktisch hinfällig würden; vgl. weiter WALZ, StuW 1984, 164; TIPKE, StuW 1985, 279; HÖFLING, NJW 1985, 1943; SCHÜNEMANN, ZRP 1984, 137 (139); BIRK, NJW 1985, 1939 (1943); aA LANG, StuW 1984, 15 (24); LIST, DB 1985, 1708; VON WALLIS, DStZ 1983, 135, der zwar davon ausging, daß eine Begrenzung der Abziehbarkeit wohl gewollt, aber nicht gesetzlich geregelt war; wohl ebenso OTTO, wistra, 1983, 213.

Gleichwohl hat es der BFH später sogar im sog. „Parteispendenurteil“ (v. 4. 3. 1986 VIII R 188/84, BStBl. II, 373) offen gelassen, ob bei gezielten Zuwendungen an politische Parteien (zB zur Erlangung eines Auftrags oder allein der Pflege des geschäftlichen Umfelds) ein BA-Abzug dieser Aufwendungen möglich wäre.

Vgl. auch BFH v. 16. 12. 1981 I R 140/81, BStBl. II 1982, 465, „Industrieclub-Urteil“; v. 25. 11. 1987 I R 126/85, BStBl. II 1988, 220; v. 18. 9. 1984 VII R 324/82, BStBl. II 1985, 92; v. 13. 8. 1993 VI R 51/92, BStBl. II 1994, 33, betr. Mitgliedsbeiträge an den Wirtschaftsrat der CDU.

Auch der BGH hat die Möglichkeit des BA-Abzugs letztlich für gezielte Parteispenden offen gelassen, grundsätzlich jedoch entschieden, daß sowohl offene als auch verdeckte Parteispenden keine BA seien.

BGH v. 19. 12. 1990 3 StR 90/90, NJW 1991, 1306 = HFR 1992, 25; v. 28. 1. 1987 3 StR 373/86, NJW 1987, 1273 sowie BVerfG v. 15. 10. 1990 2 BvR 385/87, HFR 1991, 45.

Uneinheitlichkeit der Auffassungen in der Literatur: Die Abziehbarkeit von Spenden und Mitgliedsbeiträgen an politische Parteien als BA war ab Anfang der 80er Jahre auch in der Lit. wieder zunehmend umstritten (vgl. allg. zum Meinungsstreit BIRK, NJW 1985, 1939; ablehnend zum BA-Abzug: GROH, NJW 1985, 993; BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 311; TIPKE, StuW 1985, 279; GÉRARD, FR 1984, 254; KOCH, DStZ 1983, 248; bejahend zum BA-Abzug: FELIX, FR 1981, 30 – zu dieser Zeit noch zurückhaltend; STEHLE, DB 1982, 1485;

OTTO, wistra 1983, 213; FRICK, BB 1983, 1336; REUTER, DSrR 1983, 635; FELIX/STRECK, DStZ 1983, 502; VON WALLIS, DStZ 1983, 135; LIST, BB 1984, 460; BLUMERS, BB 1985, 1252; ULSENHEIMER, NJW 1985, 1929; BLUMERS FR 1985, 267; FELIX, FR 1988, 152; vgl. auch bereits ANGERER, DStZ/A 1961, 237; ausschließlich betrieblich veranlaßte Parteispenden nicht ausschließend: LANG, StuW 1984, 15; zweifelnd SCHOLTISSEK, INF 1984, 505). Dies lag wohl daran, daß die Neuregelung des Spendenabzugs notwendig wurde, weil die politischen Parteien bei der Wahrnehmung der ihnen nach dem GG übertragenen Aufgaben zunehmend an die Grenzen ihrer finanziellen Möglichkeiten gestoßen und haushaltspolitisch alle Formen staatlicher Zuschüsse zu überprüfen waren, eingeschlossen der Parteienfinanzierung (vgl. BTDrucks 10/697, 4). Abgesehen von den auch in der Rspr. herangezogenen Argumenten wurde der Abzug der Spenden als BA zT aus systematischen Gründen verneint, weil Aufwendungen zur Förderung politischer Parteien grundsätzlich den nicht abziehbaren Aufwendungen der privaten Lebensführung zuzuordnen seien, welche allein kraft gesetzlicher Regelung teilweise abziehbar sein könnten, zumal zur Annahme einer Spende eine deutlich überwiegende Spendenmotivation gehöre. Eine solche ausdrückliche Regelung fehle indes (vgl. § 10b Anm. 10; aA wohl REUTER, DSrR 1983, 635; LANG, StuW 1984, 15; VON WALLIS, DStZ 1983, 135; so im Ergebnis KOCH, DStZ 1981, 287 [294]; KOHLMANN, DB 1983, 1059; TIPKE, StuW 1985, 283 im Zusammenhang mit dem sogen. „Sparkassenurteil“ des FG Köln v. 29. 4. 1985, EFG 1985, 335, aufgeh. durch BFH v. 25. 11. 1987 I R 126/85, BFHE 151, 544; weiter SÖHN in K/S/M, § 12 Rn. 88: gleichzeitige Qualifikation als Erwerbsaufwand und Sonderausgaben ausgeschlossen).

Abs. 6 als Klarstellung: Die Mehrheit des Innenausschusses des BTags sah die Neuregelung des Abs. 6 als Klarstellung an und wollte zur bisherigen Rechtslage nicht Stellung nehmen. Die Minderheit sah darin eine Bestätigung der bisher hL und Praxis (vgl. Bericht v. 29. 11. 1983, BTDrucks. 10/697, 7).

2002

III. Geltungsbereich des Abs. 6

Sachlicher Geltungsbereich: Das Abzugsverbot für Aufwendungen an politische Parteien als BA gilt seit der Streichung der Regelung in § 9 Nr. 3 KStG durch das 6. ÄndG zum PartG und anderer Gesetze (v. 28. 1. 1994, BGBl. I, 142; BStBl. I, 207) für alle Gewinneinkünfte, unabhängig davon, in welcher Rechtsform diese erzielt werden. Zuvor hatte § 9 Nr. 3 Buchst. b KStG Spenden an politische Parteien iSd. § 2 PartG bis zur Höhe von insgesamt 1 800 DM im Kj. als abziehbare Aufwendungen anerkannt (s. dazu Anm. 2008).

Das Abzugsverbot greift über § 9 Abs. 5 auch im Bereich der Überschubeinkünfte (s. § 9 Anm. 694). Damit werden Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke ausschließlich dem Bereich der außerbetrieblich veranlaßten Aufwendungen zugeordnet und deren stl. Berücksichtigung nur begrenzt als Sonderausgabe nach § 10b und über die StErmäßigung des § 34g zugelassen.

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

2003 1. Verhältnis zu Abs. 4 und 5

Verhältnis zu Abs. 4: Die Regelung ist *lex specialis* gegenüber Abs. 4. Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke sind per gesetzlicher Bestim-

mung keine BA. Insoweit kommt es nicht darauf an, ob die Aufwendungen nach den Merkmalen des Abs. 4 als BA anzusehen wären (vgl. Anm. 718; BIRK, NJW 1985, 1939 zu verfassungsrechtlichen und systematischen Bedenken gegen den BA-Abzug von Parteispenden). Ebenfalls ist ohne Bedeutung, ob es sich bei Spenden mangels einer Gegenleistung um unentgeltliche Zuwendungen und damit zivilrechtlich um Schenkungen iSd. § 516 BGB handelt (zum Meinungsstreit ua. REUTER, DStZ 1983, 636 und DStR 1985, 752; BRANDENBERG, DStR 1985, 722; LANG, StuW 1984, 15; MÜHL/SCHUSTER, BB 1985, 1256; FRICK, BB 1983, 1336; GÉRARD, FR 1984, 254; WALZ, StuW 1984, 164; GROH, NJW 1985, 993 [994]; BLUMERS, BB 1985, 1252; verneinend für Körperschaften: BFH v. 25. 11. 1987 I R 126/85, BStBl. II 1988, 220; vgl. im übrigen zum Verhältnis BA/WK zu Spenden § 10b Anm. 10).

Verhältnis zu Abs. 5: Die Regelung ist auch *lex specialis* zu Abs. 5, insbes. zu Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 (Geschenke). Bei den unter Abs. 5 fallenden Aufwendungen handelt es sich um BA (s. Anm. 1128), während die von Abs. 6 erfaßten Aufwendungen kraft gesetzlicher Regelung gerade keine BA sind.

2. Verhältnis zu § 9

2004

Über § 9 Abs. 5 gilt das Abzugsverbot für Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke auch im Bereich der Überschußeinkünfte. Die Rechtsverweisung bewirkt eine stl. Gleichbehandlung für sämtliche Einkunftsarten. Aufgrund gesetzlicher Wesentlichkeitserwertung erfolgt die stl. Berücksichtigung ausschließlich als beschränkt abziehbare Sonderausgaben nach § 10b, soweit nicht eine StErmäßigung nach § 34g zu gewähren ist. Der Gesetzgeber hat diesen Ausgaben ausdrücklich den Erwerbscharakter abgesprochen, indem auf der Stufe der Grundqualifikation angeknüpft wurde (s. § 9 Anm. 685, 694).

3. Verhältnis zu §§ 10 und 10b

2005

§§ 10 Abs. 1 und § 10b Abs. 1: Nach § 10 Abs. 1 sind SA nur die dort genannten Aufwendungen, wenn sie weder BA noch WK sind. Abs. 6 bestimmt diesbezüglich, daß die Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke gerade keine BA sind.

§ 10b Abs. 2: Abs. 6 ist *lex specialis* zu § 10b Abs. 2. Mit dem in Abs. 6 enthaltenen Klammerzusatz hat der Gesetzgeber einen ausdrücklichen gesetzestechnischen Verweis auf § 10b Abs. 2 angebracht und damit das Abzugsverbot des Abs. 6 an den Regelungsgehalt des § 10b Abs. 2 gebunden. Insoweit liegt hierin – auch wenn § 10b Abs. 2 den Begriff der staatspolitischen Zwecke inzwischen nicht mehr enthält – nach wie vor eine Legaldefinition der „staatspolitischen Zwecke“ (zur Rechtsentwicklung der stl. Abzugsmöglichkeit von Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke Anm. 2010 sowie § 10b Anm. 110 ff.).

4. Verhältnis zu § 12

2006

Abs. 6 ist *lex specialis* gegenüber dem allgemeinen Abzugsverbot des § 12 (interessant der Vorschlag von LANG, StuW 1984, 15 [31], Aufwendungen für parteipolitische Zwecke ausdrücklich in § 12 aufzunehmen). Nach § 12 Nr. 1 dürfen die Kosten der Lebensführung weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Hieran anknüpfend hat der BFH in seiner früheren Rspr. stets betont, daß eine unbeschränkte Abzieh-

barkeit von Aufwendungen für politische Parteien als BA im Widerspruch zum Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 stehe (vgl. Anm. 2001 mwN). Die Annahme einer Spende baue letztlich auf der Spendenmotivation und – insbesondere bei der Förderung politischer Parteien – auf der politischen Anschauung des Spenders auf (ausführlich dazu Anm. 2001). Durch die erst später eingeführte Regelung des Abs. 6 erübrigt sich der Rückgriff auf § 12 Nr. 1, weil in Abs. 6 bereits klar gestellt wird, daß die fraglichen Aufwendungen keine BA sind. Folglich sind Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke – wie sämtliche Spenden – aus dem Bereich der Einkunftsermittlung ausgeschlossen und dem stl. grundsätzlich nicht relevanten Bereich der Einkommensverwendung zugeordnet, soweit vom Gesetzgeber nichts anderes bestimmt wird. Insoweit ergänzt das Abzugsverbot die Regelung des § 12, zumal die Abzugsberechtigung nach § 10b dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 betr. Kosten der Lebensführung vorgeht (vgl. § 10b Anm. 2 und 13; BFH v. 4. 3. 1986 VIII R 188/84, BStBl. II, 373; FELIX, DB 1986, 1538).

2007 5. Verhältnis zu § 34g

§ 34g sieht eine StErmäßigung bei Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien und an unabhängige Wählervereinigungen vor. Die Regelung war ebenso wie das Abzugsverbot des Abs. 6 und die SA-Regelung des § 10b Abs. 2 das Ergebnis der Neuregelung der Parteienfinanzierung im Jahr 1983 (Ges. zur Änd. des PartG und anderer Ges. v. 22. 12. 1983, BGBl. I, 1577; BStBl. I 1984, 7) und ist damit Bestandteil des Gesamtkomplexes zur stl. Berücksichtigung derartiger Aufwendungen. Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien können im Rahmen der Höchstbeträge des § 10b Abs. 2 nur insoweit als Sonderausgaben abgezogen werden, als für sie nicht eine StErmäßigung nach § 34g gewährt worden ist. Die Aufwendungen sind – unabhängig von der Abzugsmöglichkeit nach § 10b und § 34g – nach Abs. 6 keine BA. Die Ausführungen zum Verhältnis zu § 10b Abs. 2 gelten insoweit entsprechend (s. Anm. 2005; zur Frage, ob Spenden an die von § 34g ebenfalls erfaßten Wählervereinigungen auch unter das Abzugsverbot des Abs. 6 fallen s. Anm. 2002).

2008 6. Verhältnis zu §§ 8 Abs. 1, 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG

Was als Einkommen iSd. KStG gilt und wie es zu ermitteln ist, bestimmt sich gem. § 8 Abs. 1 KStG nach den Vorschriften des EStG und des KStG. Das Abzugsverbot des Abs. 6 gilt hiernach auch für KapGes., soweit nicht das KStG eine Abzugsmöglichkeit einräumt. Das war bis einschließlich VZ 1993 der Fall.

Nach § 9 Nr. 3 KStG waren Spenden an politische Parteien (ab 1988 bis 60 000 DM jährlich) sowie Beiträge und Spenden an Vereine ohne Parteicharakter (ab 1988 bis 1 200 DM jährlich) abziehbar (5. ÄndG zum PartG v. 22. 12. 1988, BGBl. I, 2615). Inwieweit die Spenden als BA der Körperschaft zu beurteilen waren, war umstritten (ua. KREBS, BB 1984, 1153 [1155] sowie FELIX/STRECK, DStZ 1984, 79; FRICK, BB 1983, 1336 [1339] sowie zur Begründung der Abziehbarkeit als BA bei Körperschaften im Hinblick auf das sogen. „Parteispendenurteil“: FELIX, DB 1986, 1538; KOHLMANN, DB 1983, 1059; LANG, StuW 1984, 15; weitergehend FELIX, FR 1988, 152 zum sog. „Sparkassenurteil“ des BFH v. 25. 11. 1987; WALZ, StuW 1984, 167). Mit dem Parteienfinanzierungsgesetz v. 22. 12. 1983 (BGBl. I, 1577; BStBl. I 1984, 7) wurden Spenden an politische Parteien in den bisherigen Spendenrahmen des § 9 Nr. 3 KStG einbezogen und waren damit bei der Gewinnermittlung von KapGes. abziehbar. Das BVerfG erklärte dies mit Urt. v. 9. 4. 1992 (2 BvE 2/89, BStBl. II, 766) im Hinblick auf die Verletzung der Chancengleichheit und des Rechts des Bürgers auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung für verfassungswidrig, da hierdurch natürlichen Personen,

die hinter den Körperschaften stünden, eine zusätzliche Möglichkeit geförderter Einflußnahme auf die politische Willensbildung eingeräumt werde. § 9 Nr. 3 KStG wurde in der Folge durch das 6. Ges. zur Änd. des PartG und anderer Ges. v. 28. 1. 1994 (BGBl. I, 142; BStBl. I, 207) gestrichen.

Abziehbar sind nunmehr auch bei der Gewinnermittlung der KapGes. nur noch Spenden nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG. Sie gehören nicht zu den BA oder WK des KStpfl., mindern jedoch den Gewinn (s. § 8 KStG Anm. 21).

Einstweilen frei.

2009

B. Begriff der Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke

I. Legaldefinition des Begriffs durch den Verweis auf § 10 b Abs. 2

2010

Abs. 6 verweist durch den Klammerzusatz zur Definition des Begriffs „Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke“ auf § 10 b Abs. 2.

Ursprüngliche Definition in § 10 b Abs. 2: Der Verweis geht auf die Regelung zurück, die durch das Parteienfinanzierungsgesetz v. 22. 12. 1983 (BGBl. I, 1577; BStBl. I 1984, 7) getroffen worden war. Danach hatte § 10 b Abs. 2 Satz 1 folgende Fassung erhalten: „Ausgaben zur Förderung staatspolitischer Zwecke sind Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien“.

Der Begriff der „Ausgaben zur Förderung staatspolitischer Zwecke“ war bereits in den Jahren 1955–1958 für unmittelbare und mittelbare Zuwendungen an politische Parteien sowohl im estrechtlichen als auch im kstrechtlichen Sinne verwandt worden (Ges. zur Neuordnung von Steuern v. 16. 12. 1954, BGBl. I, 373; § 11 Nr. 5 KStG idF v. 21. 12. 1954, BGBl. I, 467; § 26 KStDV 1955, BGBl. I, 853; § 10 b EStG 1955 idF v. 21. 12. 1954, BGBl. I, 441; § 49 Nr. 3 Satz 2 EStDV 1955 idF v. 21. 12. 1955, BGBl. I, 765). Das BVerfG erklärte die entsprechenden Regelungen mit Ur. v. 24. 6. 1958 wegen mehrfacher Verfassungsverstöße jedoch für nichtig (2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51, 60 ff.; hierzu weiter KORTI, DB 1985, 2640). Danach war der Begriff der staatspolitischen Zwecke bis zum Inkrafttreten des Parteienfinanzierungsgesetzes anders belegt. § 49 EStDV 1958 schloß die Förderung politischer Parteien aus dem Bereich der staatspolitischen Zwecke aus. Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke waren solche, die auf die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens gerichtet waren. Sie durften nur abgezogen werden, wenn sie an eine durch besondere RechtsVO der BReg. mit Zustimmung des BRats anerkannte jur. Person gegeben wurden. Diese mußte nach ihrer Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich staatspolitische Zwecke verfolgen und durfte weder eine politische Partei sein noch ihre Mittel für die Unterstützung einer solchen einsetzen. Mit dem „Parteienfinanzierungsgesetz“ 1983 wurde der Begriff dann wieder umgekehrt und die bisher hiervon ausgeschlossenen Zuwendungen an politische Parteien nunmehr wieder zu Ausgaben zur Förderung staatspolitischer Zwecke erklärt (vgl. hierzu FELIX/STRECK, DSStZ 1984, 79).

Aufhebung der Definition in § 10 b Abs. 2: Seit der Änderung durch das fünfte Ges. zur Änderung des PartG und anderer Gesetze v. 22. 12. 1989 (BGBl. I, 2615) enthält § 10 b Abs. 1 den Begriff der Ausgaben zur Förderung staatspolitischer Zwecke nicht mehr. Damit wurde der Abzug von Spenden und Mitgliedsbeiträgen an politische Parteien unabhängig vom Spendenabzug für andere stbegünstigte Zwecke geregelt und steht damit außerhalb der gemeinnützigen Zwecke des § 10 b Abs. 1 (s. § 10 b Anm. 122). Zugleich wurde die bis dahin in § 10 b Abs. 2 enthaltene Definition aufgehoben. Eine redaktionelle Anpassung des § 4 Abs. 6 ist bis heute nicht erfolgt. Gleichwohl kann der dort unver-

ändert enthaltene Begriff der staatspolitischen Zwecke aufgrund des Klammerzusatzes nur dahingehend verstanden werden, daß damit die in § 10b Abs. 2 (nach wie vor) angesprochenen Spenden und Mitgliedsbeiträge an politische Parteien iSd. § 2 PartG gemeint sind.

II. Inhalt des Begriffs

2011 1. Spenden

Spenden sind freiwillige unentgeltliche Zuwendungen zur Förderung bestimmter stbegünstigter Zwecke (§ 10b Abs. 1 Satz 1). Es handelt sich hierbei um Aufwendungen, die der Stpfl. unentgeltlich und freiwillig um der Sache willen leistet, wobei die Spendenmotivation im Vordergrund steht (weiterführend 10b Anm. 22 ff. und Anm. 125, SCHMIDT/HEINICKE XIX. § 4 Rn. 520; BFH v. 25. 11. 1987 I R 126/85, BStBl. II 1988, 220). Im Bereich der Parteispenden liegt nach BGH v. 28. 1. 1987 (3 StR 373/86, NJW 1987, 1273 = BGHSt. 34, 273) eine entsprechende Spendenmotivation vor, wenn Zuwendungen an politische Parteien ohne konkrete Gegenleistungen zur Förderung allgemeiner politischer Ziele, etwa der Erhaltung und Förderung der allgemeinen politischen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, gewährt werden. Überwiegen diese Ziele deutlich, so handelt es sich um Spenden, auch wenn für die Zuwendung ein betrieblicher Nebenanlaß besteht. Wird hingegen eine konkrete Gegenleistung für die Zuwendung erwartet, können auch Zuwendungen an Parteien als BA abziehbar sein (STRÖCKER, EFG 2000, Beil. 22, 174; weiterführend DERS. in KORN, § 4 Rn. 1233 ff.).

2012 2. Mitgliedsbeiträge

Mitgliedsbeiträge an politische Parteien sind Zuwendungen des Stpfl. an diese, die er aufgrund seiner Mitgliedschaft zu leisten hat (weiterführend § 10b Anm. 125). Hierzu gehören auch Umlagen, zu denen Parteimitglieder unter bestimmten Voraussetzungen im Wege von Parteibeschlüssen verpflichtet werden, zB Beteiligung an Wahlkampfkosten (BFH v. 23. 1. 1991 X R 6/84, BStBl. II, 396).

2013 3. Politische Parteien im Sinne des § 2 PartG

Für die stl. Berücksichtigung als Spende wird auf den Parteibegriff des § 2 PartG (Ges. über die politischen Parteien v. 31. 1. 1994, BGBl. I, 149, zuletzt geändert durch das 7. ÄndG v. 17. 2. 1999, BGBl. I, 146) abgestellt (weiterführend § 10b Anm. 126; zum Verfassungsauftrag politischer Parteien BIRK, NJW 1985, 1939 [1942]).

Parteien sind hiernach Vereinigungen von Bürgern, die dauernd oder für längere Zeit für den Bereich des Bundes oder eines Landes auf die politische Willensbildung Einfluß nehmen und an der Vertretung des Volkes im Deutschen BTag oder einem Landtag mitwirken wollen, wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse, insbesondere nach Umfang und Festigkeit ihrer Organisation, nach der Zahl ihrer Mitglieder und nach ihrem Hervortreten in der Öffentlichkeit eine ausreichende Gewähr für die Ernsthaftigkeit dieser Zielsetzung bieten. Unter den Begriff der politischen Parteien iSd. § 10b Abs. 2 fallen auch deren Gebietsverbände (§ 25 Abs. 2 PartG; FELIX/STRECK, DStZ 1984, 79 [80]).

Formelle Erfordernisse nach §§ 6 ff. PartG: Weiter müssen für die Abziehbarkeit als Spende auch die formellen Erfordernisse nach §§ 6 ff. PartG gegeben sein, da diese als Konkretisierung der in § 2 PartG gegebenen allgemeinen Begriffsbestimmung zu werten sind (BFH v. 7. 12. 1990 X R 1/85, BStBl. II 1991, 508). Das bedeutet ua., die Partei muß eine schriftliche Satzung und ein schriftliches Programm haben. Die Satzung muß neben dem Namen der Partei insbes. Regelungen zur Mitgliedschaft, zur allg. Gliederung der Partei, zum Vorstand und den übrigen Organen, zu Beschlußfassungen durch Mitglieder- bzw. Vertreterversammlungen, zur Finanzordnung und Auflösung bzw. Verschmelzung der Partei sowie der Gliederungen in Gebietsverbände enthalten, welche des weiteren den Rahmenregelungen der §§ 7 ff. PartG entsprechen müssen.

Freie Wählervereinigungen, die auf kommunaler Ebene tätig sind fallen nicht unter den Begriff der Parteien (BFH v. 25. 10. 1989 X R 190/87, BStBl. II 1990, 158 betr. kommunale Wählervereinigungen). Für Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen greift seit dem VZ 1984 lediglich die StErmäßigung nach § 34 g ein (vgl. Ges. zur stl. Begünstigung von Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen v. 25. 7. 1988, BGBl. I, 1185; zur Rückwirkung: § 52 Abs. 24 a idF des Haushaltbegleitgesetzes 1989 v. 20. 12. 1988, BGBl. I 1988, 2262; BStBl. I 1989, 19; vgl. auch § 34 g Anm. 1). Gleichwohl sind Zuwendungen an politische Vereinigungen ohne Parteicharakter nicht als BA abziehbar. Ein Verbot des Abzugs von Zuwendungen an Vereine ohne Parteicharakter als BA läßt sich nämlich aus der Systematik des EStRechts und der gesetzgeberischen Zuweisung dieser Aufwendungen zum Bereich der SA im weitesten Sinne ableiten. Danach sind Spenden an andere politische Organisationen als politische Parteien nur bei Gemeinnützigkeit abziehbar (§ 52 Abs. 2 Nr. 3 AO). Sie stellen ebensowenig BA dar, wie Zuwendungen an Parteien iSd. PartG.

Einstweilen frei.

2014

C. Rechtsfolge: Aufwendungen sind keine Betriebsausgaben

2015

Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien ist per gesetzlicher Grundbestimmung der BA-Charakter abgesprochen. Sie sind allein nach § 34 g und § 10 b Abs. 2 und nur im dortigen Umfang stl. berücksichtigungsfähig (FELIX/STRECK, DStZ 1984, 79: Rechtscharakter einer negativen Fiktion).

Einstweilen frei.

2016–2034

Erläuterungen zu Abs. 7: Besondere Aufzeichnungspflichten

Autorin: Dr. Petra **Bahlau**, Richterin am Finanzgericht, Münster
Mitherausgeber: Dr. Thomas **Stapperfend**, Richter am Finanzgericht, Cottbus

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7

Schrifttum: BICHEL, Besondere Aufzeichnungen nach § 4 Abs. 6 EStG im Lichte der BFH-Rechtsprechung, StBp. 1982, 117; RUDOLPH, Der Nachweis von Geschenk- und Bewirtungsaufwendungen gemäß § 4 Abs. 6 EStG, BB 1982, 904; APPEL, Zur besonderen Aufzeichnungspflicht nach § 4 Abs. 6 EStG, DB 1983, 1677; ESCHER/ESCHER, Die mißglückte Aufzeichnungsregelung für nichtabziehbare Betriebsausgaben, BB 1985, 1194; KALMES, Die mißglückte Aufzeichnungsregelung für nichtabziehbare Betriebsausgaben – Erwiderung auf die Ausführungen von Escher/Escher in BB 1985 S. 1194 ff., BB 1985, 2310; VON SCHACHTMEYER, Die Berichtigung der Aufwendungen für Bewirtungen aus betrieblichem Anlaß, DB 1996, 351; SEIFERT, Gesonderte Aufzeichnung von Bewirtungskosten, StuB 1999, 437; DERS., Erleichterung der Aufzeichnungspflichten für Bewirtungsaufwendungen, StuB 2000, 414; KANZLER, Kein Abzugsverbot bei „offenbar unrichtigen“ Buchungen auf Bewirtungskonto, NWB F. 3, 11093.

1. Rechtsentwicklung des Abs. 7

2035

StÄndG v. 30. 7. 1960 (BGBl. I, 616; BStBl. I, 514): Der neu eingeführte Abs. 5 enthielt Abzugsbeschränkungen/Abzugsverbote im Hinblick auf Aufwendungen für Geschenke; Gasthäuser; Jagd, Fischerei etc. (Satz 1 Nr. 1–3) sowie für die Lebensführung berührende, unangemessene Aufwendungen (Satz 2). Nach dem ebenfalls neu geschaffenen Abs. 6 Satz 1 waren Aufwendungen iSd. Abs. 5 einzeln und getrennt von den sonstigen BA aufzuzeichnen. Gem. Abs. 6 Satz 2 durften diese Aufwendungen bei der Gewinnermittlung, soweit sie nicht nach Abs. 5 vom Abzug ausgeschlossen waren, nur berücksichtigt werden, wenn sie nach Satz 1 besonders aufgezeichnet waren.

EStRG v. 5. 8. 1974 (BGBl. I, 1769; BStBl. I, 530): Durch die Neufassung des Abs. 5 wurde eine Anpassung des Abs. 6 Satz 1 erforderlich. Die besonderen Aufzeichnungspflichten wurden auf Aufwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–5 (Aufwendungen für Geschenke; Bewirtung; Gasthäuser; Jagd, Fischerei etc; Verpflegung) und Nr. 7 (die Lebensführung berührende, unangemessene Aufwendungen) bezogen.

Ges. zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Ges. v. 22. 12. 1983 (BGBl. I, 1577; BStBl. I 1984, 7): Abs. 6 wurde – ohne Änderung – zu Abs. 7.

JStG 1996 v. 11. 10. 1995 (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438): Die besonderen Aufzeichnungspflichten wurden auf Aufwendungen iSd. der neu geschaffenen Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b (Abzugsbeschränkung bei häuslichem Arbeitszimmer) erstreckt.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304): Aufwendungen iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 wurden von den besonderen Aufzeichnungspflichten ausgenommen (Grund: Einführung von Pauschbeträgen für Verpflegungsmehraufwendungen durch das JStG 1996, vgl. Bericht des FinAussch., BTDrucks. 14/443, 21; in diesem Sinne bereits BMF v. 24. 9. 1997, BStBl. I, 898; krit. BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 300).

2036 **2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 7****Bedeutung:**

► *Satz 1* soll der FinVerw. die Prüfung der BA erleichtern, die die persönliche Lebensführung berühren. Die FinVerw. soll in die Lage versetzt werden, schnell und ohne größeren Aufwand zu überprüfen, ob BA iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b und 7 vorhanden sind und der Stpfl. sie zutreffend behandelt hat (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 3/1941, 3; BFH v. 20. 4. 1972 IV R 137/68, BStBl. II, 694; v. 10. 1. 1974 IV R 80/73, BStBl. II, 211; v. 19. 8. 1999 IV R 20/99, BStBl. II 2000, 203). Zudem sollen Manipulationsmöglichkeiten beim „Spesenabzug“ eingeschränkt werden: Der Stpfl. soll gezwungen sein, alsbald eine Zuordnung zum betrieblichen (oder privaten) Bereich vorzunehmen (BFH v. 26. 2. 1988 III R 20/85, BStBl. II, 613; v. 11. 3. 1988 III R 62/87, BFH/NV 1989, 22).

► *Satz 2* dient der Durchsetzung der besonderen Aufzeichnungspflichten. Soweit Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b, 7 den BA-Abzug nicht vollständig ausschließen, sondern lediglich beschränken, fehlt es an einer (zusätzlichen) materiell-rechtlichen Voraussetzung für den BA-Abzug, wenn die besonderen Aufzeichnungspflichten nicht eingehalten sind (BFH v. 22. 1. 1988 III R 171/82, BStBl. II, 535).

Verfassungsmäßigkeit: Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit des Abs. 7 bestehen nicht.

2037 Einstweilen frei.

2038 **3. Geltungsbereich des Abs. 7**

Sachlicher Geltungsbereich: Abs. 7 gilt für die Gewinneinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3) und ist sowohl bei Gewinnermittlung durch BV-Vergleich als auch bei Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschubrechnung anwendbar. Die Aufzeichnungspflichten des Abs. 7 sind auch einzuhalten, wenn der Stpfl. seinen Gewinn nach Abs. 3 ermittelt, er nicht zu laufenden Aufzeichnungen verpflichtet ist und die Aufwendungen leicht zu überblicken sind (keine Ausnahme für sog. Bagatellfälle, vgl. BFH v. 10. 3. 1988 IV R 207/85, BStBl. II, 611; v. 14. 9. 1989 IV R 122/88, BFH/NV 1990, 495; aA FG Berlin v. 27. 2. 2002, EFG 2003, 378, nrkr., Rev. V R 49/02). Über § 8 Abs. 1 KStG ist Abs. 7 auch für juristische Personen anwendbar, die ihren Gewinn nach dem EStG ermitteln.

Persönlicher Geltungsbereich: Abs. 7 bezieht sich auf die in Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b und 7 aufgeführten Abzugsbeschränkungen/-verbote; vgl. zum persönlichen Geltungsbereich des Abs. 5 Anm. 1109.

2039 **4. Verhältnis zu anderen Vorschriften**

Verhältnis zu Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, 2, 6b und 7 (Abzugsverbot hinsichtlich Geschenkaufwendungen, Bewirtungsaufwendungen, Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer und die Lebensführung berührende Aufwendungen): Die genannten Normen schließen den BA-Abzug für die erfaßten Aufwendungen nicht vollständig aus, sondern lassen ihn unter bestimmten Voraussetzungen (begrenzt) zu. Im Hinblick auf den abziehbaren Teil dieser Aufwendungen stellt Abs. 7 eine zusätzliche materiell-rechtliche Voraussetzung für den BA-Abzug auf (BFH v. 22. 1. 1988 III R 171/82, BStBl. II, 535). Soweit ein BA-Abzug bereits nach Abs. 5 ausgeschlossen ist (zB AHK für Geschenke pro Empfänger im Jahr über 40 €; 20 vH der angemessenen und nachgewiesenen Bewirtungskö-

sten; 1250 € übersteigende Arbeitszimmerkosten bei Vorliegen der Voraussetzungen von Nr. 6b Satz 2), kommt Abs. 7 für die Gewinnermittlung keine eigenständige Bedeutung zu.

Verhältnis zu Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 und 4 (Abzugsverbot hinsichtlich Aufwendungen für Gästehäuser; Jagd, Fischerei etc.): Abs. 7 hat für die Frage des BA-Abzugs keine Bedeutung; s. auch Anm. 1262 und 1308.

Verhältnis zu Abs. 5 Satz 2 (Ausschluß bestimmter Abzugsverbote bei Gewinnabsicht): s. Anm. 1894.

Verhältnis zu den §§ 140 ff. AO (Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten): Abs. 7 begründet originäre Aufzeichnungspflichten, die neben die in den §§ 140 ff. AO geregelten Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten treten (vgl. BFH v. 10. 3. 1988 IV R 207/85, BStBl. II, 611).

Einstweilen frei.

2040

II. Tatbestandsvoraussetzungen der besonderen Aufzeichnungspflichten für bestimmte Betriebsausgaben (Satz 1)

1. Aufwendungen im Sinne des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b und 7

2041

Die Aufzeichnungspflichten nach Satz 1 bestehen für die nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b und 7 nicht abziehbaren BA und – wenn der Abzug nicht vollständig ausgeschlossen ist – sowohl für den abziehbaren als auch für den nicht abziehbaren Teil der Aufwendungen (vgl. BFH v. 25. 3. 1998 IV B 106/97, BFH/NV 1998, 958; FROTSCHER, § 4 Rn. 453; LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 776; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. V 21; aA ESCHER/ESCHER, BB 1985, 1194; nur für nicht abziehbare BA; hiergegen KALMES, BB 1985, 2310). Von den Aufzeichnungspflichten nicht erfaßt werden Aufwendungen, die die tatbestandlichen Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b und 7 nicht erfüllen, deren Abzug also weder ausgeschlossen noch ausnahmsweise oder beschränkt zugelassen wird.

Geschenkaufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1) sind auch dann aufzuzeichnen, wenn die AHK des Geschenks 40 € pro Empfänger im Wj. nicht übersteigen und sie damit nach Nr. 1 Satz 2 vom Abzugsverbot ausgenommen sind (LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 776; unklar SCHMIDT/HEINICKE XXII, § 4 Rn. 615). Eine Aufzeichnungspflicht besteht hingegen nicht bei Aufwendungen für ArbN-Geschenke; die Voraussetzungen des Abzugsverbots liegen hier nicht vor (s. Anm. 1171).

Bewirtungsaufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2) sind auch aufzuzeichnen, soweit ihr Abzug zugelassen wird (80 vH der angemessenen und nachgewiesenen Aufwendungen). Keine Aufzeichnungspflichten bestehen für Aufwendungen, die nicht unter Nr. 2 fallen, zB Aufwendungen für ArbN-Bewirtung (s. Anm. 1215) oder für Aufmerksamkeiten (s. Anm. 1208); zur Aufzeichnung dieser Aufwendungen zusammen mit den Bewirtungsaufwendungen aus geschäftlichem Anlaß s. Anm. 2046.

Aufwendungen für auswärtige Gästehäuser und Jagd, Fischerei etc. (Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 und Nr. 4) sind vom BA-Abzug vollständig ausgeschlossen und in vollem Umfang aufzuzeichnen. Von der Aufzeichnungspflicht nicht erfaßt werden zB Aufwendungen für ein Gästehaus am Ort des Betriebs (s. Anm. 1285) oder für Einrichtungen iSv. Nr. 4, die ausschließlich den ArbN des Stpfl. zugute kommen (s. Anm. 1329).

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b) fallen vollständig unter die Aufzeichnungspflicht. Dies gilt auch dann, wenn die Voraussetzungen von Nr. 6 b Satz 2 vorliegen und die Aufwendungen deshalb bis zu einem Betrag von 1250 € abziehbar sind (aA KORN/SEIFERT, § 4 Rn. 1250: bei Eingreifen der Abzugsbeschränkung reicht es aus, wenn zumindest Aufwendungen in dieser Höhe aufgezeichnet werden).

Die sonstigen die Lebensführung berührenden (zum Teil) unangemessenen Aufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 7) sind nach dem Gesetzeswortlaut aufzuzeichnen. Ohne Bedeutung für die Aufzeichnungspflicht ist, ob die Aufwendungen bereits dem Grunde nach, in vollem Umfang oder nur zum Teil unangemessen sind. Im letzteren Fall ist auch der angemessene Teil aufzuzeichnen (BFH v. 25. 3. 1998 IV B 106/97 aaO; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. V 11, Fn. 7 und V 45 gegen R 22 Abs. 1 Satz 2 EStR 1993, wonach hinsichtlich Nr. 7 keine Aufzeichnungen verlangt wurden). Hat der Stpfl. die die Lebensführung berührenden Aufwendungen insgesamt als angemessen eingestuft und sie deshalb nicht nach Satz 1 aufgezeichnet und stellt sich später heraus, daß die Aufwendungen zum Teil unangemessen waren, ist ein Abzug des angemessenen Teils nach Satz 2 ausgeschlossen.

Gegen eine Anwendung des Abs. 7 in den Fällen von Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 deshalb WOLF-DIEPENBROCK in L/B/P, §§ 4, 5 Rn. 1756: Versehen des Gesetzgebers; krit. auch BLÜMICH/WÄCKER, § 4 Rn. 300: rechtspolitisch verfehlt; LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 778 schlagen vor, den angemessenen Teil der Aufwendungen entgegen Satz 2 zum Abzug zuzulassen; vgl. auch Anm. 1610.

2042–2043 Einstweilen frei.

2. Aufzeichnung einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben

2044 a) Aufzeichnung

„Aufzeichnung“ ist der Oberbegriff für Buchungen innerhalb einer kaufmännischen Buchführung und für Ausgabenaufzeichnungen iSd. Abs. 3 (BFH v. 28. 5. 1968 IV R 150/67, BStBl. II, 648; v. 10. 3. 1988 IV R 207/85, BStBl. II, 611). Eine geordnete Ablage von Belegen genügt diesen Anforderungen nicht (BFH v. 26. 2. 1988 III R 20/85, BStBl. II, 613; v. 10. 3. 1988 IV R 207/85 aaO; v. 26. 10. 1988 X R 25/87, BFH/NV 1989, 571). Ebensowenig reicht es aus, wenn der Stpfl. außerhalb der Buchführung Listen („statistische Aufzeichnungen“) führt, die nicht mit der Buchführung verknüpft sind (BFH v. 28. 5. 1968 IV R 150/67 aaO). Demgegenüber liegen Aufzeichnungen iSv. Satz 1 vor, wenn die Belege geordnet abgelegt und die Belegsummen (periodisch zeitnah) auf einem besonderen Konto (bei Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5) oder in vergleichbaren Aufzeichnungen (bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3) erfaßt werden (BFH v. 22. 1. 1988 III R 171/82, BStBl. II, 535; v. 26. 2. 1988 III R 20/85, BStBl. II, 613; H 22 EStH 2002 „Besondere Aufzeichnung“; offengelassen in BFH v. 10. 3. 1988 IV R 207/85 aaO).

2045 Einstweilen frei.

2046 b) Einzelaufzeichnung

Die Aufwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6 b und 7 sind einzeln aufzuzeichnen. Jede Aufwendung muß gesondert verbucht oder eingetragen werden. Art, Höhe und Entstehungszeitpunkt der Aufwendung müssen ersichtlich sein. Eine Zusammenfassung von aufzeichnungspflichtigen Aufwendungen ist grds.

nicht zulässig (SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. V 39; WOLF-DIEPENBROCK in L/B/P, §§ 4, 5 Rn. 1758; vgl. auch R 22 Abs. 1 Satz 4 EStR).

Bei Geschenkaufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1) muß der Name des Empfängers aus der Buchung oder Eintragung selbst oder aus dem zugrundeliegenden Beleg zu ersehen sein (R 22 Abs. 2 Satz 1 EStR). Ausnahmsweise dürfen Aufwendungen für Geschenke gleicher Art in einer Buchung/Eintragung zusammengefaßt werden (Sammelbuchung), wenn entweder die Namen der Empfänger aus dem Beleg ersichtlich sind (R 22 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStR) oder wenn wegen der Art und des geringen Werts des einzelnen Geschenks (zB Taschenkalender, Kugelschreiber) die Vermutung besteht, daß die Freigrenze von 40 € bei dem einzelnen Empfänger im Wj. nicht überschritten wird; in diesem Fall muß der Name des Empfängers nicht zu ersehen sein (R 22 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStR; idS bereits BFH v. 28. 5. 1968 IV R 150/67, BStBl. II, 648).

Bewirtungsaufwendungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2), die anlässlich verschiedener Bewirtungen in einer Gaststätte entstanden sind, können nach BFH v. 19. 8. 1999 (IV R 20/99, BStBl. II 2000, 203) in einer Summe gebucht oder eingetragen werden, wenn sie in einer Kreditkartenabrechnung oder in einer Sammelabrechnung des Gastwirts in einem Betrag ausgewiesen wurden (krit. RÖSSLER, DStZ 2000, 525 [526]). Aus der Kreditkarten- oder Sammelabrechnung muß sich allerdings ergeben, daß mehrere Bewirtungen vorliegen. Die Einzelheiten der jeweiligen Bewirtung können anhand der nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Sätze 2 und 3 erforderlichen Nachweise geprüft werden.

Einstweilen frei.

2047

c) Getrennte Aufzeichnung

2048

Die Aufwendungen iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b und 7 sind getrennt von den übrigen BA aufzuzeichnen. Stpfl., die ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln, müssen innerhalb ihrer Buchführung mindestens ein besonderes Konto einrichten. Bei Gewinnermittlung nach Abs. 3 sind die Aufwendungen in einer besonderen Spalte, getrennt von den übrigen BA, festzuhalten. Nicht erforderlich ist, daß für jede der in Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b, 7 genannten Aufwendungsarten (also Geschenkaufwendungen, Bewirtungsaufwendungen etc.) jeweils ein besonderes Konto oder eine besondere Spalte eingerichtet wird. Es genügt, wenn die Aufwendungen auf einem besonderen Konto gebucht oder in einer besonderen Spalte erfaßt werden; allerdings ist in diesem Fall erforderlich, daß sich aus jeder Buchung oder Aufzeichnung die Art der Aufwendung ergibt (BFH v. 10. 3. 1988 IV R 207/85, BStBl. II 1988, 611; FROTSCHER, § 4 Rn. 455; BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 299; R 22 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStR). Das Konto oder die Spalte müssen ausschließlich für die Buchung oder Aufzeichnung von Aufwendungen iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b und 7 bestimmt sein und genutzt werden. Werden bestimmungsgemäß auch andere BA erfaßt, liegt keine gesonderte Aufzeichnung vor. Dies gilt auch dann, wenn die Buchung oder der Ausweis der anderen BA die Prüfung der Aufwendungen iSv. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b und 7 nicht erschwert (BFH v. 10. 1. 1974 IV R 80/73, BStBl. II, 211; v. 19. 8. 1980 VIII R 208/78, BStBl. II, 745; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. V 34). Nach BFH v. 19. 8. 1999 IV R 20/99 (BStBl. II 2000, 203) sind die Anforderungen einer getrennten Aufzeichnung bei Bewirtungsaufwendungen jedoch erfüllt, wenn neben den Bewirtungsaufwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 (bestimmungsgemäß) auch Bewirtungsaufwendungen erfaßt werden, die keiner Abzugsbeschränkung unterliegen (Aufwendungen für ArbN-Bewirtungen und für Aufmerksam-

keiten). Die als uneingeschränkt abziehbar anerkannten Aufwendungen seien später umzubuchen, um eine Einbeziehung in die Abzugsbeschränkung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 zu vermeiden.

Begr. des BFH: Die Zuordnung zu den beschr. oder unbeschr. abziehbaren Bewirtungsaufwendungen sei im Rahmen der laufenden Buchführung nicht immer ohne weiteres möglich. Der FinVerw. könne zudem die Bewirtungsaufwendungen, deren Einordnung zweifelhaft sei, leichter prüfen; s. auch KANZLER, NWB F. 3, 11093; GOSCH, StBp. 2000, 123; SEIFERT, StuB 2000, 414; WÜLLENKEMPER, HFR 2000, 258; krit. RÖSSLER, DStZ 2000, 525.

Zu versehentlichen Fehlerfassungen s. Anm. 2052.

2049 Einstweilen frei.

2050 **d) Fortlaufende Aufzeichnung**

Die Aufzeichnung der Aufwendungen muß – sowohl bei Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 als auch nach § 4 Abs. 3 – fortlaufend und damit zeitnah erfolgen (vgl. BFH v. 22. 1. 1988 III R 171/82, BStBl. II, 535; v. 26. 2. 1988 III R 20/85, BStBl. II, 613; v. 10. 3. 1988 IV R 207/85, BStBl. II, 611; v. 11. 3. 1988 III R 62/87, BFH/NV 1989, 22; H 22 EStH 2002 „Besondere Aufzeichnung“). Die Aufzeichnungen sind regelmäßig innerhalb einer Frist von 10 Tagen vorzunehmen und dürfen ausnahmsweise allenfalls einen Monat aufgeschoben werden (BFH v. 11. 3. 1988 III R 62/87 aaO unter Hinweis auf BFH v. 24. 3. 1970 I R 38/68, BStBl. II, 540). Dementsprechend genügt es nicht, wenn der Stpfl. zunächst nur Belege sammelt und die Aufwendungen nach Ablauf des Geschäftsjahrs gesondert erfaßt (vgl. BFH v. 22. 1. 1988 III R 171/82 aaO; v. 11. 3. 1988 III R 62/87 aaO). Die fortlaufende Aufzeichnung muß getrennt von den sonstigen BA erfolgen. Es genügt nicht, wenn die Aufwendungen zusammen mit sonstigen BA zeitnah aufgezeichnet und später auf ein besonderes Konto umgebucht oder in eine besondere Spalte umgetragen werden (vgl. BFH v. 28. 5. 1968 IV R 28/68, BStBl. II, 651; v. 10. 3. 1988 IV R 207/85 aaO; aA KANZLER, NWB F. 3, 11093 [11094]; SPÄTH, DStZ 1990, 559 [560]). Bewußte (nicht versehentliche) Buchungen oder Aufzeichnungen, die den Anforderungen des Abs. 7 Satz 1 nicht genügen, können nur zeitnah berichtigt werden. Zur Korrektur versehentlicher Fehlerfassungen s. Anm. 2052.

Für Aufwendungen nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b (Arbeitszimmer) läßt die FinVerw. Erleichterungen zu. Nach BMF v. 16. 6. 1998, BStBl. I, 863 (Rn. 21) bestehen keine Bedenken, wenn anteilige Finanzierungskosten zunächst im Wege der Schätzung ermittelt werden und nach Ablauf des Wj. eine Aufzeichnung oder Anpassung an die Jahresabrechnung des Kreditinstituts erfolgt. Entsprechendes gelte für die verbrauchsabhängigen Kosten. Zudem sei es ausreichend, Abschreibungsbeträge einmal jährlich – zeitnah nach Ablauf des Wj. – aufzuzeichnen (s. auch OFD Hannover v. 10. 7. 1998, DStZ 1998, 922 [923]).

2051 Einstweilen frei.

2052 **3. Korrektur von Fehlbuchungen**

Satz 1 enthält keine Regelung zur Korrektur von Fehlbuchungen.

Werden versehentlich andere Betriebsausgaben auf einem besonderen Konto oder in einer besonderen Spalte, die nur für Aufwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6b und 7 vorgesehen sind, erfaßt, so liegt hierin kein Verstoß gegen das Erfordernis der getrennten Aufzeichnung, wenn sich die Fehlerfassung nach dem Rechtsgedanken des § 129 Satz 1 AO als offenbare Unrichtig-

keit darstellt (BFH v. 19. 8. 1999 IV R 20/99, BStBl. II 2000, 203: Tippfehler bei Eingabe der Kontonummer; H 22 EStH 2002 „Verstoß gegen die besondere Aufzeichnungspflicht“). Eine Korrektur ist auch nach Ablauf des Geschäftsjahrs noch möglich (vgl. WÜLLENKEMPER, HFR 2000, 258 [259]).

Beruhet die Fehlbuchung auf (verständlichen) Abgrenzungsschwierigkeiten und nicht auf einem mechanischen Versehen, so ist eine Korrektur ebenfalls möglich. Auch in diesem Fall liegt kein bewußter Verstoß gegen das Erfordernis der getrennten Aufzeichnung vor (keine Umwidmung in „gemischtes Konto“, vgl. BFH v. 19. 8. 1999 IV R 20/99 aaO; VON SCHACHTMEYER, DB 1996, 351 [352]; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. V 36).

Die versehentliche Erfassung getrennt aufzuzeichnender Aufwendungen bei den sonstigen Betriebsausgaben führt hingegen zum Abzugsverbot. In diesem Fall liegt keine getrennte Aufzeichnung vor. Das Ziel des Satzes 1, das Auffinden von beschr. oder nicht abziehbaren BA zu erleichtern, wird verfehlt (FG Düss. v. 18. 8. 1987, EFG 1988, 11, rkr.; LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 777; VON SCHACHTMEYER, DB 1996, 351 [352]; APPEL, DB 1983, 1677 [1678]).

Die versehentliche Vermischung von Aufwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6 b und 7 untereinander ist unschädlich. Führt der Stpfl. nicht nur ein besonderes Konto oder eine besondere Spalte (s. Anm. 2048), sondern erfaßt er die unterschiedlichen Aufwendungsarten gesondert, so ist eine Berichtigung der Fehlerfassung (zB versehentliche Buchung von Geschenkaufwendungen auf dem Konto für Bewirtungskosten) zulässig. Ein Verstoß gegen die Pflicht, die Aufwendungen getrennt von den sonstigen BA aufzuzeichnen, liegt nicht vor (vgl. LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 780; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. V 37).

Einstweilen frei.

2053–2054

III. Rechtsfolgen bei Verstoß gegen die besonderen Aufzeichnungspflichten (Satz 2)

2055

Nach Satz 2 dürfen Aufwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, 6 b und 7, soweit sie nicht bereits nach Abs. 5 vom BA-Abzug ausgeschlossen sind, bei der Gewinnermittlung nur berücksichtigt werden, wenn sie besonders (getrennt, einzeln und zeitnah) aufgezeichnet sind.

Satz 2 stellt auf die jeweilige Aufwendung ab. Erfüllt sie die Voraussetzungen des Satzes 1 (und ist sie nicht nach Abs. 5 vom BA-Abzug ausgeschlossen), darf sie abgezogen werden, unabhängig davon, ob der Stpfl. andere Aufwendungen besonders aufgezeichnet hat.

Beispiel: Der Stpfl. verbucht Aufwendungen für Geschenke, deren AHK 40 € pro Empfänger im Wj. übersteigen, auf einem gemischten Konto; nur Geschenkaufwendungen, die die Voraussetzungen von Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 erfüllen, zeichnet er besonders auf; diese Aufwendungen sind abziehbar, vgl. SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. V 53; APPEL, DB 1983, 1677 f.).

Vorlage der Aufzeichnungen: Satz 2 greift auch ein, wenn der Stpfl. den Aufzeichnungspflichten zwar nachgekommen ist, die Aufzeichnungen jedoch nicht vorlegen kann; ob ihn hieran ein Verschulden trifft, ist unerheblich (FG Hamb. v. 28. 1. 1985, EFG 1985, 547, rkr.; SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 4 Rn. 618; FROTSCHER, § 4 Rn. 458).

Hinzurechnung der Aufwendungen bei der Gewinnermittlung: Aufwendungen, die entgegen Abs. 7 Satz 2 bei der Ermittlung des Gewinns berücksich-

tigt wurden, sind bei Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 dem Gewinn außerhalb der Bilanz und bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 den BE hinzuzurechnen.

Umsatzsteuer: Nach § 15 Abs. 1 a Nr. 1 UStG sind Vorsteuerbeträge, die auf Aufwendungen entfallen, für die das Abzugsverbot des Abs. 7 gilt, nicht abziehbar.

2056–2099 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 8: Sonderbehandlung bestimmter Erhaltungsaufwendungen

Autor: Anton **Siebenhüter**, Richter am FG, Augsburg
Mitherausgeber: Dr. Thomas **Stapperfend**, Richter am FG, Cottbus

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 8

Schrifttum: HAHN, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Baudenkmalen und Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen nach dem WoBauFG einschließlich der Übergangsregelungen, DB 1990, 65; STUHRMANN, Einkommensteuerrechtliche Vergünstigungen bei Baudenkmalen, unter Berücksichtigung der Regelungen durch das WoBauFG, DStZ 1990, 107; KELLE/MAY, Auswirkungen der Steuerreform auf die Wohnungswirtschaft, BuW 1997, 454; KROSCHEL/LÖBL/WELLISCH, Der Referentenentwurf zur Steuerreform der rot-grünen Bundesregierung, DB 1998, 2387.

1. Rechtsentwicklung des Abs. 8

2100

Vorgängervorschriften waren § 82 h und 82 k EStDV, die für Erhaltungsaufwand galten, der vor dem 1. 1. 1990 entstanden ist (§ 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. r Satz 2).

WoBauFG v. 22. 12. 1989 (BGBl. I, 2408; BStBl. I, 505): Einführung von Abs. 8. Erstmalige Anwendung auf Erhaltungsaufwand, der nach dem 31. 12. 1989 entstanden ist (§ 52 Abs. 5 a EStG 1990).

2. Bedeutung des Abs. 8

2101

Zweck der Norm ist, städtebauliche Maßnahmen in Sanierungsgebieten und Entwicklungsbereichen zu fördern und zur Erhaltung von Baudenkmalern beizutragen (s. § 7 h und § 7 i, jeweils Anm. 3). Die Begünstigung von Baumaßnahmen soll unabhängig sowohl von der stl. Abgrenzung zwischen AK, HK und Erhaltungsaufwendungen als auch von der Zuordnung zu bestimmten Einkunftsarten sein. Dieser Zielsetzung entsprechend werden für Erhaltungsaufwendungen Sonderregelungen getroffen, die grundsätzlich unter denselben Voraussetzungen eingreifen, unter denen die §§ 7 h und 7 i AHK fördern. Die im Belieben des Stpfl. stehende Möglichkeit der Verteilung des Aufwands auf 2–5 Jahre läßt eine optimale stl. Gestaltung zu. Die §§ 11 a und 11 b regeln dies unmittelbar für Überschubeinkünfte, Abs. 8 stellt die Gleichbehandlung von Baumaßnahmen bei Einkunftsarten mit Gewinnermittlung sicher.

Reformvorschläge: Die „Bareis-Kommission“ hat vorgeschlagen, die Begünstigungen ersatzlos zu streichen oder durch direkte Subventionen zu ersetzen (Thesen der EStKommission zur StFreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der ESt., BMF-Schriftenreihe Heft 55, 32 These 4). Das gescheiterte StReformG 1999 sah die Abschaffung ebenso vor, wie der Referentenentwurf für das StEntlG 1999/2000/2002 (s. KELLE/MAY, BuW 1997, 454; KROSCHEL/LÖBL/WELLISCH, DB 1998, 2387).

2102 **3. Geltungsbereich des Abs. 8**

Persönlicher Geltungsbereich: Die Verteilung kann von allen unbeschr. und beschr. Stpfl., seien es natürliche oder juristische Personen, beantragt werden. Zum Begriff des „Stpfl.“ s. § 7h Anm. 9.

Sachlicher Geltungsbereich: Die Regelung gilt für alle Einkunftsarten mit Gewinnermittlung (§ 2 Abs. 2 Nr. 1). Durch die entsprechende Geltung der §§ 11a und 11b wird die Möglichkeit der Verteilung von Erhaltungsaufwendungen auf 2–5 Jahre unabhängig von der Methode der Ermittlung der Einkünfte sichergestellt. Ohne die ausdrückliche gesetzliche Regelung müßten bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1 und nach § 5 Abs. 1 Erhaltungsaufwendungen in einem Einmalbetrag abgezogen werden, da die §§ 11a und 11b nicht unmittelbar anwendbar sind. Aufgrund ihrer systematischen Stellung im Gesetz handelt es sich um Ausnahmen des nur für die Überschußinkünfte geltenden Zu- und Abflußprinzips des § 11. Bei Gewinnermittlungen nach Abs. 3 hat die gesetzliche Verweisung nur deklaratorischen Charakter, da das Zu- und Abflußprinzip auch ohne sie zur Anwendung käme (vgl. Anm. 530).

2103–2104 Einstweilen frei.

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 82105 **1. Der Begünstigungstatbestand**

Abs. 8 erklärt die §§ 11a und 11b für Erhaltungsaufwand bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen sowie bei Baudenkmalen für entsprechend anwendbar. Den verwendeten Tatbestandsmerkmalen (Erhaltungsaufwand, Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen, Baudenkmale) kommt dabei im Rahmen des Abs. 8 keine eigenständige Bedeutung zu. Es sind dies die tatbestandlichen Voraussetzungen der §§ 11a und 11b, die Abs. 8 lediglich wiederholt. Die entsprechende Anwendung der §§ 11a und 11b erfolgt daher dann, wenn die in diesen Normen jeweils geforderten Voraussetzungen gegeben sind.

Entsprechende Anwendung des § 11a: Die Verteilung von Erhaltungsaufwendungen erfolgt bei Baumaßnahmen in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen unter denselben Voraussetzungen wie die Begünstigungen von HK nach § 7h. Zentrale Bedeutung kommt insbes. der Bescheinigung der zuständigen Gemeinde zu, die ein Grundlagenbescheid ist. Zu den Einzelheiten s. § 11a Anm. 6 ff.

Entsprechende Anwendung des § 11b: Erhaltungsaufwendungen bei Baudenkmalern werden unter den gleichen Voraussetzungen begünstigt wie HK nach § 7i. Zu den Einzelheiten, insbes. zu den notwendigen Bescheinigungen der Denkmalschutzbehörden, s. § 11b Anm. 6 ff. und § 7h Anm. 21 f.

2106 **2. Rechtsfolge**

Der Stpfl. kann die Erhaltungsaufwendungen auf 2–5 Jahre gleichmäßig verteilen. Er hat somit ein Wahlrecht zwischen dem Sofortabzug und der Verteilung. Das Wahlrecht muß im Entstehungsjahr des Erhaltungsaufwands ausgeübt werden. Ansonsten erfolgt der Sofortabzug von Amts wegen. Da die Verteilung „gleichmäßig“ sein muß, kann in den Folgejahren nur ein Betrag in Höhe der ge-

wählten Quote abgezogen werden. Höhere Beträge zur Nachholung in den Vorjahren vergessener Abzüge sind ausgeschlossen (vgl. auch § 11 b Anm. 6).

Buchmäßige Abwicklung der Verteilung: Bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1 kann die Verteilung im Vermögensvergleich selbst dargestellt werden. Bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 können die im Erstjahr nicht abgezogenen Erhaltungsaufwendungen nicht in der Bilanz aktiviert werden. Handelsrechtlich ist der volle Sofortabzug vorgeschrieben, die umgekehrte Maßgeblichkeit des § 5 Abs. 1 Satz 2 greift nicht (SCHMIDT/WEBER-GRELLET XX. § 5 Rn. 43). Erforderlich ist daher im Erstjahr eine außerbilanzielle Hinzurechnung zum Bilanzgewinn und in den Folgejahren jeweils eine außerbilanzielle Abrechnung (glA BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 324; LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 782; SÖHN in K/S/M, § 4 Rn. W 11). Ein RAP (§ 5 Abs. 5 Satz 1) darf nicht gebildet werden, da keine Ausgaben vorliegen, die einen Aufwand für spätere Jahre darstellen (aA HAHN, DB 1990, 65; SCHMIDT/HEINICKE XX. § 4 Rn. 499; WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, §§ 4, 5 Rn. 1764).

