

## 7. Nicht abzugsfähige Ausgaben

## § 12

idF des EStG 1990 v. 7. 9. 90 (BGBl. I S. 1898; BStBl. I S. 453),  
geändert durch das StÄndG 1992 v. 25. 2. 92 (BGBl. I S. 297; BStBl. I S. 146)

<sup>1</sup>Soweit in § 10 Abs. 1 Nr. 1, 2 bis 9, § 10 b und §§ 33 bis 33 c nichts anderes bestimmt ist, dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden

1. die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge. <sup>2</sup>Dazu gehören auch die Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen;
2. freiwillige Zuwendungen, Zuwendungen auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht und Zuwendungen an eine gegenüber dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gesetzlich unterhaltsberechtigzte Person oder deren Ehegatten, auch wenn diese Zuwendungen auf einer besonderen Vereinbarung beruhen;
3. die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie die Umsatzsteuer für den Eigenverbrauch und für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die Entnahmen sind; das gilt auch für die auf diese Steuern entfallenden Nebenleistungen;
4. in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen, sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, und Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen.

Autor: Gernot **Nolde**, Regierungsdirektor, Bonn  
Gesamtverantwortlicher Herausgeber:  
Prof. Dr. Arndt **Raupach**, Rechtsanwalt, München

## Inhaltsübersicht

## Allgemeine Erläuterungen zu § 12

	Anm.		Anm.
<b>A. Überblick zu § 12</b> . . . . .	1	<b>I. Verhältnis zu Vorschriften der Einkünfteermittlung (§§ 4, 9)</b> . . . . .	6
<b>B. Rechtentwicklung des § 12</b> . . . . .	2	<b>II. Verhältnis zu Sonderausgaben-Vorschriften (§§ 10, 10b, 10e-h)</b> . . . . .	7
<b>C. Bedeutung des § 12</b> . . . . .	3	<b>III. Verhältnis zu den Vorschriften über Einkunftsarten (§§ 21, 22)</b> . . . . .	8
<b>D. Geltungsbereich des § 12</b> . . . . .	4	<b>IV. Verhältnis zu den Tarifvorschriften (§§ 32, 32a, 33-33c, 34c)</b> . . . . .	9
<b>E. Verhältnis des § 12 zu anderen Vorschriften</b>			

## Erläuterungen zu den nicht abziehbaren Ausgaben der Nr. 1 bis 4

	Anm.		Anm.
<b>A. Subsidiär gegenüber Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen geltendes Abzugsverbot (Einleitungshalbsatz)</b>		b) Wohnung . . . . .	35
<b>I. Subsidiarität des § 12</b> . . . . .	15	c) Ernährung . . . . .	39
<b>II. Verbot des Abzugs</b> . . . . .	17	d) Kleidung . . . . .	43
<b>III. Folgen des Abzugsverbots</b> . . . . .	20	e) Bedienung . . . . .	46
<b>B. Nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (Nr. 1)</b>		f) Pflege . . . . .	47
<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 1</b>		g) Erziehung, Ausbildung . . . . .	48
1. Rechtentwicklung der Nr. 1 . . . . .	25	h) Kulturelle Bedürfnisse und Hobbys . . . . .	50
2. Bedeutung der Nr. 1 . . . . .	26	<b>4. „Unterhalt seiner Familienangehörigen“</b> . . . . .	55
<b>II. Für Haushalt und Familienunterhalt aufgewendete Beträge</b>		<b>III. Sog. „Repräsentationsaufwendungen“ (Nr. 1 Satz 2)</b>	
1. „Aufgewendete Beträge“		1. Die Tatbestandsmerkmale des Satzes 2 . . . . .	60
a) Begriff der „aufgewendeten Beträge“ . . . . .	30	2. Rechtsfolge des Satzes 2: Aufteilungs- und Abzugsverbot	
b) Steuerliche Rechtsnatur der „aufgewendeten Beträge“ . . . . .	31	a) Die Rechtsprechung <i>bis zur Entscheidung des Großen Senats (GrS 2/70 v. 19. 10. 70)</i> . . . . .	63
2. Verhältnis der Tatbestände „für den Haushalt des Stpfl.“ und „für den Unterhalt seiner Familienangehörigen“ . . . . .	33	b) Die Entscheidung des Großen Senats (GrS 2/70 v. 19. 10. 70) . . . . .	64
3. „Für den Haushalt des Steuerpflichtigen“		c) Die Rechtsprechung <i>seit der Entscheidung des Großen Senats (GrS 2/70 v. 19. 10. 70)</i> . . . . .	65
a) Allgemeines über Haushaltskosten . . . . .	34	d) Kritik an der Rechtsprechung . . . . .	66
		e) Eigene Stellungnahme . . . . .	67
		3. Ausnahmen vom Aufteilungs- und Abzugsverbot . . . . .	68

Anm.

Anm.

**C. Nicht abziehbare Zuwendungen (Nr. 2)**

**I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 2**

- 1. Rechtsentwicklung der Nr. 2 75
- 2. Bedeutung der Nr. 2 ..... 76

**II. Die einzelnen nicht abziehbaren Zuwendungen**

- 1. Allgemeines
  - a) Begriff der Zuwendung . 79
  - b) Wichtige Fälle von Zuwendungen ..... 80
- 2. Freiwillige Zuwendungen .. 85
- 3. Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht
  - a) Rechtsentwicklung ..... 86
  - b) Begriff der freiwillig begründeten Rechtspflicht ..... 87
- 4. Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen
  - a) Unterhaltsberechtigte ... 88
  - b) Besondere Vereinbarung 89

**D. Nicht abziehbare Steuern und Nebenleistungen (Nr. 3)**

**I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 3**

- 1. Rechtsentwicklung der Nr. 3 95
- 2. Bedeutung der Nr. 3 ..... 96

**II. Nicht abziehbare Steuern und Nebenleistungen**

- 1. Personensteuern („die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern“) .100
- 2. Umsatzsteuer .....101
- 3. Nicht abziehbare Nebenleistungen .....102

**E. Nicht abziehbare Geldstrafen und sonstige Rechtsfolgen mit Strafcharakter (Nr. 4)**

**I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 4**

- 1. Rechtsentwicklung der Nr. 4 105
- 2. Bedeutung der Nr. 4 .....106

**II. Die einzelnen nach Nr. 4 nicht abziehbaren Leistungen**

- 1. Geldstrafen .....110
- 2. Sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art mit überwiegendem Strafcharakter ...111

- 3. Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen .....112
- 4. Verfahrenskosten .....113

**F. ABC der nicht abziehbaren Aufwendungen**

- Abwehrkosten .....150
- Alarmanlage
- Allgemeinbildende Literatur
- Amtseinführung
- Angehörige
- Anwaltskosten
- Arbeitsessen
- Arbeitskleidung
- Arbeitsmittel
- Arbeitszimmer
- Auflagen mit Strafcharakter
- Ausbildungskosten
- Ausbürgerung
- Auslandsreisen
- Aussetzungszinsen
- Autoradio
- Autounfall
- Bedienung
- Beerdigungskosten
- Beförderungsfeier
- Berufsausbildung
- Berufskleidung
- Betriebsausflug
- Bewirtungskosten
- Bildungsreisen
- Boot
- Bordwohnung
- Brille
- Bücher
- Bügelmaschine
- Bürgerliche Kleidung
- Computer
- Darlehenszinsen
- Diätverpflegung
- Dias
- Diebstahlsverlust
- Dienstkleidung
- Dienstzimmer
- Dokortitel
- Doppelte Haushaltsführung
- Durchgangszimmer
- Ehescheidung
- Ehevertrag
- Ehrenamt
- Ehrenrettung
- Einbürgerungskosten
- Einkommensteuer
- Einrichtung
- Elektro-Orgel
- Empore

	Anm.
Erbschaftsteuer . . . . .	150
Ergänzungsabgabe	
Ernährung	
Erziehung	
Fachbücher, Fachzeitschriften	
Fachkongreß	
Feiern	
Fernsehgerät	
Fernsprechgebühren	
Fischpartien	
Flügel	
Flugschein	
Fotos	
Fotofernkurs	
Freiheit	
Freizeitgestaltung	
Gardinenleisten	
Gartenanlage	
Gaststättenbesuche	
Geburtstag	
Geldstrafen	
Gemeinschaftsverpflegung	
Gesellschaftliche Veranstaltungen	
Gesundheit	
Getränke	
Gitarre	
Grundsteuer	
Gruppenreisen	
Haarpflege	
Hausangestellte	
Haushalt	
Heimcomputer	
Hinterziehungszinsen	
Hobbys	
Hundehaltung	
Hundesteuer	
Illustrierte	
Informationsgerät	
Informationsreisen	
Investitionshilfeabgabe	
Jagd	
Jubiläumsfeier	
Kapitalertragsteuer	
Kantine	
Kinderbetreuungskosten	
Kinobesuch	
Kirchensteuer	
Klassenfahrt	
Klavier	
Kleidung	
Kochherd	
Körperpflege	
Körperschaftsteuer	
Kongreß	
Konjunkturzuschlag	
Kontokorrentzinsen	

	Anm.
Konzertbesuch . . . . .	150
Konzertflügel	
Kosmetika	
Kraftfahrzeugkosten	
Krankheitskosten	
Kücheneinrichtung	
Kulturelle Bedürfnisse	
Kulturelle Veranstaltungen	
Kundschaftstrinken	
Lebensversicherungsbeiträge	
Lexika	
Lösegeld	
Lohnsteuer	
Musikinstrumente	
Nachforderungszinsen	
Nachschlagewerke	
Nebenleistungen	
Parteien	
Persönliche Sicherheit	
Persönlichkeitsentfaltung	
Personal-Computer	
Personensteuern	
Pflege	
Pilotenlizenz	
Promotionskosten	
Prozeßkosten	
Radio	
Rechtsfolgen mit Strafcharakter	
Rechtsverfolgung	
Reformhausverpflegung	
Reisekosten	
Repräsentation	
Risikolebensversicherung	
Rufschädigung	
Rundfunkgerät	
Säumniszuschläge	
Schadensersatzleistungen	
Schenkungssteuer	
Schiffswohnung	
Schuldzinsen	
Schwimmbad	
Segelboot	
Selbstverteidigung	
Sicherheit	
Skikurs	
Solidaritätszuschlag	
Sportgeräte	
Sportkleidung	
Sportlehrgang	
Sportlerkost	
Sprachkurs im Ausland	
Spüle	
Stabilitätzuschlag	
Stärkungsmittel	
Strafen (Geld-)	
Studienreisen	
Stundungszinsen	

## Nicht abziehbare Ausgaben

## § 12

	Anm.		Anm.
Tageszeitungen . . . . .	150	Versorgungsausgleich . . . . .	150
Telefonkosten		Verspätungszuschläge	
Testessen		Videorecorder	
Tonbandgerät		Vollstreckungskosten	
Trauerfeier		Wachhund	
Trinkmilch		Waschmaschine	
Umsatzsteuer		Wehrdienst	
Umzugskosten		Weihnachtsfeier	
Unfallkosten		Wintersport	
Unterhalt		Wohnung	
Unterhaltsrente		Wohnungseinrichtung	
Verfahrenskosten		Zeitschriften	
Vermögensteuer		Zentralheizung	
Verpflegung		Zinsen	
Verpflegungsmehraufwand		Zuwendungen	
Versicherungsbeiträge		Zwangsgeld	



## Allgemeine Erläuterungen zu § 12

### A. Überblick zu § 12

1

§ 12 stellt die Kodifizierung des im EStRecht geltenden Grundsatzes dar, daß Aufwendungen für die Lebensführung die steuerliche Bemessungsgrundlage nicht mindern dürfen, es sei denn, der Stpfl. kann sich ihnen nicht entziehen; dann sind sie nicht Teil seines disponiblen Einkommens, sondern zB außergewöhnliche Belastungen (agB), zT auch Sonderausgaben (SA).

Angesichts der inzwischen von Gesetzgeber und Rechtsprechung geschaffenen Ausnahmefälle, in denen der Abzug derartiger Aufwendungen dennoch zugelassen wird, stellt sich allerdings die Frage, ob dieser Grundsatz noch besteht bzw. welcher Wert ihm beizumessen ist.

**Im Einleitungshalbsatz** ist der Hinweis enthalten, daß § 12 Auswirkungen auf alle Einkunftsarten hat, andererseits aber gegenüber den Vorschriften über die agB und bei bestimmten SA zurücktritt (im einzelnen s. Anm. 15). Es gibt aber auch Ausnahmetatbestände, die im Einleitungshalbsatz nicht aufgeführt sind (§ 9 Abs. 1 Nr. 4–6, §§ 10 e–h, § 32, § 32a, § 34 c; s. Anm. 6, 7, 9).

**In den Nummern 1–4** folgt eine exemplarische, aber nicht abschließende Aufzählung der praktisch bedeutsamsten Aufwendungen, die nicht der Erzielung von stpfl. Einkünften dienen, sondern Einkommensverwendung darstellen. Dies sind Aufwendungen für Haushalt und Familienunterhalt (*Nr. 1*), bestimmte Zuwendungen an andere Personen (*Nr. 2*), private Steuern (*Nr. 3*) sowie in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen und sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art (*Nr. 4*).

### B. Rechtsentwicklung des § 12

2

§ 12 regelt seit dem EStG 1934 die nicht abziehbaren Ausgaben. Vorläufer waren § 9 Abs. II Nr. 2 Preuß. EStG v. 24. 6. 1891 (GesSlg. 1891 S. 175), § 8 Abs. III Nr. 2 Preuß. EStG v. 19. 6. 1906 (GesSlg. 1906 S. 260), § 13 Nr. 2 Satz 2 und § 15 Nr. 3 und 4 EStG v. 29. 3. 1920 (RGBl. 1920 S. 359), sowie § 15 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 und § 18 Abs. 1 Nr. 2 und 3 EStG v. 10. 8. 1925 (RGBl. I S. 189).

**EStG 1934 v. 16. 10. 34** (RGBl. I S. 1005; RStBl. S. 1261): In Nr. 1 wurden Aufwendungen für den Haushalt und den Familienunterhalt vom Abzug ausgeschlossen, auch wenn eine berufliche Mitveranlassung vorlag; Nr. 2 verbot den Abzug freiwilliger Zuwendungen und von Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen; Nr. 3 versagte den Abzug der Steuern vom Einkommen und der Vermögensteuer.

**EStG 1938 v. 6. 2. 38** (RGBl. I S. 121; RStBl. S. 113): In Nr. 3 wurde statt der Vermögensteuer der Abzug „sonstiger Personensteuern“ ausgeschlossen (wie bereits in § 18 EStG 1925).

**StÄndG v. 18. 7. 58** (BGBl. I S. 473; BStBl. I S. 412): In Nr. 2 wurden in die 2. Alternative auch Zuwendungen an Personen, die gegenüber dem Ehegatten des Stpfl. unterhaltsberechtigt sind, einbezogen.

**3. StÄndG 1967 v. 22. 12. 67** (BGBl. I S. 1334; BStBl. I S. 488): In Nr. 3 wurde auch die USt. auf den Eigenverbrauch vom Abzug ausgeschlossen.

**1. StÄndG 1971 v. 23. 12. 70** (BGBl. I S. 1856; BStBl. 1971 I S. 8): Nr. 3 wurde um USt. für Lieferungen und sonstige Leistungen, die Entnahmen sind, ergänzt. **ESRG v. 5. 8. 74** (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530): In Nr. 2 wurde das Abzugsverbot ausgedehnt auf „Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht“.

**StÄndG 1979 v. 30. 11. 78** (BGBl. I S. 1849; BStBl. I S. 479): Im Einleitungshalbsatz wurden die Worte „Unbeschadet der Vorschrift des § 10“ ersetzt durch die Worte „Soweit in § 10 Abs. 1 Nr. 1, 2 bis 7, § 10 b und §§ 33 bis 33 b nichts anderes bestimmt ist“.

**Ges. zur Änderung des EStG und des KStG v. 25. 7. 84** (BGBl. I S. 1006; BStBl. I S. 401): Anfügung einer neuen Nr. 4, wonach Geldstrafen und sonstige Vermögenseinbußen mit Strafcharakter sowie Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen estl. nicht abziehbar sind.

**StBereinigungsg 1985 v. 14. 12. 84** (BGBl. I S. 1493; BStBl. I S. 659): Redaktionelle Ergänzung des Einleitungshalbsatzes wegen des neu in das EStG eingefügten § 33 c (Kinderbetreuungskosten Alleinstehender).

**StReformG 1990 v. 25. 7. 88** (BGBl. I S. 1093; BStBl. I S. 224): In Nr. 3 wurden auch die auf die nichtabziehbaren Steuern entfallenden Nebenleistungen einbezogen. Vom Abzugsverbot ausgenommen wurden jedoch die Zinsen auf Steuerforderungen nach den §§ 233 a, 234 und 237 AO.

**StReformÄndG v. 30. 6. 89** (BGBl. I S. 1267; BStBl. I S. 251): Redaktionelle Ergänzung des Einleitungshalbsatzes um die neu in § 10 Abs. 1 eingeführte Nr. 8 (Aufwendungen für ein hauswirtschaftliches Beschäftigungsverhältnis).

**WoBauFG v. 22. 12. 89** (BGBl. I S. 2408; BStBl. I S. 505): In Nr. 3 wurden die Worte „mit Ausnahme der Zinsen auf Steuerforderungen nach den §§ 233 a, 234 und 237 der Abgabenordnung“ gestrichen.

**StÄndG 1992 v. 25. 2. 92** (BGBl. I S. 297; BStBl. I S. 146): Redaktionelle Ergänzung des Einleitungshalbsatzes um die neu in § 10 Abs. 1 eingeführte Nr. 9 (beschränkter Abzug von Schulgeld).

## 3

## C. Bedeutung des § 12

**Abgrenzung zwischen Privat- und Erwerbssphäre:** § 12 dient neben anderen Vorschriften (s. u.) der Abgrenzung der steuerlich grundsätzlich unbeachtlichen Privatsphäre von der Erwerbssphäre (s. § 2 Anm. 69).

Das EStRecht unterscheidet bei Berücksichtigung von Aufwendungen zwischen der Einkommenserzielung und der Einkommensverwendung (BVerfG 1 BvR 343/73 ua. v. 11. 10. 77, BStBl. 1978 S. 174/180; s. dazu § 2 Anm. 59). Aufwendungen zur Einkommenserzielung sind als BA oder WK abziehbar. Dagegen gehören Aufwendungen für den privaten Bereich zur Einkommensverwendung und können grundsätzlich steuerlich nicht einkommensmindernd berücksichtigt werden, sofern ihr Abzug nicht ausdrücklich zugelassen ist zB als Sonderausgaben (SA) oder außergewöhnliche Belastung (agB). Dies stellt § 12 klar und nennt vier wesentliche Bereiche der nichtabziehbaren Aufwendungen.

Diese Abgrenzung läßt sich zwar auch auf andere Weise vornehmen, denn die Nichtabziehbarkeit ergibt sich bereits als Umkehrschluß aus der positiven Definition der BA (§ 4 Abs. 4), WK (§ 9 Abs. 1), SA (§ 10 Abs. 1) und agB (§ 33). Der Abzug von Aufwendungen außerhalb der Einkunftsermittlung (vom Gesamtbetrag der Einkünfte) muß nach der Systematik des EStG ausdrücklich zugelassen sein. Dennoch ist § 12 nicht überflüssig, jedenfalls ist er geeignet, eine zu weite Auslegung des BA- bzw. WKBegriffs zu verhindern.

Die Abgrenzung, ob Aufwendungen den Bereich der Einkommenserzielung der Erwerbssphäre oder die einkommensteuerlich unbeachtliche Privatsphäre und damit die Einkommensverwendung betreffen, ist nicht immer leicht durchzuführen, weil beide Bereiche ständig ineinandergreifen, so daß Aufwendungen für den privaten Bereich in mehr oder minder großem Umfang in den Erwerbsbereich hinüberwirken und umgekehrt (vgl. BVerfG aaO). Derartige Aufwendungen sind grundsätzlich BA, soweit sie durch den Betrieb veranlaßt sind (§ 4 Abs. 4), bzw. WK, soweit sie Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen darstellen (§ 9 Abs. 1).

BA und WK lassen sich unter dem Oberbegriff Erwerbsaufwendungen zusammenfassen und nach dem für alle Erwerbsaufwendungen geltenden Veranlassungsprinzip (s. § 2 Anm. 53; § 9 Anm. 120–125, 132) einheitlich als Aufwendungen definieren, die durch eine der Einkünfteerzielung dienende Leistung (Erwerbstätigkeit oder Vermögensnutzung) veranlaßt sind (s. § 2 Anm. 53, § 9 Anm. 60, 116, 117).

Hierunter könnten letztlich auch Aufwendungen für die körperliche Gesundheit sowie Kosten der Nahrung, Kleidung, Wohnung und sogar des Erholungsurlaubs fallen; sie dienen zwar in erster Linie der Befriedigung von Grundbedürfnissen des Lebens, bewirken aber gleichzeitig auch die Erhaltung der Arbeitskraft als Grundlage für die Erzielung von Einnahmen (vgl. BVerfG aaO). IdR dürfte hier aber der Veranlassungszusammenhang mit der Erwerbssphäre zu verneinen sein.

#### **Deklaratorische oder konstitutive Bedeutung:**

► *Nr. 1* (s. auch Anm. 26): Um jedoch Auswüchse und ein weitgehendes Eindringen in die Privatsphäre des Stpfl. ebenso wie ein unerschöpfliches Streitpotential zu vermeiden, stellt *Nr. 1 Satz 1* die Nichtabziehbarkeit dieser Aufwendungen fest. Lediglich ein etwaiger betrieblicher/beruflicher Mehraufwand kann abgezogen werden (zB Verpflegungsmehraufwand, doppelte Haushaltsführung).

Bei sog. gemischten Aufwendungen (zB Repräsentationsaufwendungen), bei denen eine zutreffende und leicht nachprüfbare Trennung in einen beruflichen und einen privaten Teil aufgrund objektiver Merkmale und Unterlagen nicht möglich ist, hat die Rechtsprechung ein grundsätzlich verfassungsrechtlich nicht zu beanstandendes (BVerfG aaO), ihrer Meinung nach *Nr. 1 Satz 2* zu entnehmendes Aufteilungs- und Abzugsverbot aufgestellt (BFH GrS 2/70 v. 19. 10. 70, BStBl. 1971 S. 17/21). Die herrschende Meinung im Schrifttum lehnt das vom BFH aufgestellte Aufteilungs- und Abzugsverbot ab, akzeptiert es aber hinsichtlich der „echten Repräsentationsaufwendungen“ (s. Anm. 66). Zumindest insoweit hat *Nr. 1* mehr als nur klarstellende Funktion.

► *Nr. 2* hat in begrenztem Umfang konstitutiven Charakter, und zwar hinsichtlich der Einschränkung des § 10 Abs. 1 Nr. 1 a bei freiwillig begründeten Rentenverpflichtungen (s. Anm. 76).

► *Nr. 3 und 4* haben lediglich deklaratorische Bedeutung (s. Anm. 96 zu Nr. 3 und Anm. 106 zu Nr. 4).

### **D. Geltungsbereich des § 12**

4

**Persönlicher Geltungsbereich:** § 12 gilt für alle EStpfl. unabhängig davon, ob sie unbeschränkt oder beschränkt estpfl. sind. Bei beschränkt Stpfl. wird der Abzug von Aufwendungen durch § 50 Abs. 1 noch weiter eingeschränkt. Danach sind nur solche Aufwendungen abziehbar, die mit inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Für Körperschaften gilt § 12 nicht; hier bestimmt § 10 KStG, was nichtabziehbare Aufwendungen sind.

**Sachlicher Geltungsbereich:** § 12 gilt im gesamten EStRecht, wobei allerdings sein sich aus dem Einleitungshalbsatz ergebender teilweise subsidiärer Charakter zu beachten ist.

Das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 ist für alle Einkunftsarten anwendbar, greift aber nur dann ein, wenn überhaupt eine private Beteiligung gegeben ist. Kommt lediglich eine Zurechnung bestimmter Aufwendungen zu verschiedenen Einkunftsarten in Betracht, ist das Aufteilungsverbot nicht anwendbar. Das gleiche gilt, wenn Aufwendungen teils zu den Betriebsausgaben (BA) oder Werbungskosten (WK), teils zu den Sonderausgaben (SA) gehören (zB Aufwendungen für ein Arbeitszimmer für Beruf und Ausbildung). In diesen Fällen ist ggf. im Schätzungswege aufzuteilen (BFH IX R 11/86 v. 10. 6. 86, BStBl. S. 894; VI R 2/87 v. 22. 6. 90, BStBl. S. 901; aA OFD Köln v. 9. 2. 87, FR 1987 S. 348; s. a. § 10 Anm. 8a). Nach FG Berlin v. 21. 6. 85 (EFG 1986 S. 173, rkr.) gilt dies auch, wenn der Abzug von Aufwendungen nach § 3c teilweise untersagt ist, weil sie mit steuerfreien Einnahmen im Zusammenhang stehen (uE zutreffend; aA FG Rhld.-Pf. v. 24. 2. 86, EFG S. 282, rkr.). Ebenso kommt das Aufteilungsverbot nicht für die Abgrenzung zwischen BA und verdeckten Gewinnausschüttungen zur Anwendung (BFH I R 180/74 v. 7. 7. 76, BStBl. S. 753 betr. Auslandsreise des Geschäftsführers einer KapGes.).

5 Einstweilen frei.

## E. Verhältnis des § 12 zu anderen Vorschriften

### 6 I. Verhältnis zu Vorschriften der Einkünfteermittlung (§§ 4, 9)

**Verhältnis zu § 4:** Bei der Beurteilung, welche Aufwendungen als Betriebsausgaben (BA) abgezogen werden dürfen, ist § 12 vorrangig, soweit er konstitutiven Charakter hat. Er grenzt für alle Einkünfte die estl. relevante von der estl. irrelevanten Sphäre ab. Liegt eine nicht nur unbedeutende private Mitveranlassung vor, oder handelt es sich um Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, greift § 12 ein und verbietet den Abzug. Insoweit handelt es sich nicht um BA iSd. § 4 Abs. 4. Bei fast ausschließlich betrieblicher Veranlassung ist der Weg zum BA-Abzug geöffnet (§ 4 Abs. 4), den nur noch ein Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 bis 9 und Abs. 6 verhindern kann. Auch bei diesen Abzugsbeschränkungen handelt es sich um Aufwendungen, die die private Lebensführung des Stpfl. berühren (Geschenke, Bewirtung, Beherbergung, Verpflegung usw.). Während § 12 generell den Abzug von Aufwendungen einschränkt, verbietet § 4 Abs. 5 und 6 nur den Abzug von BA (vgl. BTDrucks. 1/4092 S. 37).

§ 4 Abs. 5 Nr. 8 korrespondiert mit § 12 Nr. 4. Während § 12 Nr. 4 Geldstrafen uä. vom Abzug ausschließt, unterwirft § 4 Abs. 5 Nr. 8 auch betrieblich veranlaßte Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder dem Abzugsverbot.

**Verhältnis zu § 9:** Auch im Verhältnis zum Werbungskosten(WK)-Abzug greift § 12 regelnd ein und nimmt bestimmten Aufwendungen von vornherein den WKCharakter (s. § 9 Anm. 28). Eine Ausnahme bildet § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5, der den Abzug von Aufwendungen als WK gestattet, die einem ArbN wegen einer aus beruflichem Anlaß begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen, und zwar unabhängig davon, aus welchen Gründen die doppelte Haushaltsführung beibehalten wird. Entgegen § 12 Nr. 1 werden hier Aufwendungen für den Haushalt des Stpfl. zum Abzug als WK zugelassen. § 12 Nr. 1 tritt insoweit zurück. Das gleiche gilt für Aufwendungen im Rahmen der doppelten Haushaltsführung, die

sowohl beruflich als auch privat veranlaßt sind, wie zB für Familienheimfahrten (*Offerhaus*, BB 1979 S. 668), sowie für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4), die ihrer Natur nach gemischte Aufwendungen sind (BFH VI R 64/81 v. 20. 12. 82, BStBl. 1983 S. 306/309 entgegen früherer Ansicht im Urt. VI R 55/79 v. 11. 7. 80, BStBl. S. 655; zust. *Neeb*, DStZ 1990 S. 556; aA *Bornhaupt* in *Kirchhof/Söhn*, Rdnr. F2 zu § 9). Insbes. die Rückfahrt zur Wohnung als dem ureigensten Bereich der privaten Lebensführung ist zumindest vorwiegend privat veranlaßt. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 ist somit *lex specialis* zum Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 (so auch BFH VI R 64/81 aaO). Die Begrenzung des Abzugs nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 trägt neben verkehrspolitischen Erwägungen auch dem Gedanken Rechnung, daß es sich hierbei ihrem Wesen nach um Aufwendungen handelt, die auch die private Lebensführung des Stpfl. berühren (BTDrucks. V/1068 S. 24).

Eine Ausnahmeregelung vom Aufteilungs- und Abzugsverbot enthält auch § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 hinsichtlich der sog. typischen Berufskleidung. Daß der zivilisierte Mensch in der Öffentlichkeit und bei der Ausübung seines Berufs bekleidet zu sein pflegt, ist in erster Linie Ausfluß der Lebensführung (BFH VI R 25/78 v. 20. 11. 79, BStBl. 1980 S. 75). Daher hat der in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 ausdrücklich zugelassene Abzug der Aufwendungen für Berufskleidung nicht nur klarstellenden, sondern auch rechtsbegründenden Charakter (BFH VI R 143/77 v. 20. 11. 79, BStBl. 1980 S. 73; kritisch hierzu § 9 Anm. 554). § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 ist insoweit Spezialregelung zu § 12 Nr. 1 (Nieders. FG v. 22. 6. 90, EFG 1991 S. 118, rkr.)

## II. Verhältnis zu Sonderausgaben-Vorschriften (§§ 10, 10b, 10e–h)

7

**Verhältnis zu § 10:** Gegenüber dieser Vorschrift tritt § 12 grundsätzlich zurück. Das ergibt sich aus dem Einleitungshalbsatz, wonach das Abzugsverbot des § 12 nur eintritt, soweit der Abzug in § 10 Abs. 1 Nr. 1, 2–9 nicht ausdrücklich zugelassen ist (BFH IX R 11/86 v. 10. 6. 86, BStBl. S. 894; s.a. § 10 Anm. 8a). Eine Ausnahme bildet § 10 Abs. 1 Nr. 1a. Hier geht § 12 Nr. 2 vor, die Vorschrift ist im Einleitungshalbsatz des § 12 nicht erwähnt. Dies bedeutet, daß Renten und dauernde Lasten nicht nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a als Sonderausgaben (SA) abziehbar sind, wenn die Voraussetzungen für ein Abzugsverbot nach § 12 Nr. 2 vorliegen, es sei denn (Ausnahme von der Ausnahme), es handelt sich um eine Rente oder dauernde Last an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden unbeschr. estpfl. Ehegatten. Dann ist der Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 möglich, hinter dem § 12 Nr. 2 zurücktritt. Bereits vor der Neuformulierung des Einleitungshalbs. durch *StÄndG 1979 v. 30. 11. 78* (Anm. 2) hatte die Rspr. zugunsten des Vorranges des § 12 vor § 10 Abs. 1 Nr. 1a entschieden.

Vgl. BFH VI R 94/69 v. 6. 11. 70, BStBl. 1971 S. 99; VI R 369/70 v. 6. 7. 73, BStBl. S. 868; VI R 222/71 v. 13. 7. 73, BStBl. S. 776; VI R 206/70 v. 31. 10. 73, BStBl. 1974 S. 86; VI R 175/72 v. 18. 10. 74, BStBl. 1975 S. 502; I R 213/74 v. 16. 3. 77, BStBl. S. 414.

§ 10 Abs. 1 Nr. 5 korrespondiert mit § 12 Nr. 3, 2. Halbs. Damit wird klargestellt, daß nur Hinterziehungszinsen, Verspätungszuschläge und Säumniszuschläge vom Abzugsverbot erfaßt werden.

**Verhältnis zu § 10b:** Auch hier tritt § 12 zurück, da § 10b im Einleitungshalbsatz genannt ist (s. auch § 10b Anm. 13).

**Verhältnis zu §§ 10e, 10f:** Seit der Aufgabe der Nutzungswertbesteuerung beim eigen genutzten Wohneigentum ab VZ 1987 bildet § 10e als Nachfolgevorschrift zu § 7b eine Ausnahme vom Grundsatz, daß Aufwendungen für die private Woh-

nung zu den nichtabziehbaren Kosten der Lebensführung zählen, weil die Befriedigung des Wohnbedürfnisses zur privaten Lebenshaltung gehört (BFH VI R 180/82 v. 18. 10. 83, BStBl. 1984, S. 110; s. auch Anm. 35). Das gleiche gilt für § 10 f, der einen Abzug von Aufwendungen für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale und Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen gewährt. Beide Vorschriften gehen § 12 vor, obwohl sie im Einleitungshalbsatz nicht genannt sind.

**Verhältnis zu §§ 10 g, 10 h:** Die Vorschriften enthalten je eine Steuerbegünstigung für schutzwürdige Kulturgüter, die weder zur Einkunftserzielung noch zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden (§ 10 g), bzw. der unentgeltlich an Angehörige zu Wohnzwecken überlassenen Wohnung im eigenen Haus (§ 10 h). Beide lassen entgegen § 12 den Abzug von Kosten der Lebensführung zu. Auch hier tritt § 12 zurück, obwohl die Vorschriften im Einleitungshalbsatz nicht genannt sind.

## 8

### III. Verhältnis zu den Vorschriften über Einkunftsarten (§§ 21, 22)

**Verhältnis zu § 21:** Konkurrenz ist möglich mit § 12 Nr. 1 bei der Beurteilung der Kosten für die Wohnung im eigenen Haus (im einzelnen s. Anm. 35). Wie bei allen anderen Einkunftsarten geht auch hier § 12 grundsätzlich vor. Einen Vorrang gegenüber § 21 Abs. 2 hatte die Rechtsprechung früher auch für § 12 Nr. 2 bei unentgeltlicher Überlassung einer Wohnung zB an unterhaltsberechtigzte Personen angenommen (vgl. BFH VIII R 256/72 v. 20. 11. 73, BStBl. 1974 S. 163, mwN; VIII R 122/73 v. 28. 2. 74, BStBl. S. 457; VIII R 164/77 v. 11. 4. 78, BStBl. S. 493; VIII R 119/76 v. 11. 4. 78, BStBl. 1979 S. 17). Nach der neueren Rspr. des BFH greift § 12 in diesen Fällen nicht ein, weil es um die Zurechnung von Einnahmen geht und nicht um den Abzug von Ausgaben (BFH VIII R 215/79 v. 29. 11. 83, BStBl. 1984 S. 366, mwN). Da § 12 die Einkommensverwendung betrifft, § 21 Abs. 2 aber die Einkunftserzielung, und die Einkunftserzielung der Einkommensverwendung vorangeht, besteht insoweit kein Konkurrenzverhältnis zwischen § 12 Nr. 2 und § 21 Abs. 2.

**Verhältnis zu § 22:** Abgesehen von dem allgemeinen Grundsatz, daß § 12 auch bei der Ermittlung der sonstigen Einkünfte (beim WK-Abzug) zu beachten ist, ergibt sich ein besonderes Verhältnis zwischen § 12 Nr. 2 und § 22 Nr. 1 Satz 2: § 22 Nr. 1 Satz 2 versagt die Zurechnung der Leistungen beim Empfänger, wenn sie beim Geber dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 unterliegen. Folgerichtig werden Renten und dauernde Lasten beim Empfänger als Einnahmen nach § 22 erfaßt, wenn sie beim Geber abweichend von § 12 Nr. 2 als SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 (Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten) abziehbar sind (§ 22 Nr. 1 a).

Diese gesetzliche Korrespondenz (s. § 22 Anm. 122) ist aber nicht zwingend. Sie verstößt gegen das im EStRecht geltende Individualprinzip und den Grundsatz der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit. Ohne Zweifel erhöhen die Zuwendungen die subjektive Leistungsfähigkeit des Empfängers, so daß sie der Besteuerung unterworfen werden sollten, unabhängig davon, ob sie beim Geber die Bemessungsgrundlage mindern (glA *Tipke/Lang*, StRecht, 13. Aufl. Köln 1991, S. 194/363). So müssen zB der Vermieter die Mieteinnahmen und der Darlehensgeber die Zinseinnahmen versteuern, obwohl bei privater Nutzung weder Mieter noch Darlehensnehmer die gezahlten Beträge bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage abziehen dürfen.

## IV. Verhältnis zu den Tarifvorschriften (§§ 32, 32a, 33–33c, 34c) 9

**Verhältnis zu §§ 32, 32a:** Trotz des Abzugsverbots in § 12 werden Kinderfreibetrag und Haushaltsfreibetrag (§ 32) unter bestimmten Voraussetzungen zur Abgeltung von Aufwendungen für den Haushalt und den Unterhalt von Familienangehörigen (Kindern) gewährt. Durch den Grundfreibetrag (§ 32a) sollen die Grundbedürfnisse des Stpfl. wie Nahrung, Wohnung, Kleidung in gewissem, nach einhelliger Auffassung unangemessen niedrigem Rahmen steuerlich berücksichtigt werden. Obwohl die beiden Vorschriften im Einleitungshalbsatz des § 12 nicht genannt sind, könnte man die Auffassung vertreten, nach dem Wortlaut des Gesetzes bestehe dennoch kein Widerspruch zu § 12. Denn § 12 verbietet nur den Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte, während Kinderfreibetrag und Haushaltsfreibetrag vom Einkommen abgezogen werden (§ 2 Abs. 5) und der Grundfreibetrag bei der Anwendung des Tarifs berücksichtigt wird. Außerdem werden keine konkreten Aufwendungen abgezogen, sondern die geminderte Leistungsfähigkeit des Stpfl. berücksichtigt.

► *Der Grundfreibetrag* drückt aus, wann die steuerliche Leistungsfähigkeit des Stpfl. beginnt, nämlich erst dann, wenn dessen Grundbedürfnisse (Existenzminimum) abgedeckt sind. Deshalb wird er auch nicht von der Bemessungsgrundlage abgezogen, sondern die Besteuerung setzt erst darüber ein. Insofern besteht keine Konkurrenz zu § 12, da § 12 eine Bestimmungsvorschrift ist. Die Frage, ob der Grundfreibetrag das Existenzminimum tatsächlich abdeckt und abdecken soll, ist seit der Entscheidung des BVerfG 1 BvL 20/84 ua. v. 29. 5. 90 (BStBl. S. 653) sehr umstritten. Der BFH (III R 14–16/90 v. 8. 6. 90, BStBl. S. 969; III B 144/89 v. 20. 7. 90, DStR 1991 S. 348) hält den Grundfreibetrag der Jahre 1986 bis 1988 für verfassungsgemäß. Dies hat er grundsätzlich auch für die Jahre 1978–1983 bestätigt (III B 51, 74, 81/91 v. 9. 10. 91, BB 1992 S. 49); Zweifel äußerte er aber, wenn dem Stpfl. nach Abzug der Steuer keine ausreichenden Mittel zur Bestreitung des Lebensunterhalts verbleiben (III B 555/90 v. 25. 7. 91, BStBl. S. 876).

► *Kinderfreibetrag und Haushaltsfreibetrag* berücksichtigen die Belastungen durch den Unterhalt von Kindern. Nach der Entscheidung des BVerfG v. 29. 5. 90 (aaO) muß bei der Einkommensbesteuerung ein Betrag in Höhe des Existenzminimums der Familie steuerfrei bleiben; nur das darüber hinausgehende Einkommen darf der Besteuerung unterworfen werden. Das BVerfG ist mit dieser Entscheidung von seiner bisherigen Rechtsprechung (1 BvR 150/75 v. 23. 11. 76, BStBl. 1977 S. 135) abgewichen. Es zählt Unterhaltsaufwendungen für Kinder nicht zu den Kosten der Lebensführung nach § 12 Nr. 1, sondern sieht hierin eine Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit.

„Der Staat, der die Würde des Menschen als höchsten Rechtswert anerkennt und Ehe und Familie dem besonderen Schutz des Staats anheimgegeben hat, darf Kinder und private Bedürfnisbefriedigung nicht auf eine Stufe stellen und danach auf die Mittel, die für den Lebensunterhalt von Kindern unerlässlich sind, nicht in gleicher Weise zurückgreifen wie auf finanzielle Mittel, die zur Befriedigung beliebiger Bedürfnisse eingesetzt werden.“

Daraus muß man uE schließen, daß die Besteuerung erst bei einem Betrag einsetzen darf, der über dem Existenzminimum der Familie liegt (Familiensplitting?), so daß der Kinderfreibetrag nicht vom Einkommen abgezogen werden dürfte. Dann bestünde auch hier keine Konkurrenz zu § 12. Dies betrifft allerdings nur den Kinderfreibetrag, denn der Haushaltsfreibetrag dient nicht der Abdeckung des Kindesunterhalts, sondern der höheren Haushaltskosten, die durch die Zugehörigkeit eines Kindes zum Haushalt des Stpfl. entstehen. Insofern betrifft er eindeutig Aufwendungen iSd. § 12 Nr. 1 Satz 1, so daß eine Ausnahme des dort

verankerten Abzugsverbots vorliegt. Der Abzug vom Einkommen kann uE nicht zu einer anderen Beurteilung führen, da zum einen das Einkommen nur eine Zwischenstation zwischen dem Gesamtbetrag der Einkünfte und zu versteuerndem Einkommen (Bemessungsgrundlage) ist, so daß letztlich doch ein Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte vorliegt, und zum anderen der Zweck des § 12 gebietet, daß die dort genannten Aufwendungen die Bemessungsgrundlage nicht mindern dürfen.

**Verhältnis zu §§ 33 bis 33c:** Entsprechend der Bestimmung im Einleitungshalbsatz tritt § 12 gegenüber diesen Vorschriften zurück, da bei derartigen zwangsläufigen Aufwendungen die Dispositionsfreiheit des Stpfl. eingeschränkt ist. Der Besteuerung soll aber nur das disponible Einkommen unterworfen werden. Dieser Vorrang galt bereits vor der Aufnahme der §§ 33–33c in den Einleitungshalbsatz durch das StÄndG 1979 v. 30. 11. 78 (Anm. 2).

**Verhältnis zu § 34c:** Nach § 34c Abs. 2 und 3 kann entgegen § 12 Nr. 3 ausländische ESt. „bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte“ abgezogen werden. Wie bei § 32 könnte der Widerspruch durch enge Anlehnung an den Wortlaut gelöst werden, da der Abzug „weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte“ erfolgt, sondern von der Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3). Rechtssystematisch und gemessen an dem in § 12 verkörperten Grundsatz ist diese Argumentation aber unbefriedigend und eine ausdrückliche Aufnahme des § 34c in den Einleitungshalbsatz uE geboten.

10–14 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu den nicht abziehbaren Ausgaben der Nr. 1 bis 4

### A. Subsidiär gegenüber Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen geltendes Abzugsverbot (Einleitungshalbsatz)

15

#### I. Subsidiarität des § 12

Der Einleitungshalbsatz weist dem § 12 eine bestimmte systematische Stellung zu. Hinsichtlich der Ermittlung der Einkünfte ist § 12 prägend. Er korrespondiert mit § 4 Abs. 4 und § 9, grenzt im Zusammenwirken mit diesen Vorschriften bei der Zuordnung von Aufwendungen zu Betriebsausgaben (BA) oder Werbungskosten (WK) die Erwerbssphäre von der Privatsphäre ab (zu diesen Begriffen s. § 2 Anm. 69) und schließt bestimmte Aufwendungen (zB für Nahrung und Kleidung) vom Abzug aus. Dagegen tritt § 12 hinter den im Einleitungshalbsatz genannten Vorschriften zurück, die bestimmte Kosten der privaten Lebensführung zum Abzug als Sonderausgaben (SA) oder außergewöhnliche Belastung (agB) zulassen. Dies entspricht der Rspr. des BVerfG (1 BvR 620/78 ua. v. 3. 11. 82, BStBl. S. 717/725), wonach sich aus dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ergibt, daß auch solche Ausgaben stl. von Bedeutung sind, die außerhalb der Sphäre der Einkommenserzielung – also im privaten Bereich – anfallen und für den Stpfl. unvermeidbar sind. Derartige unabweisbare Sonderbelastungen darf der Gesetzgeber ohne Verstoß gegen die Steuergerechtigkeit nicht außer acht lassen (Berücksichtigung der subjektiven Leistungsfähigkeit nach dem sog. *subjektiven Nettoprinzip*, s. Einf. ESt. Anm. 2, 540 ff.; § 2 Anm. 11, 13, 503).

16 Einstweilen frei.

## II. Verbot des Abzugs

17

**Verbot des Abzugs bei den einzelnen Einkunftsarten:** § 12 verbietet den Abzug der in Nr. 1–4 genannten Aufwendungen bei den einzelnen Einkunftsarten. Dies bedeutet, daß diese Aufwendungen weder Betriebsausgaben bei den Gewinneinkünften (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3) noch Werbungskosten bei den Überschußeinkünften (§ 2 Abs. 1 Nr. 4–7) sein können; bei der Ermittlung des Gewinns/Überschusses bleiben die in § 12 genannten Aufwendungen außer Betracht, sie dürfen den Gewinn/Überschuß nicht mindern.

**Verbot des Abzugs vom Gesamtbetrag der Einkünfte:** Die in § 12 genannten Aufwendungen sollen grundsätzlich auch nicht außerhalb der Einkunftsermittlung abgezogen werden. Diesen Grundsatz schränkt allerdings § 12 selbst im Einleitungshalbsatz ein, wonach dies nur gilt, soweit in § 10 Abs. 1 Nr. 1, 2–9, § 10 b und §§ 33–33 c nichts anderes bestimmt ist (s. auch § 10 Anm. 8 a, § 33 Anm. 16, § 33 c Anm. 25). Dies ist wiederum Ausdruck des Grundsatzes, daß nur das disponible Einkommen der Besteuerung unterworfen werden soll, weil es auch im privaten Bereich Aufwendungen gibt, denen der Stpfl. sich nicht entziehen kann. Nicht alle der im Einleitungshalbsatz genannten Vorschriften erfüllen aber diese Voraussetzungen. So ist zB die Aufnahme von § 10 Abs. 1 Nr. 3, 8 und 9 und § 10 b in den Katalog der Ausnahmen lediglich auf den Wunsch des Gesetzgebers zurückzuführen, bestimmte Sachverhalte steuerlich zu fördern. Andererseits ist die Aufzählung der Ausnahmen nicht vollständig; denn auch § 32 Abs. 7 (Haushaltsfreibetrag) betrifft Aufwendungen für den Haushalt des Stpfl. und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen, denen er sich nicht entziehen kann (§ 32 Anm. 202). Wie bereits dargelegt (Anm. 9), kann es nicht darauf ankommen, in welcher Form oder auf welcher Stufe der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Abzug erfolgt. Das Verbot des Abzugs vom Gesamtbetrag der Einkünfte bedeutet, daß die genannten Aufwendungen bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage unberücksichtigt bleiben sollen, soweit ein Abzug nicht ausdrücklich zugelassen und die Ausnahme im Einleitungshalbsatz des § 12 genannt ist (s. Anm. 1 und 3). Genau dies ist nämlich die Begründung dafür, daß § 12 den nicht genannten § 10 Abs. 1 Nr. 1 a (Abzug von Renten und dauernden Lasten) einschränkt (s. Anm. 7).

Einstweilen frei.

18, 19

## III. Folgen des Abzugsverbots

20

**Folgen beim Stpfl.:** Das Verbot des Abzugs „bei den einzelnen Einkunftsarten“ bewirkt, daß bestimmte Aufwendungen beim Stpfl. weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sein können. Soweit solche Aufwendungen bei Gewinneinkünften aus dem Betriebsvermögen geleistet worden sind, sind sie als Entnahmen dem Gewinn wieder hinzuzurechnen. Als Folge des Aufteilungsverbots in Nr. 1 Satz 2 gilt dies auch für sog. gemischte Aufwendungen, bei denen zwar die betriebliche Veranlassung möglicherweise überwiegt, die private Mitveranlassung aber nicht unbedeutend ist und eine zutreffende und leicht nachprüfbare Trennung nicht möglich ist.

Das Verbot des Abzugs „vom Gesamtbetrag der Einkünfte“ hat infolge der Einschränkung des Einleitungshalbsatzes hauptsächlich Bedeutung für Renten und dauernde Lasten.

**Folgen beim Empfänger der Aufwendungen:** Grundsätzlich hängt die Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eines Stpfl. und damit die estl.

teilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eines Stpfl. und damit die estl. Beurteilung seiner Verhältnisse nicht von den Verhältnissen anderer Stpfl. ab. Auch wenn Aufwendungen eines Stpfl. nach § 12 nicht abziehbar sind, können sie beim Empfänger stpfl. Einkünfte bilden, zB Mietzahlungen des Stpfl. für seine Wohnung, Zinszahlungen für ein privates Darlehen. Zur Ausnahme bei Renten und dauernden Lasten (Verhältnis zwischen § 12 Nr. 2 und § 22 Nr. 1 Satz 2) s. Anm. 8 und § 22 Anm. 117 und 122 ff.).

21–24 Einstweilen frei.

## B. Nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (Nr. 1)

**Schrifttum:** *Heider*, DStZ 1957 S. 633; *Vangerow*, StuW 1954 Sp. 155, 1961 Sp. 481, 1965 Sp. 201, 1966 Sp. 137, 1969 Sp. 527; *Littmann*, Inf. 1957 S. 210; *Heuer*, StbJb. 1959/60 S. 377; *Kottke*, Zur „leichten u. einwandfreien“ Trennung der BetrAusg. u. WerbKosten von den Privatausgaben, BB 1959 S. 664; *Spielberg*, StWa. 1962 S. 162; *Bichel*, StWa. 1963 S. 31; *Plückebaum*, Grundsätze über die Abgrenzung der Lebenshaltungskosten gegenüber den Betriebsausgaben und Werbungskosten, BP 1963 Beil. zu Heft 3; *Brockhoff*, Grundlagen und Grenzen der Typisierung im EStRecht, StbJb. 1963/64 S. 317; *Beger*, BP 1971 S. 73; *Kottke*, DB 1971 S. 839; *Lange*, Kausalität und Verschulden im Steuerrecht, BB 1971 S. 405, 408 ff.; *Littmann*, DStR 1971 S. 179; *Mattner*, BB 1971 S. 715; *Schick*, StRK-Anm. EStG § 4 BetrAusg. R. 71; *Uelner*, StbJb. 1971/72 S. 404; *Jost*, StWa. 1972 S. 153; *Ehlers*, DStR 1973 S. 269; *Georgi*, StWa. 1975 S. 17; *Tipke*, StuW 1975 S. 155; *Kröger*, Zum Veranlassungsprinzip im EStRecht, StuW 1978 S. 289; *Rudolph*, Zum Aufteilungsverbot bei nur teilweise beruflich veranlaßten Aufwendungen, BB 1978 S. 1614; *Görlich*, Zur Systematik der Begriffe Betriebsausgaben, Werbungskosten und Aufwendungen für die Lebensführung, DB 1979 S. 711; *Kröger*, BB 1979 S. 1284; *Offerhaus*, Zur steuerrechtlichen Abgrenzung zwischen betrieblich (beruflich) veranlaßten und durch die Lebensführung veranlaßten Aufwendungen, BB 1979 S. 617 u. 667; *Tipke*, Zur Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EStRecht, StuW 1979 S. 193; *Rößler*, Kritische Bemerkungen zur stl. Abzugsfähigkeit des Verpflegungsmehraufwandes, Inf. 1980 S. 51; *Söhn* (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EStRecht, Köln 1980 (bes. mit Aufsätzen von *Tipke* S. 1, *Söhn* S. 13, *Ruppe* S. 103, *Streck* S. 273 u. *Rönitz* S. 297); *Ebling*, Die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für Gruppen-Informationsreisen ins Ausland und für Reisen zu Fachtagungen im Ausland, BB 1981 S. 313; *Gorski*, Zur Abzugsfähigkeit gemischter Aufwendungen, DStZ 1981 S. 111; *Jakob*, Steuern vom Einkommen Bd. 1, Stuttgart 1981 S. 136–141; *Kanzler*, NSt. Privatausgaben Darst. 1 (1981); *Kottke*, NSt. Telefonkosten Darst. 1 (1981); *Leingärtner*, RWP 1981 S. 470; *Wassermeyer*, DStZ 1981 S. 490 u. StuW 1981 S. 245; *Walkhoff*, Aufwendungen für Studienreisen, StLex. 3, 12, 47; *Apitz*, FR 1982 S. 191; *Kalmes*, FR 1982 S. 241; *Klein*, DB 1982 S. 1949; *Filges*, DB 1983 S. 1166; *Richter, H.*, Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bei Arbeitnehmern, DStR 1983 S. 414; *Streck*, Betriebsausgaben, Werbungskosten und Lebensführung – Grenzbereiche –, KÖSDI 1983, 4970; *Wenzig*, BP 1983 S. 42 u. 1984 S. 205; *Hottmann*, BP 1984 S. 84; *Margreiter*, Das Aufteilungs- und Abzugsverbot im EStRecht, ÖStZ 1984 S. 1; *Günther*, Bewirtungs- und Geschenkaufwendungen von Arbeitnehmern, Inf. 1985 S. 385; *Kempermann*|*Ditzgen*, DStZ 1985 S. 63; *Zöllner*, NSt. Arbeitszimmer Darst. 1 (1985); *Beckers*, Zur Aufteilung der Schuldzinsen bei gemischtgenutzten Kontokorrentkonten für die Einkommensteuer, DB 1987 S. 2493; *Drenseck*, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben und Werbungskosten von den Lebenshaltungskosten, DB 1987 S. 2483; *Felix*, Gemischte Ausgaben: Ausnahmen vom Aufteilungs- und Abzugsverbot, KÖSDI 1987, 6733; *Fischer*, DB 1987 S. 1968; *Günther*, DStZ 1988 S. 328; *Peter*, ABC der abzugsfähigen/nichtabzugsfähigen Ausgaben, NWBF. 3 c S. 3761; *Tjarks*, Praxisprobleme bei der Abgrenzung der Werbungskosten von den Aufwendungen der Lebensführung, StWa. 1988 S. 109; *Woring*, Die steuerliche Behandlung von Studienreisen und Fachtagungen, Stbg. 1988 S. 323; *Beater*, Die Abzugsfähigkeit entnahmebedingter Schuldzinsen, StuW 1989 S. 170; *Carl*, DStR 1989 S. 519; *Assmann*, Zur Schätzung der privaten PKW-Nutzung nach der „1 %-Methode“, DB 1990 S. 76; *Flohr-Gußén*, Das Dienstjubiläum im Steuerrecht, Inf. 1990 S. 505; *Lück*, Antiquitäten

im Steuerrecht, DStZ 1990 S. 216; *Sunder-Plassmann*, FR 1990 S. 598; *Apitz*, Zur Auswirkung der Ausstattung eines Arbeitszimmers auf dessen steuerliche Anerkennung, DStR 1991 S. 1301; *Schwarz*, BP 1991 S. 5; *Söffing*, Schuldzinsen bei einem gemischten Kontokorrentkonto mit Debetsaldo, DStR 1991 S. 665; *Theisen/Salzberger*, Die steuerliche Behandlung von Promotionskosten, DStR 1991 S. 1333; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 13. Aufl. Köln 1991 S. 251 f.; *Woring*, Diebstahl am Arbeitsplatz und Werbungskostenabzug, DStZ 1991 S. 76; *Kottke*, Zur Irrlehre vom Aufteilungs- und Abzugsverbot im EStR, DStR 1992 S. 129; *Woring*, Die Werbungskosten der Lehrer – eine Rechtsprechungsübersicht, DStR 1992 S. 417.

## I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 1

### 1. Rechtsentwicklung der Nr. 1

25

Bereits nach § 9 II. 2 Preuß. EStG v. 24. 6. 1891 (Ges. Slg. S. 175) waren „die zur Bestreitung des Haushalts der Steuerpflichtigen und zum Unterhalte ihrer Angehörigen gemachten Ausgaben“ nicht abziehbar. Diese Bestimmung setzt sich fort in § 8 III Satz 2 Preuß. EStG v. 19. 6. 1906 (Ges. Slg. S. 260), § 15 Nr. 3 EStG v. 29. 3. 1920 (RGBl. S. 359) und § 18 Abs. 1 Nr. 2 EStG v. 10. 8. 1925 (RGBl. S. 189). In § 8 III Satz 2 Preuß. EStG v. 19. 6. 1906 findet sich zum ersten und einzigen Mal eine Aufzählung der wichtigsten vom Abzugsverbot betroffenen Bereiche; danach waren nicht abziehbar:

„die zur Bestreitung des Haushalts der Steuerpflichtigen und zum Unterhalte ihrer Angehörigen gemachten Ausgaben, insbesondere alle Aufwendungen zur Befriedigung persönlicher Bedürfnisse, wie die für Wohnung, Nahrung, Kleidung, Bedienung, Pflege, Erziehung, einschließlich des Geldwerts der zu diesen Zwecken verbrauchten Erzeugnisse des eigenen landwirtschaftlichen oder gewerblichen Betriebs“.

Die heutige Fassung der Nr. 1 entspricht § 12 Nr. 1 des EStG v. 16. 10. 1934 (s. Anm. 2). Damals wurde Satz 2 angefügt.

### 2. Bedeutung der Nr. 1

26

**Nr. 1 Satz 1** hat überwiegend nur klarstellende Bedeutung, da § 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 bereits positiv regeln, welche Aufwendungen an Betriebsausgaben (BA) oder Werbungskosten (WK) bei der Einkunftsermittlung abgezogen werden können. Sie verhindert jedoch eine extensive Auslegung des BA- oder WK-Begriffs, indem sie Aufwendungen für den eigenen Unterhalt, die der Erhaltung der Erwerbsfähigkeit dienen (zB Nahrung), vom Abzug ausschließt. Daneben regelt Nr. 1 Satz 1 auch den Abzug von Aufwendungen vom Gesamtbetrag der Einkünfte (Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen) und ergänzt § 32a Abs. 1, der den Grundbedarf des Stpl. an Lebensführung von der ESt. freistellen soll (s. Anm. 9).

Berufsbedingter Mehraufwand (zB Verpflegungsmehraufwand, Umzugskosten, doppelte Haushaltsführung usw.) ist vom Abzugsverbot nicht betroffen.

**Nr. 1 Satz 2:** Streitig ist zwischen Rspr. und Schrifttum, ob die Vorschrift rechtsbegründenden oder nur klarstellenden Charakter hat. Nach ständiger Rspr. des BFH (grundlegend hierfür BFH GrS 2/70 v. 19. 10. 70, BStBl. 1971 S. 17; GrS 3/70 v. 19. 10. 70, BStBl. 1971 S. 21) kommt ihr rechtsbegründende Bedeutung zu, weil sie ein Aufteilungs- und Abzugsverbot für Aufwendungen begründe, die durch die Lebensführung veranlaßt sind, aber auch beruflichen Zwecken dienen (sog. gemischte Aufwendungen; glA *Conradi* in *Littmann/Bitz/Meincke*, § 12 Rdnr. 2, der in der Rechtsprechung des BFH die einzig mögliche Auslegung des Gesetzes sieht). Nach BVerfG 1 BvR 343/73 ua. v. 11. 10. 77 (BStBl. 1978 S. 174/180) ist diese Auslegung verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

Ausgehend von der amtl. Begründung zum EStG 1934 (RStBl. 1935 S. 33/41) mißt das herrschende Schrifttum der Vorschrift nur klarstellende Bedeutung zu. Nr. 1 Satz 2 versage – entsprechend der Rspr. des RFH bis 1934 – klarstellend den Abzug der sog. Repräsentationsaufwendungen, bei denen private und berufliche Gründe so zusammenwirken, daß eine Trennung nicht erfolgen kann. Insoweit seien aber die Voraussetzungen für einen BA- oder WKAbzug nicht erfüllt, da ein ausgrenzbarer beruflich veranlaßter Aufwand nicht feststellbar ist. In diesen Fällen akzeptiert auch das Schrifttum ein Abzugsverbot, das sich aber bereits aus § 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 ergebe (im einzelnen s. Anm. 66).

27–29 Einstweilen frei.

## II. Für Haushalt und Familienunterhalt aufgewendete Beträge

### 1. „Aufgewendete Beträge“

#### 30 a) Begriff der „aufgewendeten Beträge“

Die Überschrift des § 12 spricht von „Ausgaben“, Nr. 1 Satz 1 von „aufgewendeten Beträgen“ und Satz 2 von „Aufwendungen“, letzteres offenbar als Kurzform für „aufgewendete Beträge“.

Unter einer Ausgabe ist der Abfluß eines Wirtschaftsguts in Geld oder Geldeswert zu verstehen (s. § 11 Anm. 101), unter einer Aufwendung im wirtschaftlichen Sprachgebrauch weitergehend jede Vermögensminderung; diese braucht noch nicht (zB bei Entstehen einer Verbindlichkeit) oder nicht mehr (zB bei einer Teilwertabschreibung) eine Ausgabe zu bilden. Dem Wortlaut nach trifft § 12 Nr. 1 nur Ausgaben. Das EStG unterscheidet aber begrifflich nicht deutlich zwischen „Aufwendungen“ und „Ausgaben“. Bereits § 8 Abs. 3 Nr. 2 EStG 1906 (s. Anm. 25) untersagt den Abzug von „gemachten Ausgaben, insbesondere Aufwendungen . . . einschließlich des Geldwerts . . .“. Auch heute noch spricht das verwandte Abzugsverbot des § 10 KStG von „Aufwendungen“, das Abzugsverbot des § 3 c von „Ausgaben“, meint aber Aufwendungen (s. § 3 c Anm. 16–18); §§ 9, 10, 33 u. 33 a sprechen von „Aufwendungen“, meinen aber Ausgaben (s. § 9 Anm. 65, § 10 Anm. 15, § 33 Anm. 33); § 4 Abs. 4 definiert Betriebs-„Ausgaben“ als durch den Betrieb veranlaßte „Aufwendungen“ (s. dazu § 4 Anm. 46 c).

Wie die Überschrift des § 12 und die Formulierungen in § 12 Nr. 1 zu verstehen sind, richtet sich nach dem Zweck der Vorschrift. Da § 12 Nr. 1 Abzüge verhindern will, die nicht durch Einkunftserzielung veranlaßt sind, müssen die Begriffe „Ausgaben“ und „Aufwendungen“ jeweils im gleichen Sinn wie in § 4 Abs. 4 und § 9 verstanden werden.

Nach BFH GrS 2/70 v. 19. 10. 70 (BStBl. 1971 S. 17/19) fallen unter die „Aufwendungen für die Lebensführung“ iSd. § 12 Nr. 1 Satz 2 nicht nur laufende Aufwendungen, sondern auch solche, die bei Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts für ein Betriebsvermögen mit Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich aktiviert werden müssen. Gemeint ist folgendes: Maßgebend für die Nichtberücksichtigung der Lebensführungskosten iSd. § 12 Nr. 1 sind hier die Grundsätze über die Abgrenzung des Betriebsvermögens und seine Bewertung (s. § 4 Anm. 46 d). Gehört ein Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen, so mindern AfA und Teilwertabschreibung den betrieblichen Gewinn; bei teilweiser privater Nutzung ist die AfA bei der Bewertung der Entnahme zu berücksichtigen. Rechnet umgekehrt ein Wirtschaftsgut zum Privatvermögen, so können AfA und Wertminderungen sich auf den betrieblichen Gewinn nicht auswirken; bei teilweiser betrieblicher Nutzung ist die AfA bei der Bewertung der Einlagen zu berücksichtigen.

**b) Steuerliche Rechtsnatur der „aufgewendeten Beträge“**

31

Zu unterscheiden ist:

- ▷ *Dienen die Aufwendungen ausschließlich betrieblichen oder beruflichen Zwecken*, so stellen sie Betriebsausgaben oder Werbungskosten dar und mindern die steuerliche Bemessungsgrundlage, sofern nicht § 4 Abs. 5 bis 7 oder § 9 im Einzelfall einen Abzug verbietet. Das gleiche gilt, wenn eine etwaige private Mitveranlassung nur von untergeordneter Bedeutung ist.
- ▷ *Dienen die Aufwendungen ausschließlich privaten Zwecken* (Lebensführung), so verbietet Nr. 1 Satz 1 eine steuerliche Berücksichtigung, und zwar auch bei einer betrieblichen oder beruflichen Mitveranlassung von untergeordneter Bedeutung.
- ▷ *Dienen die Aufwendungen sowohl beruflichen als auch privaten Zwecken* von jeweils mehr als untergeordneter Bedeutung, so ist grundsätzlich – ggf. im Schätzungswege – in einen abziehbaren und einen nichtabziehbaren Teil aufzuteilen, insbesondere bei WG, die sowohl beruflich als auch privat genutzt werden. Eine Ausnahme bildet hier Nr. 1 Satz 2, der bei sog. Repräsentationsaufwendungen keine Aufteilung zuläßt (s. Begründung zum EStG 1934, RStBl. 1935 S. 41). Der BFH hat dieses *Aufteilungs- und Abzugsverbot* generell auf sog. gemischte Aufwendungen ausgedehnt, bei denen eine Trennung in abziehbare BA oder WK und nichtabziehbare Kosten der Lebensführung nicht leicht und einwandfrei nach objektiven Merkmalen und Unterlagen durchführbar ist (GrS 2/70 u. 3/70 v. 19. 10. 70, BStBl. 1971 S. 17 u. 21). Im einzelnen hierzu s. Anm. 64; über *Ausnahmen vom Aufteilungs- und Abzugsverbot* s. Anm. 68.

Maßgeblich für die steuerliche Einordnung ist der Verwendungszweck. So kommt es idR weniger auf den objektiven Charakter der Aufwendung oder des angeschafften oder hergestellten WG an als vielmehr auf die tatsächliche Verwendung im Einzelfall bzw. auf die Funktion des WG (BFH aaO). Allerdings spielt der objektive Charakter eine große Rolle bei der Beweiswürdigung zur Feststellung des Verwendungszwecks, dh. der Stpfl. muß eine andersartige Verwendung nachweisen (zB berufliche Nutzung einer Waschmaschine).

Einstweilen frei.

32

**2. Verhältnis der Tatbestände „für den Haushalt des Stpfl.“ und „für den Unterhalt seiner Familienangehörigen“**

33

Die Aufwendungen für den Haushalt umfassen sowohl die Haushaltskosten des Stpfl. selbst als auch seiner zum Haushalt gehörenden Familienangehörigen. Insofern überschneiden sich die Bereiche „Haushalt“ und „Unterhalt der Familienangehörigen“. Eine Differenzierung ist aber praktisch ohne Bedeutung, da die Aufwendungen für beide Bereiche grundsätzlich nicht abziehbar sind.

Über die Abgrenzung zu Betriebsausgaben und Werbungskosten bei *berufsbedingten* sowie *durch die mitarbeitende Ehefrau veranlaßten Haushaltskosten* s. Anm. 34.

**3. „Für den Haushalt des Steuerpflichtigen“****a) Allgemeines über Haushaltskosten**

34

**Begriff der Haushaltskosten:** Unter dem Haushalt des Stpfl. ist die private Lebensführung im weitesten Sinne zu verstehen. Im allgemeinen Sprachgebrauch wird der Begriff „Lebensführung“ für „Gestaltung des Lebens“ oder „Gestaltung des Daseins“ gebraucht und in diesem Sinn verstanden (BFH VIII R 188/84 v.

4. 3. 86, BStBl. S. 373/375 mwN). Hierzu zählen insbesondere die Bereiche Wohnung, Ernährung, Kleidung, Bedienung, Pflege, Erziehung, Ausbildung, aber auch kulturelle Bedürfnisse und Hobbys. BFH IV R 27/77 v. 30. 10. 80 (BStBl. 1981 S. 303) erwähnt als Kosten der Lebensführung „insbesondere Aufwendungen, die der Erhaltung des Lebens, der Erhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit oder der Erhaltung oder Wiederherstellung der persönlichen Freiheit eines Menschen dienen. Denn Leben, Gesundheit und Freiheit sind höchstpersönliche Rechtsgüter“. Dazu gehören aber in Übereinstimmung mit dem allgemeinen Sprachgebrauch auch alle anderen Aufwendungen, die für die Lebensführung eines Menschen in geistiger, sittlicher und weltanschaulicher Sicht bestimmt sind (BFH VIII R 188/84 v. 4. 3. 86, aaO), zB Aufwendungen zur Förderung der Allgemeinbildung (BFH VI R 139/76 v. 17. 11. 78, BStBl. 1979 S. 180; VI R 144/83 v. 28. 9. 84, BStBl. 1985 S. 89) oder Kosten einer Bildungsreise (BFH VI R 71/78 v. 23. 10. 81, BStBl. 1982 S. 69).

Zu den Kosten der Lebensführung gehören auch Aufwendungen zur Absicherung des Todesfallrisikos (s. Anm. 150 „*Lebensversicherungsbeiträge*“) und Aufwendungen für die „*persönliche Sicherheit*“ (s. Anm. 150 unter diesem Stichwort).

Kosten der privaten Lebensführung liegen auch vor, wenn der Lebensunterhalt mittels Darlehen bestritten werden mußte, weil der ArbG den Lohn nicht rechtzeitig ausgezahlt hat (BFH VIII R 184/82 v. 9. 5. 89, BFH/NV 1990 S. 283). Die Darlehenszinsen sind keine Werbungskosten (WK), weil auch die finanzierten Aufwendungen keine WK darstellen.

#### **Abgrenzung zu Betriebsausgaben und Werbungskosten:**

► *Beruflich oder betrieblich veranlaßte Haushaltskosten:* Soweit Aufwendungen für den Haushalt des Stpfl. beruflich veranlaßt sind, wie zB bei doppelter Haushaltsführung, Mehraufwendungen für Verpflegung, Arbeitszimmer, Berufskleidung usw., sind diese als Betriebsausgaben (BA) oder Werbungskosten (WK) abziehbar.

► *Durch die mitarbeitende Ehefrau veranlaßte erhöhte Haushaltskosten:* Kein Abzug als BA oder WK, wenn erhöhte Haushaltskosten entstehen, weil die Ehefrau im Betrieb des Stpfl. mitarbeitet oder anderweitig berufstätig ist. Bei Ehegatten beruht die Führung des gemeinsamen Haushalts auf familienrechtlicher Verpflichtung (§ 1360 BGB). Die Erfüllung dieser familienrechtlichen Verpflichtung fällt unter die private Lebensführung, auch wenn hierfür die Dienste Dritter in Anspruch genommen werden und dadurch Aufwendungen entstehen. Diese stellen Einkommensverwendung dar, sie dienen nicht unmittelbar der Einkommenserzielung. Hinsichtlich der Kinderbetreuung macht es nach BVerfG 1 BvR 343/73 ua. v. 11. 10. 77 (BStBl. 1978 S. 174/180) verfassungsrechtlich keinen Unterschied, ob die Betreuungsleistungen persönlich erbracht werden oder eine andere Person, zB eine Hausgehilfin, zur Erfüllung dieser familienrechtlichen Pflicht angestellt wird. Pflege und Erziehung der Kinder sind das natürliche Recht und die natürliche Pflicht der Eltern. Daher gehören derartige Aufwendungen offensichtlich (BVerfG aaO) in den Bereich der privaten Lebensführung. Sie können nicht dadurch ihren Charakter verlieren, daß sie von einer Art Naturalleistung in eine Geldleistung verwandelt werden (BVerfG aaO). Diese Begründung reicht für die Nichtabziehbarkeit derartiger Aufwendungen völlig aus und sie ist auch folgerichtig. Eine weitere Begründung, insbesondere die Heranziehung des Aufteilungs- und Abzugsverbots in der zitierten Entscheidung des BVerfG (ihm folgend BFH IV R 94/75 v. 8. 3. 79, BStBl. S. 410; VIII R 198/81 v. 9. 11. 82, BStBl. 1983 S. 297) ist nicht erforderlich. Denn diese Aufwendungen dienen auch nicht teilweise der Erzielung von Einkünften. Die Berufstätigkeit beider Ehegatten kann auch unter Vernachlässigung von Haushalt und Kindern ausgeübt wer-

den, wie es vielfach Realität ist. Die Tatsache, daß Eltern wegen der Vernachlässigung ihrer Kinder zivilrechtlich wie auch strafrechtlich belangt werden können, macht deutlich, daß die Aufwendungen zur Erfüllung der familienrechtlichen Verpflichtung getätigt werden. Wesentlich ist in diesem Zusammenhang die Aussage des BVerfG (aaO), daß die Aufwendungen nicht dadurch ihren Charakter (private Lebensführung) verlieren können, daß sie von einer Art Naturalleistung in eine Geldleistung verwandelt werden. Sie sind daher genauso zu behandeln wie die Naturalleistung der Hausfrau bzw. des Hausmannes.

## b) Wohnung

35

Nicht abziehbar sind die Kosten der eigengenutzten Wohnung für Miete bzw. Anschaffung oder Herstellung (Ausnahme § 10 e), Heizung, Strom, Einrichtung, Instandhaltung, Versicherungen des Hausrats usw., denn die Befriedigung des Wohnbedürfnisses gehört zur privaten Lebenshaltung (BFH VI R 180/82 v. 18. 10. 83, BStBl. 1984 S. 110).

Bis einschließlich VZ 1986 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter Einbeziehung auch der eigengenutzten Wohnung im eigenen Haus (Ansatz eines Mietwertes als Einnahme, Abzug von Aufwendungen als WK) ermittelt (im einzelnen s. Erläuterungen zu §§ 21 und 21 a). Bei eigengenutzten Wohnungen im eigenen Zwei- oder Mehrfamilienhaus, bei denen die Voraussetzungen zur Ermittlung der Einkünfte nach § 21 bereits im VZ 1986 vorgelegen haben, kann der Stpfl. die bisherige Einkunftsermittlung bis zum VZ 1998 weiterführen und sich daraus ergebende Verluste mit seinen positiven Einkünften verrechnen (§ 52 Abs. 21 Satz 2).

Weitere Übergangsregelungen gibt es für erhöhte Abschreibungen auch bei eigengenutzten Einfamilienhäusern oder Eigentumswohnungen (§ 52 Abs. 21 Sätze 4 ff.). Abgesehen davon scheidet das eigengenutzte Wohneigentum ab VZ 1987 aus der Einkunftsermittlung aus (WohnneigFG v. 15. 5. 86, BGBl. I S. 730, BStBl. I S. 278). Es besteht lediglich die Möglichkeit eines Sonderausgabenabzugs (§ 10 e).

**Berufliche Mitveranlassung:** Auch die Tatsache, daß berufliche Interessen Art, Ausstattung und Lage der Wohnung entscheidend mitbeeinflusst haben, führt nicht zur Abzugsfähigkeit der damit zusammenhängenden Aufwendungen (RFH VI A 1128/32 v. 3. 11. 32, RStBl. 1933 S. 78; BFH IV 379/60 U v. 16. 5. 63, BStBl. S. 400). Hier greift das Aufteilungs- und Abzugsverbot des Satzes 2 ein, denn es ist in diesen Fällen objektiv nicht nachvollziehbar, welchen Anteil der private Geschmack oder berufliche Interessen an der jeweiligen Entscheidung hatten (s. a. Anm. 67).

Eine Ausnahme stellen die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 abziehbaren Kosten der „*doppelten Haushaltsführung*“ dar (s. Anm. 150 unter diesem Stichwort).

Grundsätzlich sind indes alle Aufwendungen, die der Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses dienen, nicht abziehbare Kosten der Lebensführung. Das gilt auch, wenn sich die *Wohnung im eigenen Betriebsgebäude* befindet; es liegt dann eine Entnahme vor (BFH IV R 100/72 v. 8. 7. 76, BStBl. S. 776). So gehören die Aufwendungen für die Einrichtung der *Wohnung des Schiffseigners auf seinem Schiff* für sich und seine Familie zu den nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung (BFH I 212/60 U v. 22. 11. 60, BStBl. 1961, S. 37). Ausnahmsweise können derartige Aufwendungen abziehbar sein, wenn aus beruflichen Gründen zusätzlicher Wohnraum in räumlicher Nähe zum Arbeitsplatz benötigt wird, der lediglich für bestimmte Zeiten als Aufenthaltsraum dient (BFH I R 129/73 v. 9. 10. 74, BStBl. 1975 S. 172, und IV R 159/74 v. 12. 6. 75, BStBl. S. 769, betr. *Wohnwagen eines Schaustellers*; FG Münster v. 29. 11. 62, EFG 1963 S. 197, rkr., betr. *Bordwohnung eines Schiffsführers*; FG Nürnberg v. 22. 2. 84, EFG 1985 S. 227, rkr., betr. Zweitwohnung eines Ledigen). Derartige Wohnungsaufwendungen gehen über die Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses hinaus, dienen ausschließlich

der Einkunftserzielung und stellen daher Betriebsausgaben (BA) oder WK dar (s. auch § 4 Anm. 62, § 9 Anm. 485 ff., § 21 a Anm. 37). Voraussetzung für die Abziehbarkeit ist, daß die Aufwendungen nahezu ausschließlich beruflich veranlaßt sind.

**Einzelfälle:** s. Anm. 150 unter den Stichworten „Arbeitszimmer“, „Schwimmbad“, „Telefon“, „Umzugskosten“, „Wohnungseinrichtung“, „Zentralheizung“.

**Untergeordnete private Mitveranlassung** bzw. Nutzung (Arbeitszimmer) ist unschädlich. In diesen Fällen kommt das von der Rspr. aufgestellte Aufteilungs- und Abzugsverbot der Nr. 1 Satz 2 nicht zur Anwendung; es greift allerdings ein, wenn die private Mitveranlassung bzw. Nutzung über eine untergeordnete Bedeutung hinausgeht. Eine wesentliche berufliche Mitveranlassung bzw. Nutzung bleibt dann unbeachtet.

36–38 Einstweilen frei.

### 39 c) Ernährung

Die Ernährung ist Grundvoraussetzung zur Erhaltung des Lebens. Selbstverständlich kann auch niemand ohne Ernährung Einkünfte erzielen, aber deswegen ist die Ernährung nicht durch die Erwerbstätigkeit veranlaßt; denn die Ernährung versetzt den Menschen in die Lage zu leben, und erst wenn er lebt, kann er erwerbstätig sein. Aufwendungen für die Ernährung sowohl des Stpfl. als auch seiner Haushaltsangehörigen sind daher grundsätzlich nicht abziehbare Kosten der privaten Lebensführung. Und zwar unabhängig von der individuellen Form, denn jede Art der Ernährung dient in erster Linie der Erhaltung des Lebens und der Gesundheit und erst danach der Erhaltung der Arbeitskraft. Auch Aufwendungen für *Reformkost* oder *Diätverpflegung* sind nicht abziehbar, seit 1. 1. 75 auch nicht mehr als außergewöhnliche Belastung (§ 33 Abs. 2 Satz 3; § 33 Anm. 209). Über beruflich bedingte „*Verpflegungsmehraufwendungen*“ s. Anm. 150 unter diesem Stichwort; s. ferner „*Gemeinschaftsverpflegung*“, „*Kundschaftstrinken*“, „*Testessen*“.

**Beispiele** für nicht abziehbare Lebensführungskosten: Aufwendungen für die Trinkmilch eines Bergarbeiters (FG Münster v. 23. 2. 56, EFG S. 221, rkr.) oder eines ArbN im graphischen Gewerbe (FinMin. Ba.-Württ. v. 16. 5. 63, DStZ/B 1963 S. 243), für Getränke eines Gießereiarbeiters (BFH VI 107/57 U v. 17. 7. 59, BStBl. S. 412) oder eines ArbN in der Glasindustrie (Bayr. Staatsmin. d. Fin. v. 15. 5. 63, DStZ/B 1963 S. 243), für sog. Sportlerkost bei einem Berufssportler (FG Münster v. 13. 10. 87, NWB 1988 F. 1 S. 82), für Stärkungsmittel (Hess. FG v. 23. 9. 88, EFG 1989 S. 172, rkr.); die Aufwendungen eines Unternehmers für Gaststättenbesuche zur Kirchweihzeit (BFH VI R 227/72 v. 19. 1. 76, BStBl. S. 231) oder für den Verzehr bei ortsüblichen Fischpartien (FG Nürnberg v. 16. 6. 76, EFG S. 541, rkr.); der Verzehraufwand eines Gewerbetreibenden und seiner Familienangehörigen in Gaststätten, in denen er seine Ware mit Hilfe von aufgestellten Automaten vertreibt (BFH IV R 205/85 v. 14. 4. 88, BStBl. S. 771); die Aufwendungen eines Professors und Direktors eines Universitätsinstituts für Arbeitessen, zu denen er sich mit Fachkollegen an verschiedenen Orten trifft (BFH IV R 92/72 v. 24. 5. 73, BStBl. S. 634; so auch Hess. FG v. 19. 12. 90, EFG 1991 S. 312, rkr., betr. Treffen von Wirtschaftsmanagern zum Erfahrungsaustausch).

40–42 Einstweilen frei.

### 43 d) Kleidung

Aufwendungen für Kleidung gehören grundsätzlich zu den nicht abziehbaren Kosten der privaten Lebensführung. In unserem Kulturkreis sind die Menschen sowohl in der Freizeit als auch bei der Berufsausübung üblicherweise bekleidet. Veranlassung für die Aufwendungen ist daher in erster Linie das private Bedürfnis, bekleidet zu sein. Auch ein durch die berufliche Stellung bedingter erhöhter

Bekleidungsaufwand ist nicht abziehbar, weil die private Mitveranlassung – zum einen das Bedürfnis, überhaupt bekleidet zu sein, zum andern aber auch das Bedürfnis, entsprechend der gesellschaftl. Stellung und dem persönlichen Geschmack bekleidet zu sein – nicht von untergeordneter Bedeutung und eine einfache und objektive Trennung nicht möglich ist. Dies führt dazu, daß Aufwendungen für sog. bürgerliche Kleidung selbst dann nicht abziehbar sind, wenn diese ausschließlich bei der Berufsausübung getragen wird (BFH VI R 25/78 v. 20. 11. 79, BStBl. 1980 S. 75; IV R 65/90 v. 6. 12. 90, BStBl. 1991 S. 348) oder ein besond. hoher, beruflich veranlaßter Verschleiß vorliegt (BFH VI R 171/78 v. 24. 7. 81, BStBl. S. 781). Hier läßt die Rechtsprechung eine Ausnahme vom Abzugsverbot nur zu, wenn der beruflich veranlaßte Verschleiß nicht von untergeordneter Bedeutung ist und sich nach objektiven Maßstäben zutreffend und in leicht nachprüfbarer Weise von dem normalen, durch die Lebenshaltung veranlaßten Verschleiß abgrenzen läßt (BFH VI R 171/78 v. 24. 7. 81, aaO). Dies hat aber nur theoretische Bedeutung, denn in der Praxis ist die geforderte Abgrenzung selbst bei typischer Berufskleidung (BFH VI R 171/77 v. 9. 3. 79, BStBl. S. 519) kaum möglich (Tipke, StuW 1979 S. 193/202). Nach der Rechtsprechung wird auch Berufskleidung in vielen Fällen in erster Linie getragen, um bekleidet zu sein und damit ein allgemeines menschliches Bedürfnis zu befriedigen (BFH VI R 143/77 v. 20. 11. 79, BStBl. 1980 S. 73). Danach wäre auch bei typischer Berufskleidung eine private Mitveranlassung von nicht untergeordneter Bedeutung zu bejahen und ein WKAbzug zu versagen, wenn nicht § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 den Abzug ausdrücklich zuließe. Diese Vorschrift hat daher nach der Rechtsprechung nicht nur klarstellenden, sondern auch rechtsbegründenden Charakter (BFH VI R 143/77 v. 20. 11. 79, aaO; IV R 65/90 v. 6. 12. 90, aaO; IV R 13/90 v. 18. 4. 91, BStBl. S. 751; krit. hierzu § 9 Anm. 554). Für spezielle Schutzkleidung trifft diese Aussage uE nicht zu; hier steht ein anderer Zweck im Vordergrund; sie wird iR auch zusätzlich zu normaler Kleidung getragen (so auch BFH IV R 65/90 v. 6. 12. 90, aaO, betr. Arztkittel). Aber auch bei berufsrechtlich vorgeschriebener Kleidung wie der Amtstracht des Anwalts oder Richters, der Uniform des Polizisten, Soldaten oder Wachmannes oder der Tracht des Schornsteinfegers kann eine etwaige private Mitveranlassung als unbedeutend vernachlässigt werden. Es wäre überspitzt, zu argumentieren, durch das Tragen von Berufskleidung würden Aufwendungen für bürgerliche Kleidung erspart (so FG Rhld.-Pf. v. 11. 9. 84, EFG 1985 S. 173, rkr.). In diesen Fällen verdrängt die berufliche die auch gegebene private Veranlassung (Nieders. FG v. 22. 6. 90, EFG 1991 S. 118, rkr., betr. die mit Posthorn versehene Dienstkleidung eines Postbediensteten). Zur Abgrenzung von Berufskleidung zu bürgerlicher Kleidung und der umfangreichen kasuistischen Rechtsprechung dazu vgl. § 9 Anm. 550 f.

Die Rechtsprechung zum Abzug von Aufwendungen für bürgerliche Kleidung ist nicht einheitlich und spiegelt die Unsicherheit in diesem Bereich wider.

**Beispiele** aus der Rspr.: Der schwarze Rock der Serviererin wird zum Abzug zugelassen, nicht jedoch die weiße Bluse (Nieders. FG v. 24. 6. 82, EFG 1983 S. 118, rkr.), der schwarze Anzug eines Leichenbestatters (BFH I R 33/69 v. 30. 9. 70, BStBl. 1971 S. 50), eines katholischen Geistlichen (BFH VI R 159/86 v. 10. 11. 89, BFH/NV.1990, S. 288) wie auch des Oberkellners, nicht aber Hemden, Krawatten und Schuhe (BFH VI R 171/77 v. 9. 3. 79, BStBl. S. 519), jedoch wiederum die schwarze Hose eines Kellners in Verbindung mit der weißen Kellnerjacke (BFH VI R 20/85 v. 4. 12. 87, BFH/NV 1988 S. 703), die weißen Hemden zur Uniform eines Flugingenieurs, nicht aber schwarze Schuhe (Hess. FG v. 28. 11. 88, EFG 1989 S. 173, rkr.), auch nicht schwarze Röcke und weiße Blusen einer Hotel-Empfangssekretärin (FG Saarl. v. 12. 10. 88, EFG 1989 S. 110 rkr.) oder weiße Blusen einer Richterin (FG Düsseld. v. 2. 3. 89, EFG S. 344, best. durch BFH VI B 120/89 v. 30. 10. 89, EFG 1990 S. 86) genauso wenig wie weiße Hemden und Kragen eines Richters (BFH VI 278/56 U v. 24. 1. 58, BStBl. S. 217). Das

FG Hamburg hat in seinem Ur. v. 28. 11. 86 (EFG 1987 S. 396, rkr.) weiße Hosen, Hemden und Socken eines Arztes als berufstypische Kleidung zum Abzug zugelassen, den Abzug im Ur. v. 11. 9. 87 (EFG 1988 S. 116, rkr.) aber wieder untersagt. Nach BFH (IV R 65/90 v. 6. 12. 90, BStBl. 1991 S. 348) sind lediglich Arztkittel und Arztjacke als typische Berufskleidung abziehbar; weiße Hosen nur, wenn sie als sog. Arbeitshosen „in Schnitt und Material denen entsprechen, die auch bei Operationen getragen werden“ (ein Kriterium hierfür kann der Einkauf im Fachhandel sein); Aufwendungen für weiße Hemden, Socken und Schuhe sind dagegen nicht abziehbare Kosten der Lebensführung.

**Stellungnahme:** In den angeführten Beispielfällen ist die von der Rechtsprechung vorgenommene Differenzierung nicht immer nachvollziehbar, da die meisten genannten Kleidungsstücke auch zu vielfältigen privaten Anlässen getragen werden können. Wesentlich hilfreicher für eine praktikable Lösung wäre die Frage, ob ein beruflich veranlaßter Mehraufwand feststellbar ist. Steht ein solcher beruflich veranlaßter Mehraufwand dem Grunde nach fest (nachgewiesen oder glaubhaft gemacht), dann könnte uE die Höhe geschätzt werden. Einen Schritt in diese Richtung hat der BFH mit Ur. IV R 3/73 v. 11. 11. 76 (StRK EStG bis 1974, § 12 Nr. 1 R. 402 = DB 1979 S. 711) gemacht, in dem er außergewöhnlich hohe Aufwendungen einer Sängerin für Kleidung, Friseur und Kosmetika „aus Gründen der Steuergerechtigkeit“ zum Abzug zugelassen hat. Offenbar war er der Auffassung, daß in diesem Fall ein beruflich veranlaßter Mehraufwand ohne Zweifel gegeben war und empfand die Versagung des Abzugs dieses Mehraufwandes als ungerecht. Mit Ur. IV R 91–92/87 v. 6. 7. 89 (BStBl. 1990 S. 49, betr. außergewöhnlich hohe Aufwendungen einer Schauspielerin für bürgerliche Kleidung und Kosmetika), X R 119/88 v. 28. 11. 90 (BFH/NV 1991 S. 306, betr. Aufwendungen für Kleidung und Kosmetika bei einem Fotomodell) und IV R 13/90 v. 18. 4. 91 (BStBl. S. 751, betr. Aufwendungen einer Instrumentalsolistin für Abendkleider und schwarze Hosen) hat er diese Richtung wieder verlassen und sich auf die Basis der Möglichkeit der objektiv zuverlässigen und leicht nachprüfbaren Abgrenzung vom „normalen Aufwand“ zurückgezogen (ihm folgend FG Ba.-Württ. v. 12. 11. 90, EFG 1991 S. 458, rkr.).

Aufwendungen für Sportkleidung eines Diplom-Pädagogen können in vollem Umfang WK sein, wenn die private Nutzung von ganz untergeordneter Bedeutung ist (BFH VI R 137/83 v. 21. 11. 86, BStBl. 1987 S. 262, mit Anm. v. *Gericke* in StRK EStG 1975 § 9 Abs. 1 Nr. 6 R. 8). Der BFH hat damit die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt (koordinierte Ländererlasse in StEK EStG § 9 Nr. 361; glA FG Saarl. v. 15. 11. 85, EFG 1986 S. 174, rkr.; aA FG Rhld.-Pf. v. 11. 9. 84, EFG 1985 S. 173, rkr.; Nieders. FG v. 11. 1. 84, EFG 1985 S. 291, rkr.; FG Köln v. 18. 4. 86, EFG S. 443, rkr.). Gleichzeitig hat er eine private Nutzung von 15,5 vH für schädlich angesehen, aber sich nicht festgelegt, bis zu welchem vH-Satz noch eine ganz untergeordnete Bedeutung vorliegt. Es stellt sich allerdings die Frage, warum eine festgestellte berufliche Nutzung von 84,5 vH steuerlich nicht berücksichtigt werden kann (zur weiteren Kritik vgl. Anm. 66 und 67).

44, 45 Einstweilen frei.

#### 46 e) Bedienung

Auch Aufwendungen für Hausangestellte zählen zu den für den Haushalt des Stpfl. aufgewendeten Beträgen und sind damit nach Nr. 1 Satz 1 nicht abziehbar. Sie können aber auch der Repräsentation und somit der Förderung des Berufes dienen, was zur Anwendung der Nr. 1 Satz 2 führen kann. Auf jeden Fall sind sie Ausdruck eines individuellen Lebensstandards.

Eine Ausnahme läßt § 10 Abs. 1 Nr. 8 für Aufwendungen für ein hauswirtschaftliches Beschäftigungsverhältnis zu. Voraussetzung ist, daß aufgrund des Beschäf-

tigungsverhältnisses Pflichtbeiträge zur inländischen gesetzlichen Rentenversicherung entrichtet werden und zum Haushalt des Stpfl. entweder ein Kind (bei Ledigen) bzw. zwei Kinder (bei Verheirateten) unter 10 Jahren oder eine hilflose (pflegebedürftige) Person gehört (im einzelnen s. Erläuterungen zu § 10 Abs. 1 Nr. 8 grün).

#### f) Pflege

47

Aufwendungen für Pflege zählen grundsätzlich zu den nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung. Der Begriff der Pflege ist weit zu fassen. Hierunter fällt die Körperpflege des Stpfl. und seiner Familienangehörigen genauso wie die Pflege bei Hilflosigkeit einer dieser Personen, Krankheitskosten oder Aufwendungen zur Erhaltung der Gesundheit ebenso wie Aufwendungen zur Behebung körperlicher Mängel. Demzufolge zählt auch eine Brille zum Privatvermögen, auch wenn sie nur während der Berufsausübung getragen wird (BFH III R 51/89 v. 28. 9. 90, BStBl. 1991 S. 27). Andererseits können die Aufwendungen für einen Blindenhund, den der Blinde auch für den Weg von der Wohnung zur Arbeitsstätte benötigt, teilweise WK sein (FG München v. 16. 11. 84, EFG 1985 S. 390, rkr.).

Für den Bereich der Krankheitskosten erlaubt § 33 eine Ausnahme unter den engen Voraussetzungen einer außergewöhnlichen Belastung. Aufwendungen infolge der eigenen Pflegebedürftigkeit oder der Pflegebedürftigkeit eines nahen Angehörigen können ebenfalls nach § 33 (Abschn. 187 EStR 1990) abgezogen werden. Bei der Pflege eines hilflosen Angehörigen kommt auch ein Pflege-Pauschbetrag nach § 33 b Abs. 6 in Betracht (im einzelnen s. dortige Kommentierung).

Abgesehen von diesen zwangsläufigen Aufwendungen zählen Aufwendungen für die Körperpflege und Erhaltung der Gesundheit (Diät, Reformhausverpflegung, Stärkungsmittel oder andere vorbeugende Maßnahmen) zu den nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung (§ 33 Abs. 2 Satz 3; BFH IV 79/65 v. 5. 12. 68, BStBl. 1969 S. 260; Hess. FG v. 23. 9. 88, EFG 1989 S. 172, rkr., betr. Stärkungsmittel eines Flugzeugführers als WK). Ein Abzug ist auch dann nicht möglich, wenn die Diät an die Stelle einer ansonsten erforderlichen medikamentösen Therapie tritt (BFH III R 15/91 v. 27. 9. 91, BStBl. 1992 S. 110). Dagegen können Kuraufwendungen eines Bundeswehripiloten zur Erhaltung der Flugtauglichkeit WK sein (Schlesw.-Holst. FG v. 21. 6. 88, EFG S. 555, nrkr., Az. des BFH: VI R 96/88). Aufwendungen für einen den Dienstvorschriften entsprechenden Haarschnitt stellen bei Soldaten keine WK dar (FG Hamburg v. 16. 12. 88, EFG 1990 S. 226, rkr.); ebenso wenig Haarpflegekosten bei Stewardessen (FG Berlin v. 22. 5. 70, EFG S. 600, rkr.). Auch außergewöhnlich hohe Aufwendungen einer Schauspielerin, eines Fotomodells oder eines Dressman für Kosmetika fallen unter das Abzugsverbot (BFH IV R 91–92/87 v. 6. 7. 89, BStBl. 1990 S. 49; X R 119/88 v. 28. 11. 90, BFH/NV 1991 S. 306; FG Bad.-Württ. v. 12. 11. 90, EFG 1991 S. 458, rkr.), es sei denn, es handelt sich um spezielle bei Fotoaufnahmen erforderliche Schminke, die als Arbeitsmittel anerkannt werden könnte (BFH X R 119/88 v. 28. 11. 90, aaO). Daß in derartigen Fällen ein beruflich bedingter Mehraufwand gegeben ist, steht uE oft außer Zweifel. Dieser beruflich bedingte Mehraufwand stellt auch keinen sog. gemischten Aufwand dar, so daß ein Abzug uE nicht versagt werden dürfte. Die Schwierigkeit der Ermittlung, die notfalls im Schätzungswege erfolgen könnte, ist uE unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten kein ausreichender Grund für ein Abzugsverbot.

## 48 g) Erziehung, Ausbildung

Aufwendungen sowohl für die Erziehung und Ausbildung des Stpfl. selbst als auch seiner Familienangehörigen zählen grundsätzlich zu den nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung (BFH III R 92/88 v. 14. 12. 90, BStBl. 1991 S. 305). Ausnahmen hiervon stellen § 10 Abs. 1 Nr. 7, der Ausbildungskosten des Stpfl. und seines Ehegatten in begrenztem Umfang zum Abzug zulässt, sowie § 33 a Abs. 2 dar, der für die Ausbildungsaufwendungen für Kinder Freibeträge gewährt. Beide Ausnahmen sind im Einleitungshalbsatz des § 12 genannt. Darüber hinaus werden Aufwendungen für die Erziehung und Ausbildung von Kindern durch den Kinderlastenausgleich (Kinderfreibetrag nach § 32 und Kindergeld) abgegolten. Ab 1991 gewährt § 10 Abs. 1 Nr. 9 einen begrenzten Schulgeldabzug.

Auch *Promotionsaufwendungen* zählen nach std. Rspr. des BFH grundsätzlich zu den Kosten der Berufsausbildung und sind daher keine WK (zuletzt BFH VI R 52/88 v. 27. 3. 91, BStBl. S. 637, mwN; Nieders. FG v. 25. 1. 90, EFG 1991 S. 180, rkr.). Sie können nur dann WK sein, wenn die Dissertation als solche Gegenstand eines Dienstverhältnisses ist (BFH VI R 60/84 v. 7. 8. 87, BStBl. S. 780; VI R 52/88 v. 27. 3. 91, aaO; FG Köln v. 28. 6. 90, EFG 1990 S. 574, nrkr., Az. des BFH: VI R 84/91). Dies ist aber nicht schon dann der Fall, wenn das Promotionsvorhaben lediglich Einstellungs Voraussetzung ist (BFH VI R 52/88 v. 27. 3. 91, aaO). Zur steuerlichen Behandlung von Promotionskosten s.a. *Tbeisen/Salzberger*, DStR 1991 S. 1333.

Aufwendungen für die berufliche Fortbildung des Stpfl. dagegen stellen WK oder BA dar (BFH VI R 119/86 v. 19. 1. 90, BStBl. 1990 S. 572). Dies gilt für Aufwendungen für die berufl. Fortbildung von Kindern nur, wenn diese im Betrieb des Stpfl. mitarbeiten und die getroffenen Vereinbarungen klar und eindeutig sind und nach Inhalt und Durchführung dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen (BFH III R 92/88 v. 14. 12. 90, aaO). Zur Abgrenzung der Fortbildungskosten von den nur beschränkt als Sonderausgaben abziehbaren Ausbildungskosten s. § 4 Anm. 62 „*Ausbildungskosten*“ u. „*Fortbildungskosten*“, § 9 Anm. 268–273. Aufwendungen für ein Zweit- oder Zusatzstudium sind grundsätzlich Ausbildungskosten (FG Saarl. v. 27. 11. 90, EFG 1991 S. 248, rkr.; aA FG Münster v. 15. 11. 90, EFG 1991 S. 247, nrkr., Az. des BFH: VI R 19/91). Dagegen können Aufwendungen für Auslandsstudium eines Zeitsoldaten während seiner Dienstzeit WK im Rahmen eines „Fortbildungsdienstverhältnisses“ sein (FG Nürnberg. v. 29. 11. 90, EFG 1991 S. 246, rkr.).

Ausbildungskosten, die nicht dem Erwerb von Fähigkeiten zur Ausbildung eines Berufs, sondern der Entfaltung der eigenen Persönlichkeit oder der Freizeitbeschäftigung dienen, sind nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (FG Rhld.-Pf. v. 3. 11. 80, EFG 1981 S. 383, NZB als unbegründet zurückgewiesen durch BFH VI B 28/81 v. 30. 7. 81, nv., EFG 1981 S. 541). Das gilt für Aufwendungen einer Ärztin für Studiengebühren und -material der „*Scientology church*“ (FG Nürnberg. v. 6. 7. 88, EFG 1989 S. 12, rkr.), eines Radio-Ingenieurs für die Beschäftigung mit Amateurfunk (FG Hamb. v. 10. 11. 76, EFG 1977 S. 167, rkr.), eines Richters für eine Musikausbildung (FG Berlin v. 3. 5. 76, EFG S. 602, rkr.), eines Apothekers für einen Fotofernkurs (BFH VI R 139/76 v. 17. 11. 78, BStBl. 1979 S. 180), eines Lehrers für gruppendynamische Kurse (FG Köln v. 28. 11. 80, EFG 1981 S. 233, rkr.), eines ev. Pfarrers für psychodynamische und gruppenpädagogische Kurse (FG Ba.-Württ. v. 23. 5. 90, EFG 1991 S. 76, rkr.), einer Grundschullehrerin für Veranstaltungen des Vereins zur Förderung der psychologischen Menschenkenntnis (FG München v. 15. 5. 91, EFG 1991 S. 723, rkr.). Dagegen können Aufwendungen für die Teilnahme an Balint-Gruppen oder

Supervisionen WK sein (Hess. FG v. 26. 2. 85, EFG S. 341, rkr.; FG Berlin v. 18. 2. 86, EFG S. 489, rkr.; Hess. FG v. 27. 11. 86, EFG 1987 S. 551, rkr., und v. 5. 3. 87, EFG S. 346, rkr.); die Aufwendungen sind jedoch nicht abziehbar, wenn der ausschließlich berufl. Inhalt der Veranstaltungen nicht glaubhaft gemacht wird (Hess. FG v. 29. 8. 85, EFG 1986 S. 72, rkr.).

Einstweilen frei.

49

#### h) Kulturelle Bedürfnisse und Hobbys

50

Aufwendungen dieser Art spiegeln eine bestimmte Lebensart wider und sind Ausdruck eines gewissen Lebensstandards. Sie gehören daher zu den nicht abziehbaren Kosten der privaten Lebensführung. Nicht selten läßt sich aber in diesem Bereich eine mehr oder weniger zufällige Verbindung zum Beruf herstellen, so daß die Versuche, derartige Aufwendungen steuerlich abzusetzen, zahlreich sind. Eine berufliche Veranlassung ist jedoch nur dann anzunehmen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Beruf besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Berufs gemacht werden. Da in der Regel objektive Kriterien für die Beantwortung der Frage fehlen, aus welchem Grunde der jeweilige Aufwand getätigt wurde, und die subjektive Seite kaum nachprüfbar ist, ist eine Abgrenzung schwierig. Denn da die als BA/WK geltend gemachten Aufwendungen oder zumindest ein Teil davon erfahrungsgemäß auch durch die Lebensführung veranlaßt sind, kann nicht allein die Erklärung des Stpfl. für den Abzug der Aufwendungen maßgebend sein, sondern es müssen objektive Anzeichen vorliegen, die auf den vom Stpfl. erklärten berufl. Zweck hinweisen (BFH X R 17/86 v. 23. 11. 88, BStBl. 1989 S. 405). Dies führte bisher zu vielen Einzelfallentscheidungen, aus denen sich für manche Bereiche einige Abgrenzungskriterien herausfiltern lassen. Zur Gruppe der Aufwendungen für kulturelle Bedürfnisse zählen auch Aufwendungen, die der zwischenmenschliche Kontakt mit sich bringt. Sie entspringen dem persönlichen Bedürfnis des einzelnen und gehören zum Kernbereich der nichtabziehbaren Kosten der privaten Lebensführung. Daher können auch Aufwendungen eines Arztes für einen Kranz anlässlich der Beerdigung eines früheren Patienten nicht als BA anerkannt werden (FG Saarl. v. 12. 10. 88, EFG 1989 S. 102, rkr.); über „*Ehrenämter*“ s. Anm. 150 unter diesem Stichwort.

Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben sich vor allem bei „*Reisekosten*“ (s. Anm. 150 unter diesem Stichwort), ferner bei anderen Informationsquellen wie zB Zeitschriften uä. Hier bestehen häufig Meinungsverschiedenheiten darüber, was noch unter als BA oder WK abziehbare Fachliteratur (Arbeitsmittel) oder Fortbildung fällt. Auch in diesem Bereich sind die Grundsätze der Rechtsprechung zum Aufteilungs- und Abzugsverbot (BFH GrS 2/70 v. 19. 10. 70, BStBl. 1971 S. 17; VI R 137/83 v. 21. 11. 86, BStBl. 1987 S. 262) anzuwenden. Danach kann ein WG nur dann als Arbeitsmittel nach § 9 Abs. 1 Nr. 6 angesehen werden, wenn es weitaus überwiegend beruflich verwendet wird, eine private Mitbenutzung als von ganz untergeordneter Bedeutung ist. Dies hängt grundsätzlich von der tatsächlichen Zweckbestimmung, dh. von der Funktion des WG im Einzelfall ab. Bei der Beweiswürdigung zur Feststellung des Verwendungszwecks spielt der objektive Charakter des WG eine große Rolle (BFH VI R 137/83 v. 21. 11. 86, aaO).

**Einzelfälle:** s. Anm. 150 „*Fachbücher, Fachzeitschriften*“, „*Freizeitgestaltung*“, „*Informationsgerät*“, „*Kulturelle Veranstaltungen*“, „*Musikinstrumente*“, „*Reisekosten*“.

Einstweilen frei.

51–54

## 55 4. „Unterhalt seiner Familienangehörigen“

**Unterhalt:** In Betracht kommen Unterhaltsleistungen, die nicht bereits im Rahmen der Aufwendungen des Stpfl. für seinen Haushalt gemacht werden. Soweit es sich bei den Familienangehörigen um solche handelt, die gegenüber dem Stpfl. unterhaltsberechtig sind, ist der Abzug der für den Unterhalt gemachten Aufwendungen auch nach § 12 Nr. 2 ausgeschlossen.

**Familienangehörige:** Dieser Begriff iSd. § 12 Nr. 1 deckt sich mit demjenigen der „Angehörigen“ iSd. § 15 AO. Haushaltszugehörigkeit ist nicht erforderlich, auch nicht Unterhaltsberechtigung. In beschränktem Umfang kann eine Berücksichtigung der Aufwendungen des Stpfl. für seine Familienangehörigen nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 oder §§ 33, 33a möglich sein.

**Abgrenzung zu Betriebsausgaben und Werbungskosten:** Die Abziehbarkeit von Aufwendungen an Familienangehörige als BA oder WK hängt nur davon ab, ob die Aufwendungen durch die Erzielung von Einkünften berufl. veranlaßt sind. Ist diese Frage zu bejahen, so steht es dem Abzug nicht entgegen, daß der Angehörige aus dem Empfangenen seinen Unterhalt bestreitet, der Stpfl. ihm daher keinen Unterhalt zu gewähren braucht und die Beteiligten dies auch wollen. Die Aufwendungen erfolgen hier nicht „für“ den Unterhalt des Angehörigen iSd. § 12 Nr. 1; das Motiv, dem Angehörigen die Bestreitung seines Unterhalts zu ermöglichen, tritt zurück hinter der berufl. Veranlassung. Die Frage hat besonders Bedeutung bei der sog. Übertragung einer Einkunftsquelle, dh. bei der Begründung oder Übertragung eines Rechtsverhältnisses das es dem Angehörigen rechtlich und tatsächlich ermöglicht, selbst Einkünfte zu erzielen, zB aufgrund eines mit dem Stpfl. geschlossenen steuerlich anzuerkennenden Arbeitsverhältnisses; im einzelnen s. Anm. 79, 80. Nicht abziehbar dagegen sind die Bezüge eines (minderjährigen oder volljährigen) Kindes für die im Rahmen des § 1619 BGB im elterlichen Hauswesen oder Geschäft geleisteten Dienste.

56–59 Einstweilen frei.

### III. Sog. „Repräsentationsaufwendungen“ (Nr. 1 Satz 2)

## 60 1. Die Tatbestandsmerkmale des Satzes 2

**„Dazu gehören auch“:** Die in Satz 2 aufgeführten üblicherweise unter dem Begriff „Repräsentationsaufwendungen“ zusammengefaßten Aufwendungen (s. u.) gehören also zu den nicht abziehbaren Aufwendungen für Haushalt (s. Anm. 33–50) und Unterhalt (s. Anm. 55), die der Einleitungssatz der Nr. 1 aufführt. Im einzelnen ist die Bedeutung der Vorschrift, insbes. die Deutung als *Aufteilungs- und Abzugsverbot* durch den Großen Senat des BFH (s. Anm. 63, 64), umstritten (s. Anm. 66, 67).

**„Aufwendungen“** entspricht dem Begriff der „aufgewendeten Beträge“ (s. Anm. 30).

**„Für die Lebensführung, die die wirtschaftl. oder gesellschaftl. Stellung des Stpfl. mit sich bringt“:** Aus der Formulierung des Satzes 2 „dazu gehören auch“ (s. o.) ergibt sich, daß hiermit alle bereits unter Satz 1 fallenden Aufwendungen gemeint sein können. Die wirtschaftl. oder gesellschaftl. Stellung führt zu einem entsprechenden Lebensstil und kann Mehraufwendungen für Wohnung, Kleidung, Ernährung, Bewirtung von Gästen, Unterhaltung von Luxusgütern (zB Segeljacht, Jagdrevier), kostspielige Sportarten (zB Segeln, Reiten, Golf) und vieles mehr mit sich bringen. Die wirtschaftl. oder gesellschaftl. Stellung ist zwar

häufig eng mit der berufl. Stellung verbunden, dies führt aber nicht zur Abziehbarkeit der damit zusammenhängenden Aufwendungen.

„... auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Stpfl. erfolgen“: Die unter Nr. 1 genannten Aufwendungen sind häufig geeignet, den Beruf oder die Tätigkeit des Stpfl. zu fördern, insbes. durch Knüpfung fördernder Kontakte. Daher werden derartige Aufwendungen oft auch gezielt zu diesem Zweck eingesetzt. Somit könnten sie auch als Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (= WK nach § 9 Abs. 1 Satz 1) oder als durch den Betrieb veranlaßte Aufwendungen (= BA nach § 4 Abs. 4) qualifiziert werden. Dies verhindert § 12 Nr. 1 Satz 2, weil hier private und berufl. Gründe untrennbar zusammenwirken. In diesen Fällen von sog. Repräsentationsaufwendungen ist objektiv nicht nachvollziehbar und idR sind auch keine objektiven Kriterien dafür erkennbar, in welchem Umfang private oder berufl. Gründe für die einzelnen Aufwendungen maßgebend waren.

Einstweilen frei.

61, 62

## 2. Rechtsfolge des Satzes 2: Aufteilungs- und Abzugsverbot

### a) Die Rechtsprechung bis zur Entscheidung des Großen Senats (GrS 2/70 v. 19. 10. 70) 63

Die Rspr. hatte zunächst nur festgestellt, daß Aufwendungen, die unmittelbar durch private Zwecke veranlaßt sind und erst mittelbar beruflichen Zwecken dienen, nicht abziehbare Lebensführungskosten bilden, zB Aufwendungen für die Wiederherstellung der durch Überarbeitung beeinträchtigten Gesundheit (OVGSt. Bd. 2 S. 455; RFH v. 14. 3. 23, Kartei REStG § 15 Nr. 3 R. 1; v. 20. 9. 23, Kartei REStG § 15 Nr. 3 R. 2); ebenso bei erhöhten Aufwendungen im Haushalt infolge Berufstätigkeit der Ehefrau (*Strutz*, EStG 1925 § 18 Anm. 7; RFH v. 7. 11. 28, RStBl. 1929 S. 61; v. 16. 10. 29, StuW 1930 Bd. II Sp. 157).

Hiermit bahnte sich allerdings eine Auslegung an, die dem Verbot des Abzugs von Aufwendungen für persönliche Zwecke einen gewissen Vorrang vor dem Grundsatz einräumte, daß alle sich objektiv als Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellenden Aufwendungen abziehbar sind (*Strutz*, EStG 1925 § 18 Anm. 7). Die Rspr. gelangte dann unter Anwendung der typisierenden Betrachtungsweise und unter Berufung auf die Grundsätze der Klarheit und Einfachheit der Handhabung der Steuergesetze und auf die Bedürfnisse der Praxis dazu, Aufwendungen, die ihrer Art nach üblicherweise zu den Lebenshaltungskosten gehören, steuerlich auch dann als solche zu behandeln und vom Abzug auszuschließen, wenn sie gleichzeitig unmittelbar sowohl beruflich als auch privat veranlaßt sind, dh. zur gleichen Zeit beruflichen und privaten Zwecken dienen. Ausnahmen ließ die Rspr. zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nur unter Anlegung eines strengen Maßstabs dann zu, wenn solche üblicherweise privaten Aufwendungen ausschließlich oder ganz überwiegend beruflichen Zwecken dienen und der berufliche Charakter objektiv leicht und einwandfrei zu erkennen ist. Darüber hinaus versagte die Rspr. den Abzug von Aufwendungen, die üblicherweise zu den Lebensführungskosten gehören, auch dann, wenn die Aufwendungen zwar beruflich veranlaßt sind, aber im zeitlichen Wechsel mit anderen gleichartigen Aufwendungen, die privaten Zwecken dienen, vorgenommen werden und sich von den letzteren nicht „leicht und einwandfrei“ trennen lassen. Im Rahmen der Typisierung gab die Rspr. also in Zweifelsfällen der Vorschrift des § 12 Nr. 1 den Vorrang gegenüber den §§ 4 und 9 (zB RFH v. 20. 3. 30, RStBl. S. 671; v. 4. 5. 32, RStBl. S. 727; v. 23. 6. 33, RStBl. S. 812; v. 23. 6. 33, RStBl. S. 811; v. 15. 11. 39, RStBl. 1940 S. 28). Die schätzungsweise Aufteilung

der Aufwendungen wurde besonders dort abgelehnt, wo nach Ansicht des Gerichts ein weder der Verwaltung noch dem Stpfl. zumutbares Eindringen in seine persönlichen Verhältnisse erforderlich wäre (zB BFH VI 133/64 v. 16. 12. 66, BStBl. 1967 S. 249). Eine Trennung wurde also eher zugelassen bei solchen Aufwendungen, die nicht typische Lebensführungskosten sind, sondern auch im Beruf entstehen können, wie bei Kraftfahrzeugkosten und Personalkosten; die Trennung wurde dagegen desto schärfer abgelehnt, je typischer die Aufwendungen der persönlichen Lebensführung zugehören; hier spreche der Anscheinsbeweis (prima-facie-Beweis) gegen den Stpfl., er müsse ihn entkräften (so BFH, aaO). Über die Entwicklung der typisierenden Rspr. vgl. *Kanzler*, NSt. Privatausgaben Darst. 1 Abschn. III (1. 7. 81): Sie habe weder auf Auslegung noch auf Analogie, sondern möglicherweise auf einem Mißverständnis beruht.

#### 64 b) Die Entscheidung des Großen Senats (GrS 2/70 v. 19. 10. 70)

Der IV. und VI. Senat des BFH neigten dazu, eine Aufteilung gemischter Aufwendungen durch Schätzung in etwas größerem Umfang als bisher zuzulassen, riefen jedoch vorsorglich den Großen Senat des BFH an.

Der Große Senat hielt an der bisherigen Rspr. fest (GrS 2/70 v. 19. 10. 70, BStBl. 1971 S. 17). Darüber hinaus äußerte er „nicht unerhebliche Bedenken“ (aaO S. 21) gegen die in der Rspr. „in verhältnismäßig seltenen Fällen“ (Kfz) zugelassene Aufteilung; sie bilde eine von der Rspr. vorgenommene Einschränkung des gesetzlichen Aufteilungs- und Abzugsverbots, die nur wegen ihrer jahrzehntelangen Übung unter dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit und Rechtsbeständigkeit und wegen der vom Gesetzgeber in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 (km-Pauschale) anerkannten Aufteilung „noch vertretbar erscheint“. Als „von der Rspr. und zT vom Gesetzgeber zugelassene Ausnahmen“ führt BVerfG 1 BvR 343/73 ua. v. 11. 10. 77, BStBl. 1978 S. 174/181, an: Kosten eines berufsbedingten Umzugs; Kosten einer berufsbedingten doppelten Haushaltsführung, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5; Mehraufwand für Verpflegung, insbesondere während beruflich veranlaßter Reisen; Kosten der Bewirtung von Geschäftsfreunden; Kosten besonderer Berufskleidung, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6; Kosten teilweise privat und teilweise beruflich genutzter Kfz, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4. In diesen Fällen lägen für ein Abweichen von dem Abzugsverbot sachlich rechtfertigende Gründe vor, die eine Verletzung des Gleichheitssatzes ausschließen. Eine weitere Ausnahme stellt die Aufteilung der Telefongebühren dar (vgl. Anm. 150 „Telefonkosten“).

Zusammenfassend stellt der Große Senat fest (aaO S. 21): „Wenn die Kosten der Anschaffung eines Wirtschaftsguts zu den in § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG bezeichneten Aufwendungen für die Lebensführung gehören, ist eine Aufteilung in nichtabziehbare Aufwendungen für die Lebensführung und in Betriebsausgaben oder Werbungskosten nur zulässig, wenn objektive Merkmale und Unterlagen eine zutreffende und leicht nachprüfbare Trennung ermöglichen, und wenn außerdem der berufliche Nutzungsanteil nicht von untergeordneter Bedeutung ist.“ Die Begründung für seine Ansicht findet der Große Senat im Wortlaut und besonders im Zweck des § 12 Nr. 1 Satz 2. Ohne diese Vorschrift müßten gemischte Aufwendungen geteilt werden, auch wenn die Teilung schwierig wäre. Die Vorschrift enthalte daher ein Aufteilungsverbot. Dieses diene der steuerlichen Gerechtigkeit, indem es den Abzug von Aufwendungen, die andernfalls nur von einem Teil der Stpfl. vorgenommen werden könnten, bei allen Stpfl. ausschließe. Zur Kritik an der bisherigen Rspr. bemerkt der Große Senat: Mit den allgemein geltenden Grundsätzen der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen habe die Frage nichts zu tun. Inwieweit das Aufteilungsverbot der Gesetzessystematik widerspreche, habe die Rspr. nicht zu prüfen. Selbst wenn die Rspr. in einzelnen

Fällen eine Aufteilung ohne einwandfreie Aufteilungsgrundlagen vorgenommen haben sollte, stehe dies der grundsätzlichen Geltung des Aufteilungsverbots und einer Beschränkung seiner Durchbrechung auf Fälle einer einwandfrei möglichen Aufteilung nicht entgegen.

Hinsichtlich der Art der Aufwendungen – der Frage, ob die Aufwendungen für die Lebensführung gemacht worden sind – kommt es nach Ansicht des Großen Senats aaO (im Unterschied zur bis dahin in der Rspr. gewöhnlich gemachten Unterscheidung) „entscheidend auf den tatsächlichen Verwendungszweck im Einzelfall, also auf die Funktion des Wirtschaftsguts“ (zu ergänzen: oder der laufenden Aufwendungen) an, weniger dagegen „im allgemeinen auf den objektiven Charakter der Aufwendungen oder des angeschafften Wirtschaftsguts, der allerdings bei der Beweiswürdigung zur Feststellung des Verwendungszwecks eine große Rolle spielt“.

Ob getrennt wird oder nicht, hängt also in Wirklichkeit gar nicht davon ab, ob die Trennung selbst „leicht und einwandfrei“ möglich ist (es wird uU auch in schwierigen Fällen getrennt), sondern von der Art der Aufwendungen. § 12 Nr. 1 wird somit über den sich aus der Entstehungsgeschichte ergebenden Zweck der Vorschrift hinaus ausdehnend dahin ausgelegt, daß BA und WK vom Abzug ausgeschlossen sein sollen, wenn die betreffenden Aufwendungen üblicherweise zu den Lebensführungskosten gehören und nicht leicht und einwandfrei als BA oder WK ausgesondert und nachgewiesen werden können. Insoweit wird der Vorschrift somit die Bedeutung einer unwiderleglichen Beweisvermutung beigemessen.

#### c) Die Rechtsprechung seit der Entscheidung des Großen Senats (GrS 2/70 v. 19. 10. 70) 65

Der BFH und überwiegend die FG halten an den Grundsätzen, die BFH GrS 2/70 v. 19. 10. 70 (BStBl. 1971 S. 17) zur Auslegung des § 12 Nr. 1 Satz 2 aufgestellt hat, fest, die FG allerdings zT nur aus prozeßökonomischen Gründen, weil nämlich eine gegenteilige Entscheidung den Kläger wegen der Unnachgiebigkeit des BFH nur mit den Revisionskosten belasten würde (*Gorski*, DStZ 1981 S. 114); vgl. insbes. BFH GrS 8/77 v. 27. 11. 78 (BStBl. 1979 S. 213/216), wo der Große Senat der Neigung des I. Senats entgegentritt, bei Studienreisen ins Ausland, die zT privat veranlaßt sind, etwas großzügiger als einige andere Senate des BFH zu urteilen: § 12 Nr. 1 Satz 2 „verbietet zur Wahrung der steuerlichen Gerechtigkeit die Aufteilung und damit den Abzug von Aufwendungen, die sowohl der Lebensführung dienen als auch den Beruf fördern. Durch dieses Aufteilungs- und Abzugsverbot soll verhindert werden, daß Steuerpflichtige durch eine mehr oder weniger zufällige oder bewußt herbeigeführte Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen Aufwendungen für ihre Lebensführung deshalb zT in einen einkommensteuerrechtlich relevanten Bereich verlagern können, weil sie einen Beruf haben, der ihnen das ermöglicht, während andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aus zu versteuernden Einkünften decken müssen. Das Verbot ist nur dann nicht anzuwenden, wenn und soweit sich der den Betrieb (Beruf) fördernde Teil der Aufwendungen nach objektiven Maßstäben mit Sicherheit, zutreffend und in leicht nachprüfbarer Weise abgrenzen läßt und wenn außerdem der berufliche Nutzungsanteil nicht von untergeordneter Bedeutung ist.“ Ebenso weitere Entscheidungen, vgl. dazu die Erläuterungen zu den einzelnen Ausgabarten der Nr. 1, Anm. 29 ff.

Verfassungsrechtlich ist die Auslegung des § 12 Nr. 1 Satz 2 durch den BFH vom BVerfG bestätigt worden (BVerfG 1 BvR 410/75 v. 17. 12. 75, StRK EStG § 4 BetrAusg. R. 134, betr. Studienreise; 1 BvR 343/73 ua. v. 11. 10. 77, BStBl. 1978

S. 174/180 f., betr. Aufwendungen berufstätiger Ehegatten für eine Hausgehilfin zur Betreuung ihrer Kinder; 1 BvR 707/85 v. 7. 8. 85, StRK EStG 1975 § 12 Nr. 1 R. 26 = HFR 1987 S. 34, betr. Prämien für eine Rechtsschutzversicherung, mit der sowohl berufl. als auch private Risiken abgedeckt werden sollten).

#### 66 d) Kritik an der Rechtsprechung

Die hM im Schrifttum lehnt die Auffassung des BFH, § 12 Nr. 1 Satz 2 enthalte ein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot, ab (s. auch § 9 Anm. 179).

*Söhn*, Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, Köln 1980; *Kanzler*, NSt „Privat Ausgaben“ Darstellung 1; *Wassermeyer*, StuW 1981 S. 245; *Drenseck*, DB 1987 S. 2483; *Kottke*, DStR 1992 S. 129; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 13. Aufl., Köln 1991, S. 259/262, mwN; *Arndt* in *Kirchhoff/Söhn*, § 12 Rdnr. A 81, B 15; *Schmidt/Drenseck*, § 12 Anm. 6; *Blümich/Lindberg*, § 12 Rz. 54–58; aA *Conradi* in *Littmann/Bitz/Meinke*, § 12 Rdnr. 2, der in der Rspr. des BFH die einzig mögliche Auslegung des Gesetzes sieht.

Die Vorschrift beschränke sich nur auf das Verbot des Abzugs von Repräsentationsaufwendungen (*Lang*, StuW 1983 S. 106 f.). Das Aufteilungs- und Abzugsverbot verstoße gegen das Nettoprinzip und damit gegen den verfassungsrechtlich anerkannten Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (*Ruppe* in *Söhn*, aaO). Auch die Gerechtigkeitsüberlegungen des BFH werden nicht geteilt, da das Abzugsverbot für teilweise eindeutig berufl. veranlaßte Aufwendungen zu Steuergerechtigkeit führe. Technische Aufteilungsschwierigkeiten seien ungeeignet, die Verletzung des objektiven Nettoprinzips zu rechtfertigen. Der Umfang der privaten Veranlassung müsse sowieso festgestellt werden, um entscheiden zu können, ob sie von untergeordneter Bedeutung ist. Außerdem verbreite die Rspr. mangels einheitlicher Entscheidungen Rechtsunsicherheit.

Die hM bejaht ein Aufteilungs- und Abzugsverbot nur hinsichtlich der „echten Repräsentationsaufwendungen“ (s. Anm. 60). Sie begründet dies mit der Entstehungsgeschichte der Vorschrift (Begr. zum EStG 1934, RStBl. 1935 S. 33/41), zum Teil auch mit dem Gesetzeswortlaut (*Arndt* in *Kirchhoff/Söhn*, § 12 Rdnr. B 5 ff.). Eine Aufteilung müsse auf jeden Fall dort erfolgen, wo sich objektive Aufteilungskriterien ermitteln lassen. Ein wesentlicher Umstand sei dabei auch, ob Aufwendungen gleichzeitig berufl. und privaten Zwecken dienen oder zeitlich nacheinander (*Offerhaus*, BB 1979, S. 668).

#### 67 e) Eigene Stellungnahme

§ 12 Nr. 1 kann nicht isoliert betrachtet, sondern muß im Kontext mit § 4 Abs. 4 und § 9 Abs. 1 Satz 1 gesehen werden. Ausgehend von dem in diesen Vorschriften enthaltenen Veranlassungsprinzip (*Tipke/Lang*, Steuerrecht, 13. Aufl., Köln 1991, S. 252) liegen nur dann nichtabziehbare Kosten der Lebensführung vor, wenn die konkreten Aufwendungen privat veranlaßt sind. Dies wird besonders deutlich bei der Anschaffung von Wirtschaftsgütern (WG); hier sollte in jedem Fall die Frage gestellt werden, ob die Anschaffung ohne die Erwerbstätigkeit des Stpfl. unterblieben wäre, was für eine berufl. Veranlassung spräche. Zweifel hierüber müssen nach den allgemeinen Beweislastregeln zu Lasten des Stpfl. gehen; einer Schätzung ist dieser Bereich nicht zugänglich. Nach diesen Grundsätzen ist zB der Fall des Schwimmbades im Wohnhaus (Anm. 150 „Schwimmbad“) auch ohne Heranziehung eines Aufteilungs- und Abzugsverbots systemgerecht zu lösen.

Unberührt davon bleibt die zweite Frage, inwieweit ein aus privater Veranlassung angeschafftes WG auch berufl. bzw. ein aus betriebl. oder berufl. Veranlassung angeschafftes WG auch privat genutzt wird. Entscheidend für die stl. Auswir-

kung sollte hierbei sein, ob ein durch die private oder berufl. Nutzung bedingter Mehraufwand dem Grunde nach feststellbar ist. Hinsichtlich der Höhe muß auch eine Schätzung möglich sein, denn sowohl der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftl. Leistungsfähigkeit als auch § 88 AO gebietet die Ermittlung der privaten oder berufl. Aufwendungen und § 162 AO eröffnet die Möglichkeit, Schwierigkeiten in diesem Bereich zu überwinden. Nicht schätzbar dagegen ist die Tatsache der privaten oder berufl. Nutzung.

Hier liegt ein wesentlicher Kritikpunkt an der Rspr. des BFH; durch Anwendung des Aufteilungs- und Abzugsverbots versagt er einen Abzug häufig auch in Fällen, in denen ein berufl. bedingter Mehraufwand geradezu auf der Hand liegt. Zudem sind seine Entscheidungen nicht einheitlich, weil er auch Ausnahmen vom Aufteilungs- und Abzugsverbot zuläßt (s. Anm. 64, 68), und im Bemühen um gerechte Entscheidungen auch nicht immer konsequent ist. So hat er zB im Ur. VI R 137/83 v. 21. 11. 86 (BStBl. 1987 S. 262) *Sportkleidung* bei einem Sportlehrer als Arbeitsmittel nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 und damit als typische Berufskleidung qualifiziert. Er hatte zwar bisher zu typischer Berufskleidung auch Kleidung gerechnet, die ihrer Art und Beschaffenheit nach zur bürgerlichen Kleidung gehört, wenn aufgrund der berufsspezifischen Eigenschaft eine Verwendung zur privaten Lebensführung so gut wie ausgeschlossen ist, wie zB der schwarze Anzug des Leichenbestatters (BFH I R 33/69 v. 30. 9. 70, BStBl. 1971 S. 50). Bei Sportkleidung ist diese Voraussetzung uE aber nicht gegeben, da nicht nur breite Bevölkerungsschichten, sondern auch Sportlehrer sich in der Freizeit sportlich betätigen und dabei Sportkleidung tragen, was idR zu einer privaten Mitbenutzung von mehr als untergeordneter Bedeutung führt (Ausnahme: bei Berufssportlern stellen Aufwendungen für Sportkleidung BA dar, denn in diesen Fällen dient jegliche sportliche Betätigung der Ausübung des Berufs). Zählt aber Sportkleidung idR zur bürgerlichen Kleidung, dann hätte der BFH nach den Grundsätzen aus seinen Entscheidungen VI R 25/78 v. 20. 11. 79 (BStBl. 1980 S. 75) und VI R 171/78 v. 24. 7. 81 (BStBl. S. 781) einen Abzug der Aufwendungen nicht zulassen dürfen. Dies hätte aber dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widersprochen, da ein berufl. Mehraufwand offensichtlich ist. Dieser ist auch (ggf. im Schätzungswege) feststellbar. Diesen Weg beschreitet auch der BFH: die Aufteilung von Telefongebühren läßt er im Schätzungswege zu (BFH VI R 202/79 v. 21. 11. 80, BStBl. 1981 S. 131; s. auch Anm. 150 „*Telefonkosten*“); lt. Ur. VI R 15/81 v. 25. 10. 85, BStBl. 1986 S. 200/204, entspricht es ständiger Rechtsprechung des BFH, daß der berufl. veranlaßte *Verpflegungsmehraufwand* auf Dienstreisen mangels leicht feststellbarer und nachprüfbarer objektiver Maßstäbe griffweise geschätzt werden darf und muß; auch der betriebl. Teil von *Kontokorrentzinsen* kann geschätzt werden (BFH GrS 2–3/88 v. 4. 7. 90, BStBl. S. 817/829; s. auch Anm. 150 „*Schuldzinsen*“). Nach FG Berlin v. 28. 4. 82 (EFG 1983 S. 14/16, rkr.) ist „das in § 12 EStG enthaltene Aufteilungsverbot gemischter Aufwendungen nicht dahingehend zu verstehen, daß eine Aufteilung nur möglich ist, wenn sich die dabei anzuwendenden Maßstäbe ohne viel Aufwand feststellen lassen, vielmehr soll eine Aufteilung vor allem dann unterbleiben, wenn sich keine objektiven Maßstäbe finden lassen, weil eine Aufteilung nach zeitlichen, räumlichen, betragsmäßigen oä. Gesichtspunkten nicht in Betracht kommt, wie es etwa der Fall ist, wenn ein bestimmter Vorgang sich zugleich auf die berufl. wie auch auf die private Sphäre auswirkt“; die bloße Mühe der Aufteilung steht ihr nicht entgegen.

Auch bei anderen Aufwendungen, die nicht zur Anschaffung von WG führen, wie zB für Reisen oder Fortbildung usw., führen die Fragen, ob die Aufwendung auch ohne die Erwerbstätigkeit des Stpfl. getätigt worden wäre und ob ein berufl.

bedingter Mehraufwand feststellbar ist, zu sachgerechten Lösungen. Dabei ist es allein Sache des Stpfl., ob es ihm gelingt, die Voraussetzungen für den Abzug in Grenzbereichen zumindest glaubhaft zu machen. Dies erfordert auch kein unzulässiges Eindringen in die Privatsphäre des Stpfl., das die Rechtsprechung als Begründung für das Aufteilungs- und Abzugsverbot anführt; denn es bleibt dem Stpfl. überlassen, inwieweit er seine Privatsphäre offenlegen will. Es bedarf sicher keiner Diskussion, daß ein Stpfl., der den Abzug von Aufwendungen begehrt, die Voraussetzungen hierfür zumindest glaubhaft darlegen muß. Andererseits darf ihm diese Möglichkeit aber auch nicht genommen werden. Unabhängig von der Art der Aufwendungen muß die Möglichkeit gegeben sein, die berufl. Veranlassung nachzuweisen oder glaubhaft zu machen; also auch bei Aufwendungen, die ihrer Art nach zur privaten Lebensführung gehören. Gelingt ihm dieser Nachweis, dann sind es eben keine Aufwendungen iSd. § 12.

Nach der Begründung zu § 12 EStG 1934 (RStBl. 1935 S. 41) sollten Ausgaben nur dann nicht abziehbar sein, wenn private und berufl. Gründe zusammenwirken und eine Trennung nicht erfolgen kann. Genannt sind dort nur Repräsentationsaufwendungen. Aber selbst in diesem Bereich ging der Gesetzgeber von der Möglichkeit einer Trennung aus. Dies bedeutet uE, daß auch alle Trennungsmöglichkeiten iS einer gerechten Besteuerung ausgeschöpft werden müssen. Daß dies gelingt, beweist FG München v. 16. 11. 84 (EFG 1985 S. 390, rkr.), das Aufwendungen eines Blinden für einen Blindenhund teilweise zum WKAbzug zugelassen hat.

### 68 3. Ausnahmen vom Aufteilungs- und Abzugsverbot

Die Rspr. läßt Ausnahmen vom Aufteilungsverbot dann zu, wenn objektive Merkmale und Unterlagen eine zutreffende und leicht nachprüfbare Trennung des betriebl./berufl. vom privaten Einsatz der Aufwendungen bzw. des Wirtschaftsguts ermöglichen. Dabei darf der betriebl./berufl. Einsatz allerdings nicht nur von untergeordneter Bedeutung sein. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ist eine Aufteilung der Aufwendungen möglich und der betriebl./berufl. Teil der Aufwendungen kann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden (s. auch Anm. 64, 65).

Nach diesen Grundsätzen läßt die Rspr. eine Aufteilung zu bei *Kraftfahrzeugkosten* (Anm. 150), *Telefonkosten* (Anm. 150), *Verpflegungsmehraufwand* (Anm. 67, 150), *Schuldzinsen* (Anm. 67, 150), *Waschmaschine und Bügelmaschine* (Anm. 150 „Wohnungseinrichtung“), *Umszugskosten* (Anm. 150), *Arbeitszimmer* (Anm. 150).

Darüber hinaus hat auch der Gesetzgeber Ausnahmen vom Aufteilungsverbot geschaffen, und zwar bei Aufwendungen für *Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte* (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, s. auch Anm. 6), für *doppelte Haushaltsführung* (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5, s. auch Anm. 150) oder für *Berufskleidung* (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6, s. auch Anm. 43).

69–74 Einstweilen frei.

## C. Nicht abziehbare Zuwendungen (Nr. 2)

**Schrifttum:** *Erhardt*, DStZ 1939 S. 337; *Boeker*, BB 1951 S. 997; *Heister*, Die nicht abzugsfähigen Ausgaben der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG, Diss. jur. Münster 1970 u. DStR 1974 S. 30; *Uefner*, Zur steuerlichen Behandlung von Unterhaltszahlungen zwischen geschiedenen Ehegatten, StbJb. 1971/72 S. 413–416; *Schmidt*, Nichtabzugsfähige direkte und indirekte Zuwendungen iSd. § 12 Nr. 2 EStG, DStR 1973 S. 195 u. 1974 S. 35; *Dueball*,

DStR 1973 S. 371; *Brockhoff*, Abzugsverbot für Zuwendungen und Sonderausgabenabzug (Verhältnis § 12 Nr. 2/§ 10), BB 1974 S. 1434; *Richter*, Freiwillige Zuwendungen an nicht unterhaltsberechtigte Personen, FR 1974 S. 443; *Seithel*, Zur Neufassung des Abzugsverbots des § 12 Nr. 2 durch das EStRG, DStR 1974 S. 757; *Blencke*, Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht iSd. § 12 Nr. 2 EStG 1975 (Verhältnis § 12/§ 10), DStZ 1975 S. 96; *Sander*, Zum neugefaßten § 12 Nr. 2 EStG im Lichte der Rechtsprechung des BFH zur alten Fassung anhand eines praktischen Falles, DStR 1975 S. 631; *Schulze zur Wiesche*, Renten im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge und der Erbauseinandersetzung, DStR 1978 S. 604; *Tipke* (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, Köln 1978 (darin bes. *Ruppe*, S. 31–38); *Blencke*, Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht und ihre Grenzen, 4. Aufl. Herne/Berlin 1979; *Görlich*, Die steuerrechtliche Behandlung von Vertragsgestaltungen zwischen Angehörigen, Berlin/München 1979; *Jansen/Wrede*, Renten, Raten, dauernde Lasten, 7. Aufl. Herne/Berlin 1980; v. *Bornhaupt*, DStR 1981 S. 335; *Schulze zur Wiesche*, Vereinbarungen unter Familienangehörigen und ihre steuerlichen Folgen, Köln 1981; *Stubermann*, DStR 1981 S. 529; *Tiedtke*, DStR 1981 S. 464; *Walkhoff*, Arbeitsverhältnisse zwischen Eltern und Kindern, StLex. 3, 4 (4–6), 57; *Offferhaus*, BB 1983 S. 435; *Schmidt-Liebig*, BB 1983 S. 52; *Stolz*, FR 1983 S. 313; *Apitz*, DStR 1984 S. 390; *Maier H.*, Zur Anerkennung von Ehegatten-Arbeitsverhältnissen, BB 1984 S. 2190; *Anders*, Ehegattenverhältnisse und Darlehensgewährung, Inf. 1985 S. 293; *Blass*, DStZ 1985 S. 374; *Richter*, FR 1986 S. 202; *Grob*, BB 1987 S. 1505; *Meyer F.*, Dauernde Last – Sonderausgabe oder nichtabzugsfähige Unterhaltszahlungen, NJW 1987 S. 1869; *Schmidt-Troschke*, BB 1987 S. 587; *Meier N.*, BP 1988 S. 116; *Fichtelmann*, NSt. Renten Darst. 1 (1989); *Schall*, DStZ 1989 S. 616; *Assmann*, Arbeitsverhältnisse zwischen Eltern und Kindern im Lichte der aktuellen Rechtsprechung, StWa. 1990 S. 57; *Rößler*, DStZ 1990 S. 141; *Wismeth*, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von wiederkehrenden Leistungen, die auf einem Vermächtnis beruhen, DStR 1991 S. 1340; *Diemer*, Drittaufwand im Einkommensteuerrecht, BB 1992 S. 36; *Langenfeld*, Grundstückszuwendungen im Zivil- und Steuerrecht, Köln 1992.

## I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 2

### 1. Rechtsentwicklung der Nr. 2

75

Bereits nach § 8 III Nr. 2 Satz 2 Preuß. EStG v. 19. 6. 1906 (Anm. 2) und ihm folgend § 13 Nr. 2 Satz 2 EStG v. 19. 3. 1920 (Anm. 2) und § 15 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG v. 10. 8. 1925 (Anm. 2) waren Aufwendungen zur Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht nicht abziehbar, auch wenn sie auf Grund einer privatrechtlichen Verpflichtung erfolgten. § 12 EStG 1934 (Anm. 2) verbot in Nr. 2 den Abzug freiwilliger Zuwendungen und von Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen.

**Durch StÄndG v. 18. 7. 58** (Anm. 2) wurden in die 2. Alternative auch Zuwendungen an Personen, die gegenüber dem Ehegatten des Stpfl. unterhaltsberechtigt sind, einbezogen.

**Durch EStRG v. 5. 8. 74** (Anm. 2) wurde das Abzugsverbot auch auf Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht ausgedehnt und damit der nach der damaligen Rspr. des BFH mögliche volle Abzug vereinbarter Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben (zB nach einer sog. Konventionalscheidung) beseitigt; das sog. Realsplitting (§ 10 Abs. 1 Nr. 1) wurde erst ab VZ 1979 eingeführt.

**Durch StÄndG 1979** (Anm. 2) wurde der Einleitungshalbsatz neu gefaßt; dadurch wurde das Verhältnis der Nr. 2 zu §§ 10 und 33a verdeutlicht: § 10 Abs. 1 Nr. 1 (Unterhaltsleistungen zwischen geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten) sowie § 33a Abs. 1 (Unterstützung bedürftiger Angehöriger) und Abs. 2 (Ausbildungsfreibeträge) gehen § 12 Nr. 2 vor; dagegen wird § 10 Abs. 1 Nr. 1a (Renten und dauernde Lasten) durch § 12 Nr. 2 eingeschränkt.

## 76 2. Bedeutung der Nr. 2

Zum Grundsätzlichen vgl. Anm. 3. Auch freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen sind in der Regel nicht durch Einkunftserzielung veranlaßt, sondern liegen außerhalb derselben im privaten Bereich, so daß die Voraussetzungen des Betriebsausgaben- oder Werbungskosten-Abzugs bei der Ermittlung der Einkünfte nicht erfüllt sind. § 12 Nr. 2 hat insoweit nur *deklaratorische Bedeutung*. Die gleiche Systematik gilt grundsätzlich auch für den Bereich der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen, die vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden können. Hier liegt aber die wesentliche *konstitutive Bedeutung* des § 12 Nr. 2: Denn § 10 Abs. 1 Nr. 1 a läßt bestimmte Renten und dauernde Lasten zum SA-Abzug zu. In dem durch StÄndG 1979 (Anm. 2) neu gefaßten Einleitungshalbsatz ist § 10 Abs. 1 Nr. 1 a jedoch nicht genannt, so daß § 12 Nr. 2 in diesem Bereich den SA-Abzug beschränkt (s. auch Anm. 7). Dies führt dazu, daß Zuwendungen aufgrund von freiwillig begründeten Rentenverpflichtungen und dauernden Lasten oder von an Unterhaltsberechtigte gewährten Renten und dauernden Lasten nicht abziehbar sind.

**Systematische Stellung:** Bereits vor der Änderung durch StÄndG 1979 hatte der BFH in ständiger Rspr. entschieden, daß § 12 Nr. 2 die Abziehbarkeit von Renten und dauernden Lasten einschränkt (BFH VI R 94/69 v. 6. 11. 70, BStBl. 1971 S. 99; VI R 222/71 v. 13. 7. 73, BStBl. S. 776). Hier stellt sich die Frage, ob diese Einschränkung des SA-Abzugs nicht besser in § 10 geregelt werden sollte (so auch *Schmidt/Drenseck*, EStG § 12 Anm. 9 und 10 Buchstabe e). Ein solcher Versuch wurde bereits im Rahmen der Steuerreform 1974 unternommen. Im RegE eines 3. Steuerreformgesetzes (BTDrucks. 7/1470) war eine § 12 entsprechende Vorschrift nicht enthalten; dafür war die Abzugsbeschränkung des heutigen § 12 Nr. 2 in die SAVorschrift (§ 68 Abs. 1 Nr. 1 des RegE) aufgenommen. Der BTFinAusschuß verzichtete jedoch auf die Auflösung des § 12 (BTDrucks. 7/2180 S. 18).

**Keine Zurechnungsvorschrift:** Nr. 2 ist – ebenso wie Nr. 1 – eine reine Abzugsverbotsvorschrift. Sie regelt in keiner Weise die Zurechnung von Einkünften, was insbesondere bei der unentgeltlichen Überlassung von Nutzungsrechten von Bedeutung ist (s. hierzu § 21 a Anm. 40 mit ausführlicher Darstellung der BFH-Rspr.). Die Zurechnung von Einkünften richtet sich danach, wer den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllt, so daß der Nutzungswert zB einer unentgeltlich überlassenen Wohnung nicht dem Eigentümer, sondern dem Nutzenden zuzurechnen ist (so auch erstmals BFH VIII R 215/79 v. 29. 11. 83, BStBl. 1984 S. 366; vorher hatte der BFH darin eine Zuwendung des Eigentümers gesehen und ihm den Nutzungswert zugerechnet).

**Korrespondenzprinzip:** Besondere Bedeutung kommt § 12 Nr. 2 zu durch das Zusammenspiel mit § 10 Abs. 1 Nr. 1 a und § 22 Nr. 1 Satz 2 (Korrespondenzprinzip; s. auch Anm. 8). Dies hat zur Folge, daß Zuwendungen aufgrund von freiwillig begründenden Rentenverpflichtungen und dauernden Lasten oder von an Unterhaltsberechtigte gewährten Renten und dauernden Lasten, die wegen § 12 Nr. 2 beim Zuwendenden nicht abziehbar sind, dem Empfänger nach § 22 Nr. 1 Satz 2 auch nicht als Einkünfte zugerechnet werden dürfen. Dies bedeutet aber nicht, daß § 12 Nr. 2 die Zurechnung der Einkünfte verhindert; vielmehr bewirkt dies § 22 Nr. 1 Satz 2 und verstößt damit gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit (s. auch Anm. 8). Die Tatbestandsmerkmale in § 22 Nr. 1 Satz 2 entsprechen denen in § 12 Nr. 2. Insofern besteht Deckungsgleichheit. Aus der Korrespondenz dieser beiden Vorschriften läßt sich aber kein allgemeiner Besteuerungsgrundsatz ableiten. Die

steuerliche Leistungsfähigkeit einer Person und damit die Steuerpflicht von Einnahmen ist grundsätzlich unabhängig davon zu beurteilen, ob die entsprechenden Ausgaben bei einer anderen Person steuermindernd abgezogen werden können. Dies gilt insbesondere für alle Aufwendungen iSd. § 12 Nr. 1, deren Zufluß beim Empfänger idR zu stpfl. Einnahmen führt. Die Besonderheit bei § 12 Nr. 2 ist, daß sich hier vieles im Familienbereich abspielt. In diesem Bereich mag das Korrespondenzprinzip seinen Sinn haben (zumindest bei Zuwendungen an den Ehegatten), darüber hinaus jedoch nicht.

Einstweilen frei.

77,78

## II. Die einzelnen nicht abziehbaren Zuwendungen

### 1. Allgemeines

#### a) Begriff der Zuwendung

79

Den drei Alternativen des § 12 Nr. 2 ist gemeinsam, daß sie ein Abzugsverbot für Zuwendungen aussprechen.

**Unentgeltlichkeit:** *Objektiv* besteht eine Zuwendung im Übergang eines Vermögenswertes aus dem Vermögen des Zuwendenden (Abfluß) in das Vermögen eines Empfängers (Zufluß). Es muß sich um Güter in Geld oder Geldeswert handeln und ihr Übergang muß unentgeltlich erfolgen, dh. es darf keine wirtschaftl. Gegenleistung gegenüberstehen (BFH IV R 174/80 v. 28. 7. 83, BStBl. 1984 S. 97/100). Bei außergewöhnlichen Aufwendungen, zu denen der Nießbraucher berechtigt, aber nicht verpflichtet ist, liegt eine Zuwendung nur vor, wenn ein gesetzl. Erstattungsanspruch gegeben ist, vom Nießbraucher aber nicht geltend gemacht wird (BFH IX R 110/85 v. 14. 11. 89, BStBl. 1990 S. 462; XI R 13/87 v. 10. 4. 91, BFH/NV 1991 S. 740). Aufwendungen, die im Hinblick auf eine angemessene Gegenleistung erbracht werden, sind keine Zuwendungen iSd. § 12 Nr. 2 (BVerfG 1 BvR 285/66 ua. v. 22. 7. 70, BStBl. S. 652 unter Abschn. C I 2c; s. auch § 10 Anm. 55).

Daher muß auch *subjektiv* dem Zuwendenden der Vermögensübergang und dessen Unentgeltlichkeit bewußt und von ihm gewollt sein. Dem folgend stellt zB die Zahlung eines Schmiergeldes keine Zuwendung dar, weil der Zahlende eine Gegenleistung erwartet. Wenn sich die Erwartung nicht erfüllt und der Zahlung dann objektiv keine Gegenleistung gegenübersteht, wird daraus dennoch keine Zuwendung; das gleiche gilt zB für Trinkgelder. Auch Schadensersatzleistungen sind keine Zuwendungen, da sie nicht der unentgeltlichen Verschaffung eines Vermögensvorteils dienen, sondern der Beseitigung oder Kompensation eines Schadens; die Erleidung des Schadens stellt die Gegenleistung des Empfängers dar. Sie können aber dann unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 fallen, wenn sie an unterhaltsberechtigten Personen geleistet werden und nicht klar und eindeutig von Unterhaltsleistungen abgrenzbar sind (BFH IV R 207/75 v. 17. 4. 80, BStBl. S. 639).

Der Verzicht auf Einnahmen (zB bei unentgeltlicher Dienstleistung für nahe Angehörige) stellt keine Zuwendung dar. Es sind daher keine fiktiven Betriebseinnahmen anzusetzen, allenfalls eine Entnahme bei Einsatz von Betriebsmitteln. Wird ein Betrieb für eine Anlaufzeit unentgeltlich an den Schwiegersohn verpachtet, sind keine fiktiven Pächterträge anzusetzen (BFH VI R 64/67 v. 26. 9. 69, BStBl. 1970 S. 177).

Die irrtümlich falsche Bewertung einer Leistung bewirkt keine Zuwendung (zB Veräußerung unter Wert). Auch bei Vermögensübertragungen zwischen

nahen Angehörigen prüft die Rspr., ob die Beteiligten die Vorstellung einer entgeltlichen Übertragung hatten, in dem sie Leistung und Gegenleistung gegeneinander abwogen, auch wenn sie dabei von falschen Werten ausgingen.

**Fremdvergleich:** Daneben ist aber auch nach objektiven Gesichtspunkten zu prüfen, ob der Vertrag wirksam geschlossen und tatsächlich durchgeführt wurde und ob die gleiche Vereinbarung auch unter Fremden getroffen worden wäre (sog. Fremdvergleich; BFH IX R 220/84 v. 10. 8. 88, BStBl. 1989 S. 137; IV R 17/89 v. 20. 9. 90, BStBl. 1991 S. 18). Der Fremdvergleich dient der Abgrenzung zwischen einer betriebl. und einer privaten Veranlassung. Er ist bei der Beurteilung von Rechtsverhältnissen zwischen nahen Angehörigen notwendig, ohne daß darin ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 GG oder des Grundsatzes des besonderen Schutzes von Ehe und Familie des Art. 6 GG erblickt werden kann (BFH VIII R 321/83 v. 22. 1. 91, BFH/NV S. 667; BVerfG 2 BvR 768/90 v. 16. 7. 91, HFR 1992 S. 23). Dies hat besondere Bedeutung bei (Arbeits- oder Miet-)Verträgen zwischen Ehegatten (vgl. insbes. BFH GrS 1/88 v. 27. 11. 89, BStBl. 1990 S. 160, mit Anm. v. *Offerhaus* in BP 1990 S. 44; VIII R 289/84 v. 10. 4. 90, BStBl. S. 741). Der positive Fremdvergleich ist aber keine Tatbestandsvoraussetzung für die Abziehbarkeit der Zahlungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten, sondern nur Indiz im Rahmen der Beweiswürdigung. Ergibt der Fremdvergleich, daß keine berufl. veranlaßten Arbeits- oder Mietverhältnisse vorliegen, stellen die Zahlungen keine BA oder WK dar, sondern Zuwendungen iSd. § 12 Nr. 2 (BFH VIII R 289/84 v. 10. 4. 90, aaO).

## 80 b) Wichtige Fälle von Zuwendungen

**Zuwendungen bei Ehegattenverträgen:** Nicht abziehbar sind danach Lohn- oder Mietzahlungen eines Ehegatten auf ein gemeinsames Konto der Eheleute (sog. Oder-Konto), da in diesen Fällen der Lohn nicht in den alleinigen Verfügungsbereich des ArbNEhegatten gelangt (BFH GrS 1/88 v. 27. 11. 89, aaO; X R 14/86 v. 7. 2. 90, BStBl. S. 429/430; III R 73/85 v. 11. 7. 90, BFH/NV 1991 S. 659; III R 37/87 v. 30. 11. 90, BFH/NV 1991 S. 666). Dies gilt auch, wenn das Arbeitsentgelt dem ArbNEhegatten jeweils nur zu einem Teil zur Verfügung gestellt wird (BFH III R 134/85 v. 13. 7. 90, BFH/NV 1991 S. 660; XI R 30, 31/89 v. 25. 7. 91, BStBl. S. 842) oder wenn der Lohn nur gelegentlich auf ein derartiges „Oder-Konto“ überwiesen wird, der ArbNEhegatte den Lohn ansonsten bar von einem betriebl. Konto abhebt (BFH X R 80/88 v. 21. 2. 90, BStBl. S. 636, mit Anm. v. *Offerhaus* in BP 1990 S. 145). Allerdings können hier die Barzahlungen im Einzelfall als BA abziehbar sein, wenn aus den Umständen geschlossen werden kann, daß wenigstens in den Zeiträumen der Barauszahlung die Einkommens- und Vermögenssphären der Eheleute klar und eindeutig getrennt waren (BFH X R 29–30/87 v. 16. 5. 90, BStBl. S. 908). Eine derartige Trennung liegt aber dann nicht vor, wenn der ArbNEhegatte die ihm übergebenen Lohn-Schecks auf das private Konto des ArbGEhegatten einzahlt (BFH I R 102/85 v. 28. 2. 90, BStBl. S. 548), der Arbeitslohn auf ein privates Konto des ArbGEhegatten überwiesen wird, auch wenn der ArbNEhegatte den Abbuchungsauftrag unterschreibt und das private Konto ausschl. der Ansammlung von Beträgen zur Tilgung gemeinsamer Darlehensschulden dient (BFH X R 167/87 v. 8. 8. 90, BStBl. 1991 S. 16), der Arbeitslohn auf ein Konto des ArbGEhegatten überwiesen wird, an dem der ArbNEhegatte lediglich ein Mitverfügungsrecht besitzt (BFH I R 126/89 v. 7. 2. 90, BFH/NV 1991 S. 582) oder der ArbNEhegatte vor Erlangung der Verfügungsmacht seinen Nettolohn dem ArbGEhegatten für seinen Betrieb als zinsloses Darlehen überläßt (FG Ba.-Württ. v. 6. 12. 89, EFG 1990 S. 415, rkr.). Anders liegt der Fall, wenn der ArbGEhegatte dem ArbNEhegatten zu jedem

Lohnzahlungszeitpunkt die Auszahlung des Nettolohns anbietet und der ArbN-Ehegatte aufgrund freier Entscheidung dem ArbGEhegatten den Lohn als Darlehen zur Verfügung stellt (BFH VIII R 69/84 v. 17. 7. 84, BStBl. 1986 S. 48; entsprechend auch BFH VIII R 293/84 v. 31. 10. 89, BFH/NV 1990 S. 759, bei einem Arbeitsverhältnis mit Tochter und Schwiegersohn). Zur Zusammenfassung der von der Rspr. aufgestellten „Anerkennungshürden“ bei Arbeitsverträgen zwischen Ehegatten vgl. auch *Carl*, INF 1990 S. 12 und § 26a Anm. 18. Wegen der Nichtanerkennung eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses bei Überweisung des Arbeitslohns auf ein sog. Oder-Konto ist eine Verfassungsbeschwerde unter dem Az. 2 BvR 802/90 anhängig; die FinVerw. läßt entsprechende Rechtsbehelfe ruhen (OFD Münster v. 14. 3. 91, DStR 1991 S. 513).

Nicht abziehbare Zuwendungen liegen auch dann vor, wenn andere offenbare Abweichungen bei einem Fremdvergleich eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses festgestellt werden, wie zB gleichbleibendes Arbeitsentgelt bei schwankender Inanspruchnahme des ArbNEhegatten und Liquiditätsvorbehalt (FG Hamburg v. 4. 10. 90, EFG 1991 S. 307, rkr.). Besteht allerdings ein ausgewogenes Verhältnis zwischen Arbeitslohn und Arbeitsleistung, so führen besondere Gestaltungen, die ihre Ursache im ehelichen Vertrauensverhältnis haben, nicht zum Abzugsverbot (FG Bremen v. 21. 2. 91, EFG S. 314, rkr.). Haben Ehegatten-Arbeitsverhältnisse Dienstleistungen zum Gegenstand, die im Rahmen einer ehelichen Lebensgemeinschaft üblicherweise unentgeltlich geleistet oder auch zivilrechtlich geschuldet (§ 1619 BGB) werden, so stellen Zahlungen dafür ebenfalls nicht abziehbare Zuwendungen dar (vgl. FG Hamburg v. 23. 8. 89, EFG 1990 S. 170, rkr., betr. Vorbereitung der Reisetätigkeit des Ehegatten, Bewirtung von Geschäftsfreunden sowie Beschaffung von Geschenken für Geschäftsfreunde des Ehegatten; FG Münster v. 7. 8. 90, EFG 1991 S. 246, rkr., und FG Ba.-Württ. v. 27. 11. 90, EFG 1991 S. 378, rkr., betr. Unter-Arbeitsverhältnis mit Ehegatten; Nieders. FG v. 15. 11. 90, EFG 1991 S. 468, rkr., betr. Entgelt für Mitnahme des Ehegatten im Pkw). Zur stl. Behandlung von Unterarbeitsverträgen zwischen Ehegatten vgl. *Depping*, BB 1990 S. 1981.

**Zuwendungen bei Verträgen zwischen Eltern und Kindern:** Die gleichen Grundsätze wie bei Ehegattenverträgen (insbes. Fremdvergleich, s. Anm. 79) sind auch bei Verträgen zwischen Eltern und Kindern anzuwenden (BFH IV R 322/84 v. 13. 11. 86, BStBl. 1987 S. 121; III R 91/87 v. 31. 5. 89, BStBl. 1990 S. 10; I R 203/84 v. 18. 10. 89, BStBl. 1990 S. 68; VIII R 293/84 v. 31. 10. 89, BFH/NV 1990 S. 759; IV R 17/89 v. 20. 9. 90, BStBl. 1991 S. 18, mit krit. Anm. von *Stücker*, DStZ 1991 S. 124). Gerade in diesem Bereich ist die Versuchung groß und auch eine gewisse Chance vorhanden, Teile des Unterhalts in den betriebl. Bereich zu verlagern. So können zB Unterhaltsleistungen an minderjährige Kinder durch Schenkung von Geldbeträgen und gleichzeitiger Darlehensrückgewähr bei entsprechender Gestaltung (Fremdvergleich) in abziehbare Darlehenszinsen verwandelt werden; wesentlich ist hierbei eine ausreichende Besicherung.

BFH X R 126/87 v. 7. 11. 90, BStBl. 1991 S. 291; VIII R 290/82 v. 18. 12. 90, BStBl. 1991 S. 391; VIII R 138/85 v. 18. 12. 90, BStBl. 1991 S. 581; VIII R 134/86 v. 18. 12. 90, BStBl. 1991 S. 882; VIII R 1/88 v. 18. 12. 90, BStBl. 1991 S. 911; *Kemmer*, DStR 1991 S. 676.

Bei Verträgen mit minderjährigen Kindern ist darauf zu achten, daß ein Ergänzungspfleger eingeschaltet werden muß, wenn den Kindern nicht lediglich ein rechtlicher Vorteil zugewendet wird, dh. wenn in dem Vertrag auch die Übernahme von Pflichten enthalten ist (zB bei Nießbrauchsbestellung; vgl. BFH VIII R 75/79 v. 13. 5. 80, BStBl. 1981 S. 297; IX R 52/83 v. 15. 4. 86, BStBl. S. 605; IX R 247/87 v. 19. 3. 91, BFH/NV 1991 S. 744). Eine steuerliche Anerkennung ist nach der Rspr. selbst dann nicht möglich, wenn nach Meinung des Amtsgerichts

die Bestellung eines Ergänzungspflegers nicht erforderlich ist (BFH IX R 216/84 v. 31. 10. 89, FR 1990 S. 462). Ob auch für die Wirksamkeit von Arbeitsverträgen die Bestellung eines Ergänzungspflegers erforderlich ist, ist umstritten, da die rechtliche Bedeutung der Ermächtigung nach § 113 BGB im Zusammenhang mit dem Selbstkontrahierungsverbot des § 181 BGB unterschiedlich beurteilt wird. Die Notwendigkeit eines Ergänzungspflegers *bejahren*: FG Schl.-Holst. v. 11. 3. 86, EFG S. 386, rkr. (NZB als unzulässig verworfen durch BFH VIII B 90/86 v. 30. 9. 86 nv., EFG 1987 S. 217), und v. 11. 9. 90, EFG 1991 S. 66, nrkr., Az. des BFH: X R 219/90; FG Rhld.-Pf. v. 12. 12. 88, EFG 1989 S. 274, rkr.; *Röfpler*, DStZ 1990 S. 141; die Notwendigkeit eines Ergänzungspflegers *verneinen*: FG Rhld.-Pf. v. 20. 12. 72, EFG 1973 S. 257, rkr.; FG Köln v. 19. 3. 81, EFG 1982 S. 124, rkr., und v. 12. 12. 89, EFG 1990 S. 344, nrkr., Az. des BFH: X R 27/90, DB 1990 S. 1537; *Schall*, DStZ 1989 S. 616 und DStZ 1991 S. 337; *Tiedtke*, DStZ 1990 S. 478 und FR 1991 S. 313.

Andererseits ist zu beachten, daß im elterlichen Haushalt lebende Kinder nach § 1619 BGB verpflichtet sind, in einer ihren Kräften und ihrer Lebensstellung entsprechenden Weise Dienste im elterlichen Hauswesen oder Geschäft zu leisten. Dazu gehören solche Tätigkeiten, die wegen ihrer Geringfügigkeit oder Eigenart üblicher Weise nicht Gegenstand eines Arbeitsvertrages sind (BFH IV R 188/85 v. 17. 3. 88, BStBl. S. 632). Die Verpflichtung nach § 1619 BGB muß aber nicht zwangsläufig zum Abzugsverbot der Lohnzahlungen führen, wenn das Arbeitsverhältnis einem Fremdvergleich standhält (BFH X R 168/87 v. 25. 1. 89, BStBl. S. 453; FG Rhld.-Pf. v. 22. 1. 91, EFG S. 457, nrkr., Az. des BFH: IV B 69/91, soweit die Tochter eines Arztes Telefondienst während des Bereitschaftsdienstes übernimmt). Umgekehrt stellen auch Zahlungen eines Stpfl. an seine im gemeinsamen Haushalt lebende Mutter für die Reinigung des häuslichen Arbeitszimmers keine WK dar (FG Saarl. v. 31. 5. 89, EFG S. 453, rkr.). Zur steuerlichen Anerkennung von Arbeitsverträgen zwischen Eltern und Kindern vgl. § 4 Anm. 52, 53.

**Zuwendungen bei Vermögensübertragungen:** Bei Vermögensübertragungen, insbesondere bei Übertragung einer Einkunftsquelle, liegt eine einmalige Zuwendung vor, wenn die Übertragung unentgeltlich erfolgt und zivilrechtlich wirksam ist; auch hier findet der Fremdvergleich Anwendung (FG München v. 2. 4. 90, EFG S. 570, rkr.). Dient die Vertragsgestaltung (zB bei Vermögensübertragung mit Rückvermietung) lediglich dazu, laufende Unterhaltszahlungen in einen steuerlich relevanten Bereich zu verlagern, so kann sie steuerlich nicht anerkannt werden (§ 42 AO) und die Zahlungen (zB Miete) stellen Zuwendungen dar (BFH IV R 36/90 v. 18. 10. 90, BStBl. 1991 S. 205; IV R 132/85 v. 17. 1. 91, BStBl. S. 607). Den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllt bei steuerlich anzuerkennender Vermögensübertragung der Zuwendungsempfänger, dh. der frühere Eigentümer wendet nicht die laufenden Erträge zu (BFH VIII R 215/79 v. 29. 11. 83, BStBl. 1984 S. 366). § 12 Nr. 2 regelt nicht die Zurechnung von Einkünften, sondern betrifft die Einkommensverwendung (s. auch Anm. 8 und 76). Bei der unentgeltlichen Überlassung einer Wohnung hat der Nutzende den Nutzungswert zu versteuern (bis einschl. VZ 1986), wenn er eine gesicherte Rechtsposition innehat (BFH VIII R 215/79 v. 29. 11. 83, aaO). Eine gesicherte Rechtsposition ist gegeben, wenn der Eigentümer dem Nutzenden den Gebrauch der Wohnung für eine festgelegte Zeit nicht entziehen kann (Abschn. 162 Abs. 4 EStR 1990). Hat der Nutzende keine gesicherte Rechtsposition, ist der Nutzungswert vom Eigentümer zu versteuern (bis einschl. VZ 1986; ab VZ 1987 keine Besteuerung des selbstgenutzten Wohneigentums mehr), da die freiwillige Überlassung ohne schuldrechtl. Verpflichtung eine Nutzung durch den Eigentümer darstellt (BFH VIII R 215/79 v. 29. 11. 83, aaO).

**Zuwendungen bei wiederkehrenden Leistungen ohne Gegenleistung:** Zuwendungen in Form von wiederkehrenden Leistungen (zB Unterhaltsrenten)

liegen dann vor, wenn den wiederkehrenden Leistungen keine Gegenleistung gegenübersteht. Ist eine angemessene Gegenleistung vorhanden, die nach kaufmännischen Gesichtspunkten ermittelt wurde, handelt es sich um eine Veräußerungsrente, deren Zahlungen als BA, WK oder SA abziehbar sind, auch wenn sie an eine unterhaltsberechtignte Person geleistet werden (Abschn. 123 Abs. 3 EStR 1990). Nach ständiger Rspr. des BFH spricht bei Vermögensübertragungen unter nahen Angehörigen, ohne daß dabei Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen sind, eine nur in Ausnahmefällen zu widerlegende Vermutung für den familiären Charakter der Vermögensübertragung und damit für die außerbetriebl. Natur der im Zusammenhang mit dieser Übertragung zugesagten Zahlungen (BFH IV 190/62 v. 3. 8. 66, BStBl. S. 679; IV R 154/79 v. 22. 9. 82, BStBl. 1983 S. 99 mwN). In diesen Fällen ist von einer außerbetriebl. Versorgungsrente auszugehen, wenn der Stpfl. nicht substantiiert darlegt, daß Leistung und Gegenleistung gleichwertig sind, die Gegenleistung bei großzügiger und überschlägiger Berechnung aber mindestens die Hälfte des Werts der wiederkehrenden Leistungen beträgt (BFH IV 8/62 U v. 23. 1. 64, BStBl. S. 422; I 129/64 v. 12. 4. 67, BStBl. S. 668; IV 1/65 v. 30. 11. 67, BStBl. 1968 S. 263; IV 137/63 v. 30. 11. 67, BStBl. 1968 S. 264; VI R 48/73 v. 1. 8. 75, BStBl. S. 881). Ein SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a ist in diesen Fällen möglich; die wiederkehrenden Leistungen stellen keine Zuwendungen nach § 12 Nr. 2 dar (BFH GrS 4–6/89 v. 5. 7. 90, BStBl. S. 847). Dies gilt insbesondere für Altenteilsleistungen in der Land- und Forstwirtschaft (BFH IV R 174/80 v. 28. 7. 83, BStBl. 1984 S. 97; BFH GrS 1/90 v. 15. 7. 91, BStBl. 1992 S. 78).

*Der Wert der Gegenleistung* bestimmt sich nach dem Betrag, den ein fremder Erwerber als Kaufpreis zahlen würde (Abschn. 123 Abs. 3 EStR 1990). Dabei ist ein Geschäfts- oder Praxiswert nur insoweit zu berücksichtigen, als er als Gegenleistung eindeutig feststellbar ist und von den Beteiligten als solche angesehen wurde (BFH IV 137/63 v. 30. 11. 67, aaO). Andererseits kann die Gegenleistung nicht nur in einer Vermögensübertragung, sondern in jeder anderen sonstigen Leistung bestehen, zB in dem Verzicht auf ein gesetzliches Erb- oder Pflichtteilsrecht (BFH VIII R 71/70 v. 4. 2. 75, BStBl. S. 529). Erreicht der Wert der Gegenleistung die 50-vH-Grenze nicht, liegt insgesamt eine Unterhaltsrente vor, weil unterstellt wird, daß die wiederkehrenden Leistungen nicht im Hinblick auf die Gegenleistung, sondern ausschließlich zu Unterhaltszwecken gewährt werden. Eine Aufteilung entsprechend dem Wert der Gegenleistung in einen abzichbaren und einen nichtabziehbaren Teil ist nach der Rspr. nicht vorzunehmen, weil ein wirtschaftlich einheitlicher Vorgang möglichst auch steuerlich einheitlich behandelt werden müsse (BFH IV 8/62 U v. 23. 1. 64, aaO). Ob die neuere Rspr. zur Erbauseinandersetzung, die bei Abfindungszahlungen insoweit einen entgeltlichen Erwerb annimmt, auch hier zu einer Änderung der Rspr. führt, bleibt abzuwarten (vgl. *Herzig*, FR 1988 S. 96). Eine Aufteilung wäre zwar steuerlich gerechter (vgl. *Offenhaus*, FR 1970 S. 344), dürfte konsequenterweise aber nicht nur unterhalb der 50-vH-Grenze vorgenommen werden. Abgesehen von den praktischen Schwierigkeiten würde dies dazu führen, daß es keine als SA abziehbare Versorgungsrente mehr gäbe, weil die Aufteilung immer zu einem Teil mit ausgewogener Gegenleistung (= Veräußerungsrente) und einem Teil ohne Gegenleistung (= Unterhaltsrente) führt. Übersteigt der Wert der Gegenleistung den Wert der wiederkehrenden Leistungen, sind diese in voller Höhe abziehbar; die 50-vH-Grenze gilt hier nicht.

Einstweilen frei.

81–84

85 **2. Freiwillige Zuwendungen**

**Freiwillig** ist eine Zuwendung (zu diesem Begriff s. Anm. 79), wenn sie ausschließlich auf einem Willensentscheid des Stpfl. beruht und er diesen Entscheid hätte unterlassen können; negativ ausgedrückt: freiwillig sind Zuwendungen, die nicht aufgrund gesetzlicher oder vertraglicher Verpflichtung, behördlicher Auflage oder rechtsverbindlicher Anordnung eines Dritten (zB aufgrund letztwilliger Verfügung) gewährt werden (glA FG Rhld.-Pf. v. 6. 9. 74, EFG 1975 S. 7, rkr.; aA bei Bestellung eines Nießbrauchs aufgrund eines Vermächtnisses FG Münster v. 25. 3. 80, EFG S. 441, rkr.). Fehlende Rechtsverbindlichkeit der Zuwendung (zB wegen Formmangels) bewirkt nicht Freiwilligkeit, wenn die Parteien sich ernsthaft gebunden erachten; vgl. auch § 41 AO. Beispiel: Ein Erbe verzichtet zugunsten seiner Miterben auf Nutzungen aus dem Nachlaß, um einem ernstlich, wenn auch nicht formgerecht zum Ausdruck gekommenen Willen des Erblasser zu entsprechen (RFH v. 23. 10. 41, RStBl. S. 931; zust. *Brockhoff*, BB 1975 S. 76). Sachlicher oder moralischer Zwang (zB gegenüber einem in Not geratenen Schulfreund) genügen aber uE nicht, um Freiwilligkeit auszuschließen; die Auslegung des Begriffs „freiwillig“ verlangt keine philosophische Untersuchung über Willensfreiheit (aA *Brockhoff* aaO: Freiwilligkeit fehlt, wenn der Wille eines Dritten oder andere Umstände den Stpfl. zu den Zuwendungen zwingen; glA FG Hamburg v. 26. 10. 79, EFG 1980 S. 71, bestät. durch BFH VIII R 215/79 v. 29. 11. 83, BStBl. 1984 S. 366).

**Beispiel** für freiwillige Zuwendungen: Der Miteigentümer eines Miethauses trägt allein die Aufwendungen zur Instandhaltung des Hauses, ohne vom anderen Miteigentümer Ersatz zu verlangen und ohne daß wirtschaftliche, in der Sache selbst liegende Gründe dies rechtfertigen (FG Rhld.-Pf. v. 6. 9. 74, EFG 1975, S. 7, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 10. 8. 77, EFG S. 472, rkr., mwN; BFH IV R 300/84 v. 20. 9. 90, BStBl. 1991 S. 82, betr. Aufwendungen eines Ehemannes für den von der Ehefrau betriebl. genutzten Teil des gemeinsamen Gebäudes; IV R 40/90 v. 5. 9. 91, BStBl. 1992 S. 192, betr. Aufwendungen des Sohnes für Dachreparaturen an zu eigenberufl. Zwecken genutzten Haus der Mutter; zur Problematik des „Drittaufwands“ s. auch *Diemer*, BB 1992 S. 36). Wesentliches Kriterium für eine freiwillige Zuwendung ist hierbei, daß ein Erstattungsanspruch gegeben ist, vom Berechtigten aber nicht geltend gemacht wird (BFH XI R 13/87 v. 10. 4. 91, BFH/NV S. 740, betr. außergewöhnliche Aufwendungen eines Nießbrauchers, zu denen er zwar berechtigt, aber nicht verpflichtet ist).

**Rechtspflicht** zur Erbringung der Zuwendungen schließt ihre Freiwilligkeit aus, da es für die Anwendung der ersten Alternative des § 12 Nr. 2 auf die einzelne Leistung ankommt. Die in der dritten Alternative der Nr. 2 gemachte Einschränkung „auch wenn diese Zuwendungen auf einer besonderen Vereinbarung beruhen“ gilt nur für Zuwendungen an gesetzliche unterhaltsberechtignte Personen oder deren Ehegatten, nicht auch für freiwillige Zuwendungen (BFH VI 154/57 U v. 17. 7. 59, BStBl. S. 345; VI 82/60 U v. 12. 8. 60, BStBl. S. 424; VI 130/60 v. 7. 10. 60, StRK EStG § 12 Ziff. 2 R. 25). Die Unterscheidung zwischen freiwilligen und pflichtgemäß erbrachten Leistungen hat aber ab 1. 1. 75 insofern keine Bedeutung mehr, als auch Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht nicht abziehbar sind (s. Anm. 87).

**3. Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht**86 **a) Rechtsentwicklung**

**Rechtsslage bis 31. 12. 74:** Das Abzugsverbot galt nur für freiwillige Zuwendungen und für Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtignte Personen. Es erfaßte daher nicht Leistungen an gesetzlich nicht unterhaltsberechtignte Personen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht, wie zB dem Unterhalt die-

nende Leistungen in Form von Renten und dauernden Lasten, wenn die einzelnen Leistungen nicht freiwillig, sondern aufgrund einer rechtlichen Verpflichtung erfolgten, die der Stpfl. freiwillig eingegangen war (BFH VI 154/57 U v. 17. 7. 59, BStBl. S. 345). Insbesondere konnten danach Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten bei Scheidung ohne Schuldausspruch als dauernde Last voll abgezogen werden (Abschn. 123 Abs. 4 Nr. 3 EStR 1960 bis 1972), ebenso bei Scheidung wegen Alleinschuld des Unterhaltsberechtigten aufgrund einer Vereinbarung nach § 72 EheG (EStR aaO Nr. 4). Denn in diesen Fällen beruhte der Unterhaltsanspruch nicht auf Gesetz, sondern auf einem Unterhaltsvertrag. Da ein Vertrag über naheheliche Unterhaltsleistungen kein Stammrecht begründet, stellen derartige Leistungen keine Renten, sondern dauernde Lasten dar (BFH VI 286/64 U v. 16. 7. 65, BStBl. S. 582; EStR aaO), waren also in voller Höhe abziehbar, so zB die Verpflichtung des Ehemanns, die Miete für die Wohnung der geschiedenen Frau zu zahlen (FG Düss./Köln v. 8. 7. 66, EFG 1967 S. 8, rkr.: keine Leibrente).

**Rechtslage ab 1. 1. 75:** Die vorstehend geschilderte Abziehbarkeit von Unterhaltsleistungen wurde beanstandet und deshalb durch Einfügung der zweiten Alternative des § 12 Nr. 2 ausgeschlossen; s. Anm. 75. § 12 Nr. 2, zweite Alternative, erfaßt Zuwendungen an nicht gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, da Zuwendungen an gesetzlich Unterhaltsberechtigte unter die dritte Alternative fallen. Das Abzugsverbot gilt ohne Rücksicht auf den Zweck oder das Motiv der Leistungen für alle Arten von Leistungen, auch wenn sie nicht dem Unterhalt des Empfängers dienen.

Nach Auffassung von *Blencke* (DStZ 1975 S. 96) war der einleitende Satz in § 12 aF („unbeschadet der Vorschrift des § 10“) dahin auszulegen, daß § 10 dem § 12 vorgehe mit der Folge, daß nur solche aufgrund freiwillig begründeter Rechtspflicht geleistete Zuwendungen ab 1. 1. 75 nicht mehr abziehbar sind, die nicht Renten oder dauernde Lasten sind. Diese Auslegung wurde aber von der Rspr. – uE zu Recht – bereits für die EStG 1971 und 1974 abgelehnt; sie ist uE auch für die EStG 1975 ff. unzutreffend, weil der Gesetzgeber die Nichtabziehbarkeit von Renten und dauernden Lasten aufgrund freiwillig begründeter Rechtspflicht ausdrücklich in seinen Willen aufgenommen hat (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 7/2180 S. 18; Begr. zu § 68 RegE, BTDrucks. 7/1470 S. 280).

*Erstmalige Anwendung:* Die Rechtsänderung ab 1. 1. 75 gilt auch für solche Zuwendungen, die auf einer vor dem 1. 1. 75 freiwillig begründeten Rechtspflicht beruhen (§ 52 Abs. 1 EStG 1975; *Richter*, FR 1974 S. 443; *Gérard/Söffing*, FR 1974 S. 361/373). Diese unechte Rückwirkung hält FG Berlin v. 25. 10. 77 (EFG 1978 S. 328, rkr.) für verfassungsgemäß.

**Rechtslage ab 1. 1. 79 (Realsplitting):** In § 10 Abs. 1 Nr. 1 wurde durch StÄndG 1979 (Anm. 2) das sog. begrenzte Realsplitting eingeführt. Danach können Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten in begrenzter Höhe als SA abgezogen werden. Diese Regelung geht nach dem Einleitungshalbsatz des § 12 dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 vor. Der unterhaltsberechtigte Ehegatte hat die empfangenen Unterhaltsleistungen nach § 22 Nr. 1 a zu versteuern, wenn der zahlende Ehegatte die Leistungen als SA abzieht. Daher ist seine Zustimmung erforderlich (§ 10 Abs. 1 Nr. 1).

### b) Begriff der freiwillig begründeten Rechtspflicht

Freiwillig begründete Rechtspflicht ist gegeben, wenn der Stpfl. freiwillig (s. Anm. 85) und unentgeltlich eine Verpflichtung eingeht (zB durch privatrechtl. Vertrag, notariell beurkundetes Schenkungsversprechen), durch die der Zuwen-

dungsempfänger einen Rechtsanspruch auf die Zuwendungen (zu diesem Begriff s. Anm. 79) erwirbt. Leistungen aufgrund gesetzlicher Verpflichtung erfolgen nicht freiwillig. Wenn der Stpfl. sich in einem gerichtlichen Vergleich zu einer Schadensersatzrente iSd. § 843 BGB verpflichtet, so entsteht keine „freiwillig begründete Rechtspflicht“, sondern es wird eine gesetzliche Verpflichtung konkretisiert.

#### 4. Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen

##### 88 a) Unterhaltsberechtigte

„**Gesetzlich unterhaltsberechtig**“ ist, wer einen familienrechtlichen Unterhaltsanspruch aufgrund des bürgerlichen Rechts besitzt. Das sind:

- ▷ *Verwandte in gerader Linie* (§§ 1589, 1601 ff. BGB), also Großeltern, Eltern, Kinder, Kindeskinde usw. wechselseitig; nicht Geschwister (RFH v. 9. 9. 31, Kartei EStG 1925 § 15 Abs. 1 Nr. 3 R. 51), auch nicht Verschwägerete, Stiefeltern und Stiefkinder;
- ▷ *an Kindes Statt angenommene Kinder* gegenüber dem Annehmenden (§ 1754 BGB);
- ▷ *nichteheliche Kinder* gegenüber ihren leiblichen Verwandten wie ein eheliches Kind (§ 1615 a BGB), jedoch geht der Unterhaltsanspruch gegen den Vater, soweit anstelle des Vaters ein anderer unterhaltspflichtiger Verwandter oder der Ehemann der Mutter dem Kind Unterhalt gewährt, auf diesen über, und das gilt entsprechend, wenn ein Dritter als Vater dem Kind Unterhalt gewährt (§ 1615 b BGB);
- ▷ *Ehegatten* (§§ 1360–1361 BGB betr. bestehende Ehe, §§ 1569–1586 b BGB betr. geschiedene Ehe und iVm. §§ 37 Abs. 1, 39 Abs. 2 Satz 2 EheG betr. aufgehobene Ehe und iVm. § 26 EheG betr. für nichtig erklärte Ehe). Danach kommt es ab 1. 1. 77 für die Unterhaltspflicht nicht mehr auf Verschulden an der Scheidung an; vielmehr besteht zwischen den Ehegatten stets Unterhaltspflicht, wenn ein Ehegatte nach der Scheidung nicht selbst für seinen Unterhalt sorgen kann (§ 1569 BGB).

**Gesetzliche Unterhaltsberechtigung ausreichend:** Für das Abzugsverbot der Nr. 2 ist objektiv mögliche Unterhaltsberechtigung ausreichend (BFH VI 227/60 U v. 8. 9. 61, BStBl. S. 535); es greift immer dann ein, wenn der Zuwendungsempfänger zum Kreis der gegenüber dem Stpfl. oder seinem Ehegatten gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen gehört, unabhängig davon, ob unter Berücksichtigung der persönlichen Bedürftigkeit oder Leistungsfähigkeit der Beteiligten ein Unterhaltsanspruch tatsächlich besteht (BFH VI 84/60 U v. 24. 2. 61, BStBl. S. 188; VI R 175/72 v. 18. 10. 74, BStBl. 1975 S. 502); so kommt § 12 Nr. 2 auch dann zum Zuge, wenn der Unterhaltsberechtigte im einzelnen Fall vom Stpfl. keinen Unterhalt verlangen könnte, zB weil er nicht außerstande ist, sich selbst zu unterhalten (§ 1602 BGB), oder weil andere Verwandte vorrangig vor dem Stpfl. unterhaltspflichtig (§§ 1606–1608 BGB) oder vorrangig gegenüber dem Stpfl. unterhaltsberechtigt sind (§ 1609 BGB). Die Zugehörigkeit des Empfängers der Zuwendungen zum Kreis der Unterhaltsberechtigten iSd. § 12 Nr. 2 entfällt nicht dadurch, daß er in einer Scheidungsvereinbarung bei gleichzeitiger Einräumung eines vertraglichen Unterhaltsanspruchs auf den ihm nach dem Schuldausspruch des Scheidungsurteils zustehenden gesetzlichen Unterhaltsanspruch verzichtete (BFH VI R 206/70 v. 31. 10. 73, BStBl. 1974 S. 86).

**Behandlung von Ehegatten:** Bei Ehegatten ist es für die Nichtabziehbarkeit von Zuwendungen unerheblich, gegenüber welchem Ehegatten der Zuwendungsempfänger unterhaltsberechtigt ist; ebenso ist es gleichgültig, ob die Zu-

wendungen an die gesetzlich unterhaltsberechtigzte Person oder deren Ehegatten geleistet werden (BFH VI 9/56 S v. 24. 1. 58, BStBl. S. 77; IV 439/60 v. 20. 6. 62, StRK EStG [1957] § 26 a R. 83).

**Mittelbare Zuwendungen** werden ebenfalls vom Abzugsverbot erfaßt. Ob eine Zuwendung an eine der in § 12 Nr. 2 erwähnten Personen erfolgt, ist nicht nach bürgerlichem Recht, sondern nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu beurteilen. Deshalb liegt eine Zuwendung iSd. § 12 Nr. 2 auch bei Zuwendung an einen Dritten vor, wenn wirtschaftlich damit einem Unterhaltsberechtigten etwas zugewendet wird, zB wenn Eltern aufgrund einer selbstschuldnerischen Bürgerschaft eine Unterhaltsrente an die vom Sohn geschiedene Frau zahlen; wirtschaftlich liegen Zuwendungen an den Sohn vor (RFH v. 19. 7. 39, RStBl. S. 1047; dazu *Becker*, StuW 1939 Sp. 1297). Das gleiche gilt für verdeckte Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigzte Personen. So zB, wenn der Ehemann der Ehefrau Miete für ein Grundstück zahlt, das er ihr geschenkt hat, dessen wirtschaftlicher Eigentümer er aber geblieben ist (FG Münster v. 30. 1. 58, EFG S. 187, bestät. durch BFH IV 256/58 v. 22. 9. 60, StRK EStG § 12 Ziff. 2 R. 26). Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigzte Personen liegen auch dann vor, wenn sie über das hinausgehen, was der Empfänger nach bürgerlichem Recht als Unterhalt beanspruchen kann (BFH IV 384/52 U v. 10. 4. 53, BStBl. S. 157; VI R 222/71 v. 13. 7. 73, BStBl. S. 776). Nach BFH VI R 379/70 v. 6. 7. 73 (BStBl. S. 868) ist es „zwar denkbar, daß auch zwischen Personen, von denen die eine gegenüber der anderen unterhaltsberechtigzt ist, besondere – idR schuldrechtliche – Beziehungen bestehen, die eine Verpflichtung zu laufenden Leistungen begründen, deren Abzug als Sonderausgaben § 12 Nr. 2 EStG nicht entgegensteht. Das ist jedoch nur dann anzunehmen, wenn es sich um Vereinbarungen handelt, die mit dem auf den familienrechtlichen Beziehungen beruhenden gesetzlichen Unterhaltsverhältnis – wirtschaftlich betrachtet – in keinem Zusammenhang stehen“ (krit. hierzu *Eisenberg* und *Schick*, StRK EStG § 10 Abs. 1 Ziff. 1 R. 122). Folgt man dem BFH aaO, so fällt auch eine Schadensersatzrente (zB nach §§ 843, 844 Abs. 2 BGB), die der Stpfl. an jemanden zahlt, der zum Kreis der ihm gegenüber Unterhaltsberechtigten gehört, nicht unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 2, da die Rente nicht nur rechtlich sondern auch wirtschaftlich in der gesetzlichen Schadensersatzpflicht und nicht im Unterhaltsverhältnis wurzelt.

**Unterhaltspflicht nach Erbfall:** Bei Erben kommt es auf die Unterhaltspflicht des Erblassers an. Die Unterhaltspflicht unter Verwandten und unter Verheirateten geht nicht auf die Erben über (§§ 1615, 1360 a Abs. 3 BGB), wohl allerdings die Unterhaltspflicht der durch Scheidung, Nichtigerklärung oder Aufhebung der Ehe getrennten Ehegatten (§ 1586 b BGB, §§ 26, 37, 39 Abs. 2 EheG). Muß der Erbe Zuwendungen, die beim Erblasser unter § 12 Nr. 2 fielen, fortsetzen, so sind sie auch beim Erben gemäß § 12 Nr. 2 nicht abzugsfähig, da der Erbe in die Rechtsstellung des Erblassers eintritt.

RFH v. 6. 5. 36, RStBl. S. 861; v. 14. 10. 42, RStBl. 1943 S. 5; BFH VI 115/62 U v. 7. 12. 62, BStBl. 1963 S. 135; FG Nürnberg. v. 27. 10. 61, EFG 1962 S. 348, insoweit nicht aufgehoben EFG 1963 S. 241; FG Düss. v. 22. 1. 70, EFG S. 438, bestät.; aA *Littmann*, FR 1958 S. 508.

Gehört umgekehrt der Berechtigzte nur gegenüber dem Erben zu den in § 12 Nr. 2 genannten Personen, leistet der Erbe aber aufgrund einer ererbten Verpflichtung des Erblassers, so steht § 12 Nr. 2 einer etwaigen Abziehbarkeit der Zahlungen nicht entgegen. Handelt es sich nicht um eine Verpflichtung, die schon beim Erblasser bestand, sondern um eine durch letztwillige Verfügung auferlegte Leistung des Erben, so liegt in der Erfüllung der Auflage oder des Vermächnisses keine Zuwendung seitens des Erben iSd. § 12 Nr. 2; nicht er wendet zu, sondern der Erblasser hat zugewendet; der Erbe erwirbt den Nachlaß bereits vermindert

um den Wert der Zuwendung des Erblassers; mit der Erfüllung der letztwilligen Anordnung umgeht der Erbe nicht das Abzugsverbot für Unterhaltsleistungen, welches allein von § 12 Nr. 2 getroffen werden soll (glA FG Ba.-Württ. v. 14. 2. 73, EFG S. 204, rkr., unter Berufung auf BFH VI 70/61 U v. 17. 8. 62, BStBl. S. 444; aA FG München v. 26. 1. 84 EFG, S. 399, rkr.; FG Köln v. 20. 12. 84, EFG 1985 S. 494, rkr.). Da die Zuwendung noch durch den Erblasser erfolgt, kommt es uE auch hier darauf an, ob der Zuwendungsempfänger dem Erblasser gegenüber zu den in § 12 Nr. 2 genannten Personen gehört; aA *Wismeth* (DStR 1991 S. 1340), der ein Abzugsverbot nach § 12 Nr. 2 für Vermächtnisrenten mit der Begründung verneint, daß die Leistungen nur im Hinblick auf den vorangegangenen Vermögenserwerb erbracht werden und es sich deshalb nicht um Zuwendungen mit Unterhaltscharakter handele; es komme daher nicht darauf an, ob die Vermächtnisrente aus der Sicht des Erben oder des Erblassers freiwillig oder an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person geleistet wird.

**Unterhaltspflicht nach ausländischem Recht:** Der Begriff der gesetzlichen Unterhaltsberechtigung iSd. § 12 Nr. 2 ist auch dann, wenn die Frage der Verpflichtung zu Unterhaltsleistungen im konkreten Fall nach ausländischem Recht zu beurteilen ist, nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland zu beurteilen (FG Hamburg v. 21. 7. 76, EFG S. 600, rkr., betr. Scheidung nach dänischem Recht ohne Schuldausspruch, aber wegen Verschuldens des Stpfl.; vgl. dort weitere Hinweise, bes. auf Rspr. des BFH in vergleichbaren Fällen).

#### 89 b) Besondere Vereinbarung

Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen sind nicht abziehbar, auch wenn sie auf besonderen Vereinbarungen beruhen. Damit wird der Abzug derartiger Zuwendungen als Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a) ausgeschlossen (s. Anm. 7 und 76). Die Rechtsnatur der Vereinbarung kann schuldrechtlicher oder dinglicher Art sein. Bei dinglichen Rechtsgeschäften erfolgt aber idR eher als bei schuldrechtlichen eine Übertragung der Einkunftsquelle. Gegenstand der besonderen Vereinbarung muß eine Zuwendung sein (s. Anm. 79). Es ist nicht Voraussetzung, daß die Vereinbarung mit einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person, dh. während des Bestehens der Unterhaltspflicht, getroffen sein muß. Nicht abziehbar sind auch Zuwendungen an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person, die auf einer vor Eintritt der gesetzlichen Unterhaltspflicht getroffenen Vereinbarung beruhen (BFH VI R 60/68 v. 31. 10. 69, BStBl. 1970 S. 115). Vereinbarung der Stpfl. Leistungen an seine Ehefrau vor Scheidung der Ehe, so erfolgt die Vereinbarung bereits während bestehender Unterhaltspflicht (§§ 1360–1361 BGB) und die Leistungen erfolgen während weiterhin bestehender Unterhaltspflicht (§§ 1569–1586 b BGB).

Keine Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen aufgrund besonderer Vereinbarung stellen Zahlungen im Rahmen des schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs dar (BMF v. 20. 7. 81, BStBl. I S. 567), weil sie nicht unentgeltlich geleistet werden (*Jansen/Wrede*, Renten, Raten, dauernde Lasten, 10. Aufl. Rz. 117).

Auch Schadensersatzleistungen an unterhaltsberechtigte Personen können unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 fallen, wenn sie nicht klar und eindeutig von Unterhaltsleistungen abgrenzbar sind (BFH IV R 207/75 v. 17. 4. 80, BStBl. S. 639; s. auch Anm. 88 „mittelbare Zuwendungen“).

## D. Nicht abziehbare Steuern und Nebenleistungen (Nr. 3)

**Schrifttum:** *Garbe*, Das Abzugsverbot für Rechtsmittelkosten gem. § 12 Ziff. 3, FR 1961 S. 217; *Fichtelmann*, NSt. Steuern, Abzugsfähigkeit, Darst. 1 (1987); *Dziadkowski*, Zur ertragsteuerlichen Behandlung von Zinsen für nichtabzugsfähige Steuern, DB 1988 S. 2069; *Lüdicke*, BB 1988 S. 2353.

### I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 3

#### 1. Rechtsentwicklung der Nr. 3

95

Bereits nach § 15 Nr. 4 EStG v. 29. 3. 20 (Anm. 2) und ihm folgend § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG v. 10. 8. 25 (Anm. 2) waren „die von den Steuerpflichtigen entrichtete Einkommensteuer sowie sonstige Personalsteuern“ vom Abzug ausgeschlossen. Seit dem EStG 1934 (Anm. 2) versagt § 12 Nr. 3 den Abzug der Steuern vom Einkommen und der Vermögensteuer. EStG 1938 (Anm. 2) benennt statt der Vermögensteuer „sonstige Personensteuern“. Damit werden neben der Vermögensteuer auch andere Personensteuern, wie zB Ergänzungsabgaben, erfaßt. Durch das 3. StÄndG 1967 (Anm. 2) und das 1. StÄndG 1971 (Anm. 2) wird auch die USt. auf den Eigenverbrauch und für Lieferungen und sonstige Leistungen, die Entnahmen sind, vom Abzugsverbot erfaßt. Ab VZ 1990 sind auch die auf nicht abziehbare Steuern entfallenden Nebenleistungen nicht abziehbar (StReformG 1990 v. 25. 7. 88, Anm. 2). Die ursprünglich in der Vorschrift enthaltene Ausnahme für Zinsen auf Steuerforderungen nach den §§ 233 a, 234 und 237 AO wurde im WoBauFG v. 22. 12. 89 (Anm. 2) wieder gestrichen, da diese Rechtsfolge bereits durch § 10 Abs. 1 Nr. 5 eintritt, der § 12 Nr. 3 aufgrund des Wortlauts des Einleitungshalbsatzes vorgeht.

#### 2. Bedeutung der Nr. 3

96

Nach der hM kommt der Vorschrift weitgehend nur klarstellende Bedeutung zu, weil die Vorschriften über Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen positiv regeln, welche Aufwendungen abziehbar sind, und die in der Vorschrift genannten Steuern und Nebenleistungen idR die Voraussetzungen für einen derartigen Abzug nicht erfüllen. Diese Klarstellung ist uE aber nicht überflüssig, da zB auch die ESt. letztlich Ausfluß der Erwerbstätigkeit des Stpfl. ist, denn besteuert werden die Einkünfte des Stpfl. Deutlicher wird es bei der Vermögensteuer, soweit sie auf Vermögen entfällt, das zur Einkunftserzielung eingesetzt wird. *Schmidt|Drenseck* (EStG, 10. Aufl. 1991, § 12 Anm. 12) spricht der Vorschrift insoweit rechtsbegründende Wirkung zu. Das Abzugsverbot für USt. auf den Eigenverbrauch und auf Lieferungen und sonstige Leistungen stellt Unternehmer mit Nichtunternehmern gleich, die ihren privaten Konsum außerhalb eines Betriebes decken müssen und die darauf entfallende Ust. nicht bei der Einkunftsermittlung abziehen können. Diese Regelung ist nur klarstellend, da die Ust. insoweit nicht durch den Betrieb veranlaßt ist und deshalb keine BA darstellt.

Einstweilen frei.

97–99

## II. Nicht abziehbare Steuern und Nebenleistungen

**Schrifttum:** *Fichtelmann*, NSt. „Steuern, Abzugsfähigkeit“, Darstellung 1.

### 100 1. Personensteuern („die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern“)

„**Steuern vom Einkommen**“: Dazu gehört die ESt. samt ihren Erhebungsformen (LSt., KapErtrSt.) wie auch die KSt. Grundsätzlich gehört auch die im Ausland gezahlte ESt. dazu (BFH I 308/61 U v. 2. 10. 63, BStBl. 1964 S. 5), § 34 c gibt aber hier die Möglichkeit der Anrechnung (§ 34 c Abs. 1) oder auch des Abzugs bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (§ 34 c Abs. 2). Als Steuern vom Einkommen gelten auch die als Zuschlag zur ESt. erhobenen Abgaben wie Ergänzungsabgabe, Stabilitätszuschlag, Konjunkturzuschlag, Investitionshilfeabgabe oder Solidaritätszuschlag. Auch die Kirchensteuer wäre nach § 12 Nr. 3 nicht abziehbar, wenn nicht § 10 Abs. 1 Nr. 4 deren Abzug ausdrücklich zulassen würde. Nach dem Einleitungshalbsatz geht diese Vorschrift vor.

„**Sonstige Personensteuern**“ sind insbesondere die *Vermögensteuer* (auch soweit sie auf Betriebs-, Grund- oder Kapitalvermögen entfällt) – bis VZ 1974 war die Vermögensteuer als Sonderausgabe abziehbar (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 aF) – und die *Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer* (BFH VIII R 35/80 v. 9. 8. 83, BStBl. 1984 S. 27). Der BFH folgert den Personensteuercharakter daraus, daß sie im wesentlichen an die persönlichen Verhältnisse (zB Steuerklasse, Freibeträge) des Stpfl. anknüpfen. Jährliche Erbschaftsteuerzahlungen nach § 23 ErbStG, die beim Erwerb von Renten und Nutzungen anfallen, können aber als dauernde Last nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a abziehbar sein.

RFH v. 14. 8. 37, RStBl. S. 1496, betr. Erwerb eines lebenslänglichen Nießbrauchs durch Todesfall; BFH VI 79/55 U v. 15. 11. 57, BStBl. 1958 S. 103, betr. im Erbwege erworbene Rente; VI 339/63 U v. 5. 4. 65, BStBl. S. 360, betr. eine durch Vermächtnis erworbene Leibrente).

**Weitere nicht abziehbare Steuern:** Nicht abziehbar sind auch die Hundesteuer, soweit sie nicht als Betriebsausgabe oder Werbungskosten abziehbar ist (zB bei Wachhund oder Jagdhund, Anm. 150 „*Persönliche Sicherheit*“), und die Grundsteuer, soweit sie für eigengenutztes Wohneigentum gezahlt wird.

### 101 2. Umsatzsteuer

Nicht abziehbar ist lediglich „die USt. für den Eigenverbrauch und für Lieferungen und sonstige Leistungen, die Entnahmen sind“. Hierdurch wird der Selbständige mit dem Nichtselbständigen gleichgestellt, der die USt. auf den privaten Konsum ebenfalls nicht abziehen kann.

**Eigenverbrauch** im Sinne dieser Vorschrift ist der ustl. Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 UStG. Danach liegt Eigenverbrauch vor, wenn ein Unternehmer

- „a) Gegenstände aus seinem Unternehmen für Zwecke entnimmt, die außerhalb des Unternehmens liegen,
- b) im Rahmen seines Unternehmens sonstige Leistungen . . . für Zwecke ausführt, die außerhalb des Unternehmens liegen,
- c) im Rahmen seines Unternehmens Aufwendungen tätigt, die unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 7 oder Abs. 7 oder § 12 Nr. 1 EStG fallen“ mit Ausnahme von Geldgeschenken und Bewirtungsaufwendungen, soweit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 den Abzug von 20 vH der angemessenen und nachgewiesenen Aufwendungen ausschließt.“

**Entnahmen** sind nach § 4 Abs. 1 Satz 2 alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Stpfl. dem Betrieb für

sich, seinen Haushalt oder andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wj. entnommen hat. Die unter a) und b) angeführten Arten des Eigenverbrauchs entsprechen dieser Definition der Entnahmen. Die Aufnahme der Entnahmen in die Vorschrift durch 1. StÄndG 1971 (Anm. 2) hat dennoch ihren Sinn, weil bei PersGes. die Gesellschafter zwar estl. WG entnehmen können, dies aber ustl. nicht zu Eigenverbrauch führt, sondern zu Lieferungen oder Leistungen der Gesellschaft an die Gesellschafter.

In den Fällen des Eigenverbrauchs nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchstaben a und b UStG erhöht die darauf entfallende USt. die Entnahmen, die beim Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 Satz 1) den Gewinn erhöhen. Dagegen erhöht die USt. in den Fällen des Eigenverbrauchs nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe c UStG die nicht abziehbaren Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5. Bei der Ermittlung des Gewinns durch Einnahme-Überschußrechnung (§ 4 Abs. 3) ist die Nichtabziehbarkeit der USt. erst im Zeitpunkt der Zahlung derselben zu berücksichtigen (BFH X R 135/87 v. 25. 4. 90, BStBl. S. 742).

### 3. Nicht abziehbare Nebenleistungen

102

**Schrifttum:** *Dziadkowski*, Zur ertragsteuerlichen Behandlung von Zinsen für nicht abzugsfähige Steuern, DB 1988 S. 2069.

Nach § 3 AO sind stl. Nebenleistungen Verspätungszuschläge (§ 152 AO), Nachforderungszinsen (§ 233 a AO), Stundungszinsen (§ 234 AO), Hinterziehungszinsen (§ 235 AO), Aussetzungszinsen (§ 237 AO), Säumniszuschläge (§ 240 AO), Zwangsgelder (§ 329 AO) und Vollstreckungskosten (§§ 337–345 AO). Zinsen für die Aufnahme eines Darlehens zur Tilgung von ESt.- oder KStSchulden fallen nicht unter § 12 Nr. 3. Aufwendungen zur Finanzierung privater Schulden, zu denen auch die ESt. gehört, stellen nicht abziehbare Kosten der Lebensführung dar (Anm. 150 „Schuldzinsen“).

Hinsichtlich der stl. Nebenleistungen trägt § 12 Nr. 3 dem Grundsatz Rechnung, daß Nebenleistungen das Schicksal der Hauptleistung teilen, so zB bei der Verjährung (§ 224 BGB); auf stl. Nebenleistungen sind die Vorschriften der AO sinngemäß anzuwenden (§ 1 Abs. 3 AO). Demzufolge richtet sich die Abziehbarkeit der stl. Nebenleistungen nach der Abziehbarkeit der Steuer, zu der die Nebenleistungen gehören (Abschn. 121 Abs. 1 EStG 1990). Diese Auffassung hat die Rspr. auch schon vor der Ergänzung des § 12 Nr. 3 durch das StReformG 1990 (Anm. 2) vertreten (BFH I R 204/80 v. 23. 5. 84, BStBl. S. 672; I B 23/85 v. 27. 6. 85, BStBl. S. 605; FG Münster v. 17. 9. 82, EFG 1983 S. 405, rkr.). Dementsprechend gilt das Abzugsverbot für stl. Nebenleistungen in § 12 Nr. 3 auch für VZ vor 1990 (§ 52 Abs. 14c).

Das Abzugsverbot von Nebenleistungen zur ESt. und sonst. Personensteuern wird jedoch durch § 10 Abs. 1 Nr. 5 eingeschränkt, der den Sonderausgabenabzug von Nachforderungs-, Stundungs- und Aussetzungszinsen zuläßt und § 12 Nr. 3 vorgeht. Diese Regelung ist erst ab VZ 1990 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 EStG 1990; Nieders. FG v. 2. 8. 90, EFG 1991 S. 386, nrkr., Az. des BFH: X R 155/90). Die Rechtsprechung wendet diese Grundsätze aber auch auf frühere VZ an (BFH I R 180/85 v. 23. 11. 88, BStBl. 1989 S. 116, betr. Stundungszinsen für KSt.).

Im Hinblick auf eine entsprechende Regelung in § 10 Nr. 2 KStG hat der BFH auch Stundungszinsen für eine KStSchuld bereits im VZ 1982 zum Betriebsausgabenabzug zugelassen (I R 180/85 v. 23. 11. 88, BStBl. 1989 S. 116). Derselbe Senat hatte mit Urt. I R 204/80 v. 23. 5. 84 (BStBl. S. 672) entschieden, daß Zinsen, die eine Körperschaft wegen der Aussetzung der Vollziehung eines KStBescheids entrichten muß, bei der Ermittlung des stpfl. Einkommens nicht abziehbar seien.

Es fragt sich, ob die Ausführungen in der Entscheidung I R 180/85 v. 23. 11. 88 (aaO) nicht auch bei Stundung von ESt. anwendbar sein müßten, da letztlich auch die ESt. durch die Erzielung von stpfl. Einkünften veranlaßt ist (so wohl Anm. *LS* in DStR 1989 S. 76). Dies hat aber nur Bedeutung für VZ vor 1990. Wegen des Anwendungszeitraums der Neuregelung s. Anm. 97).

103, 104 Einstweilen frei.

## E. Nicht abziehbare Geldstrafen und sonstige Rechtsfolgen mit Strafcharakter (Nr. 4)

**Schrifttum:** *Garbe*, Das Abzugsverbot für Rechtsmittelkosten einschl. Steuerberatungskosten gem. § 12 Ziff. 3, FR 1961 S. 217; *Bergmann*, BB 1981 S. 2001; *Göggerle*, Zur Abzugsfähigkeit beruflich veranlaßter Geldstrafen und Geldbußen sowie damit zusammenhängender Verteidigungsaufwendungen, BB 1981 S. 969; *Tanzer*, Die Behandlung von Geldstrafen, Bußen und Nebenfolgen einer Straftat im Ertragsteuerrecht, wistra 1984 S. 159; *Gérard*, NWB Fach 3 S. 6041; *Göhler*, wistra 1985 S. 219; *Lang*, StuW 1985 S. 10; *Wedemeyer/Hoblfeld*, DStZ 1985 S. 79; *Meyer-Arndt*, BB 1986 S. 36.

### I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 4

#### 105 1. Rechtsentwicklung der Nr. 4:

Nr. 4 wurde durch das Gesetz zur Änderung des EStG und des KStG v. 25. 7. 84 (Anm. 2) angefügt.

**Erstmalige Anwendung:** Die Vorschrift ist gemäß § 52 Abs. 19a EStG 1985 auch für VZ vor 1983 anzuwenden, soweit StBescheide nicht bestandskräftig sind oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen das rückwirkende Inkrafttreten bestehen nach der Rspr. nicht (BFH IV R 206/84 v. 6. 2. 86, BFH/NV 1987 S. 492; IV R 260/84 v. 14. 4. 86, BStBl. S. 518; VIII R 93/85 v. 22. 7. 86, BStBl. S. 845). Das Gesetz kodifizierte lediglich eine bereits bestehende Rechtsüberzeugung. Die durch die stRSpr. und Verwaltungspraxis geprägte Rechtslage ließ seit jeher keinen Abzug von Geldstrafen und Sanktionen mit Strafcharakter zu. Daran wurde zwar Kritik geübt, für ein schutzwürdiges Vertrauen in die Abziehbarkeit gab es jedoch keinen Grund. Soweit allerdings durch § 52 Abs. 19a auch der Abzug von Leistungen des Stpfl. zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen nach § 153a StPO (Einstellung des Strafverfahrens bei geringer Schuld) rückwirkend untersagt wird, hält *Meyer-Arndt* (BB 1986 S. 36) die Vorschrift für nichtig; jedenfalls insoweit handele es sich um eine echte Rückwirkung, für die kein verfassungsrechtlich notwendiger Rechtfertigungsgrund vorliege, da weder der Stpfl. mit dieser Regelung hätte rechnen müssen, noch die Rechtslage unklar und verworren gewesen sei, noch Gründe des Gemeinwohls dies zwingend erfordert hätten (angesichts des Abzugsverbots in Abschn. 120 Abs. 1 EStR 1978–1981 uE zweifelhaft, ob damit nicht gerechnet werden mußte).

#### 106 2. Bedeutung der Nr. 4

Nach überwiegender Auffassung stellt die Vorschrift keine materielle Rechtsänderung dar, sondern lediglich eine gesetzliche Klarstellung der bisher geltenden Rechtslage (BFH VIII R 93/85 v. 22. 7. 86, BStBl. S. 845). Zur bisher geltenden Rechtslage vgl. § 4 Anm. 49 d [1].

Nr. 4 wurde angefügt, „um insoweit keinerlei Mißverständnisse entstehen zu lassen, die aufgrund des Beschlusses des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 21. 11. 1983 möglich sein könnten“ (Begr. zum RegE, BTDrucks. 10/1314 S. 6). „Mißverständnisse“ befürchtete die BReg. offenbar deshalb, weil der Große Senat in seinem Beschluß v. 21. 11. 83 zur Abziehbarkeit von Geldbußen die Frage der stl. Behandlung von Geldstrafen ausdrücklich offengelassen hatte: „Der Große Senat braucht nicht abschließend zu entscheiden, ob Straftaten und dafür verhängte Geldstrafen in den Bereich der Lebensführung fallen und deshalb keine Betriebsausgaben sind, wie der RFH entschieden hat“ (BFH GrS 2/82 v. 21. 11. 83, BStBl. 1984 S. 160). Auch im Schrifttum war die stRspr. kritisiert worden, allerdings mehr hinsichtlich ihrer Begründung, weniger hinsichtlich des Ergebnisses der Nichtabzugsfähigkeit von kriminalen Geldstrafen (s. § 4 Anm. 49 d [1]). Jedenfalls hielt der Gesetzgeber aus Gründen der Rechtssicherheit die Klarstellung für geboten, daß Geldstrafen und strafähnliche Sanktionen dem persönlichen Lebensaufwand zuzuordnen sind (BTDrucks. aaO S. 5).

Nr. 4 ordnet die in einem Strafverfahren verhängten Geldstrafen und strafähnlichen Sanktionen (s. im einzelnen unten) den estl. nicht abziehbaren Ausgaben zu. Damit erledigt sich die Frage, ob Straftaten und dafür verhängte Geldstrafen in den Bereich der Lebensführung fallen und deshalb keine Betriebsausgaben sind (vgl. *Tanzer in Söhn*, Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im EStRecht, Köln 1980 S. 243). Rspr. und FinVerw. haben den Abzug seit jeher nicht zugelassen (s. § 4 Anm. 49 d). Das gesetzliche Abzugsverbot umfaßt grundsätzlich auch ausländische Geldstrafen (s. u. Anm. 110), nicht aber Strafverfahrenskosten (s. u. Anm. 111). Die Abziehbarkeit von Geldbußen, Ordnungs- oder Verwarnungsgeldern richtet sich nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 und § 9 Abs. 5.

Einstweilen frei.

107–109

## II. Die einzelnen nach Nr. 4 nicht abziehbaren Leistungen

### 1. Geldstrafen

110

In einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen sind alle so bezeichneten Rechtsnachteile, die von einem Gericht in der Bundesrepublik Deutschland nach den Strafvorschriften des Bundes- oder Landesrechts verhängt werden (vgl. Art. 5 EGStGB; Abschn. 120 Abs. 1 Nr. 1 EStR 1990). Das Abzugsverbot erstreckt sich daher zB nicht auf Konventionalstrafen, Verspätungsfolgen uä. Nach der Begr. zum RegE (BTDrucks. 10/1189 S. 6/7) umfaßt das Abzugsverbot anders als in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 auch Geldstrafen, die von einem Gericht eines ausländischen Staates verhängt worden sind (vgl. BTDrucks. 10/1314 S. 6/7); Entsprechendes gelte für die anderen strafähnlichen Sanktionen (ebenso EStR aaO Nr. 4). Das Abzugsverbot soll nur dann nicht gelten, wenn die Geldstrafe oder die sonstigen Sanktionen wesentlichen Grundsätzen der deutschen Rechtsordnung (*ordre public*) widersprechen (EStR aaO Nr. 4; *Bordewin*, FR 1984 S. 411; BFH VIII R 89/86 v. 31. 7. 91, BStBl. 1992 S. 85). UE ist insoweit zu differenzieren: Es genügt nicht, daß es sich bei der Sanktion um eine Geldstrafe iSd. ausländischen Kriminalstrafrechts handelt. Maßgebend ist uE vielmehr, ob auch nach deutscher Rechtsauffassung mit der Strafe ein persönliches Unwerturteil über den Täter im Hinblick auf seine Tat verbunden ist. Daran kann es zB bei ausländischen Geldstrafen, die aufgrund – aus deutscher Sicht – relativ geringfügiger Devisen- oder Zollverstöße verhängt werden, fehlen, auch wenn eine Sanktion nicht wesent-

lichen Grundsätzen der deutschen Rechtsordnung (*ordre public*) widerspricht (§ 4 Anm. 49 d [2]). Zur Abziehbarkeit ausländischer Geldbußen s. Erl. zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Anm. III.

Keine Geldstrafe ist eine in der ehemaligen DDR gezahlte Kaution zur Verschonung von Untersuchungshaft nach einem Verkehrsunfall und kann damit als WK abziehbar sein (FG Nürnberg. v. 13. 6. 86, EFG S. 493, rkr.).

## 111 2. Sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art mit überwiegendem Strafcharakter

Unter in einem Strafverfahren festgesetzte sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, fällt in erster Linie die *Einziehung* von Gegenständen oder des Wertersatzes gemäß §§ 74–74 e StGB. Ob auch der *Verfall* gemäß §§ 73–73 d StGB dazu gehört, ist problematisch.

**Einziehung:** Gemäß § 74 Abs. 1 StGB können Gegenstände, die durch eine vorsätzliche Straftat hervorgebracht oder zu ihrer Begehung oder Vorbereitung gebraucht worden oder bestimmt gewesen sind, eingezogen werden. Die Einziehung ist nach § 74 Abs. 2 StGB nur zulässig, wenn die Gegenstände zur Zeit der Entscheidung des Strafgerichts dem Täter oder Teilnehmer gehören oder zustehen (Nr. 1) oder die Gegenstände nach ihrer Art und den Umständen die Allgemeinheit gefährden oder die Gefahr besteht, daß sie der Begehung rechtswidriger Taten dienen werden (Nr. 2). Soweit die Einziehung den Täter oder Teilnehmer trifft (§ 74 Abs. 2 Nr. 1 StGB), handelt es sich nach der Rspr. des BGH um eine Strafe (vgl. *Dreber/Tröndle*, StGB, 43. Aufl. 1986, § 74 Anm. 2 mwN), so daß das Abzugsverbot eingreift (so auch Abschn. 120 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStR 1990). Keinen Strafcharakter hat die Einziehung gemäß § 74 Abs. 2 Nr. 2 StGB zur Sicherung der Allgemeinheit; diese Einziehung fällt somit nicht unter das Abzugsverbot (ebenso *Bordewin*, FR 1984 S. 411; vgl. auch BFH IV 49/63 U v. 14. 1. 65, BStBl. S. 278). Die Einziehung eines Geldbetrags anstelle oder neben der Einziehung eines Gegenstandes gemäß § 74 c StGB steht uE der Einziehung von Gegenständen gleich.

**Verfall:** Gemäß § 73 Abs. 1 StGB kann das Gericht den Verfall eines Vermögensvorteils anordnen, den der Täter oder Teilnehmer für oder aus einer rechtswidrig begangenen Tat erlangt hat. Nach hM ist das Institut des Verfalls nach seiner Rechtsnatur keine Strafe, sondern eine Maßnahme eigener Art (vgl. BGH v. 18. 12. 81, NJW 1982 S. 774; *Dreber/Tröndle* aaO § 73 Anm. 1; so auch EStR aaO Nr. 2 Satz 3); nach aA ist zu differenzieren (vgl. *Schönke/Schröder/Eser*, StGB, 24. Aufl. 1991, vor § 73 Tz. 18, 19; *Bordewin* aaO). UE kann das Abzugsverbot bei Verfall iSd. § 73 StGB nur in den Fällen eingreifen, in denen – wie bei Geldstrafen und bei Einziehung gemäß § 74 StGB – damit gleichzeitig ein Unwerturteil über den Täter verbunden ist (vgl. § 4 Anm. 49 d [1]); daran wird es idR fehlen. Anders wohl zB beim Verfall von Tatentgelten, die aus dem Vermögen eines Tatbeteiligten stammen, wie zB Bestechungsgelder oder Agentenlohn (glA EStR aaO Nr. 2 Satz 4: dann ausnahmsweise Strafcharakter „zu vermuten“).

## 112 3. Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen

In einem Strafverfahren festgesetzte Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen sind nicht abziehbar, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen. Darunter fallen in erster Linie Auflagen nach § 56 b Abs. 2 Nr. 2 und 3 StGB bei einer Strafaussetzung zur Bewährung, die Auflagen nach § 59 a Abs. 2 StGB bei

einer Verwarnung mit Strafvorbehalt, die Auflagen und Weisungen bei einer Einstellung des Strafverfahrens nach § 153 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 StPO und die Auflagen und Weisungen nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 des Jugendgerichtsgesetzes und im Gnadenverfahren (vgl. Abschn. 120 Abs. 1 Nr. 3 EStR 1990; *Bordewin*, FR 1984 S. 411). Eine Auflage nach § 153 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 StPO ist auch dann nicht abziehbar, wenn Gegenstand des Strafverfahrens eine Tat im betriebl. Bereich war (FG Rhld.-Pf. v. 23. 10. 84, EFG 1985 S. 111, bestat. durch BFH VIII R 8/85 v. 30. 9. 86, nv., EFG 1987 S. 2). Zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der Rückwirkung s. Anm. 105.

Kein Abzugsverbot gilt für solche Auflagen und Weisungen, die lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen; dies ist bei Auflagen gemäß § 56 b Abs. 2 Nr. 1 StGB, nach § 153 a Abs. 1 Nr. 1 StPO sowie nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 JGG der Fall. Eine Auflage zur Wiedergutmachung kann auch mit der Verwarnung mit Strafvorbehalt nach § 59 StGB verbunden sein (§ 59 a Abs. 2 iVm. § 56 b Abs. 2 Nr. 1 StGB). Dagegen dient die Auflage, einen Geldbetrag zugunsten einer gemeinnützigen Einrichtung zu zahlen (§ 153 a Abs. 1 Nr. 2 StPO; § 15 Abs. 1 Nr. 1 JGG), nicht „lediglich“ der Schadenswiedergutmachung, so daß dafür das Abzugsverbot gilt (vgl. EStR aaO Nr. 3 Satz 3; BTDrucks. 10/1314 S. 6). Derartige Zahlungen stellen auch keine Spende iSd. § 10 b dar (BFH X R 40/86 v. 19. 12. 90, BStBl. 1991 S. 234; aA *Grezesch*, Wistra 1985 S. 183).

#### 4. Verfahrenskosten

113

Nicht unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 4 fallen die Kosten eines Strafverfahrens, inbes. Gerichtskosten und Anwaltshonorare, und zwar unabhängig davon, ob das Strafverfahren mit einem Freispruch oder einer Verurteilung des Stpfl. endet. Die frühere Rspr. des BFH hatte insoweit unterschieden (vgl. § 4 Anm. 49 e [1]). Der hM im Schrifttum folgend (vgl. § 4 Anm. 49 e [2]; § 9 Anm. 36; *Littmann*, XIV. §§ 4, 5 Anm. 893; *Kuhlmann*, DB 1985 S. 1613; *Tanzer* in *Söhn*, Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im ESt-Recht, Köln 1980 S. 258, 269) gab der VI. Senat des BFH diese Rspr. auf (VI R 31/78 v. 19. 2. 82, BStBl. S. 467, betr. Abzug der Strafverteidigungskosten als Werbungskosten bei einem zu einer Freiheitsstrafe verurteilten ArbN); der Große Senat hat dies auch für die Gewinneinkünfte bestätigt (GrS 2/82 v. 21. 11. 83, BStBl. 1984 S. 160, 166). Wenn der Gesetzgeber gleichwohl die Kosten eines Strafverfahrens nicht in das Abzugsverbot des § 12 Nr. 4 einbezogen hat, so ist daraus zu folgern, daß der höchstrichterl. Rspr. entsprechend Strafverfahrenskosten als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar sind, wenn der strafrechtliche Schuldvorwurf durch die betriebl. oder berufl. Tätigkeit veranlaßt worden ist (glA Abschn. 120 Abs. 2 Satz 1 EStR 1990: „Wenn die dem Strafverfahren zugrundeliegende Tat in Ausübung der betrieblichen/beruflichen Tätigkeit begangen worden ist“; *Bordewin*, FR 1984 S. 412; aA FG Berlin v. 30. 10. 84, EFG 1985 S. 229, rkr.). Ist der strafrechtliche Schuldvorwurf privat veranlaßt, so können die Strafverteidigungskosten nach EStR aaO Abs. 2 Satz 3 zweiter Halbsatz „im Fall eines Freispruchs sowie Verteidigungskosten in einem Bußgeld- oder Ordnungsgeldverfahren im Fall einer förmlichen Einstellung unter den Voraussetzungen des § 33 EStG außergewöhnliche Belastungen sein (BFH-Urt. v. 15. 11. 57 – BStBl. 1958 III S. 105“; vgl. § 33 Anm. 110–127.

Nach EStR aaO Abs. 2 Satz 2 sollen Strafverteidigungs- und Strafverfahrenskosten dann nicht abziehbare Kosten der Lebensführung sein, wenn „sie sowohl privat als auch betrieblich bzw. beruflich veranlaßt“ sind. Dem liegt uE ein Miß-

verständnis des Veranlagungsprinzips (§ 4 Abs. 4) zugrunde: Es gibt für diese Kosten – genauso wie für andere Ausgaben – viele Gründe, aber nur einen Anlaß, der entweder betriebl. oder privat ist (vgl. § 4 Anm. 46 d–46 n).

114–149 Einstweilen frei.

150

## F. ABC der nicht abziehbaren Aufwendungen

**Abwehrkosten:** s. „Prozeßkosten“.

**Alarmanlage:** Aufwendungen für die „*persönliche Sicherheit*“ (s. dort) sind grundsätzlich nicht abziehbar.

**Allgemeinbildende Literatur:** s. Anm. 50.

**Amtseinführung:** s. „Bewirtungskosten“.

**Angehörige:** Zur stl. Anerkennung von Rechtsverhältnissen zwischen nahen Angehörigen s. Anm. 79, 80.

**Anwaltskosten:** s. „Prozeßkosten“.

**Arbeitsessen:** s. Anm. 39.

**Arbeitskleidung:** s. Anm. 43.

**Arbeitsmittel:** s. „*Fachbücher, Fachzeitschriften*“, „*Informationsgerät*“, „*Musikinstrumente*“, § 9 Anm. 580.

**Arbeitszimmer:** Für die steuerliche Anerkennung des Arbeitszimmers ist entscheidend, ob der Raum nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird (BFH IV 168/63 S. v. 28. 10. 64, BStBl. 1965 S. 16; VI R 68/82 v. 26. 4. 85, BStBl. S. 467). Dies ist bei einem durch Raumteiler abgegrenzten Teil eines Wohnzimmers nicht der Fall (FG Rhld.-Pf. v. 23. 5. 89, EFG 1990 S. 171, rkr.); ebensowenig bei einer als Arbeitszimmer genutzten offenen Empore eines großen Wohnraums (FG Berlin v. 17. 12. 90, EFG 1991 S. 467, rkr.), einer zum Wohnzimmer hin offenen Galerie (BFH VI R 101/87 v. 6. 12. 91, BStBl. 1992 S. 304) oder bei einem nur über eine Wendeltreppe vom Wohnzimmer aus erreichbaren, nicht abgeschlossenen Raum (FG Ba.-Württ. v. 22. 9. 86, EFG 1987 S. 70, rkr.; anders, wenn der Raum über eine außerhalb der Wohnräume liegende Wendeltreppe erreichbar ist, Schl.-Holst. FG v. 7. 4. 87, EFG S. 453, nrkr.). Wesentlich für die stl. Anerkennung ist auch die Frage, ob dem Stpfl. und seiner Familie neben dem häusl. Arbeitszimmer noch genügend Raum zur Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses verbleibt (FG Berlin v. 15. 1. 80, EFG S. 329, rkr.; FG Hamb. v. 29. 5. 91, EFG S. 728, rkr.). Dagegen führt allein die Tatsache, daß im Arbeitszimmer eine Klappcouch aufgestellt ist, nicht zur Versagung der steuerlichen Anerkennung (BFH VI B 69/69 v. 10. 3. 70, BStBl. S. 458; VI R 68/82 v. 26. 4. 85, BStBl. S. 467; FG Berlin v. 16. 8. 88, EFG 1989 S. 17, rkr.). Das gleiche gilt beim Vorhandensein einer Liege (BFH VI R 27/85 v. 18. 3. 88, BFH/NV 1988 S. 773; VI R 111/87 v. 28. 9. 90, BFH/NV 1991, S. 298). Vielmehr sind Schlüsse auf eine berufl. oder private Nutzung erst aus der tatsächlichen Verwendung der Liege zu ziehen. Auch die Aufbewahrung privater Literatur und Kleidung in einem als häusliches Arbeitszimmer genutzten Raum ist nur dann steuerschädlich, wenn daraus auf eine mehr als untergeordnete private Mitbenutzung des Raumes geschlossen werden kann (BFH VI R 144/86 v. 16. 2. 90, BFH/NV 1990 S. 763). Ist das Arbeitszimmer ein sog. Durchgangszimmer, hängt die steuerliche Anerkennung davon ab, wie häufig die dahinter liegenden Privaträume aufgesucht werden.

BFH VI R 180/82 v. 18. 10. 83, BStBl. 1984 S. 110; VI R 49/85 v. 18. 3. 88, BFH/NV 1988 S. 556; VI R 69/85 v. 19. 8. 88, BStBl. S. 1000; FG Köln v. 28. 1. 86, EFG S. 283, rkr.; FG Berlin v. 17. 2. 86, EFG 1987 S. 80, rkr., und v. 11. 7. 90, EFG 1991 S. 186, rkr.; FG

Hamburg v. 30. 7. 86, EFG 1987 S. 20, rkr.; Nieders. FG v. 14. 8. 86, EFG 1987 S. 241, bestät. durch BFH VI R 103/87 v. 28. 10. 88 nv, EFG 1989 S. 90; FG Ba.-Württ. v. 18. 4. 89, EFG 1990 S. 347, rkr.; zur neueren Rspr. s. *Fella*, NWB Fach 3 S. 7715.

Zu weiteren Einzelheiten aus der Rspr. und zu einem ABC der typisierenden Einzelheiten, die gleichermaßen für BA und WK gelten, s. § 9 Anm. 241–250.

**Auflagen mit Strafcharakter** sind nicht abziehbar (s. Anm. 112).

**Ausbildungskosten:** s. Anm. 48.

**Ausbürgerung:** s. „*Einbürgerungskosten*“.

**Auslandsreisen:** s. „*Reisekosten*“.

**Aussetzungszinsen:** s. Anm. 102.

**Autoradio:** s. „*Kraftfahrzeugkosten*“.

**Autounfall:** s. „*Kraftfahrzeugkosten*“.

**Bedienung:** s. Anm. 46.

**Beerdigungskosten** sind stets nicht abziehbare Kosten der Lebensführung; sie können allenfalls als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden (§ 33 Anm. 141–145). Liegt keine Zwangsläufigkeit vor, sondern werden die Aufwendungen wegen zwischenmenschlicher Beziehungen oder regionaler Gepflogenheiten getätigt, kommt ein Abzug nicht in Frage (s. Anm. 50).

**Beförderungsfeier:** s. „*Bewirtungskosten*“.

**Berufsausbildung:** s. Anm. 48.

**Berufskleidung:** s. Anm. 43.

**Betriebsausflug:** Aufwendungen für die Teilnahme an einem Betriebsausflug sind nicht abziehbar (FG Köln v. 26. 10. 88, EFG 1989 S. 171, nrkr.).

**Bewirtungskosten:** Beruflich bedingt können Aufwendungen für die Bewirtung anderer Personen (zB Geschäftsfreunde) sein, wenn die Bewirtung nahezu ausschließlich beruflich veranlaßt ist (s. Erläuterungen zu § 4 Abs. 5 Nr. 2 grün sowie § 9 Anm. 750). Maßgebend für die Anerkennung als beruflich veranlaßt ist dabei, ob sich für die Aufwendungen objektive, dem Unternehmenszweck und letztlich auch der Einkommensförderung zugunsten des Stpfl. dienende Gesichtspunkte ermitteln lassen (BFH VI R 182/81 v. 23. 3. 84, BStBl. S. 557). Eine steuerlich berücksichtigungsfähige Bewirtung liegt nur vor, wenn die Darreichung von Speisen und/oder Getränken eindeutig im Vordergrund steht (BFH III 21/86 v. 16. 2. 90, BStBl. S. 575). Erfolgt die Bewirtung in der Wohnung bzw. im Haus des Stpfl., so ist anzunehmen, daß es sich um einen Besuch aufgrund gesellschaftlichen Verkehrs und persönlicher Beziehungen handelt (BFH VI 261/64 v. 10. 6. 66, BStBl. S. 608). Hier wird der Bereich der echten Repräsentationsaufwendungen tangiert (vgl. Anm. 60). In welchem Umfang in diesem Bereich eine berufliche oder private Mitveranlassung vorliegt, ist objektiv nicht feststellbar, weil die Entscheidung über Art und Umfang derartiger Aufwendungen (zB bei Bewirtung von Geschäftsfreunden in der Privatwohnung, bei gesellschaftlicher Einladung) nur nach den persönlichen Vorstellungen des Stpfl. getroffen wird und sich nicht in objektiven Merkmalen konkretisiert. Hier wirken berufliche und private Gründe so zusammen, daß eine Trennung nicht erfolgen kann. Daher zählen zu den Kosten der Lebensführung

- die Aufwendungen eines Chefarztes für Feiern anläßlich seiner Ernennung zum Professor (BFH IV 11/61 U v. 13. 9. 62, BStBl. S. 539),
- die Bewirtungsaufwendungen eines leitenden Angestellten (FG Berlin v. 5. 10. 76, EFG 1977 S. 164, bestät. durch BFH VI B 125/76 v. 10. 3. 77, EFG 1978 S. 415; FG Berlin v. 20. 12. 88, EFG 1989 S. 340, rkr.),

- die Aufwendungen eines Hochschullehrers für die Bewirtung von Bewerbern (FG Berlin v. 6. 6. 78, EFG 1979 S. 76, rkr.),
- die Aufwendungen eines Professors und Direktors eines Universitäts-Instituts für eine Weihnachtsfeier mit Mitarbeitern (BFH IV R 92/72 v. 24. 5. 73, BStBl. S. 634) bzw. eines Chefarztes (Nieders. FG v. 10. 5. 83, DB 1983 S. 2740, rkr.),
- Aufwendungen von ArbN für Jubiläumsfeiern (FG Düsseld. v. 17. 1. 68, EFG S. 302, rkr., und v. 18. 5. 77, EFG S. 548, rkr.; FG Hamburg v. 12. 5. 82, EFG S. 558, rkr., und v. 6. 10. 82, EFG 1983 S. 281, rkr.; das anderslautende Ur. des FG Berlin v. 9. 2. 88, EFG S. 356 wurde vom BFH mit nv. Ur. IV R 54/88 v. 27. 4. 90 aufgehoben, EFG 1990 S. 501; krit. hierzu *Flohr/Gußén*, INF 1990 S. 505; BFH VI R 54/88 v. 27. 4. 90, BFH/NV 1991 S. 85),
- Aufwendungen für die Bewirtung von Gewerkschaftskollegen (FG Berlin v. 26. 8. 86, EFG 1987 S. 300, rkr.),
- Aufwendungen von ArbN für Beförderungsfeiern (FG Nürnberg v. 10. 5. 88, EFG S. 515, rkr.),
- Aufwendungen einer KG für die Bewirtung ihrer Gesellschafter (FG Rhld.-Pf. v. 13. 12. 89, EFG 1990 S. 294, rkr.),
- Aufwendungen einer Kapitalgesellschaft für die Geburtstagsfeier eines Gesellschafter-Geschäftsführers (BFH I R 88/77 v. 24. 9. 80, BStBl. 1981 S. 108; I R 13/90 v. 28. 11. 91, DStR 1992 S. 426; aA FG Köln v. 7. 12. 89, EFG 1990 S. 266, nrkr.; Nieders. FG v. 28. 9. 89, EFG 1991 S. 99, nrkr., Az. des BFH: I R 13/90) oder für die Trauerfeier nach dem Tode eines Gesellschafter-Geschäftsführers (BFH I R 62/88 v. 31. 7. 90, BStBl. 1991 S. 28), auch wenn an den Feiern Angestellte und Geschäftsfreunde der Gesellschaft teilgenommen haben,
- Aufwendungen von Mandatsträgern für die Bewirtung von Kollegen und anderen Kommunalpolitikern (BFH X R 6/84 v. 23. 1. 91, BStBl. S. 396).

Zu Bewirtungsaufwendungen anlässlich der Einführung in ein bedeutendes Amt (Behördenleiter o. ä.) sowie im Rahmen eines Dienstjubiläums s. § 9 Anm. 750 „*Amtseinführung*“, „*Dienstjubiläum*“: idR Kosten der privaten Lebensführung.

**Bildungsreisen:** s. „*Reisekosten*“.

**Boot:** s. „*Freizeitgestaltung*“.

**Bordwohnung:** s. Anm. 35.

**Brille:** s. Anm. 47.

**Bücher:** s. „*Fachbücher, Fachzeitschriften*“.

**Bügelmaschine:** s. „*Wohnungseinrichtung*“.

**Bürgerliche Kleidung:** s. Anm. 43.

**Computer:** s. „*Informationsgerät*“.

**Darlehenszinsen:** s. „*Schuldzinsen*“.

**Diätverpflegung:** s. Anm. 47.

**Dias:** s. „*Informationsgerät*“.

**Diebstahlverlust:** Der Verlust von Gegenständen des persönlichen Bedarfs durch Diebstahl spielt sich in der Privatsphäre ab und führt nicht zu WK oder BA. Dies ist nach der Rechtsprechung auch dann der Fall, wenn der Diebstahl auf einer Dienstreise erfolgt (BFH VI R 227/83 v. 4. 7. 86, BStBl. S. 771; krit. hierzu *Säffing*, FR 1986 S. 543; wie BFH: FG Nürnberg v. 29. 11. 88, EFG 1989 S. 226, rkr.; FG Saarl. v. 23. 6. 89, EFG 1990 S. 19, rkr.). Auch der Diebstahl des Pelzmantels einer Sekretärin am Arbeitsplatz führt nicht zu WK (FG Köln v. 8. 6. 90, EFG 1991 S. 193, rkr.; krit. hierzu *Woring*, DStZ 1991 S. 76). Dagegen kann der Wertverlust eines privaten WG eines ArbN dann als WK bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt werden, wenn es aus in seiner Berufssphäre lie-

genden Gründen durch Einwirkung Dritter zerstört wird (BFH VI R 25/80 v. 19. 3. 82, BStBl. S. 442, betr. Pkw eines Polizisten; ähnlich auch VI R 139/80 v. 29. 4. 83, BStBl. S. 586, allerdings hat der BFH hier den Pkw des Stpfl. als Arbeitsmittel qualifiziert). Vgl. auch § 9 Anm. 750 „Diebstahl“.

**Dienstkleidung:** s. Anm. 43.

**Dienstzimmer:** Aufwendungen zur Verschönerung sind nicht abziehbar; s. auch „Arbeitszimmer“.

**Dokortitel:** s. Anm. 48.

**Doppelte Haushaltsführung:** Eine Ausnahme vom Grundsatz, daß eine private Mitveranlassung von mehr als untergeordneter Bedeutung zu nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung führt, stellt § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 (doppelte Haushaltsführung) dar. Hier muß lediglich die Begründung der doppelten Haushaltsführung berufl. veranlaßt sein (zB bei Arbeitsplatzwechsel). Grundsätzlich wären die Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung nur so lange beruflich veranlaßt, bis eine geeignete Wohnung am Arbeitsort gefunden werden könnte, denn üblicherweise sprechen berufliche Gründe für einen Umzug an den Arbeitsort. Hier geht der Gesetzgeber aber weiter und läßt den Abzug derartiger Aufwendungen auch dann zu, wenn die aus berufl. Anlaß begründete doppelte Haushaltsführung aus privaten Gründen (zB Ausbildung der Kinder, Freundeskreis) aufrechterhalten wird.

Zu den Voraussetzungen der doppelten Haushaltsführung und zum Umfang der abziehbaren WK vgl. Abschn. 43 LStR 1990; *Sunder-Plassmann*, FR 1990 S. 598; BMF-Schreiben v. 2. 5. 90, BStBl. I S. 226, § 9 Anm. 485 ff. Über § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 hinausgehende Aufwendungen sind wiederum nicht abziehbare Kosten der Lebensführung; so zB Aufwendungen für zusätzliche Familienheimfahrten (FG Ba.-Württ. v. 28. 3. 90, EFG S. 576, rkr.).

*Aus beruflichem Anlaß begründet* ist die doppelte Haushaltsführung auch bei Stpfl., die erst im Zeitpunkt der Eheschließung einen doppelten Haushalt einrichten, wenn beide Ehegatten an zwei verschiedenen Orten berufstätig sind, am jeweiligen Arbeitsort wohnen und nach der Eheschließung eine der beiden Wohnungen als Familienwohnung nutzen (BFH VI R 172/74 v. 13. 7. 76, BStBl. S. 654). Dies gilt auch dann, wenn die Ehegatten schon vor der Eheschließung in der späteren Familienwohnung zusammengelebt haben (BFH VI R 44/88 v. 4. 10. 89, BStBl. 1990 S. 321). Auch bei einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft, bei der ein Partner am Wohnort und der andere Partner auswärts beschäftigt ist, kann im Hinblick auf den in Art. 6 Abs. 1 GG garantierten Schutz der Familie ein Familienhaushalt und damit eine beruflich begründete doppelte Haushaltsführung ab dem Zeitpunkt zu bejahen sein, in dem ein gemeinsames Kind geboren und in die gemeinschaftliche Wohnung aufgenommen wird (BFH VI R 66/88 v. 24. 11. 89, BStBl. 1990 S. 312). Der erforderliche Familienhaushalt liegt jedoch nicht vor bei Verlobten (BFH IV R 84/88 v. 5. 10. 89, BFH/NV 1991 S. 361), bei einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft ohne gemeinsames Kind (BFH VI R 53/85 v. 22. 9. 88, BStBl. 1989 S. 293; VI R 147/86 v. 21. 10. 88, BStBl. 1989 S. 561) und bei Alleinstehenden, die nicht mit von ihnen abhängigen Angehörigen zusammenleben (BFH VI R 51/79 v. 10. 2. 83, BStBl. S. 515; im einzelnen s. § 9 Anm. 517). Dementsprechend kann ein Lediger ArbN bis zur Hochzeit keinen doppelten Haushalt iSd § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 führen, auch wenn er mit seiner späteren Frau schon gemeinsam in einer Wohnung lebt (BFH VI R 63/86 v. 18. 5. 90, BFH/NV 1991 S. 149). Ebensowenig ist eine berufl. begründete doppelte Haushaltsführung gegeben bei Wegverlegung der Familienwohnung vom Arbeitsort des alleinverdienenden Stpfl. (BFH VI R 167/79 v. 2. 12. 81, BStBl. 1982 S. 297) oder bei Begründung des Familienwohnsitzes zweier an verschiedenen Orten berufstätiger Ehegatten an einem dritten Ort (FG Ba.-Württ. v. 17. 8. 89, EFG

1990 S. 106, rkr.), oder wenn beide Ehegatten am neuen Beschäftigungsort eine gemeinsame Wohnung beziehen, die Wohnung am bisherigen Beschäftigungsort aber beibehalten (Hess. FG v. 17. 4. 91, EFG S. 730, rkr.). Dagegen kann die Auflösung des zweiten Haushalts (am Beschäftigungsort), für die idR keine berufl. Gründe vorliegen, dennoch zu abziehbaren WK führen. Nach FG Köln v. 24. 8. 89 (EFG 1990 S. 173, nrkr., Az. des BFH: VI R 146/89) begründen private Motive dann kein Abzugsverbot nach § 12 Nr. 1, wenn sie lediglich auf die Rückgängigmachung einer Beeinträchtigung der privaten Sphäre gerichtet sind, die ihrerseits rein beruflich veranlaßt war.

**Durchgangszimmer:** s. „*Arbeitszimmer*“.

**Ehescheidung:** Aufwendungen für die Durchführung der auf eine Ehescheidung folgenden Regelung der Vermögensverhältnisse sind auch dann nicht abziehbare Kosten der Lebensführung, wenn der Stpfl. im Hinblick auf eine mögliche Beeinträchtigung seiner berufl. Sphäre einer großzügigen Regelung zugestimmt hat (BFH IV R 87/74 v. 10. 2. 77, BStBl. S. 462). Zur Abziehbarkeit von Kosten der Ehescheidung als außergewöhnliche Belastung s. § 33 Anm. 119–122. Zur Abziehbarkeit von Zuwendungen nach der Scheidung s. Anm. 86–88.

**Ehevertrag:** Kosten und Gebühren für Verträge über das eheliche Güterrecht sind stets privat veranlaßt (BFH VI 37/56 U v. 7. 2. 58, BStBl. S. 165).

**Ehrenamt:** Den gesellschaftl. Gepflogenheiten entspringt oft auch die Übernahme eines Ehrenamts; Aufwendungen hierfür sind idR Kosten der Lebensführung (FG Düss. v. 14. 12. 66, EFG 1967 S. 391, rkr., betr. Übernahme des Ehrenamts als „*Prinz Karneval*“; FG Düss. v. 21. 5. 70, EFG 1971 S. 127, betr. Übernahme des Ehrenamts eines *Schützenkönigs*).

**Ehrenrettung:** s. „*Prozeßkosten*“.

**Einbürgerungskosten** sind nicht abziehbare Kosten der Lebensführung, weil der Besitz einer Staatsangehörigkeit kraft Gesetzes eine totale Veränderung des rechtlichen Status einer Person bewirkt, auch wenn die Staatsangehörigkeit aus berufl. Gründen angestrebt wird (BFH VI R 130/80 v. 18. 5. 84, BStBl. S. 588, mwN). Sie stellen auch keine außergewöhnliche Belastung dar (FG Ba.-Württ. v. 15. 6. 82, EFG 1983 S. 163, rkr.). Das gleiche gilt auch für Kosten einer Ausbürgerung (FG Ba.-Württ. v. 15. 6. 82, aaO). Eingehend dazu § 9 Anm. 750 „Einbürgerungskosten“.

**Einkommensteuer:** s. Anm. 100.

**Einrichtung:** s. „*Wohnungseinrichtung*“.

**Elektro-Organ:** s. „*Musikinstrumente*“.

**Empore:** s. „*Arbeitszimmer*“.

**Erbschaftsteuer:** s. Anm. 100.

**Ergänzungsabgabe:** s. Anm. 100.

**Ernährung:** s. Anm. 39 sowie „*Gemeinschaftsverpflegung*“, „*Kundschaftstrinken*“, „*Testessen*“ und „*Verpflegungsmehraufwand*“.

**Erziehung:** s. Anm. 48.

**Fachbücher, Fachzeitschriften:** Aufwendungen für Fachbücher und Fachzeitschriften sind als WK oder BA abziehbar. Das gleiche gilt auch für andere Bücher und Zeitschriften, wenn sie ausschließlich oder ganz überwiegend beruflichen Zwecken dienen (BFH VI R 305/69 v. 28. 4. 72, BStBl. S. 723; § 9 Anm. 559–564 u. 580 „*Zeitungen u. Zeitschriften*“), zB Zeitschriften im Wartezimmer eines Arztes, in einer Kantine, Gaststätte oder beim Friseur (FG Rhld.-Pf. v. 25. 8. 82, EFG 1983 S. 110, rkr.).

► *Aufwendungen für Tageszeitungen, Wochenzeitschriften oder Illustrierte*, die in einem breit gefächerten Spektrum über allgemein interessierende Themen aus Politik, Wirtschaft, Sport, Kultur, Gesellschaft und anderen Bereichen berichten, gehören grundsätzlich zu den nichtabziehbaren Kosten der Lebensführung (BFH IV R 128/88 v. 7. 9. 89, BStBl. 1990 S. 19, betr. „FAZ“, „Frankfurter Rundschau“, „Süddeutsche Zeitung“, „Der Spiegel“ und „Die Zeit“). Mit Ur t. VI R 193/79 v. 12. 11. 82 (DB 1983 S. 372) hat der BFH Aufwendungen eines Dipl.-Kaufm., der in einer Rechtsanwalts-, Steuerberatungs-, Unternehmensberatungs- und Wirtschaftsprüfungspraxis beschäftigt und dort insbesondere mit der steuerlichen und wirtschaftlichen Beratung von Mandanten sowie mit dem Revisions- und Treuhandwesen befaßt war, für das „Handelsblatt“ zum BA-Abzug zugelassen. In Abgrenzung hierzu hat das FG Köln mit Ur t. v. 9. 3. 89 (EFG S. 341, rkr.) Aufwendungen für „Handelsblatt“ und „Wirtschaftswoche“ nicht als WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen anerkannt (ebenso FG Düsseld. v. 4. 10. 83, EFG 1984 S. 228, rkr., betr. „Capital“ und „Wirtschaftswoche“). Nicht zum Abzug zuzulassen sind auch die Aufwendungen eines Erdkundelehrers für die Zeitschrift „GEO“ (FG Münster v. 8. 4. 86, EFG S. 491, rkr.), eines Flugingenieurs für die Zeitschrift „Flug-Revue“ (Hess. FG v. 28. 11. 88, EFG 1989 S. 173, rkr.), einer Sekretärin für die Zeitschriften „Impulse“, „Management-Wissen“, „Manager-Magazin“, „Rechtsmagazin für die Wirtschaft“ und „Wirtschaftswoche“ (FG Köln v. 19. 7. 90, EFG 1991 S. 21, rkr.), eines ArbN für die Zeitschrift „Test“ (BFH VI R 35/86 v. 27. 4. 90, BFH/NV 1990 S. 701 = DStZ 1991 S. 85 mit krit. Anm. v. *Kretschmar*, DStZ 1991 S. 88) oder eines Steuerberaters für die Zeitschrift „Effecten-Spiegel“ (FG Saarl. v. 19. 3. 91, EFG S. 468, rkr.). Dagegen sind Aufwendungen einer Oberstudienrätin mit den Fächern Chemie und Biologie für die Zeitschriften „Kosmos“ und „Das Tier“ sowie für den „Weltatlas des Tierlebens“ als WK abziehbar (BFH VI R 138/86 v. 21. 6. 89, BFH/NV 1990 S. 89). Ebenso können Aufwendungen eines Englischlehrers für die „Encyclopaedia Britannica“ WK sein (BFH VI R 180/79 v. 16. 10. 81, BStBl. 1982 S. 67; FG Berlin v. 13. 11. 73, EFG 1974 S. 311, rkr.; aA Hess. FG v. 28. 1. 70, EFG S. 384, bestät. durch BFH VI R 89/70 v. 13. 7. 73 nv., EFG 1973 S. 574).

► *Aufwendungen für die Anschaffung allgemeiner Nachschlagewerke* gehören wegen des objektiven Charakters von Büchern allgemeinbildender Natur, die idR zu privaten Zwecken angeschafft werden, grundsätzlich zu den nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung, selbst wenn sie auch beruflich verwendet werden, denn auch die Anschaffung von Büchern führt nur dann zu WK oder BA, wenn diese zumindest weitaus überwiegend für berufliche Zwecke genutzt werden (BFH VI R 305/69 v. 28. 4. 72, aaO; VI R 208/75 v. 29. 4. 77, BStBl. S. 716). Daher sind Aufwendungen für „Der große Brockhaus“ (BFH VI 39/56 U v. 5. 7. 57, BStBl. S. 328; IV 127/60 U v. 5. 4. 62, BStBl. S. 368), „Der große Herder“ (BFH VI 183/57 U v. 6. 5. 59, BStBl. S. 292), „Brockhaus – Enzyklopädie“ (BFH VI R 208/75 v. 29. 4. 77, aaO) oder ein allgemeines Fremdsprachenlehrbuch bei einem Flugzeugführer (Hess. FG v. 23. 9. 88, EFG 1989 S. 172, rkr.) nicht abziehbar.

**Fachkongreß:** s. „Reisekosten“.

**Feiern:** s. „Bewirtungskosten“.

**Fernsehgerät:** s. „Informationsgerät“.

**Fernsprechgebühren:** s. „Telefonkosten“.

**Fischpartien:** s. Anm. 39.

**Flügel:** s. „Musikinstrumente“.

**Flugschein:** s. „Freizeitgestaltung“.

**Fotos:** s. „Informationsgerät“.

**Fotofernkurs:** s. Anm. 48, 4. Absatz.

**Freiheit:** s. Anm. 34.

**Freizeitgestaltung:** Auch Aufwendungen für Hobbys und Freizeitbeschäftigungen sind naturgemäß nicht abziehbare Kosten der privaten Lebensführung, wenn auch verständlicherweise häufig versucht wird, eine Verbindung mit der berufl. Sphäre herzustellen, was nur in Einzelfällen gelingt. So sind Aufwendungen eines Realschullehrers für einen Skilehrgang grundsätzlich keine WK (FG Köln v. 17. 3. 88, EFG 1989 S. 54, rkr.), es sei denn der Lehrer unterrichtet das Fach „Sport“ und der Skilehrgang erfüllt bestimmte enge Voraussetzungen (vgl. BFH VI R 175/85 v. 26. 8. 88, BStBl. 1989 S. 91; VI R 103/86 v. 27. 3. 91, BFH/NV 1991 S. 596; VI R 93/87 v. 26. 7. 91, BFH/NV 1991 S. 815). Ebenso sind Aufwendungen für die Anschaffung und Unterhaltung eines Segelbootes durch einen Gewerbetreibenden auch dann in vollem Umfang nicht abziehbare Kosten der Lebensführung, wenn das Boot zum Zwecke der Erholung und Freizeitgestaltung von dessen ArbN mitbenutzt wird (BFH IV 237/61 v. 25. 4. 63, HFR 1964 S. 193). Aufwendungen für Sportgeräte können WK sein, wenn die private Nutzung von ganz untergeordneter Bedeutung ist (BFH VI R 137/83 v. 21. 11. 86, BStBl. 1987 S. 262); diese Voraussetzung dürfte nur in seltenen Ausnahmefällen erfüllt sein, da sportliche Betätigung eine beliebte und verbreitete Freizeitbeschäftigung ist. Andererseits ist nicht einzusehen, warum ein berufl. Nutzungsanteil nicht abziehbar sein soll (s. Anm. 67). Aufwendungen eines Sportlehrers für den Erwerb des Diploms eines sog. Windsurfing Instructors können WK sein (FG Hamburg v. 23. 3. 89, EFG 1990 S. 55, rkr.; uE bedenklich, da hier ein typischer Fall einer zufälligen oder bewußt herbeigeführten Verbindung von berufl. und privaten Interessen iSd. Entscheidung GrS 2/70 v. 19. 10. 70, BStBl. 1971 S. 17, vorliegt). Ist die sportl. Betätigung Teil einer vom ArbG für seine Mitarbeiter ausgerichteten Fortbildungs- und Schulungsveranstaltung, können auch Aufwendungen für einen hierbei erlittenen Sportunfall WK sein (FG Rhld.-Pf. v. 24. 10. 89, EFG 1990 S. 226, rkr.). Betreibt ein ArbN aufgrund dienstlicher Verpflichtung während der Dienstzeit Sport, können die Aufwendungen hierfür als WK abziehbar sein (FG Saarl. v. 19. 3. 91, EFG S. 377, rkr., betr. Tennis spielenden Polizisten; zust. *Rößler*, DStZ 1991 S. 568; krit. *Richter*, DStR 1991 S. 1519).

Nicht abziehbar sind die Kosten einer Handel mit Jagdwaffen und -munition betreibenden PersGes. für eine zur Erprobung der Waffen und Munition gepachtete Jagd, wenn die Jagd auch Gesellschaftern zur Durchführung privater Jagdveranstaltungen dient (BFH IV R 131/79 v. 28. 4. 83, BStBl. S. 668). Aufwendungen zum Erwerb eines Flugscheins zählen in der Regel zu den nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung (BFH I R 20/82 v. 27. 2. 85, BStBl. S. 458; so auch Hess. FG v. 2. 10. 86, EFG 1987 S. 550, rkr., betr. private Pilotenlizenz eines Flugingenieurs, und v. 23. 9. 88, EFG 1989 S. 172, rkr., betr. Segelflugehrgang eines Flugzeugführers; FG Düsseld. v. 31. 8. 88, EFG 1989 S. 403, rkr., betr. Berufsflugführerschein eines Rechtsanwalts; BFH IV B 34/90 v. 23. 5. 91, BFH/NV 1991 S. 678, betr. Kosten für Instrumentenflugberechtigung bei einem Rechtsanwalt). Etwas anderes galt nach BFH I R 20/82 v. 27. 2. 85 (aaO) für Aufwendungen zur Flugscheinerhaltung; sie seien entsprechend der Flugzeugnutzung aufzuteilen. Dagegen sind nach BFH VI R 8/86 v. 17. 11. 89 (BStBl. 1990 S. 306) Aufwendungen zur Erhaltung der Privatpilotenlizenz auch bei berufl. Zweckdienlichkeit nicht abziehbar (so auch Nieders. FG v. 21. 5. 82, EFG 1983 S. 62, rkr.; FG Nürnberg v. 29. 5. 85, EFG S. 602, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 24. 1. 89, EFG S. 562, nrkr., Az. des BFH VIII B 82/89).

**Gardinenleisten:** s. „Wohnungseinrichtung“.

**Gartenanlage:** Aufwendungen für die Gartenanlage des eigengenutzten Einfamilienhauses sind auch bei einem Gartenarchitekten nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (BFH IV 318/59 U v. 16. 3. 62, BStBl. S. 302).

**Gaststättenbesuche:** s. Anm. 39.

**Geburtstag:** s. „Bewirtungskosten“.

**Geldstrafen:** s. Anm. 110.

**Gemeinschaftsverpflegung:** Teilnehmer an einer Gemeinschaftsverpflegung können Aufwendungen für zusätzliche Verpflegung auch bei berufsbedingter Abwesenheit von der Wohnung nicht als WK abziehen (BFH VI 148/63 v. 9. 10. 64, HFR 1965 S. 174; FR Schl.-Holst. v. 27. 2. 90, EFG S. 416, nrkr.). Ihnen steht allenfalls 25 vH der Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwand erhöht um die tatsächlich geleisteten Aufwendungen für die Gemeinschaftsverpflegung zu (BFH VI R 67/88 v. 18. 5. 90, BStBl. S. 909; VI R 63/86 v. 18. 5. 90, BFH/NV 1991 S. 149). Nimmt der Stpfl. an der Gemeinschaftsverpflegung nicht teil, kann er entweder 25 vH der Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwand geltend machen oder seinen Verpflegungsmehraufwand im einzelnen nachweisen (BFH VI R 4/90 v. 18. 5. 90, BFH/NV 1991 S. 150).

**Gesellschaftliche Veranstaltungen:** s. „Kulturelle Veranstaltungen“.

**Gesundheit:** s. Anm. 47.

**Getränke:** s. Anm. 39.

**Gitarre:** s. „Musikinstrumente“.

**Grundsteuer:** s. Anm. 100.

**Gruppenreisen:** s. „Reisekosten“.

**Haarpflege:** s. Anm. 47.

**Hausangestellte:** s. Anm. 46.

**Haushalt:** s. Anm. 34 ff.

**Heimcomputer:** s. „Informationsgerät“.

**Hinterziehungszinsen:** s. Anm. 102.

**Hobbys:** s. „Freizeitgestaltung“.

**Hundehaltung:** s. „Persönliche Sicherheit“ und Anm. 47.

**Hundesteuer:** s. Anm. 100.

**Illustrierte:** s. „Fachbücher, Fachzeitschriften“.

**Informationsgerät:**

► *Aufwendungen für Fernseh-, Rundfunk-, Tonband- und Videogeräte:* Zu den nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung zählen Aufwendungen für

- *Fotos und Farbdias eines Lehrers*, auch wenn er sie im Unterricht verwendet (BFH VI 286/60 U v. 25. 8. 61, BStBl. S. 486; VI R 192/66 v. 4. 8. 67, BStBl. S. 774);
- *Fernseh- und Tonbandgerät eines Lehrers*, die auch beruflich genutzt werden (BFH VI 164/59 U v. 8. 4. 60, BStBl. S. 274), es sei denn, es handelt sich um berufl. genutztes Tonbandgerät eines Musiklehrers (BFH IV 57/62 v. 24. 8. 62, HFR 1963 S. 57) oder hauptberuflichen Musikers (BFH VI R 6/68 v. 29. 1. 71, BStBl. S. 459) oder Künstlers (FG Bad. Württ. v. 6. 7. 89, EFG 1990 S. 98, rkr.); in diesen Fällen ist WKAbzug möglich;
- *Fernsehgerät eines Schriftstellers*, das auch von der Familie benutzt wird (BFH IV 53/61 U v. 13. 8. 64, BStBl. S. 528);
- *Fernseh- und Rundfunkgerät eines Steuerberaters*, auch wenn es im Büro aufgestellt ist (BFH IV 438/60 v. 26. 7. 62, HFR 1963 S. 286);

- *Tonbandgerät eines Richters* (BFH VI R 31/68 v. 29. 1. 71, BStBl. S. 327), obwohl es auch beruflich eingesetzt wurde;
- *Videorecorder eines Kameramannes* (FG Saarl. v. 7. 12. 88, EFG 1989 S. 174, rkr.);
- *Videorecorder eines Gymnasiallehrers*, wenn die erforderliche weitaus überwiegende berufl. Nutzung nicht nachgewiesen ist (BFH VI R 1/90 v. 27. 9. 91, BStBl. 1992 S. 195);
- *Videorecorder einer Wahrsagerin* zu 80 vH betriebl. genutzt (BFH X R 7/87 v. 26. 7. 89, BFH/NV 1990 S. 441), uE bedenklich: da das Gericht – auf welchem Wege auch immer – eine überwiegend berufl. Nutzung festgestellt hatte, hätte das Gerät dem BetrV zugerechnet und die Privatnutzung als Entnahme erfaßt werden müssen (so Vorinstanz FG Berlin);
- *Rundfunkgerät eines Kulturkritikers* (BFH IV R 128/88 v. 7. 9. 89, BStBl. 1990 S. 19).

► *Aufwendungen für Zweitgeräte*: In diesen Fällen sind WK idR dann anzuerkennen, wenn sowohl für die private wie auch für die berufl. Nutzung jeweils ein Gerät zur Verfügung steht (FG Münster v. 20. 1. 87, FR 1987 S. 458, rkr.). Dies gilt allerdings nicht für den Zweitfernseher bei doppelter Haushaltsführung (FG Saarl. v. 26. 10. 90, EFG 1991 S. 188, rkr.) und auch nicht ohne weiteres bei zwei Fotoapparaten (FG Münster v. 30. 4. 91, EFG 1992 S. 118, rkr.).

► *Aufwendungen für Computer*: Die gleichen Grundsätze gelten bei bestimmten Arten von Computern (vgl. hierzu auch § 9 Anm. 566–569), den PC und Heimcomputern, bei denen aufgrund der technischen Gegebenheiten eine private Nutzung von vornherein nicht ausgeschlossen werden kann. So hat die Rechtsprechung den Abzug von Aufwendungen für Heimcomputer abgelehnt.

Hess. FG v. 1. 12. 86, EFG 1987 S. 173, rkr., betr. „Commodore VC 20“; FG Köln v. 21. 1. 87, EFG S. 349, rkr., betr. „Commodore C 64“; FG Bad.Württ. v. 14. 12. 88, EFG 1989 S. 407, rkr., betr. „Schneider CPC 6128“; im einzelnen vgl. *Handzük*, FR 1988 S. 401.

Die FinVerw. geht in diesen Fällen (PC oder Heimcomputer) grundsätzlich von einer privaten Mitveranlassung von nicht untergeordneter Bedeutung aus. Hierfür spricht insbesondere das Vorhandensein eines Steuerhebels für Computerspiele (Joystick) oder eines Monitors mit Empfangsteil (FinMin. Rhld.-Pf. v. 19. 9. 84, DSrR 1985 S. 112; OFD Köln v. 26. 7. 85, DB 1985 S. 1815; OFD Düsseld. v. 4. 10. 85, DB 1985 S. 2226). In Ausnahmefällen kann eine nahezu ausschließliche berufl. Veranlassung anerkannt werden, wenn zB der Computer am Arbeitsplatz steht, mit dem Computer des ArbG kompatibel ist, eine große Speicherkapazität besitzt, berufsspezifische Software oder ein Drucker – insbesondere von guter Qualität – vorhanden ist oder der PC unmittelbar für berufl. Zwecke verwendet wird (FG Rhld.-Pf. v. 4. 4. 91, EFG S. 602, rkr.).

**Informationsreisen**: s. „Reisekosten“.

**Investitionshilfeabgabe**: s. Anm. 100.

**Jagd**: s. „Freizeitgestaltung“.

**Jubiläumsfeier**: s. „Bewirtungskosten“.

**Kapitalertragsteuer**: s. Anm. 100.

**Kantine**: s. „Verpflegungsmehraufwand“.

**Kinderbetreuungskosten**: s. Anm. 33.

**Kinobesuch**: s. „Kulturelle Veranstaltungen“.

**Kirchensteuer**: s. Anm. 100.

**Klassenfahrt**: s. „Reisekosten“.

**Klavier**: s. „Musikinstrumente“.

**Kleidung**: s. Anm. 43.

**Kochherd:** s. „Wohnungseinrichtung“.

**Körperpflege:** s. Anm. 47.

**Körperschaftsteuer:** s. Anm. 100.

**Kongreß:** s. „Reisekosten“.

**Konjunkturzuschlag:** s. Anm. 100.

**Kontokorrentzinsen:** s. „Schuldzinsen“.

**Konzertbesuch:** s. „Kulturelle Veranstaltungen“.

**Konzertflügel:** s. „Musikinstrumente“.

**Kosmetika:** s. Anm. 47.

**Kraftfahrzeugkosten:**

► *Anschaffungs- und Unterhaltskosten:* Aufwendungen für Anschaffung und Unterhaltung eines privaten Kfz. sind grundsätzlich nicht abziehbare Kosten der Lebensführung. Dagegen sind Aufwendungen für ein ausschließlich berufl. genutztes Kfz. BA oder WK. Insbesondere Pkw werden aber häufig sowohl berufl. als auch privat genutzt. Hier läßt die Rspr. (BFH IV 352/53 U v. 14. 10. 54, BStBl. S. 358; GrS 2/70 v. 19. 10. 70, BStBl. 1971 S. 17/21) eine Ausnahme vom Aufteilungs- und Abzugsverbot zu, weil die jeweils feststellbare km-Leistung eine zutreffende und leicht nachprüfbare Trennung ermögliche. Dabei sind im Verhältnis der berufl. und privat gefahrenen km die gesamten Kosten aufzuteilen (Ausnahme: Unfallkosten, s. u.). Dazu zählen auch die Aufwendungen für ein eingebautes Autoradio (BFH VIII R 201/71 v. 24. 10. 72, BStBl. 1973 S. 78), da es mit dem Kfz ein WG bildet. Der Stpfl. hat den Umfang der berufl. Nutzung durch Vorlage nachprüfbarer Aufzeichnungen nachzuweisen (BFH IV R 101/75 v. 24. 6. 76, BStBl. S. 562). Bei in etwa gleichbleibenden Nutzungsverhältnissen reichen Aufzeichnungen für einen repräsentativen Zeitraum aus. Sowohl berufl. als auch privat veranlaßte Fahrten sind ganz dem privaten Bereich zuzuordnen.

► *Bei Unfallkosten* (vgl. hierzu auch § 9 Anm. 320–325) spielt das Verhältnis der berufl. veranlaßten Fahrten zu den Privatfahrten keine Rolle (BFH IV R 78/84 v. 15. 12. 77, BStBl. 1978 S. 212, mwN). Sie sind entweder in vollem Umfang als BA oder WK abziehbar oder zählen in vollem Umfang zu den nichtabziehbaren Kosten der Lebensführung, je nachdem, ob die Fahrt, auf der sich der Unfall ereignete, berufl. oder privat veranlaßt war. Nicht abziehbar sind Unfallkosten auch dann, wenn der Stpfl. auf einer berufl. Fahrt einen Umweg aus privatem Anlaß fährt und sich auf dieser Umwegfahrt ein Unfall ereignet (BFH IV R 353/84 v. 22. 3. 90, BFH/NV 1991 S. 512; FG Saarl. v. 9. 11. 89, EFG 1990 S. 303, rkr.). Privat veranlaßt ist auch die Fahrt zur Überprüfung der Verkehrssicherheit des Fahrzeugs vor Antritt einer Dienstreise (BFH VI R 133/76 v. 23. 6. 78, BStBl. S. 457), die Heimfahrt von einer Betriebssportveranstaltung (Hess. FG v. 13. 1. 81, EFG S. 285, rkr.), die Heimfahrt von einer Betriebsfeier (FG Hamburg v. 25. 5. 83, EFG 1984 S. 25, rkr.), der Umweg zwecks Mitnahme eines Arbeitskollegen (BFH VI R 79/83 v. 14. 11. 86, BStBl. 1987 S. 275), die Fahrt von der Wohnung der Freundin zur Arbeitsstätte (BFH VI R 207/84 v. 25. 3. 88, BStBl. S. 706). Kosten eines Unfalls auf einer ausschließlich berufl. veranlaßten Fahrt sind auch dann abziehbar, wenn der Unfall auf einem bewußten und leichtfertigen Verstoß gegen Verkehrsvorschriften beruht (BFH GrS 2–3/77 v. 28. 11. 77, BStBl. 1978 S. 105). Der Zusammenhang mit dem Beruf ist allerdings dann aufgehoben und maßgebende private Gründe liegen vor, wenn der Unfall auf einer Handlungsweise beruht, die von privaten Motiven gesteuert wurde, zB beim Anfahren eines anderen Verkehrsteilnehmers aus Rache oder beim Vorführen der Schnelligkeit des eigenen Fahrzeugs (BFH GrS 2–3/77 v. 28. 11. 77, aaO), oder wenn der Unfall

auf Alkoholgenuß zurückzuführen ist (BFH VI R 103/79 v. 6. 4. 84, BStBl. S. 434).

► **Privater Nutzungsanteil:** Wird ein privater Pkw auch berufl. genutzt, so sind die darauf entfallenden tatsächlichen Kosten BA oder WK. Im umgekehrten Fall (betriebl. Pkw wird privat genutzt) ging die FinVerw. bis einschl. VZ 1989 aus Vereinfachungsgründen grundsätzlich von einem privaten Nutzungsanteil von mindestens 20–25 vH aus (Abschn. 118 EStR bis 1987). Ab VZ 1990 geht die FinVerw. davon aus, daß der private Nutzungsanteil idR 30–35 vH beträgt (Abschn. 118 EStR 1990). Ein hiervon abweichender Ansatz ist möglich, muß aber im Einzelfall begründet werden (Fahrtenbuch), es sei denn, die Begründung ergibt sich bereits aus der berufl. Tätigkeit (zB Handelsvertreter, Landarzt). Nach der Rspr. ist es grundsätzlich auch nicht zu beanstanden, wenn bei einem in einer Großstadt praktizierenden Zahnarzt über die Fahrten von der Wohnung zum Betrieb hinaus nur 20 vH der KfzKosten als BA anerkannt werden (FG München v. 5. 10. 88, EFG 1989 S. 165, rkr., NZB durch BFH IV B 10/89 v. 15. 1. 90 nv. als unbegründet zurückgewiesen, EFG 1990 S. 338; s. auch OFD Kiel v. 14. 3. 91, DStR 1991 S. 877).

Immer öfter wird auch die für die Ermittlung der lohnsteuerlichen Sachzuwendung maßgebende 1-vH-Regelung (vgl. Abschn. 31 Abs. 7 Nr. 4 LStR 1990) zur Berechnung des privaten Nutzungsanteils herangezogen. Dabei wird monatlich 1 vH des auf volle 100 DM abgerundeten Kaufpreises (Listenpreis) des Kfz. angesetzt (krit. hierzu *Assmann*, DB 1990 S. 76). Nach Hess. FG v. 25. 9. 91 (EFG 1992 S. 121, rkr.) gilt dies auch bei Gebrauchtwagen. Wegen der Aufwendungen von ArbN für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für Dienstreisen vgl. § 9 Anm. 440–469 u. 290.

**Krankheitskosten:** s. Anm. 47.

**Kücheneinrichtung:** s. „Wohnungseinrichtung“.

**Kulturelle Bedürfnisse:** s. Anm. 50.

**Kulturelle Veranstaltungen:** Aufwendungen für den Besuch kultureller Veranstaltungen gehören regelmäßig zu den nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung (BFH VI 340/62 U v. 11. 12. 63, BStBl. 1964 S. 98, betr. Kinobesuch, auch wenn der Kinobesitzer zu den Kunden des Stpfl. gehört; VI R 76/68 v. 8. 2. 71, BStBl. S. 368, betr. Konzertbesuche einer Musiklehrerin). Solche Aufwendungen werden von zahlreichen kulturell interessierten Personen gemacht, die sie aus versteuertem Einkommen decken müssen. Darunter gibt es sicher auch Personen, die mit den Gebieten, auf die sich diese Veranstaltungen beziehen, berufl. befaßt sind. Aus Gründen der steuerlichen Gerechtigkeit soll § 12 Nr. 1 verhindern, daß solche Aufwendungen nur deswegen als WK oder BA abgezogen werden können, weil auch berufl. Interessen berührt sind. Dazu ist aber uE entgegen BFH (aaO) die Heranziehung eines Aufteilungs- und Abzugsverbots nicht erforderlich. Denn die Tatsache der Befriedigung eines kulturellen Bedürfnisses indiziert die Vermutung, daß die Entscheidung für die Aufwendung auf privaten Gründen beruht. Die mögliche berufl. Verwertung dabei gewonnener Erkenntnisse verursacht keinen feststellbaren Mehraufwand. Folglich greift bereits das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 1 (s. auch Anm. 67). Dem Stpfl. bleibt es aber unbenommen, im Einzelfall diese Vermutung zu widerlegen. So kann zB die Teilnahme eines Soldaten am Regimentsball auf Anordnung des Kommandeurs berufl. bedingt sein (FG München v. 10. 2. 84, EFG S. 451, rkr.). Dagegen sind Aufwendungen für die Teilnahme an einem von der Gewerkschaft veranstalteten „Bunten Abend“ nicht abziehbar (FG Köln v. 26. 10. 88, EFG 1989 S. 171, nrkr., Az. des BFH: VI R 39/89).

**Kundschaftstrinken:** Im Einzelfall können Aufwendungen für das sog. Kundschaftstrinken abziehbar sein, wenn die Aufwendungen den üblichen Lebensbedarf übersteigen und die berufliche Veranlassung objektiv feststellbar und nachprüfbar ist (BFH VI 340/62 U v. 11. 12. 63, BStBl. 1964 S. 98); an den Nachweis der beruflichen Veranlassung sind strenge Anforderungen zu stellen. Nach BFH IV R 205/85 v. 14. 4. 88 (BStBl. S. 771) sind diese Grundsätze mit den Entscheidungen des Großen Senats (BFH GrS 2/70 v. 19. 10. 70, BStBl. 1971 S. 17; GrS 8/77 v. 27. 11. 78, BStBl. 1979 S. 213) vereinbar.

**Lebensversicherungsbeiträge:** Auch Aufwendungen zur Absicherung des Todesfallrisikos (Lebensversicherungsbeiträge) sind Kosten der Lebensführung, selbst wenn sie zur Erlangung eines Bauspardarlehens zur Finanzierung eines Vermietungsobjekts erforderlich sind (BFH IX R 56/82 v. 29. 10. 85, BStBl. 1986 S. 143) oder der Absicherung eines betrieblichen Kredits dienen (BFH IV R 56/87 v. 11. 5. 89, BStBl. S. 657, mwN; VIII R 63/88 v. 10. 4. 90, BStBl. S. 1017; VIII R 70/89 v. 13. 3. 91, BFH/NV 1991 S. 736; FG Köln v. 4. 2. 88, EFG 1989 S. 624, rkr.). Versicherungsbeiträge können nach der zitierten Rspr. nur dann zum BA-Abzug führen, wenn durch die Ausübung des Berufs ein erhöhtes Risiko geschaffen wird und der Abschluß des Versicherungsvertrags entscheidend der Abwendung dieses Risikos dient. Prämien für eine Rechtsschutzversicherung, mit der sowohl berufl. als auch private Risiken abgedeckt werden, sind insgesamt nicht abziehbar (BVerfG 1 BvR 107/85 v. 7. 8. 85, HFR 1987 S. 34.).

**Lexika:** s. „*Fachbücher, Fachzeitschriften*“.

**Lösegeld:** Zahlungen des Stpfl. zur Wiedererlangung seiner Freiheit sind nicht abziehbare Kosten der Lebensführung, weil das Risiko der Entführung privatbezogen ist (BFH IV R 27/77 v. 30. 10. 80, BStBl. 1981 S. 303). Dies gilt auch bei Zahlungen einer PersGes. bei Entführung eines Mitgesellschafters (BFH IV R 223/79 v. 30. 10. 80, BStBl. 1981 S. 307); s. auch „*Persönliche Sicherheit*“.

**Lohnsteuer:** s. Anm. 100.

**Musikinstrumente:** Aufwendungen für Musikinstrumente sind bei Berufsmusikern WK (s. § 9 Anm. 572–574). Es handelt sich hierbei um Aufwendungen für Arbeitsmittel nach § 9 Abs. 1 Nr. 6 (vgl. FG Münster v. 19. 9. 75, EFG 1976 S. 178, rkr.). Ansonsten gehören sie zu den nichtabziehbaren Kosten der Lebensführung. Schwierig ist die Abgrenzung bei Musiklehrern, da hier eine Verbindung zum Beruf nicht geleugnet werden kann, aber andererseits häufig auch private Interessen eine Rolle spielen. Dies spiegelt sich auch in der Rspr. wider. So wurden Aufwendungen eines Musiklehrers für einen Flügel (BFH IV 57/62 v. 24. 8. 62, HFR 1963 S. 57) oder für eine Elektro-Orgel (FG Berlin v. 13. 11. 73, EFG 1974 S. 311, rkr.), Aufwendungen einer Instrumentallehrerin an einer Musikschule für Flügel und Querflöte (Nieders. FG v. 11. 6. 82, EFG S. 561, rkr.), Aufwendungen einer Dozentin an einem städt. Konservatorium für einen Konzertflügel (BFH VI R 18/86 v. 21. 10. 88, BStBl. 1989 S. 356) zum Abzug zugelassen. Dagegen wurde der Abzug von Aufwendungen einer Studienrätin mit Unterrichtsfächern in Englisch und Musik für einen neuen Flügel (BFH VI R 111/76 v. 10. 3. 78, BStBl. S. 459) ebenso abgelehnt wie von Aufwendungen einer nur Musik unterrichtenden Lehrerin für Klavier und Gitarre (Nieders. FG v. 21. 5. 82, EFG S. 562, rkr.). Auch Aufwendungen für gemeinsames Musizieren im Bekannten- oder Freundeskreis fallen bei einer als Lehrkraft an einer Musikschule tätigen staatlich geprüften Pianistin unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 (BFH VI R 107/88 v. 29. 4. 91, BFH/NV 1991 S. 674). Im Urte. v. 10. 3. 78 (VI R 111/76, aaO) hat der BFH die Ablehnung noch mit dem ungewöhnlich hohen Aufwand begründet, während er die Frage, ob er an diesen Grundsätzen festhält, im Urte. v.

21. 10. 88 (VI R 18/86, aaO) ausdrücklich offenläßt. Auf die Entscheidung VI R 29/86 v. 12. 1. 90 (BStBl. S. 423), wonach § 4 Abs. 5 Nr. 7 (kein BA-Abzug für unangemessen hohe Aufwendungen) keine analoge Anwendung auf WK findet, hat der Gesetzgeber reagiert und durch Neufassung des § 9 Abs. 5 im *St.ÄndG 1992 v. 25. 2. 92* (Anm. 2) bestimmt, das § 4 Abs. 5 Nr. 7 auch im WK-Bereich gilt.

**Nachforderungszinsen:** s. Anm. 102.

**Nachschlagewerke:** s. „*Fachbücher, Fachzeitschriften*“.

**Nebenleistungen:** s. Anm. 102.

**Parteien:** Zuwendungen an politische Parteien sind im allgemeinen weder BA noch WK (BFH v. 4. 3. 86, BStBl. S. 373; Anm. *Felix*, DStZ 1986 S. 282; *Röföler*, DStZ 1986 S. 336).

**Persönliche Sicherheit:** Der Erhaltung des Lebens und der Gesundheit dienen auch Aufwendungen für die persönliche Sicherheit wie zB die Kosten eines Hundes, der zum persönlichen Schutz angeschafft wurde (BFH IV R 103/75 v. 29. 3. 79, BStBl. S. 512; FG Köln v. 20. 5. 81, EFG S. 558, rkr.; FG Hamburg v. 13. 10. 82, EFG 1983 S. 342, rkr.). Auch in Fällen, in denen der Beruf des Stpfl. ein zusätzliches Sicherheitsrisiko darstellt, greift das Aufteilungs- und Abzugsverbot ein, obwohl eine berufliche Veranlassung von nicht untergeordneter Bedeutung vorliegt (BFH VI R 101/86 v. 10. 9. 90, BFH/NV 1991 S. 234, betr. Schäferhund eines Schulhausmeisters; FG Ba.-Württ. v. 26. 7. 79, EFG S. 546, rkr., betr. Pistole eines Strafrichters; FG Münster v. 29. 10. 82, EFG 1983 S. 400, rkr., betr. Aufwendungen eines Bankdirektors für Alarmanlage; Hess. FG v. 28. 10. 87, EFG 1988 S. 230, rkr., betr. Selbstverteidigungskosten eines leitenden Bankangestellten; FG München v. 18. 3. 87, EFG S. 451, rkr., betr. Wachhunde zur Bewachung eines Mietshauses). Bei einem in einer relativ unbelebten Gegend liegenden Einfamilienhaus gehören die Aufwendungen für den Einbau einer Alarmanlage zu den Herstellungskosten (BFH VIII R 22/77 v. 26. 6. 79, BStBl. S. 738). Eine Ausnahme gilt nur für bestimmte Berufsgruppen, bei denen die der Sicherheit dienenden WG als Arbeitsmittel iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 6 anzusehen sind (BFH VI 9/59 U v. 29. 1. 60, BStBl. S. 163 betr. Hunde eines Revierförsters; FG Hamburg v. 22. 1. 88, EFG 1989 S. 228, rkr., betr. Hund eines Hausmeisters).

**Persönlichkeitsentfaltung:** s. Anm. 47.

**Personal-Computer:** s. „*Informationsgerät*“.

**Personensteuern:** s. Anm. 100.

**Pflege:** s. Anm. 47.

**Pilotenlizenz:** s. „*Freizeitgestaltung*“.

**Promotionskosten:** s. Anm. 48.

**Prozeßkosten,** die durch berufl. Vorgänge veranlaßt sind, können als BA oder WK berücksichtigt werden (im einzelnen s. § 4 Anm. 62, Stichwort „Prozeßkosten“; § 9 Anm. 255 ff.). Voraussetzung ist, daß sie mit stpfl. Einkünften im Zusammenhang stehen. Nicht abziehbar sind dagegen Prozeßkosten, die durch private Vorgänge veranlaßt sind, wie zB wegen Beleidigung oder zur Ehrenrettung (RFH v. 6. 5. 36, RStBl. S. 836; v. 15. 11. 39, RStBl. 1940 S. 28), wegen nicht abziehbarer Steuern (BFH VI 279/56 U v. 15. 11. 57, BStBl. 1958 S. 105), wegen Mietwohnung (BFH VI 148/57 U v. 22. 8. 58, BStBl. S. 419) oder bei Erbstreitigkeiten, selbst wenn Gegenstand der Erbschaft ein Gewerbebetrieb oder ein Gesellschafteranteil ist (BFH VIII R 345/82 v. 31. 7. 85, BStBl. 1986 S. 139, mwN). Dagegen sind Aufwendungen eines Unternehmers zur Wahrung oder Wiederherstellung seines guten Rufs als Kaufmann betriebl. veranlaßt und somit BA, wenn

die Aufwendungen dazu dienen, die gegen die gewerbl. Tätigkeit des Unternehmers gerichteten Anwürfe abzuwehren (BFH I 55/59 v. 22. 9. 59, StRK § 4 EStG R. 292 = DB 1959 S. 1389). Diese Voraussetzungen können auch bei einem ArbN gegeben sein (FG Düss. v. 18. 12. 79, EFG 1980 S. 400, rkr., betr. Aufwendungen eines Angestellten zur Wiederherstellung seines guten Rufs als Einkäufer). Nicht abziehbare Kosten der Lebensführung liegen aber dann vor, wenn der gute Ruf nur wegen familiärer Beziehungen und allgemein-menschlicher Bewertung in Frage steht (BFH I 390/60 v. 2. 9. 64, HFR 1965 S. 107). Anwaltskosten zur Befreiung vom Wehrdienst sind nicht abziehbar, auch wenn die Befreiung im betriebl. Interesse erfolgen soll (FG Ba.-Württ. v. 19. 2. 74, EFG S. 307, rkr.). Genausowenig sind Geldleistungen an einen ausländischen Staat zur Verkürzung des Wehrdienstes abziehbar, auch wenn sie dem Erhalt des Arbeitsplatzes dienen (BFH VI R 45/84 v. 20. 12. 85, BStBl. 1986 S. 459).

Prozeßkosten aus einem Rechtsstreit über ESt. beurteilte der RFH als abziehbare BA, wenn über die Höhe eines Gewinns gestritten wurde (s. § 4 Anm. 62 „Rechtsbehelfskosten“). GlA *Stubrmann*, FR 1973 S. 492; aA FG Münster v. 25. 5. 72 (EFG S. 525): die Abziehbarkeit der Prozeßkosten richte sich nach der Abziehbarkeit der ESt; aber aufgehoben EFG 1977 S. 521 (BFH VIII R 175/72 v. 1. 3. 77 nv.). Zu abziehbaren Prozeßkosten s. § 4 Anm. 62 „Prozeßkosten“ und § 9 Anm. 255–259.

Kosten eines Rechtsstreits um Sonderausgaben sind nicht automatisch auch SA (BFH VI 102/55 U v. 22. 3. 57, BStBl. S. 191). Wegen der Anerkennung von Prozeßkosten als außergewöhnliche Belastung s. § 33 Anm. 110 ff.

**Radio:** s. „*Informationsgerät*“.

**Rechtsfolgen mit Strafcharakter:** s. Anm. 111, 112.

**Rechtsverfolgung:** s. „*Prozeßkosten*“ und Anm. 113.

**Reformhausverpflegung:** s. Anm. 47.

**Reisekosten:** Aufwendungen für Studien- und Kongreßreisen sind nur abziehbar, wenn die Befriedigung privater Interessen nach dem Anlaß der Reise, dem vorgesehenen Programm und der tatsächlichen Durchführung nahezu abgeschlossen ist (BFH I R 73/79 v. 15. 12. 82, BStBl. 1983 S. 409); s. hierzu auch § 4 Anm. 62 „Reisekosten“ u. § 9 Anm. 285 ff.

▶ *Aufwendungen für Informationsreisen, Allgemeines:* Dient die Reise der allgemeinen Information über die geographischen, wirtschaftlichen und sonstigen Besonderheiten des besuchten Landes oder der Allgemeinbildung der Teilnehmer, liegt auch bei einem Professor für Geographie keine so gut wie ausschließlich berufliche Veranlassung vor (BFH VI R 71/78 v. 23. 10. 81, BStBl. 1982 S. 69). Wird die Reise aus konkretem beruflichem Anlaß durchgeführt (zB zwecks Kundenbesuch, Vortrag auf Kongreß- oder Fachtagung), ist die berufl. Veranlassung offenbar. Bleibt auf einer solchen Reise auch Zeit für die Verfolgung privater Interessen, so ist dies unschädlich (BFH IV R 106/77 v. 12. 4. 79, BStBl. S. 513). Liegt ein solcher konkreter berufl. Anlaß nicht vor, sondern handelt es sich um eine bloße Informationsreise, so sprechen nach der Rspr. bestimmte Kriterien für eine berufl. Veranlassung (BFH GrS 8/77 v. 27. 11. 78, BStBl. 1979 S. 213/217; X R 17/86 v. 23. 11. 88, BStBl. 1989 S. 405; Abschn. 117a EStR 1990).

▶ *Kriterien für berufliche Veranlassung von Informationsreisen:*

- ▷ Teilnahme von Personen mit vergleichbarem Tätigkeitsgebiet (homogener Teilnehmerkreis – BFH VIII R 63/71 v. 11. 10. 73, BStBl. 1974 S. 198; I R 212/72 v. 22. 5. 74, BStBl. 1975 S. 70; I R 112/73 v. 4. 12. 74, BStBl. 1975 S. 379);
- ▷ ein Programm, das auf die berufl. Bedürfnisse der Teilnehmer zugeschnitten ist (BFH VIII R 63/71 v. 11. 10. 73, aaO); bei Auslandsreisen kann hierbei von

Bedeutung sein, ob vergleichbare Einrichtungen und Angebote auch im Inland zur Verfügung gestanden hätten (BFH I R 73/79 v. 15. 12. 82, aaO); das Programm darf nicht der Erweiterung der Allgemeinbildung dienen (BFH IV R 153/79 v. 31. 7. 80, BStBl. S. 746);

- ▷ eine straffe und lehrgangsmäßige Organisation, die wenig Raum für Privatinteressen läßt, insbesondere durch Fachverband; nicht jede von einem Fachverband veranstaltete Reise ist aber als beruflich veranlaßt zu beurteilen (BFH IV 36/64 U v. 18. 2. 65, BStBl. S. 279; I R 212/72 v. 22. 5. 74, aaO; VI R 155/88 v. 19. 10. 89, BStBl. 1990 S. 134); Programmdauer von 6 Std. idR ausreichend (Nieders. FG v. 20. 4. 88, EFG S. 548, rkr., hält eine Dauer von 5 Std. für nicht ausreichend); Auflockerungen und Pausen zur Verbesserung der Aufnahmefähigkeit der Teilnehmer sind unschädlich (BFH I R 81/72 v. 16. 1. 74, BStBl. S. 291); Teilnahme am Programm muß aber feststehen (BFH IV R 90/73 v. 15. 7. 76, BStBl. 1977 S. 54), Zahlung der Teilnahmegebühr reicht nicht aus (BFH IV R 63/75 v. 28. 10. 76, BStBl. 1977 S. 203; aA Nieders. FG v. 21. 9. 90, EFG 1991 S. 525, rkr.), Anwesenheitskontrollen sind hierbei zumutbar (BFH IV R 30/76 v. 4. 8. 77, BStBl. S. 829), allerdings kann der Nachweis auch anders als durch Anwesenheits-Testat erbracht werden (BFH I R 178/78 v. 13. 2. 80, BStBl. S. 386), zB durch Notizen oder Arbeitsunterlagen;
- ▷ bei ArbN können die Gewährung von Dienstbefreiung oder Sonderurlaub und Zuschüsse des ArbG zu den Reisekosten für eine berufl. Veranlassung sprechen (BFH VI R 175/85 v. 26. 8. 88, BStBl. 1989 S. 91, betr. Lehrgang zum Erwerb einer Schulschleifer-Lizenz; Hess. FG v. 8. 12. 89, EFG 1990 S. 300, rkr., NZB durch BFH VI B 19/90 v. 28. 9. 90 nv. zurückgew., EFG 1991 S. 3, betr. Studienreise während der Vikarusbildung; FG Saarl. v. 2. 7. 91, EFG S. 726, rkr., betr. Aufwendungen für Auslandsexkursionen bei einer Fortbildungsmaßnahme), reichen aber allein nicht aus (BFH VI R 186/66 v. 4. 8. 67, BStBl. S. 773; VI R 135/86 v. 1. 12. 89, BFH/NV 1990 S. 558; FG Berlin v. 8. 5. 79, EFG S. 542, rkr.). Ist die Fahrt von der Schulleitung angeordnet und die Teilnahme Pflicht, stellen die Aufwendungen WK dar (FG Rhld.-Pf. v. 27. 11. 89, EFG 1990 S. 302, rkr., betr. Klassenfahrt einer Schwesternschülerin; FG Köln v. 20. 8. 90, EFG 1991 S. 116, nrkr., Az. des BFH: VI R 93/90, betr. Klassenfahrt eines Berufsschülers). Das gleiche gilt bei Pflichtteilnahme an einer als Lehrveranstaltung durchgeführten Studienreise einer Fachhochschule (FG Münster v. 16. 11. 89, EFG 1990 S. 301, nrkr., Az. des BFH: VI R 9/90).
- ▶ *Kriterien für private Mitveranlassung von Informationsreisen:* Für eine private Mitveranlassung von nicht untergeordneter Bedeutung sprechen folgende Kriterien (grundlegend auch hier BFH GrS 8/77 v. 27. 11. 78, aaO):
  - ▷ Reiseroute mit häufigem Ortswechsel (BFH I R 212/72 v. 22. 5. 74, aaO), es sei denn, der Ortswechsel ist aus berufl. Gründen notwendig (BFH I R 73/79 v. 15. 12. 82, aaO);
  - ▷ Besuch von beliebten Zielen des Tourismus (BFH IV R 35/76 v. 28. 10. 76, BStBl. 1977 S. 238; VI R 135/86 v. 1. 12. 89, BFH/NV 1990 S. 558; VI R 179/87 v. 12. 10. 90, BFH/NV 1991 S. 371); hier liegt die Vermutung nahe, daß die Reise auch zur privaten Wissens- und Kenntniserweiterung unternommen wurde, es sei denn, es handelt sich um eine Fachtagung internationalen Gepräges mit Beteiligung ausländischer Teilnehmer und Dozenten (BFH I R 81/72 v. 16. 1. 74, BStBl. S. 291);
  - ▷ Einbeziehung besonders vieler, zur freien Verfügung stehender Wochenenden und Feiertage, insbes. bei kürzeren Veranstaltungen (BFH IV 36/64 U v. 18. 2. 65, BStBl. S. 279; I R 112/73 v. 4. 12. 74, BStBl. 1975 S. 379);

- ▷ Benutzung eines entspannenden oder kostspieligen Beförderungsmittels (zB Schiff statt Flugzeug, BFH IV R 72/70 v. 1. 4. 71, BStBl. S. 524; Wohnmobil oder Pkw mit Wohnwagen, BFH VI R 315/66 v. 12. 7. 68, BStBl. S. 676); auch die Verbindung eines Kongresses mit einer Schiffsreise (sog. schwimmender Kongreß) spricht für eine private Mitveranlassung von nicht untergeordneter Bedeutung (BFH IV R 57/87 v. 14. 7. 88, BStBl. 1989 S. 19; Nieders. FG v. 20. 4. 88, EFG S. 548, rkr.);
- ▷ Mitnahme des Ehegatten bzw. Lebensgefährten oder anderer Familienangehöriger (BFH IV 269/64 U v. 22. 7. 65, BStBl. S. 644; IV R 207/66 v. 12. 1. 67, BStBl. S. 286; IV R 30/76 v. 4. 8. 77, BStBl. S. 829; FG Köln v. 26. 11. 85, EFG 1986 S. 109, rkr.; Nieders. FG v. 20. 4. 88, aaO), sofern nicht die Mitnahme aus berufl. Gründen erfolgt, zB bei qualifizierter Mitarbeit des Ehegatten im Betrieb (BFH I R 81/72 v. 16. 1. 74, BStBl. S. 291; I R 178/78 v. 13. 2. 80, BStBl. S. 386; dagegen keine berufl. Veranlassung bei Mitnahme der als Arzthelferin eingestellten Ehefrau eines Arztes zum Ärztekongreß, BFH IV R 35/76 v. 28. 10. 76, aaO); unschädlich ist die Mitnahme eines Angehörigen, wenn sie wegen Behinderung oder Krankheit des Stpfl. notwendig ist (BFH IV R 106/77 v. 12. 4. 79, BStBl. S. 513);
- ▷ Verbindung der Reise mit einem Privataufenthalt (BFH IV 36/64 U v. 18. 2. 65, BStBl. S. 279), wenn dem Privataufenthalt im Rahmen der Gesamtreise zeitlich mehr als nur untergeordnete Bedeutung zukommt (so auch FG München v. 16. 1. 91, EFG S. 526, rkr.).

► *Würdigung aller Umstände, Kasuistik:* Die Entscheidung, ob eine berufl. oder privat veranlaßte Reise vorliegt, kann erst nach Würdigung aller Umstände des Einzelfalls getroffen werden. Dabei können die einzelnen Merkmale von Fall zu Fall unterschiedliches Gewicht haben.

BFH GrS 8/77 v. 27. 11. 78, aaO; VI R 71/78 v. 23. 10. 81, aaO; I R 73/79 v. 15. 12. 82, aaO; VIII R 296/81 v. 13. 12. 84, BStBl. 1985 S. 325; IV R 138/83 v. 16. 10. 86, BStBl. 1987 S. 208; X R 17/86 v. 23. 11. 88, aaO; VI R 155/88 v. 19. 10. 89, BStBl. 1990 S. 134; IV B 169/89 v. 5. 9. 90, BStBl. S. 1059.

Eine Vielzahl von Einzelfallentscheidungen ist die zwangsläufige Folge. Zur Notwendigkeit ausreichender tatsächlicher Feststellungen zur Beurteilung der berufl. Veranlassung einer Auslands-Informationsreise s. BFH X R 78/88 v. 28. 11. 90 (BFH/NV 1991 S. 447).

Besonders schwierig ist die Abgrenzung dort, wo keine klare Trennung zwischen Beruf und Privatsphäre möglich ist (zB bei Künstlern, Lehrkräften, Wissenschaftlern wie Kunsthistorikern oder Geologen, Bild- und Reisejournalisten). Hier muß sich die berufl. Veranlassung entweder aus einem konkreten Auftrag oder aus anschließender Verwertung der während der Reise gewonnenen Erkenntnisse ergeben.

BFH VI R 71/78 v. 23. 10. 81, BStBl. 1982 S. 69, betr. Teilnahme eines Geographie-Professors an einer Gruppenreise durch die Sahara; IV R 138/83 v. 16. 10. 86, BStBl. 1987 S. 208, betr. Reise einer Kunstmalerin zu den Seychellen; VI R 62/86 v. 26. 4. 89, BFH/NV 1990 S. 28, betr. vom Geographen-Verband veranstaltete Studienreise einer Geographie-Lehrerin nach Süd-China; VI R 51/88 v. 27. 3. 91, BStBl. S. 575, betr. Studienreise eines Hochschul-Geographen nach Ungarn; FG Köln v. 24. 2. 77, EFG S. 415, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 2. 3. 84, EFG S. 600, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 6. 7. 89, EFG 1990 S. 98, rkr.; FG Köln v. 13. 12. 89, EFG 1990 S. 299, nrkr.; FG Nürnberg v. 9. 1. 91, EFG S. 310, rkr.

► *Aufwendungen für Auslands Sprachkurse* sind nur dann als WK oder BA abziehbar, wenn nicht überwiegend das Wissen und die Allgemeinbildung erweitert oder vertieft werden (BFH IV R 153/79 v. 31. 7. 80, BStBl. S. 746). Aufwendungen für nicht spezifisch berufsbezogene Sprachkurse sind daher keine WK (FG Köln v. 19. 11. 90, EFG 1991 S. 376, rkr.). Dagegen können Aufwendungen einer Stewar-

deß für einen Auslandssprachkurs WK sein, wenn dafür Bildungsurlaub und anschließend eine Gehaltsaufbesserung gewährt wurden (FG Saarl. v. 2. 7. 91, EFG S. 725).

► *Aufwendungen für Studien- und Bildungsreisen:* Aufwendungen für eine Lehrerstudienfahrt sind keine WK, wenn Programmpunkte von allgemeinem oder allgemein-politischem Bildungsinteresse einen relativ breiten Raum einnehmen (BFH VI R 135/86 v. 1. 12. 89, BFH/NV 1990 S. 558; VI R 161/87 v. 8. 8. 91, BFH/NV 1992 S. 100; FG Berlin v. 30. 5. 88, EFG S. 555, rkr.). Besteht der unmittelbare Anlaß einer Auslandsreise darin, für die Mitwirkung an einem Fremdsprachenschulbuch Material allgemeinbildenden Inhalts zu sammeln, so sind die Reisekosten nur dann als BA abziehbar, wenn die Reisetage wie Arbeitstage mit beruflicher Tätigkeit ausgefüllt waren (BFH IV R 72/89 v. 18. 10. 90, BStBl. 1991 S. 92). Die Teilnahme an einem Fortbildungslehrgang, der von einem Ärzteverband veranstaltet wird und mit bestimmten Stundenzahlen auf die Voraussetzungen zur Erlangung der Zusatzbezeichnung „Sportmedizin“ angerechnet werden kann, ist nicht ganz überwiegend betrieblich veranlaßt, wenn der Lehrgang nach Programm und Durchführung in nicht unerheblichem Maße die Verfolgung privater Erlebnis- und Erholungsinteressen, zB die Ausübung von Wintersport zur Skihauptsaison an einem bekannten Wintersportort, zuläßt (BFH VI R 155/88 v. 19. 10. 89, BStBl. 1990 S. 134; IV R 60/88 v. 15. 3. 90, BStBl. S. 736; VI R 117/89 v. 14. 12. 90, BFH/NV 1991 S. 448). Das gleiche gilt für Zahnärztekongresse (BFH IV R 57/87 v. 14. 7. 88, BStBl. 1989 S. 19; IV B 169/89 v. 5. 9. 90, BStBl. S. 1059; FG Rhld.-Pf. v. 18. 6. 90, EFG S. 566, rkr., EFG 1991 S. 54). Ebensov wenig abziehbar sind zB die Aufwendungen eines Soldaten für USA-Reise zur Teilnahme an Steuben-Parade (FG Nürnberg v. 9. 7. 90, EFG S. 575, rkr.), wie auch Aufwendungen eines Pfarrers für eine Rom-Pilgerreise (FG Münster v. 11. 7. 91, EFG S. 724). Dagegen können Aufwendungen eines Baudezernenten als Reiseleiter einer von Berufsvereinen veranstalteten Studienreise (FG Hamburg v. 23. 3. 89, EFG 1990 S. 55, rkr.) oder Reiseaufwendungen für die Besichtigung von Kaufhäusern und Einkaufszentren (Hess. FG v. 12. 10. 89, EFG 1990 S. 56, rkr.) WK sein.

► *Aufteilung der Reiseaufwendungen* in einen berufl. und einen privaten Teil ist zwar grundsätzlich nicht möglich, weil anhand der Umstände des Einzelfalles zu prüfen ist, ob die Reise berufl. oder privat veranlaßt war. Dies gilt auch, wenn ein Geschäftspartner dem Stpfl. einen Zuschuß in Höhe eines Teils der Reiseaufwendungen gewährt hat (BFH IV R 86/86 v. 14. 4. 88, BStBl. S. 633); andererseits kann der Wert einer zugewendeten Reise beim Beschenkten als Betriebseinnahme zu erfassen sein (BFH III R 175/85 v. 22. 7. 88, BStBl. S. 995; IV R 106/87 v. 20. 4. 89, BStBl. S. 641). Dennoch können auch bei einer privat veranlaßten Reise einzelne abgrenzbare Aufwendungen (zB Kurs- oder Kongreßgebühren) als BA oder WK abziehbar sein (BFH IV R 60/88 v. 15. 3. 90, BStBl. S. 736).

**Repräsentation:** s. Anm. 60.

**Risikolebensversicherung:** s. „Lebensversicherungsbeiträge“.

**Rufschädigung:** s. „Prozesskosten“.

**Rundfunkgerät:** s. „Informationsgerät“.

**Säumniszuschläge:** s. Anm. 102.

**Schadensersatzleistungen** sind idR keine Zuwendungen nach Nr. 2; s. Anm. 79, 88 (im Abschnitt „Mittelbare Zuwendungen“) und 89.

**Schenkungssteuer:** s. Anm. 100.

**Schiffswohnung:** s. Anm. 35.

**Schuldzinsen:** Zinsen für Darlehen zur Finanzierung privater Aufwendungen stellen nicht abziehbare Kosten der Lebensführung dar. Schuldzinsen für einen Bankkredit zur Tilgung von ESt- und KStSchulden können auch dann nicht als BA abgezogen werden, wenn und soweit die Steuernachforderung auf einer Erhöhung der gewerblichen Einkünfte beruht (FG Rhld.-Pf. v. 24. 1. 89, EFG S. 562, rkr., NZB als unbegr. zurückgew. durch BFH XI B 3/89 v. 28. 5. 91 nv., EFG 1991 S. 634).

Bis einschließlich VZ 1973 konnten Schuldzinsen als Sonderausgaben (SA) abgezogen werden. Nach Wegfall des SA-Abzugs für private Schuldzinsen ab VZ 1974 durch StÄndG 1973 v. 26. 6. 73 (BGBl. I S. 676, BStBl. I S. 545) waren die Ansichten zur steuerrechtlichen Behandlung von Kontokorrentverbindlichkeiten in der Rechtsprechung des BFH geteilt. Zum einen waren bei Überschubrechnung nach § 4 Abs. 3 alle über das Kontokorrentkonto abgewickelten Zahlungsvorgänge einzeln auf ihre berufl. oder private Veranlassung zu überprüfen und die Kontokorrentzinsen entsprechend aufzuteilen (BFH IV R 185/81 v. 23. 6. 83, BStBl. S. 723; IX R 11/86 v. 10. 6. 86, BStBl. S. 894). Zum anderen war die Zuordnung einer Kontokorrentverbindlichkeit zum Betriebs- oder Privatvermögen grundsätzlich vom Anlaß ihrer Entstehung abhängig (BFH I R 101/81 v. 17. 4. 85, BStBl. S. 510; I R 289/81 v. 5. 6. 85, BStBl. S. 619). Zur damaligen Rechtslage s. *Beater*, StuW 1989 S. 170. Nunmehr ist nach BFH GrS 2-3/88 v. 4. 7. 90 (BStBl. S. 817) bei einer Kontokorrentverbindlichkeit, die sowohl durch betrieblich als auch privat veranlaßte Auszahlungen oder Überweisungen entstanden ist, bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 4 Abs. 3 nur der betriebliche Teil dem Betriebsvermögen zuzurechnen; die auf diesen Teil entfallenden Schuldzinsen dürfen als BA abgezogen werden (so auch BFH IV R 87/88 v. 13. 12. 90, BFH/NV 1992 S. 12; krit. hierzu *Beiser*, DStZ 1991 S. 197; *Rudolph*, DStZ 1991 S. 199; *Bordewin*, DStR 1991 S. 409). Die Aufteilung der Schuldzinsen ist dabei grundsätzlich nach der sog. Zinszahlenstaffelmethode vorzunehmen. Zu diesem Zweck ist das „gemischte“ Kontokorrentkonto entsprechend den privaten und berufl. Sollbuchungen rechnerisch in zwei Unterkonten aufzuteilen (im einzelnen s. *Söffing*, DStR 1991 S. 665; BFH IV R 20/89 v. 15. 11. 90, BFH/NV 1991 S. 731). Bei der Ermittlung des abziehbaren Teils der Schuldzinsen ist davon auszugehen, daß durch jede Habenbuchung vorrangig die durch private Sollbuchungen entstandenen Schulden getilgt werden (BFH IV R 97/82 v. 15. 11. 90, BStBl. 1991 S. 226; VIII R 190/85 v. 11. 12. 90, BStBl. 1991 S. 390; IV R 61/88 v. 21. 2. 91, BFH/NV 1991 S. 809). Dies schließt jedoch nicht aus, daß der betriebl. bzw. privat veranlaßte Teil der Kontokorrentzinsen auch im Wege der Schätzung ermittelt wird. Nach BFH GrS 2-3/88 v. 4. 7. 90 (aaO) steht einer Schätzung in diesem Fall § 12 Nr. 1 Satz 2 nicht entgegen. Die Schätzung kann hier nach dem Verhältnis der betriebl. und der privaten Auszahlungen erfolgen (BFH IV R 133/88 v. 6. 12. 90, BFH/NV 1991 S. 377). Es ist auch nicht zu beanstanden, wenn die Zinszahlenstaffelmethode erst ab 1. 1. 91 angewendet wird (BMF-Schreiben v. 15. 3. 91, BStBl. I S. 331). Eine Darlehensverbindlichkeit wird aber bei dem Gesellschafter einer PersGes. nicht schon deshalb zu Betriebsvermögen und die Schuldzinsen zu BA, weil die Darlehensmittel zunächst auf ein Kontokorrentkonto der PersGes. überführt und erst von dort privat verwendet werden (BFH IV R 127/86 v. 8. 11. 90, BStBl. 1991 S. 505; IV R 63/88 v. 15. 11. 90, BStBl. 1991 S. 238). Auch Schuldzinsen für ein Darlehen zur Tilgung der EStSchuld sind trotz Abwicklung über ein betriebl. Kontokorrentkonto nicht abziehbar (BFH IV R 46/86 v. 21. 2. 91, BStBl. S. 514; anders noch BFH IV R 221/83 v. 24. 5. 84, BStBl. S. 706). Ebenso wenig führt die Kreditaufnahme einer PersGes. zur Finanzierung einer Entnahme zum BA-Abzug der Schuldzinsen, auch wenn der entnehmende Gesellschafter sein negatives Kapitalkonto verzinsen muß, dieses Konto (Kapitalkonto II) aber als Beteiligungskonto anzusehen ist (BFH VIII R 93/84 v. 5. 3. 91, BStBl. S. 516; anders

noch IV R 221/83 v. 24. 5. 84, BStBl. S. 706). Zur Rechtsprechung nach dem Beschl. GrS 2–3/88 v. 4. 7. 90 (aaO) vgl. auch *Bordewin*, DStR 1991 S. 901.

Ausnahmsweise können auch Schuldzinsen für privat veranlaßte Verbindlichkeiten abziehbar sein, wenn diese Verbindlichkeiten übernommen werden müssen, um Einkünfte erzielen zu können (BFH IV R 73/87 v. 8. 11. 90, DStR 1991 S. 542). Auch Schuldzinsen für ein zum Zweck des Zugewinnausgleichs aufgenommenes Darlehen können insoweit abziehbar sein, als der Wert eines der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienenden Grundstücks Bemessungsgrundlage für den Zugewinn war (BFH IX R 111/84 v. 24. 1. 89, BStBl. S. 706) oder wenn der ausgleichende Zugewinn im Bereich des Betriebsvermögens entstanden ist (BFH VIII R 310/84 v. 22. 1. 91, BFH/NV 1991 S. 594).

**Schwimmbad:** Aufwendungen für ein Schwimmbad in einem Gebäude, in dem der Stpfl. wohnt und auch seinen Beruf (Praxis) ausübt, sind in voller Höhe Kosten der privaten Lebensführung, auch wenn es von Mitarbeitern des Stpfl. mitbenutzt wird (BFH IV R 118/84 v. 13. 3. 86, BFH/NV 1986 S. 466 = StRK EStG 1975 § 18 Abs. 5 R. 25). Auch hier greift der BFH auf das Aufteilungs- und Abzugsverbot zurück und versagt den Abzug, weil sich objektive Merkmale für eine zutreffende und leicht nachprüfbare Trennung nicht finden lassen. Dies ist aber uE nicht zutreffend, wenn auch der Entscheidung im Ergebnis grundsätzlich zuzustimmen ist. Wie bei der KÜcheneinrichtung (s. „*Wohnungseinrichtung*“) war auch hier Veranlassung für Bau und Anmietung des Schwimmbades nicht die Möglichkeit der Mitbenutzung durch Mitarbeiter, sondern die Ausgestaltung des individuellen Lebensstandards; andernfalls käme § 4 Abs. 5 Nr. 7 zum Zuge. Zu fragen wäre vielmehr gewesen, ob die Benutzung des Schwimmbades durch Mitarbeiter des Stpfl. objektiv feststellbare Mehraufwendungen verursacht hat. Dies dürfte nicht der Fall gewesen sein, da auch die Energiekosten dazu dienen, dem Stpfl. und seiner Familie die Schwimmbadbenutzung zu ermöglichen.

**Segelboot:** s. „*Freizeitgestaltung*“.

**Selbstverteidigung:** s. „*Persönliche Sicherheit*“.

**Sicherheit:** s. „*Persönliche Sicherheit*“.

**Skikurs:** s. „*Freizeitgestaltung*“.

**Solidaritätszuschlag:** s. Anm. 100.

**Sportgeräte:** s. „*Freizeitgestaltung*“.

**Sportkleidung:** s. Anm. 43, 67; vgl. ergänzend auch § 9 Anm. 580 „*Sportsachen*“.

**Sportlehrgang:** s. „*Freizeitgestaltung*“; Aufwendungen eines Arztes zur Erlangung der Zusatzbezeichnung „Sportmedizin“ s. „*Reisekosten*“ unter „Aufwendungen für Studien- u. Bildungsreisen“.

**Sportlerkost:** s. Anm. 39.

**Sprachkurs im Ausland:** s. „*Reisekosten*“.

**Spüle:** s. „*Wohnungseinrichtung*“.

**Stabilitätszuschlag:** s. Anm. 100.

**Stärkungsmittel:** s. Anm. 39, 47.

**Strafen (Geld-):** s. Anm. 105–113.

**Studienreisen:** s. Anm. „*Reisekosten*“.

**Stundungszinsen:** s. Anm. 102.

**Tageszeitungen:** s. „*Fachbücher, Fachzeitschriften*“.

**Telefonkosten:** Aufwendungen für ein Telefon in der Wohnung sind grundsätzlich nicht abziehbare Kosten der privaten Lebensführung. Wird es auch für beruf-

liche Zwecke genutzt, so sind die beruflich veranlaßten Aufwendungen BA oder WK. Die Rspr. hatte ursprünglich eine Aufteilung sowohl der Gesprächsgebühren als auch der Grundgebühren zugelassen auch unter der Prämisse, daß der Fernsprechanschluß damals zur sog. gehobenen Lebensführung zählte (BFH I 176/55 U v. 8. 11. 55, BStBl. S. 379; VI 133/64 v. 16. 12. 66, BStBl. 1967 S. 249), ausgenommen bei nur geringfügiger beruflicher Mitbenutzung (BFH IV 309/55 U v. 8. 11. 56, BStBl. 1957 S. 56). Unter Hinweis auf den Beschluß GrS 2/70 v. 19. 10. 70 (BStBl. 1971 S. 17) hat der BFH später die Aufteilungsmöglichkeit bei den Grundgebühren verneint (BFH VI R 198/76 v. 19. 12. 77, BStBl. 1978 S. 287; VI R 195/77 v. 9. 11. 78, BStBl. 1979 S. 149), im folgenden aber wieder zugelassen (BFH VI R 202/79 v. 21. 11. 80, BStBl. 1981 S. 131). Der Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung gebietet es, den privaten, teilweise auch beruflich genutzten Fernsprechanschluß nicht anders zu behandeln wie den vom ArbG aus betrieblichen Gründen in der Wohnung des ArbN installierten Fernsprechanschluß. Dem ist grundsätzlich zuzustimmen. Es stellt sich aber auch hier die Frage, ob überhaupt ein Fall der Nr. 1 Satz 2 vorliegt. Eine Aufteilung kann in diesen Fällen entgegen GrS 2/70 v. 19. 10. 70 (aaO) auch im Wege der Schätzung erfolgen (BFH VI R 202/79 v. 21. 11. 80, aaO; zur Schätzungsmethode vgl. Nieders. FG v. 26. 10. 82, EFG 1983 S. 348; BMF v. 11. 6. 90, FN 1990 S. 294). Vgl. ergänzend auch § 9 Anm. 303–307.

**Testessen:** Nach Nieders. FG vom 29. 1. 91 (BB 1991 S. 744, rkr.) können auch Aufwendungen eines Spitzenkochs für Testessen WK bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sein.

**Tonbandgerät:** s. „Informationsgerät“.

**Trauerfeier:** s. „Bewirtungskosten“.

**Trinkmilch:** s. Anm. 39.

**Umsatzsteuer:** s. Anm. 101.

**Umzugskosten** zählen grundsätzlich zu den nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung (BFH VI R 106/85 v. 6. 11. 86, BStBl. 1987 S. 81). Sie sind nur dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn der Umzug nahezu ausschließlich beruflich veranlaßt ist, dh. private Gründe nur eine untergeordnete Rolle spielen. Dies ist idR der Fall bei Arbeitsplatzwechsel oder wesentlicher Verminderung der Entfernung zur Arbeitsstätte (BFH VI R 106/85 aaO; FG Düsseldorf v. 10. 2. 89, EFG S. 404, rkr.). Die Rspr. verlangt teilweise für die Abziehbarkeit von Umzugskosten bei Arbeitsplatzwechsel, daß private Gründe hierfür (zB bei Versetzung auf eigenen Wunsch) ausgeschlossen werden können (FG Köln v. 25. 11. 80, EFG 1981 S. 284, rkr.; im Ergebnis uE in diesem Fall zutreffend, da Umzug bereits vor Versetzung). Maßgebend sei die Motivation des ArbN für den Versetzungsantrag, nicht die Versetzungsverfügung als solche (FG Köln v. 19. 4. 88, EFG S. 467, rkr.). Dieser Auffassung kann uE nicht gefolgt werden. Bei jeder Wahl eines Arbeitsplatzes spielen private Gründe und Neigungen eine mehr oder weniger große Rolle. Dies sowohl bei einem erstmaligen Arbeitsverhältnis als auch bei einem Wechsel des ArbG oder bei einem Wechsel der Arbeitsstätte desselben ArbG. Hier die Motivation des ArbN erforschen zu wollen, hieße unerträglich weit in die Privatsphäre des ArbN eindringen zu müssen, ohne sich letztlich des Ergebnisses sicher sein zu können. Daher ist bei einem Umzug nach einem Arbeitsplatzwechsel oder nach dem erstmaligen Antritt einer Arbeitsstelle grundsätzlich von einer beruflichen Veranlassung des Umzugs auszugehen (FG Rhld.-Pf. v. 29. 8. 86, EFG 1989 S. 18, rkr.), denn wesentliches Moment ist hier der Wunsch, am Arbeitsplatz zu wohnen. Die Motivation des ArbN für die Wahl des Arbeitsplatzes kann hierauf keine Auswirkung mehr haben, weil die Entschei-

derung des ArbG dazwischen liegt. Die von diesem getroffene Entscheidung ist deshalb das maßgebliche auslösende Moment (FG Köln v. 11. 2. 81, EFG S. 449, rkr.). Dagegen dürfen bei einem Umzug zur Verminderung der Entfernung zur Arbeitsstätte keine privaten Gründe von einigem Gewicht hinzukommen. So sind Umzugskosten im Anschluß an eine Heirat und im Zuge der Gründung eines gemeinsamen Hausstandes auch dann keine Werbungskosten, wenn sich der Weg zur Arbeitsstelle des Ehemannes infolge des Umzugs wesentlich verkürzt (FG Saarl. v. 17. 2. 89, EFG S. 282, nrkr.). Denn die wesentliche Verkürzung des Anfahrtsweges muß entscheidender Anlaß für den Umzug sein (BFH VI R 95/81 v. 10. 9. 82, BStBl. 1983 S. 16). Sind beide Ehegatten ArbN, so sind für die Frage des entscheidenden Anlasses die Verhältnisse beider Ehegatten zu berücksichtigen (FG Ba.-Württ. v. 6. 4. 90, EFG S. 627, rkr.). Im Falle eines Arbeitsplatzwechsels oder einer wesentlichen Verminderung der Entfernung zur Arbeitsstätte steht auch der Umzug in ein Eigenheim dem WKAbzug nicht entgegen (BFH VI R 106/85 v. 6. 11. 86, BStBl. 1987 S. 81; FG Rhld.-Pf. v. 5. 7. 82, EFG 1983 S. 111, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 14. 3. 85, EFG S. 444, rkr.; Nieders. FG v. 3. 9. 87, EFG 1988 S. 144, rkr.). Die Kosten eines Umzuges an den Arbeitsort können auch dann WK sein, wenn der Stpfl. zuvor aus privaten Gründen vom Arbeitsort fortgezogen war (FG Düsseldorf v. 26. 11. 87, EFG 1988 S. 114, rkr.). Liegt dagegen nach den Umständen des Einzelfalls ein privat veranlaßter Umzug vor, so sind auch die durch den Transport von Arbeitsmitteln entstehenden Aufwendungen keine WK (BFH VI R 102/88 v. 21. 7. 89, BStBl. S. 972).

Wegen Art und Höhe der abziehbaren Beträge bei beruflich veranlaßtem Umzug s. § 3 Anm. 238, § 4 Anm. 62, § 9 Anm. 310f., *Seitrich*, FR 1984 S. 34. Steht die berufliche Veranlassung außer Zweifel, so zählen auch die Aufwendungen für eine Zwischenwohnung zu den steuerlich abziehbaren Umzugskosten, wenn die vorgesehene endgültige Wohnung aus nicht vorhersehbaren Gründen nicht zugleich bezogen werden kann und deshalb für eine kurze Übergangszeit eine andere Wohnung bezogen werden muß (FG München v. 15. 1. 90, EFG S. 418, rkr.). Andererseits sind Aufwendungen eines Stpfl. für die vorübergehende Unterkunft in einem Hotel, die deshalb angefallen sind, weil der Stpfl. sein bisher bewohntes Einfamilienhaus vermietet hat und das neugebaute noch nicht bezugsfertig war, nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (BFH VI 253/63 v. 28. 8. 64, HFR 1965 S. 498). Steuerlich abziehbare Umzugskosten liegen jedoch auch dann vor, wenn die Familie eines ArbN erst 10 Jahre später an dessen Beschäftigungsort umzieht und damit eine doppelte Haushaltsführung beendet wird (BFH VI R 129/86 v. 21. 7. 89, BStBl. S. 917; ablehnend *Rößler*, DStZ 1990 S. 284, da sowohl das Zurückbleiben der Familie wie auch der spätere Nachzug auf privaten Gründen beruhe). Bei Umzug aus Japan können sogar Kosten für Sonderbekleidung wegen des mit dem Umzug verbundenen Klimawechsels zu den abziehbaren Umzugskosten zählen (FG Hamburg v. 15. 12. 88, EFG 1989 S. 340, nrkr., Az. des BFH VI R 55/89, HFR 1989 S. 521).

**Unfallkosten:** s. „*Kraftfahrzeugkosten*“; Sportunfall s. „*Freizeitgestaltung*“.

**Unterhalt:** s. Anm. 55, 88 u. 89.

**Unterhaltsrente:** s. Anm. 80 unter „Zuwendungen bei wiederkehrenden Leistungen ohne Gegenleistung“.

**Verfahrenskosten:** s. Anm. 113.

**Vermögensteuer:** s. Anm. 100.

**Verpflegung:** s. Anm. 39.

**Verpflegungsmehraufwand:** Mehraufwendungen für regelmäßige Mahlzeiten in einer Gaststätte oder Kantine (zB bei zu großer Entfernung der Arbeitsstätte

von der Wohnung) sind grundsätzlich nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (BFH VI 196/57 U v. 22. 8. 58, BStBl. S. 433; I 205/60 S v. 11. 4. 61, BStBl. S. 461; FG Bremen v. 20. 12. 90, EFG 1991 S. 469). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz wurde bis 1989 lediglich bei ArbN anerkannt, die wegen ihrer beruflichen Tätigkeit mehr als 12 Stunden bzw. bei ständig wechselnden Einsatzstellen mehr als 10 Stunden von zu Hause abwesend waren (Abschn. 22 Abs. 4 LStR 1987). Aber auch hier wurden wie bei Dienstreisen, Dienstgängen und Einsatzwechseltätigkeit (Abschn. 39 LStR 1990) nur die beruflich bedingten Mehraufwendungen für Verpflegung pauschaliert als abziehbar anerkannt. Ab 1990 ist dies nicht mehr möglich (Abschn. 39 LStR 1990). Dagegen konnten selbständig Tätige Mehraufwendungen für Verpflegung wegen mehr als 12stündiger Abwesenheit von der Wohnung nicht als BA abziehen (BFH IV R 130/71 v. 8. 6. 72, BStBl. S. 855; I R 95/71 v. 1. 2. 73, BStBl. S. 306), auch wenn die tatsächliche Gestaltung der Berufsausübung der eines ArbN ähnlich war (BFH IV R 195/72 v. 28. 1. 76, BStBl. S. 323). Ebensowenig liegen abziehbare Mehraufwendungen für Verpflegung, sondern nicht abziehbare Kosten der Lebensführung vor bei Verpflegungsaufwendungen, die bei regelmäßigen Fahrten eines Wochenmarkthändlers vom Ort seines Wohnsitzes, an dem er seine Betriebsstätte unterhält, zu Wochenmarktveranstaltungen in der Umgebung (BFH I R 128/73 v. 9. 10. 74, BStBl. 1975 S. 203) oder bei Fahrten eines Unternehmers zwischen zwei Niederlassungen seines Betriebes entstehen (BFH IV 168/64 v. 27. 11. 70, BStBl. 1971 S. 103; IV R 137/77 v. 29. 3. 79, BStBl. S. 700). Anders bei einem Händler, der sein Gewerbe auf Jahr- und Weihnachtsmärkten ausübt und der jeweilige Marktstand als Betriebsstätte anzusehen ist (BFH XI R 34/90 v. 18. 9. 91, BStBl. 1992 S. 90). Beruflich bedingte Mehraufwendungen für Verpflegung (zB anlässlich einer Dienst- oder Geschäftsreise) stellen dagegen BA oder WK dar; ihr Abzug ist allerdings auf 140 vH der höchsten Tagegeldbeträge des Bundesreisekostengesetzes beschränkt (§ 4 Abs. 5 Nr. 5; § 9 Abs. 4; Abschn. 119 EStR 1990; Abschn. 39 LStR 1990; § 4 Anm. 62 „Essen“ und „Reisekosten“; § 9 Anm. 660 ff.).

**Versicherungsbeiträge:** s. „Lebensversicherungsbeiträge“.

**Versorgungsausgleich:** s. Anm. 89.

**Verspätungszuschläge:** s. Anm. 102.

**Videorecorder:** s. „Informationsgerät“.

**Vollstreckungskosten:** s. Anm. 102.

**Wachhund:** s. „Persönliche Sicherheit“.

**Waschmaschine:** s. „Wohnungseinrichtung“.

**Wehrdienst:** s. „Prozesskosten“.

**Weihnachtsfeier:** s. „Bewirtungskosten“.

**Wintersport:** s. „Reisekosten“.

**Wohnung:** s. Anm. 35 sowie „Umzugskosten“ und das nachfolgende Stichwort „Wohnungseinrichtung“.

**Wohnungseinrichtung:** Aufwendungen für die Einrichtung einer Wohnung gehören grundsätzlich zu den nichtabziehbaren Kosten der Lebensführung, wenn die Einrichtungsgegenstände dem Haushalt des Stpfl. und seiner Familienangehörigen dienen (Hess. FG v. 24. 10. 90, EFG 1991 S. 245, rkr., betr. Aufwendungen für Gardinenleisten). Dies gilt auch, wenn eine berufliche Nutzung von nicht untergeordneter Bedeutung vorliegt (BFH III R 173/80 v. 25. 10. 85, BFH/NV 1986 S. 281, betr. Anschaffung einer Kücheneinrichtung, die auch zur Zubereitung von Mahlzeiten für im Betrieb des Stpfl. beschäftigte Personen verwendet wurde). Insoweit greift nach der Rechtsprechung das Aufteilungs- und Abzugs-

verbot der Nr. 1 Satz 2. Der Entscheidung kann im Ergebnis zugestimmt werden, aber nicht in der Begründung. Die Kücheneinrichtung in der Wohnung des Stpfl. dient dem Haushalt des Stpfl. und seiner Familienangehörigen; die Anschaffung erfolgt in diesen Fällen aus rein privaten Gründen. Die spätere Mitbenutzung der vorhandenen Küche zur Zubereitung von Mahlzeiten für Betriebsangehörige hat idR keinen Einfluß auf die Anschaffungsentscheidung. Die Anschaffungskosten sind daher nichtabziehbare Kosten der Lebensführung. Lediglich die durch die berufliche Mitbenutzung verursachten nachweisbaren (oder auch glaubhaften, hier muß auch Schätzung möglich sein) Mehraufwendungen (dies dürften vorwiegend Energiekosten sein) können (und müssen) zum Abzug zugelassen werden.

In derselben Entscheidung hat der BFH die im Urteil IV 158/61 S v. 13. 3. 64 (BStBl. S. 455) vorgenommene Einschränkung des Aufteilungs- und Abzugsverbotes hinsichtlich der Aufwendungen für eine Waschmaschine und eine Bügelmaschine, die beide sowohl privat als auch beruflich genutzt wurden, wobei die berufliche Nutzung von mehr als untergeordneter Bedeutung war, unter Hinweis auf die Entscheidung GrS 2/70 v. 19. 10. 70 (BStBl. 1971 S. 17) bestätigt und sowohl anteilige Anschaffungskosten als auch anteilige Energiekosten zum Abzug zugelassen. Bei nur geringfügiger beruflicher Nutzung können lediglich anteilige variable Kosten berücksichtigt werden (FG Berlin v. 22. 10. 81, EFG 1982 S. 463, rkr.; Hess. FG v. 3. 8. 88, EFG 1989 S. 173, rkr.). Bestimmte Einrichtungsstücke können aber als notwendige Bestandteile eines Gebäudes zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder im Falle der Erneuerung zum Erhaltungsaufwand zählen und damit WK darstellen. So sieht nach stRsp. des BFH „die moderne Verkehrsanschauung in der Küche einer jeden Wohnung einen Wasserabfluß in Form einer Spüle als unverzichtbare Einrichtung eines zeitgemäßen Bauwerkes an“ (BFH VIII R 171/71 v. 11. 12. 73, BStBl. 1974 S. 474; VIII R 174/71 v. 11. 12. 73, BStBl. 1974 S. 631; VIII R 96/69 v. 2. 4. 74, BStBl. S. 479; IX R 104/85 v. 13. 3. 90, BStBl. S. 514; IX R 173/88 v. 15. 5. 90, BFH/NV 1991 S. 148). Ob die gleiche Beurteilung auch für Kochherde gilt, richtet sich nach der regionalen Verkehrsauffassung (BFH VIII R 174/71 aaO; VIII R 96/69 aaO; IX R 104/85 aaO). Für Berlin hat dies der BFH bejaht (IX R 104/85 aaO; IX R 173/88 aaO). Nach der in Norddeutschland geltenden Verkehrsanschauung muß ein fertiges Wohnhaus mit einer Kochgelegenheit in der Küche versehen sein (BGH v. 21. 5. 53, NJW 1953 S. 1180; v. 31. 10. 63, BGHZ Bd. 40 S. 272).

**Zeitschriften:** s. „*Fachbücher, Fachzeitschriften*“.

**Zentralheizung:** Die Kosten einer Zentralheizungsanlage im eigengenutzten Einfamilienhaus eines Wissenschaftlers für Heizungstechnik sind keine BA, auch wenn er mit Hilfe der Heizungsanlage wissenschaftliche Untersuchungen vornimmt (BFH IV 216/62 v. 29. 9. 66, BStBl. 1967 S. 110). Abziehbar sind nur die durch die Forschungsarbeiten bedingten aussonderbaren Mehraufwendungen. Die Aufwendungen dienen grundsätzlich der Befriedigung des individuellen Wohnbedürfnisses, so daß die Kosten der Anlage auch nicht teilweise abziehbar sind, sondern lediglich die beruflich bedingten aussonderbaren Mehraufwendungen.

**Zinsen:** s. „*Schuldzinsen*“ sowie Anm. 102.

**Zuwendungen:** s. Anm. 79–89.

**Zwangsgeld:** s. Anm. 102.