

Erläuterungen zu Abs. 4: Betriebsausgaben

Autor: Dr. Thomas **Stapperfend**, Richter am FG, Cottbus
Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Richter am BFH, München

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

Schrifttum: OFFERHAUS, Zur steuerrechtlichen Abgrenzung zwischen betrieblich (beruflich) verlaßten und durch die Lebensführung veranlaßten Aufwendungen, BB 1979 S. 617; TIPKE, Zur Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, StuW 1979 S. 193; v BORNHAUPT, Der Begriff der Werbungskosten unter besonderer Berücksichtigung seines Verhältnisses zum Betriebsausgabenbegriff, in SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, 1980 (DStJG 3) S. 149; RÖNITZ, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den privaten Ausgaben als Problem der Sachverhaltsermittlung – unter besonderer Berücksichtigung der Lebenserfahrung und der typisierenden Betrachtungsweise, in SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, 1980 (DStJG 3) S. 297; RUPPE, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, in SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, 1980 (DStJG 3) S. 103; SÖHN, Betriebsausgaben, Privatausgaben, gemischte Aufwendungen, in SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, 1980 (DStJG 3) S. 13; STRECK, Erfahrungen mit der Rechtsanwendungspraxis der Finanzämter (einschließlich Außenprüfungsstellen) bei der Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, in SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, 1980 (DStJG 3) S. 273; WASSERMEYER, Das Erfordernis objektiver und subjektiver Tatbestandsmerkmale in der ertragsteuerlichen Rechtsprechung des BFH – Ein Beitrag zu der im Ertragsteuerrecht maßgeblichen „Kausalitäts“-lehre, StuW 1982 S. 352; KRÖNER, Differenzierende Betrachtungen zum Betriebsausgaben- und Werbungskostenbegriff, StuW 1985 S. 115; DRENSECK, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben und Werbungskosten von den Lebenshaltungskosten, DB 1987 S. 2483; LEMPENAU, Betriebsausgaben und Gewinnermittlung, DB 1987 S. 113; WANNER, Der einkommensteuerrechtliche Zurechnungszusammenhang steuerbarer Wertabgänge, StuW 1987 S. 302; SÖHN, Anschaffungskosten/Herstellungskosten und Betriebsausgabenbegriff, StuW 1991 S. 270; URBAN, Der Betriebsausgabenabzug von Emissionskosten, FR 1992 S. 569; vgl. auch die Angaben des Schrifttums vor Anm. 701, 721, 735, 765, 767, 790, 820. und 832.

I. Überblick

700

Abs. 4 bestimmt, daß BA die durch den Betrieb veranlaßten Aufwendungen sind. Für die Abziehbarkeit von Aufwendungen als BA kommt es demzufolge maßgeblich auf die Veranlassung durch den Betrieb an. Nur wenn diese vorliegt, kann der Stpfl. die Aufwendungen (BA) gewinnmindernd geltend machen.

II. Rechtsentwicklung

Schrifttum: RUPPE, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, in SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, 1980 (DStJG 3) S. 103, 108 ff.

PrEStG v. 24. 6. 1891 (PrGS S. 175): § 9 Abs. 1 enthielt eine Aufzählung einzelner abziehbarer Ausgaben. Dazu gehörten nach Nr. 1 auch die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Eink. verwendeten Ausgaben. Den Begriff der BA verwandte das Ges. in § 9 Abs. 1 Nr. 5. Danach waren die regelmäßigen jährlichen Absetzungen für Abnutzung von Gebäuden, Maschinen, Betriebsgerätschaften usw. von dem Eink. in Abzug zu bringen, soweit sie nicht bereits unter den BA verrechnet worden waren. Eine Legaldefinition des Begriffs der BA fehlte.

PrEStG v. 19. 6. 06 (PrGS S. 259): Die abziehbaren Aufwendungen wurden in § 8 Abs. 1 geregelt. § 8 Abs. 1 Satz 1 führte erstmals durch einen Klammerzusatz den Begriff der WK ein und faßte hierunter die Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Ertrags. § 8 Abs. 1 Satz 2 zählte exemplarisch einzelne WK auf. Den Begriff der BA verwandte die Norm in Nr. 4, die weitgehend inhaltsgleich mit der Vorgängerregelung des § 9 Abs. 1 Nr. 5 Pr. EStG 1891 war (s. o.). Eine Legaldefinition des Begriffs der BA fehlte nach wie vor. Das Ges. unterschied auch noch nicht im heutigen Sinne zwischen BA und WK. Die Definition des § 8 Abs. 1 Satz 1 erfaßte vielmehr auch die betrieblich veranlaßten Aufwendungen iSd. heutigen Abs. 4.

EStG 1920 v. 29. 3. 20 (RGBl. S. 359): § 13 Abs. 1 Nr. 1 übernahm die in § 8 Abs. 1 Nr. 1 Pr. EStG v. 19. 6. 06 enthaltene Definition des WK-Begriffs nahezu wörtlich und erfaßte die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte gemachten Aufwendungen. Wegen der weiten Fassung der Definition fielen darunter auch die betrieblich veranlaßten Aufwendungen iSd. heutigen Abs. 4. Den Begriff der BA verwandte das Ges. im Zusammenhang mit den Einkünften aus Grundbesitz (LuF) und aus Gewerbebetrieb. Nach § 32 Abs. 1 Satz 2 und § 33 Abs. 1 Satz 2 war der Betriebs- bzw. Geschäftsgewinn „durch Vergleich der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben unter Berücksichtigung des Unterschieds in dem Stande und Werte der Wirtschaftserzeugnisse, Waren und Vorräte des Betriebs sowie des beweglichen Anlagekapitals am Schlusse des Wirtschaftsjahres gegenüber deren Stande und Werte am Anfang desselben festzustellen“. Eine Legaldefinition der BA enthielt das Ges. nicht. Wie sich aus der Verwendung des Begriffs in den §§ 32 und 33 und der allg. Fassung des § 13 Abs. 1 Nr. 1 ersehen läßt, waren die BA als Unterfall der WK konzipiert.

EStG 1925 v. 10. 8. 25 (RGBl. I S. 189): Der Begriff der BA wurde nicht mehr verwendet. Das Ges. sprach an mehreren Stellen (§ 7 Abs. 2 Nr. 2, § 12 Abs. 1 Satz 1, § 13 Satz 2) von Ausgaben und nannte in § 15 Abs. 1 Nr. 1 als deren Unterfall die WK, die § 16 Abs. 1 – ebenso wie zuvor § 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1920 – allumfassend als Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte definierte. Obwohl das Ges. den Begriff der BA nicht mehr enthielt, verwendete die Rspr. diesen Begriff weiterhin (vgl. RFH v. 3. 5. 27, RStBl. S. 169) und definierte sie als durch den Betrieb veranlaßte Aufwendungen (RFH v. 24. 6. 25, RFHE 16 S. 334, 338; v. 9. 2. 27, RFHE 20 S. 208, 210; vgl. auch STRUTZ, Handbuch des Reichssteuerrechts, Berlin, Wien 1927, S. 394: BA sind Ausgaben, die entweder unmittelbar durch den Betrieb entstanden oder mittelbar durch den Zweck der Erzielung, Sicherung und Erhaltung der BE verursacht sind).

EStG 1934 v. 16. 10. 34 (RGBl. I S. 1005): Es wurde erstmals eindeutig zwischen den BA und den WK unterschieden. Bei den Gewinneinkünften verwendete das Ges. den Begriff der BA und definierte diese in § 4 Abs. 3 – ebenso wie heute Abs. 4 und ausgehend von der damaligen Rspr. des RFH – als die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind. Bei den Überschubeinkünften sprach das Ges. von den WK als den Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (§ 9 Satz 1).

EStG 1938 v. 6. 2. 38 (RGBl. I S. 121): Die Regelung des § 4 Abs. 3 EStG 1934 wurde wortgleich in Abs. 4 übernommen.

Reformvorschläge: Die von LANG vorgelegten Reformvorschläge stellen teilweise nicht mehr auf den Begriff der BA ab, sondern auf diejenigen der Erwerbsaufwendungen, der sowohl die Betriebsaufwendungen iSd. BV-Vergleichs als auch die Ausgaben iSd. heutigen BA und WK umfassen soll (vgl. LANG, Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes, Münsteraner Symposion Bd. II, 1985 S. 44 ff.; DERS., Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Schriftenreihe des BMF Nr. 49 1993 Rn. 585 ff. und 663; vgl. auch TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 1993 S. 617 ff.). Noch radikaler sind die zum 57. DJT unterbreiteten Vorschläge P. KIRCHHOFS, der eine weitgehende Typisierung der Abzugstatbestände für „Erwerbsausgaben“ zugunsten einer stärkeren tariflichen Entlastung empfiehlt. Dieser Einschränkung des objektiven Nettoprinzips steht eine Hervorhebung des subjektiven Nettoprinzips gegenüber, die auf der Vorstellung beruht, das Individualeinkommen diene vorrangig der freiheitlichen Existenzsicherung, erst dann aber der Erwerbssicherung (Gutachten F zum 57. DJT Mainz 1988, F 40 ff., F 52 ff. und F 92 f.).

Einstweilen frei.

702

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit

703

Abs. 4 bestimmt, welche Aufwendungen BA sind.

Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips: Die Vorschrift dient der Verwirklichung des im EStRecht geltenden objektiven Nettoprinzips, das ein Ausfluß des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist (dazu TIPKE/LANG, Steuerrecht, 16. Aufl. Köln 1998, § 4 Rn. 113 ff.). Nach § 2 Abs. 1 unterliegen der ESt. die dort aufgezählten „Einkünfte“. Wie sich aus den in § 2 Abs. 2 verwendeten Begriffen Gewinn (Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3) und Überschuß (Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7) ergibt, erfaßt der Begriff „Einkünfte“ nur Reineinkünfte, dh. solche nach Abzug von Aufwendungen. Dieser Grundsatz wird als objektives Nettoprinzip bezeichnet (ausführlich § 2 Anm. 503 und Einf. ESt. Anm. 542 sowie RUPPE, DStJG 3 [1980] S. 103, 105 ff.). Welche Aufwendungen im einzelnen abzuziehen sind, besagt § 2 nicht. Für den Bereich der Gewinneinkünfte (Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3; s. zum Geltungsbereich Anm. 707) regelt dies Abs. 4, indem er bestimmt, daß BA diejenigen Aufwendungen sind, die durch den Betrieb veranlaßt sind.

Abgrenzung zwischen Aufwendungen der Berufssphäre und Aufwendungen der Privatsphäre: Abs. 4 hat die Aufgabe, die Aufwendungen der Berufssphäre von den Aufwendungen der Privatsphäre abzugrenzen. Aufwendungen der Privatsphäre sind im EStRecht idR nicht abziehbar, weil sie dem grds. strechtlich unbeachtlichen Bereich der Einkommensverwendung zuzuordnen sind (vgl. zur Unterscheidung bei der Berücksichtigung von Aufwendungen zwischen der Einkommenserzielung und der Einkommensverwendung BVerfG

v. 11. 10. 77 1 BvR 343/73 ua., BStBl. II 1978 S. 174, 180). Dies stellt § 12 klar, indem er für bestimmte der Privatsphäre zuzuordnende Aufwendungen die grds. Nichtabziehbarkeit festlegt (s. zum Verhältnis zu § 12 Anm. 723). Dazu gehören insbes. die für den Haushalt des Stpfl. und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (§ 12 Nr. 1). Welche Aufwendungen der steuerrechtlich beachtlichen Berufssphäre zuzuordnen sind und welche der grds. steuerrechtlich unbeachtlichen Privatsphäre, folgt für die Gewinneinkünfte (s. zum Geltungsbereich Anm. 707) aus Abs. 4, der auf die Veranlassung durch den Betrieb abstellt.

Zuordnung der Betriebsausgaben zu den einzelnen Einkunftsarten: Abs. 4 trifft auch eine Zuordnung der BA zu den Einkünften der jeweiligen Einkunftsarten. Dies läßt sich aus der Formulierung der Vorschrift entnehmen, wonach BA die Aufwendungen sind, die durch den Betrieb veranlaßt sind. Dies ist so zu verstehen, daß die BA nur bei denjenigen Einkünften einer bestimmten Einkunftsart abziehbar sind, die aus einem Betrieb herrühren, der gleichzeitig auch die Aufwendungen veranlaßt hat (s. dazu Anm. 836).

Keine Bedeutung für das subjektive Nettoprinzip: Da Abs. 4 nicht die Aufwendungen der privaten Lebensführung betrifft (s. o.), hat die Vorschrift keine Bedeutung für das subjektive Nettoprinzip, welches besagt, daß Einkünfte in Höhe von Aufwendungen, die zur Existenzsicherung des Stpfl. und zum Unterhalt seiner Familie erforderlich sind, wegen Art. 3 Abs. 1 GG nicht besteuert werden dürfen (ausführlich § 2 Anm. 503).

Keine verfassungsrechtlichen Bedenken: Gegen die Regelung des Abs. 4 bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

► *Grundsätzliche Vereinbarkeit mit Art. 3 GG:* Die Vorschrift basiert auf dem dem EStRecht zugrundeliegenden objektiven Nettoprinzip (s. o.) und entspricht zumindest dem Grundsatz nach dem Gleichheitsgebot des Art. 3 GG. Wohl aus diesem Grunde haben bislang weder die Rspr. noch das Schrifttum die Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4 in Zweifel gezogen. Lediglich Einzelfragen, die den BA-Abzug betrafen, waren Gegenstand verfassungsrechtlicher Streitigkeiten.

Vgl. BVerfG v. 7. 1. 88 1 BvR 1187/87, HFR 1989 S. 215 betr. Bürgschaftsleistungen eines Freiberuflers; v. 13. 6. 88 1 BvR 68/88, HFR 1989 S. 316 betr. über betriebliches Girokonto entrichtete Schuldzinsen für ein eigengenutztes Einfamilienhaus; v. 21. 7. 88 1 BvR 1189/87, HFR 1989 S. 108 betr. Kinderbetreuungskosten; v. 9. 10. 91 1 BvR 1406/89, HFR 1992 S. 500 betr. Fremdvergleich bei einer Pensionszusage an einen Ehegatten; v. 7. 11. 95 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996 S. 34 betr. Arbeitsverhältnisse zwischen Ehegatten.

Dies betraf aber stets nur die Anwendung des Abs. 4 und nicht die Regelung als solche.

► *Kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 GG durch unterschiedliche Formulierung des § 9 Abs. 1 Satz 1:* Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Regelung des Abs. 4 ergeben sich auch nicht daraus, daß § 9 Abs. 1 Satz 1 den Begriff der WK abweichend vom Begriff der BA iSd. Abs. 4 definiert und darauf abstellt, daß die Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen. Unabhängig davon, daß die Begriffe der BA und der WK von der Rspr. und vom Schrifttum im wesentlichen gleich interpretiert werden (s. dazu Anm. 721 und § 9 Anm. 23), führen die unterschiedlichen Formulierungen in Abs. 4 und § 9 Abs. 1 Satz 1 nicht zu einem Verstoß des Abs. 4 gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 GG, sondern allenfalls zu einem Verstoß des § 9 Abs. 1 Satz 1 gegen diese Norm. Denn dem Wortlaut nach ist § 9 Abs. 1 Satz 1 enger ausgestaltet als Abs. 4

(vgl. zum Verhältnis von Abs. 4 zu § 9 Abs. 1 Satz 1 auch Anm. 721 und § 9 Anm. 23).

Einstweilen frei.

704–706

IV. Geltungsbereich

1. Persönlicher Geltungsbereich

707

Abs. 4 trifft keine Regelung dazu, bei welchen StPfl. die Vorschrift anzuwenden ist.

Unbeschränkte Steuerpflicht:

► *Nach § 1 Abs. 1–3:* Bei unbeschr. StPfl. iSd. § 1 Abs. 1 mit Gewinneinkünften iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 (s. zu den einzelnen Gewinnermittlungsarten Anm. 710 ff.) ist Abs. 4 in vollem Umfang anzuwenden. Das gilt auch für unbeschr. StPfl. nach § 1 Abs. 2, weil sich diese Form der unbeschr. StPfl. von derjenigen nach § 1 Abs. 1 nicht unterscheidet (ausführlich § 1 Anm. 180). Werden Personen nach § 1 Abs. 3 als unbeschr. stPfl. behandelt, so findet Abs. 4 insoweit Anwendung, als sich die BA auf inländische Einkünfte iSd. § 49 beziehen. Dogmatisch gesehen sind die von § 1 Abs. 3 erfaßten StPfl. zwar nicht unbeschr., sondern beschr. stPfl., weil sie (nur) die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 erfüllen (vgl. dazu § 1 Anm. 259). Sie werden – wie § 1 Abs. 3 dies ausdrücklich besagt – jedoch wie unbeschr. StPfl. behandelt, soweit sie inländische Einkünfte iSd. § 49 haben (s. § 1 Anm. 258). Das hat zur Folge, daß nur solche Aufwendungen BA sein können, die durch einen Betrieb veranlaßt sind, der bei dem StPfl. zu inländischen Einkünften iSd. § 49 führt (zur vergleichbaren Beschränkung des BA-Abzugs bei beschr. StPfl. s. unten).

► *Nach § 1a:* Für die nach § 1a Abs. 1 als unbeschr. stPfl. zu behandelnden Ehegatten und Kinder von Staatsangehörigen eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats findet Abs. 4 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 (vgl. dazu unten). Vorstehendes gilt auch für die von § 1a Abs. 2 erfaßten Personen.

Beschränkte Steuerpflicht:

► *Nach § 1 Abs. 4:* Für beschr. StPfl. iSd. § 1 Abs. 4 gilt Abs. 4 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).

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

Wechselt der StPfl. zwischen verschiedenen Formen der StPfl. (s. dazu ausführlich Vor §§ 1, 1a Anm. 50), so kommt es für den Abzug vorab entstandener oder nachträglicher BA (ausführlich dazu Anm. 816 ff.) darauf an, welchen Einkünften sie zuzuordnen sind.

- ▶ *Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht:*
 - ▷ *Vorab entstandene Betriebsausgaben:* Fallen Aufwendungen, die durch eine während der Zeit der beschr. StPflcht ausgeübte Betätigung veranlaßt sind, bereits zur Zeit der unbeschr. StPflcht an, so greift grds. die Abzugsbeschränkung des § 50 Abs. 1 Satz 1 (s. o.) ein. Es ist insoweit ausschlaggebend, daß die Aufwendungen mit Einkünften zusammenhängen, die der Stpfl. während der Zeit der beschr. StPflcht erzielt. Aus diesem Grund ist hinsichtlich des Abzugs der Aufwendungen als BA zu unterscheiden: Betreffen die Aufwendungen Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1, für die die beschr. StPflcht besteht, so sind sie als BA abziehbar, weil sie mit inländischen Einkünften (nur auf solche bezieht sich § 49 Abs. 1) in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, wie § 50 Abs. 1 Satz 1 dies für den BA-Abzug beschr. Stpfl. verlangt. Betreffen die Aufwendungen Einkünfte, die nicht unter den Katalog des § 49 Abs. 1 fallen und für die dementsprechend keine beschr. StPflcht besteht, so sind die Aufwendungen nicht als BA abziehbar. Dies folgt aus § 3 c, wonach Ausgaben, die mit stfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als BA oder WK abgezogen werden dürfen (BFH v. 20. 7. 73 VI R 198/69, BStBl. II S. 732; s. zum weiten Begriff der Ausgaben iSd. § 3 c die dortige Anm. 16 ff.; vgl. allg. auch § 3 c Anm. 12; aA § 50 Anm. 37 aE).
 - ▷ *Nachträgliche Betriebsausgaben:* Fallen während der Zeit der beschr. StPflcht noch Aufwendungen an, die durch eine zur Zeit der unbeschr. StPflcht ausgeübte Betätigung veranlaßt sind, so sind diese als nachträgliche BA abziehbar. Die Einschränkung des § 50 Abs. 1 greift nicht ein, weil die Aufwendungen aufgrund der oben angestellten Erwägungen auch insoweit nach den Einkünften zu beurteilen sind, zu deren Erzielung sie erbracht werden (aA § 50 Anm. 37 aE).
- ▶ *Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht:*
 - ▷ *Vorab entstandene Betriebsausgaben:* Fallen Aufwendungen, die durch eine während der Zeit der unbeschr. StPflcht ausgeübte Betätigung veranlaßt sind, bereits zur Zeit der beschr. StPflcht an, so sind diese Aufwendungen als vorweggenommene BA abziehbar. Die Einschränkung des § 50 Abs. 1 greift nicht ein, weil die Aufwendungen auch insoweit nach den Einkünften zu beurteilen sind, zu deren Erzielung sie erbracht werden (aA § 50 Anm. 37 aE).
 - ▷ *Nachträgliche Betriebsausgaben:* Fallen während der Zeit der unbeschr. StPflcht noch Aufwendungen an, die durch eine zur Zeit der beschr. StPflcht ausgeübte Betätigung veranlaßt sind, so ist zu unterscheiden: Betreffen die Aufwendungen Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1, für die die beschr. StPflcht bestand, so sind sie als BA abziehbar, weil sie mit inländischen Einkünften (nur auf solche bezieht sich § 49 Abs. 1) in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, wie § 50 Abs. 1 Satz 1 dies für den BA-Abzug beschr. Stpfl. verlangt. Betreffen die Aufwendungen Einkünfte, die nicht unter den Katalog des § 49 Abs. 1 fallen und für die dementsprechend keine beschr. StPflcht bestand, so sind die Aufwendungen nach § 3 c nicht als BA abziehbar, weil danach Ausgaben, die mit stfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als BA oder WK abgezogen werden dürfen (BFH v. 20. 7. 73 VI R 198/69, BStBl. II S. 732; s. zum weiten Begriff der Ausgaben iSd. § 3 c die dortige Anm. 16 ff.; vgl. allg. auch § 3 c Anm. 12; aA § 50 Anm. 37 aE).

708–709 Einstweilen frei.

2. Sachlicher Geltungsbereich

a) Geltung für die Ermittlung der Gewinneinkünfte

710

Abs. 4 findet nur für die Ermittlung der Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 Anwendung. Dies folgt bereits aus der Stellung der Vorschrift unter dem Kapitel „3. Gewinn“. Für die Überschußinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 trifft § 9 eine Regelung hinsichtlich der abziehbaren Aufwendungen und bezeichnet diese als WK.

b) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3

711

Für die Gewinnermittlung nach Abs. 3 ist Abs. 4 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 (s. auch Anm. 846).
Zu fiktiven BA nach § 6 c und § 7 g s. Anm. 776.

c) Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1

712

Bei der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich gemäß §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 ist Abs. 4 ebenfalls anzuwenden.

Verweisungsnormen in Abs. 1 Satz 6 und § 5 Abs. 6: Dies ergibt sich für die von buchführungspflichtigen und freiwillig buchführenden Land- und Forstwirten sowie selbständig Tätigen nach § 4 Abs. 1 durchzuführende Gewinnermittlung (vgl. zum Geltungsbereich des Abs. 1 Vor §§ 4–7 Anm. 5 ff.) aus Abs. 1 Satz 6. Danach sind bei der Ermittlung des Gewinns ua. die Vorschriften über die BA zu befolgen. 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. 4 aus § 5 Abs. 6.

Soweit sowohl Abs. 1 Satz 6 als auch § 5 Abs. 6 davon sprechen, daß die Vorschriften über die BA „zu befolgen“ sind, hat dies keine Einschränkung in der Anwendung zur Folge. Abs. 4 ist ebenso wie bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 (s. dazu Anm. 711) in vollem Umfang und mit demselben Inhalt anzuwenden. Die Vorschrift dient auch hier der Abgrenzung zwischen BA und nicht betrieblich veranlaßten Aufwendungen.

Berücksichtigung von Betriebsausgaben bei wirtschaftlicher Verursachung: Bei der Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1 und 5 Abs. 1 sind die BA bereits dann zu berücksichtigen, wenn die Aufwendungen wirtschaftlich verursacht sind. Im Unterschied zur Gewinnermittlung nach Abs. 3 bedarf es keines konkreten Wertabgangs.

Betriebsausgaben als Aufwandspositionen in der Gewinn- und Verlustrechnung: Bei der Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 erscheinen die BA nicht unmittelbar in der Bilanz, sondern als Aufwandspositionen in der GuV.

d) Geltung im Körperschaftsteuerrecht

713

Nach § 8 Abs. 1 KStG bestimmen 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. 4 auch für die Ermittlung des kstrechtlich relevanten Eink. anzuwenden ist, da das KStG insoweit keine Sonderregelung enthält. § 9 KStG trifft lediglich eine Regelung hinsichtlich einzelner abziehbarer Aufwendungen, ohne aber die generelle Norm des Abs. 4 einzuschränken oder zu er-

weitem. Zudem sieht § 10 KStG in Ergänzung zu § 4 Abs. 5 weitere nichtabziehbare Aufwendungen vor (vgl. insgesamt auch § 8 KStG Anm. 7).

714 e) Betriebsausgaben und Gewinnschätzung

Soweit die FinBeh. die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie sie gem. § 162 Abs. 1 AO zu schätzen. Die Schätzung ist keine besondere Gewinnermittlungsart. Sie ist nach der für den Betrieb des Stpfl. maßgebenden Gewinnermittlungsart vorzunehmen (s. Vor §§ 4–7 Anm. 11). Dabei sind die Besteuerungsgrundlagen möglichst wirklichkeitsnah zu ermitteln. Dementsprechend sind auch BA zu schätzen (ausführlich dazu Anm. 735).

715–716 Einstweilen frei.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

717 1. Verhältnis zu Abs. 1 Satz 2 und 5 (Entnahmen und Einlagen)

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 im Unterschied zu den BA aber nicht betrieblich, sondern außerbetrieblich (im Regelfall privat) veranlaßt sind (vgl. BFH v. 4. 2. 87 I R 58/86, BStBl. II 1988 S. 215, 219). Streitig ist allerdings, ob alle Wertabgänge eines Betriebs zwingend entweder den BA oder den Entnahmen zuzuordnen sind (so MONTAG, StuW 1979 S. 35) oder ob es daneben „Grauzonen“ gibt, also Sachverhalte, die sich weder den BA noch den Entnahmen zuordnen lassen (so SPEICH, FR 1963 S. 223 ff.; vgl. zum Streitstand auch RUPPE, DSStJG 3 [1980] S. 103, 116 ff.). Die Beantwortung dieser Frage hängt davon ab, ob man die beiden Begriffe eng interpretiert oder weit. Die enge Interpretation hat zur Folge, daß als BA nur tatsächliche Ausgaben anzusehen sind, die einen Geldabfluß zur Folge haben und Entnahmen stets eine Entnahmehandlung voraussetzen. Bei diesem Verständnis werden nicht alle Wertabgänge aus dem Betrieb von den Begriffen BA oder Entnahmen erfaßt, weil zB AfA mangels eines konkreten Geldabflusses keine BA und auch nicht unter den Begriff der Entnahme zu fassen wären. Gleiches würde für betriebsfremde Wertabgänge gelten, die nicht von einem Entnahmewillen des Stpfl. getragen sind. Interpretiert man hingegen die Begriffe BA und Entnahme weit, indem man den betrieblich veranlaßten Aufwand unabhängig von einem konkreten Geldabfluß zu den BA zählt und auch nicht vom Willen des Stpfl. getragene betriebsfremde Wertabgänge zu den Entnahmen zählt, so erfassen die Begriffe BA und Entnahmen jegliche Wertabgänge des Betriebs. Letzterer Auffassung ist uE der Vorrang zu geben (vgl. zum hier vertretenen weiten Begriff der BA Anm. 753; vgl. insgesamt auch RUPPE aaO). Dies hat zur Folge, daß sich die Begriffe BA und Entnahmen ausschließen, weil erstere immer betrieblich und letztere immer privat veranlaßt sind.

Einlagen sind nach Abs. 1 Satz 5 alle WG (Bareinzahlungen und sonstige WG), die der Stpfl. dem Betrieb im Laufe des Wj. zugeführt hat. Im Gegensatz zu BA handelt es sich um Zu- und nicht um Abflüsse. Folglich schließen sich die beiden Begriffe aus.

► *Gewinnermittlung nach Abs. 1:* Die Einlage ist bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1 für den BA-Abzug jedoch dann von Bedeutung, wenn die betrieblich

veranlaßten Aufwendungen in bezug auf betriebsfremdes Vermögen des Stpfl. anfallen (zB wenn er die Reparaturkosten für den betrieblichen PKW von seinem Privatkonto bezahlt). Buchhalterisch lassen sich diese BA nur dann gewinnmindernd berücksichtigen, wenn hinsichtlich dieser privat verauslagten Aufwendungen eine Einlage angesetzt wird (glA SÖHN in K/S, § 4 Rn. E 128). Dies bedeutet aber nicht, daß die Aufwendungen in bezug auf das BV getätigt worden sein müssen. Ausschlaggebend für ihre Qualifikation als BA ist allein die betriebliche Veranlassung. Die private Verauslagung kann indes nur über die Buchung einer Einlage als betrieblicher Vorgang erfaßt werden.

Vgl. auch BFH v. 26. 10. 87 GrS 2/86, BStBl. II 1988 S. 348, 355, wonach eine KapGes. die mit einer Nutzungsüberlassung verbundenen Aufwendungen ihrer Gesellschafter nicht mittels einer Einlage von ihrem Gewinn abziehen darf. Der BFH verlangt, daß die Aufwendungen als BA dort berücksichtigt werden, wo sie angefallen sind.

► *Gewinnermittlung nach Abs. 3:* Auch bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 sind Einlagen – ebenso wie bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1 – unmittelbar gewinnmindernd zu berücksichtigen, selbst wenn dies in Abs. 3 nicht ausdrücklich geregelt ist. Es bedarf keiner Fiktion eines Veräußerungs- oder Anschaffungsvorgangs mit der Folge, die Einlagen wie BA zu berücksichtigen (so aber SÖHN aaO Rn. E 129; vgl. ausführlich zur Behandlung von Einlagen bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 Anm. 584 ff.).

2. Verhältnis zu Abs. 5 und 6 (nicht abziehbare Betriebsausgaben)

718

Die Abs. 5 und 6 enthalten Sonderregelungen zur Abziehbarkeit von BA (Abs. 5) und zur Qualität von Aufwendungen als BA (Abs. 6).

Abs. 5 geht Abs. 4 als Spezialvorschrift vor. Die Norm enthält eine Aufzählung von Aufwendungen, die den Gewinn nicht mindern dürfen. Wie sich bereits aus dem Wortlaut des Abs. 5 ersehen läßt, handelt es sich bei diesen Aufwendungen um BA. Die Aufwendungen erfüllen grds. den Tatbestand des Abs. 4. Gleichwohl sind diese BA wegen der Sonderregelung des Abs. 5 nicht abziehbar (ausführlich Anm. 1128). KIRCHHOF (DStJG 3 [1980] S. 201 f.) bezeichnet dies anschaulich als einen auf der Autorität des Gesetzgebers beruhenden systematischen Widerspruch, weil die nicht abziehbare BA in der Rechtsfolge verneine, was sie im Tatbestand bejahe.

Abs. 6 ist ebenfalls eine dem Abs. 4 vorgehende Spezialvorschrift, die bestimmt, daß Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke keine BA sind. Ob die Aufwendungen gleichwohl die Voraussetzungen des Abs. 4 erfüllen, ist damit unerheblich.

3. Verhältnis zu § 3 c (anteilige Abzüge)

719

§ 3 c geht Abs. 4 als Spezialvorschrift vor. Die Norm bestimmt, daß Ausgaben, die mit streifen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als BA oder WK abgezogen werden dürfen. Das bedeutet – ebenso wie in den Fällen des Abs. 5 (s. dazu Anm. 718) –, daß es sich bei den jeweiligen Aufwendungen um BA handelt, weil sie die Voraussetzungen des Abs. 4 erfüllen, sie gleichwohl wegen der Sondervorschrift des § 3 c aber nicht abziehbar sind (vgl. zur Bedeutung des § 3 c bei Aufwendungen, die mit ausländischen Einkünften im Zusammenhang stehen Anm. 831).

720 4. Verhältnis zu § 8 (Einnahmen)

§ 8 Abs. 1 enthält eine Legaldefinition der Einnahmen und faßt hierunter alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Stpfl. im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 zufließen. Die Vorschrift, die für die Gewinneinkünfte entsprechend angewendet wird (vgl. stellvertretend BFH v. 20. 8. 86 I R 29/85, BStBl. II 1987 S. 108, 109), dient nach der in Rspr. und Lit. überwiegend vertretenen Auffassung als Grundlage für die Definition des ua. in Abs. 4 enthaltenen Begriffs der Aufwendungen. Im Umkehrschluß zu § 8 Abs. 1 sollen Aufwendungen iSd. Abs. 4 alle Güter sein, die in Geld oder Geldeswert bestehen und bei dem Stpfl. abfließen.

So zB BFH v. 27. 2. 85 I R 20/82, BStBl. II S. 458, 459; v. 20. 8. 86 I R 29/85, BStBl. II 1987 S. 108, 109; v. 4. 7. 90 GrS 1/89, BStBl. II S. 830, 836; WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/H, §§ 4, 5 Rn. 1621; OFFERHAUS, BB 1979 S. 617; vgl. auch WANNER, StuW 1987 S. 302, 306; zum Begriff der Aufwendungen iSd. § 9 Abs. 1 auch § 9 Anm. 65. UE abzulehnen (ausführlich dazu Anm. 752).

721 5. Verhältnis zu § 9 (Werbungskosten)

Schrifttum: SÖFFING, Die Angleichung des Werbungskostenbegriffs an den Betriebsausgabenbegriff, DB 1990 S. 2086.

WK sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

Identisches Ziel: § 9 Abs. 1 Satz 1 hat dasselbe Ziel wie Abs. 4. Beiden Vorschriften geht es darum, das objektive Nettoprinzip zu verwirklichen und nur die Reineinkünfte, dh. solche nach Abzug von Aufwendungen, der ESt. zu unterwerfen. Abs. 4 erfüllt diese Aufgabe für die Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 1–3 und § 9 Abs. 1 Satz 1 für die Überschubeinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 (ausführlich zur Bedeutung der Vorschriften Anm. 703 und § 9 Anm. 6).

Unterschiedlicher Wortlaut: Obwohl Abs. 4 und § 9 Abs. 1 Satz 1 dasselbe Ziel haben, ist der Wortlaut der Normen unterschiedlich. Während Abs. 4 (nur) auf die Veranlassung der Aufwendungen durch den Betrieb abstellt, verlangt § 9 Abs. 1 Satz 1, daß die Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen. Damit ist der Begriff der WK nach dem Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 enger als der Begriff der BA. Denn für letztere kommt es nach der Definition des Abs. 4 im Gegensatz zu der in § 9 Abs. 1 Satz 1 enthaltenen Definition der WK nicht auf die Zweckbestimmung der Aufwendungen an.

Deckungsgleichheit der Begriffe Betriebsausgaben und Werbungskosten nach der Auffassung der Rechtsprechung: Die Rspr. geht inzwischen davon aus, daß der Begriff der WK über den Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 hinaus an den (weiteren) Begriff der BA iSd. Abs. 4 anzugleichen ist. WK sind somit alle durch die jeweilige Einkunftsart, dh. die berufliche Tätigkeit oder sonstige erwerbsbezogene Leistung des Stpfl. veranlaßten Aufwendungen.

Vgl. BFH v. 28. 11. 77 GrS 2–3/77, BStBl. II 1978 S. 105; v. 28. 11. 80 VI R 193/77, BStBl. II 1981 S. 368; v. 21. 7. 81 VIII R 154/76, BStBl. II 1982 S. 37, 38; v. 13. 1. 84 VI R 194/80, BStBl. II S. 315, 316; v. 4. 3. 86 VIII R 188/84, BStBl. II S. 373, 375; anders noch die frühere Rspr., die den WKBegriff final verstand: BFH v. 15. 11. 57 VI 79/55 U, BStBl. III 1958 S. 103, 104; v. 2. 10. 63 I 308/61 U, BStBl. III 1964 S. 5, 6; v. 11. 7. 69 VI R 265/67, BStBl. II S. 650, 652; kritisch KRUSE in FS für Wolfgang Ritter, 1997 S. 413, 416 ff; ausführlich § 9 Anm. 23 mwN auch zur Lit.

Allerdings wendet die Rspr. die von ihr vertretene Deckungsgleichheit der Begriffe BA und WK nicht in allen Fällen konsequent an. So versagt BFH v. 8. 11. 84

(IV R 186/82, BStBl. II 1985 S. 286) bei Geschenken leitender Angestellter oder Beamter an Mitarbeiter den WKAbzug mit der Begründung, daß solche Geschenke die Höhe der Einkünfte nicht beeinflussen würden. Damit kehrt der BFH zum Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 und den unterschiedlichen Definitionen der BA und WK zurück (mit dieser Kritik auch TIPKE/LANG, Steuerrecht, 16. Aufl. Köln 1998, § 9 Rn. 230).

6. Verhältnis zu § 10 (Sonderausgaben)

722

Sonderausgaben gehören zum Bereich der Einkunftsverwendung. Dies läßt sich einerseits bereits aus den in § 10 Abs. 1 aufgezählten Aufwendungen ersehen und ergibt sich andererseits aus der Stellung der SA im Gesetz, da diese nach § 2 Abs. 4 vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden (vgl. § 10 Anm. 8 und § 2 Anm. 573). Dadurch unterscheiden sich die SA von den BA, die die Einkommenserzielung betreffen (vgl. Anm. 703). Diesen Unterschied hebt auch der Wortlaut des § 10 Abs. 1 hervor, der einleitend klarstellt, daß „die nachfolgend aufgezählten Aufwendungen“ nur dann SA sind, wenn sie weder BA noch WK sind. Das hat zur Folge, daß vorrangig zu prüfen ist, ob Aufwendungen BA oder WK sind. Nur wenn dies nicht der Fall ist, kommt ein Abzug als SA unter den Voraussetzungen des § 10 in Betracht (vgl. im einzelnen § 10 Anm. 14).

7. Verhältnis zu § 12 (nicht abzugsfähige Ausgaben)

723

§ 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 bis 9, § 10 b und §§ 33–33 c nichts anderes bestimmt ist. Zu diesen nichtabziehbaren Aufwendungen 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).

Der Zweck des § 12 besteht darin, die Privatsphäre von der Erwerbssphäre abzugrenzen. Da die in der Norm genannten Aufwendungen nicht die Einkommenserzielung, sondern die strechtlich 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 iSd. Abs. 4 (vgl. auch KIRCHHOF, DStJG 3 [1980] S. 201, 217, nach dessen Auffassung Berufsausgabe und Privatausgabe nicht im Verhältnis der Alternativität zueinander stehen, sondern im Verhältnis der Spezialität).

Deklaratorische Wirkung des § 12 bei privat veranlaßten Aufwendungen:

Die Abgrenzung zwischen der privaten und der beruflichen Sphäre ergibt sich nicht ausschließlich aus § 12. Auch Abs. 4 trifft diese Unterscheidung, indem er auf die Veranlassung durch den Betrieb abstellt. Daraus ergibt sich bereits, daß privat veranlaßte Aufwendungen keine BA sein können (s. Anm. 703). Dies stellt § 12 lediglich nochmals klar, indem er die in Nr. 1–4 genannten Aufwendungen vom stüchen Abzug ausnimmt. Da diese Aufwendungen alle im privaten Bereich des Stpfl. liegen und nicht durch dessen Einkunftszielung (Betrieb) veranlaßt sind, ergibt sich bereits aus Abs. 4, daß sie keine BA und damit nicht als solche abziehbar sind. § 12 hat insoweit nur deklaratorische Wirkung (glA DRENSECK, DB 1987 S. 2483; vgl. auch § 12 Anm. 3 und 76; SÖHN, DStJG 3 [1980] S. 13, 42).

Gemischte Aufwendungen liegen vor, wenn eine Aufwendung nicht nur betrieblich, sondern auch privat (mit)veranlaßt ist. Sofern sich diese Aufwendungen nicht leicht in einen ausschließlich betrieblich veranlaßten und einen ausschließlich privat veranlaßten Anteil aufteilen lassen, greift nach der überwiegenden Ansicht grds. ein auf § 12 Nr. 1 Satz 2 gestütztes Abzugsverbot ein. § 12 soll in diesen Fällen Vorrang vor Abs. 4 haben. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die private Mitveranlassung von untergeordneter Bedeutung ist. In diesen Fällen wird der BA-Abzug gewährt (ausführlich dazu Anm. 834).

Zur Bedeutung des § 12 Nr. 2 beim BA-Abzug im Zusammenhang mit schenkweise begründeten Rechtspositionen zugunsten naher Angehöriger vgl. WEBER-GRELLET, DStR 1993 S. 1010.

724 8. Verhältnis zu § 33 (außergewöhnliche Belastungen)

Außergewöhnliche Belastungen gehören ebenso wie SA (s. Anm. 722) zum Bereich der Einkunftsverwendung. Dies ergibt sich aus § 2 Abs. 4, wonach die agB vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden (s. § 2 Anm. 573). Dadurch unterscheiden sie sich von den BA, die die Einkünfteermittlung betreffen. § 33 Abs. 2 Satz 2 stellt dies insoweit klar, als Aufwendungen, die ua. zu den BA oder WK gehören, als agB nicht in Betracht kommen. Folglich ist zunächst zu prüfen, ob die Aufwendungen BA oder WK sind. Erst wenn dies nicht der Fall ist, kommt ein Abzug als agB unter den Voraussetzungen der §§ 33 ff. in Betracht (dazu im einzelnen § 33 Anm. 200–209).

725–729 Einstweilen frei.

730 VI. Zurechnung der Betriebsausgaben (Abzugsberechtigung)

Probleme können beim Abzug von BA dann auftreten, wenn nicht der Stpfl. die Aufwendungen trägt, sondern ein Dritter. Es stellt sich die Frage, ob der Stpfl. hinsichtlich dieser „Drittaufwendungen“ gleichwohl abzugsberechtigt ist. Diese Frage, die sich in vergleichbarer Weise auch bei anderen Aufwendungen, wie zB bei von Dritten getragenen agB oder SA stellt, beantwortet sich danach, wem die Aufwendungen zuzurechnen sind (s. ausführlich dazu § 2 Anm. 139, Neuaufl. in Vorb.). Zur sachlichen Zuordnung von BA s. Anm. 738 ff. und Anm. 785.

731–734 Einstweilen frei.

VII. Verfahrensfragen

Schrifttum: RÖNITZ, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den privaten Ausgaben als Problem der Sachverhaltsermittlung – unter besonderer Berücksichtigung der Lebenserfahrung und der typisierenden Betrachtungsweise, in SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, 1980 (DStJG 3) S. 297; STRECK, Erfahrungen mit der Rechtsanwendungspraxis der Finanzämter (einschließlich Außenprüfungsstellen) bei der Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, in SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, 1980 (DStJG 3) S. 273.

1. Ermittlung der Betriebsausgaben

Die Ermittlung der BA obliegt der FinBeh. und dem Stpfl. gleichermaßen.

Amtsermittlungsgrundsatz und Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen:

Gemäß § 88 Abs. 1 Satz 1 AO ermittelt die FinBeh. den Sachverhalt von Amts wegen. Das gilt auch für die BA. Die FinBeh. hat diese dem Grunde und der Höhe nach zu ermitteln. Einschränkungen dieses Grundsatzes können sich ausnahmsweise aus Spezialvorschriften ergeben, die zB Typisierungen im Rahmen einer Pauschalierung vorsehen oder zwingende Nachweispflichten beinhalten, wie sie Abs. 5 Nr. 2 Satz 2 oder Abs. 7 enthält. Abgesehen von diesen Spezialvorschriften wird der Amtsermittlungsgrundsatz durch die Mitwirkungspflicht des Stpfl. ergänzt. Nach § 90 Abs. 1 Satz 1 sind die Beteiligten zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts verpflichtet. Satz 2 der Norm bestimmt, daß die Beteiligten der Mitwirkungspflicht insbes. dadurch nachkommen, daß sie die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen und die ihnen bekannten Beweismittel angeben.

Bezeichnung und Nachweis der Betriebsausgaben durch den Steuerpflichtigen bis zum Abschluß der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht:

Die in § 90 Abs. 1 AO normierte Mitwirkungspflicht hat in bezug auf die BA zur Folge, daß im Regelfall der Stpfl. die BA dem Grunde und der Höhe nach bezeichnen und nachweisen muß. Dies folgt bereits daraus, daß der Stpfl. für das Vorliegen von BA die Feststellungslast trägt, weil es sich um steuermindernde Tatsachen handelt (vgl. für das Verwaltungsverfahren: TIPKE/KRUSE, AO § 88 Tz. 11 b mwN; für das finanzgerichtliche Verfahren: GRÄBER/VON GROLL, FGO, 4. Aufl. München 1997, § 96 Rn. 23). Kann der Stpfl. die BA dem Grunde und/oder der Höhe nach nicht belegen und lassen sich diese auch nicht gemäß § 88 Abs. 1 Satz 1 AO von Amts wegen ermitteln, so geht dies grds. zu seinen Lasten. Der Stpfl. kann sich beim Nachweis der BA aller Beweismittel bedienen, die ihm zur Verfügung stehen (vgl. die nicht abschließende Aufzählung in § 92 AO). Er kann die BA bis zum Abschluß der mündlichen Verhandlung vor dem FG geltend machen und nachweisen, nicht aber mehr im Revisionsverfahren (vgl. § 118 Abs. 2 FGO).

Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht oder lassen sich Betriebsausgaben dem Grunde oder der Höhe nach nicht ermitteln, so ist wie folgt zu verfahren:

► *Berücksichtigung von dem Grunde und der Höhe nach offensichtlichen BA:* Verletzt der Stpfl. seine Mitwirkungspflicht, so muß die FinBeh. aufgrund des Amtsermittlungsgrundsatzes solche BA, die offensichtlich sind und die dem Grunde und der Höhe nach ohne weitere Ermittlungen feststellbar sind, gleichwohl berücksichtigen. Sie darf sich in diesen Fällen nicht auf die Verletzung der Mitwirkungspflicht berufen, weil die Mitwirkungspflicht nur dann eingreift, wenn tatsächlich ein Ermittlungsbedarf besteht (TIPKE/KRUSE, AO § 90 Tz. 4; vgl. auch BFH v. 24. 06. 97 VIII R 9/96, BStBl. II 1998 S. 51 zur Unzulässigkeit einer Schätzung, wenn die Besteuerungsgrundlagen anderweitig ermittelt werden können).

► *Keine Berücksichtigung von dem Grunde nach ungewissen BA:* Die FinBeh. kann bei einer Verletzung der Mitwirkungspflicht durch den Stpfl. solche Aufwendungen bei der Besteuerung unberücksichtigt lassen, bei denen zunächst ermittelt werden müßte, ob sie dem Grunde nach BA sind. Selbst wenn die Pflicht zur Ermittlung des Sachverhalts von Amts wegen nicht endet, wenn der Stpfl. seiner Mitwirkungspflicht nicht nachkommt (dazu TIPKE/KRUSE, AO § 90 Tz. 5), so geht sie dennoch nicht so weit, daß die FinBeh. zugunsten des Stpfl. Ermittlungen anstel-

len muß, wenn nicht einmal der Stpfl. als zunächst maßgeblicher Wissensträger darlegt oder darlegen kann, daß die Aufwendungen dem Grunde nach BA sind. Insoweit stehen der Amtsermittlungsgrundsatz und die Mitwirkungspflicht des Stpfl. dergestalt in einem Gegenseitigkeitsverhältnis, als die FinBeh. ihre Ermittlungen umso mehr einschränken kann, je mehr der Stpfl. seine Mitwirkungspflichten verletzt (BFH v. 15. 2. 89 X R 16/86, BStBl. II S. 462, 464).

► *Keine Schätzung von dem Grunde nach ungewissen BA*: Eine Schätzung der BA dem Grunde nach ist nicht möglich. Dies folgt aus den allg. Regelungen der Feststellungslast im Besteuerungsverfahren. Danach hat der Stpfl. grds. die BA als ihm günstige Tatsachen dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen. Nur wenn er dem nachkommt, ist von abziehbaren BA auszugehen (s. auch Anm. 834 zur Schätzung bei nichtaufteilbaren gemischten Aufwendungen).

► *Schätzung von der Höhe nach ungewissen BA*: Steht dem Grunde nach fest, daß BA entstanden sind, ist die Höhe jedoch ungewiß, so darf die FinBeh. diese BA nicht unberücksichtigt lassen, sondern muß sie gemäß § 162 Abs. 1 AO schätzen (BFH v. 24. 6. 97 VIII R 9/96, BStBl. II 1998 S. 51, 53; vgl. auch BFH v. 4. 7. 90 GrS 2–3/88, BStBl. II S. 817, 828 aE; vgl. auch Anm. 833 aE und 834 zur Schätzung bei gemischten Aufwendungen). Das gilt auch dann, wenn der Stpfl. zur Höhe der BA keine Angaben macht oder diese nicht belegen kann. Denn § 162 Abs. 2 Satz 1 AO schreibt ausdrücklich vor, daß insbes. dann zu schätzen ist, wenn der Stpfl. über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides statt verweigert oder seine Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO (s. dazu unten) verletzt. Für die Schätzung der BA gelten die allg. Grundsätze, die bei jeder Schätzung zu berücksichtigen sind. Diese ist insbes. so vorzunehmen, daß sie der tatsächlichen Höhe der BA möglichst nahe kommt (vgl. TIPKE/KRUSE, AO § 162 Tz. 6 mwN).

Kein Verzicht auf amtsbekannte Betriebsausgaben: Ob ein Stpfl. darauf verzichten kann, daß amtsbekannte BA bei der Veranlagung berücksichtigt werden, ist streitig (vgl. zum parallelen Problem beim Verzicht auf WK § 9 Anm. 57 mwN). UE sind amtsbekannte BA auch gegen den Willen des Stpfl. zu berücksichtigen. Dies folgt schon daraus, daß der Abzug von BA der Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips dient als Grundlage der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (s. Anm. 703 und § 2 Anm. 503).

736 2. Erweiterte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten

Beziehen sich die BA auf Auslandssachverhalte oder handelt es sich um im Ausland getätigte Aufwendungen, so hat der Stpfl. eine erweiterte Mitwirkungspflicht. Nach § 90 Abs. 2 AO hat er in diesen Fällen den Sachverhalt aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen. Er hat dabei alle für ihn bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten auszuschöpfen und kann sich nicht darauf berufen, daß er den Sachverhalt nicht aufklären oder Beweismittel beschaffen kann, wenn er sich nach Lage des Falles bei der Gestaltung seiner Verhältnisse die Möglichkeit dazu hätte beschaffen oder einräumen lassen können. Die erweiterte Mitwirkungspflicht beseitigt nicht den Amtsermittlungsgrundsatz (BFH v. 6. 11. 87 III R 241/83, BStBl. II 1988 S. 438, 439). Allerdings wird dieser durch § 90 Abs. 2 AO sehr eingeschränkt. Die FinBeh. darf sich bei Auslandssachverhalten uE darauf beschränken, offensichtliche und dem Grunde und der Höhe nach unstrittige BA zu berücksichtigen. Alles, was darüber hinausgeht, hat der Stpfl. im Rahmen des § 90 Abs. 2 AO beizubringen und nachzuweisen. Kommt er dem nicht nach, so ist dies frei zu würdigen, wobei

diese Würdigung im Regelfall gegen ihn ausfallen wird (BFH v. 24. 4. 98 X B 155/97, BFH/NV S. 1331: Verletzung der erhöhten Mitwirkungspflicht kann Versagung des BA-Abzugs nach sich ziehen; wie hier TIPKE/KRUSE, AO § 90 Tz. 6).

3. Benennung des Empfängers nach § 160 AO

737

Gemäß § 160 Abs. 1 Satz 1 AO sind ua. BA steuerlich regelmäßig nicht zu berücksichtigen, wenn der Stpfl. dem Verlangen der FinBeh. nicht nachkommt, die Empfänger genau zu benennen.

Der Zweck des § 160 Abs. 1 AO besteht darin, Steuerausfälle zu verhindern. Die Vorschrift will sicherstellen, daß nicht nur die stmindernden Aufwendungen berücksichtigt werden, sondern auch die korrespondierenden sterhöhenden oder stbegründenden Einnahmen beim Geschäftspartner. Denn die BA des Stpfl. stellen bei dem Empfänger regelmäßig steuerbare und stpfl. BE dar. Inbes. bei gesetzwidrigen Transaktionen hat der Empfänger aber oftmals ein Interesse daran, unbekannt zu bleiben. § 160 AO hat hingegen keinen Strafcharakter für denjenigen Stpfl., der dem Benennungsverlangen nicht nachkommt und dient auch nicht der Ermittlung der richtigen Besteuerungsgrundlagen (vgl. TIPKE/KRUSE, AO § 160 Tz. 3 ff.).

Benennungsverlangen als Ermessensentscheidung erster Stufe: Die Benennung des Empfängers hat auf Verlangen der FinBeh. zu erfolgen. Es handelt sich um eine Ermessensentscheidung. Das Verlangen ist grds. dann ermessensgerecht, wenn der Verdacht oder aufgrund allg. Erfahrungen die Vermutung begründet ist, der Empfänger könnte die Einnahme zu Unrecht nicht versteuert haben (BFH v. 24. 6. 97 VIII R 9/96, BStBl. II 1998 S. 51, 53; v. 9. 8. 89 I R 66/86, BStBl. II S. 995, 996; ausführlich TIPKE/KRUSE, AO § 160 Tz. 8 ff.). Ob der Stpfl. dem Verlangen tatsächlich nachkommen kann, ist für die Ermessensentscheidung ohne Bedeutung. Aus diesem Grunde ist das Benennungsverlangen auch dann ermessensgerecht, wenn der Stpfl. den Namen und die Anschrift des Empfängers nicht kennt. Diese Unkenntnis hat er idR zu vertreten (TIPKE/KRUSE, AO § 160 Tz. 11). Ermessensfehlerhaft ist das Verlangen dann, wenn die Benennung nicht notwendig ist, weil der Empfänger zB schon bekannt ist, wenn sie unzumutbar ist, weil der Stpfl. zB von dem Empfänger bedroht wird, oder wenn sonstige Gründe vorliegen, die die Benennung als nicht erfüllbar erscheinen lassen und dem Stpfl. nicht vorgeworfen werden können, etwa weil er selbst Opfer einer Täuschung geworden ist (BFH v. 24. 6. 97 VIII R 9/96, BStBl. II 1998 S. 51, 53) oder er mit Gewalt daran gehindert wurde, die Identität des Empfängers festzustellen (ausführlich TIPKE/KRUSE, AO § 160 Tz. 11 ff.).

Empfänger der Betriebsausgabe: Der Stpfl. hat den Empfänger zu benennen. Empfänger ist dabei idR derjenige, dem der Stpfl. den in den BA enthaltenen wirtschaftlichen Wert übertragen hat (BFH v. 24. 6. 97 VIII R 9/96, BStBl. II 1998 S. 51, 53; v. 25. 8. 86 IV B 76/86, BStBl. II 1987 S. 481, 482). Nimmt eine Person den wirtschaftlichen Wert für einen anderen an, so ist letzterer der Empfänger. Der Stpfl. muß sich Gewißheit über die Person des wahren Empfängers verschaffen (BFH v. 25. 11. 86 VIII R 350/82, BStBl. II 1987 S. 286).

Umfang der Benennung: Der Stpfl. muß den Empfänger genau benennen, so daß er ohne Schwierigkeiten bestimmt und ermittelt werden kann. Dazu gehört grds. die Angabe des vollen Namens und der Adresse (BFH v. 25. 8. 86 IV B 76/86, BStBl. II 1987 S. 481, 482; v. 6. 4. 93 XI B 94/92, BFH/NV S. 633). Stellt

sich heraus, daß Name und/oder Anschrift des Empfängers falsch sind oder daß der Empfänger tatsächlich nicht existiert, so geht dies zu Lasten des Stpfl., der aber die Gelegenheit haben muß, den wahren Empfänger ausfindig zu machen (TIPKE/KRUSE, AO § 160 Tz. 13).

Rechtsfolge als Ermessensentscheidung zweiter Stufe: Benennt der Stpfl. den Empfänger nicht, so ist die BA steuerlich regelmäßig nicht zu berücksichtigen. Wie sich bereits aus den Wort „regelmäßig“ ergibt, steht diese Entscheidung im Ermessen der FinBeh. (BFH v. 24. 6. 97 VIII R 9/96, BStBl. II 1998 S. 51, 53). In Ausnahmefällen ist trotz der fehlenden Empfängerbenennung eine Berücksichtigung der BA möglich, so zB wenn feststeht, daß bei dem (nicht benannten) Empfänger mit Sicherheit keine Steuer anfallen wird (in diesem Fall dürfte die Benennung schon gar nicht verlangt werden; s. o.) oder diese geringer ist als der Nachteil, der dem Stpfl. durch die Nichtberücksichtigung der BA entstehen würde. Im letzteren Fall wäre die BA anteilig anzuerkennen, weil § 160 AO nur den Nachteil verhindern will, der durch die Nichtversteuerung auf der Empfängerseite entsteht und keinen darüber hinausgehenden Strafcharakter hat (s. o.). Ermittelt die FinBeh. den Empfänger, wozu sie zwar nicht verpflichtet, aber berechtigt ist (vgl. § 160 Abs. 1 Satz 2 AO, danach bleibt der Amtsermittlungsgrundsatz unberührt), so ist die BA auch dann zu berücksichtigen, wenn der Stpfl. einem Benennungsverlangen nicht nachgekommen ist. Auch dies ergibt sich daraus, daß § 160 AO keinen Strafcharakter hat (vgl. im einzelnen TIPKE/KRUSE, AO § 160 Tz. 14).

4. Abzug der Betriebsausgaben

738 a) Abzug im Veranlagungszeitraum der Entstehung

BA sind in dem VZ abzuziehen, in dem sie entstanden sind. Dies folgt aus dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung, wonach die Geschäftsvorfälle im Zeitablauf erfaßt und jeweils abschnittsweise zugeordnet werden (ausführlich Einf. ESt. Anm. 33 und 738). Außerhalb dieses VZ können BA nicht abgezogen werden (s. aber zur Nachholung unterlassener AfA § 7 Anm. 95, 414 a und 491).

739 b) Abzug bei der jeweiligen Einkunftsart

BA sind bei derjenigen Einkunftsart in Abzug zu bringen, bei der sie entstanden sind. Übt der Stpfl. mehrere Tätigkeiten aus, so daß er Einkünfte aus mehreren Einkunftsarten hat, so ist ggf. zu ermitteln, bei welcher der Einkunftsarten die BA angefallen sind. Es kommt darauf an, durch welchen „Betrieb“ iSd. Abs. 4 sie veranlaßt sind (zum Betriebsbegriff vgl. Vor §§ 4–7 Anm. 84 ff.). Steht dies fest, so kommt dem Stpfl. kein Wahlrecht dergestalt zu, daß er die BA bei einer anderen Einkunftsart geltend machen kann. Er ist an die tatsächlichen Gegebenheiten gebunden. Auch kann der Stpfl. die Berücksichtigung von BA bei einer anderen Einkunftsart nicht mit der Begründung verlangen, daß er die Aufwendungen eigentlich für eben jene Einkunftsart habe aufwenden wollen. Zwar kommt es bei der Veranlassung der Aufwendungen durch den Betrieb auch darauf an, daß diese subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind (ausführlich dazu Anm. 807 f.). Dieses subjektive Moment ist jedoch nicht allein ausschlaggebend. Es kommt zudem darauf an, daß die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen. Hängen die Aufwendungen objektiv mit einer Einkunftsart zusammen, so sind sie bei dieser abzuziehen, weil der Stpfl. durch den Einsatz der Aufwendungen im Zusammenhang mit dieser Einkunftsart regelmä-

big auch die Absicht haben wird, den diesen Einkünften zugrundeliegenden Betrieb zu fördern. Ob er die Aufwendungen subjektiv (zunächst) für eine andere Einkunftsart getätigt hat, ist unerheblich (zur Zuordnung von Aufwendungen zu mehreren Einkunftsarten s. Anm. 836).

Zum Abzug bei der Gewinnermittlung der jeweiligen Betriebe ein und derselben Einkunftsart s. Anm. 785.

c) Abzug vorab entstandener Betriebsausgaben

740

Dem Stpfl. können Aufwendungen auch im Vorgriff auf eine beabsichtigte Tätigkeit entstehen. Diese sind als vorab entstandene BA dann abziehbar, wenn sie durch den späteren Betrieb veranlaßt sind, dh. mit diesem in einem engen Zusammenhang stehen (ausführlich Anm. 817 ff.). Auch die vorab entstandenen BA sind in dem VZ abziehbar, in dem sie entstanden sind (vgl. grds. Anm. 738), und zwar unabhängig davon, ob der Stpfl. in diesem VZ die betreffende Tätigkeit schon aufnimmt oder nicht.

Rechtslage bis einschließlich VZ 1998:

► *Horizontaler Verlustausgleich*: Nimmt der Stpfl. die Tätigkeit noch nicht auf, hat er aber andere Einkünfte derselben Einkunftsart, so sind die vorab entstandenen BA mit ggf. positiven Einkünften dieser Einkunftsart auszugleichen (sog. horizontaler Verlustausgleich; vgl. § 2 Anm. 560).

► *Vertikaler Verlustausgleich*: Hat der Stpfl. keine positiven Einkünfte derselben Einkunftsart, so ist der Verlust, der sich aus den vorab entstandenen BA im Rahmen dieser Einkunftsart ergibt (zuzüglich evtl. anderer Verluste aus dieser Einkunftsart) mit eventuellen positiven Einkünften anderer Einkunftsarten auszugleichen (sog. vertikaler Verlustausgleich; vgl. § 2 Anm. 560).

► *Verlustrück- und -vortrag*: Hat der Stpfl. in dem VZ keine positiven Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 erzielt, mit denen der sich (ua.) aus den vorab entstandenen BA ergebende Verlust ausgeglichen werden könnte, muß der Stpfl. gem. § 10 d Abs. 3 die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs beantragen. Der Verlustabzug findet nach Maßgabe des § 10 d Abs. 1 und 2 statt.

Rechtslage ab VZ 1999: Durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304) ergeben sich ab dem VZ 1999 folgende Änderungen:

► *Horizontaler Verlustausgleich*: Der horizontale Verlustausgleich ist nach wie vor durchzuführen, dh. daß die vorab entstandenen BA mit ggf. positiven Einkünften derselben Einkunftsart auszugleichen sind. Insoweit ergibt sich keine Änderung.

► *Vertikaler Verlustausgleich*: Hat der Stpfl. keine positiven Einkünfte derselben Einkunftsart, so ist der Verlust, der sich infolge der vorab entstandenen BA bei dieser Einkunftsart ergibt, nach Maßgabe des § 2 Abs. 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002 (aaO) auszugleichen. Danach sind bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte zunächst jeweils die Summen der Einkünfte aus jeder Einkunftsart, dann die Summe der positiven Einkünfte zu ermitteln. Von der Summe der positiven Einkünfte können negative Einkünfte bis zu maximal 100 000 DM als sog. Bagatellbetrag abgezogen werden. Die Summe der positiven Einkünfte ist dann, soweit sie den Betrag von 100 000 DM übersteigt, durch negative Summen der Einkünfte aus anderen Einkunftsarten nur bis zur Hälfte zu mindern, wobei die Minderung in dem Verhältnis vorzunehmen ist, in dem die positiven Summen der Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten zur Summe der positiven Einkünfte stehen. Sofern die Summe der negativen Einkünfte diesen ausgleichs-

fähigen Betrag übersteigt, sind die negativen Summen der Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten in dem Verhältnis zu berücksichtigen, in dem sie zur Summe der negativen Einkünfte stehen.

Beispiel: A ist im Jahr 01 als Angestellter tätig und erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv. 150 000 DM. Mit Beginn des Jahres 02 will er sich selbständig machen. Zur Vorbereitung tätigt er im Jahr 01 bereits hierdurch veranlaßte Aufwendungen iHv. 300 000 DM. Abgesehen davon erzielt er im Jahre 01 Einkünfte aus Kapitalvermögen iHv. 100 000 DM.

Die vorab entstandenen BA sind wie folgt auszugleichen:

Summe der positiven Einkünfte (§ 2 Abs. 3 Satz 2):
 150 000 (§ 19) + 100 000 (§ 20) = 250 000

Verhältnis Einkunftsarten zur Summe der positiven Einkünfte:

§ 19: 150 000 : 250 000 = 60 vH

§ 20: 100 000 : 250 000 = 40 vH

Berücksichtigung Bagatellbetrag iHv. 100 000 DM:

§ 19: 100 000 × 60 vH = 60 000

§ 20: 100 000 × 40 vH = 40 000

Verbleibender Verlust nach Berücksichtigung des Bagatellbetrages:

./. 300 000 + 100 000 = ./. 200 000

Maximalbetrag für weiteren Verlustausgleich:

Summe der positiven Einkünfte, soweit sie 100 000 DM übersteigt ./. 100 000

(§ 2 Abs. 3 Satz 3) = 150 000

Davon die Hälfte : 150 000 : 2 = 75 000

→ Maximal ausgleichsfähiger weiterer Verlust: 75 000

Aufteilung des berücksichtigungsfähigen Verlusts:

§ 19: 60 vH von 75 000 = 45 000

§ 20: 40 vH von 75 000 = 30 000

Verlustausgleich für das Jahr 01:

	§ 15	§ 19	§ 20
Einkünfte:	./. 300 000	150 000	100 000
Bagatellbetrag	100 000	./. 60 000	./. 40 000
Weiterer Verlustausgleich	<u>75 000</u>	<u>./. 45 000</u>	<u>./. 30 000</u>
Summe der Einkünfte	./. 125 000	45 000	30 000

Ausführlich zur Berechnung: § 2 Anm. R 31 ff.

Der verbleibende Verlust bei den Einkünften aus § 15 ist ggf. nach § 10 d zurückzutragen.

► *Verlustrücktrag:* Können die vorab entstandenen BA im Jahr ihrer Entstehung nicht vollständig mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden (s. o.), kommt zunächst ein Verlustrücktrag nach § 10 d Abs. 1 (idF des StEntlG 1999/2000/2002, aaO) in Betracht. Danach sind negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, bis zu einem Betrag von 2 Mio. DM vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen VZ vorrangig vor SA, agB und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen. Nach Satz 2 der Norm sind die negativen Einkünfte zunächst jeweils von den positiven Einkünften derselben Einkunftsart abzuziehen, die nach der Anwendung des § 2 Abs. 3 verbleiben. Soweit in diesem VZ durch einen Ausgleich nach § 2 Abs. 3 oder einen Abzug nach Abs. 2 Satz 3 die dort genannten Beträge nicht ausgeschöpft sind, mindern die nach der Anwendung des Satzes 2 verbleibenden negativen Einkünfte die positiven Einkünfte aus anderen Einkunftsarten bis zu einem Betrag von 100 000 DM, darüber hinaus bis zur Hälfte

des 100 000 DM übersteigenden Teils der Summe der positiven Einkünfte aus anderen Einkunftsarten (Satz 3).

Beispiel (Fortführung von oben): A hat im Jahr 00 keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betragen 150 000 DM und diejenigen aus Kapitalvermögen 10 000 DM. Aus dem Jahr 01 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. \cdot / 125 000 DM rücktragsfähig (s. o.).

Der Verlustrücktrag ist wie folgt vorzunehmen:

Abzug von den positiven Einkünften derselben Einkunftsart (§ 10 d Abs. 1 Satz 2):

Nicht möglich, weil keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt wurden.

Summe der positiven Einkünfte:

150 000 (§ 19) + 10 000 (§ 20) = 160 000

Verhältnis der positiven Einkunftsarten zueinander:

§ 19: 150 000 : 160 000 = 94 vH

§ 20: 10 000 : 160 000 = 6 vH

Berücksichtigung Bagatellbetrag iHv. 100 000 DM:

§ 19: 100 000 \times 94 vH = 94 000

§ 20: 100 000 \times 6 vH = 6 000

Verbleibender rücktragsfähiger Verlust nach Berücksichtigung des Bagatellbetrags:

\cdot / 125 000 + 100 000 = 25 000

Maximalbetrag für weiteren Verlustrücktrag nach § 10 d Abs. 2 Satz 3:

Minderung der positiven Einkünfte bis zur Hälfte des 100 000 DM übersteigenden Teils der positiven Einkünfte:

150 000 (§ 19) + 10 000 (§ 20) \cdot / 100 000 = 60 000 : 2 = 30 000

Ergibt einen weiteren maximalen Verlustrücktrag in Höhe von 30 000

Der verbleibende rücktragsfähige Verlust beträgt hingegen nur 25 000

Aufteilung des berücksichtigungsfähigen Verlustes:

§ 19: 94 vH von 25 000 = 23 500

§ 20: 6 vH von 25 000 = 1 500

Ergebnis des Verlustrücktrags für das Jahr 00:

	§ 15	§ 19	§ 20
Einkünfte	0	150 000	10 000
Bagatellbetrag		\cdot / 94 000	\cdot / 6 000
Weiterer Verlustrücktrag		<u>\cdot/ 23 500</u>	<u>\cdot/ 1 500</u>
		32 500	2 500

Ausführlich dazu: § 10 d Anm. R 20 ff.

- *Verlustrücktrag*: Sofern die negativen Einkünfte durch einen Verlustrücktrag nicht ausgeglichen werden können, ist nach § 10 d Abs. 2 (idF des StEntlG 1999/2000/2002 aaO) in den folgenden VZ ein Verlustvortrag vorzunehmen, der sich nach denselben Grundsätzen und Berechnungen richtet wie der dargestellte Verlustrücktrag.

d) Abzug nachträglicher Betriebsausgaben

741

Aufwendungen können auch dann noch iSd. Abs. 4 durch den Betrieb veranlaßt sein, wenn der Stpfl. den Betrieb bereits eingestellt hat. Diese Aufwendungen sind als nachträgliche BA abziehbar (ausführlich Anm. 820). Auch die nachträglichen BA sind in dem VZ abzuziehen, in dem sie entstanden sind (vgl. allg. Anm. 738) und ggf. mit anderen Einkünften derselben Einkunftsart oder nach den in Anm. 740 geschilderten Grundsätzen mit Einkünften einer anderen Einkunftsart auszugleichen oder gemäß § 10 d auf andere VZ vor- oder zurückzutragen.

Einstweilen frei.

742–743

744 **5. Aufzeichnungspflichten für Betriebsausgaben**

Das EStG sieht keine allg. Aufzeichnungspflicht für BA vor. Allerdings verlangt Abs. 7 für die nicht oder nur eingeschränkt abziehbaren Aufwendungen iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–5, 6b und 7 eine einzelne und getrennte Aufzeichnung. Darüber hinaus hat der Stpfl. bei den nur eingeschränkt abziehbaren Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlaß zum Nachweis der Höhe und der betrieblichen Veranlassung gemäß Abs. 5 Satz 2 bestimmte Angaben zu machen. Abgesehen von diesen Ausnahmenvorschriften gelten die allg. Aufzeichnungspflichten der §§ 140 ff. AO, soweit der Stpfl. die dortigen Voraussetzungen erfüllt.

745–749 Einstweilen frei.

B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4

750 **I. Legaldefinition der Betriebsausgaben**

Abs. 4 enthält eine Legaldefinition des Begriffs der BA. Das hat zur Folge, daß nur dann Aufwendungen bei der Ermittlung der Gewinneinkünfte gewinnmindernd abgezogen werden dürfen, wenn sie die Voraussetzungen des Abs. 4 erfüllen (vgl. zur Bedeutung auch Anm. 703).

II. Betriebsausgaben als Aufwendungen

1. Begriff der Aufwendungen

751 **a) Aufwendungen als Ausgaben**

Abs. 4 stellt hinsichtlich der Definition des Begriffs der BA zunächst maßgebend auf den Begriff der Aufwendungen ab.

Keine gesetzliche Definition: Das EStG verwendet den Begriff der Aufwendungen an mehreren Stellen, so zB in den §§ 9 Abs. 1 Satz 1, 10 Abs. 1, 12 Nr. 1 Satz 2 und 33 Abs. 1. Eine Legaldefinition sieht das EStG hingegen nicht vor (vgl. zu weiteren nicht definierten Begriffen des EStG und deren Abgrenzung zueinander OFFERHAUS, BB 1979, 617).

Umkehrschluß aus § 8 Abs. 1: Nach einer in der Lit. vertretenen Ansicht sollen Aufwendungen alle beim Stpfl. abfließenden Güter sein, die in Geld oder Geldeswert bestehen.

Vgl. WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/H, §§ 4, 5 Rn. 1621; SCHMIDT/DRENECK XIX. § 9 Rn. 2; v. BORNHAUPT, DStJG 3 (1980), 149, 154; DERS., FR 1981, 497, 499; OFFERHAUS, BB 1979, 617; WANNER, StuW 1987, 302, 306; vgl. auch § 9 Anm. 65, § 10 Anm. 15 und § 33 Anm. 33.

Abgeleitet wird dies aus einem Umkehrschluß zu § 8 Abs. 1, wonach Einnahmen alle Güter sind, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Stpfl. im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 zufließen.

Zur Anwendbarkeit der Norm im Rahmen der Gewinneinkünfte: BFH v. 13. 12. 1973 I R 136/72, BStBl. II 1974, 210; v. 16. 1. 1975 IV R 180/71, BStBl. II, 526, 527; v. 20. 8. 1986 I R 29/85, BStBl. II 1987, 108, 109.

Dieser Umkehrschluß hat zur Folge, daß die Begriffe Aufwendungen und Ausgaben inhaltsgleich sind. Denn wenn es für den Begriff der Aufwendungen auf

einen Abfluß beim Stpfl. in Geld oder Geldeswert ankommen soll, liegt bei diesem zugleich eine Ausgabe vor.

Uneinheitlichkeit der Rechtsprechung: Die Rspr. des BFH zum Begriff der Aufwendungen ist uneinheitlich und läßt keine klare Linie erkennen. Einerseits definiert der BFH die Aufwendungen in Übereinstimmung mit der in der Lit. vertretenen Auffassung als die beim Stpfl. abfließenden Güter in Geld oder Geldeswert (so BFH v. 27. 2. 1985 I R 20/82, BStBl. II, 458, 459; v. 20. 8. 1986 I R 29/85, BStBl. II 1987, 108, 109; v. 4. 7. 1990 GrS 1/89, BStBl. II, 830, 836). Andererseits führt er aber auch aus, daß das EStG den Begriff Aufwendungen als Oberbegriff für Ausgaben und Aufwand verwende und ihn im Sinne aller Wertabflüsse verstehe, die nicht Entnahmen seien, so daß die AfA aus diesem Grunde unter den Begriff der Aufwendungen iSd. Abs. 5 Nr. 7 zu fassen sei (BFH v. 20. 8. 1986 I R 80/83, BStBl. II, 904, 905; v. 20. 8. 1986 I R 29/85, BStBl. II 1987, 108, 110). Ob der BFH diesen weiten Aufwendungsbegriff jedoch generell,

[Anschluß S. E 337]

also auch bei Abs. 4 anwenden will oder ob er diesen nur auf Abs. 5 Nr. 7 bezieht und damit einen Unterschied zwischen dem Aufwendungsbegriff des Abs. 4 und demjenigen des Abs. 5 Nr. 7 annehmen will, bleibt unklar.

b) Stellungnahme

752

UE umfaßt der Begriff der Aufwendungen entgegen der dargestellten Auffassung und abweichend von der bislang hier vertretenen Meinung (Lfg. 93 Anm. 48 und 46 c) nicht nur die durch den Betrieb veranlaßten Ausgaben, sondern auch den durch den Betrieb veranlaßten Aufwand als erfolgswirksamen Wertverzehr (ausführlich zur Definition Anm. 753).

Wie hier § 7 Anm. 9 mwN und BFH v. 20. 8. 86 I R 80/83, BStBl. II S. 904, 905; v. 20. 8. 86 I R 29/85, BStBl. II 1987 S. 108, 110; LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 533; SÖHN in K/S, § 4 Rn. E 22 ff.; KRÖNER, StuW 1985 S. 115, 116; RUPPE, DSjG 3 (1980) S. 103, 117 f.; SÖHN, StuW 1991 S. 270, 272; wohl auch SCHMIDT/HEINICKE XVIII. § 4 Rn. 471 ff. und Rn. 300; vgl. auch TIPKE/LANG, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, § 9 Rn. 226, die Aufwendungen im engeren, bilanzrechtlichen Sinn als Aufwand und im weiteren, rechtlichen Sinn als Oberbegriff für Aufwand und Ausgaben definieren.

Kein Umkehrschluß aus § 8 Abs. 1 möglich: Auf den ersten Blick scheint die Auffassung der hM für die Definition des Begriffs der BA zwingend zu sein. Denn da der Begriff der Ausgaben in dem zu definierenden Begriff der BA bereits als Wortteil enthalten ist, erscheint es als logisch, den in Abs. 4 verwendeten Unterbegriff der Aufwendungen mit demjenigen der Ausgaben gleichzusetzen. Bei einer näheren Betrachtung ist hingegen festzustellen, daß die hM einem Trugschluß erliegt. Die Definition eines Begriffs aus dem Umkehrschluß der Definition eines anderen Begriffs ist nur dann möglich, wenn es sich bei diesen beiden Begriffen um Gegensatzbegriffe handelt. Dies ist hinsichtlich der Begriffe Einnahmen (iSd. § 8 Abs. 1) und Aufwendungen (iSd. Abs. 4) aber nicht der Fall. Denn den Gegensatzbegriff zum Begriff der Einnahmen bildet der Begriff der Ausgaben (aA LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 533: Gegensatz zu Einnahmen sind WK). Folglich könnte man über einen Umkehrschluß aus § 8 Abs. 1 allenfalls diesen Begriff definieren. Einer solchen Definition bedarf es im Hinblick auf den Begriff der BA jedoch nicht, weil Abs. 4 eine eigenständige Legaldefinition des Begriffs der BA enthält und darunter die Aufwendungen faßt, die durch den Betrieb veranlaßt sind. Der Begriff der Aufwendungen bildet als Tatbestandsmerkmal der BA keinen Gegensatzbegriff zu den in § 8 Abs. 1 definierten Einnahmen. Er ist eigenständig zu definieren.

Bestätigung der weiten Fassung des Begriffs der Aufwendungen durch Abs. 5 Satz 1 Nr. 3, 6 b und 7: Daß der Begriff der Aufwendungen nicht nur die tatsächlichen Ausgaben, sondern darüber hinaus auch den betrieblichen Aufwand umfaßt, bestätigt sich auch anhand des Katalogs der nichtabziehbaren BA des Abs. 5 Satz 1. Der Einleitungssatz des Abs. 5 Satz 1 besagt, daß die im folgenden aufgezählten BA den Gewinn nicht mindern dürfen. Bereits aus dieser Formulierung läßt sich ersehen, daß es sich nach der Intention des EStG bei den in Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–10 aufgezählten Aufwendungen um BA handelt (ausführlich Anm. 1128). Diese Aufwendungen betreffen aber nicht nur Ausgaben als tatsächliche Abflüsse in Geld oder Geldeswert, sondern auch betrieblichen Aufwand. Dies ergibt sich zB aus Abs. 5 Satz 1 Nr. 3. Nach dieser Vorschrift dürfen Aufwendungen für Einrichtungen des Stpfl. den Gewinn nicht mindern, soweit diese Einrichtungen der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung von Personen, die nicht ArbN des Stpfl. sind, dienen (Gästehäuser) und sich außerhalb des Orts des Betriebs des Stpfl. befinden. Diese Aufwendungen für die Gästehäuser

bestehen nicht nur in Form von tatsächlichen Ausgaben, die unmittelbar abfließen, sondern auch in Form von AfA als betrieblichem Aufwand (s. dazu Anm. 1272). Auch diese AfA soll aber den Gewinn nach dem Zweck der Regelung in Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 nicht mindern, was aber nur dann konsequent möglich ist, wenn man die AfA als betrieblichen Aufwand neben den Ausgaben unter den Begriff der Aufwendungen faßt. Gleiches gilt für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, die nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b den Gewinn nicht mindern dürfen, und für die nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 von der Gewinnminderung ausgeschlossenen unangemessenen Aufwendungen. In beiden Fällen beschränken sich die Aufwendungen nicht auf tatsächliche Ausgaben, sondern umfassen auch betrieblichen Aufwand in Form von AfA, die insbes. bei einem häuslichen Arbeitszimmer ins Gewicht fällt.

Beseitigung der bei der rechtlichen Einordnung der AfA bestehenden Unklarheiten durch die weite Fassung des Begriffs der Aufwendungen:

Faßt man unter den Begriff der Aufwendungen auch den betrieblichen Aufwand, so hat dies zur Folge, daß auch die AfA als betrieblich veranlaßter Wertabgang BA ist. Dadurch können die Unklarheiten, die bislang bei der rechtlichen Einordnung der AfA als Wertabgang ohne Zahlung bestehen, beseitigt werden.

► *Der Rechtscharakter der AfA ist streitig* (vgl. ausführlich zum Rechtscharakter der AfA § 7 Anm. 9; SCHMIDT/DRENECK XVIII. § 7 Rn. 2, jeweils mwN).

▷ *Nach der Aufwandsverteilungsthese* sind AHK begrifflich auch dann bereits BA oder WK, wenn sie für WG verausgabt werden, deren Verwendung oder Nutzung durch den Stpfl. sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt. Sie können in diesem Fall gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 lediglich noch nicht in voller Höhe abgezogen werden, sondern müssen periodengerecht verteilt werden.

▷ *Nach der Wertverzehrthese* sind die AHK für ein mehrjährig genutztes abnutzbares WG noch keine BA oder WK. Aus dem Einsatz des WG resultiert nach dieser Ansicht vielmehr ein Wertverzehr, der als BA oder WK zu berücksichtigen ist.

► *Lösung durch weiten Aufwandsbegriff:* Der Meinungsstreit um die richtige rechtliche Einordnung der AfA wird obsolet, wenn man – wie hier vertreten – von einem weiten Aufwandsbegriff des Abs. 4 ausgeht. Denn in diesem Fall sind sowohl die AHK BA in Form von Ausgaben, die aber dem in § 7 Abs. 1 ausgesprochenen Abzugsverbot unterliegen (s. dazu Anm. 754), als auch die einzelnen AfA-Beträge in Form des betrieblichen Aufwands (verneinend für die AHK wegen der Regelung in § 7: BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 251). Dieses Ergebnis ist insbes. dann von Bedeutung, wenn die Anschaffung eines WG privat veranlaßt war, das WG aber später betrieblich genutzt wird.

Beispiel: Der Stpfl. schafft im Jahr 01 aus privaten Gründen einen Computer an, dessen AK er auf fünf Jahre abschreibt. Im Jahre 03 faßt der Stpfl. den Entschluß, den Computer fortan betrieblich zu nutzen.

Faßt man unter den Begriff der Aufwendungen iSd. Abs. 4 nur tatsächliche Ausgaben, so sind weder die AK für den Computer BA, weil sie nicht durch den Betrieb veranlaßt waren noch die AfA, weil diese keine tatsächlichen Ausgaben darstellt. Zu einer einkunftsmindernden Berücksichtigung der AfA gelangt man in diesem Fall nur dann, wenn man diese neben den BA als betrieblich veranlaßten Geschäftsvorfall zum Abzug zuläßt (mit dieser Lösung für die Praxis SCHMIDT/HEINICKE XVIII. § 4 Rn. 474). Dies ist dogmatisch jedoch bedenklich, weil es keine gesetzliche Grundlage für einen solchen einkunftsmindernden Abzug gibt. Denn aus § 7 folgt nicht, daß – und insbes. unter welchen Voraussetzungen – AfA einkunftsmindernd zu berücksichtigen ist. Die Norm regelt ledig-

lich, in welchen Fällen AfA anzusetzen ist und wie sie bemessen wird. Auch § 4 Abs. 1 Satz 6 (für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1) und § 4 Abs. 3 Satz 3 (für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3) stellen uE keine Rechtsgrundlage dafür dar, AfA neben den BA einkunftsmindernd zu berücksichtigen. Die Normen besagen – bezogen auf die jeweilige Art der Gewinnermittlung – nur, daß die Vorschriften über die AfA zu berücksichtigen sind. Dies betrifft einerseits aber nur die Fälle, in denen grds. AfA anzusetzen ist und andererseits die Bemessung der AfA. Faßt man den Begriff der Aufwendungen indes weit, so fällt auch der durch den Betrieb veranlaßte Wertverzehr als betrieblicher Aufwand hierunter, mit der Folge, daß dieser Wertverzehr auch dann als BA zu berücksichtigen ist, wenn die AHK ursprünglich privat veranlaßt waren.

c) Aufwendungen: Alle betrieblich veranlaßten Abgänge – Vermögensminderung nicht Voraussetzung

753

Der Begriff der Aufwendungen iSd. Abs. 4 erfaßt uE entgegen der hM und entgegen der bislang hier vertretenen Meinung (Lfg. 93 Anm. 48 und 46 c) alle betrieblich veranlaßten Wertabgänge. Diese können in Form von Ausgaben (s. Anm. 754) oder in Form von betrieblichem Aufwand (s. Anm. 755) vorliegen.

Wie hier auch BFH v. 20. 8. 86 I R 80/83, BStBl. II S. 904, 905; v. 20. 8. 86 I R 29/85, BStBl. II 1987 S. 108, 110; BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 251; LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 533; SÖHN in K/S, § 4 Rn. E 22 ff.; KRÖNER, StuW 1985 S. 115, 116; RUPPE, DStJG 3 (1980) S. 103, 117 f.; SÖHN, StuW 1991 S. 270, 272; wohl auch SCHMIDT/HEINICKE XVIII. § 4 Rn. 471 ff. und Rn. 300; vgl. auch TIPKE/LANG, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, § 9 Rn. 226, die Aufwendungen im engeren, bilanzrechtlichen Sinn als Aufwand und im weiteren, strechtlichen Sinn als Oberbegriff für Aufwand und Ausgaben definieren. Vgl. zur Abgrenzung zu privat veranlaßten Aufwendungen Anm. 775.

Vermögensminderung keine generelle Voraussetzung für Aufwendungen:

Der in Abs. 4 verwendete Begriff der Aufwendungen setzt nicht grds. voraus, daß sich das Vermögen des Stpfl. insgesamt gemindert hat. Zwar erfordert der Begriff des Aufwands als Unterfall der Aufwendungen eine Vermögensminderung (s. dazu oben). Das gilt nach der hier vertretenen Auffassung aber nicht für die Ausgabe als weiterem Unterfall der Aufwendungen (s. Anm. 754).

d) Begriff der Ausgaben

754

Betrieblich veranlaßte Wertabgänge sind zum einen die durch den Betrieb entstehenden Ausgaben.

Abfluß von Gütern in Geld oder Geldeswert: Ausgaben sind im Umkehrschluß aus § 8 Abs. 1 (s. dazu Anm. 752) alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und beim Stpfl. abfließen. Das Merkmal des Abflusses ist § 11 Abs. 2 entlehnt. Ausschlaggebend ist, daß sich der Stpfl. der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Güter begibt und dadurch objektiv ein Abfluß der Güter bei ihm eintritt. Der Abfluß der Güter muß auf einem Handeln des Stpfl. beruhen. Dieser muß alles Erforderliche getan haben, um den Leistungserfolg herbeizuführen (vgl. BFH v. 30. 10. 80 IV R 97/78, BStBl. II 1981 S. 305, 306; Zeitpunkt der Leistung maßgebend, nicht des Leistungserfolgs). Dies ist insbes. bei Zahlungen der Fall, die der Stpfl. leistet (Abfluß in Geld), aber auch bei eventuellen Tauschgeschäften (Abfluß in Geldeswert). Die Begründung einer Verpflichtung reicht dafür ebensowenig aus wie der Verlust der rechtlichen Verfügungsmacht (s. ausführlich zu den Tatbestandsmerkmalen „Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen“ § 8 Anm. 22 ff. und zum Begriff des Abflusses § 11 Anm. 112 ff.).

An einem Abfluß von Gütern fehlt es indes, wenn der Stpfl. lediglich seine eigene Arbeitskraft einsetzt, Zahlungen an sich selbst leistet, die unentgeltliche Hilfe Dritter in Anspruch nimmt, Ausgaben erspart oder auf Einnahmen verzichtet (mit diesen Beispielen SÖHN in K/S, § 4 Rn. E 33; vgl. zum Ersparen von WK auch BFH v. 3. 12. 82 VI R 228/80, BStBl. II 1983 S. 467, 470; s. auch Anm. 776 zum Verbot des Abzugs fiktiver BA).

Keine Vermögensminderung erforderlich: Das Vermögen des Stpfl. muß sich durch den Abfluß der Güter nicht insgesamt mindern. Denn weder der Begriff der Ausgaben noch der Begriff der Aufwendungen setzt eine solche Vermögensminderung voraus (glA SÖHN in K/S, § 4 Rn. E 41). Ausgaben – und damit auch Aufwendungen – liegen auch dann begrifflich vor, wenn bei dem Stpfl. Güter in Geld oder Geldeswert abfließen, er dafür aber – wie im Falle der AHK – gleichwertige andere Güter erhält, so daß sein Vermögen insgesamt nicht gemindert ist. Der insbes. von KNOBBE-KEUK (DB 1985 S. 144, 147; DIES., DStZ 1984 S. 335, 339 Fn. 29) vertretenen Gegenauffassung ist uE nicht zu folgen. Danach soll der WK- oder BA-Begriff nicht die Ausgabe von AHK erfassen, weil Aufwendungen stets eine Vermögensminderung voraussetzen.

So wohl auch v. BORNHAUPT, DStJG 3 (1980) S. 149, 155 f.; DERS., FR 1981 S. 497, 499, nach dessen Auffassung Vermögenswerte aufgeopfert worden sein müssen.

Die Gegenauffassung vermischt uE zwei Stufen der Gewinnermittlung miteinander. Auf der ersten Stufe ist zunächst festzustellen, ob betrieblich veranlaßte Aufwendungen – zB in Form einer Ausgabe – vorliegen. Hierfür ist es unerheblich, ob sich das Vermögen des Stpfl. gemindert hat. Auf der zweiten Stufe ist dann festzustellen, ob die Aufwendungen als BA erfolgswirksam sind, dh. den Gewinn des Stpfl. mindern. In diesem Zusammenhang kommt es (erst) auf eine Vermögensminderung an, weil die Aufwendungen nur im Falle einer solchen Vermögensminderung erfolgswirksam sind (ebenso SÖHN in K/S, § 4 Rn. E 41). Das gilt auch für AHK. Diese sind auch dann Aufwendungen iSd. Abs. 4, wenn der Stpfl. gleichwertige Güter erwirbt. Im Falle der Anschaffung oder Herstellung eines mehrjährig nutzbaren WG unterliegen die AHK aufgrund der Sonderregelung in § 7 Abs. 1 allerdings einem Abzugsverbot, das – vergleichbar mit der Regelung des Abs. 5 – zur Folge hat, daß die AHK nicht zu einer Minderung des Gewinns führen. Die Gewinnminderung tritt bei abnutzbaren WG erst durch die Berücksichtigung der AfA ein, die nach der hier vertretenen Auffassung als Aufwand selbst BA ist (vgl. dazu unten). Bei nicht abnutzbaren WG verbleibt es dabei, daß keine Gewinnminderung eintritt, und zwar weil einerseits die AHK dem Abzugsverbot unterliegen und andererseits keine AfA anfällt (vgl. für die Gewinnermittlung nach Abs. 3: Abs. 3 Satz 4). Daß die AHK selbst BA sind, bestätigt sich auch anhand des Wortlauts des § 6 Abs. 2 Satz 1. Danach können die AHK von abnutzbaren beweglichen WG des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, im Wj. der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des WG oder der Eröffnung des Betriebs in voller Höhe als BA abgesetzt werden, wenn die AHK, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag, 800 DM nicht übersteigen. Die Vorschrift stellt dabei eindeutig darauf ab, daß die AHK als BA abziehbar sind und nicht erst ein eintretender Wertverzehr, der nach KNOBBE-KEUK (aaO) für die BA maßgeblich sein soll. Auch Abs. 3 Satz 4 spricht von den AHK als BA. All dies bestätigt, daß das EStG selbst AHK als BA ansieht (glA SÖHN, StuW 1991 S. 270, 272 ff.).

e) Betrieblicher Aufwand

755

Zu den betrieblich veranlaßten Wertabgängen gehört auch der durch den Betrieb verursachte Aufwand. Das EStG verwendet den Begriff des Aufwands in § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 Nr. 1 und 2, ohne ihn zu definieren. Da der Begriff des Aufwands dem betrieblichen Rechnungswesen entstammt, ist auf die dort verwendeten Definitionen zurückzugreifen.

Aufwand als Verzehr von Gütern und Leistungen: Unter Aufwand versteht man jeglichen erfolgswirksamen Verzehr von Gütern und Leistungen, der keine Entnahme ist (glA SÖHN in K/S, § 4 Rn. E 40). Dieser Verzehr kann zum einen in einem Abfluß von Gütern bestehen. Zum anderen kann der Verzehr in einem Wertverzehr bestehen, wie zB im Fall der AfA oder der Teilwertabschreibung. Dies hat zur Folge, daß nach der hier vertretenen Auffassung die AfA oder Teilwertabschreibung bei betrieblicher Veranlassung eine BA ist (s. dazu auch Anm. 752 und 754).

Vermögensminderung als Voraussetzung für Aufwand: Um Aufwand handelt es sich nur dann, wenn eine Minderung des Vermögens des Stpfl. eintritt. Dies folgt bereits aus der Definition des Begriffs als Verzehr von Gütern und Leistungen. Insoweit unterscheidet sich der Aufwand von der Ausgabe, die gerade nicht voraussetzt, daß sich das Vermögen des Stpfl. insgesamt mindert (vgl. WÖHE, Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 19. Aufl. München 1996, S. 980 f.; s. auch Anm. 754 zum Begriff der Ausgabe).

Kein Gleichsetzen von Aufwand und Aufwendungen: Im allg. Sprachgebrauch wird der Begriff des Aufwands oftmals als Singularform zum Begriff der Aufwendungen benutzt. Dem ist für den strechtlichen Sprachgebrauch nicht zu folgen. Wie bereits erwähnt, bildet der Begriff der Aufwendungen vielmehr einen Oberbegriff, der ua. den Begriff des Aufwands erfaßt. Dies ergibt sich schon daraus, daß das EStG die Begriffe Aufwand und Aufwendungen unterschiedlich verwendet. Der Begriff Aufwand kommt nur im Zusammenhang mit dem Bilanzsteuerrecht vor (vgl. § 5 Abs. 5), was wohl dadurch begründet ist, daß der Begriff dem betrieblichen Rechnungswesen entstammt. Demgegenüber weist der Begriff der Aufwendungen einen solchen Bezug zum Bilanzsteuerrecht nicht auf, da er sich auch in den §§ 9 Abs. 1 Satz 1, 10 Abs. 1, 12 Nr. 1 Satz 2 und 33 Abs. 1 wiederfindet (glA OFFERHAUS, BB 1979 S. 617).

f) Rechtsfolge: Berücksichtigung von Ausgaben und Aufwand als Betriebsausgabe nur bei Veranlassung durch den Betrieb

756

Da nach der hier vertretenen Auffassung sowohl Ausgaben als auch Aufwand Aufwendungen iSd. Abs. 4 sind, sind sie als BA nur dann zu berücksichtigen, wenn sie durch den Betrieb veranlaßt sind (ausführlich dazu Anm. 790 ff.). Das bedeutet, daß sich das Veranlassungsprinzip des Abs. 4 sowohl auf die Ausgaben als auch auf den Aufwand, zB in Form von AfA, bezieht (glA SÖHN in K/S, § 4 Rn. E 28; im Ergebnis ebenso: KAUFMANN in FROTSCHER, § 4 Rn. 276 a; WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/H, §§ 4, 5 Rn. 1636; RUPPE, DStJG 3 [1980] S. 103, 119). Abgesehen davon mindert nur ein betrieblich veranlaßter Wertverzehr die objektive Leistungsfähigkeit, die Maßstab der Besteuerung ist (so SÖHN in KS, § 4 Rn. E 28; vgl. auch Anm. 703 zur Bedeutung des Abs. 4 im Rahmen der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit).

Einstweilen frei.

757–764

2. Behandlung von Rückflüssen und kompensierenden Leistungen

Schrifttum: WÜLLENKEMPER, Rückfluß von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, Diss. Bochum 1986/87, Köln 1987.

765 a) Überblick

Zu Rückflüssen kann es im Zusammenhang mit dem Begriff der Aufwendungen insbes. in zwei Fällen kommen, nämlich erstens, wenn der Stpfl. bezogene Einnahmen an den ehemals Leistenden zurückleistet und zweitens, wenn er früher geleistete Aufwendungen von dem Empfänger zurückerhält. Wie diese Fälle im einzelnen sowohl bei dem früheren als auch bei dem jetzigen Leistenden strechtlich zu beurteilen sind, ist umstritten. Einigkeit besteht jedoch darüber, daß die jeweiligen Leistungen einzeln zu betrachten sind und sich in dem VZ auswirken, in dem sie sich abspielen.

Vgl. BFH v. 13. 12. 63 VI 22/61 S, BStBl. III 1964 S. 184 betr. zurückgezahlte Zinsen; v. 30. 10. 64 VI 346/61 U, BStBl. III 1965 S. 67 betr. erstattete GrundSt.; v. 30. 5. 67 VI R 172/66, BStBl. III S. 570, 571 betr. erstattete Fahrtkosten; v. 2. 4. 74 VIII R 76/69, BStBl. II S. 540 betr. Rückzahlung des Kaufpreises bei Spekulationsgeschäften; v. 30. 1. 75 IV R 190/71, BStBl. II S. 776, 777 betr. Rückzahlung von Einnahmen; v. 29. 6. 82 VIII R 6/79, BStBl. II S. 755 betr. Rückzahlung von Vorsteuer; v. 11. 10. 83 VIII R 61/81, BStBl. II 1984 S. 267, 268 betr. Pachtvorauszahlungen bei aufschiebend bedingtem Rückerstattungsanspruch; vgl. zu Ausnahmefällen § 9 Anm. 77.

Gleiches gilt für die kompensierenden Leistungen, die dann vorliegen, wenn die Aufwendungen des Stpfl. durch Zuschüsse, Ersatz- oder Erstattungsleistungen aufgefangen werden. Auch diese kompensierenden Leistungen sind unabhängig von den jeweiligen Aufwendungen zu betrachten und wirken sich im VZ der jeweiligen kompensierenden Leistung aus.

766 b) Rückfluß früherer Einnahmen

Führt der Stpfl. aufgrund einer rechtlichen oder tatsächlichen Verpflichtung BE an den ursprünglich Leistenden zurück, indem er zB Zahlungen zurückzahlt, so ist str., wie dies strechtlich zu behandeln ist.

Behandlung als negative Einnahmen oder Betriebsausgaben: Die Rspr. geht davon aus, daß im VZ des Rückflusses bei dem Stpfl. negative Einnahmen vorliegen.

Vgl. FG München v. 23. 5. 96, EFG 1997 S. 59, rkr., sowie zur vergleichbaren Problematik bei den Überschufteinkünften: BFH v. 13. 12. 63 VI 22/61 S, BStBl. III 1964 S. 184 betr. Rückzahlung von Zinsen; v. 2. 4. 74 VIII R 76/69, BStBl. II S. 540, 541 betr. Kaufpreizrückzahlung; v. 13. 11. 85 I R 275/82, BStBl. II 1986 S. 193, 194; v. 30. 7. 97 I R 11/96, BFH/NV 1998 S. 308, 309, jeweils betr. zurückgezahlter Gewinnanteile; ablehnend betr. freiwilliger Rückzahlung von Dividenden und Ausschüttungen: BFH v. 19. 1. 77 I R 188/74, BStBl. II S. 847; v. 6. 3. 79 VIII R 26/78, BStBl. II S. 510; s. aber auch BFH v. 25. 5. 99 VIII R 59/97, FR S. 947 mit Anm. KEMPERMANN, wonach es der Senat offenläßt, ob am Institut der negativen Einnahmen festzuhalten ist.

Demgegenüber nimmt die überwiegende Ansicht im Schrifttum in diesen Fällen eine BA an (vgl. SÖHN in KS, § 4 Rn. E 348; SCHMIDT/HEINICKE XVIII. § 4 Rn. 475).

Stellungnahme: UE spricht mehr dafür, den Rückfluß als BA zu behandeln. Denn der Rückfluß erfüllt als Abfluß von Gütern in Geld oder Geldeswert die Merkmale des Begriffs der Aufwendungen iSd. Abs. 4 (s. dazu Anm. 753 ff.). Folglich bedarf es keiner Konstruktion des Begriffs der negativen Einnahmen, den das EStG nicht kennt (glA WÜLLENKEMPER aaO S. 31 f.). Letztendlich kann

der Meinungsstreit für den Bereich der Gewinneinkünfte jedoch dahinstehen, weil er hier nur von theoretischer Bedeutung ist. Zwischen Rspr. und Lit. besteht zutreffend Einigkeit darüber, daß durch den Rückfluß der Charakter der BE im VZ des Zuflusses nicht berührt wird.

Vgl. die Nachweise in Anm. 765 und grds. auch SÖHN in KS, § 4 Rn. E 348, der hiervon bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 in Anlehnung an die Grundsätze der Behandlung von Darlehen aber dann eine Ausnahme machen will, wenn mit dem Zufluß eine rechtlich zwingende und ohne weiteres durchsetzbare Verpflichtung zur Rückzahlung entsteht; vgl. dazu sowie zur Behandlung von Darlehen, durchlaufenden Posten und fiktiven Einnahmen § 8 Anm. 38 sowie § 11 Anm. 28 f.

Das bedeutet, daß die im Jahr 01 erzielten Einnahmen auch dann im Jahr 01 als solche behandelt werden, wenn der Stpfl. sie im Jahr 02 zurückzahlt. Ob dieser Rückfluß im Jahr 02 als negative Einnahme oder als BA behandelt wird, ist für die Gewinnermittlung im Ergebnis ohne Bedeutung, weil beide Positionen gewinnmindernd zu berücksichtigen sind. Auswirkungen hat der Streit lediglich beim Rückfluß von Einnahmen im Rahmen von Überschusseinkünften (insbes. nach § 19). Denn dort ist es aufgrund des bestehenden WKPauschbetrags (§ 9 a Satz 1 Nr. 1) durchaus von Bedeutung, ob der Rückfluß negative Einnahmen darstellt, die unabhängig von dem WKPauschbetrag abgezogen werden können, oder WK, bei denen der Pauschbetrag zu berücksichtigen ist (vgl. dazu ausführlich § 9 Anm. 80 ff.).

c) Rückfluß früherer Aufwendungen

767

Schrifttum: SOMMER, Die steuerliche Behandlung von rückforderbaren Zahlungen im Bauherrenmodell, DStR 1986 S. 14.

Fließen betrieblich veranlaßte Aufwendungen (BA) an den Stpfl. zurück, so ist der Rückfluß dann als BE zu behandeln, wenn er ebenfalls durch den Betrieb veranlaßt ist (vgl. § 8 Abs. 1).

Zeitpunkt des Rückflusses unerheblich: Dabei ist es unerheblich, ob der Rückfluß im Jahr des Abflusses erfolgt oder in einem späteren VZ. Denn der Begriff der BA stellt lediglich auf den betrieblich veranlaßten Wertabgang ab und nicht darauf, ob der Stpfl. die Aufwendungen evt. später zurückerhält und dadurch bei dem Stpfl. letztendlich keine Vermögensminderung eintritt (vgl. dazu Anm. 753 ff.). Demzufolge ist der betrieblich veranlaßte Rückfluß der Aufwendungen als *actus contrarius* eine BE (glA SOMMER, DStR 1986 S. 14, 17; aA TRZASKALIK, StuW 1985 S. 222, 226, der bereits die BA verneint, wenn die Aufwendungen im selben Jahr zurückfließen; so wohl auch v. BORNHAUPT, DStJG 3 [1980] S. 149, 157). Fällt die BE in denselben VZ wie die (vorherige) BA, so ist der Vorgang insgesamt gesehen allerdings nicht erfolgswirksam, weil sich BE und BA betragsmäßig ausgleichen.

Zum Zeitpunkt des Abflusses der Aufwendungen bereits bestehender Anspruch auf Rückgewähr unerheblich: Unerheblich ist uE auch, ob zum Zeitpunkt der Ausgabe bereits feststeht, daß der Stpfl. die Aufwendungen zurückerhalten wird. Auch dies steht der Annahme einer BA nicht entgegen, weil es weder eine Voraussetzung des Begriffs der Aufwendungen ist, daß der Wertabgang dauerhaft erfolgt noch daß bei dem Stpfl. eine Vermögensminderung eintritt (vgl. Anm. 753 ff. und auch § 8 Anm. 38; aA SÖHN in K/S, § 4 Rn. E 334, uE widersprüchlich zu Rn. E 332). Fließen die Aufwendungen zurück, so ist dieser Rückfluß konsequenterweise als BE zu erfassen (glA BFH v. 6. 5. 76 IV R 79/73, BStBl. II S. 560, 561; v. 11. 10. 83 VIII R 61/81, BStBl. II 1984 S. 267, 268).

Rückfluß nichtabziehbarer Aufwendungen: Der Stpfl. darf bestimmte Aufwendungen nicht gewinnmindernd geltend machen, so zB die in Abs. 5 aufgezählten Aufwendungen oder diejenigen Aufwendungen, für die der Stpfl. trotz der Aufforderung nach § 160 AO die Empfänger nicht benennt (s. dazu Anm. 737). Fließen diese nichtabziehbaren Aufwendungen an den Stpfl. zurück, so liegen uE – entgegen der bislang (Lfg. 93, Anm. 46 p-q [2]) hierzu vertretenen Auffassung – generell keine BE vor. Dies folgt daraus, daß der Rückfluß als actus contrarius zu der nichtabziehbaren Aufwendung anzusehen ist. Berücksichtigt das Gesetz diese bei der Gewinnermittlung nicht, so kann auch der Rückfluß nicht als Einnahme behandelt werden, und zwar unabhängig davon, warum die Aufwendungen nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden durften (glA WÜLLENKEMPER, Rückfluß von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987 S. 44 ff. mit einer umfassenden Aufbereitung des Problems; aA für nichtabziehbare Aufwendungen iSd. § 160 AO: BFH v. 28. 5. 68 IV R 65/67, BStBl. II S. 581; vgl. auch § 9 Anm. 87).

Rückfluß freiwillig nicht als Betriebsausgaben angesetzter Aufwendungen: Setzt der Stpfl. freiwillig Aufwendungen nicht als BA an, weil er zB zum Leistungszeitpunkt bereits weiß, daß die Aufwendungen zurückfließen, so ändert dies grds. nichts daran, daß der Rückfluß als BE zu erfassen ist. Ist die Veranlassung, in der die BA hätte berücksichtigt werden müssen, nicht mehr änderbar, ist ggf. eine Billigkeitsmaßnahme in Betracht zu ziehen.

Rückfluß zu Unrecht nicht berücksichtigter Aufwendungen: Berücksichtigt die FinBeh. Aufwendungen zu Unrecht nicht als BA, so ist der Rückfluß dieser Aufwendungen nicht als BE zu erfassen. Dies folgt zum einen daraus, daß der Rückfluß actus contrarius zu den (nicht berücksichtigten) Aufwendungen ist, und zum anderen aus dem Grundsatz von Treu und Glauben.

768 d) Zuschüsse, Ersatz- oder Erstattungsleistungen Dritter

Tätigt der Stpfl. Aufwendungen und erhält er in bezug auf diese Aufwendungen von dritter Seite einen Zuschuß oder eine Ersatz- oder Erstattungsleistung, so ist fraglich, wie sich diese Leistung stlich auswirkt.

Getrennte Beurteilung von Aufwendungen und kompensierenden Leistungen: In jedem Fall sind die Aufwendungen und die kompensierenden Leistungen getrennt voneinander zu beurteilen. Das bedeutet, daß die Aufwendungen bei betrieblicher Veranlassung im Jahr des Abflusses als BA zu berücksichtigen sind und die Zuschüsse, Ersatz- oder Erstattungsleistungen im Jahr des Zuflusses als BE (glA WÜLLENKEMPER, Rückfluß von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987 S. 98 f.). Soweit die Aufwendungen und die kompensierenden Leistungen in denselben VZ fallen, sind die Vorgänge letztendlich gewinnneutral.

Kein Betriebsausgabenabzug bei steuerfreien Zuschüssen und Leistungen: Ist der Zuschuß oder die Ersatz- oder Erstattungsleistung stfrei, so kommt hinsichtlich der getätigten Aufwendungen kein BA-Abzug in Betracht (vgl. FG Bremen v. 18. 1. 74, EFG S. 142, rkr., betr. Kostenerstattung nach dem AFG; § 9 Anm. 90). Dies folgt zum einen schon aus der Regelung des § 3 c, wonach Ausgaben, die mit stfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als BA abgezogen werden dürfen. Zum anderen soll der Stpfl. auch nicht doppelt begünstigt werden, nämlich einerseits durch die stfreie kompensierende Leistung und andererseits dadurch, daß er trotz dieser kompensierenden Leistungen die Aufwendungen als BA geltend machen kann.

Erhält der Stpfl. den Zuschuß oder die Ersatz- oder Erstattungsleistung erst in einem späteren VZ, so ist zu prüfen, ob die Veranlagung des VZ, in dem die Aufwendungen als BA berücksichtigt worden waren, noch änderbar ist. Ist dies nicht der Fall, so darf die Neutralisierung dieser BA in einem späteren VZ, insbes. im VZ des Zuflusses der kompensierenden Leistung, nicht mehr nachgeholt werden. Denn ansonsten könnten die Grundsätze des Bestandsschutzes auf diesem Wege umgangen werden.

Kompensierende Leistung zu nichtabziehbaren Betriebsausgaben als Betriebseinnahmen: Zuschüsse, Ersatz- oder Erstattungsleistung zu nichtabziehbaren BA sind als BE zu berücksichtigen. Insoweit unterscheidet sich der Rückfluß nichtabziehbarer BA (s. dazu Anm. 767) von den nichtabziehbaren BA kompensierenden Leistungen. Dies folgt aus den unterschiedlichen auslösenden Momenten von Rückfluß und kompensierender Leistung. Fließen die im Zusammenhang mit nichtabziehbaren BA getätigten Aufwendungen an den Stpfl. zurück, so erweist sich das Abzugsverbot im nachhinein als unbegründet. Der Rückfluß ist als *actus contrarius* nicht als BE zu erfassen. Erhält der Stpfl. hingegen einen Zuschuß oder eine Ersatz- oder Erstattungsleistung zu den nichtabziehbaren BA, so wirkt das Abzugsverbot fort. Der Sinn des Abzugsverbots würde indes negiert, wenn der von dritter Seite gezahlte Zuschuß oder die Ersatz- oder Erstattungsleistung nicht als BE erfaßt würde. Der Stpfl. stünde damit nicht anders als im Falle der stpfl. Erstattung einer abziehbaren BA. Gerade dies sollen die Abzugsverbote aber verhindern (wie hier auch WÜLENKEMPER aaO, 102 f.).

Verzicht auf Zuschüsse, Ersatz- oder Erstattungsleistungen: Verzichtet der Stpfl. auf die Geltendmachung von Zuschüssen, Ersatz- oder Erstattungsleistungen, so hat dies auf die Geltendmachung der zugrundeliegenden Aufwendungen als BA keinen Einfluß. Maßgeblich ist allein die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen. Der Stpfl. ist nicht verpflichtet, die Höhe der Aufwendungen möglichst gering zu halten (vgl. § 9 Anm. 92 mwN; vgl. auch v. BORNHAUPT, DStJ G 3 [1980], 149, 159 mit dem Hinweis darauf, daß im Falle des privat veranlaßten Verzichts auf die Durchsetzung betrieblicher Erstattungs- oder Ersatzansprüche eine gewinnerhöhende Entnahme vorliegt; vgl. dazu auch BFH v. 16. 1. 1975 IV R 180/71, BStBl. II, 526).

e) Behandlung der Restschuldbefreiung nach der InsO

769

Bislang noch weitgehend ungeklärt ist die Frage, wie die Restschuldbefreiung nach §§ 286 ff. InsO strechtlich zu beurteilen ist. Nach diesen Vorschriften kann eine natürliche Person unter den dortigen engen Voraussetzungen von ihren bestehenden Schulden befreit werden.

Davon können auch solche Schulden betroffen sein, die der Stpfl. im Falle der Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1, bei der es nicht auf einen Mittelabfluß ankommt (s. Anm. 712 und 846), als Verbindlichkeiten angesetzt und die folglich in der Vergangenheit seinen Gewinn bereits gemindert hatten. Wird der Stpfl. insoweit von seinen Schulden befreit, so erhöht dies uE im Zeitpunkt der Restschuldbefreiung (s. § 300 InsO) das BV, wie bei einem nach § 3 Nr. 66 aF stfreien Sanierungsgewinn (s. § 3 Nr. 66 Anm. 70 ff.). Es gelten dieselben Grundsätze wie beim Rückfluß früherer Aufwendungen (s. dazu Anm. 767; iE glA KROSCHEL/WELLISCH, DStR 1998, 1661).

Einstweilen frei.

770–774

3. Weitere Abgrenzungsfragen

775 a) Privat veranlaßte Aufwendungen

Der Begriff der Aufwendungen ist sehr weit gefaßt (s. Anm. 753) und erfaßt daher jegliche Art von Aufwendungen, also auch diejenigen, die privat veranlaßt sind. Die privat veranlaßten Aufwendungen, die den Gewinn nicht mindern dürfen, werden nicht bereits durch den Begriff der Aufwendungen ausgegrenzt, sondern erst durch das weitere Tatbestandsmerkmal „durch den Betrieb veranlaßt“. Das bedeutet, daß im Falle des begehrten BA-Abzugs in zwei Stufen zu prüfen ist, nämlich erstens, ob Aufwendungen vorliegen und zweitens, ob diese Aufwendungen betrieblich veranlaßt sind.

776 b) Fiktive Aufwendungen und pauschale Betriebsausgaben

Der Stpfl. kann nur solche Aufwendungen als BA abziehen, die tatsächlich erbracht worden sind.

Grundsätzlich kein Abzug fiktiver Aufwendungen: Ein Abzug sog. fiktiver Aufwendungen, zB für kalkulatorisch zu berücksichtigende Eigenleistungen, die Inanspruchnahme der unentgeltlichen Hilfe eines Dritten, die Ersparnis von Ausgaben oder den Verzicht auf Einnahmen kommt nicht in Betracht, weil es insoweit an einem Abfluß beim Stpfl. fehlt.

Vgl. Anm. 754 und zur vergleichbaren Problematik bei den WK: BFH v. 21. 10. 1980 VIII R 190/78, BStBl. II 1981, 160 betr. Abzinsung von Kaufpreislagen; v. 3. 12. 1982 VI R 228/80, BStBl. II 1983, 467, 470 betr. ersparte Mietaufwendungen; v. 1. 10. 1985 IX R 58/81, BStBl. II 1986, 142 betr. eigene Arbeitsleistung für die Hausverwaltung; und bereits RFH v. 7. 7. 1927, RStBl., 198 betr. die Aufzehrung der Arbeitskraft.

Ausnahme bei Pauschalierung von Betriebsausgaben: Fiktive BA sind ausnahmsweise dann anzusetzen, wenn eine Pauschalierung von Aufwendungen vorgenommen wird. Das EStG sieht zwar für die Ermittlung der BA keine Pauschalierungsregelung vor, wie sie etwa § 9a für die Ermittlung der WK enthält. Die geplante Einführung eines BA-Pauschbetrags in § 4 Abs. 4a idF des RegE zum JStG 1996 (vgl. BTDrucks. 13/901; BRDrucks. 171/95) scheiterte am Widerstand der Bundesländer. Gleichwohl läßt die FinVerw. für einzelne Berufsgruppen und bestimmte Aufwendungsarten pauschale Abzüge zu. Dies gilt zB bei hauptberuflicher selbständiger schriftstellerischer oder journalistischer Tätigkeit (30 vH der BE aus dieser Tätigkeit, höchstens jedoch 4800 DM jährlich) sowie bei wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Nebentätigkeit, einschließlich Vortrags- oder nebenberuflicher Lehr- und Prüfungstätigkeit, soweit es sich nicht um eine solche iSd. § 3 Nr. 26 handelt (25 vH der BE aus dieser Tätigkeit, höchstens jedoch einmalig 1200 DM jährlich; s. insgesamt BMF v. 21. 1. 1994, BStBl. I, 112). Hinsichtlich der Aufwendungen für Geschäftsreisen und wegen doppelter Haushaltsführung verweist R 23 Abs. 2 und Abs. 3 EStR 1999 auf LStR 37–40a und 43 und die darin enthaltenen Pauschbeträge.

Vgl. insgesamt auch die Ermächtigung zum Erlaß einer RechtsVO über die Höhe von besonderen BA-Pauschbeträgen für bestimmte Gruppen von Betrieben in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c.

Ausnahme bei Bildung einer Rücklage nach § 6c Abs. 1 Satz 2 und § 7g Abs. 6: § 6c ermöglicht es Stpfl., die ihren Gewinn nach Abs. 3 oder – bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft – nach Durchschnittssätzen ermitteln, stille Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter zu übertragen. Dazu verweist die Vorschrift im wesentlichen auf die für bilanzierende Stpfl. geltende Norm des § 6b. Sofern die Übertragung der stillen Reserven nach § 6b Abs. 3

durch die Bildung einer Rücklage zulässig ist, ist diese Rücklage bei den vom Regelungsbereich des § 6 c erfaßten Stpfl., die mangels Bilanz keine Rücklage bilden können, als BA zu behandeln (§ 6 c Abs. 1 Satz 2). Eine ähnliche Regelung enthält § 7 g Abs. 6. Danach wird bei Stpfl., die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermitteln, die im Rahmen der sog. Ansparabschreibung iSd. § 7 g Abs. 3 zu bildende Rücklage als BA behandelt. In beiden Fällen läßt das Gesetz den Abzug von BA zu, obwohl tatsächlich keine Aufwendungen entstanden sind. Es handelt sich um einen gesetzlich zugelassenen Fall fiktiver BA.

Ausnahme hinsichtlich der Behandlung von Einlagen bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3: Eine weitere Ausnahme für die Berücksichtigung fiktiver BA besteht hinsichtlich der Behandlung von Einlagen bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3. Mangels einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung werden Einlagen dort als (fiktive) BA behandelt (ausführlich Anm. 584).

Ausnahme bei körperschaftsteuerfreien Gewinnausschüttungen ausländischer Gesellschaften nach § 8 b Abs. 7 KStG: Nach § 8 b Abs. 7 KStG (idF des StBereinG 1999 v. 22. 12. 1999 (BGBl. I, 2601; BStBl. I 2000, 13) gelten für die Anwendung des § 3 c EStG 5 vH der nach einem DBA oder nach § 8 b Abs. 4 und 5 von der KSt. befreiten Gewinnausschüttungen einer ausländischen Gesellschaft als BA, die mit den Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Mit dieser pauschalierenden Regelung entfällt die Prüfung, ob Aufwendungen auf eine Schachtelbeteiligung an einer ausländischen Gesellschaft mit Gewinnanteilen aus dieser Gesellschaft in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen und damit nach § 3 c EStG nicht als BA oder WK abgezogen werden dürfen. Dies wird für 5 vH der Gewinnausschüttungen fingiert. Damit wird gleichzeitig fingiert, daß überhaupt BA in dieser Höhe vorliegen, die dann wegen des ebenfalls fingierten unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs mit den stfreien Einnahmen nicht abzugsfähig sind (ausführlich zur Regelung des § 8 b Abs. 7: § 8 b Anm. R 17 ff.).

Einstweilen frei.

777–779

4. Bewertung der Aufwendungen

780

Um die betrieblich veranlaßten Aufwendungen als BA bei der Gewinnermittlung ansetzen zu können, sind diese zu bewerten.

Abflüsse in Geld in inländischer Währung (Bargeld, Schecks usw.) sind mit dem Nominalbetrag anzusetzen. Ausländische Währungen sind in DM umzurechnen, und zwar grds. zu dem zum Abflußzeitpunkt geltenden Tageskurs, wobei uE keine Bedenken dagegen bestehen, aus Vereinfachungsgründen einen durchschnittlichen Monatskurs zu wählen.

Abflüsse in Geldeswert sind in Anlehnung an § 8 Abs. 2 Satz 1 (s. auch Anm. 754) mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen, und zwar bezogen auf den Stichtag des Abflusses (s. dazu ausführlich § 8 Anm. 60 ff.). Dieser Bewertungsgrundsatz des § 8 Abs. 2 Abs. 1 stimmt (weitgehend) mit den für den Teilwert iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 und den gemeinen Wert iSd. § 9 Abs. 2 BewG geltenden Bewertungsgrundsätzen überein. Etwaige gleichwohl verbleibende Bewertungsunterschiede zwischen den Begriffen bewegen sich regelmäßig in einem Bereich, der einer jeden Schätzung als Unschärfe anhaftet (BLÜMICH/GLENK, § 8 Rn. 81).

Aufwand: Der Begriff der Aufwendungen erfaßt nach der hier vertretenen Auffassung auch den betrieblichen Aufwand (vgl. Anm. 755). Sofern der Aufwand den Abfluß von Gütern betrifft, ist nach den vorstehend beschriebenen Grund-

sätzen zu bewerten. Sofern der Aufwand darüber hinaus auch den betrieblichen Wertverzehr umfaßt, ist dieser zu ermitteln. Es gelten die Bewertungsgrundsätze, die für die AfA und die Teilwertabschreibung anzuwenden sind (ausführlich § 7 Anm. 130 ff.; § 6 Anm. 554 ff., 604 ff.).

781–784 Einstweilen frei.

785

III. Der Begriff des Betriebs

Die Aufwendungen müssen durch den Betrieb veranlaßt sein. Was unter dem Begriff des Betriebs zu verstehen ist, definiert Abs. 4 nicht. Zum Begriff des Betriebs allgemein s. Vor §§ 4–7 Anm. 84 ff.

Betrieb als betriebliche Erwerbstätigkeit: Da es bei Abs. 4 um die Abziehbarkeit von Aufwendungen bei der Gewinnermittlung geht, ist der Begriff des Betriebs als betriebliche Erwerbstätigkeit iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 1 zu verstehen (s. Vor §§ 4–7 Anm. 86; glA SÖHN in K/S, § 4 Rn. E 56). Denn nur dann, wenn die Aufwendungen durch eine solche (stbare) betriebliche Erwerbstätigkeit veranlaßt sind, können sie den zu ermittelnden Gewinn mindern. Eine derartige betriebliche Erwerbstätigkeit liegt in Anlehnung an die Definition des § 15 Abs. 2 Satz 1 stets dann vor, wenn der Stpfl. eine selbständige nachhaltige Betätigung mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternimmt und sich diese Betätigung als Beteiligung am allg. wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Die Definition des § 15 Abs. 2 Satz 1 betrifft zwar den Gewerbebetrieb und damit nur eine von mehreren Erscheinungsformen eines Betriebs, aus dem ein Stpfl. Gewinneinkünfte erzielen kann. Auch ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb iSd. § 13 oder ein Betrieb, aus dem dem Stpfl. Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd. § 18 zufließen, setzt indes die o.g. Tatbestandsmerkmale voraus (vgl. § 13 Anm. 12 ff. sowie § 18 Anm. 16 und Anm. 60). Folglich kann zur Definition des den Gewinneinkünften zugrundeliegenden Betriebs stets auf diese Merkmale zurückgegriffen werden (glA WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/H, §§ 4, 5 Rn. 1632; wohl auch SÖHN in K/S, § 4 Rn. E 56).

Durch den jeweiligen Betrieb des Stpfl. müssen die Aufwendungen veranlaßt sein. Führt der Stpfl. mehrere Betriebe ein und derselben Einkunftsart, so ist die konkrete Veranlassung festzustellen und ggf. eine Aufteilung von BA vorzunehmen (s. etwa BFH v. 14. 4. 1988 IV R 40/86, BStBl. II, 774; s. auch Vor §§ 4–7 Anm. 90 mwN). Dies gilt etwa auch für die Zuordnung von Aufwendungen im Rahmen einer Betriebsstättengewinnermittlung (s. etwa BFH v. 20. 7. 1988 I R 49/84, BStBl. II 1989, 140; v. 18. 9. 1996 I R 69/95, BFH/NV 1997, 408).

Zum Betriebsbegriff in Beziehung zur Gewinnermittlung s. Vor §§ 4–7 Anm. 84 ff. und zum Abzug bei Betrieben unterschiedlicher Einkunftsarten s. Anm. 739.

Kein Zusammenhang mit Einnahmen: Definiert man den Begriff des Betriebs als betriebliche Erwerbstätigkeit iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 1, so ist dies nicht mit erzielten oder erzielbaren Einnahmen gleichzusetzen. Das bedeutet, daß die Aufwendungen nicht durch stbare Einnahmen iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 1 veranlaßt sein oder mit diesen in irgendeinem Zusammenhang stehen müssen.

AA TIPKE, StuW 1985, 279, 283: Aufwendungen müssen der Erzielung von Einnahmen dienen, sowie BIERGANS, FR 1984, 297: Aufwendungen müssen in einem sachlichen Zusammenhang mit der Erzielung von Einnahmen stehen.

Nach dem klaren Wortlaut des Abs. 4 kommt es nur auf die Veranlassung durch den Betrieb und damit durch die stbare, betriebliche Erwerbstätigkeit an (wie hier: SÖHN in K/S, § 4 Rn. E 56; LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 536). Allerdings sollte uE de lege ferenda erwogen werden, den Abzug von Aufwendungen auf

sog. Erwerbsaufwendungen zu beschränken, also auf solche Aufwendungen, die mit stbaren Einnahmen in einem direkten Zusammenhang stehen. Auf diesem Wege ließen sich Aufwendungen einfacher dem betrieblichen oder dem privaten Bereich zuordnen, als dies bislang der Fall ist (vgl. dazu KIRCHHOF, 57. DJT, Gutachten F, S. F 39 ff.; s. zu Reformvorschlägen auch Anm. 701 aE).

Einstweilen frei.

786–789

IV. Der Begriff der Veranlassung

Schrifttum: KRÖGER, Zum Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht, *StuW* 1978 S. 289; WASSERMEYER, Das Erfordernis objektiver und subjektiver Tatbestandsmerkmale in der ertragsteuerlichen Rechtsprechung des BFH, *StuW* 1982 S. 352; HOFSTETTER, Zur Frage der Anwendbarkeit der juristischen Kausalitätstheorien auf § 4 Abs. 4 EStG, *DStZ* 1991 S. 658; vgl. auch die Angaben des Schrifttums vor Anm. 700.

1. Abgrenzung der Veranlassung von der Verursachung

a) Die kausale Veranlassungstheorie

790

Abs. 4 verlangt, daß die Aufwendungen durch den Betrieb veranlaßt sind. Was das Gesetz mit dem Wort „veranlaßt“ meint, ist umstritten. Nach der kausalen Veranlassungstheorie ist der Begriff der Veranlassung mit demjenigen der Verursachung gleichzusetzen. Zwar spreche Abs. 4 ausdrücklich von der betrieblichen Veranlassung und nicht von der betrieblichen Verursachung. Gleichwohl fehle aber jeglicher Anhaltspunkt dafür, daß der Gesetzgeber bewußt zwischen „veranlassen“ und „verursachen“ habe differenzieren wollen, zumal die Formulierung des Abs. 4 wohl auf eine Entscheidung des RFH v. 9. 2. 27 (RFHE 20 S. 208, 210) zurückgehe, der die Begriffe zuvor synonym verwandt habe. Eine Unterscheidung zwischen Veranlassung und Verursachung lasse sich auch schon aus dem Zweck des Abs. 4 nicht begründen. Abs. 4 regele einen Kausalzusammenhang. Der Veranlassungszusammenhang sei ein Verursachungszusammenhang, der inhaltlich durch den Zweck der Vorschrift, nämlich die Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips, bestimmt werde. Die Veranlassungstheorie sei eine besondere estrechtliche Kausalitätstheorie, die lediglich einen anderen Namen trage. Folglich komme es bei der Frage nach der Veranlassung der Aufwendungen durch den Betrieb maßgeblich darauf an, welche Ursache im logisch-naturwissenschaftlichen Sinn zugleich Ursache im Rechtssinn sei, die damit zugleich die Veranlassung indiziere. Dies vollziehe sich in drei Stufen. Zunächst seien aus der Gesamtheit der Ursachen die rechtserheblichen Ursachen auszuwählen. Alsdann müßten diese je nach der betrieblichen oder der privaten Ursache der Erwerbs- oder der Privatsphäre zugeordnet werden. Danach sei festzustellen, ob betriebliche, private oder betriebliche und private Ursachen für die Aufwendungen maßgeblich, dh. auslösend gewesen seien. Solange die Aufwendungen nicht durch den Stpfl. privat mitveranlaßt worden seien, beurteile sich dies nach der sog. Äquivalenz- oder Bedingungstheorie. Danach seien Aufwendungen dann durch den Betrieb veranlaßt, wenn diese ohne den Betrieb nicht angefallen wären (*conditio sine qua non*). Seien die Aufwendungen hingegen sowohl privat als auch betrieblich verursacht, müsse auf eine besondere Kausalitätstheorie zurückgegriffen werden, die die betriebliche Veranlassung je nach dem Gewicht der privaten (Mit-)Veranlassung beurteile.

Stellvertretend SÖHN in K/S, § 4 Rn. E 65 ff.; DERS. in DStJG 3 [1980] S. 13, 19 ff., 73; vgl. auch die ausführliche Darstellung dieser Theorie bei WANNER, StuW 1987 S. 302, 314 ff.

791 b) Die finale Veranlassungstheorie

Die finale Veranlassungstheorie geht vom Wortlaut des Abs. 4 aus, der von „veranlaßt“ und nicht von „verursacht“ spricht. Die Begriffe „veranlassen“ und „verursachen“ seien nicht inhaltsgleich. Der Begriff der Veranlassung sei weiter als der Begriff der Verursachung. Während es bei der Veranlassung (nur) auf das auslösende Moment, also den äußeren Anstoß für die Aufwendung ankomme, sei für die Verursachung der Aufwendungen der Grund maßgeblich, warum diese anfielen. Darüber hinaus setzte der Begriff der Veranlassung zwingend ein subjektives Moment voraus, weil nur der Mensch etwas veranlassen könne. Daraus ergebe sich eine Zweckbestimmung, eine Finalität für die Aufwendungen dergestalt, daß die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen aus der Sicht des Stpfl. bestehen müsse. Für den Begriff der Verursachung komme es hingegen auf eine solche subjektive Zweckbestimmung nicht an.

SCHMIDT/HEINICKE XVIII. § 4 Rn. 28; v. BORNHAUPT in DStJG 3 (1980) S. 149, 180; KRÖGER, StuW 1978 S. 289, 291; OFFERHAUS, BB 1979 S. 617, 620; RAUPACH in DStJG 3 (1980) S. 401 f.; WASSERMEYER in DStJG 3 (1980) S. 402, 404 und 408 f.; DERS., StuW 1982 S. 352, 358 f.; vgl. auch HOFSTETTER, DStZ 1991 S. 658, 660 mit einer Überprüfung der juristischen Kausalitätstheorien und PRINZ, FR 1986 S. 397, 406 zum WK-Begriff; vgl. auch die ausführliche Darstellung dieser Theorie bei WANNER, StuW 1987 S. 302, 311 ff.

792 c) Die Auffassung der Rechtsprechung

Die Rspr. hat sich keiner der dargestellten Theorien ausdrücklich angeschlossen (s. zur Interpretation der Auffassung der Rspr. aber auch Anm. 793). Sie stellt darauf ab, ob die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind. Je nach der Fallgestaltung soll das subjektive Element entfallen können, so zB bei unfreiwilligen Aufwendungen und Zwangsaufwendungen.

StRspr., vgl. stellvertretend BFH v. 17. 6. 99 III R 37/98, BStBl. II S. 600; v. 26. 11. 97 X R 146/94, BFH/NV 1998 S. 961; v. 17. 12. 96 VIII B 71/96, BStBl. II 1997 S. 290, 292; v. 23. 1. 91 X R 37/86, BStBl. II S. 398; v. 4. 7. 90 GrS 2–3/88, BStBl. II S. 817, 823; v. 27. 11. 89 GrS 1/88, BStBl. II 1990 S. 160, 163; v. 21. 11. 83 GrS 2/82, BStBl. II 1984 S. 160, 163; FG München v. 23. 5. 96, EFG 1997 S. 59, 60, rkr.; vgl. daran anschließend auch BFH v. 8. 12. 97 GrS 1–2/95, BStBl. II 1998 S. 193, 197.

Der GrS des BFH hat dies in seinem Beschluß v. 4. 7. 90 (GrS 2–3/88, BStBl. II S. 817, 823) dahingehend konkretisiert, daß die Aufwendungen zu einer Einkunftsart in einem strechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen müssen. Ob ein solcher Zusammenhang bestehe, richte sich zum einen nach der – wertenden – Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen „auslösenden Moments“ und zum anderen nach der Zuweisung dieses maßgeblichen Bestimmungsgrundes zur estrechtlich relevanten Erwerbssphäre. Das bedeutet, daß Aufwendungen nach der Rspr. des BFH dann betrieblich veranlaßt sind, wenn das auslösende Moment aus der Sicht des Stpfl. im betrieblichen Bereich liegt (mit dieser Interpretation auch SCHMIDT/HEINICKE XVIII. § 4 Rn. 28). All dies betrifft aber eher den Veranlassungszusammenhang (s. dazu Anm. 805 ff.) als den Begriff der Veranlassung.

d) Stellungnahme

793

UE beurteilt sich die Frage der betrieblichen Veranlassung von Aufwendungen in Anlehnung an die finale Veranlassungstheorie und die Rspr. des BFH danach, ob die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv diesem zu dienen bestimmt sind (Vor §§ 4–7 Anm. 86; glA BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 252; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 16. Aufl. Köln 1998, § 9 Rn. 229; vgl. auch RUPPE in DStJG 3 [1980] S. 103, 126 ff., 128, der ebenfalls auf den wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb abstellt, eine subjektive Komponente des BA-Begriffs allerdings verneint). Dies entspricht der Interpretation des Begriffs der Veranlassung durch den BFH, der uE damit der finalen Veranlassungstheorie folgt, ohne sich ausdrücklich dazu zu bekennen.

Theorienstreit nur in wenigen Fällen praktisch bedeutsam: Der Streit darüber, ob die Veranlassung iSd. Abs. 4 mit dem Begriff der Verursachung gleichzusetzen ist oder nicht, wirkt sich praktisch nur in wenigen Fällen aus. Die dargestellten Auffassungen unterscheiden sich im wesentlichen nur in zwei Punkten, nämlich zum einen, ob die betriebliche Veranlassung ein subjektives Moment, also eine Zweckbestimmung der Aufwendungen voraussetzt (so die finale Veranlassungstheorie) und zum anderen, ob es in objektiver Hinsicht zwingend auf eine Verursachung iSd. bestehenden Kausalitätstheorien ankommt (so die kausale Veranlassungstheorie). In den meisten Fällen wird es auf diese Unterscheidungen nicht ankommen. Denn einerseits gibt es nur wenige Aufwendungen, bei denen die Vorstellung des Stpfl. fehlt, daß die Aufwendungen in einem Zusammenhang mit seinem Betrieb stehen und diesem zugute kommen. Andererseits wird man bei Aufwendungen, die einen Zusammenhang mit dem Betrieb aufweisen, regelmäßig auch eine Kausalität bejahen können, so daß sich die Begriffe der Verursachung und der Veranlassung in diesem Bereich decken (so im Ergebnis auch SÖHN in DStJG 3 [1980] S. 401).

Versagen der Kausalitätstheorie bei gemischten Aufwendungen: Gleichwohl ist nicht zu verkennen, daß es durchaus Fälle gibt, in denen die dargestellten Theorien – zumindest bei konsequenter Anwendung – nicht zu demselben Ergebnis führen. Deutlich wird dies bei den gemischten Aufwendungen (s. dazu ausführlich Anm. 832 ff.).

Beispiel: Ein Stpfl. schafft ein Mobilfunktelefon an, weil er dann auf dienstlichen und privaten Reisen sowohl mit seinen Geschäftspartnern als auch mit seiner Ehefrau telefonieren kann.

In dem Beispielsfall sind sowohl betriebliche als auch private Gründe für die Anschaffung des Mobilfunktelefons ausschlaggebend. Folgt man der kausalen Veranlassungstheorie, so sind die Aufwendungen für die Anschaffung des Mobilfunktelefons grds. keine BA, und zwar nicht einmal anteilig. Dies ergibt sich daraus, daß die kausale Veranlassungstheorie für die Bejahung von BA nach der *conditio-sine-qua-non*-Formel darauf abstellt, daß die fraglichen Aufwendungen ohne den Betrieb nicht angefallen wären. Das ist hinsichtlich der Anschaffung des Mobilfunktelefons aber nicht der Fall, weil es dem Stpfl. ua. darauf ankam, auch private Gespräche führen zu können. Um dieses mißliche Ergebnis zu vermeiden, greifen die Vertreter der kausalen Veranlassungstheorie in den Fällen der privaten und betrieblichen Verursachung auf eine besondere Kausalitätstheorie zurück, die die betriebliche Veranlassung je nach dem Gewicht der privaten (Mit-)Veranlassung beurteilt (s. Anm. 790). Diese Vorgehensweise überzeugt uE nicht. Sie ist inkonsequent und ergebnisorientiert (kritisch auch RUPPE in DStJG 3 [1980] S. 103, 130).

Wortlaut des Abs. 4 maßgebend: UE ist vom Wortlaut des Abs. 4 auszugehen, der von „veranlaßt“ und nicht von „verursacht“ spricht. Soweit die Vertreter der kausalen Veranlassungstheorie hiergegen einwenden, daß es keine Anzeichen dafür gebe, daß der Gesetzgeber bei der Schaffung der Norm bewußt zwischen diesen Begriffen unterschieden und sodann denjenigen der Veranlassung gewählt habe (so SÖHN in K/S, § 4 Rn. E 65 f.), überzeugt dies nicht. Abs. 4 verwendet den Begriff der Veranlassung. Dies ist maßgebend; dieser Begriff ist zu bestimmen. Er kann nicht über eine Auslegung durch den Begriff der Verursachung ersetzt werden, der enger als der Begriff der Veranlassung ist, wie dies der o. g. Beispielsfall anschaulich zeigt.

Unterschiedliche Bedeutung von Veranlassung und Verursachung: Der Begriff der Veranlassung ist weiter als der Begriff der Verursachung. Während es bei der Verursachung auf eine naturgesetzliche Notwendigkeit der betrieblichen Tätigkeit für die Aufwendungen ankommt, stellt die Veranlassung auf ein menschliches Verhalten ab. Dies entspricht dem allg. Sprachgebrauch, der eine Veranlassung stets mit einem menschlichen Handeln verbindet (vgl. ausführlich zum Begriff der Veranlassung WASSERMEYER, StuW 1982 S. 352, 358).

Beispiel (nach RAUPACH in DSjtG 3 [1980] S. 402): Der Fenstersturz von Prag war der Anlaß für den 30jährigen Krieg, nicht aber seine Ursache iS einer wesentlichen Bedingung.

Objektiver Zusammenhang mit dem Betrieb und subjektive Bestimmung maßgebend: Daß Aufwendungen dann betrieblich veranlaßt sind, wenn sie objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv diesem zu dienen bestimmt sind, ergibt sich uE schon aus dem Begriff der Veranlassung.

► *Subjektive Prägung des Veranlassungsbegriffs:* Der Begriff der Veranlassung deutet bereits darauf hin, daß die Aufwendungen nach der Einschätzung des Stpfl. dazu bestimmt sein müssen, dem Betrieb zu dienen. Denn wie bereits ausgeführt, stellt dieser Begriff auf ein menschliches Verhalten ab. Dieses Verhalten muß sich in den als BA zu qualifizierenden Aufwendungen manifestiert haben (s. im einzelnen zum subjektiven Veranlassungszusammenhang Anm. 807).

► *Daneben objektiver Zusammenhang mit dem Betrieb erforderlich:* Neben der subjektiven Einschätzung des Stpfl. kommt es darauf an, daß die Aufwendungen auch objektiv mit seinem Betrieb zusammenhängen. Sie müssen, wie dies der GrS des BFH in seinem Beschluß v. 4. 7. 90 (GrS 2–3/88, BStBl. II S. 817, 823) ausgeführt hat, mit einer Einkunftsart in einem strechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (s. zur Rspr. des BFH Anm. 792). Der Betrieb muß auslösendes Moment für die Aufwendungen sein. Das ist weniger, als man nach der kausalen Veranlassungstheorie für eine Verursachung der Aufwendungen durch den Betrieb verlangen würde. Denn es kommt gerade nicht darauf an, daß die betriebliche Tätigkeit entsprechend der naturgesetzlichen Notwendigkeit nicht hinweggedacht werden kann, ohne daß der Erfolg entfielen (conditio sine qua non), sondern darauf, daß die betriebliche Tätigkeit (ua.) ausschlaggebend war für die Aufwendungen. Deutlich wird dies wiederum am Beispiel der gemischten Aufwendungen. Während der Stpfl. in dem o. g. Beispielsfall die Aufwendungen für die Anschaffung des Mobilfunktelefons bei einer konsequenten Anwendung der kausalen Veranlassungstheorie nicht als BA abziehen darf (s. o.), ist ihm dies zumindest anteilig nach der hier vertretenen Auffassung möglich, weil die betriebliche Nutzung des Geräts sowohl objektiv als auch aus der Sicht des Stpfl. zumindest ua. auslösendes Moment für die Anschaffung war und aufgrund der Nutzung des Geräts ein Anteil der Aufwendungen bestimmt werden kann, der ausschließlich auf die betriebliche Veranlassung zurückzuführen ist (s. im

einzelnen zum objektiven Veranlassungszusammenhang Anm. 807 sowie Anm. 833 zu aufteilbaren gemischten Aufwendungen).

Einstweilen frei.

794–796

2. Abgrenzung der Veranlassung vom Zweck

797

Der Begriff der Veranlassung ist auch vom Begriff des Zwecks zu unterscheiden.

Zweck rein subjektiv geprägt: Während es bei der Veranlassung nach der hier vertretenen Ansicht darauf ankommt, daß die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv diesem zu dienen bestimmt sind (s. Anm. 793) stellt der Zweck einer Ausgabe ausschließlich auf die subjektive Zielrichtung des Stpfl. ab. Mithin fehlt dem Begriff des Zwecks ein objektives Merkmal, auf das es bei der Veranlassung aber ankommt.

Fehlender objektiver Zusammenhang mit dem Betrieb: Die Unterscheidung zwischen Veranlassung und Zweck verwischt sich dann, wenn zwar einerseits der (subjektive) Wille des Stpfl. besteht, mit den Aufwendungen den Betrieb zu fördern, andererseits aber kein objektiver Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und dem Betrieb feststellbar ist. UE können diese Aufwendungen keine BA sein, weil der in Abs. 4 verwendete Begriff der Veranlassung zwingend einen objektiven Zusammenhang der Aufwendungen mit dem Betrieb verlangt (vgl. Anm. 793 und ausführlich Anm. 807).

3. Verschuldensunabhängigkeit der Veranlassung

798

Ein Verschulden des Stpfl. wirkt sich auf die betriebliche Veranlassung von Aufwendungen grds. nicht aus.

Verhalten des Steuerpflichtigen grundsätzlich unerheblich: Aufwendungen sind grds. auch dann betrieblich veranlaßt und damit BA, wenn sie auf ein strafbares, ordnungswidriges oder unmoralisches Verhalten des Stpfl. zurückzuführen sind.

Vgl. BFH v. 28. 11. 77 GrS 2–3/77, BStBl. II 1978 S. 105, 108 und v. 25. 3. 88 VI R 207/84, BStBl. II S. 706 betr. Unfallaufwendungen infolge eines leichtfertigen Verstoßes gegen die Verkehrsvorschriften; v. 19. 2. 82 VI R 31/78, BStBl. II S. 467 betr. Strafverteidigungskosten als WK; v. 21. 11. 83 GrS 2/82, BStBl. II 1984 S. 160, 163 ff. und v. 21. 11. 83 GrS 3/82, BStBl. II 1984 S. 166 betr. Geldbußen und Geldstrafen.

Dies ergibt sich bereits aus dem wertneutralen Prinzip der objektiven Leistungsfähigkeit (s. Anm. 703), zumal es nach der hier vertretenen Auffassung nicht auf verschuldensbedingte Kausalverläufe ankommt (s. Anm. 793).

Abzugsverbote nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 und § 12 Nr. 4: Da der Stpfl. aus seinem gesetzeswidrigen oder unmoralischem Verhalten jedoch grds. nicht noch strechtliche Vorteile ziehen können soll, hat der Gesetzgeber in Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 ein Abzugsverbot für Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder sowie in § 12 Nr. 4 ein Abzugsverbot für in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen geschaffen.

Kein Betriebsausgabenabzug bei Überlagerung der betrieblichen Veranlassung durch schuldhaftes Fehlverhalten des Stpfl.: Der BA-Abzug ist allerdings dann zu versagen, wenn ein schuldhaftes Fehlverhalten des Stpfl. die betriebliche Veranlassung überlagert. Dies ist zB dann der Fall, wenn der Stpfl. infolge seines übermäßigen Alkoholkonsums auf einer betrieblich veranlaßten Fahrt einen Unfall verursacht, und zwar unabhängig davon, ob die vorausgegan-

gene Feier beruflicher oder privater Natur war (vgl. BFH v. 6. 4. 84 VI R 103/79, BStBl. II S. 434 und v. 27. 3. 92 VI R 145/89, BStBl. II S. 837, 839 zum vergleichbaren Problem des WKAbzugs). Der Entschluß, trotz des übermäßigen Alkoholkonsums noch ein Fahrzeug zu führen, ist in diesen Fällen stets als privat veranlaßt einzustufen. Diese private Veranlassung ist hinsichtlich der alsdann durch den Unfall entstehenden Aufwendungen so gravierend, daß sie im Verhältnis zu der betrieblichen Veranlassung der Fahrt oder der Feier überwiegt (BFH aaO mit dem Vergleich zu einer grds. beruflich veranlaßten Fahrt, die mit einem privaten Umweg verbunden wird; vgl. auch Nds. FG v. 27. 3. 97, EFG 1998 S. 352, rkr. mit Anm. bc, EFG-Beilage 1998 S. 17 betr. Diebstahl von Bargeld eines Gewerbetreibenden aus dessen Privaträumen; aA Nds. FG v. 25. 3. 98, EFG 1999 S. 761, nrkr., Rev. Az. BFH X R 65/98; TIEDTKE, FR 1978 S. 493, 499).

799–804 Einstweilen frei.

V. Der Veranlassungszusammenhang

805 1. Überblick

Die Aufwendungen müssen, um BA zu sein, durch den Betrieb veranlaßt sein. Aus dieser Formulierung läßt sich bereits ableiten, daß ein bestimmter Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und dem Betrieb bestehen muß. Diesen Zusammenhang bezeichnet man als Veranlassungszusammenhang. Welche inhaltlichen Anforderungen an diesen Veranlassungszusammenhang zu stellen sind, ist zT streitig. So ist zB umstritten, ob zwischen der Tätigkeit des Stpfl. und den Aufwendungen ein objektiver und ein subjektiver Zusammenhang bestehen muß (s. Anm. 806) sowie ob ein mittelbarer Zusammenhang ausreicht (dazu Anm. 813). Abgrenzungsprobleme ergeben sich auch bei der Frage nach dem zeitlichen und dem örtlichen Zusammenhang (s. Anm. 816 ff., 831). Die größten Schwierigkeiten bestehen indes bei der Behandlung gemischter Aufwendungen (ausführlich Anm. 832 ff.).

2. Objektiver und subjektiver Zusammenhang

806 a) Die unterschiedlichen Auffassungen

In der Rspr. und der Lit. ist streitig, ob zwischen der der Einkünfteerzielung dienenden Tätigkeit des Stpfl. und den als BA zu qualifizierenden Aufwendungen ein objektiver und/oder ein subjektiver Zusammenhang bestehen muß. Dieser Streit beruht zT auf den unterschiedlichen Auffassungen dazu, ob der Begriff der Veranlassung kausal oder final zu verstehen ist. Während die kausale Veranlassungstheorie auf die reine Verursachung durch den Betrieb abstellt, kommt es nach der finalen Veranlassungstheorie in jedem Fall (auch) auf die subjektive Einschätzung des Stpfl. an, daß die Aufwendungen dem Betrieb dienen (ausführlich Anm. 790 ff.). Dabei ist aber wiederum streitig, ob der bloße rein subjektive Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und dem Betrieb ausreicht oder ob daneben auch ein objektiver Zusammenhang bestehen muß.

Die Auffassung des BFH: Wie bereits in Anm. 792 dargestellt, geht der BFH in stRspr. davon aus, daß die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sein müssen. Je nach der

Fallgestaltung soll das subjektive Element entfallen können, so zB bei unfreiwilligen Aufwendungen und Zwangsaufwendungen.

StRspr., vgl. stellvertretend BFH v. 21. 11. 83 GrS 2/82, BStBl. II 1984 S. 160, 163; v. 27. 11. 89 GrS 1/88, BStBl. II 1990 S. 160, 163; v. 4. 7. 90 GrS 2–3/88, BStBl. II S. 817, 823; v. 23. 1. 91 X R 37/86, BStBl. II S. 398; v. 26. 11. 97 X R 146/94, BFH/NV 1998 S. 961; FG München v. 23. 5. 96, EFG 1997 S. 59, 60, rkr.; vgl. daran anschließend auch BFH v. 8. 12. 97 GrS 1–2/95, BStBl. II 1998 S. 193, 197.

Der GrS des BFH hat dies in seinem Beschluß v. 4. 7. 90 (GrS 2–3/88, BStBl. II S. 817, 823) dahingehend konkretisiert, daß die Aufwendungen zu einer Einkunftsart in einem strechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen müssen. Ob ein solcher Zusammenhang bestehe, richte sich zum einen nach der – wertenden – Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen „auslösenden Moments“ und zum anderen nach der Zuweisung dieses maßgeblichen Bestimmungsgrunds zur estrechtlich relevanten Erwerbssphäre. Das bedeutet, daß Aufwendungen nach der Rspr. des BFH dann betrieblich veranlaßt sind, wenn das auslösende Moment aus der Sicht des Stpfl. im betrieblichen Bereich liegt (mit dieser Interpretation auch SCHMIDT/HEINICKE XVIII. § 4 Rn. 28).

Das überwiegende Schrifttum hat sich der Auffassung des BFH angeschlossen.

SCHMIDT/HEINICKE XVIII. § 4 Rn. 28; v. BORNHAUPT in DStJG 3 (1980) S. 149, 180; DERS., FR 1982 S. 313, 318; OFFERHAUS, BB 1979 S. 617, 621; RAUPACH in DStJG 3 (1980) S. 402; RUPPE in DStJG 3 (1980) S. 103, 127; SOHN in DStJG 3 (1980) S. 13, 28; DERS., FR 1980 S. 301, 302; DERS., StuW 1983 S. 193, 194; LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 16. Aufl. Köln 1998, § 9 Rn. 229.

Die abweichende Auffassung geht davon aus, daß es beim Veranlassungszusammenhang ausschließlich auf die subjektive Absicht des Stpfl. ankomme, mit den Aufwendungen einer erwerbsbezogenen Leistung zu dienen. Auf objektive Kriterien soll es nur im verfahrensrechtlichen Bereich der Beweiserhebung und -würdigung ankommen.

WASSERMEYER in DStJG 3 (1980) S. 402; DERS., StuW 1981 S. 245, 250; DERS., StuW 1982 S. 352, 358 ff.; TIPKE, StuW 1979 S. 193, 199; vgl. auch FG Köln v. 20. 5. 81, EFG S. 554, rkr.; v. 22. 7. 81, EFG 1982 S. 184, rkr.; v. 1. 9. 82, EFG 1983 S. 169, rkr. zum insoweit vergleichbaren WKBegriff. Weitergehend PRINZ § 9 Anm. 149; DERS., FR 1986 S. 397, 405, der für die alleinige Entscheidungserheblichkeit subjektiv-wirtschaftlicher Kriterien eintritt.

b) Stellungnahme

807

UE beantwortet sich die Frage, ob zwischen der Erwerbstätigkeit des Stpfl. und den als BA zu qualifizierenden Aufwendungen ein objektiver und/oder subjektiver Zusammenhang bestehen muß, ausschließlich danach, was unter dem in Abs. 4 verwendeten Begriff der Veranlassung zu verstehen ist (s. dazu ausführlich Anm. 790 ff.). Nach der hier vertretenen Auffassung liegt eine Veranlassung iSd. Abs. 4 in Übereinstimmung mit der Rspr. des BFH nur dann vor, wenn die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv diesem zu dienen bestimmt sind (s. schon Anm. 793).

Die Notwendigkeit des subjektiven Zusammenhangs ergibt sich schon daraus, daß der Begriff der Veranlassung nach dem allg. Sprachgebrauch auf ein menschliches Verhalten abstellt, da nur der Mensch etwas veranlassen kann.

► *Betriebliche Veranlassung der Aufwendungen aus der Sicht des Steuerpflichtigen:* Die Veranlassung muß sich bei den als BA zu qualifizierenden Aufwendungen derge-

stalt manifestiert haben, daß diese Aufwendungen auch aus der Sicht des Stpfl. durch den Betrieb veranlaßt und diesem zu dienen bestimmt sind.

► *Problematik des subjektiven Elements bei Aufwendungen in Folge höherer Gewalt oder Einwirkungen Dritter:* Probleme bereitet das Abstellen auf die Sichtweise des Stpfl. zugebenermaßen dann, wenn die Aufwendungen nicht auf seinem Entschluß beruhen. In diesem Fall fehlt es gerade daran, daß die Aufwendungen auch aus seiner Sicht durch den Betrieb veranlaßt sind und diesem dienen sollen. Dies ist insbes. dann der Fall, wenn die Aufwendungen als Folge von höherer Gewalt oder der Einwirkung Dritter entstehen. Hier ist uE danach zu unterscheiden, ob der Stpfl. die Gegenstände, wegen derer die Aufwendungen entstehen, betrieblich nutzt oder nicht.

► *Verlust oder Zerstörung betrieblich genutzter Wirtschaftsgüter in Folge höherer Gewalt oder Einwirkungen Dritter:* Es sind folgende Fälle denkbar:

Beispiel 1: Infolge eines Blitzschlags wird der zum BV gehörende LKW völlig zerstört, so daß der Stpfl. diesen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 auf den Schrottwert abschreiben muß.

Beispiel 2: Bei einem Einbruch in die Geschäftsräume des Stpfl. wird die gesamte Computeranlage entwendet.

▷ *Behandlung von Aufwendungen für die Ersatzbeschaffung unproblematisch:* Unproblematisch ist in den genannten Beispielfällen die Behandlung derjenigen Aufwendungen, die für die Ersatzbeschaffung der betrieblich genutzten WG anfallen. Für diese ist der Betrieb sowohl objektiv als auch aus der Sicht des Stpfl. das auslösende Moment.

▷ *Aufwendungen in Form des Wertabgangs unabhängig vom Willen des Stpfl.:* Problematischer ist die Behandlung der Aufwendungen, die durch den unmittelbaren Wertabgang der betrieblich genutzten WG in Folge der Zerstörung oder des Diebstahls der WG entstehen (vgl. zum Begriff der Aufwendungen, der nach der hier vertretenen Auffassung alle betrieblich veranlaßten Abgänge umfaßt, Anm. 753 ff.). Diese Aufwendungen hängen zwar objektiv mit dem Betrieb zusammen. Sie fallen aber unabhängig von dem auf die Förderung des Betriebs ausgerichteten Willen des Stpfl. an, so daß das subjektive Element des Begriffs der Veranlassung fehlt.

▷ *Genereller Wille des Stpfl. beim Einsatz des WG maßgeblich:* Gleichwohl kann dies uE nicht dazu führen, das subjektive Merkmal des Veranlassungszusammenhangs in Frage zu stellen. Die Vorstellung des Stpfl., daß die Aufwendungen mit dem Betrieb zusammenhängen, muß sich in den Fällen des Verlusts eines betrieblich genutzten WG infolge seiner Zerstörung oder seines Diebstahls nicht auf die konkrete Aufwendung in Form des Wertabgangs beziehen. Es reicht vielmehr aus, daß der Stpfl. das jeweilige WG für seine betriebliche Tätigkeit nutzt und er damit seinen Betrieb fördern will. Durch diese „Widmung“, die der Stpfl. in bezug auf dieses WG vornimmt, konkretisiert sich das für den Begriff der Veranlassung erforderliche subjektive Element. Das hat zur Folge, daß alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der betrieblichen Nutzung dieser WG anfallen, auch nach der (generellen) Vorstellung des Stpfl. mit eben dieser betrieblichen Nutzung zusammenhängen und den Betrieb fördern sollen.

► *Verlust oder Zerstörung ausschließlich privat genutzter WG in Folge höherer Gewalt oder Einwirkungen Dritter:* Es ist auch denkbar, daß die Zerstörung oder der Verlust ausschließlich privat genutzter WG durch die betriebliche Tätigkeit des Stpfl. (zumindest mittelbar) verursacht wird.

Beispiel (nach BFH v. 19. 3. 82 VI R 25/80, BStBl. II S. 442): Der private PKW des Rechtsanwalts brennt infolge eines Brandanschlags, der aller Wahrscheinlichkeit nach von einem nicht zu ermittelnden Verfahrensgegner vorsätzlich verursacht wurde, völlig aus.

Die angefallenen Aufwendungen (Wertabgang oder Wiederbeschaffungskosten) sind auch in diesen Fällen als BA zu qualifizieren (ausführlich Anm. 813). Sie stehen in einem mittelbaren objektiven Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit. Problematisch ist hier aber wiederum das subjektive Element, weil der Stpfl. mit den Aufwendungen gerade nicht seinen Betrieb fördern, sondern im Falle der Wiederbeschaffung lediglich seine privat genutzten Gegenstände ersetzen will. Gleichwohl spricht dies uE nicht dafür, auf das subjektive Element des Begriffs der Veranlassung zu verzichten. Denn auch hier ist eine generalisierende Betrachtungsweise erforderlich. Es ist hier maßgebend, daß die anfallenden und objektiv mit dem Betrieb zusammenhängenden Aufwendungen auch aus der Sicht des Stpfl. durch eben diese betriebliche Tätigkeit veranlaßt sind (aA wohl die Rspr., wonach in diesen Fällen das subjektive Element entfallen kann, vgl. die Nachweise in Anm. 806).

Die zusätzliche Notwendigkeit des objektiven Zusammenhangs: Neben dem subjektiven Zusammenhang ist auch ein objektiver Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und dem Betrieb des Stpfl. erforderlich (s. auch Vor §§ 4–7 Anm. 86 zum objektiven Betriebsbegriff).

► *Objektiver Zusammenhang als Korrektiv:* Diesem Merkmal kommt die Aufgabe eines Korrektivs zu. Denn die subjektiven Vorstellungen und Absichten des Stpfl. dürfen nicht allein über die Abgrenzung von betrieblichen Ausgaben zu privaten Ausgaben entscheiden. Vielmehr muß neben den subjektiven Vorstellungen und Absichten des Stpfl. ein objektiver Zusammenhang zwischen dessen Erwerbstätigkeit und den fraglichen Aufwendungen bestehen. SÖHN (in K/S, § 4 Rn. E 77) begründet dies mit dem objektiven Nettoprinzip und weist zutreffend darauf hin, daß eine betriebliche Absicht aus einer privaten Aufwendung keine betriebliche machen kann und umgekehrt.

► *Objektiver Zusammenhang als Anknüpfungspunkt bei willensunabhängigen Aufwendungen:* Auf den objektiven Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der betrieblichen Tätigkeit des Stpfl. kommt es insbes. dann an, wenn diese Aufwendungen willensunabhängig anfallen (zB in Folge höherer Gewalt oder Einwirkung Dritter; s. o.). Die Abgrenzung zwischen privat veranlaßten und betrieblich veranlaßten Aufwendungen ist hier nur durch den Rückgriff auf den objektiven Zusammenhang dieser Aufwendungen mit dem Betrieb des Stpfl. möglich.

► *Begriff der Veranlassung deutet nicht auf ausschließlich subjektiven Zusammenhang hin:* Dem Erfordernis eines objektiven Zusammenhangs zwischen der Erwerbstätigkeit des Stpfl. und den Aufwendungen steht nicht entgegen, daß der in Abs. 4 verwendete Begriff der Veranlassung nach der hier vertretenen Auffassung nicht mit dem Begriff der Verursachung gleichzusetzen ist, sondern – ausgehend vom allg. Sprachgebrauch – subjektiv geprägt ist (ausführlich Anm. 793). Denn dies besagt nicht, daß es ausschließlich auf die subjektive Vorstellung des Stpfl. ankommt, sondern lediglich, daß es auch hierauf ankommt, und zwar neben dem objektiven Zusammenhang, der – wie bereits dargestellt – als Korrektiv notwendig ist.

c) Bestehen des objektiven und des subjektiven Zusammenhangs

808

Ob die als BA zu qualifizierenden Aufwendungen mit der jeweiligen Erwerbstätigkeit des Stpfl. in einem objektiven und einem subjektiven Zusammenhang stehen, ist eine Frage des Einzelfalls.

Der objektive Zusammenhang wird zu bejahen sein, wenn der Betrieb das auslösende Moment für die Aufwendungen ist. Dabei kommt es nicht darauf an, daß der Betrieb den ausschließlichen Anlaß für die Aufwendungen gegeben hat

(conditio sine qua non), sondern es reicht aus, daß die betriebliche Tätigkeit ua. ausschlaggebend war für die Aufwendungen (vgl. dazu BFH v. 17. 6. 99 III R 37/98, BStBl. II S. 600: Prozeßkosten zur Anfechtung eines Testaments auch dann keine BA, wenn zum Nachlaß ein Gewerbebetrieb gehört; krit. KANZLER, FR 1999 S. 1119). Dies ist insbes. bei gemischten Aufwendungen wichtig, da diese anderenfalls selbst bei leichter Aufteilbarkeit nicht einmal anteilig als BA abgezogen werden könnten (vgl. dazu Anm. 793 sowie Anm. 832 ff.).

Der subjektive Zusammenhang ist im Regelfall dann gegeben, wenn die Aufwendungen auch nach der Einschätzung des Stpfl. dazu bestimmt sind, dem Betrieb zu dienen. Unproblematisch ist dies in denjenigen Fällen, in denen der Stpfl. konkrete Aufwendungen für seinen Betrieb tätigt. Zum Sonderfall der willensunabhängigen Aufwendungen (zB in Folge höherer Gewalt oder Einwirkung Dritter s. Anm. 807).

809 **d) Behandlung vergeblicher, ungewöhnlicher, unwirtschaftlicher, unsinniger sowie gesetzes- und sittenwidriger Aufwendungen**

Vergebliche, ungewöhnliche, unwirtschaftliche und unsinnige Aufwendungen sind BA, sofern sie objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind.

StRSpr. vgl. BFH v. 29. 10. 91 VIII R 148/85, BStBl. II 1992 S. 647, 648; v. 23. 11. 88 X R 17/86, BStBl. II 1989 S. 405, 406; v. 7. 6. 88 VIII R 76/85, BStBl. II 1989 S. 97, 98; v. 8. 10. 87 IV R 5/85, BStBl. II S. 853, 854; v. 4. 3. 86 VIII R 188/84, BStBl. II S. 373, 374; FG Köln v. 8. 8. 90, EFG 1991 S. 176, rkr, betr. vergebliche Aufwendungen für eine geplante Konzerttournee durch die frühere DDR.

Denn nach der obigen Definition kommt es für die Annahme von BA nicht darauf an, ob die getätigten Aufwendungen auch zu dem beabsichtigten Erfolg (zB einer Steigerung der Einnahmen) führen oder ob es auch aus rein objektiver Sicht sinnvoll war, diese Aufwendungen zu tätigen. UE sind die Unüblichkeit, Unzweckmäßigkeit oder fehlende Notwendigkeit der Aufwendungen auch nicht zwingend ein Anzeichen für deren private Veranlassung, mit der Folge, daß eine finanzbehördliche Prüfung angezeigt ist (so aber SÖHN in K/S, § 4 Rn. E 81). Es ist im Wirtschaftsleben nicht selten, daß sich die Erwartungen oder Einschätzungen eines Unternehmers nicht bestätigen und dies zu vergeblichen oder – aus der Sicht Dritter – auch unwirtschaftlichen oder unsinnigen Aufwendungen führt. Dies allein sagt aber noch nichts über eine private Veranlassung dieser Aufwendungen aus. Hierfür müssen andere Anzeichen vorliegen. Vgl. zu vorab entstandenen vergeblichen BA auch Anm. 819.

Gesetzes- und sittenwidrige Aufwendungen können ebenfalls BA sein. Insoweit greift die Regelung des § 40 AO ein, wonach es für die Besteuerung unerheblich ist, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt. Für bestimmte Schmier- und Bestechungsgelder sieht Abs. 5 Nr. 10 hingegen ein Abzugsverbot vor (s. im einzelnen dort). Für Entschädigungszahlungen deutscher Unternehmen zugunsten Personen, die in der Zeit des Nationalsozialismus zur Zwangsarbeit herangezogen wurden, sieht der Gesetzentwurf einiger Abgeordneter des Deutschen BTags und der Fraktion der PDS ebenfalls die Einführung eines Abzugsverbots vor (BTDrucks. 14/472).

810–812 Einstweilen frei.

3. Unmittelbarer und mittelbarer Zusammenhang

Die Aufwendungen müssen nicht unmittelbar durch den Betrieb veranlaßt sein. Ein nur mittelbarer Zusammenhang reicht aus, sofern dieser nicht allzu lose und entfernt ist.

Vgl. zum identischen Problem bei den WK: BFH v. 11. 7. 86 VI R 39/83, BStBl. II S. 866 betr. Erhöhung der Beiträge zur Haftpflicht- und Kaskoversicherung in Folge eines Unfalls auf der Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte; v. 4. 7. 86 VI R 227/83, BStBl. II S. 771 betr. Verlust einer Geldbörse anlässlich einer betrieblichen Vortragsreise; v. 1. 10. 82 VI R 192/79, BStBl. II 1983 S. 17, 18 betr. Darlehenszinsen in Folge der Neuanschaffung eines bei einer Berufsfahrt zerstörten PKW.

Vgl. zu den BA auch BFH v. 4. 3. 86 VIII R 188/84, BStBl. II S. 373, 375, wonach der allg. Zusammenhang mit dem Betrieb durch Schaffen günstiger Rahmenbedingungen ausreicht.

Maßgeblich ist auch hier, daß die betriebliche Tätigkeit letztendlich (zumindest mittelbar) auslösendes Moment für das Entstehen der Aufwendungen war (SCHMIDT/HEINICKE XVIII. § 4 Rn. 488 verneinend für Kindergartenkosten als BA; dazu auch BFH v. 31. 7. 97 III R 31/90, BFH/NV 1998 S. 439).

Verlust oder Zerstörung privater Wirtschaftsgüter, wenn die Gründe dafür in der Berufssphäre liegen: Ein mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb kann vorliegen, wenn ein privates WG des Stpfl. aus in seiner Berufssphäre liegenden Gründen durch Einwirkung Dritter zerstört wird oder verloren geht (BFH v. 25. 5. 92 VI R 171/88, BStBl. II 1993 S. 44 betr. Diebstahl eines privaten PKW anlässlich einer Dienstreise; v. 12. 7. 89 X R 35/86, BStBl. II S. 967 betr. Unfallkosten in Folge eines Unfalls auf der Fahrt zum Steuerberater).

Beispiel (nach BFH v. 19. 3. 82 VI R 25/80, BStBl. II S. 442, 443): Der private PKW des Rechtsanwalts brennt infolge eines Brandanschlags, der aller Wahrscheinlichkeit nach von einem nicht zu ermittelnden Verfahrensgegner vorsätzlich verursacht wurde, völlig aus.

Eine unmittelbare Veranlassung des Schadens wird hier regelmäßig zu verneinen sein, weil die entstehenden Aufwendungen (Wertverlust des privaten WG oder Wiederbeschaffungskosten) nicht direkt durch die berufliche Tätigkeit des Stpfl. entstehen, sondern erst durch die dadurch veranlaßte Tat des Dritten (so im Ergebnis auch BFH aaO). Dies ändert aber nichts daran, daß die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und dieser betriebliche Zusammenhang auch nach der subjektiven Vorstellung des Stpfl. besteht (vgl. zur Bedeutung des subjektiven Elements in diesen Fällen Anm. 806).

Verlust oder Zerstörung privater Wirtschaftsgüter, wenn die Gründe dafür nicht in der Berufssphäre liegen: Tritt der Verlust oder die Zerstörung hingegen an einem privaten WG ein, das der Stpfl. nicht betrieblich nutzt und liegen die Gründe für den Verlust oder die Zerstörung nicht in der Berufssphäre des Stpfl., so sind die entstehenden Aufwendungen keine BA. Es fehlt an dem erforderlichen Veranlassungszusammenhang (BFH v. 4. 7. 86 VI R 227/83, BStBl. II S. 771, 772 betr. den Diebstahl einer Geldbörse anlässlich einer beruflich veranlaßten Vortragsreise).

4. Wirtschaftlicher und rechtlicher Zusammenhang

Die Aufwendungen müssen in wirtschaftlicher Hinsicht mit dem Betrieb zusammenhängen (BFH v. 1. 6. 78 IV R 36/73, BStBl. II S. 499, 500; v. 6. 5. 76 IV R 79/73, BStBl. II S. 560). Dies entspricht der im StRecht vorherrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Auf den rechtlichen Zusammenhang kommt es

nicht an. Er ist weder allein ausschlaggebend noch ausreichend. Folglich sind die Zinsen für ein ausschließlich privat veranlaßtes Darlehen auch dann nicht als BA anzusehen, wenn dieses grundpfandrechtlich auf einem zum BV gehörenden Grundstück abgesichert wird. Hier besteht zwar ein rechtlicher Zusammenhang zwischen dem grundpfandrechtlich abgesicherten Darlehen und dem zum BV gehörenden Grundstück. Es fehlt aber an dem maßgebenden wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den Zinsen und dem Betrieb des Stpfl.

815 Einstweilen frei.

5. Zeitlicher Zusammenhang

816 a) Grundsätze und Überblick

Die Qualifizierung von Aufwendungen als BA erfordert keinen besonderen zeitlichen Zusammenhang zwischen ihnen und der betrieblichen Tätigkeit des Stpfl. Es kommt ausschließlich darauf an, daß die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind (vgl. BFH v. 8. 2. 83 VIII R 130/79, BStBl. II S. 554, 555 und v. 4. 6. 91 IX R 30/89, BStBl. II S. 761, 762, wonach der wirtschaftliche Zusammenhang maßgeblich sein soll; ausführlich zum objektiven und subjektiven Zusammenhang Anm. 806 ff.). Wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind, sind die Aufwendungen BA, und zwar unabhängig davon, ob sie im VZ der Einkünfteerzielung angefallen sind oder in einem VZ vor der geplanten Einkünfteerzielung oder erst nach Beendigung der Einkünfteerzielung. Folglich können auch Aufwendungen, die vor Beginn oder nach Beendigung der eigentlichen werbenden Tätigkeit angefallen sind, BA sein, sofern sie mit eben dieser Tätigkeit des Stpfl. in einem objektiven und subjektiven Zusammenhang stehen (s. dazu Anm. 817 ff.). Diesbezüglich wird im Regelfall allerdings ein strengerer Prüfungsmaßstab anzulegen sein, um sicherzustellen, daß diese vorab entstandenen und/oder nachträglichen Aufwendungen auch tatsächlich durch die betriebliche Tätigkeit des Stpfl. veranlaßt sind. Zum zeitlichen Zusammenhang von BA und betriebl. Tätigkeit sind folgende Fälle zu unterscheiden:

- Vorabentstandene BA
 - Begriff und Behandlung (s. Anm. 817),
 - Planung einer Tätigkeit und objektiver wirtschaftlicher Zusammenhang (s. Anm. 818),
 - Sonderfälle vorabentstandener BA (s. Anm. 819).
- Nachträgliche BA
 - Begriff und Anwendungsbereich (s. Anm. 820),
 - Bedeutung zurückbehaltenen Betriebsvermögens für nachträgliche BA (s. Anm. 821),
 - Einzelfälle nachträglicher BA (s. Anm. 822),
- BA bei Unterbrechung der Einkünfteerzielung (s. Anm. 823).

817 b) Vorab entstandene Betriebsausgaben: Begriff und Behandlung

Von vorab entstandenen, vorweggenommenen oder vorausgezählten BA spricht man im allgemeinen dann, wenn Aufwendungen anfallen, bevor der Stpfl. die betriebliche Tätigkeit aufnimmt (s. zum tätigkeitsbezogenen Betriebsbegriff Anm. 785 und Vor §§ 4–7 Anm. 86). Diese Aufwendungen sollen dann als BA abziehbar sein, wenn sie mit der späteren betrieblichen Tätigkeit bereits in einem

objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und auch aus der subjektiven Sicht des Stpfl. diese Tätigkeit fördern sollen (s. dazu Anm. 806 ff. und 814).

Kein Raum für den Begriff der vorab entstandenen Betriebsausgaben nach dem vom BFH vertretenen Betriebsbegriff: Da der Betrieb nach der Rspr. des BFH im EStRecht – anders als im GewStRecht – nicht erst mit der Aufnahme der werbenden Tätigkeit beginnt, sondern bereits mit der ersten Vorbereitungshandlung (s. dazu die Nachweise Vor §§ 4–7 Anm. 95), ist der Begriff der vorab entstandenen BA überflüssig. Denn mit dieser ersten Vorbereitungshandlung sind in bezug auf den Betrieb anfallende Aufwendungen bereits als durch diesen Betrieb veranlaßte BA zu qualifizieren. Für den Begriff der vorab entstandenen BA verbleibt damit kein Raum, zumal kaum ein Fall denkbar ist, bei dem vor der ersten Vorbereitungshandlung Aufwendungen anfallen, die mit der späteren betrieblichen Tätigkeit in einem Zusammenhang stehen. Dies gilt sogar dann, wenn dem Stpfl. Aufwendungen entstehen, weil er sich vorab lediglich über die spätere Tätigkeit informiert. Hierin ist uE bereits die erste Vorbereitungshandlung zu sehen.

Notwendigkeit des Begriffs der vorab entstandenen Betriebsausgaben bei Beginn des Betriebs mit Aufnahme der werbenden Tätigkeit: Zu einem anderen Ergebnis gelangt man nur dann, wenn man hinsichtlich des Beginns des Betriebs auf den Zeitpunkt abstellt, zu dem der Stpfl. mit der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit werbend an den allg. Markt herantritt. Diese an den gewstlichen Betriebsbegriff angelehnte Auffassung (s. dazu Vor §§ 4–7 Anm. 85) kommt ohne den Begriff der vorab entstandenen BA nicht aus. Denn da die Qualifikation von Aufwendungen als BA nicht voraussetzt, daß diese mit dem Betrieb in einem bestimmten zeitlichen Zusammenhang stehen (s. Anm. 816), müssen auch solche Aufwendungen als BA abziehbar sein, die einerseits anfallen, bevor sich der Stpfl. mit seiner eigentlichen Tätigkeit am allg. wirtschaftlichen Verkehr beteiligt, andererseits aber bereits mit dieser Tätigkeit in einem objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und auch aus der subjektiven Sicht des Stpfl. diese Tätigkeit fördern sollen (s. dazu Anm. 806 ff. und 814).

Abziehbarkeit der Aufwendungen nach beiden Auffassungen: Unabhängig davon, welcher der vorgenannten Auffassungen man den Vorzug gibt, sind Aufwendungen, die zur Vorbereitung einer künftigen betrieblichen Tätigkeit anfallen, dann als BA abziehbar, wenn sie mit dieser bereits in einem objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und auch aus der subjektiven Sicht des Stpfl. diese Tätigkeit fördern sollen (s. dazu Anm. 806 ff. und 814). Ob es sich dabei bereits um BA handelt oder um vorab entstandene BA, ist lediglich eine begriffliche Frage und unter praktischen Gesichtspunkten letztlich ohne Bedeutung.

Einnahmeerzielung unerheblich: Daß der Stpfl. zu dem Zeitpunkt, zu dem die Aufwendungen anfallen, noch keine Einnahmen aus der beruflichen Tätigkeit erzielt hat, steht der Anerkennung der Aufwendungen als BA nicht entgegen. Denn Abs. 4 stellt ausdrücklich auf die Veranlassung durch den Betrieb ab und nicht auf einen Zusammenhang mit erzielten Einnahmen (s. Anm. 785; aA wohl SÖHN in K/S, § 4 Rn. E 260, der vorab entstandene BA auch dann annimmt, wenn der Stpfl. die werbende Tätigkeit zwar aufnimmt, dann aber wieder beendet, ohne daß es zu Einnahmen kommt).

818 c) **Vorab entstandene Betriebsausgaben: Planung einer Tätigkeit und objektiver wirtschaftlicher Zusammenhang**

Ob die Aufwendungen tatsächlich in einem objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang zu der geplanten betrieblichen Tätigkeit des Stpfl. stehen und auch aus dessen Sicht diese Tätigkeit fördern sollen, ist eine Entscheidung des Einzelfalls.

Entschluß zur Ausübung einer betrieblichen Tätigkeit: Erforderlich ist zunächst, daß der Stpfl. den endgültigen Entschluß gefaßt hat, eine auf Gewinnerzielung ausgerichtete Tätigkeit iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 aufzunehmen (BFH v. 15. 4. 92 III R 96/88, BStBl. II S. 819, 821; v. 15. 12. 81 VIII R 107/79, BStBl. II 1982 S. 495, 496; v. 10. 3. 81 VIII R 195/77, BStBl. II S. 470). Dieser Entschluß muß ernsthaft gewollt sein. Er muß nach der Rspr. des BFH alle Tatbestandsmerkmale der jeweiligen Einkunftsart umfassen, so daß der Stpfl. im Falle der späteren Aufnahme der werbenden Tätigkeit auch wirklich stbare und stpfl. Einkünfte iS (mindestens) einer der Gewinneinkunftsarten erzielt (vgl. BFH v. 22. 5. 87 III R 220/83, BStBl. II S. 711, 713; zur Kritik s. u. die Stellungnahme zum Stichwort „Objektiver wirtschaftlicher Zusammenhang mit der geplanten Tätigkeit“).

Bestehen rechtliche oder tatsächliche Hindernisse bei der Aufnahme der werbenden Tätigkeit, so kommt es darauf an, ob der Stpfl. ernsthaft mit der Beseitigung dieser Hindernisse rechnen konnte.

Vgl. BFH v. 4. 6. 91 IX R 30/89, BStBl. II S. 761, 762 betr. Finanzierungskosten als WK, wenn der Stpfl. beim Erwerb des Grundstücks damit rechnen konnte, daß er dieses in überschaubarer Zeit werde bebauen dürfen.

Kann der Stpfl. nicht ernsthaft mit der Beseitigung der tatsächlichen oder rechtlichen Hindernisse rechnen, so ist im Zweifel die Ernsthaftigkeit des Entschlusses zur Aufnahme einer betrieblichen Tätigkeit zu verneinen (vgl. BFH v. 30. 11. 77 I R 115/74, BStBl. II 1978 S. 193). Denn selbst wenn der Stpfl. nach seiner Vorstellung davon ausgeht, die Hindernisse beseitigen zu können, sich dabei aber irrealen Illusionen hingibt, liegt insgesamt kein endgültiger und ernsthafter Entschluß zur Aufnahme einer werbenden Tätigkeit vor, weil sich dieser an der Realität zu orientieren hat.

Tätigen der Aufwendungen im Hinblick auf den Entschluß: Die Aufwendungen müssen im Hinblick auf den getroffenen ernsthaften Entschluß des Stpfl. anfallen. Ist dies nicht der Fall, weil sich der Stpfl. zB erst nach Abschluß der die Aufwendungen auslösenden Verträge oder gar erst nach Tätigen der Aufwendungen entschließt, diese Aufwendungen einer zukünftigen betrieblichen Tätigkeit zuzuordnen, so fehlt es an der Veranlassung der Aufwendungen durch die künftige betriebliche Tätigkeit.

Feststellung des Entschlusses anhand objektiver Umstände: Der Entschluß zur Aufnahme einer betrieblichen Tätigkeit muß sich aus Gründen der Rechtsklarheit und der eindeutigen Abgrenzung zu privat veranlaßten Aufwendungen anhand objektiver Umstände feststellen lassen (BFH v. 15. 4. 92 III R 96/88, BStBl. II S. 819, 821; vgl. auch BFH v. 14. 7. 92 VIII R 49/90, BFH/NV 1993 S. 16, 17; v. 4. 6. 91 IX R 30/89, BStBl. II S. 761, 762; v. 10. 3. 81 VIII R 195/77, BStBl. II S. 470, jeweils zu vorab entstandenen WK).

Objektiver wirtschaftlicher Zusammenhang mit der geplanten Tätigkeit: Die Aufwendungen müssen in einem objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang zu der geplanten Tätigkeit stehen.

BFH v. 15. 4. 92 III R 96/88, BStBl. II S. 819, 821; v. 18. 4. 90 III R 5/88, BFH/NV 1991 S. 25; v. 14. 6. 88 VIII R 252/82, BStBl. II S. 992, 994; v. 16. 12. 88 III R 116/86,

BStBl. II 1989 S. 380, 381; v. 30. 11. 77 I R 115/74, BStBl. II 1978 S. 193; vgl. auch BFH v. 4. 6. 91 IX R 30/89, BStBl. II S. 761, 762; v. 20. 10. 78 VI R 132/76, BStBl. II 1979 S. 114 zu WK; aA WASSERMEYER, FR 1981 S. 245, 250 f.

► *Ausrichtung auf den künftigen Betrieb:* Dies ist der Fall, wenn sie klar erkennbar auf die zukünftige betriebliche Tätigkeit ausgerichtet sind (vgl. BFH v. 15. 12. 81 VIII R 107/79, BStBl. II 1982 S. 495 zum vergleichbaren Problem bei den WK, wonach die Aufwendungen gerade nicht auf die Beendigung oder Verhinderung der ursprünglich geplanten Erwerbstätigkeit ausgerichtet sein dürfen). Denn nur in diesem Fall sind sie durch den späteren Betrieb veranlaßt iSd. Abs. 4. Es reicht nicht aus, wenn nur eine gewisse Aussicht besteht, in Zukunft eine betriebliche Tätigkeit aufzunehmen. Es muß vielmehr ein konkreter Zusammenhang bestehen (verneinend zur bloßen Aussicht, später das Unternehmen des Vaters zu übernehmen: BFH v. 18. 4. 90 III R 5/88, BFH/NV 1991 S. 25; zur Ernsthaftigkeit des Entschlusses des Stpfl. s. o.).

► *Zusammenhang mit konkreter Einkunftsart nach der Rechtsprechung erforderlich:* Der BFH verlangt in stRspr., daß sich der objektive wirtschaftliche Zusammenhang auf eine konkrete Einkunftsart bezieht.

StRspr., vgl. BFH v. 21. 9. 95 IV R 117/94, BFH/NV 1996 S. 461, 462; v. 15. 4. 92 III R 96/88, BStBl. II S. 819, 821; v. 4. 6. 91 IX R 30/89, BStBl. II S. 761, 762; v. 18. 4. 90 III R 5/88, BFH/NV 1991 S. 25; v. 14. 6. 88 VIII R 252/82, BStBl. II S. 992, 994; v. 6. 3. 75 IV R 146/70, BStBl. II S. 574, 575.

Hieran fehlt es nach der Auffassung der Rspr. insbes. dann, wenn die Vorbereitung in einem so frühen Stadium stecken bleibt, daß noch nicht feststeht, welche Einkünfte der Stpfl. erzielen wird oder wenn der Stpfl. Aufwendungen „ins Blaue hinein“ tätigt (vgl. BFH v. 3. 11. 61 VI 196/60 U, BStBl. III 1962 S. 123; v. 13. 11. 73 VIII R 157/70, BStBl. II 1974 S. 161, 162 zu WK).

► *Stellungnahme:* Der Auffassung des BFH ist uE nicht zu folgen. Die vorab entstandenen Aufwendungen müssen zwar auf eine künftige konkrete Tätigkeit des Stpfl. abzielen, sie müssen sich aber nicht auf eine konkrete betriebliche Einkunftsart beziehen (glA KRUSE, FR 1981 S. 473, 475 ff.; differenzierend SCHMIDT/HEINICKE XVIII. § 4 Rn. 484, wonach der Abzug nur ausgeschlossen sein soll, wenn die estlichen Auswirkungen unterschiedlich sind). Dies folgt bereits aus dem Wortlaut des Abs. 4, der nur verlangt, daß die Aufwendungen durch den Betrieb veranlaßt sein müssen. Unter dem Begriff des Betriebs ist eine betriebliche Erwerbstätigkeit zu verstehen (vgl. Anm. 785), nicht aber eine konkrete Einkunftsart (glA SÖHN in K/S, § 4 Rn. E 260, der dies aber wohl nur auf die vorab entstandenen vergeblichen BA bezieht). Darüber hinaus würde man die Anforderungen an den Stpfl. auch zu hoch ansetzen, wenn man von diesem verlangte, bereits bei Aufnahme der Vorbereitungshandlungen konkrete Vorstellungen darüber zu haben, wie seine künftige Tätigkeit strechtlich einzuordnen ist, zumal die Abgrenzung der Gewinneinkunftsarten zueinander nicht immer ganz einfach ist. Aus diesen Gründen liegen auch dann vorab entstandene BA vor, wenn sich die Aufwendungen auf eine künftige stbare und stpfl. betriebliche Tätigkeit des Stpfl. richten, die Einkunftsart aber noch ungewiß ist. Dies gilt wegen der erforderlichen Gleichbehandlung auch dann, wenn noch nicht feststeht, ob es sich bei dieser Einkunftsart um eine Gewinneinkunftsart (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3) oder um eine Überschusseinkunftsart (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7) handelt. Im letzteren Fall sind die Aufwendungen vorab entstandene WK (glA KRUSE, FR 1981 S. 473, 477; vgl. zu vorab entstandenen WK § 9 Anm. 162 ff.). In diesem Fall muß die subjektive Vorstellung des Stpfl. den Ausschlag geben.

► *Kein zeitlicher Zusammenhang zwischen Aufwendung und Aufnahme der verbenden Tätigkeit erforderlich:* Die vorab entstandenen Aufwendungen müssen nicht in einem bestimmten zeitlichen Zusammenhang mit der Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit stehen. Das bedeutet, daß es für die Anerkennung der vorab entstandenen BA nicht erforderlich ist, daß die eigentliche Tätigkeit innerhalb einer gewissen Frist aufgenommen wird (vgl. BFH v. 8. 2. 83 VIII R 130/79, BStBl. II S. 554 zum gl. Problem bei den vorab entstandenen WK). Allerdings wird man in der Praxis davon ausgehen müssen, daß die Aufnahme der Tätigkeit umso unwahrscheinlicher wird, je mehr Zeit seit dem Tätigen der Aufwendungen verstreicht (vgl. LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 254 mit Hinweis auf die bei der Verteilung der Liebhaberei herangezogenen Zeitkomponenten). In diesem Fall sind die Aufwendungen aber möglicherweise als vorab entstandene vergebliche BA abziehbar (s. dazu Anm. 819; dies verkennt MEURER aaO, der bei einem Verstreichen von acht Jahren die betriebliche Veranlassung verneint).

819 d) Einzel- und Sonderfälle vorab entstandener Betriebsausgaben

Abzug von AfA als vorab entstandene Betriebsausgaben bei Anschaffungskosten und Herstellungskosten: Sofern die Aufwendungen AHK für ein der zukünftigen Einkünfteerzielung dienendes abnutzbares WG darstellen, können diese nicht in vollem Umfang als vorab entstandene BA abgezogen werden, sondern nur die jeweilige AfA (vgl. zur AfA als Aufwendungen Anm. 752 ff.). Etwas anderes gilt nur dann, wenn es sich um ein gWG iSd. § 6 Abs. 2 Satz 1 handelt.

Beispiele aus der Rechtsprechung für vorab entstandene Betriebsausgaben:

- ▷ Abstandszahlungen an einen Pächter zur vorzeitigen Räumung eines Gebäudes (BFH v. 2. 3. 79 GrS 1/69, BStBl. II S. 382);
- ▷ Beratungskosten und Aufwendungen für sonstige vorbereitende Maßnahmen zur Gründung einer auf den Betrieb eines gewerblichen Unternehmens ausgerichteten PersGes. (BFH v. 21. 9. 95 IV R 117/94, BFH/NV 1996 S. 461, 462);
- ▷ Einlagen für die Begründung einer dann nicht zustandekommenden Mitunternehmerschaft, sofern es sich nicht um aktivierungspflichtige AK der Beteiligung handelt (BFH v. 2. 7. 98 IV R 90/96, nv.);
- ▷ Fahrt-, Übernachtungs- und Mehrverpflegungsaufwendungen für die Besichtigung von Hotels, wenn sich der Stpfl. ernsthaft entschlossen hat, Einkünfte durch den Betrieb eines Hotels zu erzielen (BFH v. 15. 4. 92 III R 96/88, BStBl. II S. 819, 821);
- ▷ Finanzierungskosten für ein zum BV gehörendes Grundstück, wenn der Stpfl. beim Erwerb ernsthaft damit rechnen konnte, daß er dies innerhalb einer überschaubaren Zeit werde bebauen dürfen (BFH v. 4. 6. 91 IX R 30/89, BStBl. II S. 761, 762);
- ▷ Schuldzinsen, die der Übernehmer eines im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes übernimmt, und zwar selbst dann, wenn das Darlehen bei dem Übergeber privat veranlaßt war, der Übernehmer die Verbindlichkeiten aber übernehmen muß, um überhaupt Einkünfte erzielen zu können (BFH v. 8. 11. 90 IV R 73/87, BStBl. II 1991 S. 450).

Vorab entstandene vergebliche Betriebsausgaben: Kommt es entgegen der Planung des Stpfl. nicht zur Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit und damit zu

Einnahmen, so können die Aufwendungen, die zur Vorbereitung dieser geplanten betrieblichen Tätigkeit angefallen sind, gleichwohl BA sein.

Einhellige Meinung, vgl. statt vieler BFH v. 21. 9. 95 IV R 117/94, BFH/NV 1996 S. 461, 462; v. 15. 4. 92 III R 96/88, BStBl. II S. 819, 821; v. 29. 11. 83 VIII R 160/82, BStBl. II 1984 S. 307, 308. Vgl. auch SÖHN in K/S, § 4 Rn. E 260, der auch dann vorab entstandene vergebliche BA annimmt, wenn der Stpfl. die werbende Tätigkeit zwar aufnimmt, dann aber wieder beendet, ohne daß es zu Einnahmen kommt. Dem ist uE nur für die vor der Aufnahme der Tätigkeit angefallenen Aufwendungen zuzustimmen. Die danach entstandenen Aufwendungen sind keine vorweggenommenen vergeblichen BA, sondern nur vergebliche BA (s. dazu auch Anm. 809). Denn Abs. 4 stellt für die BA nicht auf das Erzielen von Einnahmen ab, sondern nur auf die Veranlassung durch den Betrieb. Der Betrieb besteht aber bereits mit der Aufnahme der werbenden Tätigkeit und ist von der Einnahmezielung unabhängig.

Man spricht in diesen Zusammenhang von vorab entstandenen vergeblichen oder auch vorab entstandenen fehlgeschlagenen BA. Voraussetzung für deren Anerkennung ist aber – wie bei den vorab entstandenen BA allg. –, daß der Stpfl. den ernsthaften endgültigen Entschluß gefaßt hatte, eine auf Gewinnerzielung ausgerichtete betriebliche Tätigkeit auszuüben und daß die fraglichen Aufwendungen auch in objektiver Hinsicht klar erkennbar auf die zukünftige Tätigkeit (nach der Auffassung des BFH auf eine konkrete Einkunftsart, s. dazu Anm. 818) ausgerichtet waren. Ob dies der Fall war, ist auch hier eine Entscheidung des Einzelfalls, die aber schon deshalb oftmals schwierig zu treffen sein wird, weil es hier gerade nicht zur Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit gekommen ist und aufgrund dessen die vorstehenden Voraussetzungen nicht so einfach nachprüfbar sind. Zweifel gehen zu Lasten des Stpfl. Er trägt die Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen der für ihn günstigen strimindernden BA.

BFH v. 15. 4. 92 III R 96/88, BStBl. II S. 819, 821 mwN; vgl. auch BFH v. 9. 4. 96 X B 296/95, BFH/NV S. 739 betr. an einen Berater übergebene und von diesem unterschlagene Gelder für die Anschaffung von Anteilen an einem Wertpapier- und Devisenfonds, sofern sich der betriebliche Bezug entweder aus der Herkunft der Gelder oder der künftigen betrieblichen Verwendung ergibt.

Vgl. zu Aufwendungen, die zwar nach der Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit anfallen, aber gleichwohl nicht zum gewünschten Erfolg führen, auch Anm. 809 und zum Abzug vorab entstandener BA Anm. 740.

e) Nachträgliche Betriebsausgaben: Begriff und Anwendungsbereich 820

Schrifttum: KREILE/SÖFFING, Zum Schuldzinsenabzug im Einkommensteuerrecht, DStZ 1977 S. 259; HERDEN, Zinszahlungen als (nachträgliche) Betriebsausgaben und Werbungskosten, DStZ 1981 S. 463; WISMETH, Die Besteuerung der Einkünfte nach Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs, DB 1983 S. 521; PFALZGRAF/MEYER, Schuldzinsenabzug als nachträgliche Betriebsausgaben eines veräußerten bzw. aufgegebenen Betriebs, StBp. 1996 S. 5; DIES., Schuldzinsenabzug bei Personengesellschaften nach Liquidation oder Auseinandersetzung, DStR 1996 S. 1425; DÖTSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, Diss., Köln 1987.

Aufwendungen können selbst dann iSd. Abs. 4 durch den Betrieb veranlaßt sein, wenn der Stpfl. die betriebliche Tätigkeit beendet hat (vgl. BFH v. 10. 10. 94 I B 80/94, BFH/NV 1995 S. 586, 587). Man spricht in diesem Fall von nachträglichen BA.

Anwendungsbereich: Die Gründe für die nachträglichen BA können vielfältig sein.

► *Einstellung und Abwicklung des Betriebs:* Zum einen fallen sie insbes. dann an, wenn der Stpfl. den Betrieb einstellt und in der Folgezeit abwickelt (zum Zeitpunkt, ab dem nachträgliche BA anfallen können, s. u.). Ebenso, wie der Stpfl.

während der Zeit der Abwicklung noch BE erzielen kann (zB durch den Verkauf des Anlagevermögens), können auch noch Aufwendungen entstehen, die noch unmittelbar durch die frühere betriebliche Tätigkeit veranlaßt sind (so zB bei noch durchzuführenden nachträglichen Gewährleistungsarbeiten). Diese Aufwendungen sind nachträgliche BA. Sie sind zwar nicht mehr auf die Erzielung von Einnahmen ausgerichtet. Hierauf kommt es nach dem Wortlaut des Abs. 4 indes auch nicht an, weil ausschließlich die Veranlassung durch den Betrieb maßgebend ist, die unabhängig von der künftigen Einnahmeerzielung vorliegen kann (s. zum vergleichbaren Problem bei den vorab entstandenen BA Anm. 817). Von den durch die ehemalige betriebliche Tätigkeit veranlaßten Aufwendungen sind diejenigen abzugrenzen, die durch die Abwicklung veranlaßt sind (zB Maklerkosten für die Veräußerung eines zum BV gehörenden Grundstücks). Sie mindern nicht den laufenden Gewinn, sondern den nach § 16 Abs. 2 und 3 zu ermittelnden Aufgabegewinn (mißverständlich BFH v. 7. 4. 92 VIII R 34/91, BFH/NV S. 797, 799, wonach BA auch diejenigen Aufwendungen sind, die die Beendigung des Betriebs bezwecken und damit der Beseitigung der Erwerbsquelle dienen. Die dortigen Anwalts- und Gerichtskosten waren indes nicht durch die Aufgabe, sondern durch die ehemalige betriebliche Tätigkeit veranlaßt. Vgl. auch KIRCHHOFF, 57. DJT, Gutachten F S. F 43 ff., der sich de lege ferenda gegen eine Berücksichtigung von Ereignissen ausspricht, die unabhängig von Erwerbshandlungen das Vermögen mindern, was auch für den Erwerbsfolgeaufwand gelten soll).

► *Einstellung des Betriebs ohne Abwicklung und Aufwendungen nach Abwicklung:* Stellt der Stpfl. den Betrieb ohne Abwicklung ein oder ist diese bereits abgeschlossen, so können ebenfalls noch Aufwendungen anfallen, die durch die ehemalige betriebliche Tätigkeit veranlaßt sind, so zB Aufwendungen für noch durchzuführende Gewährleistungsarbeiten. Da diese unmittelbar durch die frühere betriebliche Tätigkeit veranlaßt sind, liegen grds. nachträgliche BA vor.

► *Veräußerung des Betriebs:* Veräußert der Stpfl. den Betrieb, so können im nachhinein ebenfalls noch Aufwendungen anfallen. Hier ist wiederum zu unterscheiden, ob es sich tatsächlich um nachträgliche BA handelt, die den laufenden Gewinn mindern, oder um Veräußerungskosten iSd. § 16 Abs. 2, die den zu ermittelnden Veräußerungsgewinn mindern. Die Unterscheidung ist danach zu treffen, ob die Aufwendungen durch die ehemalige betriebliche Tätigkeit veranlaßt sind oder durch die Veräußerung. Nur im ersten Fall handelt es sich um nachträgliche BA (vgl. BFH v. 12. 11. 97 XI R 98/96, BStBl. II 1998 S. 144, 145 mit Anm. W.-G., DStR 1998 S. 285 und mit Anm. WENDT, FR 1998 S. 194; s. auch § 16 Anm. 170 ff.; zur Behandlung von Schuldzinsen s. u.).

Betriebsausgaben bis zum Zeitpunkt der letzten Abwicklungs- oder Einstellungshandlung: Nach dem vom BFH vertretenen Betriebsbegriff endet der Betrieb mit der letzten Abwicklungshandlung, die zur Auflösung des Betriebs führt. Daher sind Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Abwicklung stehen, ohne weiteres BA iSd. Abs. 4 (vgl. die Nachweise Vor §§ 4–7 Anm. 95). Entsprechendes gilt dann, wenn der Stpfl. den Betrieb ohne Abwicklung einstellt. Aufwendungen, die bis zu dieser endgültigen Einstellungshandlung anfallen und mit der Einstellung zusammenhängen, sind als BA abziehbar. Allerdings ist zu beachten, daß im Rahmen der Abwicklung eines Betriebs auch Aufwendungen anfallen, die durch die Veräußerung veranlaßt sind und die als solche den Veräußerungsgewinn iSd. § 16 Abs. 2 Satz 1 mindern, der nach § 16 Abs. 4 und § 34 einer ermäßigten Besteuerung unterliegt. Aus diesem Grunde sind der Veräuße-

rungsgewinn und der laufende Gewinn getrennt zu ermitteln. Die anfallenden Aufwendungen müssen entsprechend zugeordnet werden.

Nachträgliche Betriebsausgaben erst nach der letzten Abwicklungs- oder Einstellungshandlung: Für nachträgliche BA ist erst nach der letzten Abwicklungs- oder Einstellungshandlung Raum (vgl. DÖTSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, 1987 S. 32). Denn erst nach dieser existiert der Betrieb nach der Rspr. des BFH nicht mehr. Da die Qualifikation von Aufwendungen als BA aber nicht voraussetzt, daß diese mit dem Betrieb in einem bestimmten zeitlichen Zusammenhang stehen (s. Anm. 816), müssen auch solche Aufwendungen als BA abziehbar sein, die einerseits anfallen, nachdem der Betrieb beendet ist, andererseits aber noch mit dem ehemaligen Betrieb in einem objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (s. dazu Anm. 806 ff. und 814).

f) Bedeutung zurückbehaltenen Betriebsvermögens für nachträgliche Betriebsausgaben

821

Der Hauptanwendungsfall der nachträglichen BA wird in der Rspr. und der Lit. darin gesehen, daß der Stpfl. bei der Betriebsaufgabe oder -veräußerung (unwesentliche) Teile des BV zurückbehält, wobei str. ist, ob ein solches Zurückbehalten von BV ohne Betrieb überhaupt möglich ist, und wenn ja, wie dies rechtlich eingeordnet werden muß.

Vgl. BFH v. 12. 11. 97 XI R 98/96, BStBl. II 1998 S. 144; SÖHN in K/S, § 4 Rn. E 271 mwN; LADEMANN/MEURER, § 4 Rn. 553; FROST/KAUFMANN in FROTSCHER, § 4 Rn. 287 a; s. zu dem Streit auch § 16 Anm. 235 f.

Nur Veranlassung durch den ehemaligen Betrieb ausschlaggebend: UE kann diese Streitfrage dahinstehen, weil es für die Bejahung nachträglicher BA gar nicht darauf ankommt, ob der Stpfl. BV zurückbehalten kann und auch tatsächlich zurückbehalten hat. Auch hier ist von dem klaren Wortlaut des Abs. 4 auszugehen ist. Die Norm stellt ausschließlich auf die Veranlassung durch den Betrieb (hier den ehemaligen Betrieb) ab. Liegen diese Voraussetzungen hinsichtlich der nachträglich anfallenden Aufwendungen vor, dh. sind diese auf die ehemalige betriebliche Tätigkeit zurückzuführen, so liegen BA vor, und zwar unabhängig davon, ob sich die Aufwendungen auf Gegenstände des zurückbehaltenen BV beziehen oder nicht. Eines Rückgriffs auf das komplizierte Modell des zurückbehaltenen BV bedarf es nicht.

Nachträgliche Betriebsausgaben auch bei ins Privatvermögen überführten Wirtschaftsgütern möglich: Selbst wenn der Stpfl. WG ins PV überführt, können Aufwendungen, die mit diesen WG im Zusammenhang stehen, uE nachträgliche BA sein.

Beispiel: Der Stpfl. veräußert seinen Betrieb, hält aber eine Forderung zurück. Einige Zeit später fällt die Forderung aus.

UE ist es für die Frage, ob durch den Ausfall der Forderung BA entstanden sind oder nicht, unerheblich, ob die Forderung als zum zurückbehaltenen BV gehörend oder als ins PV überführt anzusehen ist (vgl. zum Streitstand SCHMIDT/WACKER XVIII. § 16 Rn. 125). Denn auch im letzteren Fall stellt der Ausfall der Forderung Aufwendungen iSd. Abs. 4 dar (s. dazu 751 ff. und 766), die durch die frühere betriebliche Tätigkeit veranlaßt sind. Die Anknüpfung des Forderungsausfalls an die ehemalige betriebliche Tätigkeit wird nicht durch die Überführung der Forderung ins PV überlagert. Denn der Ausfall ist letztendlich nichts anderes als die Negation der ehemaligen betrieblichen Entstehung der Forderung. Diese

Negation ist uE in jedem Fall als nachträgliche BA beachtlich. Denn Abs. 4 knüpft im Falle der nachträglichen BA nicht daran an, ob sich das WG jetzt im PV befindet, sondern ausschließlich daran, ob die nunmehr entstandenen Aufwendungen durch den früheren Betrieb veranlaßt sind. Zur Behandlung von Schuldzinsen, die nach der Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs anfallen, s. u.

Nachträgliche Betriebsausgaben auch ohne Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern möglich: Daß es für die nachträglichen BA nicht auf die Frage des zurückbehaltenen BV ankommen kann, ergibt sich uE auch daraus, daß später anfallende Aufwendungen auch dann nachträgliche BA sein können, wenn der Stpfl. gar kein BV zurückbehalten hat. Deutlich wird dies im folgenden Fall:

Beispiel: Der Stpfl. veräußert sein Unternehmen, wobei sämtliche Rechte und Pflichten in vollem Umfang auf den Erwerber übergehen. Einige Zeit später wendet sich ein ehemaliger Kunde an den Stpfl. und verlangt wegen einer mangelhaften Arbeitsausführung eine Nachbesserung. Der Stpfl. verweist den Kunden nicht an den Erwerber des Betriebs, sondern führt die Nachbesserungsarbeiten selbst aus, weil er die Fehlerhaftigkeit seiner früheren Arbeit einsieht.

UE ist unzweifelhaft, daß die Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Nachbesserung anfallen, nachträgliche BA sind. Der Stpfl. hatte zwar die Verpflichtung zur Durchführung von Nachbesserungsarbeiten bei der Veräußerung des Betriebs gerade nicht zurückbehalten. Gleichwohl liegt hier eine Veranlassung durch den ehemaligen Betrieb vor, weil Abs. 4 nur auf diese abstellt und nicht auf die rechtlichen Hintergründe dieser Veranlassung (vgl. aber auch BFH v. 19. 7. 93 GrS 1/92, BStBl. II S. 894 zur rückwirkenden Änderung des StBescheids, der die Betriebsveräußerung beinhaltet, wenn der Stpfl. später für Betriebsschulden in Anspruch genommen wird, von denen ihn der Betriebserwerber eigentlich freigestellt hatte; s. dazu § 16 Anm. 192 ff.).

Keine nachträglichen Betriebsausgaben, wenn Aufwendungen mit früherem Betrieb nicht zusammenhängen: Nachträgliche BA können natürlich nicht vorliegen, wenn die Aufwendungen im Zusammenhang mit den ins PV überführten Gegenständen anfallen, jedoch unabhängig von der früheren betrieblichen Tätigkeit sind. Dies ist zB der Fall, wenn der ehemals zum BV gehörende, nunmehr aber ausschließlich privat genutzte PKW repariert werden muß. Da die jetzigen Aufwendungen nicht mit dem früheren Betrieb zusammenhängen, ist ein BA-Abzug ausgeschlossen. Zu Behandlung von Schuldzinsen s. Anm. 822.

822 g) Einzelfälle nachträglicher Betriebsausgaben

Bürgerschaftsaufwendungen: Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßte Bürgerschaftsaufwendungen eines wesentlich beteiligten GmbH-Gesellschafters sind keine nachträglichen BA, sondern nachträgliche AK der Beteiligung iSd. § 17 Abs. 2 (BFH v. 27. 11. 95 VIII B 16/95, BFH/NV 1996 S. 406, 407).

Erschließungskosten für die erstmalige Erschließung sind keine nachträglichen BA, sondern nachträgliche AK des Grund und Bodens (BFH v. 12. 11. 97 XI R 98/96, BStBl. II 1998 S. 144). Etwas anderes gilt für Erschließungskosten infolge einer Ersetzung oder Modernisierung der Erschließungseinrichtungen. Diese sind als nachträgliche BA abziehbar (BFH v. 18. 1. 95 XI R 60/94, BFH/NV S. 770).

Rentenzahlungen: vgl. Nds. FG v. 16. 6. 98, EFG 1999 S. 273, Rev. (Az. BFH: XI R 46/98).

Schuldzinsen, die durch den früheren Betrieb veranlaßt wurden, sind grds. auch nach Einstellung der werbenden Tätigkeit als nachträgliche BA abziehbar, soweit

die ihnen zugrundeliegenden Verbindlichkeiten während des Bestehens und nicht erst anlässlich der Veräußerung des Betriebs begründet wurden (s. dazu bereits Anm. 820 zur Frage des Anwendungsbereichs). Dies gilt nach der Rspr. des BFH aber nur dann, wenn der Stpfl. die Schuldzinsen bis zur Beendigung des Betriebs trotz Verwertung des Aktivvermögens nicht tilgen konnte. Tilgt er den aufgenommenen Kredit nach Aufgabe des Betriebs nicht, obwohl ihm aufgrund des Veräußerungserlöses oder der Veräußerung von Aktivvermögen ausreichende Mittel zur Verfügung gestanden hätten, so soll ein Abzug der Schuldzinsen als nachträgliche BA nicht in Betracht kommen, weil diese nicht mehr betrieblich veranlaßt sind (vgl. BFH v. 12. 11. 97 XI R 98/96, BStBl. II 1998 S. 144; v. 13. 2. 96 VIII R 18/92, BStBl. II S. 291, 293; v. 30. 10. 90 IX R 20/89, BFH/NV 1991 S. 303; FG Köln v. 10. 12. 98, EFG 1999 S. 600, nrkr., Rev. Az. BFH IX R 10/99). Wenngleich der BFH bei dieser Rspr. vom Modell des zurückbehaltenen BV ausgeht (s. dazu Anm. 821), trifft das Ergebnis uE zu. Denn die ursprüngliche betriebliche Veranlassung der Schuldzinsen wird durch die privat veranlaßte Entscheidung, das Darlehen nicht aus dem Veräußerungserlös zu tilgen, überlagert (ausführlich zur Behandlung der Schuldzinsen § 24 Anm. 85 mwN zur stRSpr.).

Vgl. zu weiteren Beispielen WISMETH, DB 1983 S. 521, 522.

Abzug nachträglicher Betriebsausgaben: vgl. hierzu Anm. 741.

h) Betriebsausgaben bei Unterbrechung der Einkünfteerzielung

823

Unterbricht der Stpfl. seine auf die Einkünfteerzielung ausgerichtete Tätigkeit, so sind die während dieser Unterbrechung anfallenden Aufwendungen dann BA, wenn sie entweder durch die bisherige oder durch die zukünftige betriebliche Tätigkeit veranlaßt sind.

Vorübergehende Unterbrechung: Plant der Stpfl. eine nur vorübergehende Unterbrechung seiner beruflichen Tätigkeit, weil er zB eine einjährige Weltreise unternehmen will, sind die während dieser Zeit anfallenden Aufwendungen BA, wenn sie durch die (zur Zeit unterbrochene) berufliche Tätigkeit veranlaßt sind. Sie können sich dabei auf Vorgänge beziehen, die vor der Unterbrechung liegen oder auf solche, die die Zeit nach Abschluß dieser Unterbrechung betreffen. Es gelten die allg. Anforderungen an die betriebliche Veranlassung.

Aufgabe und spätere, zunächst nicht geplante, Wiederaufnahme derselben betrieblichen Tätigkeit: Es sind Fallgestaltungen denkbar, in denen der Stpfl. seine betriebliche Tätigkeit zunächst endgültig einstellen will, diese dann aber später gleichwohl wieder aufnimmt. Dies ist zB der Fall, wenn er seinen Betrieb schließt, dann aber später – aus welchen Gründen auch immer – wieder eröffnet oder wenn er den Betrieb veräußert, ihn aber anschließend zurückerwirbt. Ob die während der Zeit der Unterbrechung anfallenden Aufwendungen BA sind, hängt ausschließlich von deren betrieblicher Veranlassung ab, wobei die Aufwendungen an die betrieblichen Vorgänge anknüpfen können, die die Zeit vor der Aufgabe der Tätigkeit betreffen oder die Zeit nach deren Wiederaufnahme.

Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit und Aufnahme einer anderen betrieblichen Tätigkeit: Stellt der Stpfl. seine betriebliche Tätigkeit ein und nimmt er zeitgleich oder später eine andere betriebliche Tätigkeit auf, so ist nach den für die nachträglichen und vorab entstandenen BA geltenden Grundsätzen zu entscheiden, ob anfallende Aufwendungen BA sind. Sind die Aufwendungen durch die ehemalige betriebliche Tätigkeit veranlaßt, so sind sie evtl. als nachträgliche BA zu berücksichtigen, sind sie durch die zukünftige (neue) betriebliche Tätigkeit veran-

laßt, handelt es sich uU um vorab entstandene BA (ausführlich dazu Anm. 817 ff.).

824–830 Einstweilen frei.

831 6. Örtlicher Zusammenhang der Betriebsausgaben mit dem Betrieb

Abs. 4 setzt für die Anerkennung von Aufwendungen als BA nicht voraus, daß diese mit dem Betrieb in einem bestimmten örtlichen Zusammenhang stehen.

Ort des Anfalls der Aufwendungen unerheblich: Folglich sind grds. alle betrieblich veranlaßten Aufwendungen BA, und zwar unabhängig davon, wo sie anfallen (vgl. BFH v. 9. 4. 97 I R 20/96, IStR S. 464 mit Anm. FW betr. Mietaufwendungen des ArbG für im Ausland belegene Ferienwohnungen, die unentgeltlich an ArbN überlassen werden).

Besonderheiten bei ausländischen Einkünften: Gemäß § 3 c dürfen Ausgaben, die mit stfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als BA abgezogen werden. Der Begriff der StFreiheit in § 3 c ist dabei nicht wörtlich zu verstehen. Die Norm erfaßt vielmehr all diejenigen Vermögensmehrungen, die nicht stpfl. sind (vgl. § 3 c Anm. 12). Demzufolge fallen hierunter auch ausländische Einkünfte des Stpfl., die in der Bundesrepublik Deutschland nicht estbar sind. Fallen in bezug auf diese Einkünfte Aufwendungen an, so dürfen diese wegen der Regelung des § 3 c nicht als BA abgezogen werden, und zwar unabhängig davon, ob diese Aufwendungen ebenfalls im Ausland oder im Inland angefallen sind (vgl. BFH v. 15. 4. 92 III R 96/88, BStBl. II S. 819, 821; v. 20. 7. 73 VI R 198/69, BStBl. II S. 732; zum weiten Ausgabenbegriff des § 3 c s. dort Anm. 16 ff.; vgl. auch Anm. 719 zum Verhältnis zwischen Abs. 4 und § 3 c; zum BA-Abzug bei DBA-Schachtelbeteiligungen vgl. BMF v. 20. 1. 97, BStBl. I S. 99 sowie OTTERSACH, IStR 1997 S. 641 und ROSE, DB 1999 S. 1038 mit einer Darstellung der Auswirkungen des StEntG 1999/2000/2002).

Für beschränkt Steuerpflichtige sieht § 50 Abs. 1 Satz 1 insofern eine Sonderregelung vor, als diese BA nur insoweit abziehen dürfen, als sie mit inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Ist dies nicht der Fall, greift auch hier ein Abzugsverbot ein. Wo die Aufwendungen angefallen sind, ist nicht maßgeblich. Es kommt lediglich auf den in § 50 Abs. 1 Satz 1 beschriebenen Zusammenhang mit den Einkünften an (vgl. im einzelnen die Erläuterungen zu § 50 Abs. 1 Satz 1).

7. Abgrenzungsprobleme bei gemischten Aufwendungen

Schrifttum: DRENECK, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben und Werbungskosten von den Lebenshaltungskosten, DB 1987 S. 2483; SCHEICH, Abzugsfähigkeit von gemischt veranlaßten Reiseaufwendungen, DStR 1997 S. 905; vgl. iü. die Schrifttumsangaben vor Anm. 700; s. auch das Schrifttum zu § 12 vor Anm. 25.

832 a) Überblick

Von gemischten Aufwendungen spricht man dann, wenn diese nicht ausschließlich betrieblich oder ausschließlich privat veranlaßt sind, sondern bei der Entstehung der Aufwendungen sowohl betriebliche als auch private Gesichtspunkte von Bedeutung waren. Da Abs. 4 für die BA die betriebliche Veranlassung erfordert, kann es bei den gemischten Aufwendungen zu Abgrenzungsproble-

men kommen. Im wesentlichen unproblematisch sind die Fälle dann, wenn sich die Aufwendungen nach betrieblicher oder privater Veranlassung aufteilen lassen. Die rein betrieblich veranlaßten Aufwendungen sind BA (s. dazu Anm. 833). Schwieriger wird es allerdings dann, wenn sich die Aufwendungen nicht in einen ausschließlich betrieblich und einen ausschließlich privat veranlaßten Teil aufteilen lassen. Sofern die private Mitveranlassung nicht von untergeordneter Bedeutung ist, greift für diese Aufwendungen ein Aufteilungs- und Abzugsverbot ein, mit der Folge, daß es sich insgesamt nicht um BA handelt (s. dazu Anm. 834).

Zu Einzelfällen gemischter Aufwendungen vgl. die Zusammenstellung in § 12 Anm. 150 und in H 117 EStH 1998.

b) Aufteilbare gemischte Aufwendungen

833

Aufteilbare gemischte Aufwendungen liegen dann vor, wenn sich die insgesamt angefallenen Aufwendungen anteilig klar auf eine ausschließlich betriebliche und auf eine ausschließlich private Veranlassung zurückführen lassen.

Aus Einzelbeträgen zusammengesetzte Aufwendungen: Dies ist zum einen der Fall, wenn sich die Aufwendungen aus mehreren Beträgen zusammensetzen, die jeweils entweder betrieblich oder privat veranlaßt sind, so zB bei der Gesamtrechnung über Telefongespräche, die zT aus betrieblichem Anlaß und zT aus privatem Anlaß geführt wurden, oder bei Aufwendungen für eine Fortbildungsveranstaltung, die der Stpfl. während einer privat veranlaßten Reise unternommen hat (SÖHN in K/S, § 4 Rn. E 97 spricht von zusammengefaßten Aufwendungen, die keine gemischten Aufwendungen im eigentlichen Sinne seien). Die betrieblich veranlaßten und die privat veranlaßten Beträge lassen sich hier eindeutig bestimmen. Eine Abgrenzung zwischen BA und Privatausgaben ist – von evt. Beweisschwierigkeiten abgesehen (s. dazu Anm. 735) – ohne weiteres möglich.

Anteilig betrieblich veranlaßte Aufwendungen: Aufteilbare gemischte Aufwendungen bestehen zum anderen dann, wenn sich diese zwar nicht aus einzeln zuzuordnenden Beträgen zusammensetzen, ein bestimmter Teil des Gesamtbetrags aber betrieblich veranlaßt ist. Dies wird zB für die Grundgebühr eines betrieblich und privat genutzten Telefonanschlusses angenommen. Der betrieblich veranlaßte und damit als BA anzuerkennende Anteil ist nach dem sich aus den einzelnen Gesprächen ergebenden Verhältnis zwischen betrieblicher und privater Nutzung zu bemessen (vgl. BFH v. 21. 11. 80 VI R 202/79, BStBl. II 1981 S. 131; v. 21. 8. 90 IX R 83/85, BFH/NV 1991 S. 95 jeweils zu WK; SÖHN, DStJG 3 [1980] S. 13, 60; vgl. aber auch Anm. 793 aE zur Problematik anteilig betrieblich veranlaßter Aufwendungen bei strikter Befolgung der kausalen Veranlassungstheorie).

► *Betrieblich veranlaßter Teil darf nicht von untergeordneter Bedeutung sein:* Die Rspr. verlangt für die Aufteilung gemischter Aufwendungen grds., daß der betrieblich veranlaßte Teil nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist (BFH v. 26. 7. 89 X R 7/87, BFH/NV 1990 S. 441, 442; v. 13. 3. 86 IV R 118/84, BFH/NV S. 466; 27. 11. 78 GrS 8/77, BStBl. II 1979 S. 213, 218 und grundlegend v. 19. 10. 70 GrS 2/70, BStBl. II 1971 S. 17). Dem ist uE zuzustimmen. Denn wenn der betrieblich veranlaßte Teil nur von untergeordneter Bedeutung ist, ist regelmäßig davon auszugehen, daß die für eine betriebliche Veranlassung sprechenden Gründe beim Anfall der fraglichen Aufwendungen keine Rolle gespielt haben und damit insgesamt nur eine private Veranlassung vorliegt. Deutlich wird dies wiederum am Beispiel der Telefongrundgebühr. Diese wird für die Bereitstellung des Telefonanschlusses erhoben. Führt der Stpfl. nur ein oder zwei betrieblich veran-

laßte Gespräche jährlich, so kommt eine anteilige Anerkennung der Grundgebühr als BA schon deshalb nicht in Betracht, weil nicht davon auszugehen ist, daß bei der Anschaffung des Telefonanschlusses betriebliche Gründe ausschlaggebend waren. Dies wäre im Rahmen der von Abs. 4 geforderten betrieblichen Veranlassung für die Anerkennung als BA aber notwendig (vgl. aber auch SÖHN in K/S, § 4 Rn. E 100, der das Merkmal lediglich aus Praktikabilitätsgründen für tolerabel hält).

► *Zutreffende und leicht nachprüfbare Trennung erforderlich:* Die Rspr. verlangt für die Aufteilung von betrieblich und privat veranlaßten Aufwendungen weiter, daß eine zutreffende und leicht nachprüfbare Trennung möglich ist (BFH v. 26. 7. 89 X R 7/87, BFH/NV 1990 S. 441, 442; v. 13. 3. 86 IV R 118/84, BFH/NV S. 466; 27. 11. 78 GrS 8/77, BStBl. II 1979 S. 213, 218 und grundlegend v. 19. 10. 70 GrS 2/70, BStBl. II 1971 S. 17; glA R 117 EStR 1999).

▷ *Merkmal für Frage, ob Betriebsausgaben dem Grunde nach vorliegen, von Bedeutung:* Diesem Merkmal ist uE insofern zuzustimmen, als es um die Frage geht, ob überhaupt (dem Grunde nach) BA vorliegen. SÖHN (in K/S, § 4 Rn. E 101; DERS., DStJG 3 [1980] S. 13, 55) wendet gegen die Auffassung der Rspr. pauschal ein, daß die geforderte leicht nachprüfbare Trennung übermäßig sei, zu einem vermeidbaren Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip führe und den Grundsatz strechtlicher Gleichbehandlung verletze und daher jede nachprüfbare Aufteilung genüge, die die FinVerw. weder unverhältnismäßig noch unzumutbar belaste. Dieser Einwand überzeugt nur eingeschränkt. Bei den gemischten Aufwendungen kommt eine Aufteilung in einen als BA anzuerkennenden betrieblich veranlaßten Teil und einen nicht abziehbaren privat veranlaßten Teil in der Tat nur dann in Betracht, wenn sich diese Anteile klar und leicht nachprüfbar erkennen lassen. Dies ist nämlich entgegen der Auffassung von SÖHN (aaO) nicht nur eine Frage nach der Höhe der entstandenen BA, sondern es geht hier (auch) um die vorgelagerte Frage, ob überhaupt BA angefallen sind. Denn Abs. 4 setzt für die Anerkennung von Aufwendungen als BA deren betriebliche Veranlassung voraus. Lassen sich die Aufwendungen nicht einmal teilweise auf eine rein betriebliche Veranlassung zurückführen und liegen damit nicht aufteilbare gemischte Aufwendungen vor, so sind die tatbestandlichen Voraussetzungen des Abs. 4 nicht erfüllt, mit der Folge, daß nach der hier vertretenen Auffassung keine BA vorliegen (s. dazu Anm. 834). Folglich ist die klare Trennbarkeit des betrieblich veranlaßten vom privat veranlaßten Teil der Aufwendungen schon dafür von Bedeutung, ob überhaupt BA entstanden sind. Welche Anforderungen dabei an diese Trennbarkeit zu stellen sind, ist eine andere Frage. Hier ist der Einwand von SÖHN uE nur theoretischer Natur. Denn zum einen gibt es keine allg. gültigen Grundsätze, wann die Trennbarkeit leicht nachprüfbar ist. Dies ist stets eine Entscheidung des Einzelfalls. Zum anderen trifft den Stpfl. bei der Frage, ob Aufwendungen BA sind, eine erhebliche Mitwirkungspflicht (s. Anm. 735). Das bedeutet, daß es auch in seiner Hand liegt, den Sachverhalt bei gemischten Aufwendungen so aufzubereiten und darzulegen, daß die Trennbarkeit nachvollziehbar ist. Kommt der Stpfl. dem nach und ist die Trennung und damit die teilweise betriebliche Veranlassung nachvollziehbar, wird die FinVerw. einen Abzug der BA sicherlich nicht mit dem Argument ablehnen können, daß die Trennung nicht „leicht“ nachvollziehbar sei.

▷ *Merkmal für Höhe der Betriebsausgaben ohne Bedeutung:* Steht fest, daß die gemischten Aufwendungen zum Teil betrieblich veranlaßt sind, weil sich der Teil der betrieblichen Veranlassung vom Teil der privaten Veranlassung eindeutig tren-

nen läßt, ist aber die Höhe des betrieblichen Anteils ungewiß, so kommt uU eine Schätzung in Betracht (R 117 Satz 2 EStR 1999). Hier ist ein Abzug des auf die BA entfallenden Anteils der gemischten Aufwendungen nicht nur dann möglich, wenn sich diese Aufwendungen auch betragsmäßig klar abgrenzen lassen. Dies widerspräche dem eindeutigen Wortlaut des Abs. 4. Sobald die (teilweise) betriebliche Veranlassung der Aufwendungen feststeht, liegen (insoweit) BA (dem Grunde nach) vor (s. auch Anm. 735; iE ebenso SÖHN aaO). Voraussetzung für die vorzunehmende Schätzung ist dabei aber stets, daß feststeht, daß die Aufwendungen tatsächlich teilweise betrieblich veranlaßt sind. Steht dies nicht fest, ist für eine Schätzung, die stets nur die Höhe der dem Grunde nach angefallenen BA betreffen kann, kein Raum (s. im einzelnen zur Schätzung Anm. 735; vgl. zur Schätzung von WK: BFH v. 7. 4. 92 VI R 113/88, BStBl. II S. 854 betr. Kfz.-Kosten; v. 21. 11. 80 VI R 202/79, BStBl. II 1981 S. 131 betr. Telefonkosten).

Zu Einzelfällen gemischter Aufwendungen vgl. die Zusammenstellung in § 12 Anm. 150 und in H 117 EStH 1997.

c) Nichtaufteilbare gemischte Aufwendungen

834

Von den aufteilbaren gemischten Aufwendungen sind die nichtaufteilbaren gemischten Aufwendungen zu unterscheiden.

Begriff: Nichtaufteilbare gemischte Aufwendungen liegen dann vor, wenn keine sachgerechten objektiven Kriterien erkennbar sind, nach denen die Aufwendungen in einen betrieblich veranlaßten und einen privat veranlaßten Anteil aufgeteilt werden können. Dies ist oftmals dann der Fall, wenn sich bei der Nutzung eines WG der betriebliche Anteil und der private Anteil nicht eindeutig und leicht nachprüfbar voneinander abgrenzen lassen. In diesen Fällen kann nicht aus dem Anteil der betrieblichen Nutzung auf den betrieblich veranlaßten Teil der für dieses WG anfallenden Aufwendungen geschlossen werden (zB bei Opernbesuchen einer selbständig tätigen Opernsängerin, sofern die Stücke nicht zu ihrem Repertoire gehören und sie sich auf diese auch nicht vorbereitet; vgl. auch BFH v. 21. 5. 92 IV R 70/91, BStBl. II S. 1015 betr. Aufwendungen eines Publizisten für Bücher allgemeinbildenden Inhalts; v. 6. 7. 89 IV R 91–92/87, BStBl. II 1990 S. 49 mit Anm. RÖSSLER, FR 1990 S. 247 betr. Aufwendungen für bürgerliche Kleidung und Kosmetika; v. 8. 2. 71 VI R 76/68, BStBl. II S. 368 betr. Konzertbesuche einer Musiklehrerin; vgl. auch Nds. FG v. 27. 3. 97, EFG 1998 S. 352, rkr. mit Anm. bc, EFG-Beilage 1998 S. 17 betr. Diebstahl von Bargeld eines Gewerbetreibenden aus dessen Privaträumen); aA dazu Nds. FG v. 25. 3. 98, EFG 1999 S. 761, nrkr., Rev. Az. BFH X R 65/98.

Keine Schätzung möglich: Fehlen sachgerechte objektive Kriterien für eine Aufteilung der Aufwendungen, so kommt auch eine Schätzung des betrieblich veranlaßten Anteils dieser Aufwendungen nicht in Betracht. Denn in diesem Fall sind keine Grundlagen für eine solche Schätzung vorhanden. Jede gleichwohl durchgeführte Schätzung wäre willkürlich und damit unzulässig (glA SÖHN in K/S, § 4 Rn. E 106; aA RUPPE, DSjG 3 [1980] S. 103, 140 ff. und TIPKE, DSjG 3 [1980] S. 1, 9, die für eine schätzungsweise Aufteilung eintreten).

Rechtliche Behandlung: Nichtaufteilbare gemischte Aufwendungen dürfen grds. den Gewinn nicht mindern. Hierüber besteht allg. Einigkeit. Wie dieses Ergebnis jedoch erreicht werden kann, ist umstritten.

▶ *Die Auffassung der Rechtsprechung:*

- ▷ *Wegen Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 liegen keine Betriebsausgaben vor:* Der BFH geht in stRSpr. davon aus, daß bei nichtaufteilbaren gemischten Aufwendungen grds. ein Aufteilungs- und Abzugsverbot eingreift, das sich aus § 12 Nr. 1 Satz 2 ableiten soll (ebenso R 117 Satz 3 EStR 1999). Diese Norm, nach der Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Stpfl. mit sich bringt, selbst dann weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen, wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Stpfl. erfolgen, erfasse diejenigen Aufwendungen, die einerseits der privaten Lebensführung dienen, aber andererseits auch den Betrieb fördern und damit begrifflich BA iSd. Abs. 4 sein könnten. § 12 Nr. 1 Satz 2 verbiete zur Wahrung der stlichen Gerechtigkeit die Aufteilung und damit den Abzug derartiger Aufwendungen. Es solle vermieden werden, daß Stpfl. durch eine mehr oder weniger zufällige oder bewußt herbeigeführte Verbindung von beruflichen und privaten Erwägungen Aufwendungen für ihre Lebensführung nur deshalb zT in einen estrechtlich relevanten Bereich verlagern könnten, weil sie einen entsprechenden Beruf hätten, während andere Stpfl. gleichartige Aufwendungen aus versteuerten Einkünften decken müßten. Zudem habe das FA in diesen Fällen kaum die Möglichkeit, die berufliche oder private Veranlassung der Aufwendungen zu überprüfen.

Grundlegend: BFH v. 19. 10. 70 GrS 2/70, BStBl. II 1971 S. 17; vgl. auch BFH v. 18. 4. 96 IV R 46/95, BFH/NV 1997 S. 18 betr. Reise- und Aufenthaltsaufwendungen für einen Ärztekongreß in Davos; v. 29. 3. 94 VIII R 7/92, BStBl. II S. 843 mit Anm. Gosch, StBp. 1994 S. 263 betr. Aufwendungen für Einladung führender Mitarbeiter zu einer Karnevalsveranstaltung; v. 4. 7. 90 GrS 2–3/88, BStBl. II S. 817, 823 f. betr. Schuldzinsen; v. 18. 4. 90 III R 5/88, BFH/NV 1991 S. 25, 26 betr. schwarzer Anzug eines Aushilfsleichenbestatters; v. 26. 7. 89 X R 7/87, BFH/NV 1990 S. 441 betr. Videorecorder; v. 23. 11. 88 X R 17/86, BStBl. II 1989 S. 405, 406 betr. Aufwendungen zur Teilnahme an einer Arbeitstagung; v. 16. 10. 86 IV R 138/83, BStBl. II 1987 S. 208, 209 betr. Reiseaufwendungen einer Kunstmalerin; v. 18. 5. 84 VI R 130/80, BStBl. II S. 589, 590 betr. Einbürgerungskosten als WK; v. 30. 6. 83 IV R 2/81, BStBl. II S. 715 betr. Aufwendungen für eine Tageszeitung.

Wie der BFH das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 dogmatisch einordnet, wird nicht immer ganz klar. Nur in wenigen Entscheidungen hat der BFH ausgeführt, daß Aufwendungen, die durch eine auf Erzielung von Einkünften gerichtete Tätigkeit mitveranlaßt würden, keine BA seien, wenn sie in gleicher Weise als Kosten der Lebensführung iSd. § 12 Nr. 1 Satz 2 angesehen werden müßten.

BFH v. 10. 5. 73 IV R 181/70, BStBl. II S. 631, 632 betr. Aufwendungen für eine Hausgehilfin; vgl. auch BFH v. 30. 6. 83 IV R 2/81, BStBl. II S. 715: „Aufwendungen für die Lebensführung kommen als BA nicht in Betracht, und zwar selbst dann nicht, wenn sie den Beruf oder die Tätigkeit des Stpfl. fördern“; v. 29. 11. 78 GrS 8/77, BStBl. II 1979 S. 213, 217 r. Sp. betr. Aufwendungen für Auslandsgruppenreise; aA wohl BFH v. 19. 10. 70 GrS 2/70, BStBl. II 1971 S. 17, 19, der BA nur dann verneint, wenn die Aufwendungen nur der Lebensführung dienen und davon ausgeht, daß ohne das Aufteilungsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 bei gemischten Aufwendungen stets eine Aufteilung, ggf. im Schätzungswege, erfolgen müßte.

- ▷ *Ausnahme bei privater Mitveranlassung von untergeordneter Bedeutung:* Etwas anderes soll ausnahmsweise nur dann gelten, wenn die private Mitveranlassung von untergeordneter Bedeutung ist und die Aufwendungen damit nicht oder nur in unbedeutendem Maße auf privaten, der Lebensführung des Stpfl. zuzurechnenden Umständen beruhen.

Vgl. BFH v. 26. 7. 1989 X R 7/87, BFH/NV 1990, 441 betr. Videorecorder; v. 23. 11. 1988 X R 17/86, BStBl. II 1989, 405, 406 betr. Aufwendungen zur Teilnahme an einer Arbeitstagung; v. 16. 10. 1986 IV R 138/83, BStBl. II 1987, 208, 209 betr. Reisaufwendungen einer Kunstmalerin.

► *Die teilweise in der Literatur vertretene Auffassung:* In der Lit. wird die Nichtberücksichtigung nichtaufteilbarer gemischter Aufwendungen zT anders begründet. Ebenfalls ausgehend vom Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 1 vertreten einige Autoren die Auffassung, daß die Aufwendungen zwar – soweit eine betriebliche Veranlassung bestehe – dem Grunde nach BA seien, diese aber aufgrund der relevanten privaten Mitveranlassung nicht abgezogen werden dürften.

Vgl. ARNDT in K/S, § 12 Rn. A 29; LEMPENAU, DB 1987, 113, 117; WASSERMEYER, StuW 1981, 245, 248.

► *Eigene Auffassung:* Den vorstehend geschilderten Auffassungen ist uE nicht zu folgen. Es bedarf bei der Behandlung der nichtaufteilbaren gemischten Aufwendungen weder eines Rückgriffs auf § 12 Nr. 1 Satz 2 noch der Konstruktion einer Nichtabziehbarkeit dieser als BA zu qualifizierenden Aufwendungen.

▷ *Nichtaufteilbare gemischte Aufwendungen sind grundsätzlich keine Betriebsausgaben:* UE sind die nichtaufteilbaren gemischten Aufwendungen schon dem Grunde nach keine BA, weil sie nicht (ausschließlich) durch den Betrieb veranlaßt sind. Dies ergibt sich bereits aus der Regelung des Abs. 4. Denn Abs. 4 verlangt für die Qualifikation von Aufwendungen als BA, daß diese durch den Betrieb veranlaßt sind. Dies ist so zu verstehen, daß eine bloße betriebliche Mitveranlassung nicht ausreicht. Die Aufwendungen müssen vielmehr ausschließlich durch den Betrieb veranlaßt sein. Denn nur in diesem Fall ist sichergestellt, daß sich die Aufwendungen auf den Betrieb des Stpfl. zurückführen lassen und damit die der Einnahmenerzielung dienenden Aufwendungen von den strechtlich unbeachtlichen (privat veranlaßten) Aufwendungen der Einkommensverwendung abgegrenzt werden können.

GLA LADEMANN/CLASSEN, § 12 Rn. 12; SÖHN, DSTJG 3 (1980), 13, 38 f.; DERS., FR 1980, 301, 304; DERS., StuW 1983, 193, 197, der das Fehlen einer rechtserheblichen privaten Mitverursachung als negatives Begriffsmerkmal des BA-Begriffs ansieht; DRESENCK, DB 1987, 2483, 2484; vgl. auch § 9 Anm. 28 und § 12 Anm. 6; SCHEICH, DStR 1997, 905, 906.

▷ *Rechtsfolgen:* Da es sich bei den nichtaufteilbaren gemischten Aufwendungen schon nach der Regelung des Abs. 4 nicht um BA handelt, bedarf es entgegen der stRspr. des BFH keines Rückgriffs auf § 12 Nr. 1 Satz 2. Dieser Norm kommt insoweit nur eine deklaratorische Bedeutung zu (ausführlich zum Verhältnis zu § 12 Anm. 723). Auch die in der Lit. zT konstruierte Nichtabziehbarkeit der angeblich als BA zu qualifizierenden nichtaufteilbaren gemischten Aufwendungen ist nach der hier vertretenen Auffassung überflüssig, weil es sich schon dem Grunde nach nicht um BA handelt. Dies hat weiter zur Folge, daß die Aufwendungen grds. noch als SA abziehbar sein können. Denn nach § 10 Abs. 1 sind die dort aufgezählten Aufwendungen nur dann SA, wenn sie weder BA noch WK sind, was uE gerade der Fall ist (mit dieser Folge des Meinungsstreits auch SÖHN in K/S, § 4 Rn. E 107).

▷ *Ausnahmsweise nichtaufteilbare gemischte Aufwendungen als Betriebsausgaben, wenn private Mitveranlassung von untergeordneter Bedeutung:* Nichtaufteilbare gemischte Aufwendungen können in Übereinstimmung mit der Rspr. des BFH (s.o.) ausnahmsweise dann BA sein, wenn die private Mitveranlassung von untergeordneter Bedeutung ist. Denn wenn die privaten Gründe für das Entstehen der Aufwendungen letztendlich nahezu unbedeutend waren und daher

vernachlässigt werden können, besteht insgesamt gesehen eine Veranlassung durch den Betrieb des Stpfl. Wann die private Mitveranlassung von untergeordneter Bedeutung ist, ist eine Entscheidung des Einzelfalls. Allgemeingültige Kriterien lassen sich hierfür ebensowenig aufstellen wie starre Prozentgrenzen (vgl. zu stschädlichen Prozentgrenzen BFH v. 21. 11. 1986 VI R 137/83, BStBl. II 1987, 262; 15,5 vH betr. Sportsachen; v. 26. 7. 1989 X R 7/87, BFH/NV 1990, 441, 442; 20 vH betr. Videorecorder; SÖHN in K/S, § 4 Rn. E 116; generell 10 vH). Es wird vielmehr darauf ankommen, welche Motive des Stpfl. bei der Entstehung der Aufwendungen eine Rolle gespielt haben und wie diese insgesamt zu gewichten sind (so auch BFH v. 18. 4. 1990 III R 5/88, BFH/NV 1991, 25, 26 und v. 16. 10. 1986 IV R 138/83, BStBl. II 1987, 208, 209).

Zu Einzelfällen gemischter Aufwendungen vgl. die Zusammenstellung in § 12 Anm. 150 und in H 117 EstH 1998.

835 Einstweilen frei.

836 8. Zuordnung von Aufwendungen zu mehreren Einkunftsarten

Aus der Formulierung des Abs. 4 läßt sich ableiten, daß die BA nur bei denjenigen Einkünften einer bestimmten Einkunftsart abziehbar sind, die aus einem Betrieb herrühren, der gleichzeitig auch die Aufwendungen veranlaßt hat (s. Anm. 703 und 739). Es ist aber auch denkbar, daß Aufwendungen durch unterschiedliche betriebliche Tätigkeiten veranlaßt sind, so zB, wenn sich der Stpfl. einen Computer anschafft, um einerseits seine Abrechnungen als selbständiger Arzt damit zu fertigen und andererseits Abrechnungen für die von ihm vermieteten Eigentumswohnungen zu erstellen. In diesen Fällen müssen die Aufwendungen aufgeteilt und die jeweiligen Anteile den betreffenden Einkunftsarten zugeordnet werden (im Beispielsfall: Aufteilung in BA betr. Einkünfte aus § 18 und WK betr. Einkünfte aus § 21). Bei der Aufteilung der Aufwendungen wird man sich regelmäßig am Umfang der Nutzung des WG für die jeweilige Einkunftsart orientieren können. Ist die Nutzung des WG im Rahmen einer Einkunftsart von absolut untergeordneter Bedeutung, so können die Aufwendungen auch derjenigen Einkunftsart zugeordnet werden, zu der sie vorwiegend gehören (vgl. insgesamt BFH v. 23. 1. 1991 X R 37/86, BStBl. II, 398, 399 und v. 15. 3. 1994 X R 58/91, BStBl. II, 516, 518). Die Zuordnung von Aufwendungen zu einer Einkunftsart kann sich auch im Laufe der Zeit verändern, so zB wenn der angeschaffte Computer zunächst für die selbständige Tätigkeit genutzt wird, später aber nur noch für die Einkünfte aus VuV. Ab diesem Zeitpunkt ist die AfA nur noch bei den Einkünften aus VuV als BA zu erfassen (vgl. BFH v. 23. 1. 1991 X R 37/86, BStBl. II, 398, 400 zu Schuldzinsen als WK).

837 9. Sonderbetriebsausgaben

Schrifttum: Vgl. die Nachweise des Schrifttums in Anm. 565.

Eine besondere Erscheinungsform der BA bilden die SonderBA.

Sonderbetriebsvermögen und Sonderbetriebseinnahmen: Die von der Rspr. entwickelte Lehre vom SonderBV (s. ausführlich vor §§ 4–7 Anm. 91 mwN) vermittelt ua. die betriebliche Veranlassung von SonderBE und SonderBA. SonderBE sind dabei alle Einnahmen, die ihre Veranlassung in der Beteiligung des Stpfl. an der gewerblich tätigen PersGes. haben, sofern sie nicht bereits in die Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer eingeflossen sind (vgl. stellver-

tretend BFH v. 9. 9. 1988 I R 191/84, BStBl. II 1989, 343, 344; v. 30. 3. 1993 VIII R 63/91, BStBl. II, 706, 708 sowie Anm. 565 mwN).

Begriff der Sonderbetriebsausgaben: Im Umkehrschluß zur Definition der SonderBE ergibt sich, daß bei der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte des Mitunternehmers als SonderBA diejenigen Aufwendungen zu berücksichtigen sind, die durch seine Beteiligung an der Gesellschaft oder durch sein SonderBV und die Sondervergütungen veranlaßt sind (KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. Köln 1993, § 11 II 7; vgl. auch BFH v. 9. 9. 1988 und v. 30. 3. 1993 aaO).

Beispiele für Sonder-BA: ausgefallene Ansprüche gegen Mitgesellschafter (BFH v. 22. 9. 1994 IV R 41/93, FR 1995, 372); Verluste aus durch die Gesellschafterstellung veranlaßte Bürgschaften (BFH v. 6. 10. 1987 VIII R 137/84, BStBl. II 1988, 679; v. 9. 2. 1993 VIII R 29/91, BStBl. II, 747); Finanzierungskosten des Kommanditisten für Anteilerwerb (BFH v. 30. 3. 1993 VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706, 708 betr. Komplementär-GmbH; v. 3. 12. 1991 VIII R 64/87, BFH/NV 1992, 512 betr. KG-Anteil); Aufwendungen für Beratungen zur Geschäftsführung (BFH v. 31. 7. 1985 VIII R 345/82, BStBl. II 1986, 139, 141); Aufwendungen der Komplementär-GmbH für den Geschäftsführer (BFH v. 13. 7. 1993 VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282, 286; v. 16. 12. 1992 I R 105/91, BStBl. II 1993, 792); Zahlungen an lästige Gesellschafter (BFH v. 30. 3. 1993 VIII R 63/91 aaO); Gewinnanteil des typischen stillen Gesellschafters (BFH v. 5. 11. 1973 GrS 3/72, BStBl. II 1974, 414, 416); Vergebliche Gründungskosten (BFH v. 21. 9. 1995 IV R 117/94, BFH/NV 1996, 461); Mietzinszahlungen für der Gesellschaft untervermietetes WG (BFH v. 31. 7. 1985 VIII R 261/81, BStBl. II 1986, 304); Prozeßkosten bei Streitigkeiten über Gewinnbezugsrechte (BFH v. 7. 2. 1973 I R 215/72, BStBl. II, 493); Prozeßkosten für Klage gegen Mitgesellschafter, die nicht erbrechtlicher Natur ist (BFH v. 31. 7. 1985 VIII R 345/82, BStBl. II 1986, 139); Schuldzinsen für Darlehen zur Beteiligung (BFH v. 9. 4. 1981 IV R 178/80, BStBl. II 1981, 621); Aufwendungen für WG des SonderBV I oder II (vgl. grundlegend BFH v. 29. 9. 1966 IV 308/64, BStBl. III 1967, 180 sowie BFH v. 4. 3. 1998 XI R 64/95, BStBl. II, 511); Zinsen, die das passive SonderBV betreffen (BFH v. 4. 3. 1998 aaO).

Da die SonderBA nur eine besondere Erscheinungsform von BA sind, finden die allg. Grundsätze des Abs. 4 Anwendung. Dies gilt insbes. für den Veranlassungszusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Beteiligung, dem SonderBV oder den Sondervergütungen. Nach der Veranlassung der Aufwendungen richtet sich auch deren Zuordnung bei der Beteiligung eines Gesellschafters an mehreren Gesellschaften (BFH v. 6. 10. 1987 VIII R 137/84, BStBl. II 1988, 679).

Bei mehrstöckigen Personengesellschaften können SonderBA sowohl hinsichtlich der Obergesellschaft als auch hinsichtlich der Untergesellschaft entstehen. Tätigt zB ein Gesellschafter der Obergesellschaft, der zugleich nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 als Mitunternehmer der Untergesellschaft anzusehen ist, Aufwendungen für eine unmittelbare Leistung an die Untergesellschaft (zB Aufwendungen für eine Grundstücksvermietung), so handelt es sich dabei um SonderBA, die in bezug auf die Untergesellschaft anfallen und bei ihrer Gewinnfeststellung zu berücksichtigen sind (s. u.). Demgegenüber fallen SonderBA in bezug auf die Obergesellschaft beispielsweise dann an, wenn der Gesellschafter seine Beteiligung an dieser Obergesellschaft fremdfinanziert hat (vgl. dazu auch SCHMIDT XVIII. § 15 Rn. 644). Diese SonderBA sind bei der Gewinnfeststellung der Obergesellschaft zu berücksichtigen (s. u.).

Keine Sonderbetriebsausgaben sind diejenigen Aufwendungen, die nicht durch die Beteiligung, das SonderBV oder die Sondervergütungen veranlaßt sind. Dies kann zB der Fall sein, wenn die Aufwendungen zwar im wirtschaft-

lichen Zusammenhang mit der gewerblichen Betätigung der PersGes. stehen, tatsächlich aber durch ein von dem Mitunternehmer betriebenes Einzelunternehmen veranlaßt sind. Zudem ist eine Abgrenzung zu den privat (mit)veranlaßten Aufwendungen vorzunehmen (s. dazu auch Anm. 723 und 832 ff.).

Beispiele: Bürgschaftszahlung eines OHG-Gesellschafters für Schulden einer Genossenschaft, an der die OHG beteiligt ist (BFH v. 24. 7. 1990 VIII R 226/84, BFH/NV 1991, 588); Aufwendungen für die Geburtstagsfeier eines Gesellschafters mit Geschäftsfreunden (BFH v. 12. 12. 1991 IV R 58/88, BStBl. II 1992, 524); Aufwendungen für ein zu Werbezwecken eingesetztes Gestüt (FG Hamb. v. 13. 12. 1991, EFG 1992, 657, rkr.); Aufwendungen für die Einladung von Geschäftsfreunden zu einer Sitzung eines Karnevalsvereins, dem der Gesellschafter angehört (BFH v. 29. 3. 1994 VIII R 7/92, BStBl. II, 843); Aufwendungen einer Komplementär-GmbH, die nicht unmittelbar durch die Beteiligung an der GmbH & Co. KG veranlaßt sind (BFH v. 18. 5. 1995 IV R 46/94, BStBl. II 1996, 295); Aufwendungen für die Lebensversicherung eines Gesellschafters, selbst wenn die Versicherung zur Absicherung betrieblicher Schulden dient (BFH v. 10. 4. 1990 VIII R 63/88, BStBl. II, 1017); Begleichung betriebl. Schulden mit privaten Mitteln (BFH v. 30. 11. 1977 I R 27/75, BStBl. II 1978, 149, 150: Einlage); Prozeßkosten bei erbrechtlichem Hintergrund (BFH v. 31. 7. 1985 VIII R 345/82, BStBl. II 1986, 139); Zahlungen aufgrund eines durch den Gesellschafter verfügten Vermächtnisses (BFH v. 15. 5. 1986 IV R 119/84, BStBl. II, 609); Aufwendungen für Warentermingeschäfte ohne Zusammenhang mit Beteiligung (BFH v. 24. 1. 1985 IV R 123/82, BFH/NV 1986, 15; v. 22. 5. 1987 III R 220/83, BStBl. II, 711 betr. diesbezüglicher Prozeßkosten).

Die Erfassung von SonderBA richtet sich nach der Gewinnermittlungsart, der auch die PersGes. unterliegt, idR daher nach allg. bilanzsteuerrechtl. Grundsätzen, ausnahmsweise auch nach dem Zuflußprinzip, soweit die Einnahmenüberschußrechnung anzuwenden ist (grundlegend BFH v. 11. 12. 1986 IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553 [556]; s. zu den SonderBE Anm. 565 und Vor §§ 4–7 Anm. 5 f. mwN).

Verfahrensrechtlich dürfen SonderBA – ebenso wie SonderBE (s. dazu Anm. 565) – bei der EStVeranlagung des Mitunternehmers nur berücksichtigt werden, wenn sie im Feststellungsverfahren für die PersGes. erfaßt sind (BFH v. 9. 11. 1988 I R 191/84, BStBl. II 1989, 343 mwN). Dies gilt auch für Unterbeteiligungen und unabhängig von einem etwaigen Geheimhaltungsinteresse (BFH v. 11. 9. 1991 XI R 35/90, BStBl. II 1992, 4 und v. 3. 12. 1991 VIII R 64/87, BFH/NV 1992, 515 betr. SonderBA des Hauptbeteiligten bei atypischer Unterbeteiligung). Lediglich nachträgliche SonderBA dürfen nach Vollbeendigung der Gesellschaft unmittelbar berücksichtigt werden, weil in diesem Fall kein Feststellungsverfahren mehr durchgeführt werden kann (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 28. 10. 1985, EFG 1986, 297, rkr.). Werden BA bei der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung und zusätzlich bei der Einkünftermittlung eines Gesellschafters doppelt erfaßt, so liegt ein Fall der widerstreitenden Steuerfestsetzung iSd. § 174 Abs. 2 AO vor (BFH v. 13. 11. 1996 XI R 61/96, BStBl. II 1997, 170).

838–844 Einstweilen frei.

845

VI. Angemessenheit von Betriebsausgaben

Ob die Aufwendungen angemessen sind, spielt für den Begriff der BA keine Rolle.

Weiter BA-Begriff: Wie bereits oben (Anm. 809) ausgeführt, können auch verbliche, ungewöhnliche, unwirtschaftliche, unsinnige sowie gesetzes- und sit-

tenwidrige Aufwendungen BA sein, sofern sie durch den Betrieb veranlasst sind. Abs. 4 setzt nicht voraus, dass die Aufwendungen zu dem beabsichtigten Erfolg führen oder sinnvoll sind. Ebenso sieht Abs. 4 keine Beschränkung hinsichtlich der Angemessenheit der Aufwendungen vor. Selbst wenn der Bäcker als Lieferwagen einen Sportwagen zu einem Kaufpreis von 200 000 € kauft, steht dies grds. der Qualifikation der anfallenden AfA als BA nicht entgegen, soweit die Anschaffung durch den Betrieb veranlasst ist und keine private (Mit-)Veranlassung besteht (wofür in dem Beispielsfall allerdings einiges spricht).

Korrektiv in Abs. 5 Satz 1 Nr. 7: Danach dürfen andere als die in Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–6 und 6b bezeichneten Aufwendungen, die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren, den Gewinn nicht mindern, soweit diese Aufwendungen nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind. Wie sich bereits aus dem Wortlaut der Norm ergibt, hat die Vorschrift keinen Einfluss auf die Qualität der Aufwendungen als BA, sondern ausschließlich auf deren Abziehbarkeit (s. auch Anm. 1102 und 1128 sowie im Einzelnen zur Frage der Unangemessenheit der Aufwendungen die Erl. zu Abs. 5 Satz 1 Nr. 7).

C. Rechtsfolge: Abziehbarkeit der Aufwendungen als Betriebsausgaben

846

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 4 vor – sind die Aufwendungen also durch den Betrieb veranlasst –, so handelt es sich um BA. Diese müssen grds. erfolgswirksam, dh. gewinnmindernd berücksichtigt werden. Das ergibt sich aus dem objektiven Nettoprinzip (s. Anm. 703). Etwas anderes gilt nur dann, wenn die BA unter eines der Abzugsverbote des Abs. 5 fallen (s. dazu Anm. 1102).

Behandlung beim Empfänger von Ausgaben unerheblich: Sofern es sich um Aufwendungen in Form von Ausgaben handelt (s. Anm. 754), kommt es nicht darauf an, wie diese beim Empfänger behandelt werden und ob sie dort BE sind. Dies hat für die Qualifikation der Aufwendungen als BA keine Bedeutung. Es kommt ausschließlich auf deren betriebliche Veranlassung an.

Gewinnermittlung nach §§ 5 Abs. 1, 4 Abs. 1: Bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich erscheinen die BA nicht unmittelbar in der Bilanz, sondern als Aufwandsposition in der GuV. Sie sind in dem Wj. zu erfassen, dem sie nach den GoB und den diesen evtl. vorgehenden strechtl. Vorschriften zuzuordnen sind. Auf einen Abfluss in Form einer Ausgabe kommt es dabei nicht an. Maßgebend ist die Entstehung der Aufwendungen (vgl. Anm. 712).

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3: Stpfl., die die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 erfüllen, können als Gewinn den Überschuss der BE über die BA ansetzen. Die BA sind dabei gem. § 11 Abs. 2 in dem Wj. zu erfassen, in dem sie sich als Wertabgang auswirken (vgl. R 4.5 [2] EStR sowie ausführlich zur Berücksichtigung von BA bei der Gewinnermittlung nach Abs. 3 Anm. 571 ff.).

Einstweilen frei.

847–849

