Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht

Betriebsausgaben/Werbungskosten - Privatausgaben
Betriebsvermögen - Privatvermögen

mit einem rechtsvergleichenden Teil

Herausgegeben im Auftrag der
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.
von
Prof. Dr. Hartmut Söhn, Passau

Verlag Dr. Otto Schmidt KG · Köln

387808 80/18222
11
KI 343
A1 B5 B
Univ. Bibliothek Bielefeld

CIP-Kurztitelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht:

Betriebsausgaben, Werbungskosten, Privatausgaben; Betriebsvermögen, Privatvermögen; mit e. rechtsvergleichenden Teil / hrsg. im Auftr. d. Dt. Steuerjur. Ges. e. V. von Hartmut Söhn. – Köln: O. Schmidt, 1980.

ISBN 3-504-62004-8
NE: Söhn, Hartmut [Hrsg.]; Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft

Alle Rechte vorbehalten.
© 1980 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln.
Ohne ausdrückliche Genehmigung des Verlags ist es nicht gestattet, das Buch oder Teile daraus in irgendeiner Form (durch Photokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) zu vervielfältigen.
Druck: Bercker, Graphischer Betrieb GmbH, Kevelaer
Printed in Germany

Dieser Band enthält die auf der *Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.* am 20./21. September 1979 in Lübeck gehaltenen überarbeiteten Vorträge und Diskussionsbeiträge der Tagungsteilnehmer, ferner ein Resümee des Tagungsergebnisses und Register.

Tagungsleiter war am ersten Tag Präsident des BFH Prof. Dr. *Heinrich List,* München, am zweiten Tag Rechtsanwalt und Notar *Franz Josef Haas,* Bochum.

Inhalt

Seite

Professor Dr. Klaus Tipke, Köln
Rechtfertigung der Themenwahl; Ziel der Tagung 1

Professor Dr. Hartmut Söhn, Passau
Betriebsausgaben, Privatausgaben, gemischte Aufwendungen 13

Universitätsprofessor DDr. Hans Georg Ruppe, Graz
Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben 103

Dr. Kurt Joachim von Bornhaupt, Richter am Bundesfinanzhof, München
Der Begriff der Werbungskosten unter besonderer Berücksichtigung seines Verhältnisses zum Betriebsausgabenbegriff 149

Professor Dr. Paul Kirchhof, Münster
Gesetzlich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben und Werbungskosten .. 201

Universitätsassistent Dr. Michael Tanzer, Wien
Die Abzugsfähigkeit von Geldstrafen und Geldbußen im Einkommensteuerrecht 227

Rechtsanwalt Dr. Michael Streck, Köln
Erfahrungen mit der Rechtsanwendungspraxis der Finanzämter (einschließlich Außenprüfungsstellen) bei der Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben 273

Dieter Rönitz, Präsident des Finanzgerichts Düsseldorf
Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den privaten Ausgaben als Problem der Sachverhaltsermittlung – unter besonderer Berücksichtigung der Lebenserfahrung und der typisierenden Betrachtungsweise 297

Dr. Franz Wassermeyer, Richter am Finanzgericht, Lehrbeauftragter der Universität Bonn, Sankt Augustin
Die Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen 315

Professor Dr. jur. Peter Böckli, Rechtsanwalt, Basel Seite

Betriebsvermögen/Privatvermögen – Der einkommensteuerliche Dualismus im Rechtsvergleich mit der Rechtslage in den USA, Frankreich und der Schweiz 339

Ministerialrätin Dr. Annemarie Mennel, Bonn

Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben in wichtigen Industriestaaten 363

Professor Dr. F. Cagianut, St. Gallen/Schweiz

Die Abgrenzung der Berufssphäre von der Privatsphäre im schweizerischen Steuerrecht 377

Professor Dr. Otto L. Walter, Attorney at Law, New York

Die Abgrenzung der Berufssphäre von der Privatsphäre im amerikanischen Steuerrecht 381

Universitätslektor Dr. Hans-Heinrich Vogel, Lund/Schweden

Die Abgrenzung der Berufssphäre von der Privatsphäre im schwedischen Steuerrecht 387

Diskussion 393

Professor Dr. Hartmut Söhn, Passau

Resümee 435

Anhang: Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.

Satzung (Auszug) 449

Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat 450

Mitgliederverzeichnis 450

Register

Namensregister 465

Sachregister 471

Rechtfertigung der Themenwahl; Ziel der Tagung

Professor Dr. Klaus Tipke, Köln

I.

1. Die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft ist eine im deutschen Sprachraum wirkende Vereinigung von Steuerrechtswissenschaftlern und von Praktikern des Steuerrechts, die steuerrechtswissenschaftlich interessiert sind. Zu den wesentlichen Satzungszwecken der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft gehören die Förderung der steuerrechtlichen Forschung und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in die Praxis. Auch den Erfahrungsaustausch von Wissenschaft und Praxis will die Gesellschaft fördern. Sie ist keine Standesvertretung, die für die Mehrung der materiellen Güter von Steuerjuristen eintritt.

Der Forschungsrückstand im Steuerrecht ist groß. Die systematische Theorie, auch als Dogmatik bezeichnet, und eine dieser Dogmatik entsprechende präzise Terminologie haben weithin noch nicht den erwünschten Reifegrad erreicht. Wenn wir den wissenschaftlichen Reifegrad eines Rechtszweiges allerdings an der Zahl der existierenden Fachzeitschriften und an der Zahl der geschriebenen – meist kompilierenden, reproduzierenden – Aufsätze sowie an der Zahl der abgehaltenen Fachtagungen und Fachkongresse, an der Zahl der gehaltenen Vorträge messen würden, die deutsche Steuerjurisprudenz wäre zweifellos eine der reifsten Wissenschaften der Welt.

Der Forschungsrückstand, vor allem im Besonderen Steuerrecht, ist eine Folge mangelhafter Wissenschaftsorganisation und Wissenschaftsplanung. Wer es geschehen läßt, daß manche Äcker der Rechtswissenschaft mit Theoretikern so übervölkert sind, daß die gleichen Schollen immer wieder umgewendet werden, gleichzeitig aber andere Äcker weitgehend im Urzustand oder als Brachland herumliegen läßt, der organisiert und plant schlecht und verschwendet Steuergelder. Es gibt nicht wenige Vertreter der Jurisprudenz, die sich in ihrem Fach die Frage Faust's immer wieder stellen können: „Wer kann was Dummes, wer was Kluges denken, das nicht die Vorwelt schon gedacht?" In dieser Verlegenheit befinden wir uns im Steuerrecht wahrlich weithin nicht. Weder die wenigen Theoretiker, noch die Praktiker des Steuerrechts haben den bestehenden Zustand persönlich zu vertreten. Voraussichtlich wird der Fachegoismus der tradierten, etablierten Fächer die wissenschaftliche Durchdringung des Steuerrechts noch lange behindern.

Weil wir in Anbetracht der bestehenden Misere besonders effektiv arbeiten müssen, haben wir es auch nicht für richtig gehalten, in der Deutschen Steuerjuristi-

schen Gesellschaft nur die wenigen Theoretiker zu versammeln, sondern Theoretiker und Praktiker zu gemeinsamer Anstrengung vereinigt. Die Grenzen zwischen Theorie und Praxis sind ohnehin nicht nur fließend, Theorie und Praxis können auch gegenseitig voneinander lernen[1]. Weil wir besonders effektiv arbeiten müssen, können wir es uns auch nicht leisten, Themen zu behandeln, die keinen praktischen Gebrauchswert haben oder von minderer praktischer Bedeutung sind. Wir müssen *Theorie für die Praxis treiben.* Dazu gehört das Bemühen, auch höchst Kompliziertes oder Problematisches einfach und klar zu formulieren. Es gehört dazu ferner, daß auch die Praxis selbst zu Wort kommt.

2. *Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre ist für das Steuerrecht fundamental.* Sie berührt *jeden* Steuerpflichtigen.

Da alle Streitfälle bisher durch die Finanzämter und Finanzgerichte entschieden worden sind, könnte man bei vordergründiger Betrachtung freilich meinen, für die Behandlung des Themas bestehe kein dringender Grund. Mindestens mit dem Rechtsgefühl lasse sich doch alles erledigen. Dem Engländer McMillian wird der Satz zugeschrieben: „Es ist unendlich schwer, einen Elefanten zu definieren, aber wenn man einen sieht, so weiß man sofort, um was für ein Tier es sich handelt." So mag der eine oder andere unter uns denken: Es ist sehr schwer zu definieren, was Betriebsausgaben, was Werbungskosten sind – wie schwer das in der Tat ist, wird sich noch zeigen –, aber wenn man einen entsprechenden Fall hat, weiß man doch gleich kraft Rechtsgefühls, ob es sich um abziehbare Ausgaben handelt oder nicht. Die Abgrenzungs-Rechtsunsicherheit ist jedoch beträchtlich. Offenbar ist nicht nur die Terminologie unbefriedigend, das Rechtsgefühl geht auch erheblich auseinander. Wie sollte man die immens vielen Prozesse zu unserem Gegenstand sonst erklären? Wenn irgendwo, dann fehlt es hier an Grundlagenarbeit. Die Vielzahl der Urteile, die unübersehbare Kasuistik erklärt sich daraus, daß es an Prinzipien, an Rationalität fehlt und daß auch die mangelhafte Terminologie viele Zweifel schafft. Ganz allgemein läßt sich feststellen, daß es im Steuerrecht nicht so sehr an Arbeiten auf großer Abstraktionshöhe mangelt; die hochabstrakte Besinnung haben uns oft schon die Finanzwissenschaftler[2] abgenommen. Erst recht fehlt es nicht an bloß fremde Meinungen kompilierenden, reproduzierenden, topisch-

1 Über den Wert des „wechselseitigen Gesprächs" zwischen theoretischer Jurisprudenz und Rechtsanwendungspraxis (vornehmlich der Gerichte) ausführlich *K. Larenz,* Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Aufl., Berlin/Heidelberg/New York 1975, 215 ff.

2 Im Sachregister des Standardwerks von *Heinz Haller,* Die Steuern, 2. Aufl., Tübingen 1973 kommt nur der Begriff „Betriebsunkosten" (mehr beiläufig erwähnt auf S. 331) vor. Der Begriff „Werbungskosten" taucht nicht auf. Die kurzen einschlägigen Ausführungen von *Fritz Neumark,* Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970, 159 f, sind ganz allgemein gehalten und münden in den Satz: „Auf Einzelheiten einzugehen, ist hier nicht der Ort. Es genüge der Hinweis auf die einschlägige Literatur und auf einige wenige Beispiele" (S. 160 oben). Die Betriebswirtschaft kennt die Begriffe „Kosten" und „Aufwand", hat aber, wenn ich es richtig sehe, in die Abgrenzung der betrieblichen von den betriebsfremden Kosten bzw. die Abgrenzung des betrieblichen vom betriebsfremden Aufwand keine besonderen Anstrengungen investiert. Dasselbe läßt sich wohl feststellen für die Zuordnung von betrieblichen Einzelkosten zu „Kostenträgern". Das Handelsrecht kennt den Entnahmebegriff (§ 122 HGB), hat daran aber ebenfalls keine Abgrenzungsbemühungen geknüpft.

technizistischen Aufsätzen zu praktischen Einzelfragen, etwa an ABCs der Betriebsausgaben und der Werbungskosten und einschlägigen Übersichten von A bis Z. Unsere zahlreichen Steuerzeitschriften sind mit solchen Dingen angefüllt. Im Steuerrecht wird offensichtlich besonders häufig gegen den Grundsatz verstoßen, daß man nur dann etwas schreiben sollte, wenn man neue Gedanken hat, oder wenn man Gedanken besser darzustellen oder auszudrücken vermag, als es bisher geschehen ist. Die eigentliche Schwäche liegt weithin, und dies gilt auch für unser Thema, darin, daß – sicher mitverursacht durch die Mängel des Gesetzes – die Theorie bruchstückhaft und lückenhaft ist, daß Inkonsequenzen nicht haben überwunden werden können. ABCs und Darstellungen von A bis Z schaffen keine innere Ordnung. Wenn Baumaterial nach dem Alphabet aufgestapelt wird, wird auch niemand behaupten, daß dies ein Bauwerk sei. Um die innere Ordnung muß sich die steuerrechtswissenschaftliche Dogmatik bemühen. Das Strafrecht arbeitet seit 1873 mit der Bedingungs- und Äquivalenztheorie, das Zivilrecht seit etwa derselben Zeit mit der Adäquanztheorie. Auch das Steuerrecht braucht eine Theorie, *seine* Theorie, keine Kopie. Von einer völlig überlasteten Finanzgerichtsbarkeit kann man natürlich nicht erwarten, daß sie die dogmatische Grundlagenarbeit übernimmt, die die Rechtswissenschaft nicht leistet. Wenn solche Arbeit gleichwohl von den Gerichten nicht selten vorbildlich erledigt wird, so verdient das großen Respekt. Der Gesetzgeber macht es uns allen nicht leicht. Ohne klare dogmatische Konzeption kann ein (möglichst) klares Gesetz, kann eine (möglichst) klare Gesetzessprache nicht entstehen. Ein Teil der terminologischen Konfusion erklärt sich wohl schon daraus. Im übrigen hapert es mit der *Weiter*entwicklung der Terminologie. Die Begriffssprache steckte bei Einführung der Einkommensteuer naturgemäß in den Kinderschuhen. Sie wird darin steckenbleiben, wenn im wesentlichen die alten Begriffe weitergeschleppt und nicht an der Entwicklung einer adäquaten, präzisen Terminologie gearbeitet wird. Die Entwicklung einer solchen Terminologie ist eine rechtswissenschaftliche Elementararbeit. Sie dient auch dem Gesetzgeber.

II.

Von fehlender dogmatischer Konzeption und terminologischer Konfusion habe ich gesprochen. Für solches Werturteil bin ich den Beweis schuldig:

1. Das deutsche und das österreichische Einkommensteuerrecht sind geprägt durch einen Dualismus der Einkunftsarten; sie unterscheiden zwischen Gewinneinkünften und Überschußeinkünften (§ 2 II dEStG; § 2 IV öEStG). Innerhalb der Gewinneinkünfte wird zwischen dem Betriebsvermögensvergleich (§§ 4 I; 5 I dEStG; §§ 4 I; 5 öEStG) und der Betriebseinnahmen/Betriebsausgaben-Überschußrechnung (§ 4 III dEStG; § 4 III öEStG) unterschieden. Mit den unterschiedlichen Einkünfteermittlungsarten sind unterschiedliche Begriffsbestimmungen verbunden.

Der Betriebsvermögensvergleich knüpft nicht – wie die Betriebseinnahmen/Betriebsausgaben-Überschußrechnung – an Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben an, sondern an Betriebsvermögensmehrungen (Erträge) und Betriebsvermögensminderungen (Aufwand). Das ergibt sich aus § 5 I dEStG; § 5 öEStG, die auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verweisen. § 4 I EStG enthält keinerlei Verweisung; jedoch erklärt § 141 I 2 der deutschen Abgabenordnung 1977 die §§ 38–41 HGB für *entsprechend* anwendbar. Was dies präzise bedeutet, erscheint mir unklar.

Insgesamt ergeben sich danach folgende Unterscheidungen:

§ 2 II Nr. 1 dEStG i. V. mit §§ 4 I; 5 I dEStG	§ 2 II Nr. 1 dEStG i. V. mit § 4 III dEStG	§ 2 II Nr. 2 dEStG i. V. mit §§ 8, 9 dEStG; §§ 15, 16 öEStG
Erträge *Aufwand*	*Betriebseinnahmen* *Betriebsausgaben*	*Einnahmen* *Werbungskosten*[2a]

Was Erträge sind, sagt das Einkommensteuergesetz nicht. Betriebseinnahmen werden ebenfalls nicht definiert. Demgegenüber heißt es in § 8 dEStG: „Einnahmen sind alle Güter, die ... dem Steuerpflichtigen *im Rahmen einer der Einkunftsarten* des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 *zufließen*" (inhaltsgleich § 15 I öEStG).

Was Aufwand ist, sagt das Einkommensteuergesetz nicht. Es definiert in § 4 IV EStG (= § 4 IV 1 öEStG) aber die Betriebsausgaben als „Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind". Obwohl §§ 4 I 4; 5 IV dEStG die Vorschriften über Betriebsausgaben auch im Rahmen des Vermögensvergleichs für anwendbar erklären („sind zu befolgen"), paßt doch die Betriebsausgabendefinition nicht

2a § 11 dEStG (§ 19 öEStG) spricht nur von „Einnahmen" und „Ausgaben", unterscheidet also nicht zwischen Betriebs- und anderen Einnahmen, nicht zwischen Betriebsausgaben und Werbungskosten.

unmittelbar für diesen Vergleich[3]. §§ 4 I 4; 5 IV dEStG sind insoweit irreführend. Abweichend von der Definition des § 4 IV dEStG sind Werbungskosten (= *Erwerbungskosten*) „Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen" (§ 9 I 1 dEStG; § 9 I 1 öEStG). In den Sondertatbeständen des § 9 dEStG finden sich auch andere Wendungen: „mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen" (§ 9 I Nr. 1), „sich auf ... Gegenstände beziehen, die dem Steuerpflichtigen zur Einnahmeerzielung dienen" (§ 9 I Nr. 2). § 21 a III dEStG spricht von „in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Schuldzinsen", der neu eingefügte § 22 Nr. 4 dEStG von den „durch das Mandat veranlaßten Aufwendungen".

Ausgaben, Aufwendungen, Kosten (Werbungskosten, Herstellungs- und Anschaffungskosten), Aufwand (Herstellungs- und Erhaltungsaufwand, s. auch § 22 Nr. 4 EStG) – diese Begriffe werden offenbar ziemlich beliebig verwendet, auch wenn dasselbe gemeint ist.

2. Die Minderung der Einkommensteuer-Bemessungsgrundlage durch betrieblichen Aufwand, Betriebsausgaben oder Werbungskosten dient der Verwirklichung des *Nettoprinzips:* Abstrahiert man vom konkreten Gesetzesbegriff des Einkommens, so läßt sich unter Einkommen jeder Vermögenszuwachs verstehen, der seinen Bezieher befähigt, sein privates Leben zu führen, d. h. seine Lebensbedürfnisse durch Konsumieren, durch privates Investieren, durch Sparen, durch Reisen, durch Besuch sportlicher oder kultureller Veranstaltungen, durch Lektüre und/oder auf jede andere individuelle Art zu befriedigen. Die an diese Bemessungsgrundlage anknüpfende Einkommensteuer schränkt die Möglichkeit der Lebensführung, der privaten Bedürfnisbefriedigung ein. Was der Steuerpflichtige für unternehmerische oder berufliche Zwecke ausgibt, kann er indessen nicht zugleich für private Zwecke, zur privaten Bedürfnisbefriedigung ausgeben. Solche Ausgaben müssen daher vor allem aus diesem Grunde die Bemessungsgrundlage „Einkommen" schmälern. Das Nettoprinzip dient zugleich auch der Pflege der Einkunftsquelle, auf die die Besteuerung angewiesen ist. Schließlich ist, was für den Betrieb oder Beruf ausgegeben wird, für die Steuerzahlung nicht disponibel.

Die *Privatausgaben* (Privataufwand) sollen hingegen *grundsätzlich nicht* abgezogen werden können. Daher sind die Entnahmen der Betriebsvermögens-Differenz hinzuzurechnen (§§ 4 I 1; 5 IV dEStG; §§ 4 I 1; 5 öEStG).

Entnahmen sind Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige „dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder *für* andere *betriebsfremde Zwecke ... entnommen* hat" (§ 4 I 2 dEStG; § 4 I 2 öEStG). Nach § 12 Satz 1 dEStG; § 20 I Nr. 1 öEStG können nicht abgezogen werden: „*die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge*".

3 Dazu *Tipke,* StuW 1979, 195 li. Sp.; *Tipke,* Steuerrecht, 7. Aufl., Köln 1979, 224 unten.

Bedenkt man, unter welchen Umständen die unterschiedlichen Formulierungen zustande gekommen sind, dann sollte eigentlich einleuchten, daß mit dem Grimm'schen Wörterbuch keine verständigen, sinnvollen Lösungen zu erzielen sind[4]. In StuW 1979, 195 ff habe ich mich um den Nachweis bemüht, daß *die der Sphärenabgrenzung dienenden Begriffe und Formulierungen inhaltlich austauschbar sind*[5].

Ich bin in StuW 1979, 193 ff im übrigen zu folgenden Ergebnissen gekommen: Kein Aufwand, keine Ausgabe ohne Ursache (ohne Ursachen). Es geht im Steuerrecht indes vor allem darum, *die festgestellten Ursachen der Berufssphäre oder der Privatsphäre zuzuordnen.* Dazu genügt es nicht, abstrakt von „betrieblich verursacht" oder „privat verursacht" zu sprechen. Man muß die Ursachenfaktoren nennen, die relevanten Faktoren auswählen und sie – nach einem Maßstab – der Berufssphäre oder der Privatsphäre zuordnen. Dabei muß man m. E. von der Erkenntnis ausgehen, daß alles Wirtschaften, daß jegliche Berufsausübung, aber auch jegliche private Lebensführung in motiviertem (veranlaßtem) oder finalem *Handeln* besteht[5a]. Dieses Handeln kann Ausgaben (Aufwand) verursachen. *Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind Ausgaben dann, wenn sie durch ein Handeln verursacht oder bewirkt werden, das betrieblich (beruflich) motiviert ist oder betrieblichen (beruflichen) Zwecken dient. Entnahmen sind Betriebsvermögensminderungen, die durch ein Handeln verursacht oder bewirkt werden, das privat oder sonst betriebsfremd motiviert ist.* Verdeckte Gewinnausschüttungen – um auch dies einzubeziehen – sind Vermögensminderungen, die durch ein Handeln verursacht oder bewirkt werden, das betriebsfremd motiviert ist oder betriebsfremden Zwecken dient[6].

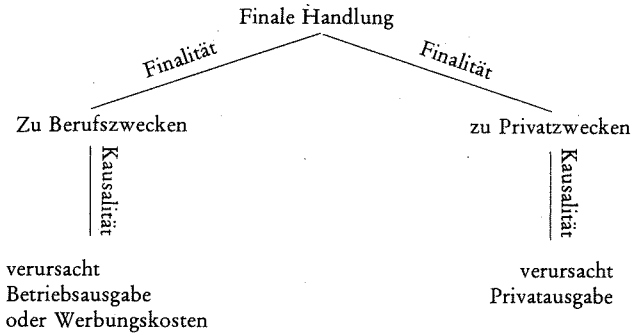
Diese Formulierungen berücksichtigen nicht, daß *theoretisch* zwischen Motiv (causa movens) und Zweck (causa finalis) unterschieden werden kann. Im Steuerrecht läuft es m. E. praktisch aber auf das gleiche hinaus, ob man an das Handlungsmotiv oder an den Handlungszweck anknüpft. Entschließt man sich für eine Orientierung am Handlungszweck, so ergibt sich folgendes Bild:

4 Das Arbeiten mit dem Wörterbuch erinnert mich an den Vortrag eines Steuerbevollmächtigten vor dem Finanzgericht, in dem es auch um die Anwendbarkeit des § 12 Nr. 1 EStG ging: Mit Hilfe eines Lexikons versuchte der Bevollmächtigte zu beweisen, daß keine Lebensführungskosten vorlägen. Dazu las er vor, was er im Lexikon zu den Stichwörtern „Leben" und „Führung" gefunden hatte.

5 Vgl. auch *Tipke,* Steuerrecht (Fußn. 3), 225.

5a Zu diesen Handlungen gehören in einem Gewerbebetrieb z. B. der Gebrauch und die Nutzung von Wirtschaftsgütern und Arbeitsleistungen.

6 Vgl. *Tipke,* Steuerrecht (Fußn. 3), 280 f.



Daraus, daß es auf die Motivation *des Steuerpflichtigen,* auf den von ihm verfolgten Zweck ankommt, ergibt sich, daß betriebliche Handlungen nicht nur solche sind, die dem Betrieb objektiv dienen, sondern auch solche, die ihm vom Standpunkt des *Handelnden* aus dienlich sind; auf die Notwendigkeit, Üblichkeit oder Zweckmäßigkeit der Handlung kommt es nicht an. Das Gesetz verläßt sich prinzipiell darauf, daß die Steuerpflichtigen uneigennützig handeln und keine unnützen Betriebsausgaben machen. Ausnahmen ergeben sich aber aus § 4 V EStG.

Die Rechtsprechung verlangt nicht selten auch einen objektiven Zusammenhang mit dem Beruf. Dabei handelt es sich, richtig verstanden, aber um eine *Beweisfrage.* Will die Rechtsanwendung sich nicht bloßen Behauptungen über Motive oder Zwecke ausliefern, so muß sie verlangen, daß der subjektive Tatbestand durch objektive Kriterien erwiesen wird. Das ist nicht anders als etwa bei der Ermittlung der „Gewinnerzielungs*absicht*".

Durch ein *Verschulden* verliert eine Handlung nicht den betrieblichen Charakter[7]. Probleme ergeben sich, wenn eine Ausgabe ursächlich auf mehreren Handlungen beruht, die zum Teil betrieblich, zum Teil privat motiviert sind. Abzustellen ist dann m. E. auf diejenige Handlung, die die Ausgabe *wesentlich* verursacht hat.

Beispiel: Ein Gewerbetreibender fährt mit seinem Pkw zu einem Kunden. Auf der Rückfahrt kehrt er in ein Lokal ein und betrinkt sich; danach setzt er die Fahrt fort und es kommt zu einem Unfall. – Der Unfall ist sowohl durch die Betriebsfahrt als auch durch den Alkoholgenuß verursacht worden. Die wesentliche Ursache war aber der Alkoholgenuß. Betriebsfahrten führen für sich im allgemeinen nicht zu einem Unfall. Der betriebliche Charakter der Fahrt war auch hier unwesentlich. Da der Alkoholgenuß der privaten Bedürfnisbefriedigung diente, sind Unfallaufwand und zu leistender Schadensersatz Privatausgaben.

Meine „finale Handlungstheorie" muß mit dem Einwand rechnen, es gebe betrieblichen Aufwand (oder Betriebsausgaben), der ursächlich durch *Handlungen Dritter* entstehe oder durch *Naturereignisse.* Ich verkenne nicht, daß auf diese Weise Aufwand (Betriebsausgaben) dadurch entstehen kann (können), daß Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens im Wert geschmälert oder entwertet werden. Jedoch meine ich, meine Theorie sei durch diesen Einwand nicht widerlegt. Das

7 Dazu *Tipke,* Steuerrecht (Fußn. 3), 226.

Handeln von Erfüllungsgehilfen ist dem Betriebsinhaber zuzurechnen. Das Handeln Fremder und Naturereignisse sind zwar Ursachen, sie sind aber keine wesentlichen (relevanten) Ursachen, die bei der Zuordnung zur Betriebssphäre oder zur Privatsphäre verwertet werden dürfen. Wesentlich ist, wenn betrieblicher Aufwand durch Beeinträchtigung von Betriebsvermögen entsteht, die Tatsache, daß der Steuerpflichtige das beeinträchtigte Wirtschaftsgut dem Betrieb zugeführt hat. Diese Zuführung ist die wesentliche Handlung.

§ 9 I 1 EStG ist m.E. insb. insofern mißverständlich, als er unmittelbar auf den Zweck des Erwerbs, der Sicherung oder Erhaltung von *Einnahmen* abstellt, nicht auf den Berufszweck (wie § 4 IV EStG auf den Betriebszweck). Diesen Bezug unmittelbar auf die Einnahmen muß eine Definition der Werbungskosten m. E. vor allem beseitigen[8]. Auf diese Weise werden dann auch die Friktionen mit den Formulierungen der Einzeltatbestände des § 9 EStG vermieden[9].

3. Die normalen Ausgaben für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie behandelt das Gesetz als *Privatausgaben* (§ 12 dEStG; § 20 öEStG). Sie können aber, da sie existentiell notwendig sind, von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden (§§ 32 I–III, VIII; 32 a I Nr. 1 EStG). Über das Existenzminimum hinausgehende *Mehrausgaben*, die auf Handlungen beruhen, die *privaten* Zwecken dienen, sind außergewöhnliche Belastungen, wenn sie zwangsläufig sind (§§ 33, 33 a EStG). Solche Mehrausgaben sind Betriebsausgaben, wenn sie auf Handlungen beruhen, die *betrieblichen* Zwecken dienen. § 4 V Nr. 5 EStG i. V. mit § 8 EStDV; § 9 IV EStG i. V. mit § 5 LStDV; § 9 I Nr. 5 EStG i. V. mit § 6 LStDV; Abschn. 19 EStR sind nur Ausdruck eines allgemeinen, freilich lückenhaft artikulierten Prinzips[19].

4. Aus § 12 Nr. 1 Satz 2 dEStG (entspr. § 20 I Nr. 2 öEStG) leitet die Rechtsprechung ein *prinzipielles Aufteilungsverbot* ab. Diese Ableitung bedarf m. E. dringend einer Überprüfung. Die Vorschrift ist nämlich nur eingeführt worden, um sog. *Repräsentationsausgaben* vom Abzug auszuschließen (s. RStBl. 1935 I, 41). Die Vorschrift trifft auch keine Unterscheidung danach, ob es sich um laufende Ausgaben oder um Ausgaben für die Anschaffung eines (nicht kurzlebigen) Wirtschaftsguts handelt; ferner unterscheidet sie nicht danach, ob die Ausgaben auf Grund ein und derselben oder auf Grund mehrerer Handlungen entstehen, auch nicht danach, ob ein Wirtschaftsgut gleichzeitig oder nacheinander beruflich oder privat genutzt wird. Die Floskel von der Notwendigkeit der leicht nachprüfbaren Trennung hat m. E. nur zu oft, und zwar zugunsten des Fiskus, zu ungerechten Ergebnissen geführt und auch nicht durchweg praktikable Ergebnisse gebracht[11].

8 Dazu *Tipke*, Steuerrecht (Fußn. 3), 242 mit Beispielen.
9 Dazu *Tipke*, Steuerrecht (Fußn. 3), 243.
10 Dazu näher *Tipke*, StuW 1979, 202; Steuerrecht (Fußn. 3), 227.
11 Nach meiner Auffassung ist man mit dem Aufteilungsverbot etwas zu sehr mit dem dik-

Das Aufteilungsverbot ist aber eine praktische Erfindung zur Ausräumung von Beweisschwierigkeiten durch Meistbegünstigung des Fiskus. Steht fest, daß der Steuerpflichtige sowohl zu beruflichen als auch zu privaten Zwecken gehandelt hat, so sollten die Anteile gerechterweise entsprechend aufgeteilt werden, nötigenfalls durch Schätzung. Zu prüfen ist, ob die festen Kosten eines gemischtgenutzten Wirtschaftsguts auch dann aufgeteilt werden dürfen, wenn das Wirtschaftsgut ohne Rücksicht auf seine (auch) berufliche Verwendung *ohnehin auch allein für private* Zwecke angeschafft worden wäre, also keine Doppelmotivation vorliegt. Die festen Ausgaben wären dann in gleicher Höhe angefallen, wenn man die betriebliche Nutzung wegdenkt.

Wenn wir auf die Floskel der „leicht nachprüfbaren Trennbarkeit" verzichten, wird allerdings die *Beweisfrage*, die in unserem Problemkreis überhaupt eine erhebliche Rolle spielt, noch gravierender[12].

5. Ein Sonderreferat gilt der Frage des Abzugs von *Geldstrafen und Geldbußen*. Wir haben schon den Satz überwunden, daß alles schuldhafte, strafbare Handeln privat sei. Aber offenbar hat die Rechtsprechung doch nicht zu einer überzeugenden Begründung gefunden. Wie sonst wäre die vehemente Kritik zu erklären? Und wie ist es mit gebührenpflichtigen Verwarnungen, mit Verteidigerkosten? Auch da, wo eine überzeugende Dogmatik noch fehlt, ist das Rechtsgefühl doch immer lebendig, intra muros etwa mit dem Satz: Wo kämen wir denn hin, wenn alle, die sich strafbar machen, dafür steuerlich prämiert würden? Da gibt es – natürlich auch nur intra muros – wohl auch die „Schweinehundtheorie": Sie führt dazu, daß Verteidigerkosten nur bei Freispruch abgezogen werden können. Ich bin zuversichtlich, daß wir hier eine überzeugende Begründung auf hohem Niveau geliefert bekommen[13]. M. E. können Geldstrafen und Geldbußen nicht abgezogen werden. Das einkommensteuerpflichtige Nettoprinzip gerät mit einem strafrechtlichen Prinzip in Konflikt, und der Konflikt muß m. E. zugunsten des Strafrechts zu lösen sein. Unabhängig davon, ob die Strafe oder Geldbuße mit dem Beruf zusammenhängt oder nicht, soll sie jeden gleich treffen (Art. 3 I GG). Die Frage, ob die Geldstrafe oder Geldbuße als Betriebsausgabe/Werbungskosten abgezogen werden kann, wird bei der Bemessung der Strafe oder Buße nicht berücksichtigt.

6. Der Dualismus, von dem schon die Rede war, trennt scharf zwischen *Betriebsvermögen und Privatvermögen*. Wer etwa ein zum Betriebsvermögen gehörendes Grundstück für 300 000 DM veräußert, muß den Gewinn versteuern; wer ein zum

ken Daumen auf der Waage der Justitia. Was es bedeutet, sich von Entscheidungen des Großen Senats abzusetzen oder sich mit ihnen in Widerspruch zu setzen, weiß ich wohl. Nur: Roma locuta, causa finita gilt nicht für die Wissenschaft, sollte auch für die Rechtsprechung nicht ein für allemal gelten.
12 Vgl. dazu das Beweisreferat von *Dieter Rönitz*, S. 297 ff.
13 Vgl. Referat *Michael Tanzer*, S. 227 ff.

Privatvermögen gehörendes Grundstück veräußert, braucht den Gewinn nicht zu versteuern, es sei denn, § 23 EStG träfe ausnahmsweise zu. Viele von uns haben sich wohl an diesen Dualismus gewöhnt; dabei ist er alles andere als unanfechtbar[14].

Wenn man sich indessen auf den gesetzlichen Boden des Dualismus stellt, muß man auch die Trennungsfrage *präzise* lösen. Die Rechtsprechung unterscheidet bekanntlich zwischen notwendigem Betriebsvermögen, gewillkürtem Betriebsvermögen und notwendigem Privatvermögen. Das Gesetz selbst schweigt dazu, es setzt den Begriff „Betriebsvermögen" voraus, so in § 6 EStG (Eingangssatz).

Der Hinweis auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, auf die § 5 I dEStG; § 5 öEStG verweisen, geht m. E. ins Leere, denn das Handelsrecht hält keine Antwort bereit; es gibt keine einschlägigen handelsrechtlichen Grundsätze. Für Freiberufler würden sie ohnehin nicht gelten. Also kann nur das (lückenhafte) System des Einkommensteuerrechts selbst weiterhelfen. Auch § 9 I Nr. 7 dEStG (§ 16 I Nr. 8 öEStG) verlangt nach einer Antwort.

Zu Betriebsvermögen können Wirtschaftsgüter dadurch werden, daß sie für das Betriebsvermögen *angeschafft* oder *hergestellt* werden oder daß sie dem Betrieb – als Einlagen – *zugeführt* werden. Für den Betrieb angeschafft oder hergestellt oder „dem Betrieb zugeführt" werden Wirtschaftsgüter dann, wenn – mit den Worten des § 4 IV EStG – die Anschaffung, Herstellung oder Zuführung „durch den Betrieb veranlaßt" war – oder in Anpassung an die obige Formulierung (s. S. 6): wenn sie betrieblich motiviert war oder betrieblichen Zwecken diente. Betrieblichen Zwecken dient die Anschaffung, Herstellung oder Zuführung eines Wirtschaftsguts dann, wenn das Wirtschaftsgut für den Betrieb verwendet oder genutzt werden soll (s. auch die Formulierung des § 7 I 1 EStG). Zugleich steht es dann i. S. § 103 I BewG mit dem Betrieb „in wirtschaftlichem Zusammenhang".

Unter dieser Prämisse erscheint mir die Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen nicht nur überflüssig. Wer – wie *Woerner*[15] – den bloßen Widmungsakt in Buchführung und Bilanz für den allein relevanten Gesichtspunkt hält, läßt zu, daß die Wirklichkeit an der Buchführung und der Bilanz orientiert wird, während doch richtigerweise Buchführung und Bilanz die Wirklichkeit widerspiegeln müssen. Er läßt damit zugleich zu, daß die Höhe der Steuerschuld nicht dem Gesetz entnommen, sondern vom Steuerpflichtigen frei gewählt wird. Der Hinweis, gewillkürtes Betriebsvermögen sei nicht identisch mit willkürlichem Betriebsvermögen, schwächt diese Feststellung nur ganz unwesentlich ab. Der Bundesfinanzhof hat bisher „einen *gewissen* objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb" verlangt. Das ist in der Tat eine vage Formel. Diese Formel

14 Dazu das Referat von *Peter Böckli*, S. 339 ff.
15 StbJb. 1974/75, 321; BB 1976, 220.

darf m. E. aber nicht durch gänzlichen Verzicht auf den *wirklichen* Zusammenhang mit dem Betrieb ersetzt werden. Vielmehr muß die Lösungsregel für die Zuordnung von Betriebsvermögen der Lösungsregel für die Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben (Aufwand und Ertrag) zum Betrieb angepaßt werden.

Von der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen hängt ab, wie der Veräußerungsgewinn und wie Wertminderungen zu behandeln sind; von ihr soll auch abhängen, ob die mit dem Wirtschaftsgut zusammenhängenden Ausgaben *Betriebs*ausgaben sind. *Gerade hier zeigt sich der Zusammenhang.* Ist ein Wirtschaftsgut nur qua Buchführung und Bilanz dem Betrieb gewidmet worden, wird es aber nicht wirklich für den Betrieb verwendet oder genutzt, so ist eine dieses Wirtschaftsgut betreffende Ausgabe m. E. *nicht* durch den Betrieb veranlaßt.

Man wird sich danach auch fragen müssen, ob Wirtschaftsgüter, die bisher dem Betrieb gedient haben, aber vermietet oder verpachtet werden, als vermietete oder verpachtete Güter noch dem Betrieb dienen, d. h.: noch für den Betrieb verwendet oder genutzt werden. Ferner wird man sich fragen müssen, ob die Rechtsprechung zur Betriebsverpachtung aufrechterhalten werden kann[16]. Auf die Erklärung des Steuerpflichtigen kann es m. E. nicht (einmal indiziell) ankommen, wenn sie der Wirklichkeit widerspricht. Das Wahlrecht – m. a. W. die Einräumung des Rechts, die Höhe der Steuer zu wählen – ist ohnedies suspekt, eine Billigkeitslösung allenfalls.

Die Verweisung des § 9 I Nr. 7 EStG läßt offen, auf welche Wirtschaftsgüter sich die Absetzungen beziehen können. Betriebsvermögen haben die Werbungskosten-Steuerpflichtigen nicht. Insoweit könnte man sich auf die Formulierung des § 9 I Nr. 2 zurückziehen: Die Absetzung müßte sich „auf Gegenstände beziehen, die dem Steuerpflichtigen zur Einnahmeerzielung dienen".

7. Der Bericht über das einschlägige ausländische Steuerrecht soll dazu dienen, uns vor Augen zu führen, daß nicht alle *unsere* Regelungen *naturgegeben* richtig sind; wir können aus abweichenden ausländischen Regelungen Denkanstöße erhalten. Wir können aus dem Rechtsvergleich m. E. – jedenfalls, was unseren heutigen Gegenstand betrifft – ferner lernen, daß die Verhältnisse im Ausland keineswegs besser liegen als bei uns. Steuerrecht ist überall in der Welt der westlichen Industrieländer schnelles Praktikerrecht mit wenig grundsätzlicher Konzeption.

8. Es wird wohl niemand erwarten, daß alle Referenten hier die gleiche Theorie vortragen werden. Ich denke, über die Ergebnisse wird man sich noch am einfachsten einigen können, vielleicht schon nicht immer mehr über die einzelnen Gedankenschritte auf dem Wege zum Ergebnis. Welche von verschiedenen ausgebreiteten Theorien sich einmal durchsetzen wird, läßt sich heute nicht voraussagen. Theorie muß sich in der Praxis erst bewähren – an einer Vielzahl von verschiedenen Fällen. Schon ein einziger Fall kann eine Theorie mitunter besser als falsch erweisen als alle Gegentheorie. Theorie ist erst hieb- und stichfest, wenn durch Jahre hindurch die Probe aufs Exempel gemacht worden ist.

16 Dazu der auf die Rechtsprechung gegründete Abschn. 139 IV EStR.

Die *erste* gründliche Befassung mit dem Problemkreis wird sicher noch keine unumstrittene Zuordnungsformel liefern. Mir schiene schon viel gewonnen, wenn die vielen verschiedenen Formulierungen vom Gesetzgeber auf *einen* losen Nenner gebracht würden, der es der Wissenschaft und der Rechtsprechung ermöglichen würde, die Details künftig unbeirrt durch die zur Zeit bestehenden divergierenden Formulierungen auszuformen. Die *einheitliche* Formel, an die ich denke, sollte nicht mehr als den *Zusammenhang* mit dem Betrieb oder Beruf verlangen.

Beispiele: Betrieblicher Ertrag ist der Ertrag, der mit dem Betrieb *zusammenhängt*. Betriebseinnahmen sind Einnahmen, die mit dem Betrieb *zusammenhängen*. Einnahmen sind Güter, die mit einer Einkunftsart des § 2 I Nrn. 4–7 EStG zusammenhängen. Betrieblicher Aufwand ist Aufwand, der mit dem Betrieb *zusammenhängt*. Betriebsausgaben sind Ausgaben, die mit dem Betrieb *zusammenhängen*. Werbungskosten sind Aufwendungen, die mit dem Beruf *zusammenhängen*.

Ich denke, daß diese Tagung – auch wenn sie keine allseits akzeptierte Formel hervorbringt – doch eins für sich in Anspruch nehmen kann: Nie zuvor seit Einführung der Einkommensteuer ist, wenn ich es irgend richtig sehe, über unseren Gegenstand so intensiv und so umfassend nachgedacht worden, weder im Inland noch im Ausland.

Betriebsausgaben, Privatausgaben, gemischte Aufwendungen

Entwicklung einer einkommensteuerrechtlichen Kausaltheorie am Beispiel umstrittener Abgrenzungsfälle, wie PKW-Unfallkosten, Aufwendungen für Telefon, Reisen, Fachtagungen, Arbeitszimmer

Professor Dr. Hartmut Söhn, Passau

Inhaltsübersicht

A. Einführung und Meinungsstand

B. Der Grundsatz der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit – Allgemeines –

C. Die Kausalitätsfrage in § 4 Abs. 4 EStG – Kausalität und Kausalitätstheorien

D. Betriebliche Verursachung – betriebliche Veranlassung

- I. Die Äquivalenz- oder Bedingungstheorie – Allgemeines –
- II. Zur Anwendung der Äquivalenztheorie in § 4 Abs. 4 EStG
  1. Der Wortlaut des § 4 Abs. 4 EStG
  2. Folgerungen aus dem Zweck des § 4 Abs. 4 EStG
  3. Gleichsetzung von Betriebsausgaben und Werbungskosten

E. Aufwendungen, die betrieblich und privat veranlaßt sind

- I. Einwirkungen durch höhere Gewalt oder Dritte („sonstige außerbetriebliche Ursachen")
- II. Der Begriff „Aufwendungen"
- III. Aufteilbare und untrennbare Mischausgaben
- IV. Untrennbar betrieblich und privat veranlaßte Aufwendungen; verursachen und veranlassen
- V. Das Abzugsverbot für untrennbar betrieblich und privat veranlaßte Aufwendungen – Grundsätzliches –
- VI. Die Bedeutung des § 12 Nr. 1 EStG
  1. Deklaratorische oder/und konstitutive Rechtsnatur?
  2. Entstehungsgeschichte und Handhabung des § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG
     a) Aufwendungen zur Erhaltung der Gesundheit
     b) Aufwendungen für Essen und Trinken auf Geschäftsreisen
  3. Sinn und Zweck des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG
  4. Insbesondere: Der Beschluß des Großen Senats des BFH v. 19. 10. 70 Gr. S. 2/70
  5. Neue Tendenzen in der Rechtssprechung des BFH?

F. Zur Entwicklung einer einkommensteuerrechtlichen Veranlassungstheorie (Kausalitätslehre)

I. Äquivalenztheorie und Abzugsverbot
II. Modifizierung der Äquivalenztheorie durch die Steuerrechtsprechung
III. Die Theorie von der Nichtberücksichtigung einer unwesentlichen privaten Mitveranlassung (Veranlassungstheorie – Kausalitätstheorie)
1. Die Unterscheidung von wesentlichen und unwesentlichen Ursachen in außersteuerrechtlichen Rechtsgebieten
2. Die Rechtfertigung juristischer Kausalitätstheorien
3. Unterscheidung von wesentlicher und unwesentlicher Veranlassung im Betriebsausgabenbegriff?
4. Steuerrechtliche Rechtfertigung einer besonderen Veranlassungstheorie (einkommensteuerrechtliche Kausalitätstheorie)
5. Zur Qualifikation einer privaten Mitveranlassung als „unwesentlich"
G. Folgerungen
I. Der Betriebsausgabenbegriff (Werbungskostenbegriff)
II. Untergeordnete betriebliche (berufliche) Nutzung von Wirtschaftsgütern
III. Die zeitliche Reihenfolge der Anlässe (Ursachenkette)
IV. Sog. Gelegenheitsursachen
H. Einzelfälle
I. Unfallkosten
1. Allgemeines
2. Einzelfälle
II. Testamentsvollstreckervergütung
III. Häusliche Arbeitszimmer
J. Zusammenfassung
K. Schlußbemerkung

A. Einführung und Meinungsstand

Betriebsausgaben sind nach § 4 Abs. 4 EStG „die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind". *Spitaler* hat diese Vorschrift im Jahr 1953 wie folgt charakterisiert: „Wäre eine gesetzliche Bestimmung ein weibliches Wesen, so müßte einen der besondere Charme gerade dieser Dame entzücken. Sie ist schlicht, einfach, klar, wohlgebaut und obendrein auch noch großzügig . . .[1]." 25 Jahre später ist offensichtlich, daß § 4 Abs. 4 EStG das *Wichtigste* „verschweigt". Welche Voraussetzungen müssen erfüllt sein, damit Aufwendungen durch den Betrieb veranlaßt und folglich Betriebsausgaben sind?

Die *Entstehungsgeschichte* ist insoweit *unergiebig:* Der Gesetzgeber hat erstmals in § 4 Abs. 4 EStG 1934[2] den Betriebsausgabenbegriff mit den Worten „Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind" umschrieben, ohne diese Wortwahl

1 StbJb. 1953/54, 289 (290).
2 Gesetz v. 16. 10. 1934, RGBl. 1934 I, 1005.

zu begründen[3], und verwendet diese Definition – ohne jede Begründung – bis heute unverändert weiter[4]. Sicher ist, daß der Ausdruck „veranlassen" den Schlüssel zum Verständnis des § 4 Abs. 4 EStG liefert[5], und der Veranlassungsbegriff steht deshalb auch seit jeher im Mittelpunkt der Diskussion um die Auslegung des § 4 Abs. 4 EStG und – damit notwendig verbunden – der Abgrenzung der Betriebsausgaben von den Privatausgaben.

In der *Steuerrechtsprechung* wird der Veranlassungsbegriff verschiedentlich – mit oder ohne Begründung – mit dem Ausdruck verursachen gleichgesetzt[6]; auch das Bundesverfassungsgericht geht hiervon wie selbstverständlich aus[7]. Im allgemeinen wiederholen aber die Steuergerichte lediglich den Wortlaut des § 4 Abs. 4 EStG, ohne den Veranlassungsbegriff zu definieren oder allgemein zu umschreiben. Symptomatisch ist insofern der Beschluß des Großen Senats des BFH vom 28. 11. 1977 GrS 2–3/77[8] zur Abzugsfähigkeit von Unfallkosten[9].

Im *Schrifttum* wird „veranlassen" ganz überwiegend i. S. von „verursachen" interpretiert[10] und für eine durch § 12 EStG – modifizierte – Anwendung der Bedin-

3 In der Amtlichen Begründung (RStBl. 1935, 33 (36 f) fehlt eine Stellungnahme zu § 4 Abs. 4 EStG.
4 § 4 Abs. 4 des geltenden Einkommensteuergesetzes (EStG 1977) stimmt im Wortlaut mit § 4 Abs. 4 EStG 1934 überein.
5 Weil er die für das Vorliegen von Betriebsausgaben notwendige Beziehung zwischen „Aufwendungen" und „Betrieb" herstellt (*Tanzer,* ÖStZ 1975, 50).
6 Vgl. z. B. BFH v. 13. 5. 59 IV 131/58 U, BStBl. III 1959, 269; BFH v. 21. 7. 67 VI R 307/66, BStBl. III 1967, 734; BFH v. 21. 2. 69 VI R 113/66, BStBl. II 1969, 316; BFH v. 15. 1. 70 IV R 32/69, BStBl. II 1970, 379; FG Schlesw.-Holst. v. 26. 11. 74 III 106–107/73, EFG 1975, 105 f; FG Rh.-Pf. v. 11. 8. 75 II 89/72, EFG 1975, 564 (565); Nds. FG v. 11. 7. 78 VI E 320/77, EFG 1979, 17; FG Münster v. 23. 8. 78 VII 2063/76 E, EFG 1979, 119. Vgl. aber auch FG Rh.-Pf. v. 11. 10. 63 II 204–208/61, EFG 1964, 113.
7 BVerfG v. 11. 10. 77 1 BrR 343/73, 83/74, 183 und 428/75, BVerfGE 41, 1 (25, 29).
8 BStBl. II 1978, 105 (108).
9 Vgl. insoweit die zutreffende Kritik von *Lange,* DB 1978, 1854 (1855, 1856) und *Kröger,* StuW 1978, 289 (293).
10 Vgl. – mit eingehender Begründung – *Tanzer,* ÖStZ 1975, 50 ff, ferner: *Bauer,* Der Dualismus Betriebsausgaben – Werbungskosten, 1974, S. 37; *Becker,* FR 1979, 521 (522); *Judeich,* Wpg 1962, 532 (533); *Lange,* BB 1971, 405 ff.; *ders.,* DB 1978, 1854 ff; *Plückebaum,* StBp 1963, Sonderbeilage zu Heft 3, S. 3; *Stöcker,* BB 1970, 966; *Tipke,* Steuerrecht, 6. Auflage, 1978, S. 227 f; nicht eindeutig *Uelner,* StbJb. 1971/72, 389 (407). Völlig unergiebig insoweit *Wetter,* Die Abgrenzung der Betriebsausgaben von den Kosten der Lebensführung in ihrer steuerlichen Bedeutung, Dissertation München 1958. *Tanzer* (aaO) untersucht, welcher logischen Kategorie der Ausdruck „veranlassen" zuzuordnen ist, der der „Kausalität" (Ursache – Wirkung), der der „Konsekutivität" (Grund – Folge) oder der der „Konditionalität" (Bedingung – Bedingtem). Sein Ergebnis: Weil der Betriebsausgabenbegriff in seiner gesetzlichen Ausformung die Feststellung

gungs- oder Äquivalenztheorie plädiert, während sich *Tipke*[11] kürzlich für eine Heranziehung der Kausalitätstheorie von der wesentlichen Bedingung ausgesprochen hat. Grundsätzlich gegenteiliger Auffassung sind insb. *Herrmann–Heuer*[12] und *Offerhaus*[13]: Zwischen veranlassen und verursachen müsse unterschieden werden. Im Regelfall entscheide (so *Herrmann–Heuer*) ein Steuerpflichtiger aufgrund eines freien Entschlusses, ob eine Betriebsausgabe anfalle. Deshalb enthalte das Merkmal der Veranlassung ein subjektives Element[14], so daß das Gesetz richtigerweise nicht von verursachen, sondern von veranlassen spreche. § 4 Abs. 4 EStG verlange nicht, einem komplizierten Kausalzusammenhang (Kausalkette) nachzugehen, vielmehr komme es auf den „Anlaß" einer Ausgabe an[15], und dieser Anlaß könne mit „auslösendem Moment"[16] umschrieben werden[17]. Ähnlich *Offerhaus:*[18] Anlaß und Ursache könnten durchaus verschieden sein, wenn auch der Anlaß der „nächste Nachbar" der Ursache sein solle, und wenn auch derjenige, der den Anfang mache bzw. den Anlaß gebe, leicht zum Verursacher werden könne. Das Wort Veranlassung komme von veranlassen, d. h. von beginnen. Die Veranlassung sei deshalb als das auslösende Moment, als der „äußere Anstoß" zu verstehen. Die Ursache sei dagegen „der Grund einer Sache schlechthin".

Kurzum: Welche Veranlassungs- oder Kausalitätstheorie gilt, ist kontrovers. Was im Steuerrecht *fehlt,* ist *eine anerkannte, allgemein gültige Aussage* zu der Frage, wann Aufwendungen „durch den Betrieb veranlaßt" (§ 4 Abs. 4 EStG) und – deshalb – Betriebsausgaben sind[19]. Diese allgemein gültige Aussage zu liefern und erforderlichenfalls durch eine Fallgruppenbildung abzusichern, soll im folgenden verursacht werden. Eine Fallgruppenbildung statt einer allgemein gültigen Aussage ist *keine* akzeptable Alternative.

verlange, ob eine Ausgabe im Einzelfall tatsächlich betrieblich veranlaßt sei, könne die in § 4 Abs. 4 EStG angesprochene Relation nur ein Kausalverhältnis sein: Ausschließlich der objektive Zusammenhang einer Aufwendung mit dem Betrieb, d. h. die sachliche Ursachenbeziehung sei maßgebend (aaO, S. 51).

11 StuW 1979, 193 (201); Steuerrecht, 7. Auflage, 1979, S. 225 f. Vgl. ferner bereits *Tipke,* StRK-Anm. EStG § 4 R. 344.

12 Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftssteuer, 18. Auflage, Köln 1950/77, § 4 EStG Anm. 46 g–i. Vgl. ferner *Kröger,* DStR 1979, 400 f, sowie *Merten,* FR 1979, 365 (370).

13 BB 1979, 617 (620).

14 Vgl. ferner FG Düss. v. 5. 4. 78 VII 359/75 E, EFG 1978, 536 (Aufwendungen sind nur bewußte und gewollte Vermögensaufwendungen und keine Vermögensverluste).

15 Ähnlich bereits *Woerner,* DStZ (A) 1959, 181.

16 Zustimmend *Kröger,* StuW 1978, 289 (290 f).

17 Zu dieser Konzeption vgl. (kritisch) *Tanzer,* ÖStZ 1975, 50 (51).

18 AaO. Vgl. aber auch (abschwächend) *Offerhaus,* StBp 1979, 115 f.

19 So zuletzt *Kröger,* StuW 1978, 189 (190).

B. Der Grundsatz der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit – Allgemeines –

Ob und *wann* „durch den Betrieb veranlaßte" Aufwendungen vorliegen, ist durch eine isolierte Betrachtung des § 4 Abs. 4 EStG nicht verifizierbar. Insb. läßt der Wortlaut dieser Vorschrift keine sicheren Schlüsse auf ihren Inhalt zu. Das gilt auch für den Ausdruck veranlassen. Selbst wenn im *allgemeinen* Sprachgebrauch zwischen veranlassen und verursachen scharf unterschieden würde (was keinesfalls zutrifft), ist eine *inhaltliche* Verschiedenheit dieser Begriffe im *steuergesetzlichen* Sprachgebrauch nicht zwangsläufig oder bewiesen. Deshalb ist es nicht möglich, *allein* aus Definitionen in Deutschen Wörterbüchern auf eine inhaltliche Verschiedenheit von verursachen und veranlassen im Einkommensteuerrecht (!) und auf einen bestimmten Inhalt des steuergesetzlichen Begriffs veranlassen zu schließen[20]. Vielmehr muß eine Auslegung des Begriffs veranlassen in § 4 Abs. 4 EStG auf das insoweit primär einschlägige *systemtragende Prinzip* des Einkommensteuergesetzes zurückgreifen: den Grundsatz der *Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit*[21].

Steuerliche Leistungsfähigkeit zerfällt im Einkommensteuerrecht in *zwei* Grundaspekte, in die *objektive* und die *subjektive* steuerliche Leistungsfähigkeit[22]. Während die persönlichen Verhältnisse des Einkommensbeziehers über seine subjektive Leistungsfähigkeit entscheiden[23] – dieser Aspekt kann hier vernachlässigt werden –, sind die *Reineinkünfte* die – ideale – Basisgröße der objektiven Lei-

20 *A. A.: Offerhaus,* BB 1979, 617 (620).

21 Das Prinzip der Besteuerung nach der – finanziellen – Leistungsfähigkeit, d. h. nach der Fähigkeit, Steuern zählen zu können (wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, vgl. *Tipke,* Steuerrecht, 6. Auflage, aaO, S. 23) ist als „Fundamentalprinzip der Besteuerung" – jedenfalls in dem Sinne, daß es eine „gerechte Besteuerung" konkretisiert (K. *Vogel,* DStZ (A) 1977, 5 [9]) – außer Streit. Zumindest die Steuergesetze in ihrer Gesamtheit müssen dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechen, (*Tipke,* aaO), ob auch jede einzelne Steuer die Leistungsfähigkeit der Betroffenen berücksichtigen muß, ist fraglich. Für die Einkommensteuer, mit der der Steuergesetzgeber dieses Prinzip verwirklichen will (*Lang,* StuW 1975, 293 [297] sowie zuletzt BVerfG v. 11. 10. 77 1 BrR 343/73, 83/74, 183 und 428/75, BVerfGE 47, 1 [29] m. w. N.), ist das Leistungsfähigkeitsprinzip indessen ein unverzichtbares Wesensmerkmal, weil die Mehrheit der Bevölkerung nur Einkommensteuer (Lohnsteuer) zahlt (und sich der steuerlichen Belastung durch die Umsatzsteuer und spezielle Verbrauchssteuern nicht entziehen kann) und die finanzielle Fähigkeit, diese Steuern zu zahlen, eine Orientierung am Leistungsfähigkeitsprinzip *im grundsätzlichen* zwingend voraussetzt (vgl. aber auch BVerfG v. 2. 10. 69 1 BvL 12/68, BVerfGE 27, 58 [68]: keine verfassungsrechtliche Verpflichtung des Gesetzgebers zu einer „reinen Verwirklichung" des Leistungsfähigkeitsprinzips).

22 *Friauf,* StuW 1973, 97 (107); *Lang,* StuW 1975, 293 (298).

23 *Lang,* aaO. Im Körperschaftssteuerrecht entfällt diese Komponente des Leistungsfähigkeitsprinzips „kraft Natur der Sache" (vgl. *Friauf,* aaO, m. w. N.).

stungsfähigkeit im Einkommensteuer- wie im Körperschaftsteuerrecht[24]. Die Besteuerung darf deshalb grundsätzlich nicht bereits an die (Brutto)Einnahmen, sondern erst an die (Rein)Einkünfte, d. h. an die Differenz zwischen Erträgen und den hierfür eingesetzten Aufwendungen anknüpfen: Nur die (Rein)Einkünfte sind ein zutreffender Indikator objektiver steuerlicher Leistungsfähigkeit. Was für die Einnahmenerzielung aufgewendet worden ist, steht nicht mehr zur Steuerzahlung zur Verfügung, lediglich der Saldo ist ein „wirksamer Wertzufluß"[25], ein tatsächlicher Zuwachs an wirtschaftlicher (finanzieller) Leistungsfähigkeit[26]. Das sog. Nettoprinzip ist deshalb jedenfalls als Regel (*Grundsatz*) ein unverzichtbarer Bestandteil des Einkommensteuerrechts[27], – und ein verfassungsrechtlich verankertes – rechtliches – Besteuerungsprinzip, das für die Auslegung des Einkommensteuergesetzes maßgebend sein muß. Eine Durchbrechung dieses Prinzips im Einzelfall ist dem Gesetzgeber zwar nicht überhaupt verwehrt. Jede Durchbrechung muß aber als Ausnahme von der Regel durch sachlich einleuchtende Gründe gerechtfertigt sein[28].

24 Das „Einkommen" ist eine Größe, die zusätzlich die subjektive Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen berücksichtigt (§ 2 Abs. 4 EStG 1977). Vgl. zuletzt *Tipke*, StuW 1979, 193 (194).

25 *Gerhards*, Der Begriff der Betriebsausgaben nach deutschem und schweizerischem Einkommensteuerrecht, Dissertation Freiburg (Schweiz), 1964, S. 79 f.

26 Vgl. bereits *Becker*, Das Einkommensteuergesetz v. 10. 8. 1925, 1928, Band II, S. 163, 483; ferner *Bauer*, aaO, S. 44.

27 *Friauf*, StuW 1973, 97 (105); *Tipke*, StuW 1974, 85 (86); *ders.*, StuW 1979, 193 (194).

28 BVerfG v. 2. 10. 69 1 BvL 12/68, BVerfGE 27, 58 (65). *A. A.*: BVerfG v. 7. 11. 72 1 BvR 338/1968, BVerfGE 34, 103 (115). Zu diesem Beschluß ist folgendes anzumerken: Daß dem Einkommensteuerrecht ein Nettoprinzip in dem strikten Sinne, daß der Gesetzgeber jegliche Durchbrechung, für die keine besonderen sachlichen Gründe vorliegen, unterlassen müsse, nicht entnommen werden könne, und daß bei einer „rechtlichen Betrachtung" der Gesetzeslage die allgemeine Definition der Betriebsausgaben und der Werbungskosten und die speziellen, „ergänzenden und modifizierenden" Vorschriften nicht im Verhältnis von Regel und Ausnahme stünden, sondern als „gleichwertige Normen selbst eine einheitliche Regelung" bildeten (aaO, S. 117), ist in sich widersprüchlich, inkonsequent und steuersystematisch wie verfassungsrechtlich inakzeptabel. Soll die Einkommensteuer die objektive wirtschaftliche (finanzielle) Leistungsfähigkeit erfassen, ist das diese Leistungsfähigkeit individualisierende Nettoprinzip als *Regel* ein unerläßliches Merkmal der vom Bundesverfassungsgericht so bezeichneten „Grundstruktur" des Einkommensteuerrechts, (*Friauf*, StuW 1973, 97 (105); *Tipke*, StuW 1974, 85 [86]), und deshalb als „Regel" für den Gesetzgeber *indisponibel*. Wäre es anders, d. h. stünde das Nettoprinzip überhaupt zur Disposition des einfachen Gesetzgebers, oder anders gewendet: hätte der Gesetzgeber hinsichtlich der Festlegung der als Betriebsausgaben (Werbungskosten) abzugsfähigen Ausgaben „völlig freie Hand" (so *Gerhards*, aaO, S. 81), könnte der steuerliche Zugriff – konsequent zu Ende gedacht – selbst an einer (Brutto)Größe ansetzen, die keinerlei wirtschaftliche (finanzielle) Leistungsfähigkeit vermittelt, weil und wenn im Einzelfall die Aufwendungen die (Brutto)Einnahmen erreichen

C. Die „Kausalitätsfrage" in § 4 Abs. 4 EStG – Kausalität und Kausalitätstheorien

Aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit folgt für den Betriebsausgabenbegriff: Betriebsausgaben sind eine „Hilfsgröße" zur Ermittlung der objektiven Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen, d. h. zur Berechnung seiner (Rein)Einkünfte. In dieser Eigenschaft soll und muß der Betriebsausgabenbegriff – *positiv* – alle Aufwendungen erfassen, die einem Steuerpflichtigen – wissentlich oder ohne sein Wissen, gewollt oder ohne bzw. gegen seinen Willen („aufgezwungene Betriebsausgaben"[29]) – *im Zusammenhang* (in einem bestimmten Zusammenhang) mit der Erzielung steuerbarer betrieblicher Einnahmen (= aus den Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Nr. 1–3 EStG) erwachsen[30][31]. Ohne „irgendeinen" Zusammenhang mit der Erzielung steuerbarer Einnahmen können Aufwendungen jedenfalls keine Betriebsausgaben sein.

Dieser *Zusammenhang* zwischen Aufwendungen und Einnahmenerzielung setzt *immer und mindestens* eine *Verursachung* der Aufwendungen durch den Betrieb im Sinne des philosophisch-logisch-naturwissenschaftlichen Kausalitätsbegriffs voraus[32], durch den Betrieb *veranlaßte* Aufwendungen müssen jedenfalls – im Sinne dieses Kausalitätsbegriffs – durch den Betrieb *verursachte* Aufwendungen sein. Genauer: Aufwendungen müssen *allgemein* durch ein final auf Einnahmenerzielung gerichtetes Handeln des Steuerpflichtigen[33] und *im besonderen* durch ein diesem betrieblichen Handeln zuzuordnenden Ereignis (Faktor, Umstand) –

oder gar übersteigen. Das wäre nicht nur das *Gegenteil* einer Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit für die Masse der Nur-Einkommensbezieher und eine Zerstörung der „Grundstruktur" der (unserer) Einkommensteuer, sondern für die „Nur-Einkommensbezieher" auch die Auferlegung einer unerfüllbaren (unmöglichen) und folglich verfassungswidrig auferlegten Zahlungspflicht (vgl. auch *Friauf*, aaO, S. 98). In der Geltung des Nettoprinzips als *Regel* findet deshalb die Gestaltungsfreiheit des einfachen Gesetzgebers eine feste Grenze (vgl. BVerfG v. 23. 11. 76 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 [119]); nur ein Regel-Ausnahme-Verhältnis ist verfassungsrechtlich und steuersystematisch tolerabel (vgl. ferner *Schick*, StRK-Anm. EStG § 4 Betr. Aus. R 71).

29 *Beispiel:* Testamentsvollstreckervergütung für die Verwaltung eines im Erbwege erworbenen Handelsgeschäftes (BFH v. 1. 6. 78 IV R 36/73, BStBl. II 1978, 499).

30 Vgl. zuletzt (zum Werbungskostenbegriff) FG Düss. v. 8. 11. 78 VIII 613/75, 792/76, 730/77, 732/77 E, EFG 1979, 95.

31 Von der Frage, ob begrifflich Betriebsausgaben vorliegen, ist die nach der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben zu unterscheiden: Aufwendungen, die begrifflich Betriebsausgaben sind, sind von den (Brutto)Einnahmen abzugsfähig, soweit die Abzugsfähigkeit nicht ausnahmsweise untersagt ist (vgl. dazu *Kirchhof* unten S. 201 ff. und *Tanzer* unten S. 227 ff.).

32 So – mit überzeugender Begründung – *Tanzer*, ÖStZ 1975, 50 ff.

33 Vgl. *Tipke*, StuW 1979, 193 (199); *ders.*, Steuerrecht, 7. Auflage 1979, S. 225 f.

das kann eine Handlung des Steuerpflichtigen (z. B.: Vornahme einer Betriebsfahrt), die Handlung eines Dritten (z. B.: Beschädigung einer Betriebsvorrichtung durch einen Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen) oder ein sonstiger Umstand (z. B.: Erkrankung des Steuerpflichtigen an einer typischen Berufskrankheit) sein – *tatsächlich verursacht* sein. *Ein völliges Abrücken von jeder Kausalbetrachtung kann es nicht geben*[34], und auch der Große Senat des BFH hat in seinem Beschluß vom 28. 11. 1977 GrS 2–3/77[35] keineswegs von einer Kausalbetrachtung endgültig abrücken wollen[36] *und* können.

Kausalität in diesem Sinne ist die Verknüpfung von Ursache und Wirkung, eine ,,gewisse gesetzmäßige Verkettung zweier Ereignisse", wobei das frühere Ereignis als Ursache, das spätere als Wirkung bezeichnet wird[37], Ursache folglich jede Bedingung ist[38], die zum Erfolg beigetragen hat und zwar so, daß dieser Erfolg ohne diese Bedingung nicht eingetreten wäre (conditio sine qua non). Keine Bedingung des Erfolges ist vor anderen ausgezeichnet. Jede Wertung einer Ursache ist diesem Ursachenbegriff fremd. Jede einzelne Ursache ist eine gleichwertige Teilursache. Dieser Ursachenbegriff (der Logik und der Naturwissenschaften) ist erkenntnistheoretisch der einzige Ursachenbegriff; eine besondere juristische Kausalität gibt es nicht[39]. Aber nicht alle naturwissenschaftlichen Kausalverläufe müssen rechtserheblich sein. Die Rechtsordnung kann zwar – einerseits – naturwissenschaftlich erwiesene Kausalbeziehungen nicht leugnen oder einen Kausalzusammenhang annehmen, wo er nach naturwissenschaftlichen Erkenntnissen fehlt, darf aber – andererseits – naturwissenschaftlich gegebene Kausalfaktoren im Hinblick auf ihre Rechtserheblichkeit bewerten und nur diejenigen Faktoren, die hiernach als rechtlich wesentlich erachtet werden, als *allein kausal im rechtlichen Sinne* qualifizieren[40]. Jede juristische Kausaltheorie muß (lediglich) auf der naturgesetzlichen Kausalität aufbauen, kann aber den philosophisch-logisch-naturwissenschaftlichen Kausalitätsbegriff mehr oder weniger einschränken[41].

34 *A. A.: Offerhaus,* BB 1979, 617 (620); *ders.* StBp 1979, 115.

35 BStBl. II 1978, 105.

36 *A. A.: Offerhaus,* aaO.

37 *Planck,* Der Kausalitätsbegriff in der Physik, in: Max Planck, Vorträge und Reden, herausgegeben von der Max-Planck-Gesellschaft, Braunschweig, 1958, S. 219.

38 Zur begrifflichen Unterscheidung von Bedingung und Ursache vgl. *Tanzer,* ÖStZ 1975, 50 f.

39 *Welzel,* Das Deutsche Strafrecht, 11. Auflage 1969, S. 43.

40 Vgl. statt vieler *Staudinger,* Bürgerliches Gesetzbuch, 10./11. Auflage, 1967, Vorb. vor §§ 249–327, RdNr. 20 ff m. w. N.

41 Juristische Kausalitätsbegriffe müssen *nicht* mit dem philosophisch-logisch-naturwissenschaftlichen Kausalitätsbegriff identisch sein. Im Gegenteil, sie weichen je nach dem, welche Funktion sie in einem Rechtsgebiet ausüben, hiervon ab, weil die Zahl der Ursachen im philosophisch-logisch-naturwissenschaftlichen Sinne für die Anknüpfung von Rechtsfolgen zu groß wäre. Der philosophisch-logisch-naturwissenschaftliche Kausalitätsbegriff wird erst durch eine Korrektur für die Rechtsordnung praktikabel. Eine rechtliche Kausalitätstheorie ist folglich eine Zweckschöpfung. Sie widerspricht, soweit sie den naturwissenschaftlichen Kausalitätsbegriff einschränkt, einer naturwissenschaftlichen Betrachtungsweise von Ursache und Wirkung und stützt sich (deshalb) nicht auf die Gesetze der Logik (deshalb sind Einwände gegen die Möglichkeit ,,juristischer Kausalitätstheorien", die sich auf die Gesetze der Logik berufen, nicht stichhaltig). Sie rechtfertigt sich vielmehr erst und nur aus dem Zweck, dem sie in einem Rechtsgebiet dienen soll (FG Rh.-Pf. v. 11. 8. 75 II 89/72, EFG 1975, 564 (565); *Wolff–Bachof,* Verwaltungsrecht I, 9. Auflage 1974, S. 258. Vgl. ferner *Kröger,* StuW 1979, 289 [290]), d. h., sie ist eine im Wege einer teleologischen Bewertung gewonnene, durch den jeweiligen Normzweck begründete und gerechtfertigte ,,juristische Zweckschöpfung" (*Watermann,* aaO, S. 75), die den philosophisch-logisch-naturwissenschaftlichen Ursachenbegriff ,,teleologisch-normativ" korrigiert (*Wallerath,* NJW 1971, 228; *Watermann,* aaO, S. 73 ff).

D. Betriebliche Verursachung – betriebliche Veranlassung

Daraus folgt zunächst: Wie jedes andere Rechtsgebiet muß auch das Einkommensteuerrecht in § 4 Abs. 4 EStG (und in § 9 Abs. 1 EStG) vom philosophisch-logisch-naturwissenschaftlichen Kausalitätsbegriff *ausgehen*[42]. Die Feststellung eines philosophisch-logisch-naturwissenschaftlichen Ursachenzusammenhangs muß notwendigerweise am Anfang stehen[43]. Kausalität i. d. S. ist weder eine wirtschaftliche noch überhaupt eine juristische Qualifikation, sondern eine Seinskategorie. Ohne eine Verknüpfung von ,,Aufwendungen" und ,,Betrieb" im Sinne dieses Kausalitätsbegriffs sind Betriebsausgaben nicht möglich[44], und erst wenn dieser Kausalzusammenhang feststeht, stellt sich die *weitere* Frage, ob jede Ursache für die Entstehung von Aufwendungen zugleich Ursache im Rechtssinne ist oder eine Unterscheidung zwischen steuerrechtlich relevanten und steuerrechtlich irrelevanten Ursachen, d. h. eine Selektion unter den philosophisch-logisch-naturwissenschaftlichen Ursachen von Aufwendungen notwendig ist[45 46]. Oder als

42 Der Umstand, daß Aufwendungen ihrer Art nach durch den Betrieb verursacht sein *könnten,* ist unzureichend, eine tatsächliche Verursachung durch den Betrieb jedenfalls erforderlich (vgl. auch FG Schlesw.-Holst. v. 26. 11. 74 III 106–107/73, EFG 1975, 105 [106]).

43 *Lange,* BB 1971, 405 (406); *ders.,* DB 1978, 1854 (1855); *Plückebaum,* StBp 1963, Sonderbeilage zu Heft 3, S. 4.

44 Aufwendungen sind folglich nicht allein deshalb durch den Betrieb veranlaßt, weil sie dem Steuerpflichtigen durch eine von seinem Willensentschluß unabhängige Anordnung zwangsläufig erwachsen (BFH v. 1. 6. 78 IV R 36/73, BStBl. II 1978, 499 [501]); *a. A.* (für die Kosten einer Testamentsvollstreckung): RFH v. 19. 6. 35, VI A 1020/34, RStBl. 1935, 1357; RFH v. 23. 6. 33 VI A 735/33, RStBl. 1933, 991; *Ebeling,* Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht, 1969/70, S. 312 ff; *ders.,* BB 1970, 344; *ders.,* BB 1973, 459 ff); eine tatsächliche Verursachung durch den Betrieb ist unabdingbar.

45 *Lange,* BB 1971, 405 (406).

46 Die Formel des 4. Senats des BFH, daß ein ,,objektiver tatsächlicher *oder* ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Aufwendung und Betrieb bestehen müsse (BFH v. 6. 5.

Frage formuliert: Ist veranlassen in § 4 Abs. 4 EStG (nur) ein Verursachen im Sinne des philosophisch-logisch-naturwissenschaftlichen Kausalitätsbegriffs, d. h. gilt in § 4 Abs. 4 EStG – nur – die Bedingungs- oder Äquivalenztheorie, oder ist der Veranlassungsbegriff enger[47]?

I. Die Äquivalenz- oder Bedingungstheorie – Allgemeines –

Dem philosophisch-logisch-naturwissenschaftlichen Kausalitätsbegriff entspricht die insb. im Strafrecht vorherrschende Äquivalenz- oder Bedingungstheorie. Ursache ist danach jede Bedingung, die nicht hinweggedacht werden kann, ohne daß der Erfolg entfiele (conditio sine qua non)[48]. Jede einzelne Bedingung ist Teilursache. Im Ursachenzusammenhang ist jede der für eine Wirkung ursächlichen Bedingungen eine für den Erfolg gleich notwendige Ursache. Alle Bedingungen sind kausal „gleichwertig" (= Äquivalenztheorie)[49]. Ist die Äquivalenztheorie in § 4 Abs. 4 EStG einschlägig, wäre eine Aufwendung durch den Betrieb veranlaßt, wenn die Ausgaben ohne den Betrieb nicht gemacht worden wären[50], oder umgekehrt formuliert: Eine Ausgabe wäre nicht durch den Betrieb veranlaßt, falls sie auch dann entstanden wäre, wenn man den Betrieb hinwegdenkt[51][52].

76 IV R 79/73, BStBl. II 1976, 560; FG Hamburg v. 6. 12. 76 I 145/74, EFG 1977, 153 [154]) ist folglich zumindest irreführend. Ein tatsächlicher Zusammenhang i. S. des philosophisch-logisch-naturwissenschaftlichen Kausalitätsbegriffs ist *immer* erforderlich, und ein wirtschaftlicher Zusammenhang (so BFH v. 1. 6. 78 IV R 36/73, BStBl. II 1978, 499 [500], ferner: *Herrmann–Heuer,* aaO, § 4 EStG Anm. 46 n; *Offerhaus,* BB 1979, 617 [621]; *Stöcker,* BB 1970, 966; *Doralt–Ruppe,* Grundriß des österreichischen Steuerrechts, Band I 1978, S. 52. Das FG München v. 4. 6. 78 VII 177/77, EFG 1978, 536, verlangt einen „inneren wirtschaftlichen Zusammenhang"), setzt jedenfalls eine tatsächliche Verursachung i. S. des philosophisch-logisch-naturwissenschaftlichen Kausalitätsbegriffs voraus. Der wirtschaftliche Zusammenhang ist tatsächlich (nur) das Kriterium für die *Zuordnung* einer Ursache *zum Betrieb,* und besagt im übrigen, daß einerseits ein rechtlicher Zusammenhang nicht erforderlich und andererseits ein bloß zufälliger Zusammenhang nicht ausreichend ist.

47 *Offerhaus,* (BB 1979, 617 [620]). Wenn *Offerhaus* für eine Veranlassung i. S. eines „äußeren Anstoßes" einen „Zusammenhang mit dem Betrieb" fordert, setzt dies jedenfalls und mindestens (auch) einen Kausalzusammenhang zwischen Aufwendungen und Betrieb voraus, und mit der Formel, daß Aufwendungen betrieblich veranlaßt sind, sofern sie ohne den Betrieb nicht entstanden wären, verwendet er klassische Umschreibungen der Äquivalenztheorie, so daß sich wiederum und erst recht die Frage nach der Anwendbarkeit dieser Kausalitätstheorie im Einkommensteuerrecht stellt.

48 Vgl. bereits RG v. 14. 12 10 II 1214/10, RGSt 44, 230 (244).

49 Vgl. statt vieler *Staudinger,* aaO, RdNr. 24 m. w. N.

50 FG Schlesw.-Holst. v. 26. 11. 74 III 106–107/73, EFG 1975, 105 (106); *Offerhaus,* BB 1979, 617 (620).

II. Zur Anwendung der Äquivalenztheorie in § 4 Abs. 4 EStG

1. Der Wortlaut des § 4 Abs. 4 EStG

Ob die Bedingungstheorie in § 4 Abs. 4 EStG Anwendung findet, ist durch eine grammatikalische Auslegung *nicht* zu entscheiden. Die Verwendung des Ausdrucks veranlassen statt verursachen spricht – entgegen *Herrmann–Heuer*[53] und *Offerhaus*[54] – noch nicht für einen *inhaltlichen* Unterschied zwischen veranlassen und verursachen oder gegen die Äquivalenztheorie, selbst wenn im allgemeinen Sprachgebrauch insofern scharf unterschieden würde (was nur bedingt der Fall ist); denn allgemeiner Sprachgebrauch und steuergesetzlicher Sprachgebrauch müssen sich keinesfalls decken. Was das Steuergesetz ausdrücken *will,* ist entscheidend. Für die Annahme, daß der Steuergesetzgeber insoweit bewußt habe differenzieren wollen, fehlt aber jeder Anhaltspunkt. Die Formulierung des § 4 Abs. 4 EStG 1934 dürfte aus dem RFH-Urteil vom 9. 2. 27 VI A 60/27[55] übernommen worden sein. Indes: Die Stellungnahmen des RFH und des Schrifttums zum Betriebsausgabenbegriff *vor* 1934 zeigen keinerlei gewollte Unterscheidungen zwischen veranlassen und verursachen[56]. Das Gegenteil ist der Fall! Anderer-

51 So die überwiegende Meinung im Schrifttum, vgl. insbesondere: *Bauer,* aaO, S. 37; *Lange,* BB 1971, 405 ff; *ders.* DB 1978, 1954 ff; *Tanzer,* ÖStZ 1975, 50 ff; *Tiedtke,* FR 1978, 493 (498); *Tipke,* Steuerrecht, 6. Aufl. aaO, S. 227 f. Ablehnend: *Herrmann–Heuer,* aaO, § 4 EStG Anm. 46 g (2); FG Rh.-Pf. v. 11. 10. 63 II 204–208/61, EFG 1964, 113. Bei dieser Formel handelt es sich, was häufig übersehen wird, keineswegs um eine exakte Definition der Kausalität, sondern „nur um eine die Rechtsanwendung erleichternde, weil leicht faßliche und für die große Masse der Fälle zureichende Umschreibung, eben um eine Faustregel" (*Larenz,* Lehrbuch des Schuldrechts, Bd. I, Allgemeiner Teil, 11. Auflage, 1976, S. 352 f). Die „Faustregel" versagt insbesondere, wenn ein Ereignis durch zwei Vorgänge gleichermaßen herbeigeführt wird. Dies zeigt die Unzulänglichkeiten der „conditio-sine-qua-non-Formel", spricht aber (deshalb) noch *nicht* gegen eine Anwendbarkeit der Äquivalenztheorie. A. A. aber *Ruppe* unten S. 129 ff.

52 Daß der Begriff „veranlassen" weiter reiche als der der Verursachung (so *Speich,* FR 1963, 351), ist unzutreffend, wenn man den philosophisch-logisch-naturwissenschaftlichen Ursachenbegriff zugrundelegt.

53 AaO, § 4 EStG Anm. 46 g (1).

54 BB 1979, 617 (620).

55 RFHE 20, 208 (210).

56 Vgl. z. B. RFH v. 19. 10. 22 III A 371/22, RFHE 11, 238 (242): Ausgaben, die ein Unternehmer im Betrieb des Unternehmens wegen bzw. für den Betrieb macht; RFH v.

seits: Spräche § 4 Abs. 4 EStG nicht von veranlassen, sondern von verursachen, würde dies nicht zwangsläufig die Geltung der Äquivalenztheorie indizieren[57]. Was verursachen in der Sprache des Gesetzes bedeutet, ist immer eine Frage der Auslegung, für den Veranlassungsbegriff gilt nichts anderes, und Auslegung endet nicht mit einer Wortlautinterpretation. Deshalb ist eine Argumentation nur mit dem Wort veranlassen für sich allein ein Spiel mit Worten *ohne sachliche Aussagekraft*.

2. Folgerungen aus dem Zweck des § 4 Abs. 4 EStG

Jede Suche nach einer allgemein gültigen Aussage zur Kausalität muß vielmehr vom *Zweck* des § 4 Abs. 4 EStG ausgehen. Das gilt auch für die Frage nach der Anwendbarkeit der Äquivalenztheorie[58].

Zur Verwirklichung einer Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit muß der Betriebsausgabenbegriff *positiv* alle Aufwendungen erfassen, die die ob-

7. 7. 26 VI A 727/25, RFHE 19, 201 (203): sachlich bzw. objektiv mit dem Betrieb zusammenhängende Ausgaben; RFH v. 17. 3. 27 VI A 95/27, RFHE 21, 84 spricht im Leitsatz von Ausgaben, zu denen jemand auf Grund eines Ehrenamtes „veranlaßt" wird, und in den Gründen der Entscheidung von den durch diese Tätigkeit „wirtschaftliche verursachten" Ausgaben, *Strutz,* (Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925, 1927, § 12 Anm. 11 a) von den durch die Zwecke der Erzielung, Sicherung und Erhaltung von Betriebseinnahmen „verursachten" Ausgaben, und *Blümich–Schachian* (Das Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925, § 12 Anm. 2 Abs. 9) definieren Betriebsausgaben als alle durch den Betrieb unmittelbar oder mittelbar durch die Zwecke der Erzielung, Sicherung und Erwerbung von Einnahmen „verursachten" Ausgaben.

57 *A. A.* FG Rh.-Pf. v. 11. 10. 63 II 204–208/61, EFG 1964, 113.

58 Der Große Senat des BFH hat in seinem Beschluß vom 28. 11. 77 GrS 2–3/77 (BStBl. II 1978, 105 [108]) die Auffassung des 6. Senats im Urteil vom 16. 2. 70 VI R 254/68 (BStBl. II 1970, 663), daß der Auslegung der Begriffe Betriebsausgaben und Werbungskosten nicht „*allein*" durch Heranziehung der im Strafrecht angewendeten Bedingungstheorie oder der im bürgerlichen Recht anerkannten Adäquanztheorie Rechnung getragen werden könne, nicht nur bestätigt, sondern mit den Worten, „daß die Frage, ob Unfallkosten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abgezogen werden können, nicht durch die Heranziehung strafrechtlicher oder zivilrechtlicher Bedingungstheorien zu beantworten" sei, eher noch verschärft. Aber da der Große Senat weder auf die einschlägigen Untersuchungen von *Lange* (BB 1971, 405 ff) und *Tanzer* (ÖStZ 1975, 50 ff) eingegangen ist noch eine eigene Kausalitäts- oder Veranlassungstheorie aufstellt, sondern in eine Fallgruppenbildung „ausweicht", ist nach wie vor offen, ob und gegebenenfalls welche Kausalitätslehre in § 4 Abs. 4 EStG gilt. Daß der Große Senat von einer Kausalitätsbetrachtung überhaupt abrücken wolle (so *Offerhaus,* BB 1979, 617 [620]) und dies nach der bisherigen Entwicklung der Rechtssprechung zur „Veranlassung" konsequent wäre (so *Kröger,* StuW 1978, 289 [290]) trifft jedenfalls nicht zu. Im Gegenteil, der BFH *praktiziert* tatsächlich eine „besondere einkommensteuerrechtliche Kausalitätstheorie" (s. unten S. 66 ff.).

jektive Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen beeinflussen[59]. Diese Aussage ist durch eine *negative Formulierung* zu ergänzen: Der Betriebsausgabenbegriff darf keine Ausgaben umfassen, die für die objektive Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen irrelevant sind. Allgemeiner ausgedrückt: § 4 Abs. 4 EStG ist eine Vorschrift *für* die Einkünfteermittlung. Durch den Betriebsausgabenbegriff will § 4 Abs. 4 EStG die betriebliche von der privaten Sphäre des Steuerpflichtigen trennen. Betriebliche Aufwendungen werden von den privaten Aufwendungen definitorisch – durch die Fassung des Betriebsausgabenbegriffs – abgegrenzt, um zu der für eine Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit richtigen Wertgröße (= Reineinkünfte) zu gelangen[60].

Daraus folgt:

(1) Der Schlüssel zur Auslegung des § 4 Abs. 4 EStG liegt in den Worten „durch den Betrieb veranlaßt", nicht allein im Veranlassungsbegriff. „Durch den Betrieb veranlaßt" ist hierbei als Gegensatz zu „durch den Steuerpflichtigen privat veranlaßt" zu verstehen, so daß die Auslegung des Betriebsbegriffs[61] nicht weiter interessiert und zum besseren Verständnis die gängige Ausdrucksweise „betrieblich veranlaßt" verwendet werden kann.

(2) Aufwendungen müssen mindestens i. S. der Äquivalenztheorie betrieblich verursacht sein, um überhaupt Betriebsausgaben sein zu können. Genauer: Das Vorliegen von Betriebsausgaben setzt jedenfalls voraus, daß sie *allgemein* durch ein dem betrieblichen Handeln des Steuerpflichtigen zuzuordnendes Ereignis (Faktor, Umstand) tatsächlich verursacht worden sind, während Aufwendungen, die *allgemein* durch das private Handeln des Steuerpflichtigen und *im besonderen* durch ein Ereignis (Faktor, Umstand), das diesem privaten Handeln *zuzuordnen* ist – das kann eine Handlung des Steuerpflichtigen (z. B.: Vornahme einer Urlaubsreise), die Handlung eines Dritten (z. B.: Entführung eines vermögenden Steuerpflichtigen) oder ein sonstiger Umstand (z. B.: eine „normale" Erkrankung des Steuerpflichtigen) sein – tatsächlich verursacht sind, jedenfalls *keine* Betriebsausgaben sein können, sondern Privatausgaben sind[62][63]. Die Abgrenzung der Betriebsausgaben von den Privatausgaben ist folglich insoweit eine Frage der *Zuordnung* der tatsächlichen Ursachen von Aufwendungen zur betrieblichen oder priva-

59 Vgl. oben S. 19.

60 *Tipke,* Steuerrecht, 6. Auflage, aaO, S. 226.

61 Vgl. dazu statt aller *Herrmann–Heuer,* aaO, § 4 EStG Anm. 46 m.

62 *A. A.* neuerdings *Kramer* DStR, 363 (369 ff) für gemischt genutzte Wirtschaftsgüter. Diese Auffassung steht in offenem Widerspruch zu § 4 Abs. 4 EStG.

63 Ein Prinzip des Vorrangs von Betriebsausgaben kann es unter Kausalitätsgesichtspunkten nicht geben: entweder liegen Betriebsausgaben vor oder die Voraussetzungen des Betriebsausgabenbegriffs sind nicht (alle) erfüllt (*a. A.* offenbar *Uelner,* StbJb. 1971/72, 389 [406 f] auf Grund einer typisierenden Betrachtungsweise).

ten Sphäre des Steuerpflichtigen, und wenn für das Vorliegen von Betriebsausgaben ein *wirtschaftlicher Zusammenhang* oder ein *innerer wirtschaftlicher Zusammenhang* zwischen Aufwendungen und Betrieb verlangt wird[64], stellt dies folglich keineswegs die notwendige tatsächliche betriebliche Verursachung in Frage: Der (innere) wirtschaftliche Zusammenhang ist vielmehr (erst) das *sachgerechte Kriterium* für eine Zuordnung der tatsächlichen Erfolgsursachen (der die Aufwendungen verursachenden „Bedingungen") zur betrieblichen Sphäre, und besagt, daß einerseits kein rechtlicher Zusammenhang erforderlich und andererseits kein bloßer zufälliger Zusammenhang ausreichend ist, sondern – entsprechend der steuerlichen Anknüpfung an wirtschaftliche Vorgänge – ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Ausgabe und Betrieb vorliegen muß, aber auch genügt. Kurz gesagt: Ein *wirtschaftlicher Zusammenhang* zwischen Aufwendungen *und* Betrieb indiziert eine *Verursachung* der Aufwendungen *durch* den Betrieb.

So wenig durch den Steuerpflichtigen privat verursachte Aufwendungen Betriebsausgaben sein können, ist eine Zuordnung privat verursachter Aufwendungen zu den Werbungskosten möglich, da solche Ausgaben für die objektive Leistungsfähigkeit irrelevant sind. Ein Unterschied zwischen Betriebsausgaben und Werbungskosten besteht insoweit nicht[65 66].

(3) *Ob* Aufwendungen durch den Steuerpflichtigen privat verursacht sind, ist nach *objektiven* bzw. *objektivierbaren Merkmalen* zu bestimmen[67]. Sie müssen tatsächlich durch ein privates Handeln des Steuerpflichtigen verursacht sein.

64 Vgl. die Nachweise in FN 46.

65 Vgl. u. a.: BFH v. 16. 12. 60 VI 166/60 U, BStBl. III 1961, 63 (64); BFH v. 2. 3. 62 VI 79/60 S, BStBl. III 1962, 192 (194); BFH v. 26. 7. 62, IV 438/60, StRK EStG § 4 R. 554; BFH v. 21. 7. 67 VI R 307/66, BStBl. III 1967, 734 (735). BFH v. 28. 11. 77 GrS 2–3/77, BStBl. II 1978, 105 (108); BFH v. 27. 11. 78 GrS 8/77, BStBl. II 1979. Vgl. ferner *Tiedtke,* FR 978, 493; unklar *Littmann,* Das Einkommensteuerrecht, 12. Auflage, Band 1, 1978, §§ 4, 5, RdNr. 739.

66 Betriebsausgaben (Werbungskosten) und private Aufwendungen sind *alternative* Begriffe. Ein Prinzip des „Vorrangs" für Betriebsausgaben (Werbungskosten), das sich dahin auswirken soll, daß Aufwendungen des Steuerpflichtigen primär darauf geprüft werden müssen, ob sie die Tatbestände Betriebsausgaben (Werbungskosten) erfüllen, besteht nicht (*a. A.: Uelner,* StbJb. 1971/72, 389 [407]), und jede weitere Kategorisierung privater Aufwendungen ist unter Kausalitätsgesichtspunkten weder nötig noch richtig (*a. A.: Uelner,* aaO, S. 409).

67 Vgl. BFH v. 27. 11. 78 GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213 (216) m. w. N. sowie (zur Abgrenzung von Betriebsvermögen und Privatvermögen): BFH v. 7. 5. 65 VI 217/64 U, BStBl. III 1965, 445; BFH v. 22. 7. 66 VI 12/65, BStBl. III 1966, 542; BFH v. 18. 10. 72 I R 237/70, BStBl. II 1973, 136; BFH v. 5. 10. 73 VIII R 30/70, BStBl. II 1974, 88; BFH v. 1. 6. 78 VI R 109/74, BStBl. II 1978, 618 (619) sowie zuletzt FG Münster v. 31. 1. 79 II 1895/76 G, EFG 1979, 288.

Daraus folgt *einmal:* Daß der Steuerpflichtige *subjektiv* Privatausgaben tätigen will, ist ein erstes und wichtiges Indiz, aber keine notwendige Voraussetzung für das Vorliegen von Privatausgaben[68]. Aufwendungen sind Privatausgaben, wenn sie im Einzelfall durch ein dem privaten Handeln des Steuerpflichtigen zuzuordnendes Ereignis (Faktor, Umstand) verursacht werden. Nur das private Handeln eines Steuerpflichtigen ist *final* (subjektiv), die im tatsächlichen (objektiven) Zusammenhang mit diesem privaten Handeln entstehenden Aufwendungen sind Privatausgaben, selbst wenn sie ohne Wissen und/oder gegen den Willen des Steuerpflichtigen anfallen. Deshalb ist die tatsächliche (objektive) Verursachung durch ein der privaten Sphäre zuzuordnendes Ereignis (Faktor, Umstand) auch keine bloße Beweisfrage[69].

Die tatsächliche (objektive) Verursachung kann sich jeweils aus objektiven und/oder subjektiven Faktoren ergeben; maßgebend sind die (alle) Umstände des Einzelfalles.[69a] Ein rechtlicher Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Privatsphäre ist nicht erforderlich, ein bloß zufälliger Zusammenhang nicht ausreichend, ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der betrieblichen Sphäre darf nicht bestehen.

Zum anderen können Aufwendungen, die objektiv durch den Steuerpflichtigen privat verursacht worden sind, nicht allein durch eine Willensentscheidung des Steuerpflichtigen zu betrieblich verursachten Aufwendungen werden[70], und umgekehrt. Ob Aufwendungen tatsächlich privat verursacht sind oder nicht, ist der Willensentscheidung des Steuerpflichtigen entzogen und durch die Finanzbehörden nach objektiven Gesichtspunkten zu entscheiden[71]. Daß Aufwendungen „nach den Vorstellungen des Steuerpflichtigen" mit dem Betrieb zusammenhängen, indiziert das Vorliegen von Betriebsausgaben noch nicht[72].

(4) Sind Aufwendungen tatsächlich betrieblich und nicht zugleich durch den Steuerpflichtigen privat (mit)*verursacht,* liegen durch den Betrieb *veranlaßte* Ausgaben i. S. des § 4 Abs. 4 EStG vor. Das Vorliegen von Betriebsausgaben ist *in diesen Fällen* nach den Grundsätzen der Äquivalenztheorie zu entscheiden. Eine engere Auslegung des Veranlassungsbegriffs würde zu einer Verengung des Be-

68 *A. A.: Offerhaus,* BB 1979, 667 (668).

69 *A. A.* insoweit *Tipke,* StuW 1979, 193 (199); *ders.* Steuerrecht, 7. Auflage, aaO, S. 226.

69a Vgl. im einzelnen *Ruppe* unten S. 134 ff.

70 BFH v. 13. 10. 60 IV 196/59 S, BStBl. III 1960, 511; FG Hamburg v. 11. 1. 77 I 61/74, EFG 1977, 525.

71 BFH v. 13. 10. 60, aaO; BFH v. 4. 9. 56 I 63/56 U, BStBl. III 1956, 304 (305); BFH v. 24. 4. 56 I 228/55 U, BStBl. III 1956, 195; BFH v. 14. 10. 54 IV 352/53 U, BStBl. III 1954, 358.

72 *A. A.: Tipke,* Steuerrecht, 6. Auflage, aaO, S. 226.

triebsausgabenbegriffs führen, die dem in § 4 Abs. 4 EStG konkretisierten Prinzip der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit zuwiderliefe.

Daraus folgt *einmal:* Für Betriebsausgaben ist nicht begriffswesentlich, daß der Steuerpflichtige mit einer (jeder) Ausgabe jeweils subjektiv seinen Betrieb fördern will[73], so daß Aufwendungen, die ohne Wissen und/oder Willen des Steuerpflichtigen (nur) durch den Betrieb verursacht werden, Betriebsausgaben sind, -und sein müssen, weil sie die objektive Leistungsfähigkeit vermindern[74]. Nur das auf Einnahmenerzielung gerichtete Handeln ist final gesteuert (subjektiv); für das Vorliegen von Betriebsausgaben ist erforderlich, aber auch ausreichend, daß sie durch ein diesem betrieblichen Handeln des Steuerpflichtigen zuzuordnendes Ereignis (Faktor, Umstand) tatsächlich (objektiv) verursacht sind. Daß der Steuerpflichtige mit Aufwendungen seinen Betrieb fördern will, ist lediglich die Regel und indiziert bei fehlender tatsächlich privater (Mit)Verursachung das Vorliegen von Betriebsausgaben, einerlei, ob die Aufwendungen für den Betrieb förderlich sind oder nicht. Ein *subjektives* Element ist ein im allgemeinen vorhandenes, aber kein notwendiges Merkmal des Betriebsausgabenbegriffs, und der Betriebsausgabenbegriff folglich trotz der Bedeutung, die die persönliche Entscheidung des Steuerpflichtigen für die Entstehung von Betriebsausgaben im Einzelfall spielen kann, *objektiv*[75]. Die subjektiven Vorstellungen, Absichten, Ziele usw. des Steuerpflichtigen sind immer nur ein – widerlegbares – Indiz für oder gegen eine objektiv private oder objektiv betriebliche Verursachung von Aufwendungen, so daß die subjektive betriebliche Verursachung nicht allein maßgebend und die objektive betriebliche Verursachung keine bloße Beweisfrage sein kann[76].

Die notwendige objektive Verursachung durch den Betrieb bedeutet *zum anderen* nicht, daß ungewöhnliche, unzweckmäßige, unwirtschaftliche oder vergebliche Aufwendungen keine Betriebsausgaben sein können; denn ungewöhnliche, unangemessene, unzweckmäßige oder vergebliche Aufwendungen sind nicht begrifflich oder zwangsläufig durch den Steuerpflichtigen privat verursachte Aufwendungen, weil sie gleichwohl ausschließlich betrieblich verursacht sein können. Für Aufwendungen, die nicht objektiv privat verursacht sind, besteht (deshalb) ein „Entscheidungsspielraum" des Steuerpflichtigen. Insoweit ist ein subjektives Merkmal für die Qualifizierung von Aufwendungen mitentscheidend[77]. Das *Ob* und das *Wieviel* betrieblich verursachter Aufwendungen kann der Steuerpflichtige bestimmen, in der Wahl der Gestaltung von Aufwendungen, die objektiv keine

73 *A. A.: Offerhaus,* BB 1979, 617 (621).

74 Ebenso (für Werbungskosten) FG Düsseldorf vom 11. 1. 79 II 33/75 L, EFG 1979, 440.

75 *A. A.: Görlich,* DB 1979, 711 (712).

76 *A. A.:* wohl *Tipke,* StuW 1979, 193 (199); *ders.* Steuerrecht, 7. Auflage, aaO, S. 226.

77 *Z. T. a. A.: Görlich,* DB 1979, 711 (712).

Privatausgaben sind, ist der Steuerpflichtige frei[78]. Daß Aufwendungen, die nicht objektiv privat verursacht sind, den Betrieb des Steuerpflichtigen tatsächlich fördern, ist folglich nicht notwendig. Insoweit ist vielmehr erforderlich, aber auch ausreichend, daß die Aufwendungen nach den Vorstellungen des Steuerpflichtigen den Betrieb fördern, daß sie der Steuerpflichtige für seinen Betrieb für zweckdienlich hält. Daß betrieblich verursachte Aufwendungen das notwendige oder übliche Maß übersteigen, oder ungewöhnlich, unzweckmäßig, unwirtschaftlich, unangemessen oder unsinnig sind, stellt das begriffliche Vorliegen von Betriebsausgaben für sich allein nicht in Frage[79][80][81].

(5) Daraus ergibt sich weiter, daß die betriebliche Verursachung *ausschließlich betrieblich* verursachter Aufwendungen *nicht adäquat* sein muß.

Obwohl der Ädäquanzgedanke dem Steuerrecht nicht fremd, sondern z. B. für den Umfang (Höhe) abzugsfähiger Aufwendungen mitentscheidend ist, und die Unüblichkeit von Aufwendungen ein Indiz für eine tatsächliche private Verursachung von Aufwendungen sein kann[82], ist die im Zivilrecht vorherrschende *Adäquanztheorie* für eine Beantwortung der Frage, ob betrieblich verursachte Aufwendungen i. S. der Äquivalenztheorie auch i. S. des § 4 Abs. 4 EStG betrieblich *veranlaßt* sind, unbrauchbar[83]. Zur Begründung folgendes: Nach der Adäquanz-

78 *Stoll,* aaO, S. 16.

79 RFH v. 19. 10. 22 III A 371/22, RFHE 11, 238 (242); RFH v. 18. 2. 25 VI B 44/25, RFHE 15, 291 (292); BFH v. 13. 10. 60, IV 63/59 S, BStBl. III 1961, 18 (20); BFH v. 17. 11. 60 IV 316/58, BStBl. III 1961 123 (124); BFH v. 28. 10. 76 IV R 35/76, BStBl. II 1977, 238 (239); BFH v. 4. 8. 77 IV R 157/74, BStBl. II 1978, 93 (95); BFH v. 27. 11. 78 GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213 (216); FG München v. 14. 11. 77 V (IX) 440/76 L, EFG 1978, 266 (267). Die Einkünfte sollen grundsätzlich so erfaßt werden, wie sie der Steuerpflichtige tatsächlich erzielt, nicht wie er sie hätte erzielen können (RFH v. 18. 2. 25 VI B 44/25, RFHE 15, 291 [292]; *Heuer,* FR 1960, 358). Vgl. aber auch FG Berlin v. 25. 3. 77 III 21/77, EFG 1977, 473.

80 Unüblichkeit, Unzweckmäßigkeit, fehlende Notwendigkeit usw. können allenfalls ein Indiz dafür sein, daß die Aufwendungen tatsächlich privat mitverursacht sind (BFH v. 11. 10. 73 VIII R 187/71, BStBl. II 1974, 200; BFH v. 28. 10. 76 IV R 35/76, BStBl. II 1977, 238 (239). Vgl. ferner *Herrmann–Heuer,* aaO, § 4 EStG Anm. 48 b (2) und zuletzt *Offerhaus,* BB 1979, 617 (621).

81 Ob durch betrieblich verursachte Aufwendungen tatsächlich Einnahmen erzielt werden, ist für den Betriebsausgabenbegriff ohne Bedeutung, daß Aufwendungen nicht zu dem beabsichtigten Erfolg führen, unschädlich. Auch vergebliche, betrieblich verursachte Aufwendungen sind Betriebsausgaben (vgl. statt vieler BFH v. 13. 11. 73 VIII R 157/70, BStBl. II 1974, 161 f; FG Berlin v. 14. 3. 78 V 184/77, EFG 1978, 485).

82 BFH v. 1. 10. 73 VIII R 187/71, BStBl. II 1974, 200; BFH v. 28. 10. 76 IV R 35/76, BStBl. II 1977, 238 (239). Vgl. ferner *Herrmann–Heuer,* aaO, § 4 EStG Anm. 48 b (2).

83 So im Ergebnis auch *Herrmann–Heuer,* aaO, § 4 EStG Anm. 46 g (2); *Lange,* BB 1971, 405 (407); *Tanzer,* ÖStZ 1975, 50 (54); *Tipke,* Steuerrecht, 6. Auflage, aaO, S. 226; FG

theorie ist eine Bedingung für einen Erfolg ursächlich, wenn sie die objektive Möglichkeit eines Erfolges von der Art des eingetretenen Erfolges *generell* in nicht unerheblicher Weise erhöht hat, oder umgekehrt formuliert: Eine Bedingung ist nicht ursächlich, falls sie ihrer allgemeinen Natur nach für die Entstehung eines bestimmten Erfolges ganz gleichgültig (indifferent) war und nur unter besonders eigenartigen, ganz unwahrscheinlichen und nach dem regelmäßigen Lauf der Dinge außer Betracht zu lassenden Umständen zur Herbeiführung des Erfolges geeignet ist[84]. Durch diesen – engeren – Kausalitätsbegriff soll die Haftung des Schädigers auf die „billigerweise zumutbaren und zurechenbaren Folgen" beschränkt werden. Sie ist ein Korrektiv, das eine negative Schutzfunktion zugunsten des Schädigers ausübt[85] und wie eine positive Haftungsbeschränkung wirkt[86], in dem sie eine Haftung verneint, wenn das Verhalten des Schädigers nur durch eine außergewöhnliche Verkettung der Umstände zu einer Bedingung des Erfolges geworden ist[87].

Diese Zielsetzung der Adäquanztheorie ist dem Betriebsausgabenbegriff des geltenden Einkommensteuerrechts *fremd,* und daß selbst ungewöhnliche und unübliche Aufwendungen Betriebsausgaben sein können, ist außer Streit. Mit anderen Worten: § 4 Abs. 4 EStG setzt de lege lata nicht voraus, daß Aufwendungen adäquat betrieblich verursacht sind; eine inadäquate betriebliche Verursachung schließt betrieblich veranlaßte Aufwendungen i. S. des § 4 Abs. 4 EStG nicht von vorneherein (begrifflich) aus.

(6) *Das – erste – Fazit:* Solange Aufwendungen nicht durch den Steuerpflichtigen privat mitverursacht werden, ist für das Vorliegen von Betriebsausgaben eine betriebliche Verursachung i. S. der Äquivalenz- oder Bedingungstheorie erforderlich, *aber auch ausreichend.* Jede engere Kausalitätstheorie oder eine finale Betrachtungsweise implizieren eine mit dem in § 4 Abs. 4 EStG konkretisierten

Rh.-Pf. v. 11. 10. 63 II 204–208/61, EFG 1964, 113; *a. A.: Plückebaum,* StBp 1963, Sonderbeilage zu Heft 3 S. 4; FG Hamburg v. 19. 12. 58 III 326/57, EFG 1959, 269 (270).

84 Vgl. z. B.: BGH v. 23. 10. 51 I ZR 31/51, BGHZ 3, 261; BGH v. 25. 9. 52 III ZR 322/51, BGHZ 7, 198 (205); BGH v. 19. 11. 71 V ZR 100/69, BGHZ 57, 245 (255).

85 *Watermann,* aaO, S. 92 ff.

86 *Pesch,* NJW 1958, 1074.

87 Im Zivilrecht ist zwischenzeitlich außer Streit, daß die Adäquanztheorie nicht alle Zuordnungsprobleme lösen kann. Deshalb werden im Einzelfall zusätzlich oder statt dessen der „Schutzzweck der Norm" (Schutzzwecklehre) und/oder die Lehre vom „Rechtswidrigkeitszusammenhang" benutzt (vgl. *Esser–Schmidt,* Schuldrecht, Band I, Allgemeiner Teil, Teilband 2, 1976, S. 177 ff; *Fikentscher,* Schuldrecht, 6. Auflage, 1976, S. 250 ff; *Larenz,* Schuldrecht, Band I, Allgemeiner Teil, 11. Auflage 1976, S. 353 ff; *Staudinger,* Bürgerliches Gesetzbuch, 10./11. Auflage 1975, Vorb. vor §§ 823–853 RdNr 79 ff), um eine Korrektur der nach der Adäquanztheorie erzielten, aber unerwünschten Ergebnisse zu erreichen.

Grundsatz der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit *unvereinbare* Verengung des Betriebsausgabenbegriffs.

3. Gleichsetzung von Betriebsausgaben und Werbungskosten

Ob Betriebsausgaben und Werbungskosten insoweit gleichzusetzen sind, ob m. a. W. in § 9 Abs. 1 EStG für Aufwendungen, die der Steuerpflichtige nicht privat mitverursacht hat, eine berufliche Verursachung (tatsächliche Verursachung durch ein der beruflichen Sphäre zuzuordnendes Ereignis (Faktor, Umstand)) erforderlich *und* ausreichend ist, könnte wegen des Wortlauts der Vorschrift („Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen") zweifelhaft sein. Hier soll dazu nur soviel gesagt werden[88]: Die Rechtssprechung des RFH[89] und des BFH[90] hat den Begriff der Werbungskosten mehr und mehr dem Betriebsausgabenbegriff angepaßt, z. T. wird § 4 Abs. 4 EStG einfach übertragen[91]. Für diese Entwicklung spricht nicht nur die Geschichte des Werbungskostenbegriffs[92]: Jede *pauschale* Einschränkung des Werbungskostenbegriffs widerstreitet dem Grundsatz der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit und indiziert eine steuerliche Ungleichbehandlung, es sei denn, für Überschußeinkünfte ließe sich ihrer Art nach zur Ermittlung der objektiven Leistungsfähigkeitsgröße eine engere Fassung des Werbungskostenbegriffs allgemein oder für einzelne Einkunftsarten rechtfertigen. Das ist jedoch *nicht* der Fall[93].

88 Vgl. im einzelnen *Offerhaus,* BB 1979, 617 (618 f); *Tipke,* StuW 1979, 193 (195 f, 199 f) und *v. Bornhaupt* unten S. 149 ff. jeweils mit weiteren Nachweisen.

89 Vgl. RFH v. 19. 10. 22 III A 371/22, StuW 1923 Nr. 394, ferner *Becker* Das Einkommensteuergesetz v. 10. 8. 25, aaO, Band II, S. 146 („einfach gleichzusetzen").

90 Vgl. BFH v. 2. 3. 62 VI 79/60 S, BStBl. III 1962, 192 (194); BFH v. 16. 2. 70 VI R 254/68, BStBl. II 1970, 662 (663); BFH v. 19. 10. 70 GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17 (18); BFH v. 25. 7. 72 VIII R 56/68, BStBl. II 1972, 880; BFH v. 31. 1. 75 VI R 42/72, BStBl. II 1975, 421; BFH v. 22. 4. 75 VIII R 110/70, BStBl. II 1975, 603; BFH v. 28. 11. 77 GrS 2–3/77, BStBl. II 1978, 105; BFH v. 27. 11. 78 GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213; vgl. ferner FG Berlin v. 14. 3. 78 V 184/77, EFG 1978, 485; Nds. FG v. 11. 6. 78 VI E 320/77, EFG 1979, 17.

91 Vgl. z. B. BFH v. 16. 2. 70 VI R 254/68, BStBl. II 1970, 662 (663): „Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind alle Aufwendungen, die durch das Arbeitsverhältnis veranlaßt sind." Vgl. ferner BFH v. 9. 11. 71 VI R 96/70, BStBl. II 1972, 134; BFH v. 25. 7. 72 VIII R 56/68, BStBl. II 1972, 880; BFH v. 22. 4. 75 VIII R 110/70, BStBl. II 1975, 663; BFH v. 3. 6. 75, VIII R 274/71, BStBl. II 1975, 664; BFH v. 17. 12. 76 VI R 145/74, BStBl. II 1977, 294; BFH v. 28. 11. 77 GrS 2–3/77, BStBl. II 1978, 105.

92 Vgl. insoweit BFH v. 2. 3. 62 VI 79/60 S, BStBl. III 1962, 192 (194) m. N.

93 Vgl. im einzelnen *v. Bornhaupt* unten S. 179 ff.

E. Aufwendungen, die betrieblich und privat veranlaßt sind

Die „Nagelprobe" einer steuerrechtlichen Kausalitätstheorie sind weder Aufwendungen, die nur betrieblich verursacht sind und folglich Betriebsausgaben sein müssen, noch Aufwendungen, die der Steuerpflichtige ausschließlich privat verursacht hat, so daß sie keine Betriebsausgaben sein können, sondern Aufwendungen, die betrieblich *und* privat verursacht sind. Diese Unterscheidung zwischen betrieblichen und privaten Ursachen ist vorab durch die Kategorie der „sonstigen außerbetrieblichen Ursachen" zu präzisieren.

I. Einwirkungen durch höhere Gewalt oder Dritte („sonstige außerbetriebliche Ursachen")

Beispiel:

Ein zum Betriebsvermögen gehörender PKW wird in der (Betriebs) Garage durch einen Blitzschlag, einen Brand o. ä. oder auf einer Betriebsfahrt durch einen entwurzelten Baum, einem Steinschlag o. ä. beschädigt oder zerstört. Für den eingetretenen Schaden und etwaige Reparaturkosten sind

1) die betriebliche Kraftwagenhaltung und
2) der Blitzschlag, der Brand usw.

i. S. des philosophisch-logisch-naturwissenschaftlichen Kausalitätsbegriffs ursächlich.

Da § 4 Abs. 4 EStG betriebliche und private Aufwendungen des *Steuerpflichtigen* voneinander abgrenzen will und muß, um die objektive Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen korrekt zu erfassen, ist für das Vorliegen von Betriebsausgaben erforderlich und ausreichend, daß Aufwendungen betrieblich und nicht auch *durch den Steuerpflichtigen* privat verursacht sind. Außerbetriebliche Ursachen, die nicht zu den durch den Steuerpflichtigen gesetzten privaten Ursachen zählen, sind weder betriebliche noch in die private Sphäre des Steuerpflichtigen fallende Ursachen. Sie reichen folglich einerseits zur Entstehung von Betriebsausgaben für sich allein nicht aus, und sind andererseits für das Vorliegen von Betriebsausgaben unschädlich, falls die Aufwendungen auch betrieblich verursacht sind. Denn nur die durch den Steuerpflichtigen privat verursachten Aufwendungen sind für seine objektive Leistungsfähigkeit irrelevant und müssen deshalb bei der Ermittlung seiner objektiven Leistungsfähigkeit (Reineinkünfte) außer Ansatz bleiben. In § 4 Abs. 4 EStG gilt folglich der Grundsatz der *„Neutralität außerbetrieblicher Ursachen*[94]*, die keine der Privatsphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnende Ursachen*

94 Ebenso *Lange*, DB 1978, 1854 (1855) sowie (bei einer Unfallverursachung durch Dritte): BFH v. 16. 2. 70 VI R 254/68, BStBl. II 1970, 662 (663); *Woerner*, DStZ (A) 1959, 181 (182). Ist die Einwirkung eines Dritten durch den Steuerpflichtigen privat provoziert worden, ist die Verursachung dem Steuerpflichtigen wie eine eigene private Verursachung zuzurechnen (*a. A.* offenbar *Tiedtke*, FR 1978 493 [496]).

sind[95]. Erst und nur *durch den Steuerpflichtigen* außerbetrieblich (privat) verursachte Erfolgsbedingungen können das Vorliegen von Betriebsausgaben ausschließen[96 97]. Das bedeutet für die Fallösung:

(1) Die Reparaturaufwendungen sind Betriebsausgaben, weil sie tatsächlich betrieblich verursacht sind und die außerbetriebliche Mitverursachung (Blitzschlag, Brand usw.) eine „neutrale Erfolgsbedingung" ist[98].

(2) Die am betrieblichen (und nur betrieblich genutzten) PKW eingetretene Wertminderung ist gewinnmindernd.

II. Der Begriff „Aufwendungen"

Daß Wertminderungen gewinnmindernd sind, besagt allerdings nicht, daß insoweit überhaupt Aufwendungen vorliegen. Aufwendungen i. S. des § 4 Abs. 4 EStG sind nämlich nur tatsächlich aufgewendete (abfließende) Beträge (Ausgaben) in Geld oder Geldeswert[99], oder anders und vereinfacht ausgedrückt: Aufwendungen sind Ausgaben[100]. Während Teilwertabschreibungen nach allgemeiner Auffassung keine Ausgaben i. d. S. darstellen[101], ist die Zuordnung der AfA (§ 7

95 Einerlei, ob Aufwendungen durch höhere Gewalt oder durch Dritte außerbetrieblich mitverursacht werden. Beispiel: Der 4-jährige haftungsunfähige Sohn des Nachbarn beschädigt einen zum Betriebsvermögen gehörenden PKW des Steuerpflichtigen.

96 Vgl. bereits *Woerner*, aaO. Ob das Handeln eines Angehörigen einer privaten Verursachung durch den Steuerpflichtigen gleichzusetzen oder eine „neutrale" außerbetriebliche Ursache ist, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab.

97 Für das Körperschaftsteuerrecht bedeutet das: Aufwendungen sind begrifflich keine Betriebsausgaben, falls sie *durch* die *Körperschaft* außerbetrieblich verursacht sind (vgl. insbesondere BFH v. 2. 11. 65 I 221/62 S, BStBl. II 1966, 255 [256]; *Herrmann–Heuer*, aaO, § 12 KStG Anm. 2–4; ferner BFH v. 4. 3. 70 I R 123/68, BStBl. II 1970, 470).

98 Zur Beschädigung oder Zerstörung eines betrieblich und privat genutzten PKW in der Betriebsgarage durch höhere Gewalt oder fremde Dritte vgl. unten S. 92.

99 *Herrmann–Heuer*, aaO, § 4 EStG Anm. 46 c; *Tipke*, Steuerrecht, 7. Auflage, aaO, S. 225; *ders.*, StuW 1979, 193 (194); *Offerhaus*, BB 1979, 617. Der betriebswirtschaftliche Aufwandsbegriff und der steuerrechtliche Begriff der „Aufwendung" (§§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1, 12 Nr. 1 EStG) decken sich nicht (*Herrmann–Heuer*, aaO, *Tipke*, StuW 1979, 193 [194]. Vgl. zuletzt *Offerhaus*, BB 1979, 617 m. w. N.).

100 *Tipke*, StuW 1979, 193 (194 f).

101 Vgl. statt vieler RFH v. 14. 12. 37 I 250/37, RStBl. 1938, 67; BFH v. 17. 9. 69 I 189/65, BStBl. II 1970, 107 (109); *Becker*, Das Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925, aaO, Band II, S. 486; *Herrmann–Heuer*, aaO, § 4 EStG Anm. 46 c.

EStG) zu den Betriebsausgaben[102] umstritten. Insbesondere *Herrmann–Heuer*[103] schließen aus dem Wortlaut des § 4 Abs. 1 und 3, daß die AfA nach § 7 nicht zu den Betriebsausgaben gehöre[104]. *Herrmann–Heuer* unterscheiden deshalb zwischen Betriebsausgaben i. e. S. (= sofort abzugsfähigen Aufwendungen) und Betriebsausgaben i. w. S. (= Aufwendungen, die nicht oder nur teilweise sofort abzugsfähig sind)[105]. Während *Doralt–Ruppe*[106] darin eine mehr terminologische Streitfrage sehen, wollen *Herrmann–Heuer* aus dieser Unterscheidung praktische Folgerungen ziehen: Weil eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (§ 7 Abs. 1 Satz 2 EStG) lediglich zu den Betriebsausgaben i. w. S. zähle, setze ihre Zulässigkeit keine betriebliche Veranlassung i. S. des § 4 Abs. 4 EStG voraus[107]. Für die nicht unter den Betriebsausgabenbegriff fallende Teilwertabschreibung gelte dies erst recht[108].

Eine nicht in einer Wortlautinterpretation verharrende – teleologische – Auslegung der §§ 4 Abs. 1, 3 und 4 sowie des § 12 EStG ergibt jedoch das Gegenteil: Die Frage des Kausalzusammenhangs stellt sich für Aufwand *ebenso und nicht anders* wie für Aufwendungen[109]. Was § 4 Abs. 4 EStG für Ausgaben verlangt, gilt in gleicher Weise für Aufwand[110], denn: Betrieblich verursachte Wertabgaben (Ausgaben) und betrieblich verursachter Werteverzehr (Aufwand) mindern die objektive Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen; durch den Steuerpflichtigen privat verursachte Ausgaben und privat verursachter Aufwand *nicht.* Da Gewinn i. S. des § 4 Abs. 1 EStG (teleologisch betrachtet) der durch den Betrieb erwirtschaftete Gewinn ist, sein soll und sein muß, darf nur ein durch die Leistungserstellung (= betrieblich) verursachter Wertverzehr (Aufwand) den Gewinn *mindern;* eine Gewinnminderung durch einen vom Steuerpflichtigen privat verursachten Werteverzehr widerstreitet dem durch den Grundsatz der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit *inhaltlich* determinierten *Gewinnbegriff* des § 4 Abs. 1 EStG. So wenig ein Wirtschaftsgut trotz seiner privatrechtlichen Zugehörigkeit

102 So: BFH v. 13. 4. 61 IV 54/60 U, BStBl. III 961, 308; BFH v. 22. 5. 68 I 59/65, BStBl. II 1968, 727; *Bauer,* aaO, S. 5; *Düchting,* BB 1964, 1376; *Becker,* Das Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925, aaO, Band II, S. 486, 489; *Düchting,* BB 1964, 1376; *Strutz,* Das Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925, aaO, § 12 Anm. 12.

103 AaO, § 4 EStG Anm. 46 c.

104 Vgl. ferner FG Düss. v. 5. 4. 78 VII 359/75 E, EFG 1978, 539 und zuletzt *Offerhaus,* BB 1979, 617 (618).

105 AaO, § 4 EStG Anm. 48 d. *Offerhaus* (aaO) hält diese Begriffsbildung für entbehrlich, wenn man die Ausdrücke „Aufwendungen" und „Aufwand" zutreffend verwende.

106 AaO, S. 51.

107 AaO, § 4 EStG, Anm. 46 d, 62 (2). Ebenso *Heinrich,* BB 1965, 1354.

108 AaO, § 4 EStG Anm. 46 d.

109 *Tipke,* Steuerrecht, 6. Auflage, aaO, S. 228; *ders.* StuW 1979, 193 (195).

110 *Tipke,* aaO; *Woerner,* DStZ (A) 1959, 181 (182); im Ergebnis auch *Speich,* FR 1963, 351 (352).

zum Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft Betriebsvermögen im einkommensteuerrechtlichen Sinne (§ 4 Abs. 1 EStG) ist, wenn seine Anschaffung nicht betrieblich veranlaßt war (teleologische Auslegung des steuerrechtlichen Begriffs „Betriebsvermögen"[111]), kann ein durch den Steuerpflichtigen privat veranlaßter Aufwand gewinnmindernd sein (teleologische Auslegung des steuerrechtlichen Begriffs „Gewinn"[112]). Aufwendungen und Aufwand müssen betrieblich verursacht sein, wenn sie gewinnmindernd sein sollen[113]. Daraus folgt weiter: Für die betriebliche Veranlassung von Aufwand ist ein subjektives Merkmal *nicht* begriffswesentlich, denn Aufwand entsteht nicht lediglich auf Grund eines freien Entschlusses des Steuerpflichtigen.

III. Aufteilbare und untrennbare Mischausgaben

Zurück zu den betrieblichen und durch den Steuerpflichtigen privat verursachten Aufwendungen, den sog. *Mischausgaben.* Bei Aufwendungen, die betrieblich und durch den Steuerpflichtigen privat verursacht werden, sind *zwei* Fallgruppen zu unterscheiden:

(1) Aufwendungen, die in einen ausschließlich betrieblich und einen ausschließlich privat verursachten Teil *aufteilbar* sind. Das ist die Mehrzahl der Fälle. Solche Aufwendungen *müssen aufgeteilt* werden[114]. Die Schwierigkeiten liegen in der Aufteilung. Ein *zusätzliches* Kausalitätsproblem stellt sich nicht.

(2) Aufwendungen, die nicht quantitativ in einen ausschließlich betrieblich und einen ausschließlich privat verursachten Teil aufteilbar sind (*sog. untrennbar betrieblich und privat verursachten Aufwendungen,* oder (abgekürzt): *untrennbare Mischausgaben*).

Daß – Aufwendungen „gleichzeitig" betrieblich und privat verursacht werden, ist – lediglich – ein *Indiz* für *Unaufteilbarkeit* und *Abzugsverbot*[115], ein zeitliches

111 So zuletzt BFH v. 15. 11. 78 I R 57/76, BStBl. II 1979, 257 (258) m. w. N. aus der Rechtsprechung.

112 Vgl. bereits *Becker,* Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, S. 29: „Der den Vorschriften über die Entnahme zugrundeliegende Gedanke führt weiter und verbietet, den Betrieb für betriebsfremde Zwecke mit irgendetwas zu belasten, was nicht den Betrieb, sondern überwiegend andere Belange angeht."

113 Ob sich dies aus § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG schließen läßt – danach sind bei der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich „die Vorschriften über Betriebsausgaben" zu befolgen –, ist eine Auslegungsfrage (*a. A.* zur Bedeutung des § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG *Herrmann–Heuer,* aaO, § 4 EStG Anm. 46 a–b). Vgl. ferner *Kramer,* DStR 1979, 363 (366).

114 Vgl. unten S. 59 ff.

115 *A. A.: Offerhaus,* BB 1979, 667 (668 f). Vgl. aber (wie hier) *Tipke,* StuW 1979, 193 (204 f); *ders.* Steuerrecht, 7. Auflage, aaO, S. 226; FG Schlesw.-Holst. v. 12. 6. 79 III 32/73, EFG 1979, 488 (490).

Nacheinander von betrieblicher und privater Verursachung indiziert die *Abtrennbarkeit* des Betriebsausgabenanteils[116].

Lange[117], der für eine durch § 12 EStG modifizierte Äquivalenztheorie plädiert[118], will Fälle, in denen Aufwendungen betrieblich und privat verursacht sind, mit Hilfe „alternativer" und „kumulativer" Kausalität[119] lösen. Auf diese Weise sollen (so *Lange*) die steuerrechtlich relevanten Ursachen durch § 12 EStG „abgegrenzt" werden[120]. Diese Konzeption soll zunächst – ohne sie in ihren Einzelheiten zu überprüfen – mit drei Entscheidungen aus der jüngeren Rechtssprechung des BFH konfrontiert werden:

1. Fall: Der Steuerpflichtige unternimmt mit seinem PKW eine Betriebsfahrt und verursacht einen Unfall, als ihm während der Fahrt eine brennende Zigarette herunterfällt. Der Große Senat des BFH[121] will in einem solchen Fall die betriebliche Verursachung der Unfallkosten nicht in Frage stellen, obwohl das Herabfallen einer brennenden Zigarette eine private Unfallursache ist. *Lange* müßte von einem kumulativ betrieblich (Betriebsfahrt) und privat (Herabfallen der Zigarette) verursachten Unfall ausgehen und mangels Trennbarkeit einen Abzug der Unfallkosten als Betriebsausgaben nach § 12 Nr. 1 EStG versagen.

2. Fall: Ein Steuerpflichtiger kehrt wegen Herzbeschwerden vorzeitig von einer mit seinem PKW unternommenen Berufsfahrt zurück und fährt infolge eines Schwächeanfalls gegen die Garagenrückwand. Der 6. Senat des BFH hat die Aufwendungen zur Beseitigung der Schäden an PKW und der Garagenrückwand im

116 So im Ergebnis auch *Offerhaus,* BB 1979, 667 (668 f).

117 BB 1971, 405 ff; *ders.,* DB 1978, 1854 ff.

118 Ebenso im Ergebnis *Tanzer,* ÖStZ 1975, 50 ff. Vgl. ferner *Tiedtke,* FR 1978, 493 (496), der für die „reine" Bedingungslehre votiert, aber mit einer in sich widersprüchlichen und (deshalb) unhaltbaren Begründung. Jeder Unfall sei (so *Tiedtke,* aaO) betrieblich oder beruflich veranlaßt, wenn die Fahrt, auf der der Unfall eingetreten sei, ihrerseits durch den Betrieb oder Beruf veranlaßt war. Ohne diese Fahrt wäre es nicht zu dem Unfall gekommen. Es spiele „folglich" keine Rolle, ob der Unfall auch durch private Vorgänge herbeigeführt worden sei. Diese Behauptung ist ein Widerspruch in sich, weil *Tiedtke* eine private Mitverursachung des Unfalls ignorieren will, obwohl i. S. der Äquivalenztheorie alle Ursachen eines Erfolges gleichwertig sind, und unhaltbar, weil eine Vernachlässigung jeder privaten Mitverursachung von Aufwendungen in krassem Widerspruch zum Zweck der §§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 EStG und zu dem in diesen Vorschriften konkretisierten Grundsatz der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit steht.

119 *Alternative* Kausalität liegt vor, wenn mehrere Ursachen zwar alternativ, nicht aber kumulativ hinweggedacht werden können, ohne daß der Erfolg entfiele, *kumulative* Kausalität, falls mehrere Ursachen eines Erfolges nicht für sich allein, sondern nur zusammen geeignet sind, einen Erfolg herbeizuführen.

120 DB 1978, 1854 (1855).

121 BStBl. II 1978, 105 (108).

Urteil vom 10. 3. 1978 VI R 239/74[122] als Werbungskosten zum Abzug zugelassen[123]. Ist der Schwächeanfall des Steuerpflichtigen auf seinen allgemein schlechten Gesundheitszustand zurückzuführen (so war es im Streitfall), ist der Schwächeanfall eine private Unfallursache[124], so daß *Lange* einen kumulativ beruflich (Berufsfahrt) und privat verursachten Unfall unterstellen müßte, der mangels Trennbarkeit der Aufwendungen zu einem Abzugsverbot der Unfallkosten führen würde.

3. Fall: Ein Steuerpflichtiger verunglückt mit seinem privaten PKW auf der Fahrt von seiner Wohnung zum Betrieb (Arbeitsstätte). Die Unfallkosten sind Betriebsausgaben (Werbungskosten)[125], obwohl die private Kfz-Haltung für die Aufwendungen i. S. der Äquivalenztheorie mitursächlich ist, und einerlei, ob der Unfall auf einen Fahrfehler, einen ungewöhnlichen und/oder plötzlich auftretenden Defekt oder auf allgemeine Verschleißerscheinungen zurückzuführen ist. Daß dennoch allein die betriebliche (berufliche) Verursachung der Fahrt das Vorliegen von Betriebsausgaben (Werbungskosten) indiziert, widerstreitet den Grundsätzen der Äquivalenztheorie.

Alles in allem: Der BFH qualifiziert die entstandenen Aufwendungen jeweils als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten, während bei Anwendung einer durch § 12 Nr. 1 EStG „modifizierten Äquivalenztheorie" in allen Fällen einen Abzug dieser Aufwendungen nach § 12 Nr. 1 EStG versagen werden muß. Das braucht nicht unbedingt gegen die Äquivalenztheorie sprechen, sollte indessen skeptisch machen – um so mehr, als der BFH pro Steuerzahler entscheidet –, und rechtfertigt jedenfalls die Ansicht des Großen Senats des BFH im Beschluß vom 28. 11. 77 GrS 2–3/77[126], daß der Auslegung der Begriffe Betriebsausgaben und Werbungskosten nicht *allein* durch eine Heranziehung der Bedingungstheorie Rechnung getragen werden könne. Allerdings: Die Rechtsprechung des BFH ist unter Kausalitätsgesichtspunkten zumindest prima vista nicht auf einen gemeinsamen Nenner zu bringen. Deshalb muß anders angesetzt werden, um die in dieser Judikatur implizierte Kausalitäts- oder Veranlassungstheorie offenzulegen, etwaige Unterschiede zur Äquivalenztheorie festzustellen, die Brauchbarkeit und Rechtfertigung der

122 BStBl. II 1978, 381 (382).

123 Vgl. dazu unten S. 96 f.

124 Im gesetzlichen Unfallversicherungsrecht läge kein versicherter Arbeitsunfall vor, weil (und wenn) der Schwächeanfall auf dem allgemein schlechten Gesundheitszustand des Betroffenen beruht.

125 Vgl. (zu § 9 Abs. 1 EStG): BFH v. 2. 3. 62 IV 79/60 S, BStBl. III, 1962, 192; BFH v. 16. 2. 70 VI R 254/68, BStBl. II 1970, 662; BFH v. 28. 11. 77 GrS 2–3/77, BStBl. II 1978, 105 (108); BFH v. 24. 2. 78 VI R 177/73, BStBl. II 1978, 380 (381); BFH v. 23. 6. 78 VI R 133/76, BStBl. II 1978, 457; BFH v. 14. 7. 78 VI R 158/76, BStBl. II 1978, 595 (596).

126 BStBl. II 1978, 105 (108).

implizit vertretenen Kausalitätsvorstellungen zu prüfen und – falls möglich – eine allgemein gültige Aussage zur Kausalität bzw. Veranlassung zu finden.

IV. Untrennbar betrieblich und privat veranlaßte Aufwendungen; verursachen und veranlassen

Wiederholen wir: Der *Betriebsausgabenbegriff ist eine Hilfsgröße zur Ermittlung der objektiven Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen.* In dieser Eigenschaft muß er einerseits alle Aufwendungen erfassen, die betrieblich verursacht sind[127], während andererseits durch den Steuerpflichtigen privat verursachte Aufwendungen begrifflich keine Betriebsausgaben sein können und dürfen[128]. Daraus folgt, daß bei Anwendung der im steuerrechtlichen Schrifttum vorherrschend vertretenen Äquivalenztheorie jede rechtserhebliche private Mitverursachung von Aufwendungen durch den Steuerpflichtigen das Vorliegen von Betriebsausgaben *begrifflich* ausschließt, *wenn sich die Aufwendungen nicht quantitativ in einen ausschließlich betrieblich und einen ausschließlich privat verursachten Teil aufteilen lassen*[129]. Denn Aufwendungen, die *untrennbar* betrieblich und durch den Steuerpflichtigen privat verursacht sind, können *als solche* nicht (mehr) nur dem Stadium der Einnahmenerzielung zugeordnet werden, sie sind *als solche* keine *nur* die objektive Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen beeinflussende Faktoren, sie erfüllen – so der Große Senat des BFH im Beschluß vom 19. 10. 1970 GrS 2/70[130] – die tatbestandlichen Voraussetzungen von Betriebsausgaben lediglich *teilweise,* sie dienen *als solche* nach gängiger Terminologie zugleich und untrennbar sowohl der Einnahmenerzielung wie der Einkommensverwendung. Das bedeutet: Das Fehlen einer *rechterheblichen* privaten Mitverursachung von Aufwendungen durch den Steuerpflichtigen ist ein *negatives Begriffsmerkmal des Betriebsausgabenbegriffs.* Durch den Betrieb veranlaßte Aufwendungen i. S. des § 4 Abs. E EStG dürfen nach dem Zweck dieser Vorschrift (= *Ermittlung* der objektiven Leistungsfähigkeit: Reineinkünfte) nicht zugleich und untrennbar durch den Steuerpflichtigen in *rechtserheblicher* Weise *privat* mitverursacht sein.

Daraus folgt:

127 Zur (scheinbaren) Ausnahme bei *untergeordneter betrieblicher Mitveranlassung* vgl. unten S. 76 f.

128 Daß betrieblich und beruflich verursachte Aufwendungen „stets" abgesetzt werden können (so *Tiedtke,* FR 1978, 493 [498]), ist nur richtig, solange der Steuerpflichtige diese Aufwendungen nicht untrennbar privat mitveranlaßt hat.

129 Das übersieht *Tiedtke,* FR 1978, 493 (498).

130 BStBl. II 1971, 17 (18).

(1) Die Annahme, daß für das Vorliegen von Betriebsausgaben eine „überwiegende" betriebliche Veranlassung ausreiche[131], daß Betriebsausgaben lediglich „in erster Linie" betrieblich veranlaßt sein müßten[132] oder gar genüge, daß Aufwendungen „u. a." betrieblich veranlaßt seien[133], ist bei Anwendung der Äquivalenztheorie mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit *unvereinbar,* und noch weniger kann es darauf ankommen, ob z. B. ein Wirtschaftsgut „mehr" dem privaten Interesse oder „mehr" dem Betrieb dient[134], ob die Beseitigung eines Schadens im betrieblichen oder im privaten Interesse liegt bzw. ob das eine oder das andere Interesse „stärker im Vordergrund steht"[135], oder welchen Zweck Aufwendungen verfolgen[136]. Die Verursachung von Aufwendungen ist jeweils entscheidend, und Aufwendungen, die untrennbar betrieblich und durch den Steuerpflichtigen privat verursacht sind, fallen als *unteilbare Wertgröße* nicht unter den Begriff Betriebsausgaben[137]. Sie sind *weder Betriebsausgaben noch Privatausgaben,* sondern *gemischte Aufwendungen,* die schon als

131 So (mit unterschiedlicher Begründung): *Becker,* Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, S. 28; *Georgi,* StuW 1975, 17 (18); *Herrmann–Heuer,* aaO, § 4 EStG, Anm. 62, Stichwort „Spenden"; *Judeich,* Wpg 1962, 532 (534); *Oswald,* Die Versicherungspraxis 1975, 81 (82); *Rudolph,* BB 1978, 1614 (1615); *Stuhrmann,* FR 1973, 492; *Stoll,* Forschungszuwendungen als steuerliche Abzugsposten, 1978, S. 22; vgl. auch RFH v. 20. 3. 30 VI A 147/30, RFHE 27, 82 (83 f).

132 So: RFH v. 24. 1. 23 III A 587/22, StuW 1922 Nr. 544; RFH v. 28. 9. 37 und 31. 5. 38 I A 186, 187/37, RStBl. 1938, 1044 (1045); *Stoll,* aaO, S. 22. Vgl. ferner *Doralt–Ruppe,* aaO, S. 114.

133 So *Herrmann–Heuer,* aaO, § 4 EStG Anm. 46 g (1); im Ergebnis auch *Tiedtke,* FR 1978, 493 (498).

134 *A. A.* zuletzt BFH v. 29. 4. 77 VI R 208/75, BStBl. II 1977, 716 (713); *Tiedtke,* FR 1978, 493 (498).

135 Die insoweit vom RFH insbesondere für die Qualifikation von Kosten zur Abwehr ehrenrühriger Angriffe praktizierte Interessenabwägung (vgl. RFH v. 6. 5. 36 IV A 734/35, RStBl. 1936, 936; RFH v. 6. 9. 39 und 15. 11. 39 VI 572/39, RStBl. 1940, 28 f) war unter Kausalitätsgesichtspunkten verfehlt. Abwehrkosten sind Betriebsausgaben (Werbungskosten), wenn die Rufschmälerung betrieblich (beruflich) veranlaßt ist (vgl. auch BFH v. 22. 9. 59, StRK EStG § 4 R. 292; nur z. T. übereinstimmend *Herrmann–Heuer,* aaO, § 4 EStG Anm. 62, Stichwort „Abwehrkosten"). Daß die Wiederherstellung der „Ehre" den betrieblichen (beruflichen) und privaten Interessen des Steuerpflichtigen zugute kommt, ist nicht (mehr) entscheidend.

136 Falls man zwischen „Zweck" und „Ursache" unterscheiden will. *A. A.* zuletzt *Kröger,* StuW 1978, 289 (290 f). Die Behauptung, daß Aufwendungen mehreren Zwecken dienen können, obwohl nur ein Anlaß für sie bestehe (so Schlesw.-Holst. FG v. 26. 11. 74 III 106–107/73, EFG 1975, 105 [106]), ist nicht falsch, aber ungenau und mißverständlich formuliert.

137 Das gilt nicht erst für den Fall, daß die betriebliche Ursache nur „nachrangig" ist (*a. A.: Stöcker,* BB 1970, 966). Jede steuerlich relevante private Mitveranlassung schließt das Vorliegen von Betriebsausgaben (Werbungskosten) aus.

solche nicht abzugsfähig sind und sein dürfen, ohne daß die betriebliche *Mit*verursachung verneint werden muß oder könnte[138].

(2) Daß § 4 Abs. 4 EStG von veranlassen und nicht von verursachen spricht, ändert an diesem Ergebnis *nichts*. Denn es fehlen Anhaltspunkte dafür, daß der *Steuergesetzgeber* durch diese Wortwahl eine *inhaltliche* Verschiedenheit zwischen veranlassen und verursachen normieren wollte[139]. Im Gegenteil, eine zweckkonforme (teleologische) Auslegung des § 4 Abs. 4 EStG spricht für eine *inhaltliche Identität* von veranlassen und verursachen. *Die Begriffe veranlassen und verursachen sind austauschbar, veranlassen ist verursachen,* Anlaß ist Ursache, das Veranlassungsprinzip ein Kausalitätsprinzip und die Veranlassungstheorie eine einkommensteuerrechtliche Kausalitätstheorie. Der Wortlaut des § 4 Abs. 4 EStG spricht nur für die praktizierte Ausdrucksweise – veranlassen – Veranlassungsprinzip – Veranlassungstheorie –, und (nur) deshalb soll im weiteren der Ausdruck „veranlassen" statt „verursachen" verwendet werden. Eine *inhaltliche* Verschiedenheit von veranlassen und verursachen besteht *nicht*. Die gegenteilige Auffassung im Schrifttum ist weder bewiesen noch begründbar, eine reine Wortlautinterpretation ohne materielle Absicherung, und sollte aufgegeben werden, weil sie die Problemlösung allenfalls erschwert.

V. Das Abzugsverbot für untrennbar betrieblich und privat veranlaßte Aufwendungen – Grundsätzliches –

Daß untrennbare Mischausgaben keine Betriebsausgaben und nicht abzugsfähig sind, ist *als Grundsatz* sachlich gerechtfertigt[140]. Denn die Berücksichtigung privat mitveranlaßter Aufwendungen bei der Einkünfteermittlung widerspräche der steuerlichen Gerechtigkeit, verletzt den Grundsatz der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit und schließt eine steuerliche Ungleichbehandlung, d. h. eine Bevorzugung der Betroffenen vor anderen Steuerpflichtigen ein.

Andererseits: Die Nichtberücksichtigung von Aufwendungen, die (zwar durch den Steuerpflichtigen privat mitveranlaßt, aber) auch betrieblich veranlaßt sind, ist ihrerseits steuerlich ungerecht, kann einer Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit nicht voll entsprechen und behandelt die betroffenen Steuerpflichtigen ungleich, d. h. nachteilig.

138 Der vorschnelle Rekurs auf den Wortlaut des § 12 Nr. 1 EStG verdeckt dies meist, vgl. zuletzt *Kröger,* StuW 1978, 289 und DStR 1979, 400 (401) sowie BFH v. 27. 11. 78 GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213 (218).

139 Vgl. oben S. 23 f.

140 Vgl. BFH v. 19. 10. 70 GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17 (19), sowie zuletzt BFH v. 27. 11. 78 GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213 (216).

Dieser Befund ist als solcher zweifelsfrei und kann nicht durch eine einseitige Betrachtungsweise ignoriert oder gar negiert werden. *Indes:* Für untrennbar betrieblich und privat veranlaßte Aufwendungen kann es *keine* „ideale" Lösung geben, weil die Untrennbarkeit eine sachgerechte Aufteilung ausschließt und sowohl die Nichtabzugsfähigkeit als auch die Abzugsfähigkeit zu einer Kollision mit der steuerlichen Gerechtigkeit, dem Grundsatz der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit und dem Gleichbehandlungsgrundsatz führt. Die im geltenden Einkommensteuerrecht vorgesehene Nichtabzugsfähigkeit von untrennbar betrieblich und privat veranlaßten Aufwendungen kann lediglich die *besseren* Gründe für sich haben und insoweit jedenfalls sachlich gerechtfertigt sein. Das ist der Fall. Aber wenn diese Regelung (irgend)eine Friktion mit den Fundamentalprinzipien der Besteuerung impliziert, muß eine Nichtberücksichtigung untrennbarer Mischausgaben auf das notwendige Minimum beschränkt bleiben. Jedes Übermaß wäre unzulässig und eine Annäherung an eine reinere Verwirklichung übergreifender Besteuerungsgrundsätze jedenfalls vorzuziehen.

VI. Die Bedeutung des § 12 Nr. 1 EStG

Diese bewußt vorläufig formulierten Feststellungen weisen zunächst unmißverständlich auf § 12 Nr. 1 EStG und sind im übrigen – das soll im weiteren deutlich werden – Ansatz und Schlüssel zu einer steuerrechtlichen Veranlassungstheorie (Kausalitätstheorie), die wiederum aufs engste mit § 12 Nr. 1 EStG verknüpft ist, so daß vorweg Sinn und Zweck dieser Vorschrift offenzulegen sind.

1. Deklaratorische oder/und konstitutive Rechtsnatur?

Zu der Kontroverse, ob § 12 Nr. 1 EStG insgesamt deklaratorisch[141] oder jedenfalls § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG konstitutiv ist[142] – zumindest, soweit untrennbar be-

141 FG Schlesw.-Holst. v. 26. 11. 74 III 106–107/73, EFG 1975, 105 (106); ferner *Blümlich–Falk,* Einkommensteuergesetz, 11. Aufl. 1977, § 12 Anm. II; *Friauf,* StuW 1973, 97 (105); *Kottke,* DB 1971, 839 (840); *Kramer,* DStR 1979, 363 (365); *Lang,* StuW 1975, 293 (312); *Stuhrmann,* FR 1973, 492; *Wetter,* aaO, S. 33. Vgl. aber auch *Becker,* Das Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925, aaO, Band II, S. 428 („überwiegend" komme § 18 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1925 klarstellende Bedeutung zu), sowie *Strutz,* Das Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925, aaO, § 18 Anm. 7 (ob § 18 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1925 nur als klarstellend aufgefaßt werden könne, sei zweifelhaft).

142 BFH v. 19. 10. 70 GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17 (18 ff), BFH v. 19. 10. 70 GrS 3/70, BStBl. II 1971, 21 (22); *Littmann,* Das Einkommensteuerrecht, aaO, § 12 RdNr. 3.

trieblich und privat veranlaßte Aufwendungen vorliegen[143 144], bzw. ob § 12 Nr. 1 EStG den Betriebsausgabenbegriff einschränkt[145] oder lediglich klarstellend gegen die privaten Aufwendungen abgrenzt[146], ist nach den bisherigen Untersuchungen folgendes festzustellen:

(1) § 12 Nr. 1 ist *deklaratorisch,* soweit ein Abzug für ausschließlich durch den Steuerpflichtigen privat veranlaßte Aufwendungen verboten wird, denn private Aufwendungen können keine Betriebsausgaben sein und wären auch ohne diese Vorschrift nicht – als Betriebsausgaben – abzugsfähig[147]. § 12 Nr. 1 dient insoweit der Klarstellung des Einkünftebegriffs, in dem er Aufwendungen, die nicht mit der Erzielung steuerbarer Einnahmen zusammenhängen (können), durch ein Abzugsverbot von den abzugsfähigen Betriebsausgaben trennt.

(2) § 12 Nr. 1 ist außerdem *deklaratorisch,* soweit der Abzug von Aufwendungen verboten wird, die *untrennbar* betrieblich und durch den Steuerpflichtigen privat veranlaßt sind. Denn jede *steuerlich relevante* private Mitveranlassung von Aufwendungen schließt bei Untrennbarkeit der Mischausgaben das Vorliegen von Betriebsausgaben *begrifflich* aus[148] und folglich auch die Abzugsfähigkeit solcher Aufwendungen als Betriebsausgaben. Nur betrieblich veranlaßte Aufwendungen, die nicht zugleich und untrennbar durch den Steuerpflichtigen privat mitveranlaßt sind, fallen unter den Betriebsausgabenbegriff und sind abzugsfähig, falls sie nicht – konstitutiv (!) – vom Abzug ausgeschlossen werden.

143 *Herrmann–Heuer,* aaO, § 12 EStG Anm. 3 c (5); *Rudolph,* BB 1978, 1614 (1615); *Tanzer,* ÖStZ 1975, 50 (55); wohl auch *Stoll,* aaO, S. 34 und zuletzt *Görlich,* DB 1979, 711 (713).

144 Noch anders *Uelner,* StbJb. 1971/72, 389 (408): § 12 Nr. 1 EStG sei konstitutiv, wenn bei Aufwendungen eine ausschließliche Zuordnung zum Bereich der privaten Lebensführung oder zum Bereich der Einkünfteerzielung nicht selbstverständlich sei. Aufwendungen, bei denen zwar Auswirkungen auf die Einkunftserzielung vorhanden seien, die aber „primär" zur Erfüllung typischer individueller Grundbedürfnisse als Lebenshaltungskosten entstünden, und deren Wirkung auf den Bereich der Einkünfteerzielung und den Bereich der Lebenshaltung quantitativ auch nicht annähernd voneinander unterschieden werden könnten, ordne § 12 Nr. 1 EStG mit konstitutiver Wirkung den nicht abziehbaren Lebenshaltungskosten zu. Für eine Ausgabe, die keine Berührungspunkte mit Betriebsausgaben oder Werbungskosten habe, sei § 12 Nr. 1 EStG nur deklaratorisch.

145 So *Tanzer,* ÖStZ 1975, 50 (58) für § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG. Vgl. auch BFH v. 19. 12. 77 VI R 198/76, BStBl. II 1978, 287 (288), wo der 6. Senat von einer „Durchbrechung" des in § 9 Abs. 1 EStG aufgestellten Prinzips durch das Abzugsverbot in § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG spricht, ferner *Stoll,* aaO, S. 34 und *Tipke,* StRK-Anm. EStG § 4 R. 344.

146 So insbesondere FG Schlesw.-Holst. v. 26. 11. 74, aaO; FG Schlesw.-Holst. v. 12. 6. 79 III 32/73, EFG 1979, 488 (489), *Kottke,* DB 1971, 839 (840).

147 BFH v. 19. 10. 70 GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17 (19).

148 *A. A.: Herrmann–Heuer,* aaO, § 12 EStG Anm. 3 c (5); *Tanzer,* ÖStZ 1975, 50 (55).

(3) § 12 Nr. 1 wäre *konstitutiv,* wenn die Vorschrift Aufwendungen, die nur betrieblich veranlaßt sind (= Betriebsausgaben i. S. des § 4 Abs. 4 EStG), vom Abzug ausschließen sollte[149]. Daß dies und die Auslegung des § 12 Nr. 1 EStG überhaupt umstritten ist, hat mehrere Ursachen: § 12 Nr. 1 ist nicht kausalitätskonform formuliert, die für die Auslegung dieser Vorschrift (mit)entscheidende Kausalitätsfrage wird nicht oder nicht richtig gestellt und die enge Verknüpfung von Sinn und Zweck des § 12 Nr. 1 mit übergreifenden Besteuerungsgrundsätzen vernachlässigt. Entstehungsgeschichte und Handhabung des § 12 Nr. 1 zeigen dies zweifelsfrei:

2. Entstehungsgeschichte und Handhabung des § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG

§ 12 Nr. 1 Satz 1 EStG ist in seiner heutigen Fassung aus § 12 Nr. 1 EStG 1934 übernommen worden. Vorläufer waren § 9 Abs. 2 Nr. 2 Preuß. EStG 1891[150], § 8 Abs. 3 Nr. 2 Preuß. EStG 1906[151], § 15 Nr. 3 EStG 1920[152] und § 18 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1925[153]. Selbst im Wortlaut differieren diese Vorschriften nur unwesentlich, d. h. seit fast 90 Jahren (wenn man das Preußische Einkommensteuerrecht einbezieht) dürfen im deutschen Einkommensteuerrecht Aufwendungen „zur Bestreitung des Haushalts des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt der Familienangehörigen" nicht bei der Einkünfteermittlung abgezogen werden. Dieses ehrwürdige Alter hat indessen auch seinen Preis: Der Wortlaut der Vorschrift, mit der nach der amtlichen Begründung des Preuß. EStG 1891 einem „häufig vorkommenden Mißverständnis begegnet werden" sollte, weil nämlich „noch vielfach die irrtümliche Anschauung verbreitet ist, als ob die zur Bestreitung des Haushalts . . . gemachten Ausgaben in Abzug zu bringen . . . seien"[154], war und ist seit 90 Jahren *mißglückt.* Darauf hat bereits *Strutz* (zu § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1920) hingewiesen[155], ohne allerdings den eigentlichen Formulierungsmangel zu präzisieren. § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG ist in seinem Wortlaut mißverständlich, weil er nicht mit den §§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 EStG abgestimmt ist, obwohl er zusammen mit diesen Vorschriften betriebliche (berufliche) und private Vorgänge beim Steuerpflichtigen voneinander abgrenzen soll und will, um eine für die Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit richtige Wertgröße (= Reineinkünfte) zu erreichen. Während § 4 Abs. 4 und § 9 Abs. 1 EStG für Betriebsausgaben und Werbungskosten zweckadäquat (wenn auch unterschiedlich) einen Kausal- oder Ver-

149 So wohl *Tipke,* StRK-Anm. EStG § 4 R. 344.

150 Preuß. Einkommensteuergesetz v. 24. 6. 1891, GS 1891, S. 175.

151 Preuß. Einkommensteuergesetz v. 19. 6. 1906, GS 1906, S. 259.

152 Gesetz v. 29. 3. 20 (RGBl. 1920, S. 359).

153 Einkommensteuergesetz v. 10. 8. 1925, RGBl. I 1925, S. 189.

154 Vgl. *Fuisting,* Das preußische Einkommensteuergesetz, 2. Auflage 1892, S. 152.

155 Das Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925, aaO, § 18 Anm. 19.

anlassungszusammenhang *formulieren,* stellt § 12 Nr. 1 Satz 1 ein Abzugsverbot für bestimmte *Arten* von Aufwendungen auf, obwohl für die Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen entsprechend dem Grundsatz der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit die private Verursachung (= Veranlassung) oder Mitverursachung (= Mitveranlassung) immer und notwendigerweise entscheidend ist und sein muß. Dieser Einwand ist keinesfalls rein theoretisch, denn: Aufwendungen „für den Haushalt des Steuerpflichtigen" sind nur selten von Natur aus und notwendigerweise durch den Steuerpflichtigen privat veranlaßte Aufwendungen (*sog. geborene Privataufwendungen*), während sie regelmäßig zwar privat veranlaßt sein *können* (sog. gekorene *Privataufwendungen*), aber nicht privat veranlaßt sein müssen, weil eine ausschließliche betriebliche Veranlassung möglich ist[156] [157]. Ohne eine kausalitätskonforme Auslegung des § 12 Nr. 1 EStG waren und sind (deshalb) Schwierigkeiten in der Handhabung dieser Vorschrift zwangsläufig. Dazu zwei Beispiele aus der Diskussion unter der Geltung des EStG 1925[158].

a) Aufwendungen zur Erhaltung der Gesundheit

Aufwendungen für die Gesundheit oder deren Erhaltung, z. B. die Kosten für eine ärztliche Behandlung, für Erholungsreisen, Kuren, Diätkosten u. ä. ordnete der RFH *grundsätzlich* – ebenso wie die Kosten der Ernährung – den nichtabzugsfähigen „Kosten des Haushalts" zu, weil ein Steuerpflichtiger diese Aufwendungen „für die Fortführung des täglichen Lebens" mache, um sich ein „nennenswertes Leben" zu sichern. Das gelte auch für den Fall, daß der Steuerpflichtige durch persönliche Arbeit Einkommen erziele und folglich seine Gesundheit erhalten müsse und erhalte, um Einkünfte zu erzielen. Ob die Störung oder Schwächung der Gesundheit auf einer Tätigkeit beruhe, die zur Erzielung von Einkünften vorgenommen werde oder auf andere Ursachen zurückzuführen sei, spiele keine Rolle. Zwischen Ausgaben, die der Gesundheit im allgemeinen dienen und solchen, die

156 So können z. B. selbst Aufwendungen für normale Kleidung im Einzelfall ausschließlich beruflich veranlaßt sein (BFH v. 11. 11. 76 IV R 3/73, BB 1978, 1293).

157 Die Ansicht, daß Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen nicht abzugsfähig seien, selbst wenn sie die Voraussetzungen für einen Abzug als Betriebsausgaben (Werbungskosten) erfüllen (so *Littmann,* aaO, § 12 RdNr. 3), ist deshalb irreführend und falsch. Privat mitveranlaßte Aufwendungen erfüllen den Betriebsausgabenbegriff (Werbungskostenbegriff) nur teilweise (= keine Betriebsausgaben/Werbungskosten), während Aufwendungen, die keine „geborenen Privataufwendungen" sind, im Einzelfall tatsächlich ausschließlich betrieblich (beruflich) verursacht sein können (Betriebsausgaben/Werbungskosten).

158 Daß alle Aufwendungen zur Befriedigung persönlicher Bedürfnisse im weitesten Umfang erfaßt werden sollten, war trotz des enger scheinenden Wortlauts der einschlägigen Vorschrift außer Streit (*Becker,* Das Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925, aaO, Band II, S. 497).

nur die Leistungsfähigkeit im Beruf erhalten sollen, könne – zumindest regelmäßig – keine Grenze gezogen werden[159]. Etwas anderes galt nach der Rechtsprechung des RFH lediglich bei sog. typischen *Berufskrankheiten*[160].

Strutz[161] hat für diese Judikatur ins Feld geführt, daß das Verbot des Abzugs von Aufwendungen für persönliche Zwecke einen gewissen Vorrang vor dem Grundsatz, daß alle objektiv als Werbungskosten sich darstellenden Aufwendungen abzugsfähig seien, zukomme. Unter Kausalitätsgesichtspunkten ist aber weder dies noch die Argumentation des RFH stichhaltig – allerdings durch den Wortlaut des (heutigen) § 12 Nr. 1 Satz 1 vorgegeben –: Aufwendungen zur Erhaltung und Wiederherstellung der Gesundheit sind Betriebsausgaben, falls sie (einerseits) betrieblich veranlaßt und andererseits nicht durch den Steuerpflichtigen privat mitveranlaßt sind, – nicht hingegen ist entscheidend (um dies zu wiederholen), ob die *Wiederherstellung* der Gesundheit im betrieblichen oder im privaten Interesse liegt. Ist eine Erkrankung nicht nur – wie im Falle einer sog. typischen Berufskrankheit – ausschließlich betrieblich veranlaßt, so ist sie entweder rein privat oder aber – und das dürfte für einen arbeitenden Steuerpflichtigen eher die Regel sein – *untrennbar* betrieblich und privat veranlaßt, so daß die tatbestandlichen Voraussetzungen für das Vorliegen von Betriebsausgaben nicht voll erfüllt sind, und die Aufwendungen zur Wiederherstellung der Gesundheit *begrifflich* keine Betriebsausgaben sein können. Die Frage eines *Vorrangs* des Abzugsverbots für Aufwendungen zu persönlichen Zwecken stellt sich nicht. Aufwendungen zur Erhaltung und Wiederherstellung der Gesundheit können begrifflich nur dann Betriebsausgaben sein, wenn eine betrieblich veranlaßte Schwächung oder Schädigung der Gesundheit (darauf kommt es an!) nicht zugleich und untrennbar privat mitveranlaßt ist. Diese Voraussetzung ist bei typischen Berufskrankheiten, Berufsunfällen u. ä. regelmäßig erfüllt[162], im allgemeinen ist aber die Berufstätigkeit für eine Erkrankung des Steuerpflichtigen allenfalls *mit*ursächlich, d. h. ein schlechter allgemeiner Gesundheitszustand oder eine Erkrankung werden sozusagen von Natur

159 RFH v. 20. 9. 23 VI e A 73/23, RFHE 12, 333 f; RFH v. 14. 3. 23 III A 56/23, StuW 1923 Nr. 545; RFH v. 10. 10. 23 VI e A 120/23, StuW 1923 Nr. 959; RFH v. 7. 7. 27 VI A 255/27, StuW 1927 Nr. 356. Ebenso: *Becker,* Das Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925, aaO, Band II, S. 497; *Pißel–Koppe,* Das Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925, 4. Auflage, 1931, § 16 Anm. 15; *Strutz,* Das Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925, aaO, § 18 Anm. 7.

160 Vgl. *Pißel–Koppe,* aaO, § 16 Anm. 15, § 18 Anm. 9, BFH v. 13. 10. 60 IV 196/59 S. BStBl. III 1960, 511 und *Herrmann–Heuer,* aaO, § 4 EStG Anm. 62, Stichwort „Krankheitskosten", jeweils m. w. N.

161 Das Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925, aaO, § 18 Anm. 9.

162 Vgl. statt vieler BFH v. 13. 10. 60 IV 196/59 S, BStBl. III 1960, 511 –, immer vorausgesetzt, daß eine sog. typische Berufskrankheit im Einzelfall auch tatsächlich durch die berufliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen verursacht worden ist (vgl. BFH v. 6. 6. 57 IV 158/56 U, BStBl. II 1957, 286).

aus durch in der Person des Steuerpflichtigen liegende private Faktoren mitveranlaßt. Aufwendungen zur Erhaltung und Wiederherstellung der Gesundheit sind deshalb – soweit keine typischen Berufskrankheiten o. ä. vorliegen – ein geradezu *klassisches Beispiel* für untrennbar betrieblich und privat veranlaßte Aufwendungen[163], die weder insgesamt Betriebsausgaben sind noch teilweise, weil eine quantitative Aufteilung in einen ausschließlich betrieblich und einen ausschließlich privat *veranlaßten* Anteil nicht möglich ist.

Ein weiteres Beispiel: Das FG Hamburg hat in einem Urteil vom 11. 1. 1977 I 61/74[164] folgenden Fall entschieden: Zwei – jüngere – Mitbegründer einer OHG (Wirtschaftsprüfergesellschaft) hatten vom dritten Mitbegründer wegen dessen Alters eine ärztliche Untersuchung vor Eingehung eines Gesellschaftsverhältnisses verlangt. Die Anerkennung der Aufwendungen für diese ärztliche Untersuchung als Sonderbetriebsausgaben lehnte das FG Hamburg ab. Der BFH habe Kosten, die ein Angehöriger eines freien Berufs aufwende, um seine Gesundheit wiederherzustellen, nur dann als Betriebsausgaben anerkannt, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handele, oder wenn der Zusammenhang zwischen Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststehe. Deshalb könnten auch Aufwendungen für Vorsorgeuntersuchungen nur dann als Betriebsausgaben berücksichtigt werden, wenn sich hierbei eine bisher verdeckte typische Berufskrankheit oder eine andere mit dem ausgeübten Beruf zusammenhängende Krankheit herausstelle.

Diese Begründung überzeugt nur z. T.[165]. Durch die ärztliche Untersuchung sollte die gesundheitliche Tauglichkeit des Betroffenen für eine Gesellschafterstellung festgestellt werden. Die Aufwendungen für diese ärztliche Untersuchung sind nicht deshalb keine Betriebsausgaben, weil keine Berufskrankheit o. a. entdeckt wurde[166]. Entscheidend ist, ob die Aufwendungen ausschließlich betrieblich oder zumindest auch und zugleich durch den betroffenen Mitbegründer der OHG *privat* mitveranlaßt worden sind. Das Verlangen der Mitbegründer, vor Eingehung eines Gesellschaftsverhältnisses eine ärztliche Untersuchung durchführen zu lassen, ist jedenfalls eine *betriebliche* Ursache der Untersuchung und (deshalb) für die Entstehung der Aufwendungen. Die ärztliche Untersuchung war jedoch zugleich durch das *vorgerückte* Alter des Betroffenen veranlaßt, und das ist eine in der privaten Sphäre des Mitbegründers liegende Ursache. Folglich waren die Aufwendungen für die ärztliche Untersuchung *untrennbar betrieblich* und

163 So im Ergebnis auch *Herrmann–Heuer,* aaO, § 4 EStG Anm. 62, Stichwort „Krankheitskosten".

164 EFG 1977, 525.

165 Vgl. aber auch *Offerhaus,* StBp 1978, 45; *ders.* BB 1979, 667 (668).

166 Ebenso *Rautenberg,* DB 1978, 517.

durch den Steuerpflichtigen *privat* veranlaßt[167]. Anders wäre zu entscheiden, wenn durch eine ärztliche Untersuchung festgestellt werden soll, ob sich ein Steuerpflichtiger im Betrieb eine typische Berufskrankheit o. ä. zugezogen hat. Daß dies tatsächlich der Fall ist, ist für das Vorliegen von Betriebsausgaben nicht erforderlich.

Aus der Feststellung, daß untrennbar betrieblich und durch den Steuerpflichtigen privat veranlaßte Aufwendungen keine Betriebsausgaben sein können, folgt für die Auslegung des § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG und seiner Vorläufer. Verbieten bzw. verboten diese Vorschriften nur den Abzug von Aufwendungen, die der Steuerpflichtige ausschließlich privat veranlaßt hat[168], sind bzw. waren sie bei untrennbar betrieblicher und privater Verursachung von Aufwendungen unanwendbar, ohne daß sich im Ergebnis etwas ändern würde: die Nichtabzugsfähigkeit der untrennbar betrieblich und privat veranlaßten Aufwendungen zur Wiederherstellung der Gesundheit folgt zwangsläufig (schon) daraus, daß keine Betriebsausgaben i. S. des § 4 Abs. 4 EStG vorliegen. Soll § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG einschlägig sein, muß für die Nichtabzugsfähigkeit eine untrennbar mit einer betrieblichen Veranlassung verbundenen privaten Mitveranlassung ausreichen, so daß Aufwendungen „für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen" *entweder* nur privat *oder* untrennbar betrieblich (beruflich) und privat veranlaßte Aufwendungen sind[169].

b) Aufwendungen für Essen und Trinken auf Geschäftsreisen

Enno Becker hielt § 18 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1925 (= § 12 Nr. 1 EStG) dann von Bedeutung, wenn Aufwendungen „zugleich Werbungskosten oder z. T. Werbungskosten darstellen"[170]. Falls z. B. ein Kaufmann eine Geschäftsreise mache, so seien die Kosten, die während dieser Reise durch seinen Lebensunterhalt entstünden, „an sich Werbungskosten". Er werde aber, „eben weil die Kosten der Lebenshaltung nicht abzugsfähig seien, grundsätzlich nicht den vollen Betrag abziehen dürfen, sondern er müsse zunächst das, was er an Lebenshaltungskosten erspare, abziehen". Anders ausgedrückt: Nur der betrieblich bedingte Mehraufwand sollte abzugsfähig sein. Der RFH teilte diese Ansicht[171]. Die Stellungnahme *Becker's* ist jedoch ungenau, weil er den Kausalzusammenhang vernachlässigt,

167 *A. A.: Rautenberg,* aaO.

168 So z. B. *Herrmann–Heuer,* aaO, § 12 EStG Anm. 3 c (1).

169 Mit der Folge, daß § 12 Nr. 1 Satz 1 insoweit kein Aufteilungsverbot aufstellt, sondern von der Unaufteilbarkeit der Aufwendungen ausgeht (*a. A.: Schick,* StRK-Anm. § 4 BetrAusg. R. 71).

170 Das Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925, aaO, Band II, S. 428.

171 RFH v. 28. 2. 23 III A 567/22, StuW 1923 Nr. 546; RFH v. 12. 8. 27 VI A 394/27, StuW 1927 Nr. 434. Vgl. ferner *Pißel–Koppe,* aaO, § 16 Anm. 7.

und seine Behauptung, daß Lebenshaltungskosten, die mit dem Beruf des Steuerpflichtigen zusammenhängen, ohne das „Verbot" des § 18 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1925 „schlechthin Werbungskosten" wären[172], ist (schlechthin) falsch. Aufwendungen für Essen und Trinken sind nicht „an sich" Betriebsausgaben, nur weil und wenn sie auf einer Geschäftsreise entstehen. Jeder Steuerpflichtige muß essen und trinken, ob er arbeitet oder nicht. Dieser *Normalaufwand* für Essen und Trinken ist folglich notwendigerweise auch durch den Steuerpflichtigen privat veranlaßt – einerlei, wo sich der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Nahrungsaufnahme usw. aufhält –, so daß insoweit allenfalls untrennbar betrieblich und privat veranlaßte Aufwendungen vorliegen, – und solche Aufwendungen erfüllen nicht alle begrifflichen Voraussetzungen von Betriebsausgaben. Sie sind nicht „an sich" Betriebsausgaben, sondern *keine* Betriebsausgaben. Lediglich der ausschließlich betrieblich veranlaßte Mehraufwand ist Betriebsausgabe, falls dieser Anteil quantitativ abgrenzbar ist[173] [174]. Daß eine solche Ausscheidung des nur betrieblich veranlaßten Aufwandes für Essen und Trinken möglich war, obwohl die Aufwendungen insgesamt durch *einen* tatsächlichen Vorgang (Essen, Trinken) entstehen, war im übrigen offenbar selbstverständlich. Für den RFH stand jedenfalls außer

172 AaO, S. 498.

173 Die Nichtabzugsfähigkeit des „Normalaufwands" ist zudem teleologisch-systematisch geboten, weil diese Kosten durch das steuerfreie Existenzminimum bereits unbelastet sind (vgl. *Tipke,* Steuerrecht, 6. Auflage, aaO, S. 250 f). (Nur) Für den Mehraufwand gilt dies nicht.

174 Daß ein Steuerpflichtiger nicht geltend machen könne, daß er, um erwerbsfähig zu bleiben, und Einkünfte zu erzielen, Aufwendungen zum Lebensunterhalt machen müsse, ist im Ergebnis richtig, die Schlußfolgerung des RFH, daß insoweit § 18 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1925 den Bestimmungen über die Werbungskosten „unbedingt vorgehe" (RFH v. 6. 10. 26 VI A 451/26, RFHE 19, 323 [324 f]; RFH v. 23. 1. 29 VI A 719/27, RStBl. 1929, 448; RFH v. 20. 3. 30 VI A 147/30, RFHE 27, 82 [83 f]; RFH v. 23. 6. 33 VI A 1493/30, RStBl. 1933, 811 [812]; RFH v. 23. 6. 33 VI A 170/32, RStBl. 1933, 812 [814]), unzutreffend. Aufwendungen, die untrennbar betrieblich (beruflich) und durch den Steuerpflichtigen privat veranlaßt werden, sind *keine* Betriebsausgaben (Werbungskosten). Der RFH stützt die angebliche Vorrangigkeit des § 18 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1925 auf die Behauptung, daß eine Untersuchung darüber, inwieweit Ausgaben für den Unterhalt als Unterhaltung der Arbeitskraft erforderlich oder als zur Steigerung der Erwerbsfähigkeit gemacht anzusehen sind, ein „peinliches und praktisch kaum durchführbares Eindringen in die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen erfordern würde" (RFH v. 6. 10. 26 VI A 451/26, RFHE 19, 323 [325]; vgl. ferner [zur Abzugsfähigkeit von Spenden]: RFH v. 20. 3. 30 VI A 147/30, RFHE 27, 82 [83 f]; RFH v. 4. 5. 32 VI A 1646/31, RStBl. 1932, 727 [728]; RFH v. 23. 6. 33 VI A 493/30, RStBl. 1933, 811 [812]; RFH v. 23. 6. 33 VI A 170/32, RStBl. 1933, 812 [814]). Diese Argumentation überzeugt im Beispielsfalle schon deshalb nicht, weil der „Normalaufwand" für Essen und Trinken untrennbar privat mitveranlaßt ist.
Zur Aufteilung vgl. im übrigen unten S. 59 ff.

Univ. Bibliothek Bielefeld

Frage, daß die private Mitveranlassung der Aufwendungen „nur dazu führen könnte, den Werbungskostenanteil zu schätzen"[175].

3. Sinn und Zweck des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG

Das EStG 1934 hat § 18 Abs. 1 Nr. 2 EStG 1925 unverändert als § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG übernommen und Satz 2 („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") hinzugefügt. Sinn und Zweck dieser Ergänzung werden in der Amtlichen Begründung[176] wie folgt erläutert:

(1) In § 12 Nr. 1 sind „entsprechend der Rechtssprechung des Reichsfinanzhofs als nicht abzugsfähig aufgeführt 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" (Satz 2 der Amtlichen Begründung). Die Vorschrift soll mit a. W. nach dem Willen der Gesetzesverfasser nur klarstellen, was bereits vorher galt und praktiziert worden ist[177]. In concreto: Die Rechtsprechung des RFH, daß sog. Repräsentationsaufwendungen, d. h. Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen und die daraus sich ergebenden Leistungen für das Auftreten nach außen – in und außer dem Haus – mit sich bringen[178], nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden konnten[179], weil sie (so der RFH) „zum großen Teil Kosten einer durch die soziale Stellung bedingten standesgemäßen allgemeinen Lebensführung" sind, sollte – weil der Wortlaut des heutigen § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG diese Fälle nicht unmißverständlich erfaßte – *klarstellend* in das Gesetz aufgenommen, oder anders gewendet: Die bis 1934 auf den heutigen § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG gestützte Rechtsprechung des RFH zu den „Repräsentationskosten" sollte im Wortlaut des § 12 Nr. 1 expressis verbis festgeschrieben werden.

(2) Deshalb heißt es in Satz 3 der Amtlichen Begründung: „Damit ist klargestellt, daß die sog. Repräsentationsaufwendungen nur dann zu den Betriebsausgaben gerechnet werden können, wenn sie ausschließlich zur landwirtschaftlichen, ge-

175 RFH v. 12. 8. 27 VI A 394/27, StuW 1927 Nr. 434.

176 RStBl. 1935, 33 (41).

177 So auch *Herrmann–Heuer,* aaO, § 12 EStG Anm. 3 c (1).

178 So die Definition des RFH im Urteil v. 8. 4. 36 VI A 253/36, RStBl. 1936, 814 (815). Beispiele: Einladungen und Gastereien, Ausflüge mit Geschäftsfreunden, Aufwand für Kleidung, übliche Gelegenheitsgeschenke, Jagd u. ä.

179 RFH v. 1. 3. 23 III A 52/23, StuW 1923 Nr. 398; RFH v. 19. 6. 23 IV e A 32/23, StuW 1923 Nr. 804; RFH v. 4. 10. 23 III A 320, 321/23, RFHE 13, 90 (94); RFH v. 26. 4. 23 III A 29/23, RFHE 12, 152 (153).

werblichen oder beruflichen Tätigkeit gehören und nichts mit dem Privatleben zu tun haben." Denn der RFH hatte seit dem Jahre 1923 judiziert, daß lediglich das „Mehr" an Aufwendungen, das über die allgemeinen, dem Stande (Einkommen) entsprechenden Lebenshaltungskosten hinausging, sog. Dienstaufwand war und zu den Werbungskosten (= Betriebsausgaben) gehöre, weil dieses „Mehr" an Aufwendungen im Gegensatz zu den „normalen Lebenshaltungskosten" ausschließlich betrieblich (beruflich) veranlaßt war.

(3) Der 4. und letzte Satz der Amtlichen Begründung, daß in den Fällen, in denen „bei Repräsentationskosten private und berufliche Gründe zusammenwirken und eine *Trennung nicht erfolgen kann*" *(!)*, die Ausgaben insgesamt nicht abzugsfähig sind, ist eine Wiederholung und zusätzliche Erläuterung des 2. Satzes der Amtlichen Begründung *speziell* für Repräsentationsaufwendungen: Untrennbar betrieblich (beruflich) und privat veranlaßte Repräsentationsaufwendungen können nicht abgezogen werden, weil sie die Begriffsmerkmale von Betriebsausgaben (Werbungskosten) nicht voll erfüllen. Daraus folgt im Umkehrschluß: Sind betrieblich (beruflich) und privat verursachte Aufwendungen *quantitativ* in einen betrieblichen (beruflichen) und einen privaten Anteil aufteilbar, müssen diese Aufwendungen „entsprechend der Rechtsprechung des RFH" aufgeteilt werden: Der ausschließlich betrieblich (beruflich) verursachte Teil ist Betriebsausgabe (Werbungskosten).

Diese – historische – Auslegung des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG – die der RFH in einem Urteil vom 8. 4. 1936 VI A 253/36[180] im Ergebnis bestätigt hat – ist unter Kausalitätsgesichtspunkten allein *folgerichtig und zweckadäquat*. Aufwendungen, die untrennbar betrieblich (beruflich) und durch den Steuerpflichtigen privat veranlaßt werden, erfüllen die Voraussetzungen des Betriebsausgabenbegriffs (Werbungskostenbegriffs) nur teilweise, ein quantitativ ausgrenzbarer, ausschließlich betrieblich veranlaßter Aufwendungsanteil ist Betriebsausgabe. Das bedeutet zugleich: § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG unterscheidet sich von Satz 1 (in der bis 1934 praktizierten Auslegung) nur in *einem* Punkt: Satz 2 erfaßt lediglich untrennbar betrieblich (beruflich) und privat veranlaßte Aufwendungen, während Satz 1 *auch* ausschließlich privat veranlaßte Aufwendungen *(private Aufwendungen i. e. S.)* vom Abzug ausschließt. Im übrigen stellen sowohl Satz 1 als auch Satz 2 klar, was implizite bereits die §§ 4 Abs. 4 und 9 Abs. 1 EStG bestimmen: Aufwendungen, die rein privat oder zumindest untrennbar privat mitveranlaßt sind, dürfen bei der Einkünfteermittlung nicht abgezogen werden, weil sie die begrifflichen Voraussetzungen von Betriebsausgaben (Werbungskosten) nicht bzw. nicht voll erfüllen, so daß ihre Berücksichtigung im Stadium der Einkünfteermittlung den Grundsatz der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit verletzen würde. § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG kann folglich nur deklaratorisch sein. Zur Abstimmung mit den

180 RStBl. 1936, 814 (815).

korrespondierenden Vorschriften der §§ 4 Abs. 4 und 9 Abs. 1 EStG müßte die Vorschrift etwa wie folgt lauten:

„Soweit . . . dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden

1. Aufwendungen, die durch den Steuerpflichtigen privat veranlaßt, und Aufwendungen, die untrennbar betrieblich/beruflich und durch den Steuerpflichtigen privat veranlaßt sind."

Der Begriff Lebensführungskosten und die Formulierung des § 12 Nr. 1 überhaupt sind mißverständlich, weil immer die private (Mit)Veranlassung das Abzugsverbot auslöst und lediglich bei sog. geborenen Privataufwendungen die private Veranlassung begriffsimmanent ist, während im übrigen Aufwendungen, die ihrer *Art* nach Lebenshaltungskosten sind, untrennbar privat und betrieblich (beruflich) oder ausschließlich betrieblich (beruflich) veranlaßt sein können[181].

4. Insbesondere: Der Beschluß des Großen Senats des BFH vom 19. 10. 70 GrS 2/70[182]

Der unter Kausalitätsaspekten verfehlte Wortlaut des § 12 Nr. 1 EStG war seit dem Jahre 1934 für Mißverständnisse, Fehlinterpretationen der Entstehungsgeschichte und eine insgesamt kontroverse Auslegung des § 12 Nr. 1 EStG ursächlich[183]. Der Beschluß des Großen Senats des BFH vom 19. 10. 70 GrS 2/70[184] bil-

181 Nur deshalb können z. B. Aufwendungen für normale Kleidung (BFH v. 11. 11. 76 IV R 3/73, BB 1978, 1293) oder für die Wohnung eines Steuerpflichtigen (BFH v. 9. 10. 74 I R 129/73, BStBl. II 1975, 172 [173]; BFH v. 12. 6. 75 IV R 159/74, BStBl. II 1975, 769 f m. w. N.; FG Rh.-Pf. v. 3. 5. 78 I 58/78, EFG 1978, 537) – obwohl ihrer Art nach Lebenshaltungskosten – im Einzelfall ganz oder teilweise Betriebsausgaben (Werbungskosten) seien, weil und wenn sie ausschließlich betrieblich (beruflich) veranlaßt sind. Aber: Unter teleologisch-systematischen Aspekten sind Aufwendungen für Kleidung und Wohnung nicht abzugsfähig, soweit sie bereits durch das steuerfreie Existenzminimum von der Besteuerung freigestellt werden (*Tipke*, Steuerrecht, 6. Auflage, aaO, S. 250 f). Nur das „Mehr" darf eine abzugsfähige Betriebsausgabe (Werbungskosten) sein.

182 BStBl. II 1971, 17; ferner BFH v. 19. 10. 70 GrS 3/70 BStBl. II 1971, 21.

183 So ist es z. B. unverständlich und offensichtlich falsch, wenn *Blümich* in seinem Kommentar zum EStG 1934 behauptet, der „Kreis der überhaupt nicht abzugsfähigen Privatausgaben sei durch § 12 gegenüber dem früheren Recht erweitert worden, so daß auch Ausgaben vom Abzug ausgeschlossen seien, die früher noch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkannt worden seien" (Einkommensteuergesetz, 5. Auflage, 1943, § 4 Anm. 31), und dies damit begründet, daß § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG „worauf auch die Gesetzesbegründung" hinweise, eine Verschärfung des Rechtszustandes gegenüber dem EStG 1925 darstelle (aaO, § 12 Anm. 1). Denn: Die Amtliche Begründung (RStBl. 1935, 33 [41]), daß Satz 2 des § 12 Nr. 1 „*entsprechend* der Rechtssprechung

dete insoweit einen – vorläufigen – Höhepunkt. Zu diesem Beschluß ist ergänzend anzumerken:

(1) Unter § 12 Nr. 1 Satz 2 sollen (so der Große Senat des BFH) solche Aufwendungen fallen, die die private Lebensführung, aber auch den Beruf fördern. Die Bedeutung der Vorschrift liege in der steuerlichen Behandlung dieser „gemischten Aufwendungen". In § 12 Nr. 1 Satz 2 heißt es aber: „Dazu gehören auch 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." Der Wortlaut des Satz 2 ist folglich enger als vom Großen Senat des BFH behauptet, da nur eine bestimmte *Art* sog. gemischter Aufwendungen, die *Repräsentationsaufwendungen* angesprochen werden[185]. Die Entstehungsgeschichte bestätigt dies. Der RFH hat (deshalb im Urteil vom 14. 12. 1938 VI 739/38[186]) zur Frage der Abzugsfähigkeit von Kfz-Unfallkosten bezeichnenderweise ausgeführt: „Wenn eine solche Fahrt aber private und betriebliche Zwecke betrifft, so muß *„in entsprechender Anwendung des § 12 Nr. 1 EStG"* ein Abzug der Unfallkosten ausscheiden, – offensichtlich, weil der Wortlaut der Vorschrift einer unmittelbaren Anwendung im Wege stand. Eine entsprechende Anwendung ist jedoch nur zulässig, falls und soweit § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG lediglich deklatorisch ist. Ist die Vorschrift konstitutiv, d. h. verbietet sie den Abzug von Aufwendungen, die ohne diese Vorschrift als Betriebsausgaben (Werbungskosten) abgezogen werden könnten, wäre eine entsprechende Anwendung auf sonstige oder sämtliche gemischten Aufwendungen eine *unzulässige Analogie.*

des RFH" (insbesondere) die Behandlung sog. Repräsentationsaufwendungen klarstellen soll, besagt das genaue Gegenteil. Im Ergebnis liegt allerdings auch *Blümich* auf der Linie des RFH und der Entstehungsgeschichte des § 12 Nr. 1 EStG, wenn er diese Vorschrift so auslegt, daß „Aufwendungen, die wirklich als Lebenshaltungsaufwand gemacht worden sind, vom Abzug ausgeschlossen sein sollen, und zwar auch dann, wenn sie zugleich dem Beruf des Steuerpflichtigen dienen" (aaO, § 12 Anm. 2). Weiter heißt es bei *Blümich:* „Das (scil. das Abzugsverbot) gilt aber nur, falls bei dem Aufwand eine befriedigende Trennung zwischen den Kosten der Lebensführung und betrieblichem Aufwand nicht möglich ist. Ist die Trennung möglich, so müssen Aufwendungen, die lediglich aus beruflichen oder gewerblichen Gründen erwachsen sind, als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkannt werden" (aaO unter Hinweis auf: RFH v. 8. 4. 36 VI A 253/36, RStBl. 1936, 814 [815]; RFH v. 14. 12. 38 VI 739/38, RStBl. 1939, 212; RFH v. 6. 9. 39 und 15. 11. 39 572/39 RStBl. 1940, 28 [29]).

184 BStBl. II 1971, 17, ferner BFH v. 19. 10. 70 GrS 3/70, BStBl. II 1971, 21 sowie zuletzt BFH v. 27. 11. 78 GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213 (216).

185 So auch *Littmann,* DStR 1971, 179 (180) und zuletzt *Tipke,* Steuerrecht, 7. Auflage, aaO, S. 227.

186 RStBl. 1939, 212.

(2) Die Annahme des Großen Senats, daß die Frage, ob Aufwendungen zur Anschaffung eines bestimmten Wirtschaftsgutes unter § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG fallen, nur in seltenen Fällen aus der „Art des Wirtschaftsgutes" beantwortet werden könne, weil die Vorschrift „entscheidend auf den Verwendungszweck" (für die Lebensführung) abstelle, ist unter Kausalitätsgesichtspunkten im Ergebnis richtig: Aus der Art eines Wirtschaftsgutes läßt sich nur bei Wirtschaftsgütern, die wegen ihrer (Eigen)Art lediglich im Rahmen eines Betriebes einsetzbar sind *(sog. gekorene Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens)* auf das Fehlen einer privaten Mitveranlassung der Anschaffungsaufwendungen schließen. In der Mehrzahl der Fälle sind Wirtschaftsgüter *ihrer Art nach* betrieblich oder privat verwendungsfähig *(sog. gekorene Wirtschaftsgüter des Betriebs- oder Privatvermögens),* so daß nur ihre tatsächliche Verwendung im Einzelfall („konkrete Funktion") darüber entscheiden kann, ob die Aufwendungen für die Anschaffung des Wirtschaftsgutes betrieblich oder durch den Steuerpflichtigen privat veranlaßt worden sind[187]. Der objektive Charakter (Art) eines Wirtschaftsgutes kann insoweit im allgemeinen lediglich Indizwirkung haben[188].

(3) Die Argumentation des Großen Senats, daß „die Gestaltung der Lebensführung" i. S. des § 12 Nr. 1 Satz 2 der Verwendungszweck sein müsse, ist zumindest irreführend, weil diese Aussage den Kausalzusammenhang nicht *auf*deckt und *ver*deckt, daß eine „Mitgestaltung betrieblicher Zwecke" die Anwendung des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG keineswegs ausschließt, wenn und solange die Aufwendungen zugleich und untrennbar privat mitveranlaßt werden[189]. § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG setzt weder voraus, daß „zunächst" Lebensführungskosten vorliegen[190] (was immer man sich darunter vorstellen soll) noch ist diese Vorschrift bereits dann unanwendbar, wenn Aufwendungen betrieblich (beruflich) *mit* veranlaßt sind[191]. Schon eine untrennbare private Mitveranlassung von Aufwendungen schließt das Vorliegen von Betriebsausgaben (Werbungskosten) begrifflich aus.

187 Vgl. bereits *Vangerow,* StuW 1961, 481 (483). Ob Aufwendungen auch ohne die betriebliche Verursachung entstanden wären, ist nicht maßgebend: auf die tatsächliche Verursachung kommt es an.

188 Deshalb verbietet es sich, Aufwendungen für Wirtschaftsgüter den privaten Aufwendungen zuzuordnen, nur weil sie typischerweise oder regelmäßig private Aufwendungen sind.

189 Die Annahme, daß in § 12 Nr. 1 Satz 2 die private Lebensführung der „Anlaß" einer Ausgabe sein müsse und die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen die Aufwendungen nur als „Nebenfolge" mit sich bringen dürfe (so FG Schleswig-Holst. v. 26. 11. 74 III 106–107/73, EFG 1975, 105 [106] unter Hinweis auf: *Brockhoff,* StbJb. 1963/64, 317 [337]; *Herrmann–Heuer,* aaO, § 12 EStG Anm. 3 c; *Kottke,* BB 1959, 664; *ders.,* DB 1971, 839; *Spielberg,* StuWa 1962, 162), ist für die Kausalitätsfrage unergiebig.

190 *A. A.: Kottke,* DB 1971, 839.

191 *A. A.: Kottke,* aaO.

(4) So richtig die Feststellung des Großen Senats ist, daß § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG Aufwendungen erfassen will, die der privaten Lebensführung dienen, aber auch den Beruf fördern, so fragwürdig ist die Aussage, daß die Bedeutung der Vorschrift gerade in einem Aufteilungsverbot bestehe, weil „ohne diese Vorschrift . . ., wenn Aufwendungen sowohl durch die Lebensführung als auch durch den Beruf veranlaßt sind, nach den allgemeinen Grundsätzen der Rechtsprechung eine Aufteilung i. d. R. erforderlich" sei[192], und eine Aufteilung im allgemeinen auch nicht mit der Begründung versagt werden könne, daß sie schwierig sei, daß sich keine objektiven Anhaltspunkte finden lassen oder ein zu tiefes Eindringen in die private Sphäre für eine Aufteilung notwendig wäre. Daß der Große Senat für diese Auslegung des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG nicht auf die Rechtssprechung des RFH und des BFH verweist – im Gegenteil, er moniert, daß RFH und BFH „im allgemeinen nicht sehr ausführlich zu dem eigentlichen Sinn und Zweck dieses Aufteilungsverbots und seiner steuerlichen Berechtigung Stellung genommen" hätten, „obwohl doch gerade Sinn und Zweck des Verbots für seine Auslegung und Abgrenzung gegenüber dem sonst geltenden Grundsatz der Aufteilbarkeit von erheblicher Bedeutung" seien –, und daß er die Entstehungsgeschichte des § 12 Nr. 1 EStG glatt unterschlägt, kommt nicht von ungefähr. Für das behauptete Aufteilungsverbot findet sich in den Materialien nicht nur kein Anhaltspunkt: § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG sollte nach der Amtlichen Begründung nur das von der Rechtssprechung des RFH schon *vor* 1934 praktizierte Abzugsverbot für nicht aufteilbare, betrieblich (beruflich) und privat veranlaßter Repräsentationskosten klarstellen. *Nicht ein Aufteilungsverbot für aufteilbare Aufwendungen, sondern ein Abzugsverbot für nicht aufteilbare Repräsentationsaufwendungen* war erklärtermaßen das mit § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG verfolgte Ziel. Anders ausgedrückt: § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG setzt die Unteilbarkeit betrieblich (beruflich) und privat veranlaßter Aufwendungen voraus und verbietet den Abzug nur dieser – untrennbaren – Mischausgaben[193]. Ein Aufteilungs*verbots*problem stellt sich *nicht*[194]. In der Argumentation des Großen Senats spricht alles dafür, daß er sein – erwünschtes – Auslegungsergebnis zunächst

192 Ebenso zuletzt *Offerhaus,* BB 1979, 667.

193 *Ehlers,* DStR 1973, 269 ff; *Herrmann–Heuer,* aaO, § 12 EStG Anm. 3 c (1) und (5) – aber widersprüchlich –; *Littmann,* DStR 1971, 179 (181) – aber offenbar anders in: Das Einkommensteuerrecht, aaO, § 12 RdNr. 3 15 b; *Stoll,* aaO, S. 13 f; *Tanzer,* ÖStZ 1975, 50 (56); FG Schlesw.-Holst. v. 12. 6. 79 III 32/73, EFG 1979, 488 (489); nur im Ergebnis auch *Uelner,* StbJb. 1971/72, 389 (411). Vgl. ferner BFH v. 9. 11. 78 VI R 195/77, BStBl. II 1979, 149 (für aufteilbare Gesprächsgebühren gilt § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG *nicht*).

194 Schleswig-Holst. FG v. 26. 11. 74 III 106–107/73, EFG 1975, 105 (107); FG Schlesw.-Holst. v. 12. 6. 79, aaO. Deshalb ist immer vorab zu prüfen, ob Aufwendungen unteilbar sind (vgl. auch *Littmann,* DStR 1971, 179 [108]; *Mattern,* BB 1971, 715 [716]).

in § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG *hineingelesen* und dann *hinausinterpretiert* hat, und der Hinweis, daß ohne eine solche Auslegung bei gemischten Aufwendungen nach den allgemeinen Grundsätzen der Rechtssprechung eine Aufteilung in der Regel erforderlich sei, ist jedenfalls *keine* Begründung. Ob und wie Aufwendungen aufzuteilen bzw. abzugsfähig sind, entscheidet das Gesetz. Ist die gesetzliche Lösung nicht optimal, ist es ausschließlich Sache des Gesetzgebers, dies zu korrigieren. *Hinzu kommt,* daß § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG mit dem von den Gesetzesverfassern gewollten Inhalt (= Abzugsverbot für unteilbare Aufwendungen) dem in den §§ 4 Abs. 4 und § 9 Abs. 1 und 12 Nr. 1 EStG konkretisierten, übergreifenden Prinzip der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit – zumindest weitestgehend – entspricht, ohne die Grundsätze richtiger und gleichmäßiger Besteuerung ernsthaft in Frage zu stellen, während das vom Großen Senat propagierte Aufteilungsverbot dem Sinn und Zweck des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG tatsächlich zuwiderläuft und steuerliche Ungerechtigkeit sowie Ungleichmäßigkeit *verstärkt.* Das ergibt sich aus folgendem:

(a) Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit *gebietet,* daß alle betrieblich (beruflich) veranlaßten Aufwendungen Betriebsausgaben (Werbungskosten) sind und *verbietet,* daß durch den Steuerpflichtigen privat veranlaßte Aufwendungen zu den Betriebsausgaben (Werbungskosten) zählen; privat veranlaßte Aufwendungen dürfen bei der Einkünfteermittlung nicht abzugsfähig sein, betrieblich (beruflich) veranlaßte Aufwendungen sind Betriebsausgaben (Werbungskosten) und müssen jedenfalls grundsätzlich abgezogen werden können. Sind Aufwendungen betrieblich (beruflich) und privat veranlaßt und sind sie *quantitativ* in einen nur betrieblich (beruflich) und einen nur privat verursachten Teil aufteilbar, *ist* aufzuteilen, d. h. eine mögliche Zerstückelung von Aufwendungen ist vorrangig[195], denn ein quantitativ abgrenzbarer, ausschließlich betrieblich (beruflich) veranlaßter Ausgabenteil ist *als solcher* Betriebsausgabe (Werbungskosten)[196], so daß eine Nichtabzugsfähigkeit dieser Aufwendungen mit Hilfe eines (angeblichen) Aufteilungsverbots nach der Entstehungsgeschichte des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG nicht gewollt war *und* dem Grundsatz der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit, der steuerlichen Gerechtigkeit und dem Gleichbehandlungsgrundsatz widerspräche. Ein Aufteilungsverbot für aufteilbare betrieblich (beruflich) und privat veranlaßte Aufwendungen verfehlt m. a. W. den objektivierten Willen des Gesetzes, so wie er sich im Zusammenhang mit §§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 EStG i. V. mit dem übergreifenden Grundsatz der Besteuerung

195 Vgl. auch *Kröger,* StuW 1978, 289 und *Görlich,* DB 1979, 711 (713) sowie BFH v. 27. 11. 78 GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213 (219) zu einzelnen, abgrenzbaren, ausschließlich betrieblich (beruflich) veranlaßten Aufwendungen im Zusammenhang mit einer nicht (allein) betrieblich (beruflich) veranlaßten „Gesamtreise".

196 BFH v. 9. 11. 78 VI R 195/77, BStBl. II 1979, 149.

nach der objektiven Leistungsfähigkeit ergibt. *Sinn und Zweck des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG kann nur ein (deklaratorisches) Abzugsverbot für unteilbare Mischausgaben sein,* nicht aber ein Aufteilungsverbot für aufteilbare Aufwendungen.[197]

(b) Selbst diese Aussage ist aber noch ergänzungsbedürftig: Aufwendungen, die untrennbar betrieblich (beruflich) und privat veranlaßt sind, können *als solche* die tatbestandlichen Voraussetzungen von Betriebsausgaben (Werbungskosten) nicht voll erfüllen; die private Mitveranlassung verbietet es, diese Aufwendungen unter die Betriebsausgaben (Werbungskosten) zu fassen, da die Ermittlung der objektiven Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen nicht durch in der Privatsphäre des Steuerpflichtigen liegende Faktoren beeinflußt werden kann und darf. Aber diese Aufwendungen sind immerhin betrieblich (beruflich) *mit*veranlaßt. Daß sie bei der Einkünfteermittlung unberücksichtigt bleiben, weil sie auch privat mitveranlaßt sind, läßt *sich als Grundsatz* mit den vom Großen Senat für das behauptete Aufteilungsverbot angeführten Gründen *sachlich* rechtfertigen. Das Abzugsverbot dient der steuerlichen Gerechtigkeit und der steuerlichen Gleichbehandlung, indem vermieden wird, daß Steuerpflichtige durch eine mehr oder weniger zufällig oder bewußt herbeigeführte Verbindung von beruflichen und privaten Erwägungen Aufwendungen für die Lebensführung in den Bereich der Einkünfteermittlung verlagern können[198]. Das ist aber nur eine Seite der Medaille, denn die Nichtberücksichtigung von Aufwendungen, die *auch* betrieblich (beruflich) mitveranlagt sind, durchbricht insoweit *zugleich* den Grundsatz der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit[199], ist steuerlich ungerecht[299] und impliziert eine steuerliche Benachteiligung der Betroffenen. Das Abzugsverbot für untrennbar betrieblich (beruflich) und privat veranlaßte Aufwendungen hat allenfalls die besseren Gründe für sich, weil eine *reine* Verwirklichung des Grundsatzes der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit *unmöglich* ist und mehr *für als gegen* ein Abzugsverbot spricht. Irgendeine Friktion mit übergreifenden Besteuerungsgrundsätzen ist indessen unvermeidlich.

197 Das gilt auch, wenn der abgrenzbare Betriebsausgabenanteil nur geringfügig ist (vgl. unten S. 76 f.).

198 Vgl. auch *Kramer,* DStR 1978, 249 (253) sowie zuletzt BFH v. 27. 11. 78 GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213 (216).

199 So insbesondere *Stoll,* aaO, S. 14; ferner: *Brockhoff,* StbJb. 1963/64, 333 (337 ff); *Herrmann–Heuer,* aaO, § 12 EStG Anm. 3 c (3); *Littmann,* DStR 1971, 179 (181); *ders.;* Das Einkommensteuerrecht, aaO, § 12 RdNr. 15 b; FG Schlesw.-Holst. v. 28. 11. 74 III 106–10, 1973, EFG 1975, 105 (106); FG Schleswig-Holst. v. 12. 6. 79 III 32/73, EFG 1979, 488 (490).

200 *Brockhoff,* aaO; *Herrmann–Heuer,* aaO; *Littmann,* DStR 1971, 179 (181); FG Schlesw.-Holst. v. 28. 11. 74, aaO; FG Rh.-Pf. v. 26. 4. 77 II 24/75, EFG 1977, 360; FG Schlesw.-Holst. v. 12. 6. 79, aaO; vgl. ferner *Kramer,* DStR 1978, 249 (153) und bereits *Vogt,* StuW 1957, 565 (572), aber auch *Offerhaus,* BB 1979, 667 (668).

(c) Daraus folgt aber zwangsläufig, daß ein Abzugsverbot für quantitativ in einen ausschließlich betrieblich (beruflich) und einen ausschließlich privat veranlaßten Teil trennbare Aufwendungen mit den Grundsätzen steuerlicher Gerechtigkeit, steuerlicher Gleichbehandlung und der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit schlechterdings *unvereinbar* ist, und § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG folglich – zweck- und verfassungskonform ausgelegt – keinesfalls den Abzug einen quantitativ abgrenzbaren Betriebsausgabenteils (Werbungskostenanteils) unmittelbar oder über ein Aufteilungsverbot verbieten will und kann. § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG darf nur ein – deklaratorisches – *Abzugsverbot für untrennbar betrieblich (beruflich) und privat veranlaßte Aufwendungen enthalten.*

(d) Ob gemischte Aufwendungen *unteilbar sind oder nicht,* ist folglich die für den Anwendungsbereich des § 12 Nr. 1 EStG entscheidende Frage. Insoweit müssen *zwei* Fallgruppen unterschieden werden:

1. Fallgruppe:

Die betrieblichen (beruflichen) und privaten Ursachen (Anlässe) von Aufwendungen entziehen sich überhaupt und für jedermann einer Quantifizierung, d. h. die Teilursachen (Teilanlässe) von Mischausgaben sind objektiv nicht quantifizierbar[201], *weil (sachgerechte) objektive* bzw. *objektivierbare Aufteilungskriterien* fehlen.

Beispiele: Unfallkosten, die durch einen auf einer Betriebsfahrt (Berufsfahrt) vom Steuerpflichtigen privat (mit)veranlaßten Unfall[202] und Aufwendungen, die durch die Beschädigung eines betrieblichen PKW auf einer Privatfahrt des Steuerpflichtigen entstehen[203], Reise-, Übernachtungs- und Verpflegungsaufwendungen, falls der Steuerpflichtige am Zielort betriebliche (berufliche) *und* private Zwecke verfolgt[204], Aufwendungen des Betriebsinhabers im Krankheitsfalle, solange keine typische Berufskrankheit vorliegt, die Mitgliedsbeiträge, die ein Rechtsanwalt oder ein Steuerberater in einem Tennis- oder Golfclub zahlt, wenn die Mitgliedschaft zugleich der Anbahnung geschäftlicher Kontakte dient, die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer[205 206]. Aus dem Bereich der Werbungskosten: Die

201 Vgl. auch *Littmann,* Das Einkommensteuerrecht, aaO, § 12 RdNr. 15, ferner *Herrmann–Heuer* (aaO, § 12 EStG Anm. 3 c [5]), die – ungenau – von einer doppelten Natur der Aufwendungen sprechen. In diesen Fällen wird zudem entgegen *Herrmann–Heuer* (aaO) eine Aufteilung nicht durch § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG ausgeschlossen, sondern die Unaufteilbarkeit vorausgesetzt.

202 Vgl. unten S. 80 f., 84 f., 96 f.

203 Vgl. unten S. 86 ff.

204 *A. A.: Herrmann–Heuer,* aaO, § 4 EStG Anm. 62 Stichwort „Autokosten" (2).

205 Vgl. unten S. 98 f.

206 Vgl. auch FG Düss. v. 12. 7. 78 VII 404/76 E, EFG 1979, 21 (für Versicherungsprämien, die bei zugeteiltem Bausparvertrag für einen Risikolebensversicherungszuschlag gezahlt werden).

Ausgaben für einen Ferienaufenthalt in den USA, falls der Steuerpflichtige Englischlehrer ist und auf diese Weise seine Englischkenntnisse vervollkommnen will, die Aufwendungen für ein Konzertabonnement einer auch privat musikbegeisterten Musiklehrerin.

Soweit der Große Senat des BFH Auslandsgruppenreisen als *Einheit* beurteilt[207], ist dies bei untrennbar betrieblicher (beruflicher) und privater Veranlassung der Reisekosten ebenso konsequent (und nur eine Umschreibung der Untrennbarkeit) wie die Annahme, daß „einzelne abgrenzbare Aufwendungen, die ausschließlich betrieblich (beruflich) veranlaßt sind, als Betriebsausgaben (Werbungskosten) abzugsfähig" sind und *sein müssen*[208]. Fraglich ist jedoch, ob der Große Senat mit dem (neuen) Kriterium der „einheitlichen" Reise nicht tatsächlich objektiv abgrenzbare Betriebsausgabenanteile (Werbungskostenanteile) in die untrennbar gemischt veranlaßten Ausgaben einbezieht. Außer Frage steht allerdings, daß z. B. die Reisekosten für eine Fahrt ins Ausland (im Inland) nicht ohne weiteres nach dem Verhältnis der betrieblich (beruflich) und privat im Ausland (im inländischen Reiseziel) verbrachten Tage oder Stunden aufgeteilt werden können, weil Zeiteinheiten im allgemeinen kein *sachgerechtes* objektives Aufteilungskriterium sein können. Deshalb hat der 4. Senat des BFH im Urteil vom 12. 4. 1979 IV R 106/77[209] die Reiseaufwendungen eines Facharztes für eine Vortragsreise ins Ausland *zutreffend* nicht nach Tagen aufgeteilt, nur weil die zwischen den einzelnen Vortragsveranstaltungen liegende Zeit für private Unternehmungen genutzt werden konnte und genutzt wurde. Die Reisekosten waren vielmehr objektiv unteilbar.

In den aktuellen Entführungsfällen mit Lösegeldzahlungen ist zu differenzieren. Die Lösegeldzahlungen (Aufwendungen) werden durch die Entführung veranlaßt. Sollen Betriebsausgaben vorliegen, muß die Entführung (= der die Zahlungen veranlassende Vorfall) betrieblich, nicht aber durch den Steuerpflichtigen privat oder zugleich privat (= durch in der „Privatperson" des Entführten liegende Gründe) veranlaßt sein.

(1) Ist der Entführte ein vermögender Steuerpflichtiger (so war es in dem vom FG Hamburg im Urteil vom 6. 12. 76 I 145/74[210] entschiedenen Fall), ist die Vermögenslage des Entführten ein in der Privatperson des Entführten liegender *privater* Anlaß (Ursache) für die Entführung und die Innehabung eines Betriebs allenfalls eine hiermit untrennbar verbundene betriebliche Mitursache der Entführung. Die Lösegeldzahlung ist folglich eine Ausgabe, die durch einen der privaten Sphäre des

207 BFH v. 27. 11. 78 GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213. Vgl. dazu *Offerhaus,* StBp 1979, 115 ff.
208 Vgl. ferner *Offerhaus,* StBp 1979, 113 (116 ff).
209 BStBl. II 1979, 513.
210 EFG 1977, 153 f.

Steuerpflichtigen zuzuordnenden Faktor veranlaßt und allenfalls *untrennbar* betrieblich mitveranlaßt ist, so daß begrifflich keine Betriebsausgaben (entsprechendes gilt für Werbungskosten) vorliegen[211].

Daß die Lösegeldzahlung der Rettung des Lebens des Entführten und zu seiner Zurückgewinnung für den Betrieb dient, ist nicht maßgebend[212], spräche im übrigen aber auch gegen das Vorliegen von Betriebsausgaben[213].

(2) Anders ist zu entscheiden, wenn z. B. der (vermögenslose) Direktor eines bedeutenden (zahlungskräftigen) Unternehmers entführt wird, um von diesem Unternehmen ein Lösegeld zu erpressen. Die Entführung ist in einem solchen Fall ausschließlich betrieblich, d. h. *durch die Position des Entführten im Betrieb verursacht.* Die zur Auslösung des Entführten vom Unternehmen gezahlten Gelder sind deshalb betrieblich veranlaßte Aufwendungen i. S. des § 4 Abs. 4 EStG. Daß die Zahlungen zugleich das (private) Leben des Entführten retten, ändert an diesem Ergebnis nichts mehr.

2. Fallgruppe:

Eine quantitative Aufteilung von Aufwendungen in einen ausschließlich betrieblich (beruflich) und einen ausschließlich privaten Anteil ist *objektiv* (theoretisch) möglich, aber *subjektiv* – für Steuerpflichtige und/oder Finanzbehörden – schwierig, d. h. die Teilanlässe (Teilursachen) von Mischausgaben sind lediglich und allenfalls betragsmäßig nicht zweifelsfrei quantifizierbar, während dem Grunde nach *feststeht,* daß ein Teil der Ausgaben *nur* betrieblich veranlaßt ist.

Beispiele: Die laufenden und fixen Unterhaltungskosten für einen betrieblich (beruflich) und privat benutzten PKW, die Telefon-Kosten für ein betrieblich (beruflich) mitbenutztes privates Telefon (Gesprächsgebühren[214] und Grundgebüh-

211 So auch FG Hamburg v. 6. 12. 76, aaO; *Kohler,* ÖStZ 1979, 211.
212 *A. A.: Offerhaus,* BB 1979, 667 (668).
213 *Offerhaus,* aaO.
214 So: BFH v. 19. 12. 77 VI R 198/76, BStBl. II 1978, 287; BFH v. 9. 11. 78 VI R 195/77, BStBl. II 1979, 149 sowie bereits: BFH v. 8. 11. 55 I 176/55 U, BStBl. III 1955, 379; BFH v. 16. 12. 66 VI 133/64, BStBl. III 1967, 249 (250); FG München v. 22. 7. 76 VI 71/75 E, EFG 1976, 600; FG Rh.-Pf. v. 22. 9. 76 IV 47/76, EFG 1977, 15; FG Nürnberg v. 28. 9. 76 II 10/76, EFG 1977, 56; FG Rh.-Pf. v. 26. 4. 77 II 24/75, EFG 1977, 360 f; Hess. FG v. 26. 5. 77 VIII 31/77, EFG 1977, 579; FG Nürnberg v. 20. 7. 77 V 244/76, EFG 1978, 15; FG Münster v. 20. 10. 78 II 4557/77 E, EFG 1979, 274 (275). Vgl. ferner bereits RFH v. 15. 5. 29 VI A 694/28, RFHE 25, 199 (200). *A. A.:* FG München v. 16. 11. 73 VII (V) 122/70, EFG 1974, 200; *Kramer,* DStR 1978, 249 (251 ff); *Rößler,* DStZ (A) 1977, 48 ff (grundsätzlich). Vgl. außerdem Nds. FG v. 19. 1. 77 IV 96/76, EFG 1977, 529 (530) und Nds. FG v. 16. 6. 77 VII 18/75, EFG 1978, 162.

ren[215]), Aufwendungen für rein betrieblich (beruflich) veranlaßte Teile einer im übrigen privat veranlaßten Reise[216], die betrieblich veranlaßten *Mehr*aufwendungen für Essen, Kleidung usw.

Zur Aufteilbarkeit von Telefongebühren ist zur Klarstellung hinzuzufügen, daß die objektive Aufteilbarkeit der *Grundgebühren* so wenig zweifelhaft ist wie die der laufenden Gebühren. Allenfalls die subjektiven Schwierigkeiten einer Aufteilung sind unterschiedlich groß. Der 6. Senat des BFH[217] hat die Unteilbarkeit von Grundgebühren unter Hinweis auf den Beschluß des Großen Senats des BFH vom 19. 10. 70 GrS 2/70[218] unterstellt (offensichtlich um einer Konfrontation mit dem Großen Senat aus dem Wege zu gehen). Indes: Selbst wenn der Beschluß des Großen Senats v. 19. 10. 70[218] mit dem postulierten Aufteilungsverbot nicht ohnehin den Sinn und Zweck des § 12 Nr. 1 Satz 2 verfehlen würde, ist die Rechtssprechung des 6. Senats zu den Telefon-Grundgebühren jedenfalls widersprüchlich und nicht überzeugend. Sind die Grundgebühren für ein vom Arbeitgeber in der Wohnung des Arbeitnehmers installiertes Telefon, das privat und dienstlich benutzt wird, aufteilbar[219], können die Grundgebühren für ein beruflich und privat genutztes Telefon nicht objektiv unteilbar sein. Zu Lasten des Steuerpflichtigen schärfere Anforderungen an die Aufteilbarkeit zu stellen, wäre überdies willkürlich und ohne steuergesetzliche Grundlage. Hinzu kommt: Die Annahme des 6. Senats, daß sich ein Steuerpflichtiger nicht auf die Rechtsprechung zur Aufteilung der fixen Kfz. Kosten berufen könne, weil der Große Senat im Beschluß vom 19. 10. 70[218] nur für fixe Kfz-Kosten eine Ausnahme vom Aufteilungs- und Abzugsverbot zugelassen habe, ist schlechterdings inakzeptabel. Ist eine Aufteilung der fixen Kfz-Kosten möglich, muß aufgeteilt werden; diesen Gesetzesbefehl dürfen die Gerichte nicht ignorieren. Sind fixe Kfz-Kosten unteilbar, stellt sich die Frage einer ausnahmsweisen Aufteilung nicht. Jedenfalls wäre eine Aufteilung contra legem. Wenn überhaupt sind fixe Kfz-Kosten und Telefongebühren nur deshalb nicht ohne weiteres vergleichbar, weil eine Aufteilung der Grundgebühren nicht nur die ausgehenden Gespräche (Aktivgespräche), sondern auch die

215 So: BFH v. 16. 12. 66 VI 133/64, BStBl. III 1967, 249 (250); FG Rh.-Pf. v. 22. 9. 76 IV 47/75, EFG 1977, 15; FG Nürnberg v. 28. 9. 76 II 70/76, EFG 1977, 56 (57); FG München v. 22. 7. 76 VI 71/75 E, EFG 1976, 600; FG Rh.-Pf. v. 26. 4. 77 II 24/75, EFG 1977, 360; *Offerhaus*, BB 1979, 667 (670); *Rudolph*, BB 1978, 1614 (1616); *ders.*, BB 1979, 869; *Sauer*, FR 1977, 543 f. *A. A.:* BFH v. 19. 12. 77, aaO; BFH v. 9. 11. 78, aaO; vgl. ferner *Balke*, FR 1979, 319 ff; FG Münster v. 20. 10. 78 II 4557/77 E, EFG 1979, 274 (275).

216 Vgl. BFH v. 27. 11. 78 GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213 (219).

217 Vgl. die Nachweise in FN 214.

218 BStBl. II 1971, 17.

219 So BFH v. 26. 7. 74 VI R 170/71, BStBl. II 1974, 777 (778); BFH v. 20. 5. 76 VI R 221/74, BStBl. II 1976, 507 (508).

empfangenen Gespräche (Passivgespräche) berücksichtigen muß, eine Aufteilung der fixen Kfz-Kosten hingegen lediglich die gefahrenen km[220].

Für diese 2. Fallgruppe gilt § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG *nicht*. Aufteilbare Mischausgaben sind – nur – *richtig* aufzuteilen, und das ist eine Frage der Tatsachenfeststellung, der Beweiswürdigung[221] und der Schätzung. Dazu ist im grundsätzlichen festzustellen:

aa) Die Finanzbehörden sind verpflichtet, einen Sachverhalt wahrheitsgemäß zu ermitteln und festzustellen[222]. Ist nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststellbar, ob Aufwendungen überhaupt betrieblich (beruflich) veranlaßt sind, geht diese Unaufgeklärtheit und Unaufklärbarkeit des Vorliegens von Betriebsausgaben (Werbungskosten) *dem Grunde nach* nach den Regeln über die objektive Beweislast[223] zu Lasten des Steuerpflichtigen: Die Aufwendungen können und dürfen nicht – als Betriebsausgaben (Werbungskosten) – abgezogen werden[224], ohne daß § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG bemüht werden muß. Denn die Nichtabzugsfähigkeit besagt nicht, daß es sich um private Aufwendungen handelt[225], sondern nur, daß eine betriebliche Veranlassung der Aufwendungen nicht zur Überzeugung der Finanzbehörde feststeht[226]. Eine Schätzung dem Grunde nach, d. h. eine schätzungsweise Feststellung, daß überhaupt Betriebsausgaben (Werbungskosten) angefallen sind, ist hier wie allgemein *nicht* möglich[227].

bb) Steht fest, daß Aufwendungen betrieblich (beruflich) *mit*veranlaßt sind (Mischausgaben) und daß eine Aufteilung in einen nur betrieblich und einen nur privat veranlaßten Teil objektiv möglich ist, weil sachgerechte objektive Aufteilungskriterien zur Verfügung stehen, sind Betriebsausgaben (Werbungskosten) *dem Grunde nach* entstanden. Die Höhe des Betriebsausgabenanteils (Werbungskostenanteils) ist durch die Finanzbehörden festzustellen. Diese Feststellungspflicht ist ein integraler Bestandteil der finanzbehördlichen Verpflichtung zur wahrheitsgemäßen Sachverhaltsaufklärung (§ 88 AO). Daß die Feststellungen

220 Vgl. auch *Görlich*, DB 1979, 711 (714) sowie zuletzt *Balke*, FR 1979, 319 (322).

221 *Herrmann–Heuer*, aaO, § 12 EStG Anm. 3 c (4); *Littmann*, DStR 1971, 179 (181); *Mattern*, BB 1971, 715 (717).

222 §§ 85, 88 AO, vgl. *Söhn, Hübschmann–Hepp–Spitaler*, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 7. Auflage, 1951/77, § 88 AO Anm. 28, 70.

223 *Söhn*, aaO, § 88 AO Anm. 134 ff m. w. N. sowie zuletzt BFH v. 20. 1. 78 IV R 193/74, BStBl. II 1978, 338 und BFH v. 9. 11. 78 VI R 195/77, BStBl. II 1979, 149.

224 Ebenso FG Schlesw.-Holst. v. 28. 11. 74 III 106–107/73, EFG 1975, 105 (106 f); FG Münster v. 23. 8. 78 VII 2063/76 E, EFG 1979, 119 (120).

225 Ungenau BFH v. 29. 4. 77 VI R 208/75, BStBl. II 1977, 716 (717); BFH v. 9. 11. 78 VI R 195/77, BStBl. II 1979, 149.

226 *A. A.: Plückebaum*, StBp 1963, Sonderbeilage zu Heft 3, S. 3.

227 Vgl. *Söhn*, aaO, § 88 AO Anm. 80 ff m. w. N. sowie neuerdings BFH v. 19. 10. 78 V R 39/75, BStBl. II 1979, 345.

schwierig sind, stellt die finanzbehördliche Aufklärungspflicht nicht in Frage. Die Finanzbehörden müssen alle zugänglichen, nicht mit einem übermäßigen oder unzumutbaren Arbeitsaufwand verbundenen Aufklärungsmittel einsetzen[228], nicht zuletzt und gerade in schwierigen Fällen. Daß die Finanzbehörden ihre Aufklärungspflicht ohne Rücksicht auf den Schwierigkeitsgrad der erforderlichen Ermittlungen erfüllen müssen, ist zwingendes Recht[229]. Sind der Betriebsausgabenanteil (Werbungskostenanteil) und der privat veranlaßte Anteil gemischter Aufwendungen nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit *der Höhe nach* feststellbar, geht dies nach den Regeln über die objektive Beweislast zu Lasten des Steuerpflichtigen. Denn die Folgen der Beweislosigkeit einer den Steuerpflichtigen *entlastenden* (steueraufhebenden oder steuermindernden) Tatsache trägt der Steuerpflichtige[230].

cc) Sofern die Finanzbehörde die Höhe des Betriebsausgabenanteils (Werbungskostenanteils) bei dem Grunde nach aufteilbaren Mischausgaben nicht ermitteln oder berechnen kann, führt dies aber nicht zur Nichtberücksichtigung des dem Grunde nach feststehenden Betriebsausgabenanteils (Werbungskostenanteil), sondern zur *Schätzung* der Höhe dieser Ausgaben[231]. Diese Schätzung ist gerade vorgesehen, falls die Finanzbehörden die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen können, und sie ist zwingend („hat", vgl. § 162 Abs. 1 AO). Anders ausgedrückt: Der Steuerpflichtige hat einen Anspruch darauf, daß betrieblich (beruflich) veranlaßte Aufwendungen in der mit der erforderlichen Sicherheit feststellbaren *oder* in der mit der nötigen Wahrscheinlichkeit schätzbaren Höhe im Rahmen der Einkünfteermittlung berücksichtigt werden. Schätzen ist das Ansetzen von Besteuerungsgrundlagen nach Wahrscheinlichkeitsschlüssen[232]; unter Berücksichtigung *aller* Umstände sind die Beträge anzusetzen, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben[233]. Ziel einer Schätzung ist es, diejenigen Werte zu ermitteln oder ihnen möglichst nahe zu kommen, die sich ergeben würden, falls die Besteuerungsgrundlagen auf Grund einwandfreier Unterlagen ermittelt werden könnten[234]. Jeder tatsächliche Anhaltspunkt ist für eine Schätzung mit größtmöglicher Richtigkeitswahrscheinlichkeit verwendbar[235].

228 Vgl. *Söhn,* aaO, § 88 AO Anm. 45 ff.

229 *Herrmann–Heuer,* aaO, § 12 EStG Anm. 3 c (3); *Littmann,* DStR 1971, 179 (181); *Mattern,* BB 1971, 715 (718) sowie bereits *Vangerow,* StuW 1961, 481 (483, 485).

230 Vgl. zuletzt BFH v. 9. 11. 78 VI R 195/77, BStBl. II 1979, 149.

231 BFH v. 9. 11. 78, aaO; FG Schlesw.-Holst. v. 12. 6. 79 III 32/73, EFG 1979, 488 (490).

232 Vgl. bereits RFH v. 17. 9. 25 VI B 158/25, StuW 1925 Nr. 610.

233 BFH v. 9. 11. 78, aaO, m. w. N.

234 *V. Wallis,* Hübschmann–Hepp–Spitaler, aaO, § 162 AO, Anm. 3.

235 So liefern z. B. eine abwechselnde betriebliche (berufliche) und private Nutzung oder ein Nacheinander der betrieblichen (beruflichen) und privaten Nutzung von Wirtschaftsgütern einen objektiven Aufteilungsmaßstab (vgl. auch *Offerhaus,* BB 1979, 667 [669]), während umgekehrt die gleichzeitige betriebliche (berufliche) und private Nutzung eines Wirtschaftsgutes oder eine sonstige betriebliche (berufliche) und private Veranlassung von Aufwendungen „uno actu" vielfach die objektive Unteilbarkeit indiziert, ohne daß indessen Ausnahmen ausgeschlossen sind (z. B.: beruflicher Verpflegungsmehraufwand, vgl. ferner den sog. Waschmaschinenfall [BFH v. 13. 4. 61 IV 54/60 U, BStBl. III 1961, 308; BFH v. 13. 3. 64 IV 158/616, BStBl. III 1964, 455]).

Schätzung setzt nicht voraus, daß der Steuerpflichtige tatsächliche (objektive) Anhaltspunkte für einen zutreffenden Aufteilungsmaßstab beibringt. Die Schätzungsvorschriften nehmen vielmehr in Kauf, daß tatsächliche Anhaltspunkte fehlen und das Schätzen „nur noch in bloßer Mutmaßung, in griffweisem Bestimmen oder Greifen" *(Tipke–Kruse)* besteht. Es liegt im Wesen einer Schätzung, daß die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können[236]. In concreto: Falls ein „zuverlässiger, leicht feststellbarer und nachprüfbarer Maßstab" für eine Aufteilung fehlt und eine Schätzung (deshalb) schwierig ist, darf nicht von vorneherein auf eine Schätzung verzichtet werden[237]. Solange eine Schätzung an Hand *irgendwelcher* Umstände möglich ist, *muß* geschätzt werden[238]. Ein griffweises Schätzen ist nicht a priori verboten[239], ein sehr niedriger Ansatz des Betriebsausgabenanteils (Werbungskostenanteil) immer *richtiger* („wahrscheinlicher") als eine Nichtberücksichtigung von dem Grunde nach nachweislich entstandenen Betriebsausgaben (Werbungskosten). Das vom Großen Senat des BFH behauptete Aufteilungsverbot unterläuft *tatsächlich und bewußt,* aber in *unzulässiger Weise* die Geltung der Schätzungsvorschriften, wenn feststeht, daß Betriebsausgaben (Werbungskosten) dem Grunde nach entstanden sind.

5. Neue Tendenzen in der Rechtssprechung des BFH?

Die insgesamt harsche Kritik an der Auslegung des § 12 Nr. 1 EStG durch den Großen Senat des BFH im Beschluß v. 19. 10. 70 GrS 2/70[240] sollte die zwischenzeitliche Entwicklung in der Rechtsprechung der Einzelsenate des BFH nicht ignorieren. Während der Große Senat von dem behaupteten Aufteilungsverbot

236 Österr. VGH v. 6. 6. 78, 1951, 1952, 2238, 2239/77, Beilage zur ÖStZ 1979, 11.

237 So jetzt auch BFH v. 9. 1. 78, aaO. Vgl. aber demgegenüber BFH v. 27. 11. 78 GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213 (216, 218); BFH v. 29. 3. 79 IV R 137/77, FR 1979, 464 (466); BFH v. 29. 3. 79 IV R 103/75, BStBl. II 1979, 512 f.

238 Vgl. auch *Wenzig,* StBp. 1979, 4 (6) sowie zuletzt *Tipke,* StuW 1979, 193 (204) und FG Schlesw.-Holst. v. 12. 6. 79 III 32/73, EFG 1979, 488 (490).

239 *A. A.:* Schlesw.-Holst. v. 18. 8. 76 I 71/75, EFG 1977, 11 und zuletzt BFH v. 29. 3. 79 IV R 137/77, FR 1979, 464 (466); BFH v. 29. 3. 79 IV R 103/75, BStBl. II 1979, 512 f.

240 BStBl. II 1971, 17.

nur dann eine allgemeine Ausnahme für gerechtfertigt hält, ,,wenn die private Benutzung von ganz untergeordneter Bedeutung ist", und eine Aufteilung selbst in den Fällen, in denen ein zuverlässiger, leicht feststellbarer und nachprüfbarer Aufteilungsmaßstab vorliegt, mit dem grundsätzlichen Aufteilungsverbot ,,nur schwer vereinbar", ,,bedenklich" und ,,nicht folgerichtig" sein soll, behauptet der 6. Senat des BFH im Urteil vom 19. 12. 77 VI R 198/76[241], der Große Senat habe für diesen, letzten Fall eine ,,allgemeine Ausnahme" machen wollen[242], und der 4. Senat des BFH hat in einem – mit 2-jähriger Verspätung und im BStBl. aus welchen Gründen auch immer gar nicht veröffentlichten – Urteil vom 11. 11. 77 IV R 3/73[243] die vom Großen Senat postulierten Grundsätze zwar nicht in Frage gestellt, es heißt aber: ,,Das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 kann jedoch nach dem aus dem Art. 3 Abs. 1 GG abzuleitenden Grundsatz der Steuergerechtigkeit dann nicht gelten, wenn es zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führt. Das würde gegen das Gebot der materiellen Gerechtigkeit und damit gegen ein höherrangiges Rechtsprinzip verstoßen." Diese Feststellungen sollten der Anfang vom Ende des vom Großen Senat postulierten *Aufteilungs*verbot für objektiv aufteilbare Mischausgaben sein, und sprechen für folgendes vorläufiges Fazit:

(1) Eine Nichtberücksichtigung des Teils von Mischausgaben, der betrieblich (beruflich) veranlaßt ist, und der sich von dem privat veranlaßten Teil der Gesamtaufwendungen trennen läßt, führt zu einer ,,offensichtlich unzutreffenden Besteuerung".

(2) Aufteilbare Aufwendungen sind aufzuteilen. Das gilt auch, wenn der Betriebsausgabenanteil nur geringfügig ist. Die Höhe des Betriebsausgabenanteils (Werbungskostenanteils) ist erforderlichenfalls zu schätzen[244].

(3) Nur eine Beschränkung des Abzugsverbots auf privat veranlaßte Aufwendungen und – allenfalls – auf untrennbare Mischausgaben kann übergreifenden Besteuerungsgrundsätzen und einer zweckkonformen Auslegung des § 12 Nr. 1 EStG gerecht werden.

241 BStBl. II 1978, 287 (288). Vgl. jetzt aber auch BFH v. 27. 11. 78 GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213 (216, 218).

242 Vgl. ferner (aus der jüngeren Rechtssprechung): BFH v. 4. 8. 77 IV R 157/74, BStBl. II 1978, 93 (94); BFH v. 11. 1. 77 IV R 3/73, BB 1978, 1293; BFH v. 10. 3. 78 VI R 111/76 BStBl. II 1978, 459 (460); BFH v. 23. 6. 78 VI R 133/76, BStBl. II 1979, 457, (458); BFH v. 9. 11. 78 VI R 195/77, BStBl. II 1979, 149.

243 BB 1978, 1293.

244 So insbesondere die Rechtssprechung des 6. Senats des BFH in seinen ,,Telefon-Entscheidungen" (BFH v. 19. 12. 77 VI R 198/76, BStBl. II 1978, 287 und BFH v. 9. 11. 78 VI R 195/77, BStBl. II 1979, 149).

Allerdings: Der Beschluß des Großen Senats v. 27. 11. 78 GrS 8/77[245] ist durch die *unreflektierte* Übernahme des Beschlusses des Großen Senats v. 19. 10. 70 GrS 2/70[246] tendenziell eher ein *Rückschritt*.

F. Zur Entwicklung einer einkommensteuerrechtlichen Veranlassungstheorie (Kausalitätslehre)

I. Äquivalenztheorie und Abzugsverbot

Die Feststellung, daß untrennbar betrieblich (beruflich) und privat veranlaßte Aufwendungen die begrifflichen Voraussetzungen von Betriebsausgaben (Werbungskosten) nicht voll erfüllen (können), und das in § 12 Nr. 1 EStG wiederholte Abzugsverbot für diese Aufwendungen zwar (einerseits) sachlich gerechtfertigt ist, aber (andererseits) Friktionen mit den Grundsätzen steuerlicher Gerechtigkeit, steuerlicher Gleichbehandlung und der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit einschließt, weil eine betriebliche (berufliche) *Mit*veranlassung von Aufwendungen bei der Einkünfteermittlung ,,unter den Tisch fällt", wirft die Frage auf, ob die Äquivalenztheorie tatsächlich die steuerrechtlichen Kausalitäts- bzw. Veranlassungsprobleme sachgerecht lösen kann. Denn das Abzugsverbot für untrennbar betrieblich (beruflich) und privat veranlaßte Aufwendungen ist nach der im Schrifttum überwiegend vertretenen Äquivalenztheorie *zwangsläufig*. Die Äquivalenztheorie duldet keine Ausnahme. Ist veranlassen in § 4 Abs. 4 EStG immer *und nur* ein verursachen i. S. der Äquivalenztheorie, indiziert *jede* private Mitverursachung (= Mitveranlassung) von Aufwendungen bei Unteilbarkeit dieser Aufwendungen zu Lasten des Steuerpflichtigen ein Abzugsverbot. Der Äquivalenztheorie ist die Gleichwertigkeit aller Teilursachen des Erfolges begriffsimmanent. Wer dies leugnen wollte[247], spricht sich tatsächlich für eine besondere steuerrechtliche Kausalitätstheorie aus[248].

245 BStBl. II 1979, 213.

246 BStBl. II 1971, 17.

247 So *Tiedtke*, FR 1978, 493 (498).

248 Wenn *Tiedke* (aaO) für die ,,reine Bedingungslehre" eintritt, wonach jede Bedingung Ursache ist, die nicht hinweggedacht werden kann, ohne daß der Erfolg entfiele, ist seine Schlußfolgerung, daß jeder Unfall betrieblich oder beruflich veranlaßt sei, falls die Fahrt, auf der der Unfall eingetreten ist, ihrerseits durch den Betrieb oder Beruf des Steuerpflichtigen veranlaßt war, und daß es ,,deshalb" keine Rolle spiele, ob der Unfall auch durch private Vorgänge herbeigeführt worden sei, ein *Widerspruch in sich* und mit der reinen Bedingungslehre unvereinbar. Denn *Tiedtke* ignoriert eine private Mitverursachung der Unfallkosten. Daß Unfallkosten, die betrieblich oder beruflich verursacht sind, Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten sein sollen, selbst wenn sie ,,in nicht unbedeutendem Ausmaß" privat mitverursacht sind (so *Tiedtke*, aaO, S. 499), steht über-

II. Modifizierung der Äquivalenztheorie durch die Steuerrechtsprechung

Daß die Äquivalenztheorie die Basis einer steuerrechtlichen Veranlassungstheorie (Kausalitätstheorie) sein kann, und daß „durch den Betrieb veranlaßt" (§ 4 Abs. 4 EStG) jedenfalls positiv eine tatsächliche betriebliche Verursachung von Aufwendungen i. S. der Äquivalenztheorie voraussetzt, ist zweifelsfrei[249]. Fraglich ist aber, ob die Äquivalenztheorie mehr als die positive Feststellung einer tatsächlichen betrieblichen Veranlassung leisten, und ob sie insbesondere die Fälle untrennbarer Mischausgaben sachgerecht lösen kann. Zur Illustration dieser Frage zunächst vier Beispiele aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung:

1. Beispiel: Werden Wirtschaftsgüter betrieblich (beruflich) und privat genutzt, soll nach Ansicht des BFH „eine ganz untergeordnete, gelegentliche private Mitbenutzung"[250] bzw. „ein unbedeutendes und nicht ins Gewicht fallendes Mithineinspielen der Lebensführung"[251] oder eine „ganz in den Hindergrund tretende Förderung der Lebensführung"[252] unberücksichtigt bleiben. Die Aufwendungen werden – trotz privater Mitveranlassung – in vollem Umfang als Betriebsausgaben (Werbungskosten) zum Abzug zugelassen.

2. Beispiel: Reisekosten werden in vollem Umfang als Betriebsausgaben (Werbungskosten) anerkannt, wenn die Reise nach ihrem Gesamtbild „ausschließlich oder zumindest weitaus überwiegend betrieblich (beruflich) veranlaßt", d. h. falls die Verfolgung privater Interessen (z. B. Erholung, Bildung und Erweiterung des allgemeinen Gesichtskreises u. ä.) nach dem Anlaß der Reise, dem vorgesehenen Programm und der tatsächlichen Durchführung nachweislich „nahezu ausgeschlossen" ist[253].

dies in einem offensichtlichen Widerspruch zum Zweck der §§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1, 12 Nr. 1 EStG und zum übergreifenden Grundsatz der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit. Durch den Steuerpflichtigen privat mitveranlaßte Aufwendungen fallen keineswegs *nur* in das Stadium der Einkünfteerzielung.

249 Daß die „conditio sine qua non-Formel" (Ursache ist jede Bedingung, die zum Erfolg beigetragen hat und zwar so, daß dieser Erfolg ohne diese Bedingung nicht eingetreten wäre) versagt, wenn ein Ereignis durch zwei Vorgänge gleichermaßen herbeigeführt wird, stellt dies *nicht* in Frage, weil die Formel eine bloße „Faustregel" ist, die die Äquivalenztheorie nur für die Masse der Fälle zureichend umschreibt (vgl. FN 51)! A. A. aber *Ruppe* unten S. 129 ff.

250 BFH v. 13. 3. 64 IV 158/61 S, BStBl. III 1964, 455; BFH v. 19. 10. GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17 (19); BFH v. 29. 1. 71 VI R 6/68, BStBl. II 1971, 459 (461); BFH v. 29. 4. 77 VI R 208/75, BStBl. II 1977, 716 (717).

251 BFH v. 19. 10 70 GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17 (20); BFH v. 10. 3. 78 VI R 111/76, BStBl. II 1978, 459 (460). Vgl. ferner FG München v. 19. 9. 75 II 1829/74 E, EFG 1976, 178 sowie bereits *Vogt,* StuW 1957, 565 (567).

252 BFH v. 19. 10. 70 aaO; BFH v. 10. 3. 78, aaO.

253 Vgl. z. B.: BFH v. 18. 2. 65 IV 36/64 U, BStBl. III 1965, 279 (281); BFH v. 22. 7. 65 IV

3. Beispiel: Aufwendungen zur Beseitigung von Schäden an einem auf einer Betriebsfahrt (Berufsfahrt) beschädigten PKW sind nach Ansicht des Großen Senats des BFH[254] keine Betriebsausgaben (Werbungskosten), wenn „der Unfall (jedenfalls auch) in nicht nur unbedeutendem Maße auf einer privaten, der Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzurechnenden Veranlassung beruht"[255].

4. Beispiel: Der 4. Senat des BFH hat in einem Urteil vom 1. 6. 78 IV R 36/73[256] die einem Testamentsvollstrecker für die Verwaltung eines zum Nachlaß gehörenden Handelsgeschäft gezahlte Vergütung als Betriebsausgaben qualifiziert, weil die im Erbfall und in der Einsetzung eines Testamentvollstreckers liegende private Mitverursachung der Aufwendungen „in den Hintergrund trete".

Unter Kausalitätsaspekten (Veranlassungszusammenhang) hat diese Judikatur einen gemeinsamen Nenner: Der BFH läßt eine private Mitveranlassung von Aufwendungen wegen ihrer „untergeordneten Bedeutung" unberücksichtigt, d. h. er nimmt eine Auswahl der *Anlässe* (= Ursachenauswahl) vor, indem er einer „unbedeutenden privaten Mitveranlassung" (= Mitverursachung) von Aufwendungen die Qualifikation eines steuerrechtlichen relevanten Anlasses (= Ursache) abspricht[257], so daß die Aufwendungen nur noch betrieblich (beruflich) veranlaßt (= verursacht) und in vollem Umfang Betriebsausgaben (Werbungskosten) sind. Allgemeiner ausgedrückt: Der BFH *praktiziert* einen *Grundsatz der Nichtberücksichtigung oder Verdrängung einer unwesentlichen Mitveranlassung* (= Mitverursachung)[258]. Das ist aber – wie jede Selektion unter den tatsächlichen Ursachen i. S. des philosophisch-logisch-naturwissenschaftlichen Kausalitätsbegriffs – eine Einschränkung der Äquivalenztheorie, eine *besondere Kausalitätstheorie.* Sie besagt – ihre Richtigkeit und Zulässigkeit zunächst einmal unterstellt –, daß nicht

269/64 U, BStBl. III 1965, 644 (645); BFH v. 5. 12. 68 IV R 46/67, BStBl. II 1979, 235; BFH v. 22. 5. 74 I R 212/72, BStBl. II 1975, 70 (71); BFH v. 28. 10. 76 IV R 35/76, BStBl. II 1977, 238 (239); BFH v. 4. 8. 77 IV R 30/76, BStBl. II 1977, 829 (830); BFH v. 15. 7. 76 IV R 90/73, BStBl. II 1977, 54 (56); BFH v. 27. 11. 78 GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213 (216 ff). Vgl. ferner FG. Düss. v. 20. 1. 77 X 109/73 E, EFG 1978, 159 (160) und FG Bad.-Württ. v. 15. 12. 77 III 146/76, EFG 1978, 161.

254 BFH v. 28. 11. 77 GrS 2–3/77, BStBl. II 1978, 105 (108).

255 Vgl. ferner FG Nürnberg, v. 16. 4. 71 III 268/68, DStZ (E) 1972, 128.

256 BStBl. II 1978, 499.

257 So auch *Tipke,* StuW 1979, 193 (201). Vgl. im übrigen bereits *Strutz,* Das Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925, aaO, § 18 Anm. 20 mit Nachweisen aus der Rechtsprechung des Preuß. OVG: überwiegt . . . die Benutzung für den einen Zweck derartig über denjenigen für den anderen Zweck, daß die Verwendung für den letzteren im Vergleich zu demjenigen für den ersteren nur unerheblich erscheint, dann wäre es verkehrt, auf die unerhebliche Mitbenutzung steuerlich Gewicht zu legen. Vgl. ferner RFH v. 12. 8. 27 VI A 394/27, RStBl. 1927, 212.

258 Vgl. ferner BVerfG v. 11. 10. 77 1 BvR 343/73, 83/74, 183/75, BVerfGE 47, 1 ff sowie zuletzt *Kröger,* DStR 1979, 400 (401).

jede Ursache im philosophisch-logisch-naturwissenschaftlichen Sinne auch eine steuerrechtlich *relevante* Veranlassung (= Verursachung) ist; sie bedeutet *nicht*, daß für das Vorliegen von Betriebsausgaben (Werbungskosten) eine „überwiegende betriebliche (berufliche) Veranlassung" reichen würde[259], daß Betriebsausgaben (Werbungskosten) nur „in erster Linie" betrieblich (beruflich) veranlaßt sein müssen[260], daß entscheidend ist, ob Aufwendungen mehr im betrieblichen (beruflichen) oder im privaten Interesse entstehen[261] oder daß es genügt, wenn Aufwendungen „u. a." auch betrieblich (beruflich) veranlaßt sind[262]. Im Gegenteil: Für das Vorliegen von Betriebsausgaben (Werbungskosten) ist eine „überwiegende betriebliche (berufliche) Veranlassung" *einerseits* nicht immer erforderlich, weil z. B. (irgend)eine betriebliche (berufliche) Veranlassung reicht, solange eine private Mitveranlassung fehlt, selbst wenn eine mitursächliche Einwirkung durch höhere Gewalt oder einen Dritten („sonstige außerbetriebliche Ursachen")[263] überwiegen sollte, und *andererseits* nicht ausreichend, weil jede *steuerrechtlich relevante* private Mitveranlassung eine Zuordnung von – unteilbaren – Aufwendungen zu den Betriebsausgaben (Werbungskosten) ausschließt. Aufwendungen sind nur dann Betriebsausgaben (Werbungskosten), wenn sie tatsächlich betrieblich veranlaßt und nicht untrennbar durch den Steuerpflichtigen privat mitveranlaßt sind. Soll eine tatsächliche private Mitveranlassung unberücksichtigt bleiben, muß ihre *steuerliche Rechtserheblichkeit verneint* werden können, so daß *lediglich* betriebliche und u. U. sonstige außerbetriebliche Faktoren die für die Entstehung der Aufwendungen rechtserheblichen Anlässe (= Ursachen) sind (Veranlassung [= Verursachung] im Rechtssinne).

Die Rechtssprechung *praktiziert* die Nichtberücksichtigung einer „geringfügigen privaten Mitveranlassung"; eine Begründung fehlt indessen. Für sonstige Lösungsvorschläge, insbesondere für die verbreitete Annahme, daß eine überwiegende betriebliche Veranlassung ausreiche[264], gilt nichts anderes: Sie sind bloße Behauptungen, die zu praktikablen Ergebnissen führen mögen, aber ohne Begründung, d. h. ohne eine mit übergreifenden Besteuerungsgrundsätzen (Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit, steuerliche Gerechtigkeit, steuerliche Gleichbehandlung) in Einklang stehende *steuerrechtliche Rechtfertigung* inakzeptabel bleiben müssen, weil sie nicht erklären, *warum* eine private Mitveranlassung ignoriert werden *darf*.

259 *A. A.:* (mit unterschiedlichen Begründungen) *Becker,* Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, S. 28; *Georgi,* StuW 1975, 17, (18); *Herrmann–Heuer,* aaO, § 4 EStG Anm. 62, Stichwort „Spenden"; *Judeich,* Wpg 1962, 532 (534); *Kröger,* DStR 1979, 400 (401); *Oswald,* Die Versicherungspraxis 1975, 81 (82); *Stuhrmann,* FR 1973, 492; *Stoll,* aaO, S. 22. Vgl. ferner RFH v. 20. 3. 30, VI A 147/30, RFHE 27, 82 (83).

260 *A. A.:* RFH v. 24. 1. 23 III A 587/22, StuW 1922 Nr. 544; RFH v. 28. 9. 37 und 31. 5. 38 I A 186, 187/37, RStBl. 1938, 1044 (1045). Vgl. aber auch (mißverständlich) BFH v. 5. 7. 57 VI 39/56 U, BStBl. III 1957, 328 (329); BFH v. 19. 10. 70, GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17 (19); BFH v. 29. 4. 77 VI R 208/75, BStBl. II 1977, 716 (717). Vgl. ferner *Stoll,* aaO, S. 22 sowie *Doralt–Ruppe,* aaO, S. 114 (es müsse sich um Aufwendungen handeln, bei denen die betriebliche [berufliche] Veranlassung „eindeutig im Vordergrund" stehe und „denen daher der Charakter von Betriebsausgaben oder Werbungskosten" zukomme).

261 *A. A.: Wetter,* aaO, S. 28.

262 *A. A.: Herrmann–Heuer,* aaO, § 4 EStG Anm. 46 g (1).

263 Vgl. oben S. 32 f.

III. Die Theorie von der Nichtberücksichtigung einer unwesentlichen privaten Mitveranlassung (Veranlassungstheorie – Kausalitätstheorie)

Damit stellen sich zunächst zwei Fragen:

(1) Ist eine Unterscheidung von wesentlichen und unwesentlichen Anlässen (= Ursachen) möglich und praktikabel?

und

(2) Ist eine solche Unterscheidung in § 4 Abs. 4 EStG (§ 9 Abs. 1 EStG) notwendig *und* gerechtfertigt?

1. Die Unterscheidung von wesentlichen und unwesentlichen Ursachen in außersteuerrechtlichen Rechtsgebieten

Die erste Frage ist oft gestellt und unterschiedlich beantwortet worden. Ursachen im philosophisch-logisch-naturwissenschaftlichen Sinne sind *gleichwertig*. Jede Aufteilung in wesentliche, weniger wesentliche oder unwesentliche Ursachen ist nach diesem Ursachenbegriff begriffsunmöglich[265]. Sie widerstreitet dem philosophisch-logisch-naturwissenschaftlichen Kausalitätsbegriff, weil es im Wesen dieses Kausalitätsbegriffs liegt, daß es nur ein „Entweder – Oder" geben kann: Irgendein Umstand ist für einen Erfolg kausal oder nicht[266].

Dieser Kausalitätsbegriff ist für den Gesetzgeber nicht verfügbar, aber: nicht jede Ursache im philosophisch-logisch-naturwissenschaftlichen Sinne muß rechtserheblich sein. Der Rechtsordnung ist es nicht verwehrt, Ursachen rechtlich zu gewichten und alle sog. juristischen Kausalitätstheorien nehmen eine Selektion unter den Ursachen im philosophisch-logisch-naturwissenschaftlichen Sinne vor, erklären einzelne Ursachen für rechtlich bedeutsam, andere für rechtlich irrelevant[267].

264 Vgl. die Nachweise in FN 259.

265 *Lange,* BB 1971, 405 (407).

266 *Watermann,* aaO, S. 98.

267 Daß eine solche Gewichtung von Ursachen unmöglich sei (so *Lange,* DB 1978, 1854 [1857]), ist unzutreffend und widerspricht der Rechtswirklichkeit.

Daß es sich hier nicht eigentlich um eine Frage der Ursächlichkeit handelt, sondern um *Zurechnungs- und Zuordnungsprobleme,* die eine wertende Betrachtungsweise voraussetzen, und daß der Ausdruck Kausalitätstheorie strenggenommen ungenau und mißverständlich ist, steht außer Frage, spricht indessen nicht gegen sog. juristische Kausalitätstheorien.

Eine juristische Kausalitätstheorie, die wesentliche und unwesentliche Ursachen im Rechtssinne unterscheidet, ist im bürgerlich-rechtlichen Schadensersatzrecht schon frühzeitig als unbrauchbar verworfen worden[268], im gesetzlichen Unfallversicherungsrecht, im Kriegsopferversorgungsrecht und im Recht der beamtenrechtlichen Unfallfürsorge wird eine Kausalitätstheorie von der wesentlichen Bedingung seit Jahrzehnten praktiziert[269]. Sie besagt (kurz gefaßt): Ursache im Rechtssinn ist nur die Ursache im philosophisch-logisch-naturwissenschaftlichen Sinne, die im jeweiligen Einzelfall wegen ihrer besonderen Beziehung zum konkreten Erfolg bei natürlicher Betrachtung zu dessen Eintritt wesentlich mitgewirkt hat. Haben mehrere Bedingungen in annähernd gleichem Maße auf den Erfolg hingewirkt, so ist jede von ihnen (Mit)Ursache im Rechtssinn. Hat eine der als Ursachen in Betracht gezogenen Umstände in überragender Weise zum Erfolg beigetragen, so ist sie als alleinige Ursache im Rechtssinne zu bewerten. Alle übrigen Ursachen (im philosophisch-logisch-naturwissenschaftlichen Sinne) scheiden als Ursachen im Rechtssinne aus[270].

Daß diese Kausalitätstheorie rechtlich möglich und zulässig sowie tatsächlich brauchbar ist, kann für die Rechtsgebiete der gesetzlichen Unfallversicherung, der Kriegsopferversorgung und der beamtenrechtlichen Unfallfürsorge nicht (mehr)

268 Vgl. statt vieler *Esser–Schmidt,* aaO, S. 172 f.

269 Die Behauptung *Langes* (DB 1978, 1984 [1857]), daß Versuche, den Ursachen eines Erfolges unterschiedliche Wirksamkeit zuzuerkennen, der „Geschichte angehören", ist insofern offenkundig falsch.

270 Vgl. – grundlegend – BSozG v. 14. 7. 55 Az. 8 RV 177/54, BSozGE 1, 150 (156 f), ferner: BSozG v. 30. 10. 62 Az. 2 RU 205/61 BSozGE 18, 101 (103); BSozG v. 25. 1. 74 Az. 10 RV 261/73, BSozGE 37, 80 (82 f) m. w. N.; *Haueisen,* JZ 1961, 9 ff; *Wallerath,* NJW 1971, 229; *Watermann,* aaO, S. 97 ff, 122 ff; *Weishäupl,* Die Kausalität in der Kriegsopferversorgung 1958, S. 67 ff, 188 ff; *Tanzer,* ÖStZ 1975, 50 (54), sowie (zum Dienstunfallrecht); BVerwG v. 20. 5. 58 VI C 360/56, BVerwGE 7, 48 (49 f) und OVG Münster v. 16. 9. 75 VI A 957/73, ZBR 1976, 59 m. w. N. Die Theorie von der wesentlichen Bedingung ist eine selbständige Ursachenlehre, insbesondere kein Minus oder Maius gegenüber der im Zivilrecht vorherrschenden Adäquanztheorie. Während die Adäquanztheorie die Bedingungslehre dahin einschränkt, daß nur die Ursache, die generell für den Erfolg typisch ist, rechtlich erheblich ist, engt die Theorie von der wesentlichen Bedingung die Adäquanztheorie in der Weise ein, daß nur die Ursachen, die im Einzelfall von wesentlicher Bedeutung waren, als rechtlich wirksam angesehen werden.

zweifelhaft sein, fraglich ist (nur), ob in § 4 Abs. 4 EStG (§ 9 Abs. 1 EStG) eine Unterscheidung von wesentlichen und unwesentlichen Anlässen (= Ursachen) möglich, zulässig (gerechtfertigt) und brauchbar ist[271 272].

2. Die Rechtfertigung juristischer Kausalitätstheorien

Welches Ausleseprinzip eine sog. juristische Kausalitätstheorie für eine Selektion der Kausalfaktoren verwendet, richtet sich nach dem Zweck („normative Funktion"), der mit dieser juristischen Kausalitätstheorie verfolgt werden soll. Jede juristische Kausalitätstheorie ist eine *juristische Zweckschöpfung,* und das zur Zweckverwirklichung notwendige Ausleseprinzip *erklärt* und *rechtfertigt* die intendierte Auswahl der rechtserheblichen Ursachen unter der Vielzahl der tatsächlichen Ursachen. Normzweck und Normsituation sind in den einzelnen Rechtsgebieten unterschiedlich. Dies verhindert sowohl die Ausbildung einer allgemein gültigen Kausalitätstheorie wie auch eine schlichte Übernahme (irgend)einer Kausalitätstheorie in das Steuerrecht. Jedoch wäre möglich, daß eine inhaltliche und in ihrer normativen Zielsetzung enge Verwandtschaft des Steuerrechts mit einem sonstigen Rechtsgebiet die – unveränderte oder modifizierte – Übernahme einer außersteuerrechtlichen Kausalitätstheorie nahelegt. Insoweit scheidet die im Zivilrecht vorherrschende Adäquanztheorie aus, weil sie über die objektive Gewichtigkeit von Ursachen nichts aussagt, während sich die insbesondere im Unfallversicherungsrecht praktizierte Kausalitätstheorie von der wesentlichen Bedingung anbietet. Indes: Die Zielsetzung dieser Kausalitätstheorie, die versicherten Risiken durch eine Zuordnung der Schadensursachen in den Risikobereich des Versicherungsträgers oder des Versicherten zu begrenzen[273], ist im Steuerrecht ohne Parallele, mit der Konsequenz, daß eine Unterscheidung von wesentlichen und unwesentlichen Anlässen (= Ursachen) in § 4 Abs. 4 EStG (§ 9 Abs. 1 EStG) *steuerrechtlich gerechtfertigt* werden muß, wenn sie *zulässig* sein soll[274].

271 Vgl. insofern bereits BFH v. 16. 2. 70 VI R 254/68, BStBl. II 1970, 662 (663), ferner BFH v. 28. 11. 77 GrS 2–3/77, BStBl. II 1978, 105 (108), sowie *Tipke,* StRK-Anm. EStG § 4 R. 344; *ders.,* StuW 1979, 193 (201); *ders.;* Steuerrecht, 7. Auflage, aaO, S. 225 f.

272 *Lange's* Einwand, es könne nicht darauf abgestellt werden, ob die „berufliche Veranlassung zurücktritt oder ganz ungewichtig" erscheine, weil eine Gewichtung von Ursachen undenkbar sei, (BB 1971, 405 [409]) ist keinesfalls stichhaltig. *Lange* unterstellt, daß die Gleichwertigkeit von Ursachen in philosophisch-logisch-naturwissenschaftlichen Sinne verneint werden solle, während tatsächlich eine Unterscheidung von rechtlich wesentlichen und rechtlich unwesentlichen Ursachen gemeint ist.

273 Vgl. *Pesch,* NJW 1958, 1074 f; *Wallerath,* NJW 1971, 228 (229); *Watermann,* aaO, S. 103 ff.

274 Das ist bislang noch nicht geschehen!

3. Unterscheidung von wesentlicher und unwesentlicher Veranlassung im Betriebsausgabenbegriff?

Tanzer hat die Zulässigkeit einer „positiven Auslese gegebener Ursachen" verneint, weil die nach Kriterien vorgenommen werde, die dem Steuerrecht fremd seien. Aus dem Betriebsausgabenbegriff lasse sich eine Beschränkung auf wesentliche Ursachen nicht ableiten[275]. Diese Aussage ist nicht falsch, sie deckt jedoch den Kern der Sache nicht auf. Die *positive* Feststellung, daß Aufwendungen *tatsächlich* betrieblich veranlaßt sind, kann mit Hilfe der Äquivalenztheorie entschieden werden. Insoweit genügt *zunächst* jede betriebliche Veranlassung, eine adäquate oder wesentliche betriebliche Veranlassung ist nicht erforderlich. Das Vorliegen von Betriebsausgaben (Werbungskosten) setzt aber – nach eben diesem Grundsatz der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit – *zusätzlich* voraus, daß tatsächlich betrieblich veranlaßte Aufwendungen nicht zugleich und untrennbar durch den Steuerpflichtigen privat mitveranlaßt sind. Untrennbar betrieblich und privat veranlaßte Aufwendungen können begrifflich keine Betriebsausgaben (Werbungskosten) sein, *es sei denn,* die private (Mit)Veranlassung ist keine Veranlassung im Rechtssinne, ist eine steuer*rechtlich* irrelevante Veranlassung. Anders gewendet: Durch die Unterscheidung von wesentlicher und unwesentlicher Veranlassung (= Ursachen) soll nicht der Betriebsausgabenbegriff (Werbungskostenbegriff) eingeschränkt werden, sondern es sollen – *im Gegenteil* – Aufwendungen, die bei einer Anwendung der Äquivalenztheorie die Voraussetzungen des Betriebsausgabenbegriffs (Werbungskostenbegriffs) nicht *voll* erfüllen können, weil sie privat mitveranlaßt sind, als Betriebsausgaben (Werbungskosten) qualifiziert werden, in dem die private Mitveranlassung als eine rechtlich unwesentliche Veranlassung klassifiziert wird. Was die Verfechter der Äquivalenztheorie pauschal und undifferenziert gegen eine Unterscheidung von unwesentlichen und wesentlichen Ursachen vorbringen, richtet sich insoweit – sicherlich unbeabsichtigt – gegen die Annahme von Betriebsausgaben (Werbungskosten) zu Lasten des Steuerpflichtigen. Denn nach der reinen Bedingungslehre (Äquivalenztheorie) schließt *jede* private Mitveranlassung (= Mitverursachung) das Vorliegen von Betriebsausgaben (Werbungskosten) *begrifflich* aus[276].

275 ÖStZ 1975, 50 (54). Ähnlich (im Ergebnis) *Tiedtke,* FR 1978, 493 (498).

276 Insbesondere ist nicht erst eine „überwiegende" private Mitverursachung schädlich (so im Ergebnis auch BFH v. 19. 10. 70 GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17 [20]). A. A. – im Ansatz wie in der Begründung – *Tiedtke,* FR 1978, 493 (498).

4. Steuerrechtliche Rechtfertigung einer besonderen Veranlassungstheorie (einkommensteuerrechtliche Kausalitätstheorie)

Das Abzugsverbot für untrennbar betrieblich (beruflich) und privat veranlaßte Aufwendungen ist *als Grundsatz* sachlich gerechtfertigt, weil es die Prinzipien steuerlicher Gerechtigkeit, steuerlicher Gleichbehandlung und der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit verwirklichen (helfen) soll. Durch dieses Abzugsverbot werden jedoch zugleich und zwangsläufig die Grundsätze steuerlicher Gerechtigkeit, steuerlicher Gleichbehandlung und der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit durchbrochen, weil die Aufwendungen zwar durch den Steuerpflichtigen privat, aber auch betrieblich (beruflich) veranlaßt sind. Eine mit diesen übergreifenden Besteuerungsgrundsätzen vollharmonisierte, kollisionsfreie Lösung ist *nicht möglich.* Daraus folgt: Das Abzugsverbot für untrennbar betrieblich (beruflich) und privat veranlaßte Aufwendungen ist zulässig (gerechtfertigt), darf jedoch nicht weiter als unbedingt erforderlich gehen, um die übergreifenden Grundsätze steuerlicher Gerechtigkeit, steuerlicher Gleichbehandlung und der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit *möglichst rein* zu verwirklichen (Übermaßverbot), und dieses (Verfassungs)Gebot *fordert und rechtfertigt,* mit Hilfe einer besonderen einkommensteuerrechtlichen Veranlassungstheorie (Kausalitätstheorie) einer unwesentlichen privaten Mitveranlassung die Qualität einer Veranlassung (= Verursachung) im Rechtssinne abzusprechen, um auf diese Weise das rigorose Abzugsverbot auf einen dem Zweck dieses Verbots angemessenen Umfang zu reduzieren, und die Verletzung übergreifender Besteuerungsgrundsätze zu *minimieren.*

Mit wenigen Worten: Was die Steuerrechtssprechung kasuistisch und ohne einheitliche Linie praktiziert, ist eine besondere Veranlassungstheorie (= Kausalitätstheorie) von der Nichtberücksichtigung einer unwesentlichen privaten Mitveranlassung (Mitverursachung)[277], die sich aus übergreifenden, in den §§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 EStG konkretisierten Besteuerungsgrundsätzen *erklärt und rechtfertigt.* Sind Aufwendungen untrennbar betrieblich (beruflich) und privat veranlaßt, darf eine nur unwesentliche private Mitveranlassung unberücksichtigt bleiben: Die Aufwendungen sind insgesamt Betriebsausgaben. Oder noch anders formuliert: Sollen untrennbar betrieblich (beruflich) und privat veranlaßte Aufwendungen Betriebsausgaben (Werbungskosten) sein, muß die betriebliche (berufliche) Veranlassung in so überragender Weise zur Entstehung der Aufwendungen beigetragen haben, daß sie *im Vergleich zu der privaten Mitveranlassung* als *alleinige* Veranlassung im Rechtssinne zu bewerten ist[278]. D. h.:

277 So im Ergebnis auch *Tipke,* StuW 1979, 193 (201), *ders.,* Steuerrecht, 7. Auflage, aaO, S. 226.

278 So – nur – *im Ergebnis Herrmann–Heuer* (aaO, § 4 EStG Anm. 46 g–i), denn der Anlaß von Aufwendungen i. S. von „auslösendem Moment" muß der Anlaß (Ursache)

(1) Die betriebliche Veranlassung muß beim Zusammentreffen mit privaten Ursachen nicht nur *eine* wesentliche Bedingung für die Entstehung von Aufwendungen sein, sondern die rechtlich *allein wesentliche* Erfolgsbedingung[279].

(2) Sind nur betriebliche und „sonstige außerbetriebliche" Anlässe (= Ursachen), jedoch kein der Privatsphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnender Faktor für die Entstehung von Aufwendungen ursächlich, genügt *jede* betriebliche Veranlassung; die betriebliche Veranlassung muß in diesen Fällen *nicht* wesentlich sein.

Die insbesondere im gesetzlichen Unfallversicherungsrecht praktizierte Kausalitätstheorie von der wesentlichen Bedingung ist deshalb nur in einer Variante und eingeschränkt in das Einkommensteuerrecht übertragbar: Die betriebliche Veranlassung muß beim Zusammentreffen mit einer privaten Veranlassung jeweils *der* (nicht nur ein) wesentliche Anlaß sein.

(3) Daraus folgt zugleich: *Die Äquivalenztheorie ist zur Lösung der eigentlichen Problemfälle – das sind die untrennbaren Mischausgaben – untauglich!*

5. Zur Qualifikation einer privaten Mitveranlassung als „unwesentlich"

Die Kardinalfrage lautet folglich: Wann ist eine private Mitveranlassung von Aufwendungen unwesentlich? Die Rechtssprechung arbeitet in sog. Nutzungsfällen, d. h. in Fällen, in denen Aufwendungen für betrieblich (beruflich) und privat genutzte Wirtschaftsgüter entstanden sind, mit einer *quantifizierenden Betrachtungsweise*. Ist die private Mitbenutzung quantitativ nur von untergeordneter Bedeutung, wird sie nicht berücksichtigt: die Aufwendungen sind in vollem Umfang Betriebsausgaben (Werbungskosten)[280]. Bei Aufwendungen, die *untrennbar* betrieblich (beruflich) und privat veranlaßt sind, insbesondere bei betrieblich (beruflich) und privat veranlaßten Verkehrsunfällen, Reisen, Tagungen usw. ist indessen eine quantifizierende Betrachtungsweise definitionsgemäß nicht möglich, weil sich die betrieblichen (beruflichen) und privaten Ursachen nicht quantifizieren lassen. Deshalb muß die Frage, ob eine private Mitverursachung von Aufwendungen unwesentlich ist, überhaupt und allgemein durch eine *qualifizierende Betrachtungsweise*[281] entschieden werden: Welchen *Wert* haben die Anlässe (= Ursachen) im jeweiligen Einzelfall für den eingetretenen Erfolg? Ist eine private Mitveranlassung bei einem Vergleich mit den betrieblichen (beruflichen) und sonstigen außerbetrieblichen Bedingungen des Erfolges qualitativ unwesentlich oder nicht? Kurz gesagt: Ob eine private Mitveranlassung von Aufwendungen unwesentlich ist, ist eine *Wertungsfrage*[282]. Die Besonderheit der sog. Nutzungsfälle liegt darin, daß jeweils der *Wert* der privaten Mitveranlassung der Aufwendungen durch die meßbare Nutzung des Wirtschaftsgutes *quantitativ* meßbar ist. Ist eine quantitative Messung des Werts einer Veranlassung nicht möglich, müssen die Anlässe (= Ursachen) von Aufwendungen unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalles *materiell* gewertet werden.

Wie jede Wertung von Ursachen nach den Umständen des Einzelfalles schließt dies einfache Lösungsformeln aus. Die vom Großen Senat des BFH im Beschluß vom 28. 11. 77 GrS 2–3/77[283] praktizierte Fallgruppenbildung ist folglich ein – richtiger und notwendiger – Weg zu mehr Praktikabilität in dieser Wertungsfrage, und die vom 4. Senat im Urteil v. 12. 4. 1979 IV R 106/77[284] angestellten Erwägungen zu der Frage, ob Reiseaufwendungen betrieblich oder auch und in welchem Umfang privat veranlaßt sind, sind ein *Musterbeispiel* für eine materielle Wertung betrieblicher und privater Anlässe (= Ursachen) bei unteilbaren Mischausgaben. Diese Zustimmung gilt aber nur mit der Einschränkung, daß zunächst eine *allgemein gültige Aussage* zur steuerrechtlichen Veranlassung (= Kausalität) verifiziert werden muß. Daß der Große Senat statt dessen unter Verzicht auf eine allgemein gültige Aussage die Flucht in eine reine Fallgruppenbildung angetreten hat, ist die offenbare Schwäche dieses Beschlusses und um so unverständlicher, als das Gericht die Theorie von der Nichtberücksichtigung einer unwesentlichen privaten Mitveranlassung (für Unfallkosten) präzise umschreibt: „Es kommt für die steuerliche Beurteilung der Unfallkosten darauf an, ob der Unfall (jedenfalls auch)

sein, der als *alleinige* Veranlassung im Rechtssinne zu bewerten ist. Die Verwendung des Wortes veranlassen rechtfertigt diese Anlaßauswahl (= Ursachenauswahl) indessen *nicht*, weil der Veranlassungsbegriff im allgemeinen Sprachgebrauch nicht eindeutig ist, der Steuergesetzgeber mit dieser Wortwahl keine inhaltliche Verschiedenheit zum Verursachungsbegriff normieren wollte, und das behauptete „subjektive Merkmal" im Veranlassungsbegriff nicht begriffswesentlich sein kann, weil Betriebsausgaben auch *gegen* den Willen des Steuerpflichtigen entstehen können. Der behauptete Unterschied von veranlassen und verursachen ist allenfalls verwirrend, und die Umschreibung des Veranlassungsbegriffs mit „auslösendem Moment" eliminiert weder den notwendigen Ursachenzusammenhang noch besagt er etwas anderes als einen „speziellen" Ursachenzusammenhang. Diese Einwände gelten in gleicher Weise für die Konzeption von *Offerhaus*, BB 1979, 617 (620 ff).

279 Ob eine wesentliche private Mitveranlassung den betrieblichen (beruflichen) Ursachen gleichwertig ist, spielt *keine* Rolle (*a. A.: Tiedtke*, FR 1978, 493 [496], der insoweit Parallelen zum Unfallversicherungsrecht ziehen will).

280 Vgl. die Nachweise FN 250–252.

281 Unter Berücksichtigung der tatsächlichen Entwicklung einschließlich aller Besonderheiten des Einzelfalles (ex nunc).

282 So im Ergebnis auch *Kröger*, DStR 1979, 400 (403) und *Herrmann–Heuer*, aaO, § 4 EStG Anm. 46 g–i, sowie zuletzt FG Schlesw.-Holst. v. 12. 6. 79 III 32/73, EFG 1979, 488 (489, 490). Vgl. im übrigen (zur Kausalitätstheorie von der wesentlichen Bedingung) *Haueisen*, JZ 1961, 9 (11).

283 BStBl. II 1978, 105 (108 f).

284 BStBl. II 1979, 513 (514 f).

in nicht nur unbedeutendem Maße auf einer privaten, der Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzurechnenden Veranlassung beruht!"

G. Folgerungen

I. Der Betriebsausgabenbegriff (Werbungskostenbegriff)

Für das Vorliegen von Betriebsausgaben (Werbungskosten) ist erforderlich, daß die Aufwendungen positiv tatsächlich betrieblich (beruflich) veranlaßt (Äquivalenztheorie) und eine etwaige private Mitveranlassung qualitativ unwesentlich ist (Theorie von der Nichtberücksichtigung einer unwesentlichen privaten Mitveranlassung). Eine sonstige außerbetriebliche Mitveranlassung (Einwirkung durch höhere Gewalt oder Dritte) ist begriffsneutral.

II. Untergeordnete betriebliche (berufliche) Nutzung von Wirtschaftsgütern

Für Wirtschaftsgüter, die betrieblich (beruflich) und durch den Steuerpflichtigen privat genutzt werden, gilt folgendes:

(1) Sind Aufwendungen untrennbar betrieblich (beruflich) und privat veranlaßt, zählen sie (nur dann) *in vollem Umfang* zu den Betriebsausgaben (Werbungskosten), wenn die private Mitveranlassung qualitativ unwesentlich ist. Sie sind *in vollem Umfang* keine Betriebsausgaben/Werbungskosten, falls die private Mitveranlassung qualitativ wesentlich ist[285]. Die betriebliche Mitveranlassung kann in diesem zweiten Fall (wesentliche private Mitveranlassung) unwesentlich oder wesentlich sein. Für den Ausschluß von Betriebsausgaben ist nicht erforderlich, daß die private Mitveranlassung überwiegt bzw. die allein wesentliche Veranlassung ist. Daß eine *betriebliche (berufliche)* Verursachung nur von untergeordneter Bedeutung ist, spielt bei untrennbar betrieblich (beruflich) und privat verursachten Aufwendungen *keine* Rolle. Bereits eine nicht nur unwesentliche private Mitverursachung der Aufwendungen schließt das Vorliegen von Betriebsausgaben (Werbungskosten) begrifflich aus.

(2) Sind Aufwendungen quantitativ in einen ausschließlich betrieblich (beruflich) und in einen ausschließlich privat veranlaßten Teil *aufteilbar,* ist der betrieblich (beruflich) veranlaßte Teil Betriebsausgabe (Werbungskosten); die Aufteilung ist (insbesondere) zur Verwirklichung einer Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen *zwingend.* Das gilt *auch,* wenn die betriebliche (berufliche) Veranlassung von Aufwendungen, z. B. die betriebliche (berufliche) Nutzung eines Wirtschaftsgutes, nur *unbedeutend* ist. Sollte in diesen Fällen über ein Aufteilungsverbot ein Abzugsverbot postuliert werden[286], nur weil der betriebliche (berufliche) Nutzungsanteil nicht ins Gewicht fällt[287], kann dies allenfalls aus *Praktikabilitätsgründen* tolerabel sein. Der für eine unwesentliche private Mitveranlassung von Aufwendungen geltende Grundsatz (= Nichtberücksichtigung) ist jedenfalls *nicht umkehrbar,* weil ein Abzugsverbot für einen Betriebsausgabenanteil (Werbungskostenanteil) immer und notwendigerweise dem Grundsatz der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen widerspricht, so daß eine Aufteilung immer zulässig (gerechtfertigt) ist[288]. Während die Nichtberücksichtigung einer unwesentlichen privaten Mitveranlassung die Friktionen des Abzugsverbots für *untrennbar* betrieblich (beruflich) und privat veranlaßte Aufwendungen mit den Grundsätzen steuerlicher Gerechtigkeit, steuerlicher Gleichbehandlung und der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit *minimiert,* läuft die Nichtberücksichtigung einer betrieblichen (beruflichen) Veranlassung bei Aufteilbarkeit der Aufwendungen diesen übergreifenden Besteuerungsgrundsätzen zuwider, selbst wenn der Betriebsausgabenanteil nur geringfügig ist. Andererseits kann auch die Nichtberücksichtigung einer untergeordneten privaten Mitveranlassung *bei Aufteilbarkeit* der Aufwendungen nur aus Praktikabilitätsgründen zulässig sein. Steuersystematisch ist diese Praxis nicht zu rechtfertigen.

III. Die zeitliche Reihenfolge der Anlässe (Ursachenkette)

Die zeitliche Reihenfolge, in der Anlässe (= Ursachen) für einen Erfolg gesetzt werden, *kann* für die Qualifikation einer Veranlassung als wesentlich oder unwesentlich maßgebend sein, *muß* es aber nicht. Das bedeutet *einerseits:* Zeitlich zurückliegende private Mitanlässe (= Mitursachen) können vernachlässigt werden, weil und sofern sie für die Aufwendungen qualitativ unwesentlich sind. Daß die Kausalkette „bis zum Nullpunkt" zurückverfolgt wird, ist nicht erforderlich, die allseits praktizierte Beschränkung auf die zeitlich aktuellsten Anlässe (= Ursachen) zulässig. *Andererseits:* Eine apriorische Beschränkung auf den zeitlich *letzten* (auslösenden) Anlaß (= Ursache) ist *unzulässig.* Die einen Erfolg *auslösende* Ursache kann im Einzelfall ein betrieblicher (beruflicher) oder ein wesentlicher oder ein unwesentlicher privater Anlaß sein. Eine Bedingung ist nicht nur deshalb

285 Selbst wenn auch eine wesentliche betriebliche (berufliche) Veranlassung vorliegt. Ähnlich *Kröger,* DStR 1979, 400 (401).

286 Vgl. z. B. zuletzt *Kramer,* DStR 1978, 249 (254).

287 So z. B. BFH v. 13. 3. 64 IV 158/61 S, BStBl. III 1964, 455; BFH v. 16. 12. 66 VI 133/64, BStBl. III 1967, 249 (250); BFH v. 27. 11. 78 GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213; ferner *Rudolph,* BB 1978, 1614 (1616).

288 *A. A.:* BFH v. 16. 12. 66, aaO.

ein Anlaß (= Ursache) im Rechtssinne, weil er der letzte gewesen ist, der zu anderen hinzugekommen ist und den Erfolg ausgelöst hat[289], und umgekehrt.

IV. Sog. Gelegenheitsursachen

Die Unterscheidung zwischen steuererheblichen Anlässen (= Ursachen) und sog. Gelegenheitsursachen fügt sich die Lehre von der Nichtberücksichtigung einer unwesentlichen privaten Mitveranlassung zwanglos ein: Eine Gelegenheitsursache ist nichts anderes als eine qualitativ unwesentliche Mitveranlassung[290].

H. Einzelfälle

Kausalitätstheorien müssen praktikabel sein. Für die in §§ 4, 9 Abs. 1 EStG geltende Veranlassungstheorie ist die Unterscheidung von wesentlichen und unwesentlichen privaten Teilursachen die praktische Problemstelle. Sie muß – wie im gesetzlichen Unfallversicherungsrecht, im Recht der Kriegsopferversorgung und im Recht der beamtenrechtlichen Unfallfürsorge – durch eine *Fallgruppenbildung* für alle Beteiligten verständlich und für eine möglichst einfache Handhabung konkretisiert werden. Ob und inwieweit dies in der Steuerrechtssprechung praktiziert wird, soll an einigen wichtigen Fällen demonstriert werden.

I. Unfallkosten

1. Allgemeines

Sollten Unfallkosten Betriebsausgaben (Werbungskosten) sein, müssen sie tatsächlich betrieblich (beruflich) veranlaßt und eine etwaige private Mitveranlassung darf nur qualitativ unwesentlich sein. Die Grundthese des Großen Senats des BFH, daß es für die Frage, ob Unfallkosten Betriebsausgaben (Werbungskosten) sind, entscheidend darauf ankomme, „ob der Unfall nicht (jedenfalls auch) in nicht nur unbedeutendem Maß auf einer privaten, der Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzurechnenden Veranlassung beruht"[291], besagt nichts anderes.

289 *Haueisen,* JZ 1961, 9 (11).

290 Vgl. *Watermann,* aaO, S. 106.

291 BFH v. 28. 11. 77 GrS 2–3/77, BStBl. II 1978, 105 (108). Vgl. ferner BFH v. 23. 6. 78 VI R 133/76, BStBl. II 1978, 457 (458). *A. A.: Tiedtke,* FR 1978, 493 (498 f). Daß Unfallkosten, die auf einer Betriebsfahrt (Berufsfahrt) entstehen, stets ausschließlich betrieblich (beruflich) verursacht sind (so *Tiedtke,* FR 1978, 493 [498]), ist unter Kausalitätsgesichtspunkten nicht zu halten und mit der von *Tiedtke* vertretenen „reinen Bedingungslehre" unvereinbar.

Allgemein ist ergänzend hinzuzufügen: Sind Unfallkosten in nicht nur unbedeutendem Maße durch den Steuerpflichtigen privat mitveranlaßt, liegen nach den Formulierungen des Großen Senats[292] keine Betriebsausgaben (Werbungskosten) vor, weil der Veranlassungszusammenhang „unterbrochen" sei[293].

Diese Ausdrucksweise ist (1) mißverständlich[294]. Der juristische Begriff der „Unterbrechung des Kausalzusammenhangs" (der ursprünglich im Zusammenhang mit der Adäquanztheorie entwickelt worden ist) soll besagen, daß die Ursächlichkeit des Umstandes für den eingetretenen Erfolg völlig unerheblich war, weil eine neue Bedingung jede Beziehung der ersten Ursache zum Erfolg so durchschnitten hat, daß der Erfolg seine zureichende Begründung allein in der letzten Bedingung findet[295]. Das bedeutet: Zweck dieser Rechtsfigur ist es, eine frühere Ursache durch eine später hinzutretende Ursache zu verdrängen, die frühere Ursache als unwesentlich für den Erfolg zu qualifizieren, so daß nur die letzte Bedingung Ursache im Rechtssinne ist.

Die Verwendung des Begriffs „Unterbrechung des Veranlassungszusammenhangs" ist (2) u. U. verfehlt, denn auch der auslösende (letzte) Anlaß kann für den eingetretenen Erfolg *un*wesentlich sein[296].

Weil es für die steuerrechtliche Beurteilung der Unfallkosten darauf ankommt, ob der Unfall auf einer Betriebsfahrt (Berufsfahrt) lediglich unwesentlich durch den Steuerpflichtigen privat mitveranlaßt worden ist, ist nicht eine Aufhebung oder Unterbrechung der betrieblichen (beruflichen) Veranlassung maßgebend, sondern die Frage, ob die jedenfalls betrieblich (beruflich) veranlaßten Aufwendungen wesentlich oder unwesentlich durch den Steuerpflichtigen privat mitveranlaßt wurden. Das ist durch eine Wertung, d. h. durch einen *qualitativen Vergleich* der betrieblichen und sonstigen außerbetrieblichen Anlässe mit der privaten Mitveranlassung zu entscheiden.

292 AaO (FN 291).

293 Vgl. ferner BFH v. 27. 7. 67 VI R 307/66, BStBl. II 1967, 734 (735) und BFH v. 16. 2. 70 VI R 254/68, BStBl. II 1970, 662, wo von einer „Lockerung" des Zusammenhangs mit dem Betrieb (Beruf) die Rede ist.

294 Vgl. bereits *Lange,* DB 1978, 1854 (1855 f).

295 BGH v. 13. 7. 71 VI ZR 125/70, BGHZ 57, 25 (29 f); BGH v. 16. 2. 72 VI ZR 128/70, BGHZ 57, 162 (165 f) sowie statt vieler *Staudinger,* BGB, 10./11. Auflage, 1967, Vorbem. vor §§ 249–327 RdNr. 45 m. w. N.

296 Selbst im Zivilrecht wird in Schadensfällen, in denen der Schaden durch den Verletzten selbst oder einen Dritten vergrößert wird, nicht (mehr) von einer „Unterbrechung des Kausalzusammenhangs" gesprochen, sondern darauf abgestellt, ob das eigenverantwortliche Tun des Geschädigten bzw. die Verantwortung des Dritten für die von ihm ausgelösten Folgen so „überwiegt", daß der Beitrag des Erstschädigers zum Kausalverlauf als „unbeachtlich" erscheinen muß (*Larenz,* aaO, S. 264).

2. Einzelfälle

1. Beispiel:

Der Steuerpflichtige fährt auf dem Weg zum Betrieb (Arbeitsstätte) einen Umweg und verunglückt auf dieser Umwegstrecke.

Die – nicht endgültig aufgegebene – Fahrt zum Betrieb (Arbeitsstätte) ist ein tatsächlicher betrieblicher (beruflicher) Anlaß (Ursache) für die entstandenen Unfallkosten. Hat der Steuerpflichtige den Umweg aus privaten Gründen gemacht, ist der Unfall zusätzlich durch den Steuerpflichtigen privat mitveranlaßt worden. Sonstige außerbetriebliche (außerberufliche) Ursachen sind als solche für die Frage, ob Betriebskosten (Werbungskosten) vorliegen oder nicht, ,,neutral"[297].

Für die Unfallkosten gilt (deshalb) folgendes: Das Fahren einer privaten Umwegstrecke ist für einen Unfall auf der Umwegstrecke *allgemein* ein qualitativ wesentlicher, wenn nicht der überragende (allein rechtserhebliche) Anlaß (= Ursache) überhaupt, weil das beschädigte Wirtschaftsgut *im Zeitpunkt des Schadenseintritts* tatsächlich privat benutzt wird. Die Unfallkosten sind folglich keine Betriebsausgaben (Werbungskosten)[298].

Jede weitere Differenzierung der Unfallursachen, z. B. danach, ob ein unerwarteter technischer Defekt, allgemeine Verschleißerscheinungen, eine schlechte Fahrbahn, ein Fahrfehler des Steuerpflichtigen usw. für den Unfall mitursächlich waren, ist ohne Bedeutung, weil sie nichts an der wesentlichen privaten Mitveranlassung des Unfalls ändert: Wer aus privaten Gründen einen Umweg fährt, hat einen Unfall auf der Umwegstrecke immer wesentlich privat mitveranlaßt.

297 Der vom Großen Senat des BFH im Beschluß v. 28. 11. 77 GrS 2–3/77 (BStBl. II 1978, 105 [108]) verwendete Ausdruck ,,nichtberufliche Gründe" ist ungenau, weil nur ein der Privatsphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnender Anlaß (= Ursache) für das Vorliegen von Betriebsausgaben (Werbungskosten) schädlich sein kann, nicht aber eine Mitveranlassung der Unfallkosten durch ,,sonstige außerbetriebliche (außerberufliche) Faktoren". Wer z. B. einen Umweg fährt, weil die kürzere Strecke durch einen Verkehrsunfall blockiert oder aus anderen Gründen nicht (sicher) befahrbar ist, hat einen Unfall auf dieser Umwegstrecke nicht privat mitveranlaßt, so daß Unfallkosten in voller Höhe Betriebsausgaben (Werbungskosten) sind (vgl. auch BSozG v. 22. 1. 57 Az. 2 RU 92/55, BSozGE 4, 219 [222]). Deshalb ist es auch unrichtig, Unfallkosten allgemein bereits deshalb zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung zu zählen, weil und wenn ein Steuerpflichtiger eine andere als die kürzeste Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wählt (*a. A.:* Lohmeyer, Inf. 1976, 1531).

298 Ob dies eine ,,erfreuliche Parallele" zum Wegeunfall in der gesetzlichen Unfallversicherung ist (so Anm. in HFR 1978, 145), soll dahinstehen. Jedenfalls ist anzumerken, daß es im Unfallversicherungsrecht bei einem Umweg zur Arbeitsstrecke bereits an einer versicherten Tätigkeit fehlt, so daß sich die Kausalitätsfrage nicht mehr stellt (*Wallerath,* NJW 1971, 228 [230]).

Falls ein Steuerpflichtiger auf der Fahrt von seiner Wohnung zum Betrieb (Arbeitsstätte) nicht aus privaten Gründen einen Umweg fährt, sondern lediglich unterwegs anhält, um private Angelegenheiten zu erledigen (z. B. Einkauf für den Haushalt, Besuch eines Arztes, von Freunden, Verwandten u. ä.), ist ein Schaden, der an seinem geparkten Fahrzeug entsteht, untrennbar betrieblich (beruflich) und privat veranlaßt. Die private Mitveranlassung ist in einem solchen Fall qualitativ wesentlich, weil erst das privat verursachte Parken das Schadensrisiko begründet hat[299], und die Gefahr eines Parkschadens *weder geringfügig noch selten* ist.

2. Beispiel:

Der Steuerpflichtige fährt auf einer Betriebsfahrt (Berufsfahrt) einen anderen Verkehrsteilnehmer ,,aus Rache" an, oder er verursacht einen Unfall, als er einem Mitfahrer die Höchstgeschwindigkeit seines Autos demonstrieren will oder als er aus sportlichem Ehrgeiz eine Wettfahrt mit einem anderen Verkehrsteilnehmer unternimmt.

In diesen Fällen wird zwar die betriebliche (berufliche) Veranlassung des Unfalls nicht aufgehoben oder unterbrochen[300], weil und solange der Steuerpflichtige die Betriebsfahrt (Berufsfahrt) nicht abbricht. Die privaten Unfallursachen (private Mitveranlassung) sind aber in allen Fällen qualitativ nicht nur unwesentlich[301], da sie das Unfallrisiko *erheblich und regelmäßig* vergrößern. Die Unfallkosten sind deshalb keine Betriebsausgaben.

3. Beispiel:

Der Steuerpflichtige fährt zu schnell, auf einem verbotenen Weg, ohne Führerschein oder unter Verstoß gegen sonstige Verbots- und/oder Strafvorschriften, um rechtzeitig im Betrieb, bei einem Geschäftskunden, an seiner Arbeitsstätte usw. zu sein, und verunglückt.

299 Ebenso im Ergebnis *Tiedtke,* FR 1978, 493 (494). Die Fortsetzung einer aus privaten Gründen unterbrochenen Fahrt zum Betrieb (Arbeitsstätte) ist Betriebsfahrt (Berufsfahrt), so daß bei einem Unfall auf dieser Fahrt die Unfallkosten Betriebsausgaben (Werbungskosten) sind. Zweck und Dauer der Unterbrechung der Fahrt stellen das Vorliegen einer Betriebsfahrt (Berufsfahrt) nicht in Frage (*Tiedtke,* FR 1978, 493 [494]).

300 *A. A.:* BFH v. 28. 11. 77, BStBl. II 1978, 105 (108); *Tiedtke,* FR 1978, 493 (494). BFH v. 16. 2. 70 VI R 254/68 (BStBl. II 1970, 662 [663]) spricht davon, daß die berufliche Veranlassung der Fahrt als solcher gegenüber dem nicht beruflich veranlaßten Entschluß, einen anderen Verkehrsteilnehmer zu schädigen usw., ,,zurücktritt und ganz ungewichtig" erscheine, daß der Schaden ,,nur gelegentlich einer Dienstfahrt" eintrete. Diese Formulierungen sind unter Kausalitätsgesichtspunkten *treffender* als die des Großen Senats im Beschluß v. 28. 11. 77 (aaO). Gegen diese Rechtssprechung aber *Tiedtke,* FR 1978, 493 (497 f).

Die Unfallkosten sind betrieblich (beruflich) veranlaßt, weil die Fahrt betrieblich (beruflich) veranlaßt ist und folglich Betriebsausgaben (Werbungskosten). Etwas anderes müßte gelten, falls ein rechtswidriges, ein rechtswidrig-schuldhaftes, ein strafbares oder ein (nur) moralisch vorwerfbares Verhalten immer und notwendigerweise ein privates Handeln wäre, d. h. kein nur betrieblich (beruflich) veranlaßtes Verhalten sein könnte. Die Rechtssprechung hat über Jahrzehnte die Ansicht vertreten, daß Unfallkosten, die durch einen vorsätzlichen oder einen grob fahrlässigen Verstoß gegen Verkehrsvorschriften verursacht worden sind (begrifflich) keine Betriebsausgaben (Werbungskosten) sind, sondern in die private Sphäre des Steuerpflichtigen fallen[301]. Diese Judikatur hat der Große Senat des BFH im Beschluß vom 28. 11. 1977 GrS 2–3/77[302] für grobfahrlässig verursachte Unfallschäden aufgegeben[303]. Das ist unter Kausalitätsgesichtspunkten nur folgerichtig. Rechtswidrigkeit, Verschulden, Strafbarkeit, moralische Vorwerfbarkeit sind *als solche* Wertungen eines Verhaltens. Sie werten eine Ursache, ohne selbst Ursache zu sein. Ist ein Handeln des Steuerpflichtigen tatsächlich betrieblich (beruflich) und nicht privat veranlaßt, wird dies durch die Wertung „rechtswidrig, schuldhaft, strafbar oder moralisch vorwerfbar" nicht (mehr) berührt. In concreto: §§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 EStG verlangen (irgend)eine betriebliche (berufliche) Veranlassung, keine rechtmäßige oder moralisch „einwandfreie" Veranlassung. Jede tatsächlich betriebliche (berufliche) Veranlassung ist insoweit erforderlich und ausreichend. §§ 4 Abs. 1, 9 Abs. 1 EStG wollen nicht die für jedermann geltende staatsbürgerliche Verpflichtung, das Gebotene zu tun und das Verbotene und Strafbare zu unterlassen, durchsetzen[304] – insofern ist der Betriebsausgabenbegriff (Werbungskostenbegriff) „wertfrei"[305], oder anders ausgedrückt: Für einen Veranlassungszusammenhang ist nicht notwendig, daß sich der Steuerpflichtige im Rahmen der Gesetze hält[306]. Das rechtswidrige, schuldhafte, strafbare und moralisch vorwerfbare Handeln darf lediglich nicht durch den Steuerpflichtigen (wesentlich) privat (mit)veranlaßt sein[307]. Darüber sagen jedoch die Rechtswidrigkeit, die Schuldhaftigkeit, die Strafbarkeit oder die moralische Vorwerfbarkeit als solche nichts aus. Das bedeutet für die Qualifikation von Unfallkosten: Die für die Entstehung der Unfallkosten mitursächliche Verletzung von Verbots- und Strafvorschriften darf nicht privat veranlaßt sein. Ob dies der Fall ist, hängt davon ab, *warum* der Steuerpflichtige z. B. die Vorfahrtsregeln mißachtet, zu schnell fährt usw. Die Strafbarkeit dieses Verhaltens kann diese Frage nicht beantworten. Im Gegenteil, die Annahme, daß ein grob fahrlässiges oder ein vorsätzliches strafbares Handeln *begrifflich* ein privates Handeln sei[308], ist eine petitio principii und offensichtlich *falsch*, wenn und solange ein Steuerpflichtiger lediglich mit verbotenen oder strafbaren Mitteln Einnahmen erzielen will[309] – einerlei, ob ein Aufwendungen veranlassendes Verhalten mit Geldbuße oder mit einer kriminellen Strafe bedroht[310] ist, ob der Steuerpflichtige fahrlässig oder vorsätzlich handelt[311]. Der Verschuldensgrad ist als solcher unter Kausalitätsaspekten überhaupt irrelevant, maßgebend immer nur eine tatsächliche betriebliche (berufliche) Veranlassung von Aufwendungen durch ein rechtmäßiges oder ein rechtswidriges, ein schuldloses oder ein schuldhaftes, ein strafloses oder ein strafbares Verhalten des Steuerpflichtigen. Selbst eine bewußte und gewollte Verletzung von Verkehrsvorschriften stellt die tatsächliche und alleinige betriebliche (berufliche) Veranlassung von Unfallkosten nicht in Frage, wenn der Steuerpflichtige z. B. verunglückt ist, als er eine Ampel bei Rot überfährt, die zulässige Höchstgeschwindigkeit überschreitet, die Einbahnstraße in falscher Richtung benutzt u. ä., *(nur)* um einen geschäftlichen oder beruflichen Termin wahren zu können[312]. Die Unfallkosten sind

301 Vgl. z. B. RFH v. 14. 11. 34 VI A 195/34, RStBl. 1935, 823; BFH v. 2. 3. 62, VI 79/60 S, BStBl. III 1962, 192; BFH v. 21. 7. 67 VI R 307/66, BStBl. III 1967, 734 (735); BFH v. 21. 2. 69 VI R 113/66, BStBl. II 1969, 316; BFH v. 16. 2. 70 VI R 254/68, BStBl. II 1970, 662; BFH v. 17. 10. 73 VI R 49/70, BStBl. II 1974, 184 f. Vgl. ferner *Nissen*, DStZ (A) 1970, 354; *Offerhaus*, StBp 1969, 165 (166), aber auch *Herrmann–Heuer*, aaO, § 4 EStG Anm. 49 b (2) bei verkehrsrechtlichen „Massendelikten".

302 BStBl. II 1978, 105 (108 f).

303 Vgl. bereits früher: FG Rh.-Pf. v. 11. 8. 75 II 89/72, EFG 1972, 564 (565), ferner: *Blencke*, FR 1968, 314 f; *Herrmann–Heuer*, aaO, § 4 EStG Anm. 62, Stichwort „Autounfall"; *Hofmann*, FR 1961, 431; *Jaencke*, StRK-Anm. EStG § 9 S. 1 und 2 R. 172; *Judeich*, Wpg 1962, 532 (538); *Krebs*, VersR 1963, 20 (21); *Lange*, BB 1971, 40 ff; *ders.*, DB 1978, 1854 (1855 f); *Martens*, FR 1970, 149 (152); *Merkert*, BB 1965, 823 (825); *Mittelbach/Oswald*, StuW 1965, 451 (455 f); *Oswald*, StBp 1978, 40; *Schumann*, StBp 1976, 39 (42); *Tanzer*, ÖStZ 1975, 50 ff; *Thaddey*, FR 1970, 572 (573 f); *Tipke*, StRK Anm. EStG § 4 R. 344; *Vangerow*, StRK-Anm. EStG § 4 R. 678; *ders.*, StuW 1970, 165 (169).

304 Vgl. bereits *Krebs*, VersR 1963, 20 (22).

305 *Stöcker*, BB 1970, 966.

306 *Thaddey*, FR 1970, 572 (574).

307 Beispiel: Der Steuerpflichtige begeht im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit eine (strafbare) Unterschlagung (BFH v. 14. 7. 66 IV 344/62, BStBl. III 1966, 590 [591]).

308 Vgl. zuletzt *Runge*, BB 1972, 1181 (1182).

309 Vgl. bereits *Martens*, FR 1970, 149 (152); *Thaddey*, FR 1970, 572 (574).

310 Die Bestätigung eines kriminell strafbaren Willens fällt nicht von vorneherein in das Gebiet der privaten Lebensgestaltung (*a. A.: Tipke–Kruse*, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, 9. Auflage 1965/78, § 40 Anm. 70).

311 *A. A.:* (bei Vorsatz) Nds. FG v. 19. 4. 73 VII 97/71, EFG 1973, 480 (481); *Jaenke*, StRK-Anm. EStG § 9 S. 1 und 2. R. 172; *Judeich*, Wpg 1962, 532 (538); *Krebs*, VersR. 1963, 20 (21); *Mittelbach*, FR 1969, 476 (477); *Mittelbach/Oswald*, StuW 1965, 451 (455 f); *Schumann*, StBp 1976, 39 (42); *Tipke*, StRK-Anm. EStG § 4 R. 344; *Vangerow*, StRK-Anm. EStG § 4 R. 678. Vgl. aber bereits (wie hier): *Herrmann–Heuer*, aaO, § 4 Anm. 62, Stichwort „Autounfall"; *Martens*, FR 1970, 149 (152); FG Berlin v. 20. 10. 70 III 63/68, EFG 1971, 172 f; *Offerhaus*, BB 1979, 667 (671); im Ergebnis auch *Offerhaus*, StBp 1977, 263 (264).

312 So auch Anm. in HFR 1978, 145. Vgl. ferner *Balke*, FR 1979, 424 f.

in solchen Fällen ausschließlich betrieblich (beruflich) veranlaßt und folglich Betriebsausgaben (Werbungskosten), weil die bußgeld- oder strafbewehrte Verletzung von Verkehrsvorschriften zur Erzielung von Einnahmen keine private Unfallursache ist und sein kann.

Fazit: Sämtliche Aufwendungen, die durch einen Verkehrsunfall auf einer Betriebsfahrt (Berufsfahrt) verursacht werden, sind begrifflich Betriebsausgaben, weil und wenn sie nicht durch den Steuerpflichtigen (wesentlich) privat mitveranlaßt sind. Die Strafbarkeit der Unfallverursachung ist als solche keine private Ursache noch überhaupt eine Ursache, sondern lediglich eine Wertung tatsächlicher Ursachen.

Ob die im Zusammenhang mit einem betrieblich (beruflich) verursachten Verkehrsunfall entstehenden Betriebsausgaben (Werbungskosten) insgesamt abzugsfähig sind, ist eine *zweite* Frage. Sie ist zu verneinen[313].

4. Beispiel:

Der Steuerpflichtige verunglückt auf einer Betriebsfahrt (Berufsfahrt), weil seine Fahrtüchtigkeit durch Alkoholgenuß beeinträchtigt war[314].

Die Aufnahme von Alkohol ist regelmäßig privat veranlaßt, einerlei, ob der Steuerpflichtige den Alkohol zu Hause oder im Betrieb (Arbeitsstätte) trinkt, so daß ein Unfall auf einer Betriebsfahrt (Berufsfahrt) infolge alkoholbedingter Fahruntüchtigkeit (regelmäßig) durch eine privat veranlaßte alkoholbedingte Fahruntüchtigkeit privat *mit*veranlaßt ist.

Diese private Mitveranlassung eines Unfalls auf einer Betriebsfahrt (Berufsfahrt) ist – regelmäßig – qualitativ wesentlich, weil eine alkoholbedingte Fahruntüchtigkeit das Unfallrisiko *erheblich und regelmäßig* vergrößert[315], so daß die Unfallkosten – schon deshalb – keine Betriebsausgaben (Werbungskosten) sind[316]. Daß die alkoholbedingte Fahruntüchtigkeit die betriebliche (berufliche) Unfallursache „in den Hintergrund drängt", ist nicht notwendig[317].

313 Vgl. *Tanzer,* unten S. 239 ff. m. a. W.

314 Vgl. BFH v. 16. 2. 70 VI R 254/68, BStBl. II 1970, 662 (663); BFH v. 28. 11. 77 GrS 2–3/77, BStBl. II 1978, 105 (109); FG Münster v. 23. 8. 78 VII 2063/76 E, EFG 1979, 119. Zu diesem Fall wird der 6. Senat des BFH in Kürze Stellung nehmen (BFH v. 27. 4. 79 VI R 142/78, BStBl. II 1979, 519).

315 *A. A.: Offerhaus,* BB 1979, 667 (671).

316 So im Ergebnis auch FG Münster v. 23. 8. 78 VII 2063/76 E, EFG 1979, 119 f. *A. A.: Tiedtke,* FR 1978, 493 (499).

317 Vgl. aber *Tipke,* StRK-Anm. EStG § 4 R. 344. Im Steuerrecht gilt insoweit etwas anderes als im gesetzlichen Unfallversicherungsrecht: Der Versicherungsschutz ist *erst* ausgeschlossen, wenn die alkoholbedingte Fahruntüchtigkeit für den Eintritt eines Unfalls die „einzige rechtliche relevante Ursache" ist (vgl. BSozG v. 30. 10. 62 Az. 2 RU 205/61, BSozGE 18. 101 [103]).

Daß ein Steuerpflichtiger zu schnell fährt, um einen geschäftlichen Termin zu wahren, ist mit der Vornahme einer Betriebsfahrt durch einen betrunkenen Steuerpflichtigen *nicht* vergleichbar[318], weil und wenn die Aufnahme des Alkohols privat veranlaßt war; denn das Überschreiten der zulässigen Höchstgeschwindigkeit zur Wahrung eines Geschäftstermins ist *keine* private Unfallursache, wohl aber die durch Alkoholgenuß verursachte Fahruntüchtigkeit; und eine Parallele zum strafbaren Verhalten scheitert überhaupt[318], da das Alkoholtrinken infolge seiner Auswirkungen auf die Fahrtüchtigkeit eine *tatsächliche Unfallursache* ist, während die Strafbarkeit eines Verhaltens lediglich eine Unfallursache wertet. D. h., der Abzug von Unfallkosten als Betriebsausgaben wird nicht versagt, weil der Alkoholgenuß moralisch verwerfbar und das Fahren unter Alkohol strafbar ist, sondern weil der Steuerpflichtige durch die Aufnahme von Alkohl und die dadurch verursachte Fahruntüchtigkeit den Unfall auf einer Betriebsfahrt (Berufsfahrt) wesentlich privat mitveranlaßt.

(Nur) in Ausnahmefällen kann eine alkoholbedingte Fahruntüchtigkeit ausschließlich betrieblich (beruflich) veranlaßt oder zumindest ein unwesentlicher privater Mitanlaß für einen Unfall sein, so daß Unfallkosten, die auf einer Betriebsfahrt bzw. Berufsfahrt (= betriebliche bzw. berufliche Veranlassung) entstehen, Betriebsausgaben (Werbungskosten) sind. Ob der Steuerpflichtige vorsätzlich oder nur fahrlässig zu viel Alkohol getrunken hat, ist insoweit ein Indiz, aber nicht immer entscheidend[319]. Maßgebend ist jeweils die tatsächliche Ursache der alkoholbedingten Fahruntüchtigkeit *und*/oder ihre Gewichtigkeit im Vergleich zu der betrieblichen (beruflichen) Veranlassung der Aufwendungen[320]. Deshalb können z. B. Unfallkosten eines Arztes, der aus einer Stammtischrunde zu einem Krankenbesuch gerufen wird und alkoholbedingt verunglückt, je nach den Umständen des Einzelfalles ausnahmsweise Betriebsausgaben sein[321].

5. Beispiel:

Der Steuerpflichtige verunglückt auf einer Betriebsfahrt (Berufsfahrt), als ihm während der Fahrt eine brennende Zigarette herabfällt[322]. Der Unfall ist untrennbar betrieblich (beruflich) und durch den Steuerpflichtigen privat veranlaßt: Die Vornahme der Betriebsfahrt (Berufsfahrt) ist ein betrieblicher (beruflicher) Anlaß für den Unfall; das Zigarettenrauchen und das Herabfallen einer brennenden Zigarette sind private Unfallanlässe (= Unfallursachen)[323], *aber:* Sie sind im Vergleich zu der betrieblichen (beruflichen) Veranlassung *qualitativ unwesentlich,* weil das

318 *A. A.: Offerhaus,* BB 1979, 667 (771).

319 *A. A.: Herrmann–Heuer,* aaO, § 4 EStG Anm. 62, Stichwort „Autounfall" (1).

320 Vgl. auch FG Münster v. 23. 8. 78 VII 2063/76 E, EFG 1979, 119 f.

321 Grundsätzlich *a. A. Offerhaus,* BB 1979, 667 (671).

322 Vgl. BFH v. 28. 11. 77 GrS 2–3/77, BStBl. II 1978, 105 (108).

323 *Offerhaus,* BB 1979, 667 (670) verneint eine private Veranlassung.

Rauchen im PKW das Unfallrisiko *nur geringfügig und in seltenen Fällen* vergrößert. Oder mit den Worten des Großen Senats ausgedrückt[324]: Rauchen ist eine auf der Betriebsfahrt (Berufsfahrt) mögliche Handlungsweise, die gewisse unfallauslösende Gefahren in sich birgt, den Zusammenhang mit der betrieblichen (beruflichen) Veranlassung der Fahrt aber nicht ,,aufhebt".

Ähnliche Beispiele:

Der Steuerpflichtige verunglückt auf einer Betriebsfahrt (Berufsfahrt), als er den Kassettenrekorder bedient oder weil er infolge einer starken Erkältung, familiärer Schwierigkeiten oder wegen Übermüdung unkonzentriert fährt. Der Steuerpflichtige raucht in seinen Betriebsräumen, obwohl das Rauchen feuerpolizeilich verboten ist; die Betriebsräume werden durch eine herabfallende Zigarette in Brand gesetzt (Grenzfall)[325].

6. Beispiel:

Der Steuerpflichtige benutzt einen zum Betriebsvermögen gehörenden PKW für eine Privatfahrt. Auf dieser Privatfahrt wird das Auto durch einen Unfall beschädigt oder zerstört. Die Aufwendungen zur Schadensbeseitigung sind nach ständiger Rechtssprechung keine (abzugsfähigen) Betriebsausgaben, weil der Unfall ,,ausschließlich in den privaten Bereich der Lebensgestaltung" falle[326]. Eine Aufteilung der auf einer Privatfahrt eingetretenen Unfallschäden im Verhältnis der betrieblichen und privaten Nutzungsanteile finde nicht statt[327]. Nur durch den Betrieb veranlaßte Vorgänge dürften den Gewinn beeinflussen. Die Zerstörung eines betrieblichen PKW auf einer Privatfahrt sei ein Verlust außerhalb der betrieblichen Sphäre, der den Gewinn nicht mindern könne. Für Versicherungsansprüche aus einer bezüglich des Fahrzeugs abgeschlossenen Insassenunfallversicherung gelte

324 AaO (FN 322).

325 Ähnlich im Ergebnis *Hartz,* DB 1964, 1210 (1211).

326 RFH v. 13. 8. 42 IV 62/42, RStBl. 1942, 923; BFH v. 12. 4. 56 IV 611/54 U, BStBl. III 1956, 176 (177); BFH v. 13. 5. 59 IV 131/58 U, BStBl. III 1959, 269 (270); BFH v. 23. 11. 61 IV 344/58 U, BStBl. III 1962, 123 (124); BFH v. 28. 2. 64 VI 180/63 S, BStBl. III 1964, 453 (454); BFH v. 17. 10. 73 VI R 395/70, BStBl. II 1974, 185 (186); BFH v. 1. 5. 77 IV R 78/74, BStBl. II 1978, 212 (213). Vgl. ferner: FG München v. 15. 9. 54 III 185/54, DStZ (E), 527; FG Karlsruhe v. 5. 8. 55 II 81/55, EFG 1955, 536; FG Hannover v. 17. 12. 58 VII (VI) 131/55, EFG 1959, 267; FG Düss. v. 24. 1. 61 VII 197/60 E, EFG 1961, 395; FG Rh.-Pf. v. 13. 2. 62 III 248/61, EFG 1962, 389; FG Rh.-Pf. v. 11. 10. 63 II 204–208/61, EFG 1964, 113 (114); FG Nürnberg v. 16. 4. 71 III 268/68, DStZ (E) 1972, 128; *Baltzer,* DstZ (A) 1954, 317; *Hartz,* DB 1964, 1210; *Mittelbach,* RWP-Bl. 14 D II B 34; *Plückebaum,* StBp 1965, 182; *Reher,* StuWa 1958, 170; *Runge,* BB 1972, 1181; *Vangerow,* StRK-Anm. EStG § 4 R. 678; *ders.,* StuW 1965, 201 ff.

327 *A. A.* insoweit FG Berlin v. 20. 10. 70 III 63/68, EFG 1971, 172 (173).

nichts anderes: Ereigne sich der Unfall auf einer Privatfahrt, gehöre der Versicherungsanspruch *nicht* zum Betriebsvermögen, selbst wenn der Versicherungsvertrag als Betriebsvorgang behandelt worden sei[328]; erleide der Versicherungsnehmer auf einer Betriebsfahrt einen Unfall, so sei die Versicherungssumme eine Betriebseinnahme[329].

Diese Rechtssprechung ist auf starke und anhaltende Kritik im Schrifttum gestoßen: Sie lasse sich (so die Haupteinwände) rechtssystematisch allenfalls halten, wenn nicht nur die Kfz-Nutzung, sondern das Fahrzeug selbst bei Beginn der Privatfahrt oder spätestens im Zeitpunkt des Unfalls *der Substanz nach* entnommen werde[330]. Eine Entnahme des Fahrzeugs selbst[331] liege aber nicht vor[332]. Das Einkommensteuergesetz kenne nur die Alternative ,,Betriebsausgabe – Entnahme"[333]. Sei eine Minderung des Betriebsvermögens Betriebsausgabe, so mindere sie den Gewinn, sei sie eine Entnahme, mindere sie den Gewinn nicht. Die Korrektur einer durch Wertminderung bei einem Wirtschaftsgut des Betriebsvermö-

328 BFH v. 15. 12. 77 IV R 78/74, BStBl. 1978, 212 (213); vgl. ferner: FG München v. 30. 9. 75 VII 47/71, EFG 1976, 118; *Söffing,* DStZ (A) 1972), 313 (317); *Woerner,* DStZ (A) 1959, 181 (183). *A. A.:* Düchting, BB 1964, 1376 (1377); *Groh,* StuWa 1958, 127; *Herrmann–Heuer,* aaO, § 4 EStG Anm. 6 a, Stichwort ,,Autounfall" (2); *Runge,* BB 1972, 1181 (1182 f).

329 BFH v. 18. 11. 71 IV R 132/66, BStBl. II 1972, 277 (278); BFH v. 15. 12. 77, aaO.

330 *Düchting,* BB 1964, 1376.

331 So: FG Karlsruhe v. 5. 8. 55, aaO; *Grieger,* DStZ (A) 1964), 317; *Irmler,* DStZ (A) 1959), 327 (328); *Mittelbach,* RWP-Bl. D II B 34; *Mittelbach / Oswald,* StuW 1965, 451 (483); *Woerner,* DStZ (A) 959, 181 (182). *Söffing,* (DStZ [A] 1972, 313 [315]) plädiert für einen ,,extensiven Entnahmebegriff": Unter Entnahme sei jede Wertabgabe aus dem Betrieb zu betriebsfremden Zwecken zu verstehen (falls eine eindeutige Entnahmehandlung vorliege). Ähnlich bereits *Woerner,* aaO (,,Wird durch privat veranlaßte Aufwendungen etwas dem Betrieb entführt, so handelt es sich um Privatentnahme") und zuletzt *Montag,* StuW 1979, 35 (teleologische Auslegung des Entnahmebegriffs).

332 So insbesondere: *Düchting,* aaO, S. 1377; *Groh,* StuW 1958, 127; *Hartz,* DB 1964, 1210; *Irmler,* BB 1959, 981; *Judeich,* BB 1960, 82 (anders bei vorsätzlicher Zerstörung); *Montag,* StuW 1979, 35; *Plückebaum,* StBp 1965, 182; *Runge,* BB 1972, 1181; *H. Schmidt,* StBp 1969, 272; *Tipke,* Das Kraftfahrzeugrecht im Steuerrecht, 1959, S. 50 (anders bei vorsätzlicher Zerstörung). Der BFH hat im Urteil v. 28. 2. 64 VI 180/63 S (BStBl. III 1964, 453 [454]) offengelassen, ob und gegebenenfalls zu welchem Zeitpunkt der zerstörte PKW aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen überführt worden sei und mit dem Gedanken der ,,Abgrenzung von Risikobereichen" argumentiert (vgl. dazu – befürwortend – *Hartz,* DB 1964, 1210). In der neueren Rechtssprechung ist die Entnahmefrage nicht mehr aufgeworfen und eine Entnahme des PKW offensichtlich implicite verneint worden.

333 *Bordewin,* StuW 1978, 270 (271); *Heuer,* FR 1963, 350; *Kaatz,* FR 1960, 71 (72); *Montag,* StuW 1979, 35; im Ergebnis auch *Woerner,* DStZ (A) 1959, (182). Vgl. ferner *Runge,* BB 1972, 1181 (1182).

gens eingetretenen Gewinnminderung durch Hinzurechnung dürfe nach „unserem Einkommensteuergesetz" nur vorgenommen werden, falls sich die Wertminderung als nichtabzugsfähige Betriebsausgabe oder als Entnahme darstelle[334]. Werde im Beispielsfalle das Kfz nicht (selbst) entnommen, müßten folglich der Unfallschaden ein Betriebsverlust und die Schadensaufwendungen eine gewinnmindernde Betriebsausgabe sein[335]. Daraus folge: Die Zugehörigkeit eines PKW zum Betriebsvermögen sei für die steuerliche Behandlung eines Unfallschadens entscheidend[336]. Wenn ein Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen gehöre, müßten etwaige Reparaturkosten und/oder wertmindernde Abschreibungen als Betriebsausgaben behandelt werden[337]. Eine Reparatur liege im betrieblichen Interesse und der Betrieb trage den Schaden[338]. Verluste an Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens seien stets Betriebsausgaben. Selbst wenn eine Schadensursache im privaten Bereich liege, fehle keineswegs eine betriebliche Veranlassung i. S. des § 4 Abs. 4 EStG. Der Aufwand werde weniger durch die Privatfahrt als solche als durch das schädigende Verhalten des Steuerpflichtigen verursacht. Dieses Verhalten bilde die gewichtigere Ursache, müsse daher steuerlich „isoliert" bewertet werden, und die fahrlässige Beschädigung eines PKW des Betriebsvermögens sei immer Betriebsausgabe, gleichgültig, bei welcher Gelegenheit der Steuerpflichtige das Fahrzeug beschädige[339]. Weder eine Teilwertabschreibung noch das Vorliegen von Erhaltungsaufwand sei bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens davon abhängig, *wie* der Schaden entstanden sei[340]. Die Annahme, daß Verluste aus der Abschreibung von Wirtschaftsgütern nur betrieblicher Aufwand seien, sofern sie betrieblich veranlaßt seien, finde im Gesetz keine Stütze[341].

334 *Runge,* aaO; *Söffing,* DStZ (A) 1972, 313 (315).

335 *Bordewin,* aaO; *Groh,* StuWa 1958, 127; *Kaatz,* FR 1956, 472; *ders.,* FR 1960, 71. Vgl. ferner *Kröger,* StuW 1978, 289 (294): Die Abschreibungen auf ein Wirtschaftsgut minderten den Gewinn, wenn das Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen gehöre. Es könne aber nur dazu gehören, falls die Abschreibungen den Gewinn mindern dürften.

336 *Groh,* StuWa 1958, 127; *Heinrich,* BB 1965, 1354; *Herrmann–Heuer,* aaO, § 4 EStG Anm. 6 a, Stichwort „Autounfall" (2); *Judeich,* BB 1960, 82; *ders.,* Wpg 1962, 532 (535, 537); *H. Schmidt,* DStZ (A) 1967, 68 (69); im Ergebnis auch *Kaatz,* FR 1956, 472.

337 So im Ergebnis auch *Kröger,* StuW 1978, 289 (294).

338 *H. Schmidt,* DStZ (A) 1967, 68 (70).

339 *Herrmann–Heuer,* aaO, § 4 EStG Anm. 62, Stichwort „Autounfall" (2). Vgl. auch *Kramer,* DStR 1979, 363 (369 f), der aber eine Nutzungsentnahme annimmt.

340 *Judeich,* Wpg 1962, 532 (535, 537); im Ergebnis auch *Kaatz,* FR 1960, 71.

341 *Heinrich,* BB 1965, 1354.

Zu dieser Kontroverse ist folgendes festzustellen:

Der Vorwurf, daß man eine Ableitung der von der Rechtssprechung vertretenen Auffassung aus dem Einkommensteuergesetz „nur vermuten" könne[342], ist verständlich, weil sich der BFH kurz faßt und seine Kritiker durchweg ignoriert. Indes: Die Gegenposition im Schrifttum ist vielfach eine reine petitio principii und kann jedenfalls unter Kausalitätsgesichtspunkten *nicht* überzeugen:

(1) Reparatur*aufwendungen* sind nur dann – begrifflich – Betriebsausgaben (Werbungskosten), wenn sie betrieblich (beruflich) veranlaßt und nicht durch den Steuerpflichtigen privat mitveranlaßt sind. Nur eine qualitativ unwesentliche private Mitveranlassung ist keine Veranlassung im Rechtssinne und folglich irrelevant.

(a) Die Beschädigung eines zum Betriebsvermögen gehörenden PKW ist immer betrieblich mitveranlaßt, weil in der betrieblichen Fahrzeughaltung *eine* tatsächliche Ursache des Unfalls liegt. Solange ein Unfall nicht privat mitveranlaßt wird, sind folglich Schadensaufwendungen Betriebsausgaben. Sonstige außerbetriebliche Ursachen (Einwirkungen durch Dritte und/oder höhere Gewalt) stellen als solche das Vorliegen von Betriebsausgaben nicht in Frage, weil sie keine der Privatsphäre des *Steuerpflichtigen* zuzuordnenden Schadensursachen sind[343]. Insofern reicht die Zugehörigkeit eines PKW zum Betriebsvermögen (= betriebliche Veranlassung des Schadens) für eine Qualifikation der Schadensaufwendungen als Betriebsausgaben[344].

(b) Anders ist es (erst), sobald die Beschädigung eines zum Betriebsvermögen gehörenden PKW *durch den Steuerpflichtigen* privat mitveranlaßt wird. In diesem Fall sind die Schadensaufwendungen untrennbar betrieblich und privat veranlaßt, weil der Unfall (= Schadensursache) untrennbar betrieblich und privat veranlaßt ist, – mit der Konsequenz, daß begrifflich keine Betriebsausgaben vorliegen, falls die private Mitveranlassung qualitativ wesentlich ist.

Die Vornahme einer *Privatfahrt* ist im Vergleich zu der betrieblichen Veranlassung des Unfalls (betriebliche Kfz-Haltung) *immer* eine qualitativ *wesentliche* private Mitveranlassung des Schadenseintritt, wenn nicht der überhaupt *allein rechtserhebliche* Anlaß, da das beschädigte Fahrzeug *im Zeitpunkt des Schadenseintritts* tatsächlich ausschließlich *privat benutzt* wurde. Die gegenteilige Annahme, daß der schadensbegründende Vorfall ohne steuerliche Bedeutung sein solle[345], ist eine unbewiesene und unbeweisbare Behauptung und unter Kausalitäts-

342 So *Herrmann–Heuer,* aaO, § 4 EStG Anm. 62, Stichwort „Autounfall" (2).

343 Verfehlt deshalb *Groh,* StuWa 1958, 170 f.

344 Das übersieht insbesondere *Söffing,* DStZ (A) 1972, 313 (315).

345 So *Judeich,* BB 1960, 82, vgl. ferner FG Schlesw.-Holst. v. 12. 6. 79 III 32/73, EFG 1979, 488 (489).

aspekten (Veranlassungszusammenhang) ebenso unrichtig wie die Annahme, daß nicht der Unfallvorgang entscheidend sei, sondern „wo der Schaden eingetreten" sei bzw. ob die Reparatur im betrieblichen oder im privaten Interesse liege[346]. Maßgebend sind immer und nur die *Schadensursachen,* und die in der Vornahme einer Privatfahrt liegende private Mitveranlassung des Unfalls ist eine *tatsächliche* Unfallursache, die für den Schadenseintritt allgemein qualitativ wesentlich ist. Insoweit gilt nichts anderes und kann nichts anderes gelten als in den Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger auf der Fahrt zum Betrieb (Arbeitsstätte) aus privaten Gründen einen Umweg fährt und auf dieser Umwegstrecke einen Unfall erleidet. Sowohl das Fahren einer privaten Umwegstrecke wie die Privatfahrt sind ein qualitativ *wesentlicher* Anlaß (Ursache) für einen Unfall auf der Umwegstrecke bzw. auf der Privatfahrt. Daraus folgt, daß die Unfallkosten keine Betriebsausgaben sind[347] [348] – weder insgesamt noch teilweise[348a], denn für eine Aufteilung der untrennbar betrieblich und privat veranlaßten Unfallkosten im Verhältnis der betrieblichen und privaten Nutzung des PKW fehlen *sachgerechte objektive* Aufteilungskriterien (untrennbare Mischausgaben) –, und daß die bilanzielle Behandlung des PKW nicht (mehr) maßgebend sein kann.

(c) Daß ein Unfall auf einer Privatfahrt des Steuerpflichtigen durch einen Bedienungsfehler ausgelöst worden oder auf allgemeine Verschleißerscheinungen, eine mangelhafte Wartung des PKW im Betrieb des Steuerpflichtigen o. ä. zurückzuführen ist, sind lediglich *weitere* Ursachen des Schadenseintritts, die die in der Vornahme der Privatfahrt liegende wesentliche private Mitveranlassung des Unfalls keineswegs eliminieren können, so daß eine zusätzliche Differenzierung der

346 *A. A.: Judeich,* Wpg 1062, 533 (534); *H. Schmidt,* DStZ (A) 1967, 68 (69), vgl. ferner FG Schlesw.-Holst. v. 12. 6. 79, aaO.

347 *Lange,* (BB 1971, 405 [409]) behauptet eine alternative Bedingtheit der Schadensaufwendungen: Sowohl die private Urlaubsfahrt als auch die Zugehörigkeit des PKW zum Betriebsvermögen seien für die Aufwendungen kausal. Da die Unfallkosten aber auch entstanden wären, wenn der PKW nicht zum Betriebsvermögen gehört hätte, seien die Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben abziehbar (ebenso *Tipke,* Steuerrecht, 6. Auflage, aaO, S. 227). Diese Argumentation ist nicht kausalitätskonform: Die betriebliche Kfz-Haltung ist tatsächlich mitursächlich, eine private Kfz-Haltung wäre möglich, liegt aber tatsächlich nicht vor. Zur Feststellung eines tatsächlichen Ursachenzusammenhangs ist indessen stets von den verwirklichten Umständen auszugehen, während mögliche Umstände, die nicht eingetreten sind, nicht hinzugedacht werden können (*Welzel,* aaO, S. 44). Bei der Vornahme einer Privatfahrt mit einem betrieblichen PKW liegt zudem tatsächlich keine alternative, sondern kumulative Kausalität vor, da der Unfall untrennbar privat und betrieblich verursacht ist. Das führt zu dem auch von *Lange* befürworteten Abzugsverbot.

348 Das gilt auch, wenn die Beschädigung eines sonstigen Wirtschaftsgutes des Betriebsvermögens vom Steuerpflichtigen wesentlich privat mitveranlaßt wird (*A. A.: Hartz,* DB 1964, 1210; *H. Schmidt,* DStZ [A] 1969, 272 [274 f]).

348a *A. A.:* FG Schlesw.-Holst. v. 12. 6. 79 III 32/73, EFG 1979, 488 (490).

Schadensursachen für das Ergebnis (= keine Betriebsausgaben) ohne Bedeutung bleibt[349].

Und ob z. B. schlechte Bremsen auch auf der nächsten Betriebsfahrt zum Unfall geführt hätten, ist unter Kausalitätsaspekten unbeachtlich: mögliche Ursachen sind irrelevant, tatsächliche Ursachen allein entscheidend[350].

(d) Die in der Vornahme einer Privatfahrt liegende *wesentliche* private Mitveranlassung der Unfallkosten schließt das Vorliegen von Betriebsausgaben auch dann aus, wenn der PKW auf einer Privatfahrt des Steuerpflichtigen durch einen seiner Arbeitnehmer gesteuert wurde[351] oder ein Dritter oder höhere Gewalt den Unfall mitveranlassen[352]. Die Annahme, daß hier nicht eine Handlung des Steuerpflichtigen, sondern ein vom Steuerpflichtigen nicht beherrschbares Ereignis (z. B. höhere Gewalt) für den Schaden ursächlich geworden sei, und in solchen Fällen die Privatfahrt als mögliche Bedingung für den Schadenseintritt ausfalle[353], ist unter Kausalitätsaspekten (Veranlassungszusammenhang) ein Widerspruch in sich und inakzeptabel: Der Eintritt der Schadensursache „höhere Gewalt" kann die Schadensursache „Privatfahrt" nicht mehr ungeschehen machen; ohne die Vornahme der Privatfahrt wäre der Schaden nicht eingetreten. Für die (modifizierte) Bedingungstheorie ist deshalb die Mitursächlichkeit der Privatfahrt für die Unfallkosten zwangsläufig. Wenn überhaupt, könnte man allenfalls erwägen, der in der Vornahme der Privatfahrt liegenden privaten Mitveranlassung des Unfalls die Qualität einer unwesentlichen Mitverlassung zuzusprechen. Das ist aber nicht möglich, weil eine Privatfahrt für einen Schadenseintritt auf dieser Privatfahrt immer qualitativ wesentlich ist.

Daß die Beschädigung eines zum Betriebsvermögen gehörenden PKW durch höhere Gewalt unterschiedlich zu beurteilen ist, je nachdem, ob der PKW in der Betriebsgarage, auf einer Betriebsfahrt oder auf einer Privatfahrt zu Schaden kommt, ist in kausaler Sicht auch nur folgerichtig[354], ebenso die Rechtssprechung des BFH, daß keine Betriebsausgaben vorliegen, falls der im Betrieb des Steuerpflichtigen angestellte Fahrer den PKW gelegentlich *einer Privatfahrt des Steuerpflichtigen* ohne dessen Wissen und Wollen für eine Schwarzfahrt benutzt und verun-

349 *A. A.: Herrmann–Heuer,* aaO, § 4 EStG, Anm. 62, Stichwort „Autounfall" (3); *Littmann,* Das Einkommensteuerrecht, aaO, §§ 4, 5 RdNr. 890 a.

350 *A. A.: Düchting,* BB 1964, 1376 (1377); ähnlich *Hartz,* DB 1964, 1210 f.

351 *Mittelbach,* DB 1962, 1416.

352 *Mittelbach,* aaO, *a. A.: Balke,* FR 1979, 424 (425); *Judeich,* BB 1960, 82; *Speich,* FR 1963, 224 (225).

353 So *Balke,* FR 1979, 424 (425).

354 *A. A.: Judeich,* aaO.

glückt[355], oder der Steuerpflichtige die Verwendung des betrieblichen PKW durch einen Dritten aus *privaten* Gründen erlaubt[356].

(e) Anders ist es nur, wenn ein Arbeitnehmer ein betriebliches Fahrzeug auf einer Betriebsfahrt eigenmächtig für private Zwecke nutzt, denn in einem solchen Fall hat *der Steuerpflichtige* keine private Ursache für einen Unfall auf der Schwarzfahrt des Arbeitnehmers gesetzt. Eine Privatfahrt bzw. ein einer Privatfahrt des Steuerpflichtigen gleichzusetzender Fall liegt nur vor, wenn der *Steuerpflichtige* selbst oder mit seinem Einverständnis ein Dritter das betriebliche Fahrzeug für private Zwecke benutzen[357 358].

(f) Etwas anderes gilt ferner für den Fall, daß ein betrieblich und privat genutzter PKW weder während einer Betriebsfahrt noch auf einer Privatfahrt, sondern in der Betriebsgarage oder in der häuslichen privaten Garage durch einen Blitzschlag, einen Brand o. ä. oder durch einen fremden Dritten (Einbrecher) beschädigt oder zerstört wird. In diesen Fällen werden die Schadensaufwendungen durch die betriebliche Kraftwagenhaltung (betriebliche Veranlassung), die Nutzung des PKW zu privaten Zwecken (private Veranlassung) und durch einen ,,sonstigen außerbetrieblichen Faktor" (Blitzschlag, Brand, Einwirkung Dritter) veranlaßt. Die betriebliche und die private Veranlassung sind ,,gleich gewichtig", weil der PKW im Zeitpunkt des Schadenseintritts weder betrieblich noch privat benutzt wurde; eine ,,neutrale sonstige außerbetriebliche Ursache" ist allein schadensauslösend. Das verlangt, rechtfertigt und ermöglicht eine Aufteilung der Schadensaufwendungen entsprechend der tatsächlichen betrieblichen und privaten Nutzung in Betriebsausgaben und Privatausgaben[359]. Auf die bilanzielle Behandlung des PKW kann es nicht ankommen.

355 BFH v. 13. 5. 59 IV 131/58 U, BStBl. III 1959, 269; *Speich,* FR 1963, 224. *A. A.: Hartz,* DB 1964, 1210 (1211); *Herrmann–Heuer,* aaO, § 4 EStG Anm. 62, Stichwort ,,Autounfall" (4); *Vangerow,* StRK-Anm. EStG § 4 R. 678; ferner *Ruppe* unten S. 139 f.

356 Vgl. BFH v. 23. 11. 61 IV 344/58 U, BStBl. III 1962, 123. Ein durch den Steuerpflichtigen privat mitveranlaßter Unfall liegt ferner vor, falls der Steuerpflichtige seinen betrieblichen PKW einem Dritten aus privaten Gründen überläßt und dieser Dritte verunglückt (*H. Schmidt,* StBp 1969, 272 [273]).

357 Nds. FG v. 17. 12. 58 VII (VI) 131/55, EFG 1959, 267; FG Rh.-Pf. v. 13. 2. 62 III 248/61, EFG 1962, 389.

358 Falls Familienangehörige des Steuerpflichtigen mit einem betrieblichen PKW verunglücken (vgl. FG Karlsruhe v. 5. 8. 55 II 81/55, EFG 1955, 356 [357]; FG München v. 15. 9. 54 III 185/54, DStZ [E] 1954, 527; *Hartz,* DB 1964, 111), gelten *keine* Besonderheiten. Ereignet sich der Unfall auf einer Betriebsfahrt, sind die Unfallkosten ausschließlich bedingt veranlaßt (FG Bad.-Württ. v. 29. 10. 69 III 36/69, EFG 1970, 60).

359 *Tipke,* StuW 1979, 193 (202); *ders.,* Steuerrecht, 7. Auflage, aaO, S. 226 f.

Entsprechend ist bei der Beschädigung sonstiger gemischt genutzter Wirtschaftsgüter durch ein ,,sonstiges außerbetriebliches Ereignis" zu verfahren, wenn das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Schadenseintritts weder betrieblich noch privat genutzt wird.

(2) Die in der Beschädigung oder Zerstörung eines zum Betriebsvermögen gehörenden PKW auf einer Privatfahrt des Steuerpflichtigen liegende Minderung des Betriebsvermögens ist betrieblich und durch den Steuerpflichtigen *wesentlich privat* veranlaßt. Deshalb darf diese Wertminderung den Gewinn nicht schmälern. *Montag*[360] fordert insoweit eine teleologische Auslegung des Entnahmebegriffs: Im Beispielsfalle werde das ,,Nutzungspotential" aus dem betrieblichen in den betriebsfremden Bereich entnommen. Bis zum Zeitpunkt des Wiederbeginns der betrieblichen Nutzung seien alle Wertabgänge nicht betrieblich veranlaßt und daher Entnahme. Das entspricht der gebotenen teleologischen Auslegung des steuergesetzlichen Gewinnbegriffs (§ 4 Abs. 1 EStG)[361]. Denn danach muß das, was für Ausgaben gilt, auch für Aufwand gelten[362]. Das übergreifende Prinzip der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit und eine teleologische Auslegung des Gewinnbegriffs fordern, daß Aufwand betrieblich veranlaßt[363] ist: Der Gewinn darf nicht durch vom Steuerpflichtigen wesentlich privat mitveranlaßten Vorgänge beeinflußt werden. Daß ein zerstörtes Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen gehört, rechtfertigt für sich allein die Annahme eines gewinnmindernden Aufwands nicht[364], und die Vornahme einer Privatfahrt impliziert eine wesentliche private Mitveranlassung des Aufwands, so daß die Wertminderung des PKW den Gewinn nicht schmälern darf. Die gegenteilige Auffassung im Schrifttum ist Ausdruck einer reinen Wortlautinterpretation, die dem Sinn und Zweck der Gewinnermittlung nicht gerecht werden kann[365].

(3) Ergänzend ist hinzuzufügen: Für die Beschädigung oder Zerstörung eines sonstigen Wirtschaftsguts des Betriebsvermögens durch den Steuerpflichtigen kann nichts anderes gelten[366]. Falls z. B. ein Steuerpflichtiger aus privaten Gründen ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens beschädigt oder zerstört, sind die

360 StuW 1979, 35 (36); ferner *Balke,* FR 1979, 424 (426); vgl. auch *Kramer,* DStR 1979, 363 (369 f), der die private Nutzung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens allgemein und nur unter die Entnahmevorschriften fassen will.

361 Vgl. oben S. 34 f.

362 *Tipke,* Steuerrecht, 6. Auflage, aaO, S. 226, 227 f.

363 *A. A.: Heinrich,* BB 1965, 1354.

364 *Speich,* Fr 1963, 351; *ders.,* FR 1963, 224 (225).

365 Auch die Zerstörung eines betrieblichen PKW auf einer Privatfahrt durch höhere Gewalt oder einen Dritten und der Diebstahl des Fahrzeugs während einer Privatfahrt führen nicht zu einem den Gewinn mindernden Aufwand (*Vangerow,* StRK Anm. EStG § 4 R. 678), weil der Aufwand nicht nur unwesentlich privat mitveranlaßt ist.

366 *A. A.: Hartz,* DB 1964, 1210; *H. Schmidt,* StBp 1969, 272 (274 f).

Instandsetzungskosten keine Betriebsausgaben und die Wertminderung des Betriebsvermögens darf den Gewinn nicht mindern, weil und wenn der Aufwand wesentlich privat veranlaßt ist[367 368].

7. Beispiel:

Der Steuerpflichtige benutzt seinen privaten PKW für eine Betriebsfahrt (Berufsfahrt) und verunglückt.

Der Schadenseintritt ist untrennbar durch die private Kraftfahrzeughaltung und durch die Vornahme einer Betriebsfahrt (Berufsfahrt) veranlaßt. *Aber:* Die betriebliche (berufliche) Veranlassung des Unfalls ist die allein rechtserhebliche Veranlassung, weil der PKW im Zeitpunkt des Schadenseintritts *ausschließlich betrieblich (beruflich) genutzt wurde,* oder anders ausgedrückt: Die private Kraftfahrzeughaltung (Mitursache) ist für den Schadenseintritt qualitativ unwesentlich, so daß die Unfallkosten insgesamt Betriebsausgaben (Werbungskosten) sind[369 370]. Sonstige private Mitursachen des Unfalls sind unschädlich, solange die das Unfallrisiko nicht *erheblich und regelmäßig* vergrößern[371].

8. Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger, der seinen PKW für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und gelegentlich dienstlich nutzte, gab dem Garagenmeister seines Ar-

367 *A. A.: Herrmann–Heuer,* aaO, § 4 EStG Anm. 62, Stichwort „Autounfall" (1).

368 In dem von *Lange* (BB 1971, [409]) angeführten Beispiel, daß ein Steuerpflichtiger seine alte Werkstatt hoch versichert und vorsätzlich in Brand steckt, um mit Hilfe der Versicherungssumme eine neue Werkstatt zu bauen, ist deshalb wie folgt zu entscheiden: Für den Verlust der Werkstatt ist die Brandlegung durch den Steuerpflichtigen mitursächlich. Der Verlust ist betrieblicher Aufwand, falls die Brandlegung betrieblich veranlaßt ist (vgl. auch *Offerhaus,* StBp 1977, 263 [164]). Daß der Verlust ohne den Betrieb nicht entstanden wäre, reicht für die Annahme eines betrieblich verursachten Aufwands nicht aus (*a. A.: Lange,* BB 1971, 405 [409]; *Tipke,* Steuerrecht, 6. Auflage, aaO, S. 227). Die Brandlegung darf vielmehr nicht durch den Steuerpflichtigen privat wesentlich veranlaßt sein (ebenso [im Ergebnis] *Hartz,* DB 1964, 1210 [1211]).

369 BFH v. 2. 3. 62 VI 79/60 S, BStBl. III 1962, 192; BFH v. 16. 2. 70 VI R 254/68, BStBl. II 1970, 662, BFH v. 24. 2. 78 VI R 177/73, BStBl. II 1978, 380 (381); BFH v. 23. 6. 78, aaO; BFH v. 28. 11. 77 GrS 2–3/77, BStBl. II 1978, 105 (108). Vgl. ferner *Offerhaus,* StBp 1978, 263.

370 *Lange,* (BB 1971, 405 [409]) müßte kumulative Kausalität annehmen, die ein Abzugsverbot (§ 12 Nr. 1 EStG) nach sich zöge. Die „Formel", daß betrieblicher Aufwand vorliege, weil die Aufwendungen auch dann entstanden wären, wenn der PKW nicht zum Privatvermögen gehört hätte, ist kausalitäts*in*konform, solange *tatsächlich* eine private Kfz-Haltung vorliegt.

371 Ob im Einzelfall überhaupt eine Betriebsfahrt (Berufsfahrt) vorliegt, ist danach zu beurteilen, ob die Fahrt als solche betrieblich (beruflich) veranlaßt und allenfalls unwesentlich durch den Steuerpflichtigen privat mitveranlaßt ist (vgl. auch FG Rh.-Pf. v. 11. 10. 63 II 204–208/61, EFG 1963, 113).

beitgebers vor Antritt einer Dienstreise den PKW zur Überprüfung der Bremsanlagen, weil er zuvor ein leichtes Ausbrechen des Wagens beim Bremsen festgestellt hatte. Der Garagenmeister verursachte nach Ausführung der Arbeiten beim Einparken des PKW einen Unfall[372]. Aufwendungen zur Beseitigung eines Unfallschadens an einem auf einer beruflich (betrieblich) veranlaßten Fahrt beschädigten PKW sind Werbungskosten (Betriebsausgaben)[373]. Im Beispielsfall verneinte der 6. Senat des BFH das Vorliegen von Werbungskosten[374], einmal (Leitsatz), weil ein ursächlicher Zusammenhang des Unfalls mit einer beruflich veranlaßten Fahrt fehle, wenn der Steuerpflichtige sein Fahrzeug vor Antritt einer Dienstreise überprüfen lasse, und zweitens (so in den Gründen der Entscheidung), da die vom Garagenmeister durchgeführte Reparatur – wie die durch eine private Werkstatt vorgenommene Inspektion – sowohl den beruflichen wie in den privaten Fahrten des Steuerpflichtigen zugutekomme bzw. auch im privaten Interesse des Fahrzeughalters liege, d. h. für die Privatnutzung des Fahrzeugs von Vorteil sei[375]. Kurz gesagt: Die Aufwendungen seien – so der BFH – untrennbar privat und betrieblich veranlaßt, so daß § 12 Nr. 1 EStG einen Abzug der Aufwendungen verbiete.

Diese Argumentation ist ungenau und z. T. unrichtig, das Ergebnis richtig.

(1) Ein ursächlicher Zusammenhang des Schadenseintritts mit den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. mit den Dienstfahrten steht außer Frage, weil das berufliche Fahren für die defekten Bremsen mitursächlich war[376]. Werbungskosten liegen indessen nur vor, wenn die Aufwendungen nicht zugleich untrennbar durch den Steuerpflichtigen privat mitveranlaßt sind. Die vom BFH angestellte „Interessen- und Nutzungsabwägungen" sind unter Kausalitätsgesichtspunkten ein ungeeigneter Ansatz; entscheidend ist allein die Veranlassung der Aufwendungen. Im Beispielsfalle waren u. a. die tatsächlich defekten Bremsanlagen für den Unfallschaden mitursächlich, d. h. eine typische Verschleißerscheinung. Dies ist bei einem zu beruflichen und privaten Fahrten benutzten PKW immer und notwendig beruflich und privat veranlaßt, so daß zwar die Aufwendungen für die Reparatur der defekten Bremsen entsprechend der beruflichen und privaten Nutzung aufteilbar sind[377], die im Zusammenhang mit der Beseitigung dieses Defekts entstehenden Unfallschäden jedoch zwangsläufig untrennbar beruflich und – nicht nur unwesentlich – privat veranlaßt werden. Werbungskosten liegen folglich insoweit nicht vor. Ob eine solche Reparatur vor, während oder nach

372 BFH v. 23. 6. 78 VI R 133/76, BStBl. II 1978, 457.

373 Vgl. die Nachweise in FN 369.

374 *A. A.:* FG Bad.-Württ. v. 24. 6. 76 III 180/75, EFG 1976, 442.

375 Zustimmend *Offerhaus,* StBp 1978, 263.

376 *A. A.:* insoweit *v. Bornhaupt,* BB 1978, 1199 f; *Offerhaus,* StBp 1978, 263.

377 Ebenso (zu einem Motorschaden) FG Düss. v. 10. 5. 78 VIII 171/73, E, EFG 1978, 590 (591) m. w. N.; FG Bad.-Württ. v. 28. 6. 79 III 96/78, EFG 1979, 441 (442).

einer beruflich veranlaßten Fahrt vorgenommen wird, ob der Steuerpflichtige den PKW selbst zur Werkstatt bringt oder durch einen Dritten chauffieren läßt, ist irrelevant[378].

Anders ist zu entscheiden, falls der Steuerpflichtige vor oder während einer Dienstreise einen Unfallschaden erleidet, als er z. B. das Fahrzeug auftankt, oder zur Behebung eines auf der Dienstfahrt erlittenen Schadens eine Werkstatt aufsuchen muß, und das Fahrzeug in der Werkstatt zusätzlich beschädigt wird. In derartigen Fällen sind die Aufwendungen ausschließlich beruflich, nicht aber durch den Steuerpflichtigen privat mitveranlaßt[379]. Daß die Aufwendungen zur Schadensbeseitigung zugleich den privaten Interessen des Steuerpflichtigen dienen und für die private Weiternutzung des PKW von Vorteil ist, schließt eine rein berufliche Veranlassung der Unfallkosten nicht aus.

9. Beispiel:

Der Steuerpflichtige muß eine Dienstfahrt mit dem eigenen PKW wegen Herzbeschwerden vorzeitig abbrechen und nach Hause zurückkehren. Infolge eines Schwächeanfalls fährt er dabei gegen die Rückwand seiner Garage.

Der 6. Senat des BFH qualifiziert die Aufwendungen zur Reparatur des PKW und der Garage als Werbungskosten, weil das Einfahren in die Garage der letzte Teil der beruflich veranlaßten Reise gewesen sei[380]. Daß der Unfall „seinen Grund" (!) in einem Schwächeanfall des Steuerpflichtigen gehabt habe, sei ohne Bedeutung. Zwar habe der Große Senat im Beschluß vom 28. 11. 77 GrS 2–3/77[381] erkennen lassen, daß er einen durch Fahruntüchtigkeit infolge Alkoholgenuß verursachten Unfall regelmäßig nicht mehr als beruflich veranlaßt ansehen wolle. Ein Schwächeanfall könne aber nicht mit dem Genuß von Alkohol gleichgesetzt werden.

Das (letztere) ist sicherlich richtig, aber keine Begründung; die entscheidende Kausalitätsfrage wird nicht einmal aufgedeckt. Das gilt auch für die Begründung von *Offerhaus*[382], daß der Schwächeanfall ein „privates Fehlverhalten" (?), aber keine Veranlassung sei. Falls der Schwächeanfall auf den allgemein schlechten Gesundheitszustand des Steuerpflichtigen zurückzuführen ist (so war es offensichtlich im Streitfall), ist der Schwächeanfall ein privater Anlaß (= Ursache) für den Schadenseintritt[383], der untrennbar mit der beruflichen Veranlassung des Schadens (= Berufsfahrt) verbunden ist. Soll diese private Mitveranlassung unberücksichtigt bleiben, muß sie im Vergleich zu der Schadensveranlassung „Dienstfahrt" für den Schadenseintritt *qualitativ unwesentlich sein*[384].

Das ist der Fall, solange ein Steuerpflichtiger nicht trotz akuter und offenbarer gesundheitlich bedingter Fahruntüchtigkeit eine Berufsfahrt (Betriebsfahrt) unternimmt, oder allgemeiner ausgedrückt: Wenn der private Unfallanlaß das Unfallrisiko nicht *erheblich und regelmäßig* vergrößert. Das in einem allgemein schlechten Gesundheitszustand liegende Unfallrisiko dürfte regelmäßig gering und selten sein, so daß die Vornahme einer Betriebsfahrt (Berufsfahrt) – regelmäßig – der allein *rechtserhebliche* Anlaß für den Schadenseintritt ist[385].

10. Beispiel:

Der Steuerpflichtige fährt regelmäßig mit seinem PKW zum Betrieb (Arbeitsstätte). Eines Tages wird der PKW von seiner Frau gesteuert, die den Steuerpflichtigen zunächst zur Arbeitsstätte bringen und dann mit dem Wagen weiterfahren will, um private Einkäufe zu machen. Vor Erreichen der Betriebs(Arbeits)stätte kommt es zu einem Unfall[386]. Die Unfallkosten sind jedenfalls i. S. der Äquivalenztheorie betrieblich (beruflich) verursacht. Daß die Ehefrau den Wagen steuert, ist als solches irrelevant, daß sie das Fahrzeug steuert, um es anschließend privat nutzen zu können, eine private Mitveranlassung des Unfalls. Diese – dem Steuerpflichtigen zuzurechnende – private Mitveranlassung des Unfalls ist aber *qualitativ unwesentlich*, wenn der Unfall auf der Fahrtstrecke zum Betrieb (Arbeitsstätte) passiert[387], d. h. weil der PKW im Zeitpunkt des Schadenseintritts betrieblich (beruflich) genutzt wird. Die Unfallkosten sind in vollem Umfang Betriebsausgaben (Werbungskosten)[388].

Anders wäre es, falls die Ehefrau ihren Ehemann auf einer privaten Einkaufsfahrt o. ä. mitnimmt, weil ihre Fahrtstrecke am Betrieb (Arbeitsstätte) ihres Ehemannes

378 So im Ergebnis auch *v. Bornhaupt*, BB 1978, 1199; *Offerhaus*, StBp 1978, 263. Sind Reparaturkosten zur Beseitigung üblicher Verschleißschäden durch den Pauschbetrag des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG mitabgegolten, und sollte dies auch für die im Zusammenhang mit einer solchen Reparatur entstehenden Unfallkosten gelten (so *v. Bornhaupt*, aaO), würden untrennbar beruflich und privat veranlaßte Aufwendungen (= Nicht-Werbungskosten) „über den Pauschbetrag" steuerlich berücksichtigt (mißverständlich insoweit *v. Bornhaupt*, aaO).

379 *Offerhaus*, StBp 1978, 263.

380 BFH v. 10. 3. 78 VI R 239/74, BStBl. II 1978, 381 (382).

381 BStBl. II 1978, 105.

382 BB 1979, 667 (670).

383 Etwas anderes könnte nur bei sog. Berufskrankheiten gelten.

384 Nur im Ergebnis ebenso *Tiedtke*, FR 1978, 493 (496).

385 Im Ergebnis ebenso *v. Bornhaupt*, BB 1978, 1199 (1180), der von einer „engen Kausalität" zwischen beruflicher Fahrt und Unfall spricht.

386 *Lange*, BB 1971, 405 (409); *Tipke*, Steuerrecht, 7. Auflage, aaO, S. 228.

387 Vgl. auch *Nissen*, DStZ (A) 1970, 354 (355). Auf der anschließenden Weiterfahrt entstehende Unfallkosten sind (jedenfalls wesentlich) privat verursacht.

388 Ebenso *Tipke*, aaO. *Lange* (aaO) nimmt alternative Kausalität an, da der Unfall auch eingetreten wäre, wenn der Ehemann nicht mitgefahren wäre. Die Unfallkosten seien deshalb keine Werbungskosten, sondern nach § 12 Nr. 1 EStG zur Gänze vom Abzug ausgeschlossen. Ebenso *Offerhaus*, BB 1979, 667 (671).

vorbeiführt. In diesem Fall liegt im Zeitpunkt des Schadenseintritts eine Privatfahrt der Ehefrau, nicht aber eine Betriebsfahrt (Berufsfahrt) des Ehemannes vor[389].

II. Testamentsvollstreckervergütung

Der Steuerpflichtige zahlt einem Testamentsvollstrecker für die Verwaltung eines geerbten Handelsgeschäftes eine Vergütung. Der 4. Senat des BFH hat diese Vergütung im Urteil vom 1. 6. 78 IV R 36/73[390] als Betriebsausgabe qualifiziert.

Der Erbfall und die Einsetzung eines Testamentsvollstreckers durch den Erblasser sind private Ursachen für die Zahlung der Testamentsvollstreckervergütung, die Verwaltung des Handelsgeschäfts ist nach Art und Zweck der Tätigkeit eine betriebliche Ursache. Wenn der 4. Senat des BFH die Aufwendungen für die Testamentsvollstreckertätigkeit insgesamt als Betriebsausgaben ansieht, weil die private Ursache „in den Hintergrund trete" und die Aufgabe des Testamentsvollstreckers in einem „engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb" stehe, ist dies unter Kausalitätsgesichtspunkten nur richtig, falls die private Mitveranlassung der Aufwendungen *qualitativ unwesentlich* ist. Dafür kann der enge wirtschaftliche Zusammenhang mit dem Betrieb für sich allein lediglich ein Indiz sein. Erst die Vergleichbarkeit der Testamentsvollstreckertätigkeit als einer auf längere Zeit angeordneten und tatsächlich durchgeführten „Dauer- und Verwaltungsvollstrekkung"[391] mit der Tätigkeit eines vertraglich bestellten Treuhänders oder Geschäftsführers offenbart einerseits die qualitativ überragende betriebliche Veranlassung der Aufwendungen und rechtfertigt andererseits die Vernachlässigung der zeitlich zurückliegenden privaten Mitveranlassung als qualitativ unwesentliche Erfolgsbedingungen.

III. Häusliches Arbeitszimmer

Der Steuerpflichtige benutzt ein Zimmer seiner Privatwohnung tatsächlich ausschließlich oder so gut wie ausschließlich als Arbeitszimmer (Geschäftszimmer)[392].

389 Ähnlich *Tipke*, aaO.

390 BFH v. 1. 6. 78 IV R 36/73, BStBl. II 1978, 499. Zustimmend *Offerhaus*, StBp 1978, 242.

391 *Ebeling*, BB 1979, 157 ff.

392 BFH v. 28. 10. 64 IV 168/63 S, BStBl. III 1965, 16 (17 f); BFH v. 21. 1. 66 VI 92/64, BStBl. III 1966, 219 (220); BFH v. 27. 10. 78 VI R 166, 173, 174/76, BStBl. II 1979, 80 sowie *Herrmann–Heuer*, aaO, § 4 EStG Anm. 62, Stichwort „Arbeitszimmer" m. w. N.

Die Mietkosten für dieses Zimmer sind durch das Anmieten der Privatwohnung und durch eine etwaige untergeordnete private Nutzung privat, durch die ausschließliche oder so gut wie ausschließliche Nutzung als Arbeitszimmer tatsächlich beruflich (betrieblich) veranlaßt. Durch die tatsächliche ausschließliche oder so gut wie ausschließliche berufliche (betriebliche) Nutzung *im Zeitpunkt (Zeitraum) des Mietkostenanfalls* wird die private Mitveranlassung der Mietkosten zu einer qualitativ unwesentlichen Mitveranlassung, einerlei, ob die Wohnung die übliche Größe hat oder nicht, ob sich der Steuerpflichtige sonst eine kleinere Wohnung genommen hätte, ob er an seiner Arbeitsstätte (im Betrieb) ebenfalls ein Arbeitszimmer hat usw.[393]. Die Mietkosten sind deshalb in vollem Umfang Werbungskosten (Betriebsausgaben)[394], wenn eine so gut wie ausschließliche berufliche (betriebliche) Nutzung feststeht.

J. Zusammenfassung

1. Betriebsausgaben sind Aufwendungen, die tatsächlich betrieblich veranlaßt (= verursacht) und nicht durch den Steuerpflichtigen untrennbar privat mitveranlaßt (= mitverursacht) sind; eine qualitativ unwesentliche private Mitveranlassung ist keine Veranlassung im Rechtssinne und darf deshalb unberücksichtigt bleiben. Sonstige außerbetriebliche Ursachen (Einwirkungen durch Dritte oder höhere Gewalt) sind begriffsneutral.

(a) Die Begriffe „veranlassen" (§ 4 Abs. 4 EStG) und „verursachen" sind *austauschbar*. Veranlassen ist Verursachen; eine *inhaltliche* Verschiedenheit läßt sich insbesondere nicht aus dem Wortlaut begründen. § 4 Abs. 4 EStG regelt einen Kausalzusammenhang, der Veranlassungszusammenhang ist ein Verursachungszusammenhang, der inhaltlich durch den Zweck der Vorschrift („normative Funktion") bestimmt wird, das Veranlassungsprinzip ein Kausalitätsprinzip, und die Veranlassungstheorie eine besondere einkommenssteuerrechtliche Kausalitätstheorie.

(b) Der Betriebsausgabenbegriff ist eine *Hilfsgröße* zur Ermittlung der objektiven Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen.

393 So bereits *Vangerow*, StuW 1961, 481 (487 f) und *Heuer*, DB 1962, 183.

394 *Lange* (BB 971, 405 (409); DB 1978, 1854 [1857]) will kumulative Kausalität annehmen mit der (unterstellten) Annahme, daß ohne den betrieblichen (beruflichen) Anlaß eine kleinere Wohnung gemietet worden wäre. Das ist indessen vielfach nicht der Fall und jedenfalls nicht entscheidend, wenn und solange eine ausschließliche betriebliche (berufliche) Nutzung des Zimmers feststeht. Die Rechtsfigur der „kumulativen Kausalität" ist zur Fallösung ungeeignet.

(1) Aufwendungen, die ausschließlich betrieblich veranlaßt (= verursacht) sind, müssen Betriebsausgaben sein, weil sie die objektive Leistungsfähigkeit mitbestimmen. „Durch den Betrieb veranlaßt" (§ 4 Abs. 4 EStG) ist *insoweit* als Verursachen i. S. der Äquivalenztheorie zu interpretieren, d. h. eine unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls vorliegende tatsächliche, objektiv betriebliche Verursachung ist erforderlich *und* ausreichend. Genauer: Aufwendungen sind Betriebsausgaben, wenn sie allgemein durch ein auf betriebliche Einnahmenerzielung gerichtetes Handeln des Steuerpflichtigen und im besonderen durch ein diesem betrieblichen Handeln zuzuordnendes Ereignis (Faktor, Umstand) tatsächlich verursacht sind. Jede engere Kausalitätstheorie und eine finale Betrachtungsweise widersprechen insoweit dem in § 4 Abs. 4 EStG durch die Betriebsausgabendefinition konkretisierten Grundsatz der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit.

Ein subjektives Merkmal ist für Betriebsausgaben nicht begriffswesentlich. Der subjektive Wille, den Betrieb zu fördern, ist lediglich ein erstes und wichtiges Indiz.

(2) Für die Zuordnung einer Aufwendungen verursachenden „causa" zur betrieblichen Sphäre ist ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Betrieb notwendig, aber auch genügend. Ein rechtlicher Zusammenhang muß nicht vorliegen, ein zufälliger Zusammenhang reicht nicht aus.

(3) Aufwendungen, die ausschließlich durch den Steuerpflichtigen privat veranlaßt (= verursacht) sind (private Ausgaben), können keine Betriebsausgaben (oder Werbungskosten) sein, weil sie für die objektive Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen irrelevant sind. Sie dürfen im Rahmen der Einkünfteermittlung nicht berücksichtigt werden. *Ob* Aufwendungen durch den Steuerpflichtigen privat veranlaßt (= verursacht) sind, ist unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles nach *objektiven Merkmalen* zu bestimmen. Sie müssen allgemein durch ein privates Handeln des Steuerpflichtigen und im besonderen durch ein dieser privaten Sphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnendes Ereignis (Faktor, Umstand) tatsächlich verursacht sein. Die Zuordnung von Anlässen (= Ursachen) zur Privatsphäre setzt voraus, daß kein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der betrieblichen Sphäre gegeben ist.

Daß ein Steuerpflichtiger subjektiv private Ausgaben tätigen will, ist für das Vorliegen von Privatausgaben nicht begriffswesentlich.

Aufwendungen, die objektiv privat veranlaßt (= verursacht) sind, können nicht allein durch eine Willensentscheidung des Steuerpflichtigen zu betrieblich (beruflich) veranlaßten (= verursachten) Aufwendungen werden. Ein Entscheidungsspielraum des Steuerpflichtigen besteht nur für Aufwendungen, die objektiv keine privaten Ausgaben sind. Nur in der Wahl und Ausgestaltung von Aufwendungen, die nicht tatsächlich privat veranlaßt sind, ist der Steuerpflichtige frei. Insoweit ist

ausreichend, daß die Aufwendungen nach den Vorstellungen des Steuerpflichtigen den Betrieb fördern, daß sie der Steuerpflichtige für den Betrieb für zweckdienlich hält.

(4) Einwirkungen durch höhere Gewalt oder Dritte sind „sonstige außerbetriebliche Ursachen", die weder für noch gegen das Vorliegen von Betriebsausgaben (Werbungskosten) sprechen (*Grundsatz der Neutralität sonstiger außerbetrieblicher Ursachen).*

(c) Aufwendungen, die sowohl betrieblich (beruflich) als auch durch den Steuerpflichtigen privat veranlaßt (= verursacht) sind, müssen in *zwei Fallgruppen* unterteilt werden: in *aufteilbare* und *untrennbare* Aufwendungen:

(1) Sind Aufwendungen quantitativ in einen ausschließlich betrieblich (beruflich) und einen ausschließlich durch den Steuerpflichtigen privat veranlaßten (= verursachten) Teil aufteilbar, *muß* aufgeteilt werden. Ein Aufteilungsverbot für aufteilbare Aufwendungen widerspricht den Grundsätzen der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit, steuerlicher Gerechtigkeit und steuerlicher Gleichbehandlung. Die Vernachlässigung einer untergeordneten betrieblichen (beruflichen) Veranlassung ist bei Aufteilbarkeit allenfalls aus Praktikabilitätsgründen tolerabel.

Ob Aufwendungen dem Grunde nach einen – abtrennbaren – Betriebsausgabenanteil (Werbungskostenanteil) enthalten, ist nach den Regeln über die objektive Beweislast zu entscheiden; eine Schätzung dem Grunde nach ist nicht möglich. Steht das Vorliegen eines Betriebsausgabenanteils (Werbungskostenanteils) dem Grunde nach fest, ist die Höhe dieser Aufwendungen zu schätzen, falls sie sich nicht ermitteln oder berechnen läßt.

(2) Aufwendungen, die *untrennbar* betrieblich (beruflich) und durch den Steuerpflichtigen privat veranlaßt (= verursacht) sind, erfüllen nicht *alle* Voraussetzungen des Betriebsausgabenbegriffs (Werbungskostenbegriffs). Sie sind *begrifflich* weder Betriebsausgaben (Werbungskosten) – und schon deshalb nicht als Betriebsausgaben (Werbungskosten abzugsfähig – noch Privatausgaben („aliud"). § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG wiederholt das Abzugsverbot für untrennbar betrieblich (beruflich) und privat veranlaßte (= verursachte) Aufwendungen (sog. unteilbare Mischausgaben). Eine darüber hinausgehende konstitutive Bedeutung hat diese Vorschrift nicht. Sie regelt insbesondere kein Aufteilungsverbot für aufteilbare Aufwendungen, sondern setzt die Nichtaufteilbarkeit von Aufwendungen voraus.

(d) Aufwendungen, die untrennbar betrieblich (beruflich) und durch den Steuerpflichtigen privat veranlaßt (verursacht) sind, sind in vollem Umfang Betriebsausgaben (Werbungskosten), wenn die private Mitveranlassung (= Mitverursachung) im Vergleich zu der betrieblichen (beruflichen) Veranlassung (= Verursachung) *qualitativ unwesentlich* ist. Insoweit gilt in §§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 EStG eine Veran-

lassungslehre (= Kausalitätslehre) von der „Nichtberücksichtigung einer unwesentlichen privaten Mitveranlassung (= Mitverursachung)", oder umgekehrt formuliert: Die betriebliche Veranlassung (= Verursachung) muß beim Zusammentreffen mit einer privaten Veranlassung (= Verursachung) jeweils die *allein wesentliche* Veranlassung (= Ursache), die alleinige Veranlassung (Ursache) im Rechtssinne sein. Diese Besonderheit ist im Steuerrecht *geboten und gerechtfertigt,* weil sie das für untrennbare Mischausgaben geltende Abzugsverbot mildert und auf diese Weise den zwangsläufigen Konflikt mit den Grundsätzen steuerlicher Gerechtigkeit, steuerlicher Gleichbehandlung und der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit auf den gebotenen Umfang reduziert.

(e) Ob eine private Mitveranlassung (= Mitverursachung) von Aufwendungen unwesentlich ist, muß durch eine *qualitative Betrachtungsweise* entschieden werden (Wertungsfrage).

(f) Zur Ergänzung und Konkretisierung dieser allgemein gültigen Aussage zur steuerrechtlichen Veranlassung (= Kausalität) ist eine Fallgruppenbildung förderlich.

2. Was für Aufwendungen (Ausgaben) gilt, muß auch für Aufwand gelten. Aufwand, den der Steuerpflichtige privat oder zugleich und untrennbar privat veranlaßt (= verursacht), darf den Gewinn nicht mindern, denn nur betrieblich veranlaßter (= verursachter) Aufwand ist eine Wertgröße, die die objektive Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen schmälert.

K. Schlußbemerkung

Das Steuerrecht braucht – wie jedes andere Rechtsgebiet – „seine" Kausalitätstheorie. Die Veranlassungstheorie ist eine spezielle einkommensteuerrechtliche Kausalitätstheorie für die Abgrenzung von Betriebsausgaben (Werbungskosten), Privatausgaben und Mischausgaben und von betrieblichem und privatem Aufwand. Juristische Kausalitätstheorien sind aber in ihrer notwendigen Abstraktion keine „Zauberformeln", mit denen sich alle Kausalitätsprobleme spielend lösen lassen. Sie liefern die erforderliche Basis und *müssen* durch eine Fallgruppenbildung konkretisiert sowie praktikabel gemacht werden. Es ist Aufgabe der Steuerrechtswissenschaft, diese Basis zu liefern und in erster Linie Aufgabe der Rechtssprechung, die notwendigen Fallgruppen fortwährend zu überprüfen, Zweifelsfragen zu klären und die zugrundeliegende Veranlassungstheorie fortzubilden[395].

Dieser Aufgabe haben sich die Zivil- Straf- und Sozialgerichte und die Lehre in diesen Rechtsgebieten seit Jahrzehnten gestellt, für Steuergerichte und Steuerrechtslehre sollte sie nicht minder selbstverständlich sein.

395 *Staudinger,* BGB, 10./11. Auflage, 1975, Vorbem. vor §§ 823–853 RdNr. 83.

Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben

Universitätsprofessor DDr. Hans Georg Ruppe, Graz

Inhaltsübersicht

I. Vorbemerkung

II. Grundlagen
1. Die Bedeutung der verbalen Interpretation
2. Teleologische Interpretation: Das objektive Nettoprinzip und sein ökonomischer Hintergrund
3. Zur rechtshistorischen Entwicklung des objektiven Nettoprinzips
a) 1. Phase
b) 2. Phase
c) 3. Phase
d) 4. Phase
4. Aus der Gesetzessystematik zu gewinnende Erkenntnisse
a) Das Verhältnis von Betriebsausgaben und Entnahmen
aa) Komplementarität von Betriebsausgaben und Entnahmen?
bb) Finale Deutung des Betriebsausgabenbegriffs?
b) Die Bedeutung des § 12 EStG
aa) § 12 Ziff. 1 Satz 1
bb) § 12 Ziff. 1 Satz 2
cc) § 12 Ziff. 2
5. Zwischenbilanz

III. Die Abgrenzung als Problem der wirtschaftlichen Zuordnung
1. Veranlassungsprinzip – Die Bedeutung von subjektiven und objektiven Momenten
2. Äquivalenztheorie
3. Innerer Zusammenhang
4. Die Abgrenzung als mehrphasiger Entscheidungsprozeß
a) 1. Phase: Die Ermittlung des wirtschaftlichen Zusammenhangs
b) 2. Phase: Die Gewichtung des Zusammenhanges
c) 3. Phase: Die Aufteilung gemischter Aufwendungen im engeren Sinn
aa) Allgemeine Überlegungen
bb) Fixkosten gemischt genutzter Wirtschaftsgüter

IV. Das objektive Nettoprinzip bei Körperschaften

V. Zusammenfassung

I. Vorbemerkung

Das Thema dieser Tagung betrifft einen Problembereich, den man nicht gerade zu den wissenschaftlich vernachlässigten rechnen kann. Allein im letzten Jahr ist neben der spezifisch auf die Tagung zugeschnittenen Abhandlung von *Tipke*[1] eine

1 StuW 1979, 193 ff.

Fülle von Beiträgen im Fachschrifttum erschienen, die der Fragestellung dieser Tagung nachspüren.[2] Dabei wenden sich diese Beiträge, wenn ich es richtig sehe, nicht so sehr gegen eine als unhaltbar empfundene Judikatur oder Praxis. Vom Ergebnis her kann offenbar sowohl in der Bundesrepublik Deutschland als auch in Österreich die praktizierte und judizierte Abgrenzung der Betriebs- bzw. Berufssphäre von der Privatsphäre in der weitaus *überwiegenden* Zahl der Fälle mit Zustimmung rechnen. Was offenbar als Mangel empfunden wird, ist die unklare dogmatische Basis dieser Praxis und Judikatur, weil sie in Grenzfällen die Nachvollziehung der Argumentation verhindert, Prognosen über künftige Entscheidungen erschwert und damit insgesamt die Rechtssicherheit beeinträchtigt.

Was somit not tut, ist eine vertiefte dogmatische Sicht der Probleme. Ob man dabei freilich in dem Sinn fündig wird, daß man an Stelle der gegenwärtig vorherrschenden Kasuistik eine einfache und praktikable Formel setzen kann, darf von vornherein bezweifelt werden.

Inhaltlich gesehen befaßt sich dieser Beitrag mit denselben Problemen wie derjenige von *Söhn*. Es geht somit nur um die grundsätzliche Abgrenzungsproblematik, hingegen nicht um die Rechtsfolgen im einzelnen. Insb. bleibt daher die Frage der nicht-abzugsfähigen Betriebsausgaben außer Betracht.[2a] – Ergänzend sollen einige Überlegungen zur Tagungsthematik in bezug auf juristische Personen angestellt werden. – Zitierte Rechtsquellen sind im Zweifel deutsche Quellen.

II. Grundlagen

1. Die Bedeutung der verbalen Interpretation

Die eigentliche normative Basis unserer Fragestellung ist extrem dürftig. Das Gesetz definiert Betriebsausgaben als Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind, Werbungskosten als Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Es dürfte nicht leicht ein ähnliches Mißverhältnis zwischen der Knappheit des Gesetzestextes einerseits, praktischer Bedeutung bzw. dogmatischer Bemühung andererseits zu finden sein.

Welche Relevanz und Aussagekraft diesen Formulierungen beizumessen ist, ist offen. Ist die unterschiedliche Definition der Betriebsausgaben und der Werbungskosten als inhaltliche Verschiedenheit zu deuten? Ist die Formel des § 4 Abs. 4 EStG, weil historisch jünger, die überlegtere und daher gewichtigere, die

2 *Kröger*, StuW 1978, 289; *derselbe*, DStR 1979, 400; *Offerhaus*, BB 1979, 617, 667; *Görlich*, DB 1979, 711; *Balke*, FR 1979, 319; *Kramer*, DStR 1979, 363; *Schimetschek*, Finanz-Journal 1979, 21.

2a Dazu *Kirchhof*, S. 201 ff.

umfassende Geltung beanspruchen darf? Ist es von Bedeutung, daß das Gesetz von Aufwendungen statt von Ausgaben oder gar von Aufwand spricht?

Alle diese Fragen lassen sich mit bloßer Betrachtung des Wortlautes nicht lösen. Rein verbale Interpretation hilft nicht weiter.[3] Vielmehr sind Überlegungen zur Teleologie, zur genetischen Entwicklung des Rechtsstoffes und zur Systematik erforderlich, bevor man versuchen kann, konkret an die Abgrenzungsfrage heranzugehen.

2. Teleologische Interpretation: Das objektive Nettoprinzip und sein ökonomischer Hintergrund

Teleologisch betrachtet beruht die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben auf dem sog. objektiven Nettoprinzip. Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit fordert die Erfassung (bloß) des Reineinkommens statt des Roheinkommens. Was für die Erzielung der Einkünfte aufgewendet wird, steht nicht zugleich für private Bedürfnisbefriedigung zur Verfügung und ist daher kein Einkommen im Sinne eines Zuwachses an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit.[4] Eine Differenzierung zwischen betrieblichen und außerbetrieblichen Einkünften scheint dabei nicht angebracht.

Das objektive Nettoprinzip wird ergänzt durch das subjektive Nettoprinzip: Aufwendungen, die zur Erhaltung der eigenen Existenz oder zum Unterhalt der Familie notwendig sind, repräsentieren keine Leistungsfähigkeit (indisponible Einkommensverwendung). Sie stehen für Steuerzahlungen nicht zur Verfügung und müssen der Besteuerung daher entzogen sein.[5] Umgekehrt kann daraus abgeleitet werden, daß Einkommen nur das ist, was für nicht-notwendige private Bedürfnisbefriedigung verbleibt, was somit disponibel ist für Konsum, Investition oder Sparen,[6] und daß die Einkommensteuer den Zweck verfolgt, den Staat an der möglichen Lebenshaltung teilnehmen zu lassen.[7] Die Vorschriften über die Verbrauchsbesteuerung, die im österreichischen Recht inzwischen allerdings eliminiert wurden und wohl auch im deutschen EStG eher totes Recht darstellen, zeigen trotz ihrer Problematik[8] diesen Gedanken immerhin recht plastisch.

In diesen Grundfragen besteht kein Streit, so daß es naheliegt, das objektive Nettoprinzip zum teleologischen Ausgangs- und Bezugspunkt unserer Thematik zu

3 *Tipke*, StuW 1979, 195; *Söhn*, oben S. 23 f.

4 *Tipke*, StuW 1979, 194; *Blumenstein*, System des Steuerrechts[3], 1971, 206; *Stoll*, Forschungszuwendungen als steuerliche Abzugsposten, 1978, 11.

5 *Lang*, StuW 1974, 313; *Tipke*, StuW 1979, 194.

6 *Tipke*, StuW 1979, 193 f.

7 *Becker*, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, 13 ff.

8 Hierzu schon *Hensel*, VJSchrStFR 1927, 99 ff.

machen, d. h. Streitfragen bei der Abgrenzung betrieblich/beruflicher und privater Sphäre unter Rückgriff auf dieses Prinzip zu lösen.[9] Kann das Nettoprinzip diese Funktion als teleologisches Interpretationsmittel aber tatsächlich erfüllen?

Diese Frage ist wohl nur mit Vorbehalt zu bejahen; dies deswegen, weil der Inhalt dieses Prinzips keineswegs so klar ist, daß ihm im Einzel- und Streitfall eine eindeutige Aussage entnommen werden kann. Ein Blick in die zuständige ökonomische Fachdisziplin – die Finanzwissenschaft – zeigt dies mit aller Deutlichkeit.

Die Deutung der modernen Einkommensteuer als Reineinkommensteuer und die Forderung nach Abzugsfähigkeit der Gewinnungskosten, Betriebskosten, Produktionskosten bzw. Gestehungskosten gehört zwar zum traditionellen Lehrbestandteil des finanzwissenschaftlichen Schrifttums.[10] Es ist aber weder in den Begründungen noch bei der inhaltlichen Interpretation dieses Grundsatzes Übereinstimmung festzustellen.

Antonio *de Viti de Marco* etwa begründet das Nettoprinzip an Hand eines sehr einfachen Kreislaufmodells mit dem Gedanken, daß Einkommensteile im volkswirtschaftlichen Sinn nicht mehr als einmal von der Steuer getroffen werden dürfen.[11] Umgekehrt wird daraus die auch im Steuerrecht nicht unbekannte[12] Forderung abgeleitet, daß die Abzugsfähigkeit von „Gewinnungskosten" nur unter der Voraussetzung angezeigt sei, daß der Staat sie als steuerpflichtiges Einkommen bei anderen Wirtschaftssubjekten wiederfinde.[13] – *Neumark* hingegen leitet das Nettoprinzip aus dem ökonomischen Einkommensbegriff her. Nur der aktuelle (effektive) Zuwachs an wirtschaftlicher Verfügungsmacht könne als Einkommen angesehen werden, während Einkunftsteile, die lediglich den Gegenwert der zur Sicherung und Erhaltung des Einkommens zu machenden Aufwendungen darstellen, aus dem Einkommen auszuscheiden hätten.[14]

9 So auch *Söhn,* oben S. 17 f.

10 *Lotz,* Finanzwissenschaft, 1917, 448; *de Viti de Marco,* Grundlehren der Finanzwissenschaft, 1932, 151 ff; *Teschemacher,* Die Einkommensteuer, in: Handbuch der Finanzwissenschaft II, 1927, 82; *Neumark,* Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, 1947, 29; *derselbe,* Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970; 159; *Blumenstein,* aaO (FN 4), 206; *Goode,* The Individual Income Tax², 1965, 76.

11 AaO, 154 f.

12 Vgl. für Österreich VwGH 2. 3. 1951, 306/50: Es sei ein „Grundsatz des geltenden Einkommensteuerrechts, daß, sofern sich aus dem Gesetz nicht für Einzelfälle etwas anderes ergibt, das was bei dem einen Abgabenpflichtigen abzusetzen ist, beim anderen versteuert werden muß, wenn nicht steuerpflichtige Werte unversteuert bleiben sollen". Kritisch dazu *Ruppe,* Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes, 1971, 56 ff.

13 *De Viti de Marco,* aaO (FN 10), 156.

14 *Neumark,* Theorie und Praxis, aaO (FN 10), 41 f.

Ebensolche Meinungsverschiedenheiten sind bei der *Interpretation* des Reineinkommensgrundsatzes festzustellen. Umstritten ist vor allem der Umfang der Produktions- oder Gewinnungskosten bei Arbeitseinkünften, also im Zusammenhang mit eigenen physischen oder geistigen Leistungen. So lesen wir bei *Lotz*:[15]

„Produktionskosten des Arbeitseinkommens sind unbedingt die Kosten des Lebensunterhalts des Arbeitenden und seiner Familie, daneben noch Rücklagen für den Fall der Arbeitsunfähigkeit, außerdem, sofern es sich nicht um den lebenslänglich angestellten Beamten handelt, Rücklagen für den Fall der Arbeitslosigkeit. Hierzu treten Kosten der Verzinsung und Amortisation des Erziehungs- und Ausbildungskapitals . . . Kapitalistisch betrachtet müßten alle Personen, welche Arbeitseinkommen beziehen, von ihren Einnahmen Amortisationen in Abzug bringen, da sich die Grundlage der produzierten Arbeit, die leistungsfähige Persönlichkeit, abnutzt und dahinschwindet, da ferner die Arbeitseinkünfte nur produziert werden können, wenn die Grundlage derselben, die Persönlichkeit, ihren Lebensbedarf bestreiten kann."

Trage man diesem Gedanken nicht Rechnung, so besteuere man bei Arbeitseinkünften Roheinnahmen, bei Kapitaleinkünften hingegen Reineinkommen, belaste also erstere viel schwerer.[16]

Diese prima facie einleuchtenden und plausiblen Argumente haben sich in der Praxis bekanntlich nicht durchgesetzt, freilich weniger aus stichhaltigen theoretischen, sondern viel ehr aus fiskalischen Gründen.[17] Was jedoch bleibt, ist die nicht nur praktische, sondern auch theoretische Unsicherheit, die Grenze zwischen Gewinnungskosten und Einkommensverwendung in jenen Fällen exakt zu ziehen, in denen Aufwendungen Verbrauchs- und Gewinnungskostenelemente zugleich enthalten. Die Finanzwissenschaft kann hierfür keine sicheren Entscheidungshilfen bieten. Der Blick in das einschlägige Schrifttum ist außerordentlich entmutigend.[18]

15 AaO (FN 10), 449.

16 Vgl. auch *Pißel–Koppe,* Das EStG vom 10. 8. 1925², 1932, 217 f.

17 Siehe etwa *Teschemacher,* aaO (FN 10), 82 f. ZT wird die Auffassung vertreten, daß die Wertminderung von physischer oder geistiger Arbeitskapazität nicht mit derjenigen von technischen Gütern verglichen werden könne: *Goode,* aaO (FN 10), 93 f; vgl. auch *Neumark,* Theorie und Praxis, aaO (FN 10), 49.

18 Vgl. *Goode,* aaO (FN 10), 77:
„As will appear more vividly in the discussion of individual items, there are no fully satisfactory criteria for distinguishing between consumption and costs of earning income. Although the distinction is customarily made in household budgets and the social accounts, it is less firmly based than is usually supposed. In a sense, a large proportion of all consumption may be considered a cost of production – not only subsistence costs, but also conventional necessities and amenities, which vary greatly with occupation and social station."
Neumark hält die Abgrenzungsfrage für theoretisch kontrovers und sieht es als unmöglich an, die Abzugsmöglichkeit von Betriebskosten und Werbungskosten auf jenes Maß zu begrenzen, das wirtschaftstheoretisch gerechtfertigt und folglich dem Leistungsfähig-

Die Schlußfolgerungen für unser Thema sind nicht allzu erfreulich. In vielen Fällen gelingt es nicht, durch teleologischen Rückgriff auf das Nettoprinzip zu klaren Lösungen zu kommen. Zwei Beispiele:

1. Der Stpfl. benützt ein Kfz. des Betriebsvermögens für private Fahrten. Daß die variablen Kosten auf Grund des objektiven Nettoprinzips nicht dem Betrieb angelastet werden dürfen, steht außer Zweifel. Verlangt das Nettoprinzip aber auch, daß die fixen Kosten, die ja auch ohne private Nutzung angefallen wären, in einen privaten und betrieblichen Anteil aufgeteilt werden? Das objektive Nettoprinzip gibt darauf keine klare Antwort. Dasselbe gilt bei betrieblicher Nutzung privater Wirtschaftsgüter.[19]
2. Der Stpfl., der im Berufsleben steht, hat Aufwendungen für einen Erholungsurlaub, der der Regeneration seiner Arbeitskraft und damit der Erhaltung seiner Einkünfte dient. Das Nettoprinzip würde eine Abzugsfähigkeit der Kosten nahelegen, ein Ergebnis, das allen herkömmlichen Auffassungen widerspricht.

Mit diesen Bemerkungen soll keineswegs der teleologische Rückgriff auf das objektive Nettoprinzip abgelehnt werden. Im Gegenteil: Ohne Zugrundelegung dieses Prinzips ist unser Problem nicht zu lösen. Es sollte nur gezeigt werden, daß man sich dabei nicht auf so festem Boden bewegt, wie offenbar oft angenommen wird. Das objektive Nettoprinzip bedarf daher der Ergänzung durch weitere Grundsätze, insb. durch das subjektive Nettoprinzip und durch das Prinzip der horizontalen Gleichmäßigkeit der Besteuerung, und es muß so gedeutet werden, wie es sich heute auf Grund der historischen Entwicklung eingebettet in den systematischen Zusammenhang des Einkommensteuerrechtes darstellt.

3. Zur rechtshistorischen Entwicklung des objektiven Nettoprinzips

Das objektive Nettoprinzip gehört zum traditionellen Bestandteil des deutschen und österreichischen Einkommensteuerrechts. Die historische Entwicklung war freilich recht abwechslungsreich. Im deutschen Recht[20] lassen sich diesbezüglich vier Entwicklungsphasen unterscheiden:

(1) Die Umschreibung des Reineinkommensbegriffes ohne Zuhilfenahme der Begriffe Werbungskosten oder Betriebsausgaben (bis zum Preußischen EStG 1906);

keitspostulat gemäß ist: Grundsätze, aaO (FN 10), 159 und 162. Dabei fehlen freilich Hinweise, was nun tatsächlich wirtschaftstheoretisch gerechtfertigt wäre.

19 Vgl. dazu unten III. 4. b).

20 Abgestellt wird dabei primär auf die Entwicklung in Preußen.

(2) die Umschreibung des Reineinkommensbegriffes allein mit Hilfe des Werbungskostenbegriffes (Alleinherrschaft des Werbungskostenbegriffes, 1906–1920);

(3) die Zeit des Dualismus der Begriffe, wobei aber Betriebsausgaben nicht definiert, sondern lediglich als Spielart der Werbungskosten aufgefaßt werden (1920–1934);

(4) die Zeiten des Dualismus mit eigenständiger Definition und Gleichordnung der Begriffe (ab 1934).

a) 1. Phase

Dieser Phase gehört zunächst das erste EStG auf deutschem Boden, das Publikandum für die Stadt Königsberg vom 20. 10. 1807 bzw. die dazu ergangene „nähere Anweisung" an. In § 6 der Anweisung heißt es:[21]

„Von dem rohen Einkommen sind die zur Hervorbringung und Gewinnung und Fortdauer desselben notwendigen sowie die mit dem Besitz des Einkommens sonst in Verbindung stehenden Kosten oder Abgaben in Abzug zu bringen, indem nur das sodann verbleibende Roheinkommen dem Zweck der Ausmittlung entspricht."

Auch das Preußische EStG von 1891 gehört zu dieser Phase. Dort findet sich bereits eine Umschreibung der abziehbaren Kosten, die im wesentlichen der heutigen Definition der Werbungskosten entspricht, ohne daß dieser Begriff verwendet wurde. § 9 ordnete nämlich an:

„Von dem Einkommen (§ 7) sind in Abzug zu bringen:

1. die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Einkommens verwendeten Ausgaben . . ."[22]

Die Anordnung galt prinzipiell für alle Einkunftsarten. Sie stand in Zusammenhang mit der *Fuisting*'schen Quellentheorie und bezweckte eine Abgrenzung der Aufwendungen, die mit dem Rohertrag zusammenhingen, von solchen, die die Quelle selbst, d. h. ihre erste Einrichtung oder ihre Erweiterung betrafen. Letztere sollten nur im Wege der Abschreibungen berücksichtigt werden. Hingegen gesteht *Fuisting* selbst zu:

„Die Quelle muß zwar, um ihren auf die Erzeugung von Verkehrsgütern für ihren Inhaber gerichteten Zweck dauernd erfüllen zu können, in ihrem ursprünglichen . . . Zustan-

21 Zitiert nach *Grabower,* Preußens Steuern vor und nach den Befreiungskriegen, 1932, 205.

22 Ähnlich § 159 des österr. Personalsteuergesetzes. Auch die anderen deutschen Landeseinkommensteuergesetze verwendeten diese oder ähnliche Formulierungen, wobei das bayerische EStG in Art. 11 statt von Werbungskosten von Betriebsausgaben sprach! (vgl. RFH Bd. 11, 238).

de . . . erhalten, und die nach der Eigenart der Quelle hierzu erforderlichen Aufwendungen müssen aus dem Rohertrag bestritten werden."[23]

Daß die Umschreibung mehr besagen sollte, als eine solche Ausscheidung der Aufwendungen auf die Quelle selbst, ist der Entwicklungsgeschichte nicht zu entnehmen. Ganz im Gegenteil: *Fuisting* selbst vertrat eine recht großzügige Kausallehre. So lesen wir bei ihm die bemerkenswerten Sätze:

„Ebensowenig schließt, sofern nur die sonstigen Voraussetzungen zutreffen, die Freiwilligkeit der Leistung die Eigenschaft der Betriebskosten aus. So kann z. B. den mit einer Quelle in ursächlicher Verbindung stehenden Ausgaben für Unterstützungen, Trinkgelder, Gelegenheitsgeschenke, Bewirtungskosten und dgl. die Natur von Betriebskosten nicht schon deshalb abgesprochen werden, weil sie ohne rechtliche Verpflichtung geleistet worden sind."[24]

Ebenso zählt er zu den abzugsfähigen Ausgaben ausdrücklich auch „die durch rechtliche Belastung der Quelle oder des Betriebes verursachten wiederkehrenden Ausgaben ohne Unterscheidung des Rechtsgrundes"[25]; und generell wird noch ausgesprochen: „Entscheidend für die Abzugsfähigkeit ist überall der ursächliche Zusammenhang der Kosten mit einer bestimmten Quelle."[26]

b) 2. Phase

In das Gesetz hat der Begriff „Werbungskosten" erst 1906 Eingang gefunden, als das Preußische EStG 1891 durchgreifend novelliert wurde.[27] Nun hieß es in § 8:

„Von dem Rohertrag der in § 6 bezeichneten Einkommensquellen sind die Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Ertrages (Werbungskosten) in Abzug zu bringen."

Entgegen der großzügigen Interpretation von *Fuisting* finden sich nun im Schrifttum plötzlich Stimmen, die einer radikalen Finalität das Wort reden. So vertrat *Strutz* im Kommentar Fuisting-Strutz die von seinem inzwischen verstorbenen Mitautor sicher nicht gutgeheißene Meinung, Werbungskosten müßten sich „zum Ertrage verhalten wie Ursache und Wirkung. Es genügt deshalb nicht irgendeine entfernte Beziehung zum Ertrage, sondern die Aufwendungen müssen, um Werbungskosten zu sein, sich unmittelbar auf den Ertrag erstrecken."[28]

23 *Fuisting*, Die preußischen direkten Steuern, Bd. 4: Grundzüge der Steuerlehre, 1900, 237.
24 *Fuisting*, aaO, 139 f.
25 *Fuisting*, aaO, 140.
26 *Fuisting*, aaO, 141 f.
27 Unrichtig daher *Bauer*, Der Dualismus Betriebsausgaben–Werbungskosten, 1974, 24 ff, der diesen Schritt mit 1891 ansetzt.
28 *Fuisting–Strutz*, EStG[8], 1. Hälfte, 1915, 220.

Damit im Einklang stand eine restriktive Judikatur des Preußischen OVG, das etwa den Aufwendungen von freiberuflich tätigen Ärzten, Ingenieuren oder Rechtsanwälten für Fachliteratur, Studienreisen, ja selbst für Fortbildungskurse die Abzugsfähigkeit versagte, weil sie sich in erster Linie auf die Quelle, die Leistungsfähigkeit bezögen und das Einkommen nur mittelbar berührten.[29] Ebenso wurde bei Staatsbeamten die Auffassung vertreten, daß sie nach ihrer Anstellung keinerlei Aufwendungen machen müßten, um das Recht auf den Bezug ihrer Besoldung zu erwerben, zu sichern oder zu erhalten. Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Dienst entstünden, seien nicht als Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Diensteinkommens anzusehen, weil der Beamte i. d. R. dieses Einkommen auch ohne die Aufwendungen erhalte.[30]

Damit hatte der unglückliche Begriff der Unmittelbarkeit Eingang in Lehre und Rechtsprechung gefunden, ein Begriff, der als Interpretationsgrundlage nicht in Betracht kommt, weil er abstrakt nicht zu umschreiben ist und daher Entscheidungen in jeder Richtung zu tragen vermag.[31] In der Tat gelang es auch keineswegs, diese Deutung des Werbungskostenbegriffes in der Praxis durchzuhalten. So wurden etwa Schadenersatzleistungen im Zusammenhang mit Einkünften zum Abzug zugelassen, weil es sich um Aufwendungen handle, die mit dem Beruf in ursächlicher Verbindung stehen und als solche aus dem quellenmäßigen Rohertrag bestritten werden müssen, bevor ein als Einkommen zu verwendender Reinertrag verbleibt.[32] Und der RFH kam 1922 zu dem allgemeinen Schluß: „Schon nach früherer Praxis und Rechtsprechung wurde der Grundsatz, daß nur die unmittelbar zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einkünften gemachten Ausgaben als Werbungskosten abziehbar seien, nicht streng durchgehalten."[33] Trotzdem hat die *verfehlte Formel von der Unmittelbarkeit* eine außerordentliche Wirkung entfaltet und ist auch heute noch gelegentlich in einschlägigen Begründungen anzutreffen.

c) 3. Phase

Das EStG 1920 hat zum Werbungskostenbegriff keine entscheidende Veränderung gebracht. § 13 formulierte:

„Vom Gesamtbetrag der Einkünfte sind, . . . in Abzug zu bringen:

29 Etwa PrOVG Bd. 4, 200; Bd. 9, 168; Bd. 15, 134; *Fuisting–Strutz*, aaO, 222.
30 Vgl. PrOVG Bd. 12, 178; Bd. 15, 174.
31 Kritisch bereits *Fuisting–Strutz*, aaO (FN 28), 222; *Blümich–Schachian*, Das EStG vom 10. 8. 1925, 1925, 214; *Tipke*, StRK EStG § 4 R. 344 Anm.; *Bauer*, aaO (FN 27), 51.
32 Vgl. *Fuisting–Strutz*, aaO (FN 28), 242.
33 RFH 19. 10. 1922, Bd. 11, 241. Differenzierend nach Einkunftsarten dann RFH 8. 7. 1931, Bd. 29, 127.

1. die zu ihrer Erwerbung, Sicherung und Erhaltung gemachten Aufwendungen (Werbungskosten)."

Erstmals findet sich aber nun der Begriff der Betriebsausgaben. Nach § 33 war als Einkommen aus dem Betrieb eines Gewerbes oder des Bergbaus der Geschäftsgewinn anzusetzen. Der Geschäftsgewinn war durch Vergleich der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben unter Berücksichtigung der Unterschiede im Betriebsvermögen festzustellen.

Eine Definition des Betriebsausgabenbegriffs fehlt. *Strutz,* einer der wenigen Kommentatoren dieses Gesetzes, meint, daß der Betriebsausgabenbegriff weiter gehe als derjenige der Werbungskosten, weil er alle unmittelbar durch den Betrieb entstandenen oder mittelbar durch den Zweck der Erzielung und Erhaltung der Betriebseinnahmen verursachten Aufwendungen umfasse.[34] Der RFH vertritt im Urteil vom 7. 7. 1926[35] zu § 33 EStG 1923 die Auffassung, Betriebsausgabe im Sinne dieser Bestimmung sei ,,jede mit dem Geschäftsbetrieb sachlich zusammenhängende Ausgabe".

Diesen Deutungen stand freilich entgegen, daß der Werbungskostenbegriff nach der Gesetzeslage der weitere, auch die Betriebsausgaben einschließende Begriff war, somit Betriebsausgaben immer zugleich auch die Werbungskostendefinition erfüllen mußten.

Konsequenterweise mußte daher nun auch der Werbungskostenbegriff über die restriktive, am Wortlaut klebende Interpretation des PrOVG hinaus ausgedehnt werden. Der RFH hat diese Linie in der Tat in einer Reihe von Urteilen eingeschlagen[36] und letztlich alle Aufwendungen, die mit Einkunftsarten außerbetrieblicher Art zusammenhingen, als Werbungskosten anerkannt, allerdings daran festgehalten, daß die Aufwendungen nicht wegen persönlicher Annehmlichkeit oder einer gehobenen Lebensführung wegen gemacht werden durften.[37] Das Verhältnis der Werbungskosten zu den Betriebsausgaben blieb jedoch letztlich unklar.

Auch dem EStG 1925 gelang diese Klarstellung nicht. § 16 enthielt nun die bisherige Werbungskostendefinition. § 12 umschrieb den Gewinn als Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben unter Berücksichtigung der Wertschwankungen des Betriebsvermögens. Von ,,Betriebsausgaben" war somit nicht mehr explizit die Rede. Die Begründung führt dazu aus:

34 *Strutz,* Handausgabe des EStG vom 29. 3. 1920², 1920, 171.
35 Bd. 19, 201.
36 Bd. 11, 238; Bd. 13, 90; RStBl. 1923, 183; RStBl. 1924, 155. *Pißel–Koppe,* aaO (FN 16), 205 f.
37 S. *Pißel–Koppe,* aaO (FN 16), 205 f.

,,Der Begriff der Werbungskosten entspricht dem bisherigen Recht. Während jedoch im bisherigen EStG nicht klargestellt war, wie sich die Betriebsausgaben (§§ 32, 33 des bisherigen EStG) zu den Werbungskosten (§ 13 des bisherigen EStG) verhielten, umfassen die Werbungskosten im Sinne des Entwurfes auch die Betriebsausgaben, soweit ein Abzug nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist."[38]

Entgegen der löblichen Absicht der Gesetzesverfasser, das Verhältnis der Betriebsausgaben zu den Werbungskosten zu verdeutlichen, wurde aber auch mit diesem Gesetz keine befriedigende Lösung erreicht. Auch jetzt stand man vor der Tatsache, daß der Werbungskostenbegriff als der formal umfassendere Begriff rechtstechnisch die Betriebsausgaben einschließen mußte, der Betriebsausgabenbegriff aber inhaltlich weiter war, weil man ihn in Übereinstimmung mit der *kaufmännischen Praxis* mit *Betriebskosten* gleichsetzte und seinen Umfang offenbar der Verkehrsauffassung entlehnte.

Strutz räumte ein, daß die beabsichtigte Klärung des Verhältnisses der beiden Begriffe zueinander nicht gelungen sei und schlug folgende Lösung vor:[39] Da bei Vollkaufleuten und Buchführenden der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach Art des *Handelsrechts* erfolgen soll, müsse steuerlich auch das zum Abzug zugelassen werden, was das Handelsrecht zuläßt. Dann müsse aber der Betriebsausgabenbegriff weiter sein als der bisherige Werbungskostenbegriff. Sinnvollerweise müßte man dann Werbungskosten im Sinn von Betriebsausgaben auffassen, also den Werbungskostenbegriff derart extensiv interpretieren, daß dazu alle Ausgaben zählen, die ein Unternehmer im Betrieb des Unternehmens wegen macht.

Eine ähnlich *berichtigende* Interpretation vertrat *Becker:* Die Auslegung liege nahe, daß auch bei kaufmännischer Buchführung *nur* Werbungskosten im Sinn des § 16 zugelassen sein sollten. Damit komme man aber ,,zu unmöglichen, d. h. von der Wirtschaft nicht tragbaren und sichtlich nicht gewollten Ergebnissen" oder man müsse den Begriff der Werbungskosten so verwässern, daß er nicht wiederzuerkennen sei.[40] Vor diese beiden Alternativen gestellt, plädierte *Becker* letztlich doch für eine ausgedehnte Auslegung des Werbungskostenbegriffes: Man werde kaum fehlgehen, wenn man annehme, daß der Gedanke der Werbungskosten aus der kaufmännischen Buchführung heraus in das Einkommensteuerrecht Eingang gefunden habe. Es sei deshalb gerechtfertigt, den Werbungskostenbegriff ,,zumindest" da, wo der Gewinn ermittelt wird, aus dem Begriff der Betriebsausgaben (nach kaufmännischer Anschauung) zu ergänzen und auszulegen.[41] – An

38 Zitiert nach *Mrozek,* Handkommentar zum EStG vom 10. 8. 1925, 1926, 77.
39 *Strutz,* Kommentar zum EStG vom 10. 8. 1925, Bd. I, 1927, 675.
40 *Becker,* Grundfragen aus den neuen Steuergesetzen, StuW 1926, 671.
41 AaO, 672.

anderer Stelle plädierte *Becker* dementsprechend für eine sehr weite Interpretation des Werbungskostenbegriffes, entsprechend dem weiten Einnahmenbegriff.[42]

Dies war auch die Einstellung des RFH, wie sie speziell im Urteil vom 9. 2. 1927[43] zum Ausdruck kommt:

„Fraglich kann jedoch sein, ob alle Betriebsausgaben, d. h. alle durch den Betrieb veranlaßten Ausgaben, als Werbungskosten anzusehen sind. Es läßt sich nicht verkennen, daß nicht alle Betriebsausgaben zu dem Zwecke der Erzielung von Einkünften gemacht werden, sondern daß es auch Betriebsausgaben gibt, die nur deshalb erforderlich sind, weil infolge des Betriebs eine Verpflichtung entstanden ist. Der Senat ist der Ansicht, daß auch derartige Ausgaben den Werbungskosten zuzurechnen sind . . . Infolgedessen sind alle durch einen Betrieb veranlaßten Ausgaben als Werbungskosten zu behandeln, d. h. alle Betriebsausgaben sind abzugsfähig."

Der RFH prägte hier eine Definition der Betriebsausgaben, die im wesentlichen mit derjenigen des späteren EStG 1934 übereinstimmt, geht aber davon aus, daß alle durch den Betrieb veranlaßten Ausgaben zugleich die Werbungskostendefinition erfüllen.

Von Interesse ist in diesem Zusammenhang noch das Urteil des RFH vom 8. 7. 1931,[44] in dem der RFH den Betriebsausgaben die „Werbungskosten im engeren Sinn" gegenüberstellte und meinte, ein weiterer Umfang der Betriebsausgaben ergebe sich durch die Technik des Bestandsvergleichs und durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Der Gerichtshof fiel hier wieder in die Argumentation vom unmittelbaren Zusammenhang zwischen Werbungskosten (im engeren Sinn) und Einkünften zurück, meinte damit aber lediglich, daß bei außerbetrieblichen Einkunftsarten (hier aus Vermietung und Verpachtung) bestimmte Aufwendungen zur Erhaltung und Sicherung der Substanz selbst nicht abzugsfähig seien.

Im übrigen wechselte die Diktion der Judikatur in dieser Zeit. *Söhn* hat darauf bereits hingewiesen.[45] So wird in ein und demselben Urteil[46] einmal von Veranlassung dann von Verursachung gesprochen; daneben ist aber auch von objektivem Zusammenhang mit dem Betrieb die Rede.[47]

42 *Becker*, Handkommentar der Reichssteuergesetze II: Das EStG vom 10. 8. 1925, 1. Teil, 1928, 484.
43 Bd. 20, 208.
44 Bd. 29, 125.
45 *Söhn*, oben S. 23.
46 Bd. 21, 84.
47 Bd. 19, 203.

d) 4. Phase

Auf der Ebene der Gesetzgebung hat erst das EStG 1934 den Werbungskostenbegriff für die außerbetrieblichen Einkunftsarten reserviert und den Betriebsausgabenbegriff mit dem noch heute gültigen Wortlaut definiert. Die Begründung[48] erwähnt hierzu lediglich, daß der Werbungskostenbegriff bei den außerbetrieblichen Einkünften dem Betriebsausgabenbegriff bei den betrieblichen Einkünften „entspreche".

Berücksichtigt man den Stand der Judikatur zu diesem Zeitpunkt, so wird man daraus ableiten können, daß der Gesetzgeber im Sinne des erwähnten Urteils des RFH vom 8. 7. 1931[49] zwar Unterschiede zwischen Betriebsausgaben und Werbungskosten auf Grund der unterschiedlichen Technik der Einkünfteermittlung anerkennen wollte, man wird aber gewiß nicht annehmen dürfen, daß der Gesetzgeber für den außerbetrieblichen Bereich zur restriktiven Unmittelbarkeitsrechtsprechung des PrOVG zurückkehren wollte.

Bedenkt man den uneinheitlichen Sprachgebrauch der damaligen Judikatur, so wird man ferner *davon ausgehen* müssen, *daß der Gesetzgeber mit dem Wörtchen „veranlassen" lediglich eine in der Judikatur gelegentlich verwendete und plastisch klingende Formulierung übernommen hat.* Es liegt aber kein Grund für die Annahme vor, daß der Gesetzgeber den Begriff „veranlassen" als Gegensatz zu den von der Judikatur synonym verwendeten Formulierungen (Verursachung, objektiver Zusammenhang etc.) angesehen hat und mit seiner Wortwahl diesen anderen Formulierungen bewußt eine Absage erteilen wollte.

Die historische Retrospektive läßt damit vor allem zwei *Schlußfolgerungen* zu:

(1) Aus der unterschiedlichen Formulierung des Betriebsausgaben- und des Werbungskostenbegriffes läßt sich kein grundsätzlich unterschiedlicher Inhalt des objektiven Nettoprinzips für die betrieblichen und außerbetrieblichen Einkünfte (etwa Kausalität versus Finalität) ableiten.[50] Die Grenze zur Privatsphäre ist für beide Bereiche nach der rechtshistorischen Entwicklung prinzipiell gleich zu zie-

48 RStBl. 1935, 39.
49 S. bei FN 44.
50 Die vielfach gezogene Schlußfolgerung, der Werbungskostenbegriff sei, weil final formuliert, enger als der kausale Betriebsausgabenbegriff – etwa *Littmann*, EStG[12], Rz. 7 zu § 9 – beruht im übrigen ohnehin auf einem unzulässigen Vorverständnis der Begriffe. Ein unbefangener Betrachter der Normen könnte nämlich durchaus gegenteilige Schlüsse ziehen und die Auffassung vertreten, daß etwa Aufwendungen zur Erhaltung der Erwerbsfähigkeit (etwa für einen Erholungsurlaub) zwar bei einem Arbeitnehmer als Werbungskosten anzusehen seien, weil sie ja zumindest mittelbar der Erhaltung der Einkünfte dienen – siehe *Uelner*, StbJb. 1971/72, 407 –, bei einem nicht mitarbeitenden Kommanditisten hingegen nicht durch den Betrieb veranlaßt seien und daher nicht als Betriebsausgaben in Betracht gezogen werden können.

hen. Differenzen ergeben sich nur durch den unterschiedlichen Umfang der betrieblichen und außerbetrieblichen Einkünfte. Die heute in Deutschland und in Österreich vorherrschende *Auffassung, der Werbungskostenbegriff dürfe inhaltlich nicht anders interpretiert werden als der Betriebsausgabenbegriff,*[51] findet ihre Begründung also nicht nur in teleologischen, sondern auch in gewichtigen genetischen Argumenten.

(2) Die Umschreibung des Betriebsausgabenbegriffs ist zwar die historisch jüngere. Der rechtshistorischen Entwicklung läßt sich aber nicht entnehmen, daß mit der gewählten Formulierung ein allgemeines Prinzip (Veranlassungsprinzip) verankert und damit alternativen Prinzipien (Verursachungsprinzip u. dgl.) eine bewußte Absage erteilt werden sollte.

4. Aus der Gesetzessystematik zu gewinnende Erkenntnisse

Das objektive Nettoprinzip hat – wie erwähnt – seinen normativen „harten Kern" in den Vorschriften über Betriebsausgaben und Werbungskosten, wird aber darüber hinaus auch in anderen Bestimmungen des geltenden Einkommensteuerrechts angesprochen. *Tipke* hat auf die Fülle von Vorschriften hingewiesen, in denen dieses Prinzip anklingt, und hat gleichzeitig auf die Unterschiedlichkeit und Austauschbarkeit der Terminologie aufmerksam gemacht.[52] In der Tat sind aus diesen Normen wegen ihrer offenkundigen Kasuistik und z. T. widersprüchlichen Diktion kaum weiterführende Erkenntnisse über den Inhalt des Betriebsausgaben- oder Werbungskostenbegriffs zu gewinnen. Etwas anderes könnte jedoch in bezug auf die Entnahmevorschrift des § 4 Abs. 1 EStG und die Vorschrift des § 12 EStG (nicht abzugsfähige Ausgaben) gelten. Ihre Bedeutung für die Abgrenzungsfrage ist daher näher zu prüfen.

a) Das Verhältnis von Betriebsausgaben und Entnahmen

Entnahmen liegen vor, wenn der Stpfl. dem Betrieb Wirtschaftsgüter für betriebsfremde Zwecke entnimmt. Der Gesetzgeber verwendet hier eine finale Formulierung: Der Zielbereich der Disposition, die Zweckbestimmung ist entscheidend. Diese terminologische Vorgangsweise sticht deutlich von derjenigen in § 4 Abs. 4

51 BFH 16. 12. 1960, BStBl. 1961 III, 63; 2. 3. 1962, BStBl. III, 192; 28. 11. 1977 (GrS), BStBl. 1978 II, 105; VwGH 20. 3. 1964, 2141/62. – *Herrmann–Heuer,* Anm. 4 zu § 9; *Blümich–Falk,* Anm. 4 zu § 9; *Tipke,* Steuerrecht[7], 225; *Görlich,* DB 1979, 712; *Offerhaus,* BB 1979, 618 ff; *Tiedtke,* FR 1978, 493; *Schimetschek,* Finanz-Journal 1977, 66. Vgl. nun auch *Stoll,* Rentenbesteuerung[3], 1979, 461 f.

52 StuW 1979, 195.

EStG ab. Veranlassung beim Betriebsausgabenbegriff liegt auf einer anderen Ebene als die Zweckbestimmung bei der Entnahme.[53]

Entnahmen stehen zu den Betriebsausgaben in einer Wechselbeziehung, so daß es naheliegt, aus der Formulierung des Entnahmetatbestandes Folgerungen für den Inhalt des Betriebsausgabenbegriffes zu ziehen.

In diesem Sinne hat *Tipke* zu Recht darauf hingewiesen, daß der Gesetzgeber auch im Bereich der betrieblichen Einkünfte – und nicht nur beim Werbungskostenbegriff – finale Formulierungen verwendet, somit keine scharfe terminologische Grenze zwischen betrieblichen und außerbetrieblichen Einkünften gemacht wird.[54]

Kann bzw. muß man aber nicht noch einen Schritt weitergehen und die finale Formulierung des Entnahmetatbestandes unmittelbar zur Erhellung des Betriebsausgabenbegriffes heranziehen, indem man als Betriebsausgaben (nur) Aufwendungen ansieht, die zu betrieblichen Zwecken gemacht werden, der Förderung des Betriebes dienen u. dgl.?[55]

Eine solche Schlußfolgerung wäre nur dann als richtig anzusehen, wenn (1) zwischen den Begriffen Betriebsausgaben und Entnahmen ein Verhältnis der Komplementarität bestünde und (2) wenn zusätzlich eine Ausstrahlung der finalen Entnahmedefinition auf den Betriebsausgabenbegriff vertreten werden könnte. Beide Fragen sind zu prüfen.

aa) Komplementarität von Betriebsausgaben und Entnahmen?

Das Verhältnis von Betriebsausgaben und Entnahmen ist umstritten. Sind Wertabgaben eines Betriebes stets einer dieser beiden Kategorien zuzuordnen[56] oder gibt es Zwischenbereiche, Grauzonen, Sachverhalte also, die sich einer solchen Zuordnung entziehen?[57]

Die Antwort hängt davon ab, ob man den Betriebsausgaben- und den Entnahmebegriff wörtlich nimmt oder ob man sie als Hinweis auf ein allgemeines Prinzip begreift. Strenge Wortinterpretation kann als Betriebsausgaben nur Aufwendungen, d. h. *Ausgaben* anerkennen,[58] kann also etwa Absetzungen für Abnutzung oder

53 *Herrmann–Heuer,* Anm. 41 b zu § 4.

54 StuW 1979, 195. Vgl. auch *Kröger,* StuW 1978, 291.

55 In diese Richtung Abschn. 117 dEStR; *Offerhaus,* DB 1979, 621. Kritisch *Herrmann–Heuer,* Anm. 46 h zu § 4.

56 So *Stoll,* Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, 1977, 83 f; *Montag,* StuW 1979, 35.

57 So *Speich,* FR 1963, 223 ff. Dazu auch *Bubenzer,* StuW 1954, 577, und *Spitaler,* StuW 1954, 589.

58 Vgl. *Offerhaus,* BB 1979, 618.

gar Teilwertabschreibungen nicht darunter subsumieren.[59] Sie kann ferner Entnahmen nur bei Sachverhalten annehmen, bei denen eine Entnahmehandlung vorliegt und hat Schwierigkeiten mit nicht vom Willen des Stpfl. getragenen betriebsfremden Wertabgaben.[60]

Die Sache sieht anders aus, wenn man Betriebsausgaben- und Entnahmebegriff als Ausdruck eines allgemeinen Gedankens ansieht, dem es um die Zuordnung von Wertabgaben zur Sphäre der Einkommenserzielung bzw. zur Sphäre der Einkommensverwendung geht. Bei dieser Betrachtung sind diese Begriffe nur Teilaspekte oder Chiffren eines weiterreichenden Gedankens, der tatsächlich eine Zweiteilung der Wertabgaben des Betriebs verlangt, und zwar in solche, die mit dem Betrieb, und solche, die mit der privaten Sphäre zusammenhängen.

Daß eine solche Betrachtung gerechtfertigt ist, ergibt sich nicht nur aus teleologischen Erwägungen – geht es doch darum, eine gewinnmindernde Wirkung aller, aber auch nur jener Wertabgaben des Betriebes sicherzustellen, die mit der Sphäre der Einkommenserzielung zusammenhängen –, sondern wiederum aus der Entwicklungsgeschichte der Vorschriften.

§ 12 Abs. 1 EStG 1925 definierte den Gewinn als „Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben zuzüglich des Mehrwertes oder abzüglich des Minderwertes der Erzeugnisse, Waren und Vorräte . . . Gebäude . . . sowie des beweglichen Anlagekapitals am Schluß des Steuerabschnittes gegenüber dem Stande am Schluß des vorangegangenen Steuerabschnittes". Die Gewinnermittlung bestand also nach dieser Vorstellung gedanklich aus zwei Phasen: der Einnahmen-Ausgabenrechnung und einer nachfolgenden Korrektur durch Berücksichtigung der Wertschwankungen. Dabei wurde es offenbar als selbstverständlich angesehen, daß nicht nur bei den Einnahmen und Ausgaben ein entsprechendes Verhältnis zum Betrieb gegeben sein mußte, sondern ebenso bei den Wertschwankungen. Auch Wertminderungen sollten den Gewinn nur insoweit berühren, als sie durch Benützung für den Betrieb entstanden waren.[61]

Das EStG 1934 hat eine andere Technik der Umschreibung des Gewinnbegriffes gewählt. Ob diese neue Technik terminologisch als Fortschritt zu werten ist, sei hier dahingestellt. Der Betriebsausgabenbegriff ist zusammenhanglos im Raum stehen geblieben, weil die Gewinndefinition des § 4 Abs. 1 darauf nicht mehr Bezug nimmt. Ebenso ist in der Tat nunmehr nicht leicht zu beantworten, welche Größe der Gesetzgeber eigentlich meint, wenn er in Bestimmungen des Gewinnermittlungsrechtes von Betriebsausgaben spricht.[62] Der Grundgedanke ist aber

59 Vgl. auch *Herrmann–Heuer,* Anm. 46 d zu § 4.
60 *Speich,* FR 1963, 223 ff.
61 Vgl. *Strutz,* aaO (FN 39), 682.
62 Vgl. etwa § 9 öEStG, wo im Zusammenhang mit der Investitionsrücklage der Gewinn

derselbe geblieben. Wenn daher § 4 Abs. 4 EStG von Betriebs*ausgaben* bzw. Aufwendungen spricht, so wird man daraus nicht im Umkehrschluß ableiten können, daß für Wertminderungen des Betriebsvermögens, die sich nicht in Ausgaben niederschlagen (AfA, Teilwertabschreibung) andere Zuordnungsgrundsätze gelten; oder mit anderen Worten, daß bei solchen Wertminderungen eine betriebliche Veranlassung nicht erforderlich sei.[63] Man wird vielmehr davon ausgehen müssen, daß die für Betriebsausgaben geltenden Zuordnungsgesichtspunkte in gleicher Weise für Betriebs*aufwand* gelten, daß also in beiden Fällen ein Zusammenhang mit der Sphäre der Einkünfteerzielung vorhanden sein muß, den § 4 Abs. 4 mit dem Worten „durch den Betrieb veranlaßt" umschreibt.[64]

Entsprechendes gilt auch für die Entnahmen. Der Begriff entstammt der kaufmännischen Sprache bzw. der handelsrechtlichen Terminologie und umfaßt in diesem Sinne nur Verfügungen des Unternehmers, mit denen dem Betrieb Vermögenswerte für außerbetriebliche Zwecke entzogen werden. In Übereinstimmung damit verlangt die herrschende Auffassung als Voraussetzung der Entnahme eine Entnahmehandlung des Stpfl.,[65] so daß „privat veranlaßte" Wertminderungen oder Verluste von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens in vielen Fällen nicht darunter fallen können.[66]

Diese Argumentation mag dort Bedeutung haben, wo der Gesetzgeber sich explizit auf den Begriff Entnahme bezieht, wie dies etwa bei der Begünstigung von nichtentnommenen Gewinnen (vgl. § 10 a dEStG und § 11 öEStG) der Fall ist.

Die weitergehende Schlußfolgerung, daß Wertminderungen oder Verluste von Betriebsvermögen, auch wenn sie nicht auf betriebliche Vorgänge zurückzuführen sind, mangels Erfüllung des Entnahmetatbestandes doch gewinnmindernd (oder nicht als Gewinnerhöhung) zu berücksichtigen seien, verkennt wohl, daß auch der

„vor Bildung der Gewerbesteuerrückstellung und nach Abzug aller anderen Betriebsausgaben" angesprochen wird, eine Bestimmung, die so interpretiert wird, daß auch normale und vorzeitige Abschreibungen und sogar der Investitionsfreibetrag als Betriebsausgaben berücksichtigt werden; vgl. Abschn. 56 Abs. 3 öEStR 1975.
63 So aber *Herrmann–Heuer,* Anm. 46 c und d zu § 4.
64 Ähnlich *Tipke,* StuW 1979, 195. – Zu den möglichen Einwänden, die auf buchhalterische Argumente gestützt werden, vgl. schon treffend *Spitaler,* StuW 1954, 589.
65 BFH GrS 7. 10. 1974, BStBl. 1975 II 168; *Knobbe–Keuk,* Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 1977, 155 f; *Herrmann–Heuer,* Anm. 42 a zu § 4.
66 Schwierigkeiten ergeben sich ferner im Zusammenhang mit der Entnahme von Nutzungen. Auch hier ist die Terminologie des EStG 1934, das Nutzungen unter Wirtschaftsgüter einreihte, eher als Rückschritt gegenüber dem früheren Rechtszustand zu werten. Das EStG 1925 verlangte in § 12 Abs. 2 eine Hinzurechnung des Wertes der „Gegenstände, Ausbeuten, Nutzungen oder Dienstleistungen, die der Stpfl. aus seinem Betrieb . . . entnommen hat". Heute muß man sich mit teleologischer Interpretation behelfen, um bei Nutzungen die auf Grund der Nutzung erfolgende Wertabgabe als Entnahme einstufen zu können. Vgl. zuletzt *Montag,* StuW 1979, 36.

Entnahmetatbestand nur der (freilich unvollkommen und unvollständig formulierte) *Ausdruck des Gedankens ist, daß außerbetrieblich veranlaßte Wertabgaben keinen Einfluß auf den Gewinn haben dürfen.*[67]

Zusammenfassend ist daher zu sagen, daß die Begriffe Betriebsausgaben und Entnahmen bei wörtlicher Interpretation in der Tat keine komplementären Begriffe sind. Es sind Wertabgaben des Betriebes denkbar, die nicht als betrieblich veranlaßte Ausgaben in Erscheinung treten und doch den Tatbestand der Entnahme im herkömmlichen Verständnis nicht erfüllen. Diese am Wortlaut festhaltende Betrachtungsweise erscheint allenfalls und nur dort angebracht, wo der Gesetzgeber ausdrücklich auf die Begriffe Betriebsausgaben oder Entnahmen verweist.[68] Dort, wo es um die Feststellung der Grenze zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung geht, wird man hingegen *die Normen über Betriebsausgaben und Entnahmen als bloße Teilaspekte eines umfassenden Prinzips* verstehen müssen, das nur den mit dem Betrieb zusammenhängenden Wertabgaben grundsätzlich Einfluß auf die Gewinnhöhe zubilligt, allen anderen Wertabgaben eine solche Wirkung aber nicht beilegt.

bb) Finale Deutung des Betriebsausgabenbegriffs?

Die derart gegebene Komplementarität erlaubt freilich nicht, den Betriebsausgabenbegriff im Hinblick auf die Entnahmedefinition final zu deuten. Mit gleicher Berechtigung könnte auch eine Ausstrahlung des Veranlassungsbegriffes auf den Entnahmetatbestand behauptet werden. Ein Übergewicht der finalen Formulierung kann ja schwerlich begründet werden.

Die Komplementarität bedeutet daher lediglich, daß jeder Begriff auch durch die negative Einbeziehung der Merkmale des anderen Begriffes definiert werden kann.[69] *Unter Betriebsausgaben kann man danach alle Wertabgaben verstehen, die nicht zu betriebsfremden Zwecken gemacht werden, und unter Entnahmen alle Wertabgaben, die nicht durch den Betrieb veranlaßt sind.* Mehr läßt sich den Vorschriften nicht entnehmen.

b) Die Bedeutung des § 12 EStG

aa) § 12 Ziff. 1 Satz 1 EStG

Dem Abzugsverbot nach § 12 Ziff. 1 Satz 1 EStG wird bekanntlich von der herrschenden Lehre lediglich klarstellende Bedeutung beigemessen, dies häufig in ab-

67 Ähnlich *Speich*, FR 1963, 223 und 351, der zu Recht die primäre Bedeutung des Betriebsausgabenbegriffes betont.
68 S. aber oben FN 62.
69 Darauf hat *Stoll*, Personengesellschaften, aaO (FN 56), 84, hingewiesen.

wertendem Sinn. So meint *Littmann*,[70] man könne die Vorschrift auch durch eine Norm ersetzen, die da lautet: Andere als die nach §§ 4, 9 und 10 abzugsfähigen Aufwendungen können nicht abgezogen werden. Und *Spitaler* meinte gar, nur „geistig Minderbemittelte" müßten sich bei der Lösung von Betriebsausgabenfragen der Stütze des § 12 bedienen.[71]

Die Funktion der Vorschrift wird damit doch wohl unterschätzt. Wenn der Gesetzgeber es, ungeachtet der (positiven) Umschreibung der abzugsfähigen Posten, für notwendig oder zweckmäßig gehalten hat, in Form einer negativen Umschreibung auch den Kreis der nichtabzugsfähigen Aufwendungen näher zu bestimmen, so doch offenbar zur Verdeutlichung des mit den positiven Formulierungen Gemeinten. So ist die Norm eine wichtige Interpretationshilfe zur näheren Bestimmung des objektiven Nettoprinzips und damit letztlich des Einkommens. Dies in mehrfacher Richtung:

(1) Schon oben wurde angedeutet, daß der Werbungskostenbegriff, wenn man ihn wörtlich nimmt, außerordentlich weit verstanden werden kann und dann bei Arbeitseinkünften einen großen Teil der Lebenshaltungskosten erfaßt, weil diese der Erhaltung der Arbeitskraft dienen. § 12 Ziff. 1 Satz 1 EStG bringt nun zum Ausdruck, daß eine solche Interpretation des Werbungskostenbegriffes nicht angebracht ist und entgegen allfälligen Spekulationen finanzwissenschaftlicher oder gar juristischer Lehrmeinungen der Werbungskostenbegriff bei Arbeitseinkünften etwa nicht auch Aufwendungen zur Erhaltung der Erwerbsfähigkeit deckt[72] (*restringierende Funktion*). Man bedenke in diesem Zusammenhang, daß die Vorschrift zu einer Zeit in das EStG Eingang gefunden hatte, in der man ausschließlich mit dem Werbungskostenbegriff operierte.

(2) Der Bestimmung kommt im Hinblick auf den Betriebsausgaben- und Werbungskostenbegriff aber auch eine *extendierende Funktion* zu, indem nämlich durch sie sozusagen die negative Seite des objektiven Nettoprinzips angesprochen und damit zugleich deutlich gemacht wird, wie weit dieses Prinzip eigentlich reicht.

So kann zunächst aus § 12 Ziff. 1 abgeleitet werden, daß eine engherzige Deutung des Werbungskostenbegriffes, wie sie in der Unmittelbarkeitsrechtsprechung des PrOVG zum Ausdruck kam, nicht den Intentionen des Gesetzgebers entspricht. Vom Abzug soll nur das ausgeschlossen sein, was der privaten Sphäre, der Einkommensverwendung, zuzuordnen ist. Auf diese Bedeutung des § 12 (bzw. seines Vorgängers) hat schon der RFH im Urteil vom 19. 10. 1922 hingewiesen.[73]

70 EStG[12], Rz. 2 zu § 12.
71 StbJb. 1953/54, 290.
72 S. schon *Becker*, aaO (FN 42), 433; *Strutz*, aaO (FN 39), 1102; *Uelner*, StbJb. 1971/72, 407.
73 Bd. 11, 242; der Abzug von Aufwendungen eines Richters für Arbeitszimmer, Fachbi-

Die extendierende Funktion reicht aber noch weiter. § 12 Ziff. 1 Satz 1 schließt nicht bestimmte Arten von Aufwendungen – etwa für Wohnung, Kleidung, Ernährung etc. – schlechthin vom Abzug aus, sondern stellt auf den jeweiligen Zweck, die Zielrichtung der Aufwendungen ab (Aufwendungen *für* den Haushalt, *für* den Unterhalt).[74] Die Art der Aufwendungen wird gar nicht angesprochen. Entscheidend ist vielmehr die jeweilige Zweckbestimmung (finales Moment). Ist diese auf die private Sphäre gerichtet, ist der Abzug ausgeschlossen, ist sie auf die betrieblich/berufliche Sphäre gerichtet, so hindert § 12 Ziff. 1 die Abzugsfähigkeit nicht.[75]

Diese Aussage ist allerdings im Hinblick auf die tariflichen Bestimmungen des EStG sofort einzuschränken. Da der existenzielle Grundbedarf des Stpfl. von der Steuer durch tarifliche Maßnahmen freigestellt ist (subjektives Nettoprinzip), können Aufwendungen, die derart steuerlich verschont werden, nicht im Rahmen der betrieblichen oder beruflichen Sphäre noch einmal berücksichtigt werden. Es käme sonst zu einer unberechtigten Doppelberücksichtigung. Insoweit strahlen die Tarifvorschriften in den Bereich der Einkünfteermittlung aus.

Aus dem Zusammenspiel des § 12 mit den Tarifvorschriften ergibt sich somit: *Lebensführungsaufwand, der im Einzelfall mit der Sphäre der Einkommenserzielung zusammenhängt, ist durch § 12 nicht grundsätzlich vom Abzug ausgeschlossen.* Wohl aber kann sich ein solches Abzugsverbot aus den tariflichen Vorschriften – speziell über die Steuerfreiheit des Existenzminimums – ergeben. Oder anders formuliert: Aufwendungen, die durch die tarifliche Freistellung des Existenzminimums berücksichtigt werden, sind jedenfalls der Sphäre der Einkommensverwendung zuzurechnen, mögen sie im Einzelfall auch für die betrieblich/berufliche Sphäre bestimmt sein.

Hier liegt m. E. die dogmatische Begründung für die Abzugsfähigkeit von betrieblich oder beruflich bedingten *Mehr*aufwendungen in den Bereichen Wohnung,

bliothek, Schreibmaterial etc, der von den Unterinstanzen abgelehnt worden war, wird hier mit folgender Begründung zugelassen: „Wäre der Begriff der Werbungskosten fest abgegrenzt, wie aus dem Wortlaut der Bestimmung des § 13 Abs. 1 Nr. 1 gefolgert werden möchte, so wäre neben den Bestimmungen des § 13 die Vorschrift des § 15 entbehrlich. Wenn aber der Gesetzgeber . . . die Aufnahme der besonderen Vorschrift des § 15 (sc über die Nichtabzugsfähigkeit von Kosten der Lebensführung) für geboten erachtete, so wollte er damit ergänzend die Grenze zwischen den abziehbaren und nichtabziehbaren Aufwendungen deutlicher ziehen, als es nach dem Wortlaut des § 13 in der Praxis möglich wäre. Durch den § 15 ist noch näher zum Ausdruck gebracht, was der Gesetzgeber wirtschaftlich als steuerbares Einkommen betrachtet wissen wollte."

74 Anders das Preuß. EStG, das in § 8 verschiedene Arten von Aufwendungen (für Wohnung, Nahrung, Kleidung, Bedienung etc.) ausdrücklich aufzählte.

75 Vgl. schon RFH 11. 1. 1929, VI A 1651/28, zitiert nach *Pißel–Koppe*, aaO (FN 16), 202; ähnlich offenbar *Littmann*, EStG[12], Rz. 4 zu § 12; *Herrmann–Heuer*, Anm. 31 zu § 12.

Verpflegung, Kleidung etc. bzw. (spiegelbildlich) für den Abzug der Haushaltsersparnis, die richtigerweise nicht nur beim Verpflegungsaufwand, sondern ganz allgemein berücksichtigt werden müßte.

Da die Tarifvorschriften unmittelbar keine Auskunft über die durch das Existenzminimum abgedeckten Aufwendungen geben, ist es allerdings oft schwierig zu entscheiden, ob ein anerkennenswerter Mehraufwand vorliegt. Vielfach werden historische Überlegungen angestellt werden müssen.

So läßt sich wohl der Entwicklungsgeschichte des deutschen EStG entnehmen, daß durch die tarifliche Steuerfreiheit des Existenzminimums auch die Haushaltsaufwendungen abgedeckt sein sollen, die erforderlich sind, um überhaupt einer Erwerbstätigkeit nachgehen zu können. Nach § 13 Abs. 1 Ziff. 1 e EStG 1920 zählten nämlich zu den Werbungskosten auch „Mehraufwendungen für den Haushalt, die durch eine Erwerbstätigkeit der Ehefrau notwendig geworden sind". Diese Vorschrift kam ursprünglich nur zur Anwendung, wenn das Einkommen beider Ehegatten zusammenzurechnen war. In das EStG 1925 wurde die Bestimmung nicht übernommen, wobei die Begründung anführte, daß diesen Mehraufwendungen nunmehr dadurch Rechnung getragen sei, daß die Ehefrau nach der neuen Rechtslage hinsichtlich ihres Arbeitseinkommens selbständig zur Steuer heranzuziehen sei,[76] also selbst in den Genuß des steuerfreien Existenzminimums kam. Gleichgültig, ob diese Begründung damals als stichhaltig anzusehen war, muß davon ausgegangen werden, daß der Gesetzgeber grundsätzlich Haushaltsaufwendungen, die wegen einer Berufstätigkeit anfallen, in den Bereich der Einkommensverwendung verweisen und sie (lediglich) durch tarifliche Maßnahmen berücksichtigen wollte und daß die Einreihung von Haushaltsmehraufwendungen unter die Werbungskosten bei Berufstätigkeit der Ehefrau als Ausnahmevorschrift zu deuten war, die nur wegen der Insuffizienz der tariflichen Bestimmungen (bei Zusammenveranlagung von Ehegatten) erforderlich schien.[77]

Damit kann aber der allgemeine Gedanke gewonnen werden, daß Aufwendungen, durch die eigene Arbeitszeit oder Arbeitskraft erst freigemacht werden soll, jedenfalls zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung gehören, und zwar auch dann, wenn die gewonnene Freizeit verwendet wird, um einer Erwerbstätigkeit nachzugehen.[78] Mit anderen Worten: Die organisatorische Gestaltung des Haushaltes ist der Sphäre der Einkommensverwendung auch dann zuzurechnen, wenn die organisatorischen Maßnahmen eine Erwerbstätigkeit ermöglichen sollen.

76 Vgl. *Strutz*, aaO (FN 39), 878, 1009 f.

77 Auch *Strutz*, aaO (FN 39), 1009, sieht die Vorschrift als Ausnahmevorschrift an, da derartige Aufwendungen nicht zu den Werbungskosten gehörten.

78 S schon P. *Meyer*, Die steuerfreien Abzüge vom Erwerbseinkommen unselbständig Tätiger, Diss. Zürich 1949, 78 und 168.

Aus diesem Grund sind m. E. auch Aufwendungen für eine Hausgehilfin selbst dann der Privatsphäre zuzurechnen, wenn die Hausgehilfin nur deswegen aufgenommen wurde, um einem Beruf nachgehen zu können,[79] und zwar unabhängig davon, ob die Berufstätigkeit nötig ist oder nicht[80] (im ersten Fall wird allenfalls eine außergewöhnliche Belastung gegeben sein).

Eine andere Betrachtung führt nicht nur zu außerordentlichen praktischen Abgrenzungsproblemen (dies allein wäre kein stichhaltiges Argument), sondern auch zu Widersprüchen mit der Behandlung vergleichbarer Fälle. So werden auch die Maßnahmen zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses nicht deswegen zu einer Frage der Einkommenserzielung, weil der Steuerpflichtige etwa die von ihm bisher benützte, günstig vermietbare Wohnung vermietet und sich nun selbst eine neue Wohnung mieten muß.

bb) § 12 Ziff. 1 Satz 2

Die Bedeutung des zweiten Satzes des § 12 Ziff. 1 ist von *Söhn*[81] und *Tipke*[82] in einer Weise herausgearbeitet worden, der m. E. beizupflichten ist. Das Abzugsverbot betrifft Aufwendungen mit Schwerpunkt im Bereich der Einkommensverwendung, nämlich Repräsentations- und Renommieraufwendungen. Es können der Vorschrift weder ein grundsätzliches Aufteilungsverbot für andere sog. gemischte Aufwendungen noch Regeln über Beweisführung und Schätzung entnommen werden.[83] Darauf wird noch einzugehen sein.

cc) § 12 Ziff. 2

Ein kurzer Blick ist schließlich auf § 12 Ziff. 2 zu werfen, wo u. a. freiwillige Zuwendungen vom Abzug ausgeschlossen werden. Kann diese Vorschrift etwas zum Verständnis des positivierten objektiven Nettoprinzips beitragen, etwa derart, daß nur Aufwendungen, denen eine Gegenleistung gegenübersteht, Betriebsausgaben oder Werbungskosten sein können?[84]

79 AA *Tipke*, StuW 1979, 202.

80 Eine Begrenzung der Abzugsfähigkeit auf jene Fälle, in denen die Berufstätigkeit notwendig war, widerspricht der nach h. L. dem Betriebsausgabenbegriff innewohnenden Dispositionsfreiheit.

81 Oben S. 49 ff.

82 StuW 1979, 204.

83 Ebenso oder ähnlich: *Herrmann–Heuer*, Anm. 3 c zu § 12; *Uelner*, StbJb. 1971/72, 410 ff; *Mattern*, BB 1971, 715; *Littmann*, DStR 1971, 180; *Rudolph*, BB 1978, 1614; *Kottke*, DB 1971, 839; *Görlich*, DB 1979, 713; *Offerhaus*, BB 1979, 668. AA offenbar *Schimetschek*, Finanz-Journal 1977, 65.

84 In diese Richtung BFH 10. 4. 1953, BStBl. III, 157, u. a.; *Herrmann–Heuer*, Anm. 8 a zu § 12.

Nach Sinn und Zweck dieser Vorschrift ist die Frage zu verneinen. Die Grenze wird vielmehr so zu ziehen sein, daß man aus der Sicht des Empfängers fragt, ob die Zuwendungen bei ihm originäre oder abgeleitete Einkünfte darstellen. Soweit sie ihm im Rahmen einer eigenen (originären) Einkunftsquelle zufließen (z. B. im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses oder einer geschäftlichen Beziehung) kann von freiwilliger Zuwendung nicht die Rede sein, und zwar auch dann nicht, wenn eine (unmittelbare) Gegenleistung nicht festzustellen ist. § 12 Ziff. 2 steht dann einem allfälligen Abzug von Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten nicht entgegen. Umgekehrt wird in diesen Fällen regelmäßig beim Empfänger eine steuerbare Einnahme vorliegen.[85]

5. Zwischenbilanz

a) Verbale Interpretation vermag zur Lösung der Abgrenzungsfrage nur einen bescheidenen Beitrag zu leisten. Im Vordergrund müssen teleologische Überlegungen stehen. Das objektive Nettoprinzip ist allerdings kein wirtschaftstheoretisch fest umrissener Grundsatz. Sein normativer Inhalt muß auf der Basis des geltenden EStG durch historische und systematische Überlegungen erschlossen werden.

b) Die Gesetzesgeschichte zeigt – übereinstimmend mit teleologischen Erwägungen –, daß die Grenze zur privaten Sphäre bei außerbetrieblichen Einkünften nicht anders zu ziehen ist als bei betrieblichen. Ihr ist umgekehrt nicht zu entnehmen, daß mit der Umschreibung des Betriebsausgabenbegriffes im EStG 1934 ein allgemeines Prinzip – das Veranlassungsprinzip – verankert und damit alternativen Prinzipien eine Absage erteilt werden sollte.

c) Die Vorschriften über Betriebsausgaben und Entnahmen sind unvollkommener Ausdruck für das übergreifende Prinzip, daß nur mit dem Betrieb zusammenhängenden Wertabgaben grundsätzlich Einfluß auf die Gewinnhöhe zukommen soll. Der Gedanke gilt daher nicht nur für Ausgaben, sondern auch für Aufwand.

d) § 12 Ziff. 1 Satz 1 verdeutlicht in mehrfacher Weise den Inhalt des Betriebsausgaben- und Werbungskostenbegriffes. Die Vorschrift hat einerseits eine restringierende Funktion (Aufwendungen zur Erhaltung der Arbeitskraft sind, obwohl

85 Beim freiwilligen Sozialaufwand wird die Abzugsfähigkeit in vielen Fällen mit einer Steuerfreiheit beim Empfänger gekoppelt; vgl. § 3 EStG. Beim freiwilligen Repräsentationsaufwand hingegen hat man stets andere Wege eingeschlagen. Obwohl die Einladung und Bewirtung von Geschäftsfreunden an sich beim Einladenden zu betrieblich veranlaßten Aufwendungen und beim Nutznießer, da (und so weit) es sich ja um den Ausfluß einer Geschäftsbeziehung handelt, zu betrieblich veranlaßten Vorteilen führen, hat man in der Praxis, soweit zu sehen ist, auf eine Erfassung solcher Vorteile beim Empfänger verzichtet, dafür aber die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen eingeschränkt oder ausgeschlossen: § 4 Abs. 5 dEStG, § 20, Ziff. 3 öEStG.

bei verbaler Interpretation unter den Werbungskostenbegriff fallend, nicht als Werbungskosten anzusehen), andererseits eine extendierende Funktion: Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einnahmen ist nicht erforderlich. Überdies ist nicht die Art, sondern die jeweilige Zweckbestimmung des Aufwandes maßgebend. Zu beachten ist allerdings, daß die existentiellen Grundbedürfnisse der Lebenshaltung durch tarifliche Maßnahmen berücksichtigt werden und daher in keinem Fall der Sphäre der Einkünfteerzielung zuzurechnen sind.

III. Die Abgrenzung als Problem der wirtschaftlichen Zuordnung

Sieht man von Abstufungen und Schattierungen ab, so werden im Schrifttum im wesentlichen zwei verschiedene Lösungen der Abgrenzungsfrage vorgeschlagen. Die eine Position geht vom Wortlaut des § 4 Abs. 4 EStG aus und sieht darin einen Hinweis auf ein allgemeines Veranlassungsprinzip, das nicht mit Verursachungsprinzip gleichgesetzt werden könne.[86] Nach der anderen Position ist die Abgrenzung ein Kausalitätsproblem; Veranlassung ist nach dieser Auffassung als Verursachung zu verstehen.[87]

1. Veranlassungsprinzip – Die Bedeutung von subjektiven und objektiven Momenten

Die Begründung der ersten Position (Veranlassungsprinzip) erscheint insofern widersprüchlich, als einerseits eine generelle Geltung des Veranlassungsprinzips (auch für den außerbetrieblichen Bereich bzw. für die Einnahmenseite) angenommen wird, die nur vertretbar scheint, wenn man sich über den (unterschiedlichen) Wortlaut der einschlägigen Vorschriften hinwegsetzt, andererseits aber etymologische Untersuchungen über die spezifische Bedeutung des Wörtchens „veranlassen" angestellt werden, die doch nur dann am Platz sind, wenn man die Wortwahl des Gesetzgebers nicht als unbeachtlich beiseite schiebt.

86 So *Herrmann–Heuer,* Anm. 46 f zu § 4; *Kröger,* StuW 1978, 289; *Görlich,* DB 1979, 711; *Offerhaus,* BB 1979, 620, der jedoch „Anlaß" wieder im Sinne der conditio-sine-qua-non-Formel interpretiert.

87 Vgl. *Söhn,* oben S. 15, Anm. 10 und die dort zitierte Literatur. FG Kiel, EFG 1975, 105. – Zu beachten ist, daß unter kausalem Zusammenhang zwischen Einnahmen und Aufwendungen gelegentlich auch verstanden wird, daß Aufwendungen Ursache der Einnahmenserzielung sind, so daß nur solche Aufwendungen abgezogen werden können, die einen entsprechenden Erfolg herbeigeführt haben. S. *Gerhards,* Der Begriff der Betriebsausgaben nach deutschem und schweizerischem Einkommensteuerrecht, Diss. Düsseldorf 1964, 171; P. *Meyer,* aaO (FN 78) 33. S. auch die oben bei FN 28 wiedergegebene Meinung von *Strutz.*

Schon aus diesem Grund scheint es problematisch, unter Hinweis auf den Begriff „veranlassen" eine subjektive Komponente des Betriebsausgabenbegriffes (und damit wohl auch des Werbungskostenbegriffes) derart anzunehmen, daß Betriebsausgaben (Werbungskosten) notwendig oder doch ganz regelmäßig auf einer freien Entschließung des Steuerpflichtigen beruhen bzw. von seinem Willen getragen sein müßten.[88] Sind die normativen Formulierungen des objektiven Nettoprinzips austauschbar,[89] so kann nicht einem vereinzelt verwendeten Begriff bestimmende Bedeutung für die Interpretation beigemessen werden, zumal – dies hat der historische Rückblick gezeigt – nicht nachgewiesen werden kann, daß der Gesetzgeber diesen Begriff gewählt hat, um andere Deutungsmöglichkeiten bewußt zu verwerfen. Abgesehen davon ist es auch fraglich, ob nach allgemeinem Sprachgebrauch der Begriff „veranlassen" die unterstellte subjektive Komponente tatsächlich enthält.

Vor allem sprechen gegen diese Deutung des Veranlassungsprinzips aber teleologische und systematische Argumente. Wenn es der Zweck des objektiven Nettoprinzips ist, Aufwendungen im Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung von der Steuer freizustellen, so wäre eine Einschränkung auf Aufwendungen, bei denen subjektive Willenselemente oder Handlungsmotive[90] in Richtung Betrieb oder Beruf vorhanden sind, zweckwidrig und systematisch inkonform. Auch Zufallsaufwendungen, unbemerkte Wertminderungen, Zwangsaufwendungen u. dgl. mindern die objektive Leistungsfähigkeit.[91]

Dieser Einwand soll nicht besagen, daß Aufwendungen stets einen objektiven, d. h. sich außerhalb der Willenssphäre des Stpfl. manifestierenden Bezug zum Betrieb oder Beruf aufweisen müssen. Es ist durchaus denkbar, daß dieser Bezug nur in der subjektiven Sphäre des Stpfl. besteht, so etwa, wenn der Stpfl. in gutem Glauben Aufwendungen tätigt, die seiner Meinung nach dem Betrieb dienlich sind, die sich aber nachträglich als völlig verfehlt erweisen. Mit anderen Worten, um eine Terminologie von *Tipke*[92] aufzugreifen: der Betrieb (Beruf) kommt sowohl als causa efficiens als auch als causa finalis oder causa movens von Aufwendungen in Betracht.

88 So *Herrmann–Heuer,* Anm. 46 f zu § 4. *Kröger,* StuW 1978, 291. *Tipke* meint, veranlassen könne nur ein Mensch: StRK § 4 EStG R. 344.

89 *Tipke,* StuW 1979, 195.

90 *Tipke,* StuW 1979, 199 f.

91 Ebenso *Söhn,* oben S. 27; ferner *Stoll,* Forschungszuwendungen, aaO (FN 4), 20; *Tanzer,* ÖStZ 1975, 51. Problematisch wäre es wohl auch, die subjektiven Momente einmal beim aufwandsauslösenden Vorgang (Telefonieren, Reise etc.) zu verlangen, das andere Mal hingegen sie beim Zahlungs- oder beim Anschaffungsvorgang (etwa wenn ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens durch höhere Gewalt zerstört wird) genügen zu lassen.

92 S. schon StRK § 4 EStG R. 344.

Allein dieses Ergebnis entspricht dem Sinn des objektiven Nettoprinzips. Durch welche terminologische Wendung man es zum Ausdruck bringt, ist letztlich nebensächlich. Das zentrale Problem ist die Zuordnung von Aufwendungen zur Sphäre der Einkommenserzielung bzw. Einkommensverwendung. Man kann diese Zuordnung durch den Begriff „Veranlassung" zum Ausdruck bringen, sofern man deutlich macht, daß man dem Begriff selbst keine grundsätzliche Aussage zur Lösung der Zuordnungsfrage entnehmen will. Man kann ebenso von Verursachung sprechen, sofern man diesen Begriff untechnisch und nicht zur Kennzeichnung eines naturwissenschaftlich-logischen Kausalzusammenhanges und auch nicht im Sinne einer bestimmten juristischen Kausalitätstheorie verwendet.

Da beide Begriffe aber in diesem Sinne in der Diskussion bereits vorbelastet sind, scheint es zweckmäßig, einen möglichst neutralen Begriff zu wählen, der zugleich das Problem kennzeichnet. Als solcher bietet sich der Begriff *„wirtschaftlicher Zusammenhang"* an, einmal weil er m. E. plastisch zum Ausdruck bringt, daß es um eine nicht nur äußerliche, sondern von systemhaften Gesichtspunkten getragene Zuordnung von Ausgaben zur Sphäre der Einkommenserzielung bzw. -verwendung geht; zum anderen, weil der Gesetzgeber selbst diesen Begriff im Zusammenhang mit dem objektiven Nettoprinzip wiederholt verwendet.

So dürfen nach § 3 c dEStG (§ 20 Abs. 2 öEStG) Ausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Auch diese Norm behandelt einen Teilaspekt des objektiven Nettoprinzips: Wenn der Sinn dieses Prinzips darin besteht, jene Einkunftsteile von der Besteuerung freizustellen, die für die Gewinnung der Einkünfte erforderlich sind, dann ist die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen zur Gewinnung steuerfreier Einkünfte ein ungerechtfertigtes superfluum. Der Grundsatz ist von der Judikatur daher zu Recht schon vor seiner positivrechtlichen Verankerung angewendet worden.[93]

Ähnlich ist die Situation bei beschränkt Steuerpflichtigen. Bei ihnen kann nur der auf das Inland bezogene Teil der Leistungsfähigkeit erfaßt werden. Entsprechend sollen auch nur die damit zusammenhängenden Gewinnungskosten abgezogen werden. § 50 Abs. 1 dEStG (§ 102 Abs. 1 öEStG) bringt diesen Gedanken zum Ausdruck, wenn er nur Aufwendungen zum Abzug zuläßt, die „in wirtschaftlichem Zusammenhang" mit inländischen Einkünften stehen.

Schließlich findet sich der Begriff des wirtschaftlichen Zusammenhanges auch bei den Schuldzinsen im Werbungskostenkatalog (§ 9 Abs. 1 Ziff. 1 dEStG, § 16 Abs. 1 Ziff. 1 öEStG), im Körperschaftsteuerrecht (§ 13 dKStG 1975, § 17 öKStG) und im Bewertungsrecht (§ 103 dBewG, § 77 Abs. 2 öBewG).

93 Vgl. die Nachweise bei *Herrmann–Heuer,* Anm. 1 zu § 3 c; *Mrozek,* aaO (FN 38), 80.

Selbst wenn man sich diesem terminologischen Vorschlag anschließt, ist damit freilich noch nicht mehr gewonnen als eine Bezeichnung. Die inhaltliche Lösung des Zuordnungsproblems steht noch aus.

2. Äquivalenztheorie

In Schrifttum und Judikatur wird vielfach die Auffassung vertreten, die Zuordnungsfrage sei ein Kausalitätsproblem und demnach durch Anwendung der sog. Äquivalenztheorie zu lösen, wobei in unterschiedlichem Maße zusätzliche Einschränkungen gemacht werden.[94] Auch *Söhn* hat sich dieser Position angeschlossen.

Diese Auffassung ist auf den ersten Blick bestechend, weil sie eine einfache Lösung verspricht, und sie scheint auch logisch unwiderlegbar: Jegliche Zuordnung von Aufwendungen zur betrieblich/beruflichen Sphäre setzt zumindest einmal einen logisch-naturwissenschaftlichen Kausalzusammenhang voraus. Fehlt es an einem solchen Kausalzusammenhang, so gibt es auch keine juristische Zuordnung.[95]

Ist dies aber richtig, so scheint auch der zweite Schritt unabweisbar, nämlich die Anwendung der conditio-sine-qua-non-Formel. Ein Aufwand wäre dann betrieblich oder beruflich verursacht, wenn er bei Wegdenken des Betriebes oder Berufes nicht angefallen wäre. Umgekehrt müßte dann gelten: Ein Aufwand ist privat verursacht, wenn er bei Wegdenken der betrieblich/beruflichen Sphäre ebenso angefallen wäre.

Diese Argumentation ist – wie gesagt – logisch unanfechtbar. Bei näherem Zusehen zeigen sich allerdings verschiedene Probleme:

1. Die Formel ist nur scheinbar einfach.[96] Insb. ist zweifelhaft, was nun eigentlich hinwegzudenken ist und ob etwas hinzugedacht werden darf. Sind hypothetische Kausalverläufe völlig irrelevant?[97]
   Dazu drei einfache Beispiele:
   a) Aufwand für ein häusliches Arbeitszimmer: Denkt man sich den Beruf weg, wäre das Zimmer zwar nicht für den Beruf benützt worden, die Aufwendungen wären aber trotzdem in etwa der gleichen Höhe angefallen, somit

94 Vgl. die bei *Söhn* oben S. 15 in Anm. 9 zitierte Literatur. FG Kiel 26. 11. 1974, EFG 1975, 105.

95 *Söhn,* oben S. 19 ff.; ebenso *Watermann,* Die Ordnungsfunktionen von Kausalität und Finalität im Recht, 1967, 74.

96 Zur grundsätzlichen Kritik s. vor allem *Rödig,* Die Denkform der Alternative in der Rechtswissenschaft, 1969, 116 ff.

97 Hierzu *Welzel,* Das Deutsche Strafrecht[11], 1969, 44; *Koziol,* Österr. Haftpflichtrecht I, 1973, 41, 58.

Privataufwand.[98] Um zur Abzugsfähigkeit zu gelangen, muß man hinzudenken, daß der Stpfl. eine kleinere Wohnung angeschafft hätte.

b) Aufwendungen für ein Mittagessen auf einer Geschäftsreise: Ohne Beruf wäre der konkrete Aufwand nicht angefallen, zweifellos aber ein vergleichbarer Aufwand für ein anderes Mittagessen.

c) Unfall auf einer Privatfahrt mit Betriebs-PKW: Denkt man den Betrieb weg, so gibt es keinen Betriebs-PKW, daher auch keinen Unfall. Der Aufwand ist kausal durch den Betrieb verursacht. Um die Abzugsfähigkeit zu verneinen, bedarf es zusätzlicher Überlegungen (etwa: Der Stpfl. hätte einen Privat-PKW benützt oder der PKW hätte zum Privatvermögen gehört).[99]

2. Die isolierte Anwendung der conditio-sine-qua-non-Formel führt zu Ergebnissen, die bereits auf den ersten Blick mit Grundwertungen des Einkommensteuerrechts in Widerspruch stehen. So müßten bei Anwendung der Formel in allen Fällen der privaten Nutzung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens (etwa private Benützung des Betriebs-PKW) Fixkosten in vollem Umfang der Betriebssphäre angelastet werden, weil bei Wegdenken der Privatnutzung die Aufwendungen ja in unveränderter Höhe angefallen wären.[100] Dieses Ergebnis widerspricht nicht nur der gängigen Auffassung über die Bewertung von Nutzungsentnahmen,[101] sondern auch Leistungsfähigkeitsüberlegungen (dazu unten).

Aber noch mehr. Wendet man die conditio-sine-qua-non-Formel an, so lassen sich ohne weiteres kausale Zusammenhänge zwischen Privatausgaben und Betrieb einerseits, zwischen Betriebsausgaben und Privatsphäre andererseits nachweisen.

Man nehme ein von *Plückebaum*[102] verwendetes Beispiel: Unternehmer U macht eine Weltreise, weil er im letzten Jahr unerwartet hohe Gewinne erwirtschaftet hat. Oder ein aktuelleres Beispiel: Unternehmer U wird entführt, weil man sich angesichts des Florierens seines Betriebes ein hohes Lösegeld erwartet. Denkt man den Betrieb weg, so wäre es vermutlich weder zur Weltreise noch zur Entführung gekommen. Der Gedanke reicht aber weiter: Praktisch alle Aufwendungen, die aus steuerpflichtigen Einkünften bestritten werden, hängen nach der conditio-sine-qua-non-Formel kausal mit dem Betrieb oder Beruf zusammen.

98 In diese Richtung *Plückebaum*, StBp. 1963, Beil. zu H 3, 6.
99 So in der Tat *Lange*, BB 1971, 409.
100 Vgl. auch *Vangerow*, StuW 1961, 483.
101 Vgl. *Herrmann–Heuer*, Anm. 112 zu § 5 mwN; *Speich*, FR 1963, 224.
102 AaO (FN 98), 4. Sein Versuch, das Problem mit Hilfe der Adäquanztheorie zu lösen – typischerweise hätten andere Unternehmer keine Weltreise gemacht – überzeugt freilich nicht.

Umgekehrt könnte und müßte man Zinsen für einen betrieblichen Kontokorrentkredit die Betriebsausgabeneigenschaft absprechen, wenn der Stpfl. in früheren Jahren dem Betrieb Gewinne für private Bedürfnisse entnommen hat: bei Wegdenken der Privatsphäre hätte das Geld dem Betrieb zur Verfügung gestanden, Schuldzinsen wären nicht oder in geringerer Höhe angefallen.

Der Kern der Einwendungen liegt in folgendem: Die Äquivalenztheorie kann allenfalls – wenn man die richtige Fassung der conditio-sine-qua-non-Formel wählt[103] – beantworten, ob bei Aufwendungen ein kausaler Zusammenhang mit dem Betrieb/Beruf gegeben ist. Mehr kann sie nicht leisten. Insbesondere vermag sie nicht zu beantworten,

(1) ob bei Aufwendungen eine *ausschließlich* betriebliche Ursache vorliegt oder ob eine private Mitursache vorliegt

und

(2) wie bei Vorliegen betrieblicher und privater Ursachen zu *gewichten* ist.

Richtigerweise muß dann ihr Anwendungsfeld auf ausschließlich betrieblich verursachte Aufwendungen beschränkt bleiben.[104] In diesen Fällen ist aber eine Theorie nicht mehr erforderlich. Wurde nämlich – auf welchem Wege und mit welchen methodischen Instrumenten immer – bereits die Erkenntnis gewonnen, daß *ausschließliche* Ursache von Aufwendungen der Betrieb ist, so bedarf es keiner weiteren Theorie mehr. Mit anderen Worten: Die Anwendung der Äquivalenztheorie setzt voraus, daß man bereits auf anderem Wege die Zuordnung von Aufwendungen zur einen oder anderen Sphäre gelöst hat, sie selbst kann diese Zuordnungsfrage nicht beantworten.[105]

Damit bleibt freilich die Frage, was an Stelle dieser Theorie treten soll, wie also der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Aufwendungen und betrieblich/beruflicher oder privater Sphäre gedeutet werden kann.

3. Innerer Zusammenhang

Eine erste Überlegung: Das objektive Nettoprinzip will unter dem Aspekt einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zwei Sphären voneinander abgrenzen. Dem Sinn dieser Abgrenzung und der wirtschaftlichen Grundhaltung des EStG überhaupt entspricht es wohl auch, diese Abgrenzung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorzunehmen. Dementsprechend ist im EStG wiederholt von wirtschaftlichem Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einnahmen die Rede.

103 Hierzu *Rödig*, aaO (FN 94), 124 ff.
104 *Söhn*, oben 30 f., 73 f.
105 Kritisch auch *Kröger*, StuW 1978, 290.

Wirtschaftlicher Zusammenhang steht im Gegensatz sowohl zum rechtlichen (formalen) Zusammenhang als auch zum äußerlichen und zufälligen Zusammenhang. Aufwendungen, die im Sinne der Äquivalenzformel zwar durch den Betrieb/Beruf verursacht sind, zu ihm aber keine innere Beziehung aufweisen, sind nicht der betrieblich/beruflichen Sphäre zuzuordnen.[106] Die Sache wird deutlich, wenn man von der Einnahmenseite her argumentiert. Findet der Stpfl. auf der Geschäftsreise eine gut gefüllte Brieftasche, deren Verlierer sich nicht feststellen läßt, so ist die Vermögensmehrung im Sinne der Äquivalenztheorie zwar durch den Betrieb verursacht, man wird auch schwerlich von einer privaten Mitverursachung sprechen können. Dennoch ist die Vermögensmehrung nicht dem Betrieb zuzurechnen, weil jeder innere Zusammenhang zwischen Betrieb und Vermögenszuwachs fehlt. Betriebliches Geschehen wurde lediglich zum Schauplatz einer privaten Vermögensmehrung. Umgekehrt gilt dasselbe für die Aufwandseite. Private Verluste gelegentlich einer Geschäftsreise stehen nicht im inneren Zusammenhang mit der Einkunftsquelle und sind daher irrelevant.

Teleologische Erwägungen unterstreichen dieses Ergebnis. Vermögensmehrungen und -minderungen, die steuerrechtlich grundsätzlich nicht als Zuwachs oder Minderung der Leistungsfähigkeit betrachtet werden, sollen nicht deshalb, weil sie in äußerem Zusammenhang oder in rechtlicher Verbindung mit einer betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit stattgefunden haben, steuerrechtlich wirksam werden. Verstöße gegen die horizontale Gerechtigkeit wären die Folge.

Diese Überlegung scheint in Richtung der Adäquanztheorie zu führen, nach der ja auch festzustellen wäre, ob das Vorhandensein eines Betriebes im allgemeinen für den fraglichen Aufwand bzw. Verlust ganz gleichgültig ist und nur infolge außergewöhnlicher Umstände zu einer Bedingung des Aufwands wurde.[107]

Eine solche Interpretation ist aber unbedingt abzulehnen. Wenn ein innerer Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Betrieb/Beruf gefordert wird, so ist nicht gemeint, daß als Betriebsausgaben oder Werbungskosten nur Aufwendungen in Betracht kommen, die für die fragliche Tätigkeit typisch und normal sind. Das widerspräche ohne Zweifel dem Zweck der Abgrenzung. Auch ungewöhnliche und atypische Aufwendungen können Betriebsausgaben oder Werbungskosten sein, wenn sie nur einen inneren, wirtschaftlichen Bezug zu der Tätigkeit aufweisen.[108]

106 Im Ergebnis ebenso, aber mit anderer Begründung: *Herrmann–Heuer,* Anm. 46 f zu § 4; *Offerhaus,* BB 1979, 621. Ablehnend *Tanzer,* ÖStZ 1975, 55. Vgl. ferner *Söhn* oben S. 26.

107 Vgl. die negative Formulierung der Adäquanztheorie bei *Esser,* Schuldrecht[4] I, 1970, 302.

108 Abzulehnen ist daher die Judikatur des öVwGH, soweit sie bei der Abgrenzung mit der Adäquanztheorie arbeitet. So hat der VwGH Unfallschäden, die bei betrieblichen Fahrten mit dem Privat-PKW entstanden, nicht als Betriebsausgaben anerkannt, weil der Unfall nicht durch eine typische Betriebsgefahr verursacht worden sei: 23. 3. 1970, 901/68, Slg. 4056 F. Vgl. dazu auch *Schimetschek,* Finanz-Journal 1979, 22.

Verfehlt wäre es freilich, zu glauben, daß der innere Bezug durch ein einfaches Kriterium bestimmbar ist. Auch hier wird die Grenze nur im Einzelfall gefunden werden können.[109]

4. Die Abgrenzung als mehrphasiger Entscheidungsprozeß

Für die weitere Argumentation scheint folgende Überlegung von Bedeutung. Bei den in der Praxis strittigen Fällen geht es immer nur um solche, bei denen Aufwendungen einen Zusammenhang sowohl zur betrieblichen als auch zur privaten Sphäre haben. In diesem Sinne handelt es sich stets um gemischte Aufwendungen (im weiteren Sinn). Die strittigen Punkte können dabei aber durchaus verschiedenes Aussehen haben. Abstrakt lassen sich m. E. drei verschiedene Fallgruppen mit unterschiedlichen Problemstellungen unterscheiden:

(1) Aufwendungen, bei denen unklar bzw. strittig ist, zu welcher Sphäre der wirtschaftliche Zusammenhang besteht. Beispiele: Aufwendungen zur Erwerbung eines Führerscheines; der Handwerksmeister läßt auf seine Kosten den Schwiegersohn ausbilden;[110] vor Gründung einer Gesellschaft muß der eine (ältere) Gesellschafter auf Verlangen der anderen eine ärztliche Untersuchung über sich ergehen lassen.[111]

(2) Aufwendungen, bei denen ein wirtschaftlicher Zusammenhang sowohl zur betrieblich/beruflichen als auch zur privaten Sphäre festzustellen ist, die Gewichtung aber unklar ist. Das Problem besteht in der Feststellung des engeren, des entscheidenden, des rechtserheblichen Zusammenhanges. Beispiele: Autounfall bei einer betrieblichen Fahrt mit dem Privat-PKW ausgelöst durch Zigarettenanzünden; Aufwand für die Reparatur von Betriebsvermögen, der erforderlich wird, weil wegen hoher Entnahmen keine Neuinvestitionen vorgenommen werden können.

(3) Aufwendungen, die *rechtserheblich* sowohl mit der betrieblich/beruflichen als auch mit der privaten Sphäre zusammenhängen (diese Gruppe wird meist als gemischte Aufwendungen bezeichnet). Es geht hier um die Frage der sachgerechten Aufteilung. Beispiele: Telefonkosten, Verpflegungsaufwand auf Geschäftsrei-

109 Der innere Zusammenhang könnte etwa auch angezweifelt werden, wenn bei einem chronisch vernachlässigten KFZ des Privatvermögens anläßlich einer gelegentlichen Betriebsfahrt infolge der ungenügenden Wartung ein Defekt auftritt oder Unfall herbeigeführt wird.

110 *Plückebaum,* aaO (FN 98), 2.

111 FG Hamburg, EFG 1977, 525. Dazu *Söhn,* oben S. 46 f.

sen, Ferienaufenthalt eines Englischlehrers in England, Golfklub-Beitrag eines Steuerberaters.

Die drei Fallgruppen bringen *abstrakte* Fragestellungen zum Ausdruck. In der Praxis tauchen bei konkreten Aufwendungen vielfach Problemstellungen mehrerer oder aller Fallgruppen auf, so daß die Gruppen dann lediglich aufeinander folgende *Phasen* der Fallösung zum Ausdruck bringen.

a) 1. Phase: Die Ermittlung des wirtschaftlichen Zusammenhanges

In dieser Phase ist die entscheidende Problematik die Feststellung, zu welcher Sphäre der wirtschaftliche Zusammenhang überhaupt besteht. Es handelt sich vor allem um Fälle, bei denen Motiv oder Zweck der Aufwendungen nicht unmittelbar erkennbar sind, weil es sich dabei um Umstände handelt, die sich in der subjektiven Willenssphäre der Beteiligten abspielen.[112] Das zentrale Problem ist bei dieser Gruppe bzw. in dieser Phase die Beweisführung und Beweiswürdigung. Die Bedeutung dieses Problems für unser Thema ist wiederholt unterstrichen worden.[113] *Rönitz* wird sich in einem eigenen Referat damit befassen. Daher nur eine Bemerkung.

Die Judikatur bedient sich bei der Lösung dieser Frage gern der typisierenden Betrachtungsweise. Hierbei wird in abgekürzter Argumentation der Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten versagt, weil es sich bei den fraglichen Aufwendungen in typisierender Betrachtungsweise um einen der Lebensführung zuzurechnenden Aufwand handle.[114] Praktisch werden damit unwiderlegbare Beweisvermutungen aufgestellt, eine Vorgangsweise, die den verfahrensrechtlichen Grundsätzen über die Sachaufklärung widerspricht.[115]

Dennoch ist eine solche typisierende Betrachtungsweise nicht völlig zu verwerfen. Sie ist insoweit am Platz, als damit im Sinne des Arbeitens mit Erfahrungssätzen und Anscheinsbeweisen widerlegbare Vermutungen über die Zuordnung von Aufwendungen aufgestellt werden. Gerade der Anscheinsbeweis ist geeignet, bei formelhaften und typischen Geschehensabläufen den ursächlichen Zusammenhang nachzuweisen.[116] Seine Funktion im vorliegenden Zusammenhang ist auch nicht etwa in einer Umkehr der Beweislast zu erblicken, es wird lediglich der Finanzbehörde, die die geltend gemachte betriebliche Veranlassung von Aufwendungen leugnet, die Beweisführung dadurch erleichtert, daß sie sich auf den nach allgemeinen Erfahrungssätzen typischen Geschehensablauf berufen darf.[117] Oft besteht ja gar keine andere Möglichkeit, als nach objektiven Kriterien zur Verifizierung subjektiver Behauptungen zu suchen und die Zuordnung von Aufwendungen an Hand von Erfahrungssätzen zu lösen. Unzweckmäßigkeit, Unangemessenheit, Ungeeignetheit,[118] fehlende Gegenleistung,[119] Freiwilligkeit und dgl. können dann die Basis für die Annahme sein, daß Aufwendungen mit der Privatsphäre zusammenhängen.[120]

Zur Entkräftung solcher Argumentation ist nach prozeßrechtlichen Grundsätzen keineswegs der Beweis des Gegenteils erforderlich. Es genügt die Erschütterung der Beweisführung, indem der Nachweis erbracht wird,

a) daß der Erfahrungssatz nicht existiert oder
b) daß die Voraussetzung für die Anwendung des Erfahrungssatzes nicht vorliegen oder
c) daß konkrete Umstände im Einzelfall den Erfahrungsschluß nicht zulassen.[121]

Die inhaltliche Richtigkeit oder Überzeugungskraft der in der Praxis verwendeten Erfahrungssätze steht hier nicht zur Diskussion. Es ist Aufgabe der Rechtsprechung, die Indizien und Faktoren herauszuarbeiten, die in den einzelnen Fallgruppen (Studienreisen und dgl.) von Bedeutung sind bzw. als ausreichend anerkannt werden. Kasuistik ist dabei schwerlich zu vermeiden.

b) 2. Phase: Die Gewichtung des Zusammenhanges

Sind Zusammenhänge sowohl zur betrieblich/beruflichen als auch zur privaten Sphäre festzustellen, so geht es in dieser Phase darum, den entscheidenden, den rechtserheblichen Zusammenhang aufzudecken. Diese Problemstellung, das bewertende Abwägen zwischen verschiedenen Kausalfaktoren, ist keine spezifisch steuerrechtliche, sondern vor allem im Versicherungs- und Versorgungsrecht im Zusammenhang mit der Feststellung von Leistungsansprüchen bekannt. Im Unfallversicherungsrecht und im Kriegsopferversorgungsrecht etwa wird bekanntlich nach der Theorie der wesentlichen Bedingung darauf abgestellt, welche Bedingung wegen ihrer besonderen Beziehung zum Erfolg wesentlich an dessen Ein-

112 S. auch *Tipke*, StuW 1979, 199.
113 *Tipke*, StuW 1979, 206; *Kröger*, StuW 1978, 292 u. a.
114 ZB BFH 12. 1. 1967, BStBl. II, 286. Vgl. auch *Schimetschek*, Finanz-Journal 1979, 22 f mit Nachweisen der österr. Judikatur.
115 Kritisch auch *Kröger*, StuW 1978, 292.
116 *Baumbach–Lauterbach–Albers–Hartmann,; ZPO*[36], 1978, 629; *Rosenberg–Schwab*, Zivilprozeßrecht[10], 1969, 567; H. *Wassermeyer*, Der prima-facie-Beweis, 1954, 32. Vgl. auch BFH BStBl. 1967 III, 249.
117 *Mattern*, BB 1971, 717.
118 *Montag*, StuW 1979, 35.
119 *Stoll*, Forschungszuwendungen, aaO (FN 4) 20.
120 *Görlich*, DB 1979, 712; *Mösslang*, FR 1979, 206; BFH 28. 10. 1976, BStBl. 1977 II, 238.
121 *Rosenberg–Schwab*, aaO (FN 116) 569.

tritt beteiligt war und ob diese Bedingung in den Schutzbereich der Unfallversicherung bzw. Kriegsopferversorgung fällt.[122] Im Seeversicherungsrecht stellt man auf Grund angelsächsischer Einflüsse auf die causa proxima, die nächste Ursache ab, und zwar nach der neueren Entwicklung nicht auf die zeitlich nächstliegende, sondern auf die wirkungsmäßig nächstliegende Ursache.[123]

Die Theorie der wesentlichen Bedingung hat auch im Steuerrecht Interesse gefunden.[124] Eine Übernahme dieser Theorie wäre freilich nur dann angebracht, wenn sie einerseits praktikable Formeln zur Ermittlung wesentlicher und unwesentlicher Ursachen anzubieten hat und andererseits diese Formeln mit der Zwecksetzung einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit übereinstimmen.[125]

Schon die Erfüllung der ersten Voraussetzung ist fraglich. Zumindest im Unfallversicherungsrecht wird, soweit zu sehen ist, die Frage nach der wesentlichen Bedingung weitgehend kasuistisch entschieden.[126] Nur gelegentlich finden sich allgemeinere Ansätze.

aa) So wird etwa für das Unfallversicherungsrecht vorgeschlagen, der Theorie der wesentlichen Bedingung als Abgrenzungskriterien die Abwägung zugrunde zu legen, ob eher der Unfallversicherung oder eher dem Versicherten das Einstehen für die Unfallfolgen zugemutet werden kann.[127]

Die Eignung dieser Theorie für das Unfallversicherungsrecht kann hier dahingestellt bleiben. Die unmittelbare Übernahme dieses Gedankens ins Steuerrecht ist selbstverständlich nicht möglich. Er wird auch nur erwähnt, weil er an die im Steuerrecht nicht selten verwendete Argumentation erinnert, Aufwendungen könnten deswegen nicht abgezogen werden, weil der Stpfl. damit eine von ihm zu tragende Belastung auf die Allgemeinheit „abwälze", die Allgemeinheit diese Aufwendungen „mitfinanzieren" müsse.[128] Dieses Argument ist mit der herrschenden Meinung[129] als verfehlt zu bezeichnen, weil es in offenbar irrationaler Weise von einem System der Repartitionsbesteuerung ausgeht, in dem die Höhe des Steueraufkommens vorgegeben und auf die Steuerpflichtigen verteilt werden muß. Im übrigen ist das Argument auch deswegen unschlüssig, weil in Form einer petitio principii die Nichtabzugsfähigkeit – offenbar auf Grund einer ethisch-moralischen Betrachtungsweise – schon vorausgesetzt wird.

122 Hierzu *Gitter*, Schadensausgleich im Arbeitsunfallrecht 1969, 104; *Tomandl*, Der Wegunfall in der österr. und deutschen Unfallversicherung – zugleich ein Beitrag zur Theorie der wesentlichen Bedingung, in: *Tomandl* (Hrsg.), Sozialversicherung: Grenzen der Leistungspflicht, 1975, 137 ff; *derselbe*, System des österr. Sozialversicherungsrechts, 1978, 278. *Kaltenbrunner*, Die Kausalität in der sozialen Unfallversicherung, Wien oJ, 55 f; *von Heinz*, Entsprechungen und Abwandlungen des privaten Unfall- und Haftpflichtversicherungsrechtes in der gesetzlichen Unfallversicherung nach der Reichsversicherungsordnung, 1973, 196 ff; *Weishäupl*, Die Kausalität in der Kriegsopferversorgung, 1968, 188 ff; *Watermann*, aaO (FN 95) 97.

123 Hierzu ausführlich *Lindenmaier*, ZHR 113 (1950) 207 ff; dazu auch *Gitter*, aaO, 103; *Esser*, aaO (FN 107) 300.

124 BFH 16. 2. 1970, BStBl. II, 662, FG Rheinland-Pfalz 11. 8. 1975, EFG 564; VwGH 16. 5. 1956, 2423/55, Slg. 1431 F; *Tipke*, StRK § 4 EStG R. 344; *Tiedtke*, FR 1978, 495; *Tanzer*, ÖStZ 1975, 54 uva.

125 Ebenso *Tipke*, StuW 1979, 198; *Kröger*, StuW 1978, 290.

126 S. auch *Tiedtke*, FR 1978, 496 ff.

127 *Tomandl*, Wegunfall, aaO (FN 122) 142; *derselbe*, System, aaO (FN 122), 283.

bb) Eine andere, in der sozialrechtlichen Judikatur anklingende Auffassung will die Wesentlichkeit von Ursachen wieder nach der conditio-sine-qua-non-Formel bestimmen. So hat das deutsche Bundessozialgericht in der Entscheidung vom 30. 6. 1960[130] bei einem Unfall unter Alkoholeinfluß auf einer Betriebsfahrt die Unwesentlichkeit des Betriebes und die Wesentlichkeit der Alkoholisierung damit begründet, daß ein nicht unter Alkoholeinfluß stehender Verkehrsteilnehmer bei sonst gleichem Sachverhalt wahrscheinlich nicht verunglückt wäre. Und in einer österreichischen Entscheidung heißt es noch allgemeiner: „Wesentliche Ursache ist ein Ereignis dann, wenn ohne dessen Einwirkung Erscheinungen überhaupt nicht oder in geringerem Umfang eingetreten wären.[131]

Eine solche Argumentation kann keine befriedigenden Ergebnisse bringen, weil völlig offen bleibt, welches Ereignis nun eigentlich jeweils wegzudenken ist.

cc) Interessanter erscheint die von *Lindenmaier* in seiner grundlegenden Abhandlung über adäquate Ursache und nächste Ursache entwickelte Wahrscheinlichkeitstheorie.[132] Danach ist eine Bedingung dann als nächste Ursache eines Erfolges anzusehen, wenn sie einen Erfolg von der Art eines eingetretenen objektiv generell unvermeidlich oder wahrscheinlich zu machen geeignet war. Hierbei sind alle zur Zeit des Eintritts der Bedingung dem einsichtigen Beobachter erkennbaren und nicht ganz unwahrscheinlichen Umstände zu berücksichtigen.

Ungeachtet ihrer bestechenden Form ist die Übernahme dieser Formel in das Steuerrecht nicht angebracht. Der Zweck dieser Wahrscheinlichkeitstheorie ist es, eine angemessene Haftungsbegrenzung in Seeversicherungsfällen zu erreichen. Was hingegen im Steuerrecht gebraucht wird, ist eine Zuordnung von Aufwendungen zur betrieblich/beruflichen oder privaten Sphäre unter dem leitenden Gesichtspunkt einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Zweck dieser Grenzziehung ist es, die Aufwendungen, die mit der Einkünfteerzielung zu-

128 Vgl. z. B. BFH 6. 11. 1968, BStBl. 1969 II, 74.

129 Vgl. *Grass*, FR 1969, 97; *Osthövener*, DB 1969, 375; *Tiedtke*, FR 1978, 499.

130 Band 12, 245; zitiert nach *von Heinz*, aaO (FN 122), 204 f, der diese Entscheidung als richtungweisend bezeichnet.

131 OLG Wien 17. 12. 1957, 11 R 337/57, zitiert nach *Kaltenbrunner*, aaO (FN 122), 61.

132 ZHR 113 (1950), 262.

sammenhängen, herauszuschälen. Dieser Zwecksetzung werden die für das Versicherungs- und Versorgungsrecht entwickelten Formeln nicht gerecht.

Vielmehr wird man folgendes zu überlegen haben: Der Zusammenhang von Aufwendungen mit der betrieblich/beruflichen bzw. privaten Sphäre kann sowohl durch subjektive Momente (Motivation, Zwecksetzung), als auch durch objektive, von der Willenssphäre unabhängige Momente hergestellt werden.[133] Die systematische Untersuchung der Vorschriften über das objektive Nettoprinzip hat gezeigt, daß beide Momente als Zuordnungskriterien in Betracht kommen, die Intensität des wirtschaftlichen Zusammenhanges zur einen oder anderen Sphäre also von beiden Momenten abhängt. Aus den Vorschriften über Entnahmen und nicht abzugsfähige Ausgaben läßt sich ferner ein gewisses Übergewicht des subjektiven Momentes erkennen.

Im einzelnen bedeutet dies:

Aufwendungen, die eindeutig objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen, sind Betriebsausgaben oder Werbungskosten auch dann, wenn es an einer subjektiven, auf den Betrieb gerichteten Willensentscheidung des Steuerpflichtigen fehlt (etwa zwangsläufige Aufwendungen, zufällige Wertminderungen). Ebenso sind auch Aufwendungen, bei denen ein objektiver Zusammenhang nicht zu erkennen oder nur ganz schwach ausgeprägt ist, wohl aber das subjektive Moment eindeutig auf den Betrieb (Beruf) weist (etwa vorbereitende Aufwendungen oder Aufwendungen, die sich als verfehlt erweisen), als Betriebsausgaben oder Werbungskosten einzustufen.[134]

Im Einzelfall wird man die Entscheidung über den maßgebenden wirtschaftlichen Zusammenhang im Sinne eines beweglichen Systems zu treffen haben,[135] wobei die Erkenntnisse, die aus der historischen und systematischen Betrachtung zum objektiven Nettoprinzip, speziell zur Bedeutung des § 12 EStG gewonnen wurden (s. oben), einzufließen haben. Das bedeutet, daß bei Fehlen einer auf den Betrieb oder Beruf gerichteten subjektiven Komponente der objektive Zusammenhang um so stärker ausgeprägt sein muß, während umgekehrt bei schwacher Ausprägung oder Fehlen der objektiven Komponente die subjektive Komponente um so stärker und eindeutig in Erscheinung treten muß.[136]

133 Vgl. auch *Herrmann–Heuer,* Anm. 46 h zu § 4, die zwischen innerem und äußerem Zusammenhang unterscheiden. *Offerhaus,* BB 1979, 621, unterscheidet zwischen objektivem Zusammenhang und subjektiver Förderungsabsicht. Der Veranlassungsbegriff fordert nach seiner Meinung kumulativ beide Elemente.

134 Rechtswidrigkeit, Strafbarkeit oder moralische Verwerflichkeit genügen dabei für sich allein nicht, um eine betriebsfremde, private Handlungstendenz anzunehmen; vgl. *Tanzer,* ÖStZ 1975, 53; *Tiedtke,* FR 1978, 493; *Offerhaus,* BB 1979, 671; *Tipke,* StuW 1979, 199; BFH 28. 11. 1977 (GrS.), BStBl. 1978 II, 105.

135 Hierzu *Ruppe* in *Tipke* (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, 1978, 38 mwN.

Eine Einschränkung nach materiellem Recht ist zu machen: Handelt es sich um die in § 12 Ziff. 1 Satz 2 EStG angesprochenen Aufwendungen für die Lebensführung, die auch zur Förderung des Betriebes oder Berufes geeignet sind, so ist nach dieser Bestimmung der wirtschaftliche Zusammenhang mit dem Betrieb oder Beruf als rechtlich unbeachtlich anzusehen. Diese Einschränkung betrifft jedoch nur Aufwendungen, die ihren Schwerpunkt in der Lebensführung des Stpfl. haben und gilt daher nicht mehr, wenn der Schwerpunkt im betrieblichen Bereich liegt.

Einige Beispiele dazu, wobei ich auf die von *Offerhaus*[137] und *Söhn*[138] besprochenen Fälle zurückgreifen darf:

(1) Unfall auf dem Weg zur Arbeitsstätte anläßlich eines privaten Umweges: Die subjektive Komponente, die hinter dem Umweg steht, ist betriebsfremd; der objektive Zusammenhang zum Betrieb wird dadurch überlagert: Zuordnung zur Privatsphäre.

(2) Unfall auf einer betrieblichen Fahrt unter Alkoholeinfluß: Die Entscheidung hängt davon ab, welcher Faktor für die Alkoholisierung maßgebend war. In der Regel wird eine betriebsfremde subjektive Komponente vorliegen.[139] Im Einzelfall ist aber auch denkbar, daß die subjektive Komponente der Betriebssphäre zuzuordnen ist oder daß eine zunächst private subjektive Komponente durch einen besonders starken objektiven Bezug zum Betrieb überlagert wird.

(3) Unfall auf einer betrieblichen Fahrt infolge schlechten Gesundheitszustandes oder durch Herabfallen einer brennenden Zigarette. Eine betriebsfremde subjektive Komponente, die den objektiven Zusammenhang zum Betrieb überlagern könnte, liegt hier nicht vor: Zuordnung zur Betriebssphäre.

(4) Unfall auf Privatfahrt mit Betriebs-PKW: Die subjektive Komponente ist betriebsfremd und überlagert den objektiven Zusammenhang: Zuordnung zur Privatsphäre.

Anders wäre m. E. zu entscheiden, wenn ein Arbeitnehmer des Betriebes anläßlich der Privatfahrt das Fahrzeug ohne Einwilligung benützt und einen Unfall verursacht. Hier wird der objektive Zusammenhang zum Betrieb nicht durch eine be-

136 Ähnlich die allgemeine Position von *Watermann,* aaO (FN 95), 159, der von einem Spannungsverhältnis zwischen Kausalität und Finalität spricht und bei schwachem Kausalzusammenhang der Finalität, der subjektiven Handlungstendenz die entscheidende Bedeutung beimißt.

137 BB 1979, 670 f.

138 Oben S. 80 ff.

139 Vgl. auch VwGH 16. 5. 1956, 2423/55, Slg 1431 F.

triebsfremde subjektive Komponente überlagert. Entscheidend ist nicht die Privatfahrt, sondern die unbefugte Benützung durch einen Arbeitnehmer. Die Privatfahrt ist nur der äußere Schauplatz des Ereignisses. Im Gegensatz zu *Söhn*[140] wäre m. E. für Abzugsfähigkeit zu entscheiden.

(5) Zerstörung eines gemischt genutzten Wirtschaftsgutes durch höhere Gewalt. *Söhn*[141] plädiert im Anschluß an *Tipke*[142] für eine Aufteilung entsprechend der Nutzung. Die Alternative wäre die einheitliche Behandlung je nach Zugehörigkeit des Wirtschaftsgutes zum Betriebs- oder Privatvermögen. Beide Alternativen haben gute Gründe für sich.

Die einheitliche Behandlung entsprechend der Zugehörigkeit zum Betriebs- oder Privatvermögen stimmt mit der herrschenden Ansicht über die einheitliche Zuordnung gemischtgenutzter Wirtschaftsgütern (mit Ausnahme von Grundstücken) überein; sie entspricht auch der herrschenden Ansicht über die einheitliche Behandlung von Veräußerungsvorgängen bei gemischtgenutzten Wirtschaftsgütern.

Die Aufteilungsvariante wird eher dem Leistungsfähigkeitsgedanken (Nettoprinzip) gerecht. Vertritt man diese Position, so wird man freilich von vornherein für eine der Behandlung von Grundstücken nachgebildete anteilige Zuordnung solcher Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen und Privatvermögen eintreten und auch eine entsprechende Aufteilung von Veräußerungserfolgen verlangen müssen,[143] wobei nicht zu verkennen ist, daß die praktischen Probleme bei *zeitlich* abwechselnd betrieblich und privat genutzten Wirtschaftsgütern anders liegen als bei Wirtschaftsgütern (etwa Grundstücken), bei denen die gemischte Nutzung im wesentlichen *sachlich* abgegrenzte Anteile betrifft.

c) 3. Phase: Die Aufteilung gemischter Aufwendungen im engeren Sinn

aa) Allgemeine Überlegungen

Die Gewichtung des wirtschaftlichen Zusammenhanges, wie sie unter b) beschrieben wurde, kann ergeben, daß eine einheitliche Zuordnung der gesamten Aufwendungen zu der einen oder anderen Sphäre nicht vorgenommen werden kann. Aufwendungen, bei denen ein derart enger Zusammenhang zu beiden Sphären festzustellen ist, können als gemischte Aufwendungen im engeren Sinn bezeichnet werden.

140 Oben S. 91 f.
141 Oben S. 92.
142 StuW 1979, 202.
143 S. dazu *Wassermeyer,* unten S. 335 f.

Daß § 12 Ziff. 1 EStG für diese Fälle nichts aussagt, wurde schon oben betont. Es ist – wie erwähnt – jener Meinung beizutreten, die – im Gegensatz zum Beschluß des BFH v. 19. 10. 1970[144] – die Meinung vertritt, § 12 Ziff. 1 EStG enthalte weder ein prinzipielles (allgemeines) Aufteilungsverbot noch eine Aussage über Beweisführung oder Schätzung, sondern lediglich ein Abzugsverbot für Aufwendungen für die Lebensführung, die *auch* zur Förderung des Betriebes oder Berufes geeignet erscheinen.[145]

Betrachtet man diese Gruppe aus teleologischer Sicht, so besteht die Problematik offenbar in einem Konflikt zwischen dem objektiven Nettoprinzip und dem Prinzip der Nichtabzugsfähigkeit von Lebenshaltungskosten. Das objektive Nettoprinzip verbietet es, Aufwendungen im Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung als Einkommen anzusehen; die generelle Nichtabzugsfähigkeit gemischter Aufwendungen wäre als Verstoß gegen dieses Prinzip zu werten. Umgekehrt hätte die volle Abzugsfähigkeit gemischter Aufwendungen zur Folge, daß Aufwendungen zur privaten Bedürfnisbefriedigung die Bemessungsgrundlage mindern.

Geht man von dieser Basis aus, dann muß es verfehlt erscheinen, die Aufteilung von irgendwelchen äußerlichen oder technischen Umständen abhängig zu machen. Es erscheint daher nicht gerechtfertigt, die Aufteilung dort abzulehnen, wo es sich um Aufwendungen handelt, bei denen jedes Aufwandsquantum beide Veranlassungen zugleich in sich schließt, sie hingegen zu lassen, wenn die Aufwandsquanten sich scheiden lassen in solche, bei denen nur betriebliche bzw. nur private Gründe mitgewirkt haben.[146] Ebensowenig kann es darauf ankommen, ob Aufwendungen gleichzeitig oder zeitlich nacheinander dem betrieblich/beruflichen Bereich oder der Privatsphäre dienen.[147] Wären solche Kriterien entscheidend, so dürfte beispielsweise der Aufwand für eine Dachreparatur bei einem gemischt genutzten Gebäude nicht (entsprechend dem Nutzungsverhältnis) aufgeteilt werden, weil ja hier jedes Aufwandsquantum ohne Zweifel gleichzeitig beide Veranlassungen in sich trägt bzw. gleichzeitig beiden Sphären dient.

Solche Differenzierungen sind weder durch den Wortlaut des Gesetzes noch durch den Zweck der Abgrenzung begründet. Teleologisch betrachtet kann die angemessene Lösung vielmehr nur in dem Versuch bestehen, bei den gemischten Aufwendungen im engeren Sinn im Wege einer schätzungsweisen Aufteilung beiden Grundsätzen – dem objektiven Nettoprinzip und dem Prinzip der Nichtabzugsfähigkeit von Kosten der Lebensführung – so nahe wie möglich zu kommen. Es gelten hierbei die allgemeinen Grundsätze über die Sachaufklärung und Schät-

144 GrS 2/70, BStBl. 1971 II, 17.
145 S. oben FN 81 bis 83.
146 So *Littmann,* DStR 1971, 181.
147 So *Offerhaus,* BB 1979, 668. Vgl. auch *Mattern,* BB 1971, 715; *Balke,* FR 1979, 322.

zung, von denen abzurücken weder nach Wortlaut noch nach Zweck des Gesetzes ein Anlaß besteht.

Daß die praktischen Schwierigkeiten der Aufteilung bei den einzelnen Fallgruppen verschieden sind, ist nicht zu leugnen, ist aber kein Spezifikum dieses Fragenkomplexes. Was daher nötig ist, ist eine Weiterentwicklung der Argumente für einzelne Fallgruppen, wobei auch hier eine typisierende Betrachtungsweise im Sinne des Arbeitens mit Erfahrungssätzen und Anscheinsbeweisen ihren Platz haben wird.[148]

bb) Fixkosten gemischt genutzter Wirtschaftsgüter

Einer besonderen Betrachtung bedürfen in diesem Zusammenhang die Fixkosten gemischt genutzter Wirtschaftsgüter oder Arbeitskräfte. Die Anwendung der Äquivalenztheorie führt – wie bereits erwähnt – zur Unaufteilbarkeit der Fixkosten: Die Anschaffungskosten und sonstigen Fixkosten eines zum Privatvermögen gehörenden Wirtschaftsgutes fallen unabhängig davon an, ob das Wirtschaftsgut auch betrieblich genutzt wird. Der Lohn eines im Betrieb angestellten Gärtners ändert sich nicht, auch wenn er den Garten des Betriebsinhabers mitpflegt. In der Tat ist diese These der Nichtaufteilung wiederholt vertreten worden.[149] Sie scheint jedoch aus verschiedenen Gründen bedenklich.

Der erste Einwand ist der, daß die Nichtaufteilung offenbar den hinter der Entnahme- und Einlageregelung stehenden Grundgedanken widerspricht.[150] Daß der Sinn und Zweck speziell der Entnahmeregel über den Wortlaut hinausgeht und daß damit prinzipiell alle Wertabgaben des Betriebes erfaßt werden sollen, die nicht der Sphäre der Einkünfteerzielung zuzuordnen sind, wurde schon oben zu zeigen versucht.[151] Mag nun auch der Gesetzestext undeutlich sein,[152] so zeigt doch ein Rückblick auf die Rechtsentwicklung, daß zu diesen Wertabgaben bei Nutzungen für private Zwecke auch Fixkosten gerechnet wurden, ging man doch davon aus, daß diese Nutzungen, wenn sie „Dritten gegen Entgelt gewährt oder in anderer Weise für den Betrieb verwendet worden wären, geeignet gewesen wären, die Betriebseinnahmen zu erhöhen oder die Betriebsausgaben zu vermindern".[153]

148 *Herrmann-Heuer,* Anm. 3 c zu § 12; *Kröger,* StuW 1978, 292.

149 RFH 13. 5. 1931, StuW 721; BFH 8. 4. 1954, BStBl. III, 174; *Krüger,* Die Werbungskosten nach deutschem Einkommensteuerrecht, Diss. Halle 1935, 38. S. auch *Tipke,* StuW 1979, 205.

150 Zur Entnahme- und Einlageproblematik bei gemischt genutzten Wirtschaftsgütern s. *Kramer,* DStR 1979, 363 ff.

151 Oben II. 4. a).

152 Vgl. auch die Kritik bei *Montag,* StuW 1979, 36, mwN.

153 *Strutz,* aaO (FN 39), 705; ähnlich *Speich,* FR 1963, 224.

Da man nun unterstellen kann, daß bei Fremdnutzung der Wirtschaftsgüter dem Betrieb jedenfalls auch die Fixkosten abgegolten worden wären, wird man diese Kosten auch bei Entnahmen anzusetzen haben.[154]

Die These von der Unaufteilbarkeit der Fixkosten steht ferner in Widerspruch zur geläufigen Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen: Wollte man dem Einzelunternehmer zubilligen, die Fixkosten der auch privat genutzten Wirtschaftsgüter in vollem Umfang als Betriebsausgaben zu verrechnen, so wäre er wesentlich besser gestellt als etwa der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, dem Wirtschaftsgüter der Gesellschaft zur privaten Benützung zur Verfügung gestellt werden.

Der eigentliche Kern der Einwände ist der Verstoß gegen die horizontale Gleichmäßigkeit: Aufwendungen, die grundsätzlich der privaten Bedürfnisbefriedigung zugerechnet werden und daher aus versteuertem Einkommen bestritten werden müssen, könnten bei Vorhandensein eines entsprechenden Betriebes oder Berufes – somit nach durchaus willkürlichen Kriterien – in die betriebliche oder berufliche Sphäre verlagert werden.[155]

Entscheidet man sich auf Grund dieser Überlegungen für eine Aufteilung auch der Fixkosten, so stellt sich sofort die Frage, wo die Grenzen liegen: Soll eine Aufteilung auch erfolgen, wenn der Stpfl. seine bürgerliche Kleidung im Beruf trägt, wenn er seine Brille oder seine Uhr privat und beruflich verwendet, wenn er das Wohnzimmer gelegentlich auch für berufliche Besprechungen benützt?

Der Einwand, bei diesen Aufwendungen fehle es an der Trennbarkeit,[156] und damit an einer Aufteilungsmöglichkeit, scheint nicht überzeugend. Bei feststehender Arbeitszeit läßt sich der Umfang der beruflichen Verwendung einer Uhr oder Brille wesentlich leichter schätzen als die berufliche Verwendung eines Telefonanschlusses, eines Fernsehapparates oder Tonbandgerätes, ja möglicherweise sogar eines PKW.

Maßgebend ist vielmehr die oben entwickelte Überlegung, daß die grundlegenden Aufwendungen der Bedürfnisbefriedigung im Sinn des subjektiven Nettoprinzips durch tarifliche Maßnahmen berücksichtigt werden, und zwar unabhängig davon,

154 Vgl. auch *Montag,* StuW 1979, 36.

155 Steuertaktisch wäre bei dieser Lösung die Grenzziehung zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen das entscheidende Problem. Nur derjenige Stpfl. wäre gut beraten, der bei gemischt genutzten Wirtschaftsgütern mit allen Mitteln für die Betriebsvermögenseigenschaft streitet, weil dann die private Nutzung steuerlich nur mehr in Höhe der oft vernachlässigbaren variablen Kosten (Waschmaschine, Tonbandgerät, Fernsehapparat) in Erscheinung tritt.

156 So *Offerhaus,* BB 1979, 668, hinsichtlich Brille und Kleidung: gleichzeitige Verwirklichung einer gemischten Veranlassung. S. auch BFH BStBl. 1975 II, 407 zur Ausrüstung eines Skilehrers.

ob und inwieweit diese Aufwendungen auch betrieblich oder beruflich von Bedeutung sind.[157] Wollte man daher die Aufwendungen, die bei betrieblicher oder beruflicher Benützung von existentiellen Wirtschaftsgütern entstehen, zusätzlich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten einstufen, käme es zu einer Doppelberücksichtigung von Aufwendungen, die dem Gedanken der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit eindeutig widerstreitet.[158]

Die in der Judikatur anklingende Tendenz, die Aufteilungsfrage nur bei Gütern des gehobenen Lebensbedarfes oder bei eindeutig beruflich bedingten erhöhten Aufwendungen zu stellen,[159] hat insofern einen richtigen Kern. Verkürzt und mißverständlich hingegen ist die gängige Argumentation, bei Aufwendungen etwa für eine Armbanduhr, ein Wohnzimmer u. dgl. handle es sich um typischen Aufwand für die Lebensführung, der nach § 12 EStG nicht abgezogen werden könne.[160]

Die Grenzziehung zwischen normalen Aufwendungen der Lebensführung und Aufwendungen, die nicht mehr zum existentiellen Bedarf zählen, ist sicher schwierig. Daß Wirtschaftsgüter – statistisch gesehen – zur normalen Ausstattung eines Haushaltes rechnen (etwa PKW, Waschmaschine, Fernsehapparat), berechtigt wohl noch nicht zur Annahme, daß sie bei der tariflichen Freistellung des Existenzminimums berücksichtigt wurden.[161] Es kann sich dabei immer nur um die elementaren Bedürfnisse und nicht um die gehobene Lebensführung handeln.

IV. Das objektive Nettoprinzip bei Körperschaften

Die Anwendung des Nettoprinzips auf Körperschaften bereitet seit jeher Schwierigkeiten. Die dem subjektiven Nettoprinzip innewohnende Forderung, die existentiellen Aufwendungen zur persönlichen Bedürfnisbefriedigung aus der Bemessungsgrundlage auszuklammern, geht ins Leere, weil Körperschaften keine Sphäre besitzen, in der persönliche Bedürfnisbefriedigung denkbar ist. Für die geläufige Begründung des objektiven Nettoprinzips, daß Aufwendungen im Zu-

157 Oben II. 4. b) bb).

158 Zu Recht ist daher m. E. bei einem nur gelegentlich für berufliche Zwecke verwendeten Wohnzimmer eine Aufteilung nicht vorzunehmen, hingegen der Aufwand für ein eigenes häusliches Arbeitszimmer zu berücksichtigen. Ob eine leichte Aufteilbarkeit gegeben ist, ist nicht der entscheidende Punkt; problematisch daher etwa BFH 14. 9. 1965, HFR 1965, 543.

159 Kleider: BFH BStBl. 1965 III, 195; anders BStBl. 1963 III, 35; Kühlschrank: BFH BStBl. 1964 III, 455.

160 VwGH 18. 11. 1960, 291/60, Slg. 2329 F; 19. 2. 1969, 205/68, Slg. 3862 F; *Schimetschek*, Finanz-Journal 1977, 23.

161 AA wohl *Tipke*, Steuerrecht[7], 228.

sammenhang mit der Einkünfteerzielung nicht für persönliche Bedürfnisbefriedigung zur Verfügung stehen und daher kein Einkommen darstellen, gilt dasselbe.

Das Fehlen einer Sphäre, in der persönliche Bedürfnisbefriedigung möglich ist, ist oft genug zum Anlaß genommen worden, um bei Körperschaften alle Vorgänge der betrieblichen Sphäre zuzuordnen und damit alle Aufwendungen – mit Ausnahme der Gewinnausschüttungen – als Betriebsausgaben einzustufen.[162]

Bei dieser Argumentation wird zweierlei übersehen:

1. Die Körperschaftsteuer ist zwar ökonomisch betrachtet in der Tat keine Einkommensteuer sondern eine Ertragsteuer, weil Körperschaften eben kein Einkommen im ökonomischen Sinn haben können.[163] Dessen ungeachtet hat der Gesetzgeber diese Steuer doch prinzipiell der Einkommensteuer natürlicher Personen nachgebildet, so daß die dort geltenden Grundsätze prinzipiell auch für die juristischen Personen zum Tragen kommen.

2. Wegen der inneren Verwandtschaft von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer kann das objektive Nettoprinzip auch bei Körperschaften nur besagen, daß die Aufwendungen, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung stehen, keinen Zuwachs an Leistungsfähigkeit repräsentieren und daher aus dem steuerpflichtigen Einkommen auszuscheiden sind, während alles das, was nicht mit der Einkünfteerzielung in Zusammenhang steht – auch wenn es nicht der privaten Bedürfnisbefriedigung dient (dienen kann) – die Bemessungsgrundlage nicht mindern darf.[164]

Grundsätzlich wird somit das objektive Nettoprinzip im Bereich der Körperschaftsteuer ebenso zu interpretieren sein wie im Bereich der Einkommensteuer. Es ist daher keineswegs davon auszugehen, daß bei Körperschaften grundsätzlich alle Aufwendungen mit Ausnahme von Gewinnausschüttungen abzugsfähig sind, soweit nicht spezielle Abzugsverbote (etwa § 16 öKStG) entgegenstehen.[165] Vielmehr gilt auch hier, daß nur solche Aufwendungen abgezogen werden können, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit jener Sphäre der Körperschaft, in der die Einkünfte erzielt werden, stehen.[166]

Auch bei Körperschaften existiert also neben dem betrieblichen Bereich ein außerbetrieblicher. Er umfaßt nicht nur die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen, also

162 S. schon *Krüger*, aaO (FN 149), 42; dazu ferner *Meuschel*, DStZ 1938, 1218 ff; *Blümich–Klein–Steinbring–Stutz*, Körperschaftsteuergesetz[4], Anm. 2 zu § 11; *Gonella*, DB 1967, 874; *Job*, Die steuerrechtliche Liebhaberei, Diss. Bochum 1977, 99 ff.

163 Vgl. schon PrOVG 18. 6. 1910, Bd. 14, 339. *Ruppe*, Die steuerliche Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne, 1967, 110 mwN.

164 Vgl. auch die Begründung zum KStG 1934, RStBl. 1935, 81.

165 Vgl. FN 162.

166 S. auch *Meuschel*, DStZ 1938, 1219 f; *Kennerknecht*, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, 1941, 251.

die Sphäre der offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen und Einlagen, sondern auch sonstige Belange, die nicht zum Gegenstand des Unternehmens gehören[167] und daher nicht der Einkünfteerzielung zuzurechnen sind.[168] Aufwendungen aber, die mit dieser außerbetrieblichen Sphäre in Zusammenhang stehen, können auch bei Körperschaften nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Kommt ein Abzug als Sonderausgabe oder nach Spezialvorschriften des KStG ebenfalls nicht in Betracht, so können derartige Aufwendungen die Bemessungsgrundlage nicht mindern.

Zu den Aufwendungen, die weder durch den Betrieb veranlaßt noch dem gesellschaftlichen Bereich zuzuordnen sind, zählen neben echten Spenden auch die Aufwendungen für Liebhaberei, soweit es sich dabei nicht um Vorgänge handelt, die der gesellschaftlichen Sphäre zuzuordnen und als verdeckte Gewinnausschüttung einzustufen sind,[169] ferner auch Personensteuern.[170]

Es wurde die Befürchtung geäußert, daß diese Lösung zu praktischen Problemen wegen des Umfangs des Betriebsvermögens und der Gewinnrealisierung führe,[171] weil man diesfalls auch bei Körperschaften zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen unterscheiden müsse und daher bei Wechsel zwischen diesen Bereichen Gewinne realisiert würden. Diese Argumentation ist, weil am Ergebnis orientiert, nicht geeignet, eine als richtig erkannte Lösung aus den Angeln zu heben.

Im übrigen ist eine solche Abgrenzung des (steuerlichen) Betriebsvermögens von anderen Vermögensteilen einer juristischen Person im Körperschaftsteuerrecht durchaus kein Novum; sie wird vielmehr im Bereich der Nicht-Kapitalgesellschaften (Vereine, öffentliche Hand) als selbstverständlich mit den daraus resultierenden Folgen bei Wechsel der Zuordnung hingenommen.

V. Zusammenfassung

Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben ist ein Problem der wirtschaftlichen Zuordnung von Wertabgaben, das sich einer Lösung in der Form einer praktikablen, einfachen Formel oder Kausalitätstheorie entzieht. Es geht auch nicht um die Alternative Verursachungs- oder Veranlassungsprinzip. Der Gegensatz zwischen diesen Prinzipien ist weitgehend ein scheinbarer. Daß Aufwendungen nur dann einer Sphäre zugeordnet werden können, wenn sie zumindest in einem logisch-naturwissenschaftlichen Kausalzusammenhang zu ihr stehen, ist selbstverständlich. Juristische Kausalität bedeutet aber gerade Ausscheidung von als irrelevant erkannten logisch-naturwissenschaftlichen Kausalverknüpfungen und bedarf daher der Wertung, Abwägung und Gewichtung. Gerade dies ist aber auch das Anliegen der Veranlassungslehre, die aus den vielen Ursachen den „Anlaß" herausgreift.

Das entscheidende Problem ist aber, den die Zuordnung bestimmenden Wertungsprozeß besser in den Griff zu bekommen. Das objektive Nettoprinzip, das hinter der Zuordnungsfrage steht, ist ebensowenig wie der Gedanke der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit für sich allein genügend aussagefähig, um präzise Lösungen zu vermitteln. Die maßgeblichen Zuordnungskriterien lassen sich vielmehr nur durch eine komplexe genetische, teleologische und systematische Betrachtung gewinnen. So bedarf es zur Lösung der Zuordnungsfrage eines in der Regel mehrstufigen Entscheidungsprozesses, in dem verschiedene Aussagen, Prinzipien und Wertungen des Gesetzes miteinander abgewogen werden müssen. Der gegenwärtige Erkenntnisstand ist dabei wohl so zu sehen, daß bis jetzt erst einzelne Stufen dieses Entscheidungsprozesses näher erhellt sind, vieles aber noch nicht ausdiskutiert ist. Die Entwicklung einer einfachen, auch in Grenzfällen klare Entscheidungen erlaubenden Formel ist – wenn diese Situationssicht richtig ist – auch für die Zukunft nicht zu erwarten.

167 *Kennerknecht,* aaO, 507.
168 Ebenso *Herrmann–Heuer,* Anm. 34 zu § 6 KStG.
169 Dazu *Rose,* StbJb. 1971/72, 198 f; *Gonella,* BB 1967, 874.
170 Ebenso *Herrmann–Heuer,* Anm. 34 zu § 6 KStG, Anm. 3–4 zu § 12 KStG.
171 *Friedrich,* FR 1966, 298; *von Wallis,* StbJB. 1970/71, 126; *Rose,* StbJB. 1971/72, 192.

Der Begriff der Werbungskosten unter besonderer Berücksichtigung seines Verhältnisses zum Betriebsausgabenbegriff

Dr. Kurt Joachim von Bornhaupt,
Richter am Bundesfinanzhof, München

Inhaltsübersicht

Vorbemerkungen
1. Ziel der Untersuchung
2. Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben in der Systematik des EStG 1979
3. Historische Entwicklung des gesetzlichen Werbungskostenbegriffs
4. Dualismus der Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben?

A: Zum Tatbestandsmerkmal „Aufwendungen"
I. Aufwendungen als Verausgabung
1. Gleichwertigkeit der Begriffe Aufwendungen und Ausgaben
2. Aufwendungen als Abfluß von Gütern
3. Prinzip der Verausgabung
II. Aufwendungen im Zusammenhang mit Gegenansprüchen
1. Aufwendungen bei Geltendmachung von Erstattungsansprüchen
2. Aufwendungen bei Geltendmachung von Ersatzansprüchen
3. Aufwendungen bei Verzicht auf Erstattungs- und Ersatzansprüche
III. Aufwendungen bei Anschaffungs-, Herstellungs- und Veräußerungskosten und Wertminderungen
1. Vergleich mit Betriebsausgaben bei Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich
a) Bei nichtabnutzbaren Wirtschaftsgütern
b) Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern
2. Vergleich mit Betriebsausgaben bei Gewinnermittlung durch Überschußrechnung
a) Bei der Anschaffung, Herstellung und Wertminderung von Wirtschaftsgütern
b) Bei der Veräußerung und dem Untergang von Wirtschaftsgütern
3. Rechtssystematische Erwägungen de lege ferenda

B: Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einnahmen
I. Der finale Werbungskostenbegriff des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG
1. Wortgetreue Auslegung des Gesetzes
2. Folgerungen aus dem finalen Wortsinn des Gesetzes
a) Vermögensaufwendungen, die zugleich der Einkunftserzielung dienen
b) Maßstab der subjektiven Zweckdienlichkeit

c) Verweggenommene (vorab entstandene) Werbungskosten

II. Einschränkungen und Unvollkommenheiten des finalen Werbungskostenbegriffs
1. Objektive Zuordnung der Werbungskosten zu einer bestimmten Einkunftsart
2. Wirtschaftlicher Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einkünften
a) Wesentlicher Bestandteil des Werbungskostenbegriffs
b) Verhältnis zum finalen Werbungskostenbegriff
c) Fehlende Grundlage in § 9 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG
3. Vom finalen Werbungskostenbegriff nicht erfaßte Aufwendungen
a) Bereits gesicherte Einnahmen
b) Nachträgliche Aufwendungen
c) Unfreiwillige Aufwendungen
d) Abwehraufwendungen
4. Notwendigkeit eines einheitlichen und umfassenden Werbungskostenbegriffs

III. Bestimmung des Werbungskostenbegriffs nach dem Veranlassungsprinzip
1. Veranlassungsprinzip bei Betriebsausgaben
2. Gründe für die Übernahme dieses Prinzips bei den Werbungskosten
a) Gleiche Kriterien
b) Lösung gleicher Rechtsfragen
c) Gleiche Verwirklichung des Nettoprinzips
d) Gleiche Basis für die Abgrenzung von Lebenshaltungskosten
3. Kein Gesetzesverstoß bei Definition der Werbungskosten nach dem Veranlassungsprinzip
a) Zulässigkeit systematischer Gesetzesauslegung im Steuerrecht
b) Anwendung dieser Grundsätze bei der Definition der Werbungskosten nach dem Veranlassungsprinzip
4. Verwirklichung des Veranlassungsprinzips bei den Werbungskosten
a) Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit
b) Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung
c) Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen
d) Bei den sonstigen Einkünften
e) Bei der Abgrenzung zu den Lebenshaltungskosten

IV. Definition eines vom Veranlassungsprinzip geprägten Werbungskostenbegriffs de lege ferenda

V. Zusammenfassung der Ergebnisse

Vorbemerkungen

1. Ziel der Untersuchung

In den nachstehenden Ausführungen soll der Begriff der Werbungskosten untersucht und aufgezeigt werden, inwieweit er mit dem der Betriebsausgaben übereinstimmt. Bei einer solchen systematischen Darstellung sind Auswirkungen des Werbungskostenbegriffs auch dann mit zu erwähnen, wenn sie bekannt oder unumstritten sind, da auch sie den Begriff der Werbungskosten und sein Verhältnis zum Betriebsausgabenbegriff mit geprägt haben. Um Überschneidungen mit den anderen Referaten zu vermeiden, wird auf nähere Ausführungen zum Begriff der Betriebsausgaben, zur Auslegung des § 12 EStG und zum Verhältnis der Werbungskosten zu den Aufwendungen für die allgemeine Lebensführung verzichtet.

Abschnitt A der Darlegungen wird sich dem Begriff der „Aufwendungen" widmen. Es soll dargelegt werden, daß der Begriff der „Aufwendungen" bei Betriebsausgaben und Werbungskosten mit dem der „Ausgaben" identisch ist. Es sollen sodann Gemeinsamkeiten und Unterschiede bei den Aufwendungen im Betriebsausgaben- und Werbungskostenbereich aufgezeigt werden. Unterschiede bestehen insbesondere beim Umfang der abziehbaren Aufwendungen. Hierzu bedarf es eines Vergleichs der Werbungskosten mit den Betriebsausgaben, die bei einer Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich und bei einer solchen durch Einnahmeüberschußrechnung anzusetzen sind.

Abschnitt B wird sich dem Zusammenhang der Aufwendungen mit den Einnahmen zuwenden. Dabei wird vor allem die Bedeutung und die Unvollkommenheit des finalen Werbungskostenbegriffs des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG behandelt werden. Es soll hervorgehoben werden, daß es Gruppen nicht final bestimmter Werbungskosten gibt, die nur wegen des objektiven Zusammenhangs mit steuerpflichtigen Einkünften i. S. des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG zum Abzug zugelassen werden. Ein Vergleich mit dem gesetzlichen Begriff der Betriebsausgaben in § 4 Abs. 4 EStG soll verdeutlichen, daß der dort vom Gesetzgeber verwandte Begriff der „Veranlassung" die sachgerechte Lösung für einen Werbungskostenbegriff ist, der einheitlich auf alle nichtbetrieblichen Einkunftsarten zutrifft und alle Arten der in Betracht kommenden Aufwendungen umfaßt.

Zu den insb. in Abschnitt B zu erörternden Fragen liegen manche Abhandlungen und Dissertationen vor. Die Entwicklung in Gesetzgebung, Rechtsprechung und Lehre rechtfertigt jedoch den Versuch, sich mit den Problemen erneut zu befassen und nach einem Weg zur Verankerung des Veranlassungsprinzips bei den Werbungskosten zu suchen, der den anerkannten Regeln der Gesetzesauslegung entspricht.

2. Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben in der Systematik des EStG 1979

Vor Behandlung des eigentlichen Themas sei kurz skizziert, in welchem Zusammenhang das EStG 1979, nachstehend EStG genannt, die Begriffe Betriebsausgaben und Werbungskosten verwendet und wie sie dort definiert werden.

Das EStG unterwirft in § 2 Abs. 1 sieben verschiedene Einkunftsarten der ESt. Bei den ersten drei, nämlich bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit, erfaßt der Gesetzgeber in § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG den Gewinn, d. h. nach § 4 Abs. 1 Satz 1 und § 5 EStG den Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des laufenden Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den der Einlagen[1]. Diese Einkünfte werden im folgenden „Gewinneinkünfte" genannt. Bei der Ermittlung des Gewinns sind nach § 4 Abs. 1 Satz 4 und § 5 Abs. 4 EStG „die Vorschriften . . . über die Betriebsausgaben . . . zu befolgen". Betriebsausgaben sind nach § 4 Abs. 4 EStG alle „Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind".

Bei den übrigen Einkunftsarten, nämlich bei denen nach § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung sowie den sog. „sonstigen Einkünften im Sinne des § 22" EStG ist nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG „der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8–9 a EStG)" für die Einkommensbesteuerung maßgebend. Sie werden nachstehend als „Überschußeinkünfte" oder „nichtbetriebliche Einkünfte" bezeichnet. Den Begriff „Werbungskosten" erläutert der Gesetzgeber in § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG. Danach sind Werbungskosten „Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen".

3. Historische Entwicklung des gesetzlichen Werbungskostenbegriffs

Vorab sei ferner auf die historische Entwicklung des gesetzlichen Werbungskostenbegriffs hingewiesen.

Die Definition der Werbungskosten in § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG als Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen geht zurück auf § 9 Abs. 1 des preußischen EStG vom 24. 6. 1891[2]. Dort hieß es:

1 Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG kann im Rahmen dieser Vorbemerkung unerwähnt bleiben, da sie nur eine vereinfachte Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 1 EStG darstellt (siehe auch nachstehend zu A III 2 b Abs. 1).

2 Pr.Ges.Slg. 1891, 175.

„Von dem Einkommen sind in Abzug zu bringen:

1. die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Einkommens verwendeten Ausgaben . . ."

Der Begriff „Werbungskosten" taucht als solcher erstmals in § 8 Abs. 1 des preußischen EStG vom 19. 6. 1906[3] auf. Diese Vorschrift lautete:

„Von dem Rohertrag der in § 6 bezeichneten Einkunftsquellen sind die Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Erträge (Werbungskosten) in Abzug zu bringen. Als Werbungskosten gelten auch . . ."

Der Ausdruck Werbungskosten war damals ein Sammelbegriff, der Ausgaben im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich umfaßte[4].

Der reichsdeutsche Gesetzgeber verwandte in § 16 Abs. 1 EStG vom 10. 8. 1925 (EStG 1925)[5] den Begriff „Werbungskosten" bei allen Einkunftsarten für die „zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte gemachten Aufwendungen". Solche Ausgaben waren nach § 15 Abs. 2 dieses Gesetzes bei der Einkommensart, mit der sie im wirtschaftlichen Zusammenhang standen, und im übrigen vom „Gesamtbetrag der bei den einzelnen Einkunftsarten gewonnenen Ergebnisse abzuziehen"[6].

Das vorangegangene reichsdeutsche EStG vom 29. 3. 1920[7] enthielt in § 13 Nr. 1 den gleichen Werbungskostenbegriff. Es kannte außerdem noch in § 33 Abs. 1 Satz 2 den – allerdings nicht näher erläuterten – Begriff der „Betriebsausgaben" für Aufwendungen bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und Gewerbebetrieb. Der Ausdruck Betriebsausgaben wurde jedoch im EStG 1925 wieder fallengelassen, weil „Zweifel über das Verhältnis von Betriebsausgaben und Werbungskosten bestehen"[8].

Der Begriff Betriebsausgaben in der heutigen Form als Zusammenfassung durch den Betrieb veranlaßten Aufwendungen wurde erstmals im § 4 Abs. 3 EStG vom 16. 10. 1934 (EStG 1934)[9] für Aufwendungen im Rahmen der Einkunftsarten Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständige Arbeit verwandt[10].

3 Pr.Ges.Slg. 1906, 260.

4 Er galt nach § 13 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG 1906 z. B. auch für die Ermittlung des „Geschäftsgewinns" bei den „Einkommen aus Handel, Gewerbe und Bergbau".

5 RBGl. 1925, 189.

6 Das EStG 1925 unterschied in § 7 Abs. 2 zwischen der Gewinnermittlung bei betrieblichen Einkunftsarten und einer Überschußrechnung bei den übrigen Einkunftsarten, wobei der Gewinnbegriff in § 12 anders als heute gefaßt war.

7 RGBl. 1920, 359.

8 Regierungsbegründung zum EStG 1925, Reichstagsdrucksache, III. Wahlperiode 1924/25 Nr. 795 S. 47.

9 RGBl. 1934, 1261.

10 § 4 Abs. 1 Satz 4 i. V. m. § 2 Abs. 4 Nr. 1 EStG 1934.

Werbungskosten sind seitdem nur noch Aufwendungen bei den Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG[11].

4. Dualismus der Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben?

Geht man von der unterschiedlichen gesetzlichen Definition der Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben aus und berücksichtigt man, daß der Begriff Betriebsausgaben sich von dem der Werbungskosten losgelöst hat, so könnte dies auf einen unterschiedlichen Inhalt der beiden Begriffe hindeuten. Die nachstehenden Ausführungen werden jedoch zeigen, daß die Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben in ihrem Inhalt viel ähnlicher sind, als eine nur flüchtige Betrachtung erwarten läßt.

A. Zum Tatbestandsmerkmal „Aufwendungen"

I. Aufwendungen als Verausgabung

1. Gleichwertigkeit der Begriffe Aufwendungen und Ausgaben

Werbungskosten setzen nach dem Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG „Aufwendungen" voraus.

Den Ausdruck „Aufwendungen" gebraucht der Gesetzgeber insb. auch bei der Definition der Betriebsausgaben in § 4 Abs. 4 EStG, bei der Aufzählung der nichtabziehbaren Betriebsausgaben in § 4 Abs. 5 und 6 EStG sowie bei den Sonderausgaben in § 10 EStG und bei den außergewöhnlichen Belastungen in §§ 33, 33 a EStG.

Der Begriff Aufwendungen entspricht in allen vorgenannten Vorschriften dem im EStG ebenfalls häufig verwendeten Begriff „Ausgaben". *Die Worte Ausgaben und Aufwendungen sind im EStG gleichwertig und gegenseitig austauschbar*[12], da beide sich auf den gleichen wirtschaftlichen Vorgang der Verausgabung beziehen[13]. Die Gleichwertigkeit der Begriffe zeigt sich besonders deutlich im § 11

11 Bezüglich der Gründe zur Entstehung des selbständigen Betriebsausgabenbegriffs siehe nachstehend zu B III 3 a.

12 Anders war die Rechtslage nach dem Pr. EStG 1906. Dort wurde das Wort Ausgabe, weil es sich als zu eng erwiesen hatte, durch das Wort Aufwendungen ersetzt (vgl. Strutz, Pr. EStG § 8 Anm. 3, zitiert bei *Bauer*, „Der Dualismus Betriebsausgaben – Werbungskosten", Heft 12 der Schriftenreihe Steuerrecht im Rechtsstaat, 1974, S. 27).

13 So die heute wohl einhellige Meinung in Literatur und Rechtsprechung, vgl. z. B. RFH-Urteil vom 24. 6. 1937 IV A 20/36 (RStBl. 1937, 1088); *Herrmann–Heuer*, Kommentar zur ESt und KSt, 18. Aufl., § 4 EStG Anm. 48 und § 9 Anm. 9; *Becker*, StuW 1928 Sp. 25; *Offerhaus*, BB 1979, 617; *Tipke*, StuW 1979, 194; *Weber*, „Inwieweit sind Steuerberatungskosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar?" – Ein Beitrag zum Werbungskostenbegriff, Inaugural-Dissertation, Berlin 1965, S. 28 – a. A. *Wetter*, „Die Abgrenzung der Betriebsausgaben von den Kosten der Lebenshaltung in ihrer steuerlichen Bedeutung", Inaugural-Dissertation, München 1958, S. 15, wo er den Begriff Aufwendungen als Oberbegriff gegenüber dem der Betriebsausgaben ansieht.

Abs. 2 EStG. Denn der dort geregelte Zeitpunkt der Verausgabung gilt grundsätzlich für alle Arten von „Ausgaben", und zwar für „Aufwendungen" bei Betriebsausgaben im Rahmen des § 4 Abs. 3 EStG und bei Werbungskosten wie auch bei Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen. Im übrigen ergibt sich die Gleichstellung der Ausdrücke „Aufwendungen" und „Ausgaben" auch daraus, daß das Wort „Ausgaben" in den als „Aufwendungen" definierten Begriffen Betriebs„ausgaben" und Sonder„ausgaben" enthalten ist.

Es kann dahingestellt bleiben, ob der vom Gesetzgeber einheitlich verwandte Begriff Aufwendungen bei Betriebsausgaben und Werbungskosten im vollen Umfang mit dem der Aufwendungen bei Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen übereinstimmt[14]. Hier ist lediglich die Feststellung von Bedeutung, daß der Begriff „Aufwendungen" bei Betriebsausgaben und Werbungskosten inhaltlich gleich ist und sich von dem Begriff „Ausgaben" nicht unterscheidet. Es steht daher nichts im Wege, die Worte Aufwendungen und Ausgaben im folgenden, da sie inhaltsgleich sind, abwechselnd zu gebrauchen[15].

2. Aufwendungen als Abfluß von Gütern

Als nächstes stellt sich die Frage, welche Vorgänge von den deckungsgleichen Begriffen Aufwendungen und Ausgaben erfaßt werden.

Sie wird beantwortet durch einen Umkehrschluß aus § 8 Abs. 1 EStG. Nach dieser Vorschrift sind bei der Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten als „Einnahmen" alle Güter anzusetzen, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Stpfl. in einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG zufließen. Das gilt entsprechend auch für Aufwendungen, da „Ausgaben" das sprachliche Gegenstück von „Einnahmen" und die Begriffe Aufwendungen und Ausgaben hier, wie dargelegt, identisch sind. *Aufwendungen im Sinne des Werbungskostenbegriffs des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind daher alle Ausgaben, die beim Stpfl. in Geld oder Geldeswert innerhalb der vorstehend genannten Einkunftsarten abfließen*[16]. Das trifft auch auf Betriebsausgaben zu[17].

14 Bejahend z. B. *Offerhaus*, BB 1979, 618.

15 A. A. *Tipke*, wie (13).

16 Vgl. auch *Becker*, StuW 1928 Sp. 23 ff.

17 *Herrmann–Heuer* (13), § 4 EStG Anm. 46 c Abs. 6.

Durch einen solchen Abfluß muß bei Werbungskosten und Betriebsausgaben eine Minderung des Vermögens eingetreten sein[18] oder, anders ausgedrückt, Aufwendungen liegen vor bei „Aufopferung von Vermögenswerten"[19]. Woher der Stpfl. die Mittel für die Ausgabe nimmt, ist unerheblich[20]. Zuschüsse, die von dritter Seite gezahlt werden, mindern jedoch die Aufwendungen[21].

3. Prinzip der Verausgabung

Der Begriff „Aufwendungen" wird ferner durch den Zeitpunkt geprägt, zu dem solche Ausgaben steuerlich zu berücksichtigen sind. Hier kommt es nach § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG bei Werbungskosten auf den Tag der tatsächlichen Verausgabung, also auf den des Abflusses an (sog. Prinzip der Verausgabung oder auch Abflußprinzip genannt). Das gilt auch für Betriebsausgaben im Rahmen der Überschußrechnung des § 4 Abs. 3 EStG, aber nach § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG nicht ohne weiteres auch für Betriebsausgaben beim Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG.

Das Prinzip der Verausgabung wird durchbrochen bei regelmäßig wiederkehrenden Betriebsausgaben und Werbungskosten, die kurz vor Beginn oder nach Beendigung des Kalenderjahres erbracht werden, zu dem sie wirtschaftlich gehören[22]. Sie gelten nach § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG in dem Kalenderjahr als verausgabt, das für sie wirtschaftlich maßgebend ist. Um bei wiederkehrenden Ausgaben Zufallsergebnisse zu vermeiden, wird ihr Abfluß aus dem Vermögen mithin auf einen anderen Zeitpunkt fingiert.

Abweichend vom Wortlaut des § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG wird das Prinzip der Verausgabung von der wohl herrschenden Meinung[23] ebenfalls nicht bei den Werbungskosten angewandt, die im Zusammenhang mit sonstigen Leistungen i. S. des § 22 Nr. 3 EStG stehen. Fallen die Ausgaben nämlich in einem anderen Veranlagungszeitraum als die Einnahmen an, so werden

18 *Herrmann–Heuer* (13), § 4 EStG Anm. 46 a–b Abs. 3, § 9 EStG Anm. 9 Abs. 2; rk. Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 22. 9. 1978 IV 182/76 (EFG 1979, 389).

19 Nicht veröffentlichtes BFH-Urteil vom 30. 4. 1974 VIII R 67/68. Keine Aufwendungen in diesem Sinne sind insb. Einkünfte, die einem Stpfl. dadurch entgangen sind, daß er eine Zeitlang in keinem Arbeitsverhältnis gestanden hat (BFH-Urteil vom 15. 12. 1977 VI R 102/75, BFHE 124, 189, BStBl. II 1978, 216, und *Becker*, StuW 1928 Sp. 30). Keine Aufwendungen sind ferner die Aufzehrung der Arbeitskraft und der Gesundheit (RFH-Urteil vom 7. 7. 1927 VI A 255/27, RStBl. 1927, 198), die Ersparung von Ausgaben (RFH-Urteil vom 29. 10. 1930 VI A 1277/30, RStBl. 1931, 138) oder Ausgaben, die ein Stpfl. hätte machen können oder wollen, die er aber tatsächlich nicht gemacht hat (RFH-Urteil vom 13. 11. 1935 VI A 764/35, RStBl. 1936, 202).

20 *Littmann*, Das Einkommensteuerrecht, 12. Aufl., § 9 S. 1358.

21 *Herrmann–Heuer* (13), § 9 EStG Anm. 3 f letzter Absatz.

22 Als kurze Zeit ist nach dem BFH-Urteil vom 9. 5. 1974 VI R 161/72 (BFHE 112, 373, BStBl. II 1974, 547) in der Regel ein Zeitraum von 10 Tagen anzusehen.

23 Vgl. *Herrmann–Heuer* (13), § 22 EStG, Anm. 73 [2] und die dort erwähnte Literatur und Rechtsprechung.

sie erst beim Eingang der Einnahmen berücksichtigt. Den Grundsatz der tatsächlichen Verausgabung hat der Gesetzgeber zudem selbst verlassen bei der Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Wirtschaftsgütern auf die Dauer der Verwendung oder Nutzung. Hierauf wird noch an anderer Stelle einzugehen sein[24].

II. Aufwendungen im Zusammenhang mit Gegenansprüchen

Stehen Aufwendungen Erstattungs- oder Ersatzansprüche gegenüber, so ergeben sich bei Werbungskosten und Betriebsausgaben viele Übereinstimmungen, aber auch einige Besonderheiten, die teilweise umstritten sind. Auf die damit zusammenhängenden Fragen soll kurz eingegangen werden, um den Begriff der Werbungskosten von dem der Betriebsausgaben klar abzugrenzen.

1. Aufwendungen bei Geltendmachung von Erstattungsansprüchen

Da für den Abzug von Werbungskosten und Betriebsausgaben nach § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG grundsätzlich der Zeitpunkt der tatsächlichen Verausgabung maßgebend ist, wird ihre steuerliche Geltendmachung grundsätzlich nicht dadurch beeinträchtigt, daß dem Stpfl. ein Anspruch auf Erstattung dieser Kosten zusteht. Wird dieser Gegenanspruch erfüllt, so liegen beim Stpfl. steuerpflichtige[25] Einnahmen der Einkunftsart vor, bei der die Werbungskosten oder Betriebsausgaben entstanden waren. Erfolgen Leistung und Gegenleistung im selben Veranlagungszeitraum, so heben sie sich in ihrer steuerlichen Wirkung insoweit auf. Werbungskosten sind dann also nicht anzusetzen. Andernfalls erhöhen bzw. mindern Einnahmen und Ausgaben unabhängig voneinander die Einkünfte.

Bestand der Rückforderungsanspruch schon im Zeitpunkt der Ausgabe, so liegen gemäß den zutreffenden Ausführungen von *Herrmann–Heuer*[26] in der Verausgabung und dem späteren Eingang des Erstattungsbetrages vermögensumschichtende Vorgänge, die bei Überschußeinkünften an sich nicht berücksichtigt werden können[27]. Man wird jedoch m. E. aus Zweckmäßigkeits- und Billigkeitsgründen die Aufwendungen dennoch im Zeitpunkt der Verausgabung als Werbungskosten ansetzen können, wenn bei der Leistung noch nicht endgültig feststand, ob der Stpfl. hierzu verpflichtet war. Im umgekehrten Fall hat der BFH steuerpflichtige

24 S. nachstehend zu A III 1 b.

25 BFH-Urteil vom 13. 3. 1964 VI 152/63 (StRK, EStG § 11 R. 50); *a. A. Herrmann–Heuer* (13), § 9 EStG Anm. 3 f Abs. 3.

26 *Herrmann–Heuer* (13), § 9 EStG Anm. 3 d und Anm. 9.

27 Zu Vermögensumschichtungen siehe die Ausführungen nachstehend zu A III 1 a Abs. 4.

Einnahmen auch dann als zugeflossen angesehen, wenn der Stpfl. sie in einem späteren Kalenderjahr zurückzahlen mußte und er dies bereits beim Zufluß für möglich hielt[28].

2. Aufwendungen bei Geltendmachung von Ersatzansprüchen

Wird ein zur Einkunftserzielung eingesetztes abnutzbares Wirtschaftsgut von einem Dritten beschädigt oder zerstört, so entstehen beim Stpfl. im Jahr des schädigenden Ereignisses Werbungskosten oder Betriebsausgaben in Höhe einer entsprechenden Absetzung für außergewöhnliche technische Abnutzung[29]. Steht dem Stpfl. gegen den Schädiger ein Ersatzanspruch zu, so sind dieser Anspruch und die Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben steuerlich ebenso so unabhängig voneinander zu behandeln wie beim vorerwähnten Erstattungsanspruch. Der Ansicht des BFH, Werbungskosten lägen hier nicht vor, weil der Stpfl. wirtschaftlich nicht belastet sei[30], kann daher nicht gefolgt werden[31].

Werbungskosten sind mithin in dem Jahr des schädigenden Ereignisses und steuerpflichtige[32] Einnahmen sind dann anzusetzen, wenn die vom Schädiger oder von dessen Versicherung gezahlte Entschädigung dem Stpfl. zufließt[33], es sei denn, der Zeitpunkt der Vereinnahmung beruht auf willkürlichen Erwägungen der Beteiligten[34]. Der BHF hat zwar einmal im Urteil vom 22. 11. 1968 VI R 182/67[35] eine außergewöhnliche technische AfA wegen Totalschadens eines auf einer Dienstfahrt benutzten privaten Pkws des Arbeitnehmers erst später, und zwar in dem Jahr als Werbungskosten zum Abzug zugelassen, in dem sich herausstellte, daß mit einem Schadensersatz, den der Stpfl. erhofft hatte, nicht zu rechnen war. Diese Entscheidung dürfte aber unter dem Gesichtspunkt von Billigkeitserwägungen zu rechtfertigen sein.

28 BFH-Urteil vom 30. 1. 1975 VI R 190/71 (BFHE 115, 559, BStBl. II 1975, 776).

29 Vgl. § 7 Abs. 1 Satz 4 i. V. m. § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG und die nachstehenden Ausführungen zu A III 1 b Abs. 4.

30 BFH-Urteil vom 19. 10. 1976 VIII R 65/73 (BFHE 120, 234, BStBl. II 1977, 72) und bezüglich Sonderausgaben s. BFH-Urteil vom 20. 2. 1976 VI R 131/74 (BFHE 118, 331).

31 So auch *Offerhaus,* BB 1979, 618.

32 Die Erfüllung des Ersatzanspruches führt ausnahmsweise nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen, soweit der Schaden nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden konnte (vgl. *Littmann* (20), § 9 Anm. 22 a, und *v. Bornhaupt,* NWB Fach 3 S. 4581/4582).

33 *Herrmann–Heuer* (13), § 9 EStG Anm. 3 f und BFH-Urteil vom 30. 5. 1967 VI R 172/66 (BFHE 89, 187, BStBl. III 1967, 570). Zur Frage, inwieweit Schadensersatzansprüche wegen Schäden am Privatvermögen stpfl. Arbeitslohn sind, vgl. BFH-Urteile vom 10. 3. 1961 VI 200/60 (DB 1961, 728) und vom 28. 2. 1975 VI R 29/72 (BFHE 115, 251, BStBl. II 1975, 520).

34 Vgl. § 42 AO 1977; vgl. zur Rechtslage bei Sonderausgaben auch *Offerhaus* (BB 1979, 618) und die von ihm dort in Anm. 25 zitierte Literatur und Rechtsprechung.

35 BFHE 94, 325, BStBl. II 1969, 160.

3. Aufwendungen bei Verzicht auf Erstattungs- und Ersatzansprüche

Verzichtet ein Stpfl. auf die Geltendmachung eines Erstattungs- oder Ersatzanspruchs, wie etwa ein im privaten oder öffentlichen Dienst angestellter Arbeitnehmer auf den Anspruch gegen seinen Arbeitgeber auf Ersatz der ihm dienstlich entstandenen Fahrtkosten, so wird hierdurch der Abzug der Aufwendungen als Werbungskosten nicht ausgeschlossen[36]. Einnahmen sind nicht anzusetzen, da sie wegen des Verzichts auf diese Ansprüche nicht angefallen sind. Das gilt in gleicher Weise auch für Betriebsausgaben.

Besonderheiten ergeben sich jedoch bei Werbungskosten, wenn ein Stpfl. freiwillig und ohne Gegenleistung von der Erhebung eines Erstattungs- oder Ersatzanspruchs gegenüber einem *Unterhaltsberechtigten,* wie z. B. gegenüber den Kindern, absieht. Denn in diesem Verzicht liegt eine Zuwendung an den Unterhaltsberechtigten, die gemäß § 12 Nr. 2 EStG den zu versteuernden Einkommensbetrag nicht mindern darf. Die Zuwendung ist daher bei den Überschußeinkünften als fiktive Einnahme anzusetzen. Solche fiktiven Einnahmen werden auch in anderen Fällen dem Stpfl. zugerechnet, so etwa, wenn er unterhaltsberechtigte Angehörige mietfrei in einer Wohnung seines Hauses wohnen läßt[37]. Nimmt der Stpfl. schon im Zeitpunkt der Aufwendung von der Geltendmachung des Erstattungs- oder Ersatzanspruchs gegenüber dem Unterhaltsberechtigten Abstand, so führt dies wegen der Saldierung von fiktiver Einnahme und tatsächlicher Ausgabe im Ergebnis dazu, daß keine Aufwendungen als Werbungskosten zu berücksichtigen sind[38].

Anders ist hier die Rechtslage bei Gewinneinkünften i. S. des § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 EStG. Sieht ein Betriebsinhaber aus privaten Gründen von der Durchsetzung ei-

36 BFH-Urteile VI R 172/66 (33) und vom 15. 12. 1967 VI R 151/67 (BFHE 91, 464, BStBl. II 1968, 375).

37 Siehe zum letztgenannten Fall des mietfreien Wohnens BFH-Urteile vom 20. 11. 1973 VIII R 256/72 (BFHE 110, 561, BStBl. II 1974, 163), vom 30. 1. 1974 I R 16/72 (BFHE 111, 336) und vom 11. 4. 1978 VIII R 164/77 (BFHE 125, 155, BStBl. II 1978, 493). Zu der hier erörterten Frage eines nachträglichen Verzichts auf einen Ersatzanspruch gegenüber einem Unterhaltsberechtigten liegt, soweit ersichtlich, noch keine Literatur und Rechtsprechung vor.

38 So im Ergebnis auch BFH-Urteil VIII R 65/73 (30). Rechtlich unpräzise ist das BFH-Urteil vom 14. 8. 1970 VI R 70/69 (BFHE 100, 44, BStBl. II 1970, 765), das es für schädlich ansieht, wenn ein Stpfl. aus „rein persönlichen Gründen" auf die Erhebung eines Schadensersatzanspruches gegenüber der Ehefrau absieht. Hierzu ist zu bemerken, daß alle Gründe, die ein Stpfl. hat, seine „persönlichen" Gründe sind. Sollte der BFH „private" Gründe gemeint haben, so wäre dies rechtlich ebenfalls nicht relevant, da alle nichtbetrieblichen Einkünfte im privaten Sektor des Stpfl. anfallen. Wesentlich ist daher allein die Frage, ob der Verzicht freiwillig und ohne Gegenleistung i. S. des § 12 Nr. 2 EStG erfolgte.

nes Erstattungs- oder Ersatzanspruchs ab, so hat er damit den Anspruch aus dem Betriebsvermögen entnommen. Das wirkt sich gewinnerhöhend aus[39]. Dabei spielt es keine Rolle, ob der Erstattungs- bzw. Ersatzpflichtige dem Stpfl. gegenüber unterhaltsberechtigt ist oder nicht.

III. Aufwendungen bei Anschaffungs-, Herstellungs- und Veräußerungskosten und Wertminderungen

Der Begriff „Aufwendungen" ist gemäß den bisherigen Ausführungen bei Werbungskosten und Betriebsausgaben im wesentlichen gleich. Bedeutende Unterschiede ergeben sich jedoch beim Umfang der Aufwendungen, wenn man die steuerliche Behandlung der Anschaffungs-, Herstellungs- und Veräußerungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und die der Wertminderung solcher Güter bei Werbungskosten einerseits und Betriebsausgaben andererseits untersucht. Hier können manche Ausgaben als Betriebsausgaben abgezogen werden, als Werbungskosten dagegen nicht. Das beruht an sich nicht auf dem Begriff der „Aufwendungen" als solchem, sondern auf Besonderheiten bei den verschiedenen Einkunftsermittlungsarten. Trotzdem ist auf die unterschiedliche Behandlung der Aufwendungen hier näher einzugehen, da durch sie der Begriff der Aufwendungen i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG in seinem Verhältnis zu dem der Betriebsausgaben maßgebend beeinflußt wird.

1. Vergleich mit Betriebsausgaben bei Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich

a) Bei nichtabnutzbaren Wirtschaftsgütern

Anschaffungs-, Herstellungs- und Veräußerungskosten sowie Wertminderungen von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens werden bei den Einkünften nach § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 EStG je nach Gewinnermittlungsart und je nachdem, ob es sich um abnutzbare oder nicht abnutzbare Güter handelt, unterschiedlich als Betriebsausgaben angesetzt. Geht man von der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG aus, so ergeben sich bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens folgende Unterschiede zu den bei Überschußeinkünften des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG abziehbaren Werbungskosten:

Bei einer Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich müssen alle Aufwendungen, die bei der Anschaffung, Herstellung und Veräußerung von nicht abnutzbaren

39 Vgl. bezüglich Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG BFH-Urteil vom 16. 1. 1975 IV R 180/71 (BFHE 115, 202, BStBl. II 1975, 526).

Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens anfallen oder die durch Untergang solcher Gegenstände entstehen, als Betriebsausgaben erfaßt werden. Sie müssen in der Buchführung der Land- und Forstwirte, Gewerbetreibenden und der Angehörigen der freien Berufe als Vermögensvorgang bestandsmäßig und in der Gewinn- und Verlustrechnung als Aufwand ihren Niederschlag finden, weil sonst der Gewinn als Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des abgelaufenen Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den der Einlagen, nicht zutreffend ausgewiesen wird.

Bei den nichtbetrieblichen Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG müssen diese Vorfälle hingegen außer Betracht bleiben[40], da hier Einkünfte nicht bestandsmäßig, sondern nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG nur nach dem Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben ermittelt werden. Dabei spielt es keine Rolle, ob es sich bei den nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern, die angeschafft, hergestellt oder veräußert werden, um eine Einkunftsquelle, etwa um ein vermietetes unbebautes Grundstück, handelt oder nicht[41]. Werbungskosten sind daher bei Wertpapieren weder die Anschaffungskosten noch die Bankgebühren beim Verkauf noch Wertminderungen durch Kursverluste[42]. Aufwendungen für die Anschaffung und Veräußerung von nicht abnutzbaren (wie auch von abnutzbaren) Wirtschaftsgütern des Privatvermögens werden als Werbungskosten nur berücksichtigt, wenn der Gewinn aus der Veräußerung als Spekulationsgewinn nach § 23 EStG bei den sonstigen Einkünften des § 22 Nr. 2 EStG zu versteuern ist[43].

Ergänzend sei noch bemerkt, daß im Hinblick auf den Charakter der Überschußrechnung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG als der Differenz von Einnahmen und „vermögensaufopfernden" Aufwendungen (i. S. der vorstehenden Ausführungen zu A. I. 3) rein vermögensumschichtende Vorgänge, die die Höhe der Einkünfte

40 S. auch *Littmann* (20), § 9 Anm. 3 a.

41 *A. A. Herrmann–Heuer* (13), § 9 EStG Abs. 1, die lediglich Aufwendungen zum Erwerb einer Einkunftsquelle nicht als abziehbare Werbungskosten ansehen.

42 *Blümich–Falk*, EStG, 11. Aufl., § 9 Anm. 3 c Abs. 2; *Herrmann–Heuer* (13), § 9 Anm. 4 [5] Abs. 2; *Bauer* (12), S. 61; vgl. auch BFH-Urteil vom 10. 11. 1967 VI R 179/66 (BFHE 90, 396, BStBl. II 1968, 143).

43 Zur Verfassungsmäßigkeit des § 23 EStG Beschluß des BVerfG vom 19. 7. 1969 2 BvL 20/65 (BStBl. II 1970, 156).
§ 23 EStG ist im übrigen deshalb ein Fremdkörper im Rahmen der Überschußeinkünfte, weil die Einkünfte hier nicht gemäß der allgemeinen Regel des § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG durch Gegenüberstellen von Einnahmen und Werbungskosten, sondern als „Gewinn" erfaßt werden, der sich aus dem Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits ergibt. Diese Besonderheit soll jedoch bei den nachfolgenden Ausführungen vernachlässigt werden, um die Einheitlichkeit der Darstellung zu wahren.

nicht beeinflussen, bei den Überschußeinkünften außer Ansatz zu lassen sind. Betriebsausgaben, aber keine Werbungskosten sind daher z. B. Geldabgänge bei der Rückgewähr von Darlehen[44], die Herausgabe einer Sache wegen ungerechtfertigter Bereicherung[45] oder die Rückzahlung zu Unrecht erhaltener Einnahmen. Im letztgenannten Fall handelt es sich um sog. ,,negative Einnahmen"[46].

b) Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern

Dieselben Grundsätze wie bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern gelten grundsätzlich auch für die Behandlung von Anschaffungs-, Herstellungs- und Veräußerungskosten und Wertminderungen bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. Es bestehen jedoch folgende Besonderheiten:

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, deren Verwendung oder Nutzung durch den Stpfl. zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, können bei einer Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nicht sofort als Betriebsausgaben abgesetzt werden. Sie sind nach § 7 EStG jährlich nur mit einem bestimmten Teil, bezogen auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung, als Betriebsausgaben in Form von Absetzungen für Abnutzung zu berücksichtigen.

Diese Regelung gilt nach § 9 Abs. 1 Nr. 7 i. V. m. § 7 Abs. 1, 4, 5 und 6 und §§ 6, 7 b, 54 EStG grundsätzlich auch für die Überschußeinkünfte des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG.

Dies ist hier rechtssystematisch von besonderer Bedeutung, weil der Gesetzgeber insoweit (und in § 9 Abs. 1 Nr. 6 EStG auch bei Arbeitsmitteln) den Grundsatz der Nichtabziehbarkeit von Anschaffungs- und Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens durchbrochen hat[47]. Durch die Bezugnahme

44 *Herrmann–Heuer* (13), § 4 EStG Anm. 90 Abs. 8 und die dortigen Zitate.

45 *Herrmann–Heuer* (13), § 9 EStG Anm. 4 [5] letzter Absatz.

46 So im Ergebnis, wenn auch nicht mit der Begründung BFH-Urteile vom 13. 12. 1963 VI 22/61 (BFHE 78, 477, BStBl. III 1964, 184), vom 18. 9. 1964 VI 244/63 U (BFHE 81, 30, BStBl. III 1965, 11) und vom 19. 12. 1975 VI R 157/72 (BFHE 118, 166, BStBl. II 1975, 322); s. auch die bei *Herrmann–Heuer* (13), § 9 EStG Anm. 3 e Abs. 1 zitierte Literatur und Rechtsprechung; *a. A. Herrmann–Heuer* (13), § 9 EStG Anm. 3 e Abs. 2; *Vangerow*, StuW 1964 Sp. 759.

47 Nicht zu folgen ist m. E. der Ansicht von *Herrmann–Heuer* (13), § 9 EStG Anm. 34–35, die meinen, ohne § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG würden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Gegenständen, deren Verwertung oder Nutzung durch den Stpfl. sich über mehr als ein Jahr erstreckt, im Jahr der Anschaffung oder Herstellung voll als Werbungskosten absetzbar sein (s. auch vorstehend zu [29]). Wie hier im Ergebnis auch BFH-Urteil vom 14. 2. 1978 VIII R 9/76 (BFHE 125, 153, BStBl. II 1978, 455). Dort heißt es, der unmittelbare Zusammenhang der Aufwendungen mit den Einnahmen fehle in der Regel ,,bei den Anschaffungs- oder Herstellungskosten derjenigen Wirtschaftsgüter, die der Einnahmeerzielung dienten. Erst § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG ermöglicht es, die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung dieser Wirtschaftsgüter in Form der . .AfA als Werbungskosten zu behandeln".

auf die Vorschriften des § 7 EStG entsteht bei der Abziehbarkeit von Werbungskosten allerdings eine Lücke im Gesetz. Denn es fehlt eine Bestimmung über die steuerliche Behandlung von Anschaffungs- und Herstellungskosten der dort genannten Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von weniger als einem Jahr. Aus einem Umkehrschluß aus § 7 EStG i. V. m. § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG ist jedoch zu folgern, daß diese Aufwendungen sofort in vollem Umfang als Werbungskosten abgesetzt werden können[48].

Die Rechtsprechung wendet § 7 EStG bei Werbungskosten grundsätzlich ebenso an wie bei Betriebsausgaben[49]. Sofern in dieser Hinsicht noch Unterschiede bestehen, ist die Finanzverwaltung bestrebt, sie einzuebnen. Das gilt einmal für die Abschreibungsvergünstigung des § 6 Abs. 2 EStG, die nach der Rechtsprechung des BFH[50] auf Arbeitsmittel i. S. des § 9 Abs. 1 Nr. 6 EStG nicht anwendbar ist. Die Verwaltung hat jedoch Aufwendungen für Arbeitsmittel und andere bewegliche Wirtschaftsgüter ,,aus Vereinfachungsgründen" (richtiger wohl: die ,,Vereinfachungs"regelung des § 6 Abs. 2 EStG aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) in Abschn. 30 Abs. 3 LStR 1978 und Abschn. 84a EStR 1978 im Jahr der Anschaffung oder Herstellung ebenfalls sofort zum Abzug zugelassen, wenn die Kosten einschließlich Umsatzsteuer jeweils 800 DM nicht übersteigen. Die Verwaltung hat zum anderen die an sich nur für Gewinneinkünfte geltende[51] Anweisung in Abschn. 43 Abs. 10 Satz 3 EStR 1978 bezüglich des Ansatzes einer halbjährigen oder ganzjährigen AfA ,,aus Vereinfachungsgründen" auch auf Arbeitsmittel i. S. des § 9 Abs. 1 Nr. 6 EStG für anwendbar erklärt[52].

Da bei Überschußeinkünften, wie dargelegt[53], die Veräußerung von Wirtschaftsgütern steuerrechtlich grundsätzlich nicht erfaßt wird, sind Veräußerungskosten auch bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern wohl Betriebsausgaben, nicht aber Wer-

48 Bei Arbeitsmitteln mit einer weniger als einjährigen Nutzungsdauer ergibt sich die sofortige Abziehbarkeit der Aufwendungen ohnehin aus § 9 Abs. 1 Nr. 6 EStG.

49 Vgl. Abschn. 57 ff EStR 1978 sowie Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 26. 11. 1973 GrS 5/71 (BFHE 111, 242, BStBl. II 1974, 132) und vom 12. 6. 1978 GrS 1/77 (BFHE 125, 516, BStBl. II 1978, 620).

50 BFH-Urteile vom 8. 11. 1963 VI 43/63 U (BFHE 78, 96, BStBl. III 1964, 36) und vom 8. 2. 1974 VI R 326/70 (BFHE 111, 341, BStBl. II 1974, 306); *a. A. Littmann* (20), § 9 Anm. 24 und die dort angegebene Literatur.

51 Vgl. BFH-Urteil vom 28. 10. 1977 VI R 194/74 (BFHE 123, 558, BStBl. II 1978, 151) und die Anmerkung hierzu von mir in BB 1978, 344.

52 Schreiben des BdF vom 25. 8. 1978 – IV B 6 – S 2354 – 10/78, veröffentlicht in BB 1978, 1349.

53 S. vorstehend zu A III 1 a Abs. 3.

bungskosten. Das gilt entsprechend für Wertminderungen[53a]. Teilwertabschreibungen, die bei einer Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG als Betriebsausgaben abziehbar sind, kommen daher als Werbungskosten nicht in Betracht[54]. Andererseits kann der Wertverlust bei Untergang eines Wirtschaftsguts – nicht aber seine Wiederbeschaffungskosten – durch Ansatz einer nach § 9 Abs. 1 Nr. 7 i. V. m. § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG zulässigen außergewöhnlichen technischen oder wirtschaftlichen AfA zu abziehbaren Werbungskosten führen. So ist z. B. der Verlust von Hausrat bei einem beruflich veranlaßten Umzug ebenso in Höhe des Zeitwerts als Werbungskosten zu berücksichtigen wie der Zeitwert eines auf einer Dienstreise total zerstörten Pkws abzüglich des Zeitwerts (des Verkaufserlöses) für das Unfallwrack[55].

2. Vergleich mit Betriebsausgaben bei Gewinnermittlung durch Überschußrechnung

a) Bei der Anschaffung, Herstellung und Wertminderung von Wirtschaftsgütern

Die Überschußrechnung zur Ermittlung des betrieblichen Gewinns nach § 4 Abs. 3 EStG ähnelt der Überschußrechnung bei den nichtbetrieblichen Einkünften nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG, weil in beiden Fällen Einnahmen und Ausgaben einander gegenübergestellt werden. Das hat zur Folge, daß der Umfang der bei dieser Gewinnermittlungsart zu berücksichtigenden Betriebsausgaben dem der Werbungskosten in einem weit größeren Maße entspricht. So werden wie bei Werbungskosten so auch hier Anschaffungs- und Herstellungskosten von nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Zeitpunkt der Anschaffung und Herstellung und Teilwertabschreibungen[56] nicht als Betriebsausgaben zum Abzug zugelassen. Absetzungen für Abnutzung sind bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens nach § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG in gleicher Weise wie bei Überschußeinkünften zulässig, auch wenn gegenüber Werbungskosten einige Sondervorschriften bestehen[57].

Da der Begriff „Aufwendung" bei Betriebsausgaben und Werbungskosten insoweit stark einander ähnelt, bestehen keine Bedenken, die Bestimmung des § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG, nach der durchlaufende Posten nicht als Betriebsausgaben zu

53a *A. A.* FG Düsseldorf rk. Urt. v. 11. 1. 1979 II 33/75 L (EFG 1979, 440).

54 BFH-Beschluß GrS 1/77 (49); *Blümich–Falk* (42), § 21 Anm. 1 Abs. 1.

55 Bezüglich Pkw-Kosten vgl. BFH-Urteil vom 17. 10. 1973 VI R 395/70 (BFHE 111, 59, BStBl. II 1974, 185). *A. A.* bezüglich des Hausratsverlustes beim Umzug FG Düsseldorf im rk. Urteil vom 5. 4. 1978 VIII 359/75 E (EFG 1978, 539).

56 BFH-Urteil vom 24. 11. 1955 IV 231/53 U (BFHE 62, 97, BStBl. III 1956, 38), BFH-Beschluß GrS 1/77 (49); s. auch *Offerhaus*, BB 1977, 1493, 1497.

57 So z. B. § 7 Abs. 2 und 3, § 7 a Abs. 6 und 9 EStG.

behandeln sind, auf Werbungskosten entsprechend anzuwenden[58]. Bei den Überschußeinkünften hat der Gesetzgeber eine solche Regelung nur im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit in § 3 Nr. 50 EStG für die durchlaufenden Gelder getroffen, die der Arbeitgeber von seinen Arbeitnehmern erhält.

b) Bei der Veräußerung und dem Untergang von Wirtschaftsgütern

Wesentliche Unterschiede zwischen Betriebsausgaben und Werbungskosten ergeben sich trotz der aufgezeigten Übereinstimmungen aber daraus, daß die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nur eine zeitlich befristete Berechnungsmethode ist, die aus Vereinfachungsgründen zunächst auf die Ausweisung des Vermögenszuwachses als Gewinn verzichtet. Der Zuwachs wird später jedoch bei einem Übergang zum Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG, in jedem Fall aber bei Aufgabe oder Veräußerung des Betriebes der Einkommensteuer unterworfen. So wird letztlich dann doch der gleiche Gewinn versteuert, wie wenn der Stpfl. von vornherein seinen Gewinn durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt hätte[59].

Das hat zur Folge, daß die Veräußerung von abnutzbaren und nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bei der Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG schon im Zeitpunkt der Veräußerung steuerlich zu erfassen ist, damit der realisierte Vermögenszuwachs (oder Verlust) nicht später bei der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes oder Änderung der Gewinnermittlungsart der Besteuerung entzogen wird. Im Gegensatz zur Ermittlung von Überschußeinkünften sind solche Veräußerungserlöse hier mithin stets steuerpflichtige Einnahmen[60] und Aufwendungen, die mit der Veräußerung wirtschaftlich zusammenhängen, absetzbare Ausgaben, wie z. B. die Gebühren beim Verkauf von zum Betriebsvermögen gehörenden Wertpapieren. Bei der Veräußerung nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind andererseits nach § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG die bisher steuerlich nicht berücksichtigten Anschaffungs- und Herstellungskosten nunmehr doch als Betriebsausgaben abzusetzen[61]. Betriebsausgaben

58 Werbungskosten liegen erst dann vor, wenn sich herausstellt, daß z. B. der Vermieter die Beträge, die er für den Mieter verauslagt hat, nicht erlangen kann, weil letzterer z. B. an einen unbekannten Ort verzogen ist, da er erst dann ein eigenes Vermögensopfer i. S. der vorstehenden Ausführungen zu A I 2 erbracht hat (so auch *Herrmann–Heuer* (13), § 4 EStG Anm. 91 [7]).

59 Vgl. *Peter / v. Bornhaupt / Körner*, „Ordnungsmäßigkeit der Buchführung", 7. Aufl., Z. 273.

60 *Herrmann–Heuer* (13), § 4 EStG Anm. 90 und Anm. 91 [4].

61 Vgl. zur früheren Fassung des § 4 Abs. 3 EStG, die diese Sonderregelung noch nicht enthielt, BFH-Urteil vom 6. 12. 1972 IV R 4–5/72 (BFHE 108, 162, BStBl. II 1973, 293), das auch für diesen Zeitraum eine sofortige Abziehbarkeit als Werbungskosten verneinte.

sind aus den gleichen Gründen die Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Zeitpunkt ihres Verlustes oder Untergangs[62], wie z. B. der ausstehende Darlehensbetrag beim Ausfall einer Darlehensforderung[63].

Umstände dieser Art müssen bei der Ermittlung von Überschußeinkünften grundsätzlich außer Betracht bleiben, da die Einkunftsberechnung nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG auch zu späteren Zeitpunkten nicht in einen Vermögensvergleich übergeht. Veräußerungsvorgänge im privaten Vermögensbereich können allenfalls zu den bereits erwähnten[64] steuerpflichtigen Spekulationsgeschäften oder zu gewerblichen Einkünften nach § 17 EStG führen.

3. Rechtssystematische Erwägungen de lege ferenda

Faßt man die vorstehenden Ausführungen zu A. III. 1. und 2. zusammen, so zeigt sich, daß die unterschiedliche Berücksichtigung der Aufwendungen bei Werbungskosten und Betriebsausgaben vor allem darauf beruht, daß die Veräußerung nebst Veräußerungskosten und die Wertminderung von Wirtschaftsgütern sowie der Untergang von nicht abnutzbaren Gütern des Anlagevermögens bei den Gewinneinkünften erfaßt werden, bei den Überschußeinkünften hingegen nicht, wenn man von den Spekulationsgeschäften nach § 23 EStG einmal absieht. Wie Tipke zu Recht hervorhebt[65], liegt in der steuerlichen Nichterfassung von Veräußerungsvorgängen im privaten Bereich ein Bruch im System des dem EStG innewohnenden Universalitätsprinzips, nach dem grundsätzlich alle natürlichen Personen ihr gesamtes Einkommen zu versteuern haben. Dieser Systembruch wird vom Bundesverfassungsgericht[66] allerdings hingenommen, da nach seiner Ansicht der Dualismus Gewinneinkünfte/Überschußeinkünfte apriorisch gegeben ist, beide Einkunftsarten also jeweils für sich betrachtet, nicht aber aneinander gemessen werden dürfen[67].

Ein Bruch liegt ebenfalls innerhalb des Systems der Überschußeinkünfte vor. Er liegt darin begründet, daß der Gesetzgeber in § 9 Abs. 1 Nr. 7 und 6 EStG den Abzug von Anschaffungs- und Herstellungskosten bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern und bei Arbeitsmitteln in Form der jährlich zu berücksichtigenden AfA gestattet, solche Aufwendungen jedoch bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern nicht als Werbungskosten berücksichtigt. Die Gestattung der AfA durchbricht ihrerseits ebenfalls das Prinzip der Überschußrechnung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG, da letztere keinen Bestandsvergleich kennt. Die Regelung ist außerdem inkonsequent. Sind nämlich die Anschaffungs- und Herstellungskosten von abnutzbaren Wirtschaftsgütern und Arbeitsmitteln in Gestalt der AfA Werbungskosten, so müßte das Gegenstück, nämlich der Veräußerungserlös und die Veräußerungskosten, steuerlich ebenfalls erfaßt werden. Das ist, wie aufgezeigt, jedoch grundsätzlich nicht der Fall.

Die vorstehend aufgezeigten Durchbrechungen einkommensteuerrechtlicher Grundsätze verletzen zwar nicht den Gleichheitssatz, da solche Regelungen noch innerhalb des Ermessensspielraums des Gesetzgebers liegen[68]. De lege ferenda wäre jedoch eine Beseitigung dieser Systemwidrigkeiten zu begrüßen. Das könnte z. B. entsprechend dem Gutachten zur Reform der direkten Steuern, erstattet 1967 vom Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesministerium der Finanzen[69], dadurch geschehen, daß man unter Verwendung gewisser Freibeträge größere Gewinne aus der Veräußerung privater Vermögensgegenstände generell der Einkommensteuer unterwirft. Dann würden keine Bedenken mehr bestehen, die Anschaffungs- und Herstellungskosten von nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern entweder sofort oder entsprechend den Grundsätzen des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG erst im Zeitpunkt der Veräußerung als Werbungskosten zum Abzug zuzulassen.

B. Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einnahmen

I. Der finale Werbungskostenbegriff des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG

1. Wortgetreue Auslegung des Gesetzes

In Abschnitt B ist der andere Teil des gesetzlichen Werbungskostenbegriffs zu untersuchen, nämlich der der Verwendung der Aufwendungen zu den in § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG genannten Zwecken.

Die Ausgaben müssen, wie es dort heißt, „zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen" getätigt sein. „Einnahmen" in diesem Sinn sind nach § 8

62 *Herrmann–Heuer* (13), § 4 EStG Anm. 91 [6], und *Offerhaus* BB 1977, 1497.
63 *Herrmann–Heuer* (13), § 4 EStG Anm. 91 [7]; BFH-Urteil vom 2. 9. 1971 IV 342/65 (BFHE 104, 311, BStBl. II 1972, 334).
64 S. vorstehend zu III A 1 a Abs. 3.
65 StuW 1971, 2 ff, insb. 7–11.
66 Beschluß vom 11. 5. 1970 1 BvL 17/67 (BStBl. II 1970, 579), Ausführungen zu C II; s. im übrigen auch Entscheidung des BVerfG 2 BvL 20/65 (43) und vom 7. 10. 1969 2 BvL 3/66 und 2 BvR 701/64 (BStBl. II 1970, 160).
67 *Tipke*, StuW 1971, 10 rechte Spalte oben.
68 *A. A. Höhn*, „Die Besteuerung der privaten Gewinne", Zürcher Dissertation iur. 1955, S. 275, und *Altdorfer*, „Geschäftsvermögen und Privatvermögen im Einkommensteuerrecht", Veröffentlichungen der Handels-Hochschule St. Gallen, Reihe A Heft 53, 1959. Dieses verfassungsrechtliche Problem wird hier nicht näher vertieft, da der Begriff der Werbungskosten nur von seinen Auswirkungen berührt wird.
Vgl. dazu ferner den Beitrag von *Peter Böckli* in diesem Buch S. 339 ff.
69 Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 9 S. 23–26.

Abs. 1 EStG Zugänge im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG, die in Geld oder Geldeswert bestehen[70]. Ausgaben werden „*zur*" Erwerbung, Sicherung und Erhaltung solcher Einnahmen gemacht, wenn sie dem Ziel dienen, damit Einnahmen zu erwerben, zu sichern und zu erhalten[71]. Mit den Aufwendungen muß dieser Erfolg also ernsthaft[72] erstrebt werden[73]. Werbungskosten müssen mit anderen Worten das Mittel sein, um die vorgenannten Zwecke zu erfüllen[74]. Im Hinblick hierauf spricht man von einem *finalen* Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einnahmen und vom finalen Werbungskostenbegriff des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG[75].

Legt man die in § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG enthaltenen Begriffe „Erwerbung", „Sicherung" und „Erhaltung" der Einnahmen wörtlich aus, so ergibt sich folgendes:

Aufwendungen zur „Erwerbung" von Einnahmen liegen vor, wenn mit ihnen ein bisher noch nicht bestehender Zufluß oder die Erhöhung eines Zuflusses von Einnahmen erstrebt wird. Aufwendungen dienen der „Sicherung" von Einnahmen, wenn durch sie die Einnahmequelle vor Verlust geschützt werden soll. Sie haben die „Erhaltung" von Einnahmen zum Ziel, wenn durch sie der Fortbezug von Einnahmen nach Art und Umfang gewährleistet werden soll[76].

Die Begriffe Erwerbung, Sicherung und Erhaltung lassen sich allerdings nicht immer so säuberlich voneinander trennen. Denn nicht selten werden durch Aufwendungen die Einnahmen nicht nur gesichert und erhalten, sondern zugleich neue Einkünfte erworben oder vorhandene Einkünfte gesteigert[77]. Insb. kann die „Erhaltung" von Einnahmen auch ihre „Sicherung" mit umfassen[78].

70 Das gilt gemäß den vorstehenden Ausführungen zu A I 2 auch für Werbungskosten.

71 Vgl. z. B. BFH-Urteil vom 15. 11. 1957 VI 79/55 U (BFHE 56, 262, BStBl. III 1958, 102); s. auch *Littmann* (20), § 9 Anm. 5.

72 Fehlt die Ernsthaftigkeit, kann Liebhaberei vorliegen, *Blümich–Falk* (42), § 9 Anm. 2.

73 *Weber* (13) S. 44; *Bauer* (12) S. 10; *Blümich–Falk* (42), § 9 Anm. 2.

74 *Herrmann–Heuer* (13), § 9 Anm. 4 [1] Ab. 6.

75 „Final" in diesem Sinne bedeutet soviel wie zweckbestimmt (vgl. *Mackensen*, Deutsches Wörterbuch, 7. Aufl., Stichwort: „final"). Im gleichen Sinn wird das Wort „zu" oder „zur" auch sonst im EStG verwandt, s. z. B. § 10 b, § 3 Nr. 11, 44 und 45 EStG.

76 Vgl. z. B. *Blümich–Falk* (42), § 9 Anm. 2 Abs. 3; *Herrmann–Heuer* (13), § 9 EStG Anm. 5–8; *Bauer* (12) S. 9/10; *Weber* (13) S. 85 ff.

77 Deshalb bemerkte bereits *Strutz* im Kommentar zum EStG 1925 in Anm. 8 zu § 16: Mit diesen Ausdrücken Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte „werden die verschiedenen Arten der Werbungskosten mehr angedeutet als scharf begrenzt. Die Bezeichnungen . . . lassen zwar erkennen, daß der Zweck der Werbungskosten verschieden sein kann, aber die verschiedenen Richtungen werden hiermit doch nur in unbestimmter Weise bezeichnet, oder der Sinn wird nur unvollkommen ausgedrückt".

78 *Herrmann–Heuer* wie (76).

Gemäß den zutreffenden Ausführungen von *Herrmann–Heuer*[79] läßt sich der Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG dahin zusammenfassen, daß die Aufwendungen der „Einkunftserzielung" dienen müssen. Das Wort „Einkunftserzielung" ist umfassender und zutreffender als das Wort „Einnahmeerzielung", weil steuerpflichtige Einnahmen auf längere Sicht nur bei der Erzielung positiver Einkünfte vorliegen. Von der Absicht der „Einkunftserzielung" geht auch der BFH in seiner Rechtsprechung aus[80]; der Gesetzgeber spricht z. B. in § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG ebenfalls von der Verwendung oder Nutzung von Wirtschaftsgütern „zur Erzielung von Einkünften".

2. Folgerungen aus dem finalen Wortsinn des Gesetzes

a) Vermögensaufwendungen, die zugleich der Einkunftserzielung dienen

Wegen des finalen Wortsinns des Gesetzes fallen unter den Begriff der Werbungskosten auch Aufwendungen, die das Vermögen berühren.

Hierzu zählen zwar nicht die bereits erörterten Anschaffungskosten und Wertverluste bei Untergang von nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern sowie ebenfalls nicht die Veräußerungskosten und Wertminderungen bei allen Gegenständen, die der Einkunftserzielung dienen. Sie sind, wie dargelegt[81], schon begrifflich keine „Aufwendungen" i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG, da solche Vermögensvorgänge bei der Überschußrechnung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG unberücksichtigt bleiben müssen. Ausgaben dieser Art werden auch nicht vom finalen Wortsinn des Gesetzes erfaßt, da § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen, nicht aber zum Erwerb, zur Sicherung und Erhaltung des Vermögens betrifft[82].

Davon zu unterscheiden sind jedoch andere Aufwendungen auf das Vermögen, wenn sie zugleich die Erzielung von Einkünften bezwecken. Sie werden von der Rechtsprechung in recht großzügiger Weise als vorwiegend der Einkunftserzielung dienende Werbungskosten anerkannt.

So hat die Rechtsprechung z. B. die meisten mit der Vermietung und Verpachtung i. S. des § 21 EStG zusammenhängenden Aufwendungen, auch wenn sie das Vermögen berühren, als Werbungskosten zum Abzug zugelassen, wie z. B. Reparaturaufwendungen, Hypotheken-

79 *Herrmann–Heuer* (13), § 9 EStG Anm. 3 h, Anm. 4 [1] und Anm. 5–8 Abs. 2; ebenso *Schmider*, DB 1979, 807.

80 Vgl. z. B. BFH-Urteile vom 16. 12. 1960 VI 166/60 U (BFHE 72, 169, BStBl. III 1961, 32) und vom 2. 3. 1962 VI 79/60 S (BFHE 74, 513, BStBl. III 1962, 192).

81 S. nachstehend zu A III.

82 Vgl. auch *Littmann* (20), § 9 Anm. 7 am Schluß, nach dem der Zusammenhang mit den Einnahmen bestehen muß, nicht aber mit dem Vermögen oder der sonstigen Einkunftsquelle, aus der die Einnahmen erzielt werden.

zinsen usw.[83]. Abziehbar sind hier auch mittelbare Kosten, wie z. B. Geldbeschaffungskosten[84], Aufwendungen zur Beschaffung von Mitteln zur Ablösung der HGA[85] oder u. U. auch Abschlußgebühren eines Bausparvertrages[86]. Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen sind nach dem noch heute maßgebenden Urteil des OFH vom 26. 3. 1947 IV 1/46[87] allgemeine Verwaltungskosten sowohl für die einzelne Kapitalanlage als auch für die Gesamtheit des Kapitalvermögens als Werbungskosten anzusehen, wenn sie in einer unmittelbaren inneren Beziehung zu den Kapitalerträgen stehen, selbst wenn damit zugleich das Stammrecht gesichert wird[88].

Ist das Kapitalvermögen hingegen nicht zur Erzielung von Kapitaleinkünften angelegt oder sind vom Kapitalvermögen keine Erträge zu erwarten, so können damit im Zusammenhang stehende Verwaltungsausgaben nicht die Erzielung von Einkünften bezwecken[89]. Das gleiche gilt z. B. für Aufwendungen auf Grundstücke, die vom Stpfl. ausschließlich als Vermögensanlage angesehen werden[90]. Aufwendungen dieser Art sind Ausgaben auf das Vermögen als solches und folglich keine Werbungskosten.

b) Maßstab der subjektiven Zweckdienlichkeit

Für den Begriff der Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG ist es mithin entscheidend, ob der Stpfl. mit den Aufwendungen die Erzielung von Einkünften erstrebt. Hieraus hat die Rechtsprechung zu Recht gefolgert, daß es für die Anerkennung von Werbungskosten genügt, wenn die Aufwendungen *nach der Vorstellung des Stpfl.* zur Erzielung von Überschußeinkünften zweckdienlich waren. Es ist daher grundsätzlich unerheblich, ob die Aufwendungen erfolglos geblieben[91] und ob sie üblich, notwendig oder nach objektiven Gesichtspunkten zweckmäßig waren[92].

83 Vgl. die bei *Herrmann–Heuer* (13), § 21 EStG Anm. 29 a zusammengestellten Stichwörter und die dazu angegebene Rechtsprechung.

84 Vgl. die bei *Herrmann–Heuer* wie (83) unter Stichwort „Geldbeschaffungskosten" angegebene Literatur und Rechtsprechung.

85 Vgl. BFH-Urteil vom 30. 6. 1967 VI R 104/66 (BFHE 89, 337, BStBl. III 1967, 655) und die Ausführungen hierzu von *Littmann* in Forkel-Kartei D Einkommensteuer II B 32 a Einzelfragen (ab 1964) S. 25.

86 BFH-Urteil vom 3. 6. 1975 VIII R 80/73 (BFHE 116, 38, BStBl. II 1975, 699); s. auch nachstehend zu B I 2 c.

87 StRK, EStG § 9 Satz 1 und 2, R. 1.

88 S. zur Unmittelbarkeit der Beziehungen zu den Kapitalerträgen auch die Ausführungen nachstehend zu B III 4 c.

89 Wie vorstehend (87).

90 BFH-Urteil vom 11. 12. 1959 VI 230/58 U (BFHE 70, 182, BStBl. III 1960, 67); *Herrmann–Heuer* (13), § 9 Anm. 4 [7] Abs. 2; *Seithel,* FR 1979, 143; s. auch rk. Urteil des FG Düsseldorf vom 11. 6. 1970 IX 359/67 E (EFG 1970, 609).

91 So bereits RFH-Urteil vom 5. 8. 1930 VI A 998/30 (RStBl. 1931, 190) und *Becker,* Kommentar zum EStG 1925, II 148.

92 Vgl. z. B. BFH-Urteil vom 10. 5. 1957 VI 117/56 U (BFHE 64, 613, BStBl. III 1957, 250); vom 5. 7. 1957 VI 39/56 U (BFHE 65, 246, BStBl. III 1957, 328); vom 16. 12. 1960

Dieser Grundsatz unterliegt allerdings folgenden Einschränkungen:

a a) Ist es zweifelhaft, ob es sich bei den Aufwendungen um Werbungskosten oder um nichtabziehbare Ausgaben der allgemeinen Lebensführung handelt, so kann die Unüblichkeit, Nichtnotwendigkeit und Unzweckmäßigkeit der Aufwendung ein Indiz für den privaten Charakter der Ausgabe sein[93].

b b) Sind die Aufwendungen nicht Kosten der Lebensführung, sondern eindeutig Werbungskosten, so läßt sie der BFH in entsprechender Anwendung des § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG und der hierzu ergangenen Rechtsprechung[94] nicht als Werbungskosten zum Abzug zu, wenn sie nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind[95].

c c) In Zweifelsfällen, so insb. bei vergeblichen Aufwendungen oder Ausgaben, die die Vermögenssphäre oder Kosten der allgemeinen Lebensführung betreffen könnten, muß der Stpfl. seine Absicht zur Erzielung von Einkünften i. S. des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG durch äußere Umstände nachweisen, bzw. es wird von äußerlich erkennbaren Merkmalen auf die innere Absicht geschlossen[96].

c) Vorweggenommene (vorab entstandene) Werbungskosten

Die finale Bedeutung des gesetzlichen Werbungskostenbegriffs kommt besonders deutlich in der steuerlichen Anerkennung der sog. „vorweggenommenen" Werbungskosten zum Ausdruck.

„Vorweggenommene" oder besser ausgedrückt „vorab entstandene" Werbungskosten[97] liegen vor, wenn ein Stpfl. Aufwendungen im Hinblick auf künftige Ein-

VI 166/60 U (BFHE 72, 169, BStBl. III 1961, 63); vom 15. 12. 1967 VI 33/65 (BFHE 90, 493, BStBl. II 1968, 150); Beschlüsse des Großen Senats des BFH GrS 1/77 (49), Abschn. D II 1 a der Begründung; vom 27. 11. 1978 GrS 8/77 (BFHE 126, 533, BStBl. 1979, 213) C I Abs. 2 der Begründung; s. auch *Herrmann–Heuer* (13), § 9 EStG Anm. 3 c und die dort zitierte Literatur.

93 Vgl. *Littmann* (20), § 9 Anm. 28, und *Offerhaus,* BB 1979, 622; s. auch das zu Betriebsausgaben ergangene BFH-Urteil vom 28. 10. 1976 IV R 35/76 (BFHE 121, 35, BStBl. II 1977, 238).

94 Vgl. BFH-Urteil vom 4. 8. 1977 IV R 157/74 (BFHE 123, 158, BStBl. II 1978, 93).

95 Vgl. BFH-Urteil vom 10. 3. 1978 VI R 111/78 (BFHE 125, 52, BStBl. II 1978, 459) betr. Flügel einer Gymnasiallehrerin; BFH-Urteile vom 10. 11. 1978 VI R 21/76 (BFHE 126, 511, BStBl. II 1979, 219) und vom 10. 11. 1978 VI R 112/75 (BFHE 126, 518, BStBl. II 1979, 222) betr. Fahrten von der sehr weit entfernten Wohnung zur Arbeitsstätte; s. auch meine kritischen Bemerkungen zu diesen beiden Urteilen in FR 1979, 161 [165]; vgl. auch *Tipke* (StuW 1979, 197), der unter Hinweis auf *Görlich* (DB 1979, 713 f) meint, § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG müßte auch im Werbungskostenbereich eine Funktion haben.

96 Vgl. z. B. BFH-Beschluß GrS 1/77 (49); Beschluß des Großen Senats des BFH GrS 8/77 wie (92); *Offerhaus* BB 1979, 621 und *Herrmann–Heuer* (13), § 9 EStG Anm. 4 [7].

97 So zu Recht *Littmann* (20), § 9 Anm. 18, der hervorhebt, daß es sich hier nicht, wie man bei dem Ausdruck „vorweggenommen" annehmen könnte, um später entstandene Werbungskosten handelt, die zu einem früheren Zeitpunkt berücksichtigt werden sollen.

künfte bereits zu einem Zeitpunkt macht, bevor er mit der auf die Einkunftserzielung gerichteten Tätigkeit begonnen hat. Sie können wegen der Absicht künftiger Einkunftserzielung also schon berücksichtigt werden, ehe der Stpfl. die Einkunftsquelle erschlossen hat.

Die Aufwendungen müssen allerdings mit den in Aussicht genommenen Einkünften i. S. des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG *in einem hinreichend klaren und konkreten Zusammenhang stehen*[98].

Die Rechtsprechung ist bezüglich dieses Nachweises teilweise recht großzügig. Es sei erinnert an die vorstehend[99] erwähnten Abschlußgebühren eines Bausparvertrages. Sie werden vom BFH als vorweggenommene Werbungskosten schon zum Abzug zugelassen, wenn der Abschluß des Bausparvertrages in einem engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Bau eines Hauses steht, das die Grundlage der künftigen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bilden soll.

Vorweggenommene Werbungskosten sind unter den vorgenannten Voraussetzungen auch dann anzuerkennen, wenn sie erfolglos waren[100]. So sind z. B. nach der neueren Rechtsprechung des BFH vergebliche Aufwendungen für die Planung eines Mietwohnhauses, das später nicht errichtet wird, als Werbungskosten abzuziehen, wenn sich der feste Entschluß zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anhand gewichtiger objektiver Umstände klar und eindeutig feststellen läßt[101]. Andererseits können erfolglos gebliebene vorweggenommene Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn sie in einem so frühen Stadium steckengeblieben sind, daß für den Stpfl. noch alle Möglichkeiten offenblieben[102].

II. Einschränkungen und Unvollkommenheiten des finalen Werbungskostenbegriffs

1. Objektive Zuordnung der Werbungskosten zu einer bestimmten Einkunftsart

Werbungskosten müssen, wie dargestellt, nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG in der bestimmten *Absicht* getätigt werden, Einkünfte zu erzielen. Sie müssen andererseits aber auch in einem *objektiven Zusammenhang* mit einer bestimmten Einkunftsart stehen.

98 Vgl. *Herrmann–Heuer* (13), § 9 Anm. 4 [3–4] und Anm. 4 [7] sowie *Blümich–Falk* (42), § 9 EStG Anm. 3 a, und die in beiden Kommentaren angegebene Literatur und Rechtsprechung.

99 S. vorstehend zu B I 2 a, zweitletzter Absatz.

100 *Littmann* (20), § 9 Anm. 18.

101 BFH-Urteil vom 13. 11. 1973 VIII R 157/70 (BFHE 110, 556, BStBl. II 1974, 161); s. auch die Kritik zu dieser Entscheidung von *Offerhaus* (BB 1974, 170), nach der jede Art von Glaubhaftmachung genügen muß.

102 BFH-Urteil vom 3. 11. 1961 VI 196/60 U (BFHE 74, 319, BStBl. III 1962, 123).

Diese Notwendigkeit ergibt sich bereits aus § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG. Überschußeinkünfte können nach dieser Vorschrift nur so ermittelt werden, daß bei jeder Einkunftsart des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG die Einnahmen den Werbungskosten gegenübergestellt werden. Das setzt eine Zuordnung der Werbungskosten zu einer bestimmten Einkunftsart voraus. Das geschieht nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG in der Weise, daß Werbungskosten bei der Einkunftsart abgesetzt werden, bei der sie „erwachsen" sind. „Erwachsen" sind sie bei der Einkunftsart, mit der sie *im wirtschaftlichen Zusammenhang* stehen. Das hat der Gesetzgeber in § 9 Abs. 1 Nr. 1 EStG beim Abzug von Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden Renten und dauernden Lasten als Werbungskosten besonders hervorgehoben. Dieser Grundsatz gilt aber auch für alle anderen Werbungskosten[103].

Stehen Werbungskosten mit *mehreren* Einkunftsarten im wirtschaftlichen Zusammenhang, wie z. B. die Kosten einer umfangreichen Vermögensverwaltung, so sind die Ausgaben auf die Einkunftsarten entsprechend aufzuteilen. Ist dies nicht möglich, so sind sie bei der Einkunftsart abzusetzen, zu der sie vorwiegend gehören, oder, wie der BFH es im Urteil vom 21. 4. 1961 VI 158/59 U[104] ausdrückte, bei der Einkunftsart, „mit der sie nach Grund und Wesen die engere Beziehung haben".

2. Wirtschaftlicher Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einkünften

a) Wesentlicher Bestandteil des Werbungskostenbegriffs

Die finale Bedeutung des Werbungskostenbegriffs wird ferner dadurch eingeschränkt, daß die Aufwendungen auch in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Einkünften im Rahmen der vorgenannten Einkunftsarten stehen müssen.

Dieser Zusammenhang ist ein wesentlicher Bestandteil des Werbungskostenbegriffs[105]. Wie die vorstehenden Ausführungen zu den sog. „vorweggenommenen" Werbungskosten gezeigt haben, ist die wirtschaftliche Verbundenheit zwischen Aufwendungen und den erstrebten steuerpflichtigen Einkünften oft der einzige Gradmesser für den Nachweis, welche Ziele der Stpfl. mit den Aufwendungen tatsächlich verfolgt hat. Dieser Zusammenhang ist außerdem für die Anerken-

103 Von einem solchen wirtschaftlichen Zusammenhang gehen auch andere Vorschriften über die Zurechnung von Werbungskosten zu bestimmten Einkunftsarten aus, wie z. B. § 21 Abs. 3 EStG.

104 BFHE 73, 449, BStBl. II 1961, 431.

105 Vgl. *Herrmann–Heuer* (13), § 9 Anm. 4 [2] und die dort zitierte Rechtsprechung; *Offerhaus*, BB 1979, 622; *a. A. Tipke* (StuW 1979, 199), der meint, es handle sich nur um eine Beweisfrage.

nung solcher Werbungskosten von entscheidender Bedeutung, bei denen der Stpfl., wie noch dargelegt wird[106], nicht die Absicht hat, Einkünfte zu erzielen. Der Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Verbundenheit ist ferner unentbehrlich für eine zutreffende Abgrenzung der Werbungskosten von den nicht abziehbaren Aufwendungen für die allgemeine Lebensführung.

So ist die Frage, ob ein Stpfl. z. B. eine Auslandsreise aus beruflichen oder privaten Gründen unternommen hat, nach der Entscheidung des *Großen Senats des BFH* vom 27. 11. 1978 GrS 8/77[107] anhand solcher objektiven Umstände zu beurteilen. Nach dem Beschluß des Großen Senats vom 19. 10. 1970 GrS 2/70[108] ist eine Aufteilung von Anschaffungskosten gemischtgenutzter Wirtschaftsgüter auf Werbungskosten und nicht abziehbare Ausgaben für die Lebensführung u. a. ebenfalls nur zulässig, wenn objektive Merkmale und Unterlagen eine zutreffende und leicht nachprüfbare Trennung ermöglichen.

Ein solcher objektiver Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einkünften muß von wirtschaftlichen Gegebenheiten geprägt sein; ein rechtlicher Zusammenhang genügt hierfür nicht[109]. Ist es zweifelhaft, ob Aufwendungen mit steuerpflichtigen Einkünften i. S. des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen oder etwa der allgemeinen Lebensführung zuzurechnen sind, so ist der Grund, die „causa" heranzuziehen, die zu der Aufwendung geführt hat, nämlich die Handlung des Stpfl. oder die dritter Personen[110] oder das von außen her eintretende Ereignis, auf dem z. B. der Schaden beruht[111]. Ein mittelbarer Zusammenhang zwischen Werbungskosten und Einkünften ist ausreichend, auch wenn dies beim Verhältnis der Werbungskosten zu Einkünften aus Kapitalvermögen vom BFH nicht anerkannt wird[112]. Andererseits muß bei einem nur mittelbaren Zusammenhang die innere Verbundenheit zwischen Aufwendungen und Einkünften noch gewahrt sein[113]. Das richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls.

b) Verhältnis zum finalen Werbungskostenbegriff

Der wirtschaftliche Zusammenhang der Werbungskosten mit den steuerpflichtigen Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG tritt als wesentlicher Bestandteil des Werbungskostenbegriffs gleichberechtigt neben die vom Gesetzgeber in § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG geforderte Absicht des Stpfl., mit den Aufwendungen Einkünfte zu erzielen. Es sind dies beide also selbständige Elemente innerhalb eines einheitlichen Werbungskostenbegriffs[114].

106 S. nachstehend zu B II 3.
107 Wie (92).
108 BFHE 100, 309, BStBl. II 1971, 17.
109 Vgl. BFH-Urteil vom 14. 11. 1951 IV 215/50 U (BStBl. III 1951, 235).
110 Z. B. Zahlung von Grundsteuern auf Grund eines vom FA erlassenen Steuerbescheids.
111 Von außen her eintretende Ereignisse sind jedoch in der Regel wertneutral, also weder dem betrieblichen oder privaten Bereich zuzurechnen, wie z. B. der Einschlag eines Blitzes in einen Baum, der auf einen auf einer Dienstfahrt befindlichen Pkw fällt.
112 S. nachstehend zu B III 4 c.
113 *Herrmann–Heuer* (13), § 9 EStG Anm. 4 [3]–[4] Abs. 3.

Die beiden Bestandteile lassen sich allerdings nicht immer säuberlich voneinander trennen. Denn nicht selten stellt erst die Absicht des Stpfl. den objektiven Zusammenhang der Aufwendungen mit den Einkünften her. Wird so z. B. ein zum Privatvermögen gehörendes, technisch und wirtschaftlich noch nicht verbrauchtes Gebäude abgerissen, so richtet sich die Frage, ob der Ansatz einer außergewöhnlichen technischen oder wirtschaftlichen AfA als Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Nr. 7 i. V. m. § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG zulässig ist, gemäß den zutreffenden Ausführungen des BFH im Urteil vom 6. 3. 1979 VIII R 110/74[115] nach den Zukunftsplänen des Stpfl. Die AfA ist als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen, wenn anstelle des abgerissenen Gebäudes ein anderes, zur Einkunftserzielung dienendes Haus treten soll. Beabsichtigt der Stpfl. hingegen, durch den Abriß des Hauses ein unbebautes Grundstück herzurichten und dieses dann als erschlossenen Bauplatz zu verkaufen, so ist der innere wirtschaftliche Zusammenhang zwischen der außergewöhnlichen AfA und den nichtbetrieblichen Einkünften i. S. des § 2 Abs. 1 Nr. 6 EStG nicht mehr gegeben[116].

c) Fehlende Grundlage in § 9 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG

Die Notwendigkeit eines wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Aufwendungen und steuerpflichtigen Einkünften läßt sich zwar aus dem EStG ableiten, weil manche zu den Werbungskosten ergangene Einzelvorschriften hierauf ausdrücklich verweisen, wie z. B. in § 9 Abs. 1 Nr. 2 EStG beim Abzug von Steuern beim Grundbesitz und in § 21 a Abs. 3 Nr. 1 EStG bei der Berücksichtigung von Schuldzinsen bei der Bemessung des Nutzungswerts der selbstgenutzten Wohnung im eigenen Einfamilienhaus.

Aus dem allgemeinen Werbungskostenbegriff des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG ist dieses Kriterium für das Vorliegen von Werbungskosten jedoch nicht oder zumindest nicht hinreichend klar zu entnehmen. Die in § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG geforderte Absicht des Stpfl., Einkünfte zu erzielen, setzt zwar ein gewisses Verhältnis zwischen Aufwendungen und Einkünften voraus, da jede Absicht sich nur in einem vorgegebenen Rahmen verwirklichen kann. Wie das Verhältnis von Aufwendungen zu Einkünften jedoch beschaffen sein muß und ob hierzu insb. ein rechtlicher oder ein wirtschaftlicher Zusammenhang erforderlich ist, läßt sich aus dieser Vorschrift nicht ableiten. Die gesetzliche Definition der Werbungskosten ist insoweit also unvollkommen.

Dieser Mangel wird nicht dadurch behoben, daß § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG die Einkunftsart bestimmt, bei der Werbungskosten abzuziehen sind. Eine solche Zurechnungsvorschrift kann

114 So auch *Offerhaus*, BB 1979, 621 linke Spalte.
115 BFHE 127, 510.
116 S. bezüglich der Abbruchkosten auch Beschluß des Großen Senats des BFH GrS 1/77 (49).

für den Begriff der Werbungskosten schon deshalb nicht maßgeblich sein, weil sie begrifflich das Entstandensein von Werbungskosten voraussetzt. Aber selbst wenn man hiervon absieht, reicht § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG für die Bestimmung des Werbungskostenbegriffs nicht aus. Denn ein nach dieser Vorschrift herzustellender Zusammenhang von Werbungskosten mit einer bestimmten Einkunftsart ist für die Anerkennung von Werbungskosten viel zu vage und zu locker. Das zeigt sich deutlich darin, daß Aufwendungen zur Schaffung einer Einkunftsart nicht als Werbungskosten zum Abzug zugelassen werden[117]. Dem steht nicht entgegen, daß es Aufwendungen gibt, die zu einer bestimmten Einkunftsart gehören, die sich aber nicht eindeutig einer von mehreren Einkunftsquellen derselben Einkunftsart zuordnen lassen[118]. Sie werden im Schätzungswege, ggf. durch griffweise Schätzung, auf die Einkunftsquellen verteilt.

3. Vom finalen Werbungskostenbegriff nicht erfaßte Aufwendungen

Der gesetzliche Begriff der Werbungskosten in § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG ist, wie dargelegt, unvollkommen, weil er das Kriterium des objektiven Zusammenhangs der Aufwendungen mit den steuerpflichtigen Einkünften i. S. des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG nicht enthält. Das hat zur Folge, daß verschiedene Gruppen von Aufwendungen von der gesetzlichen Definition der Werbungskosten nicht erfaßt werden. Hierunter fallen alle Ausgaben, die vom Stpfl. nicht in der vom Gesetzgeber geforderten Absicht der Einkunftserzielung getätigt werden, die aber dennoch in einem so engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Überschußeinkünften stehen, daß Literatur und Rechtsprechung ihnen die Anerkennung als Werbungskosten nicht versagen konnte[119].

a) Bereits gesicherte Einnahmen

Zu den vorgenannten Aufwendungen zählen zunächst alle Aufwendungen, die nicht der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen dienen können, weil die Einnahmen schon so gesichert sind, daß sie durch besondere Ausgaben weder erworben noch erhöht noch von ggf. bestehenden Risiken befreit werden können. Dazu gehören u. a. manche mit dem Beruf zusammenhängende, gesetzlich nicht besonders geregelte Ausgaben bei solchen Arbeitnehmern, die unkündbar sind und die höchste für sie erreichbare Beförderungsstufe erreicht haben, wie

117 Wie *Herrmann–Heuer* (105).

118 OFH-Urteil vom 26. 3. 1947 IV 1/47 (FR 1947, 102 = StRK, EStG, § 9 Satz 1 und 2 R. 1); vgl. auch *Herrmann–Heuer* (13), § 9 EStG Anm. 4 [5] Abs. 3.

119 Vgl. auch *Tipke*, StuW 1979, 200.

etwa für Mehraufwendungen für Verpflegung wegen mehr als 12stündiger Abwesenheit von der Wohnung[120] oder für die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers[121].

b) Nachträgliche Aufwendungen

Von der gesetzlichen Definition der Werbungskosten in § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG werden ferner die Aufwendungen nicht erfaßt, die erst nach Beendigung der auf Einkunftserzielung gerichteten Tätigkeit anfallen, mit ihr aber in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Ausgaben dieser Art werden von Verwaltung und Rechtsprechung bei allen Überschußeinkünften zu Recht als Werbungskosten anerkannt, obwohl die Einkunftsquelle versiegt, Einnahmen aus ihr also weder erstrebt noch gesichert werden können[122]. Dazu gehören z. B. Aufwendungen wegen nachträglicher Inanspruchnahme eines früheren GmbH-Geschäftsführers für Nichteinbehaltung und Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen[123], Zahlung einer Vertragsstrafe an einen früheren Arbeitgeber wegen Verletzung eines vertraglich vereinbarten Wettbewerbsverbots[124] oder Rückzahlung von Mietzinsen nach Veräußerung des Hauses[125].

c) Unfreiwillige Aufwendungen

Werbungskosten sind entgegen dem Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG auch die mit den Überschußeinkünften wirtschaftlich zusammenhängenden Aufwendungen, die der Stpfl. ohne oder gegen seinen Willen hat tätigen müssen[126]. Es sind dies Ausgaben, die von außen her auf ihn zukommen, die ihm oftmals sogar aufgezwungen werden, denen er sich aber nicht entziehen kann, wenn er die Einnahmen nicht verlieren oder andere Nachteile nicht erleiden will.

Solche unfreiwillige Aufwendungen sind z. B. bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Verluste durch Unterschlagung von Mietgeldern durch einen mit der Mieteinziehung beauftragten Hausverwalter[127] oder Schadensersatzleistungen wegen unterlassenen

120 Vgl. zur Abziehbarkeit dieser Verpflegungsmehraufwendungen auch die Grundsatzentscheidung des BFH vom 30. 3. 1979 VI R 123/76 (BFHE 127, 402, BStBl. II 1979, 498).

121 S. auch *Hartz–Meeßen–Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, Stichwort „Arbeitszimmer".

122 Vgl. *Herrmann–Heuer* (13), § 9 EStG Anm. 4 [8], und *Littmann* (20), § 9 Anm. 16.

123 BFH-Urteil vom 14. 10. 1960 VI 45/60 U (BFHE 72, 50, BStBl. III 1961, 20).

124 RFH-Urteil vom 27. 8. 1930 VI A 1354/30 (RStBl. 1931, 20).

125 *Blümich–Falk* (42), § 9 Anm. 3 a.

126 Vgl. statt vieler *Herrmann–Heuer* (13), § 9 EStG Anm. 3 a Abs. 4.

127 RFH-Urteil vom 8. 8. 1929 VI A 989/28 (RStBl. 1929, 588).

Streuens auf den Gehwegen oder mangelnder Hausbeleuchtung[128]. Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist etwa an den Verlust von Hausrat bei einem dienstlich veranlaßten Umzug zu denken[129] oder an Strafverteidigungskosten eines freigesprochenen Angeklagten, wenn die ihm zur Last gelegte Tat nur aus seiner beruflichen Tätigkeit heraus erklärbar ist[130].

d) Abwehraufwendungen

Vom Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG werden schließlich auch die sog. „Abwehraufwendungen" nicht gedeckt. Sie bezwecken, von der Ausgabenseite her der Reduzierung von „Einkünften" entgegenzuwirken. Sie dienen damit jedoch nicht, wie es das Gesetz befiehlt, der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der „Einnahmen". Es handelt sich um folgende Gruppen von Aufwendungen:

aa) Ein Teil von ihnen will verhindern, daß Ausgaben als Werbungskosten abfließen, so z. B. die Zahlung von Beiträgen an eine private Haftpflichtversicherung zur Vermeidung einer persönlichen Inanspruchnahme für den Fall, daß der Stpfl. wegen eines bei der Ausübung beruflicher Tätigkeit begangenen Verstoßes von einem anderen auf Grund gesetzlicher Haftungsbestimmungen privatrechtlichen Inhalts für einen Vermögensschaden verantwortlich gemacht wird[131].

bb) Andere Aufwendungen wollen vermeiden, daß abziehbare Ausgaben sich erhöhen, so z. B. Prozeßkosten, die aufgewandt werden, um die Erhöhung einer Rentenbelastung zu verhindern[132].

cc) Durch eine weitere Gruppe von Aufwendungen sollen abziehbare Ausgaben vermindert werden[133], so z. B. Ausgaben im Zusammenhang mit der Umschuldung von Bauhypotheken.

dd) Schließlich gibt es noch Aufwendungen, die den Wiederabfluß von Einnahmen unterbinden sollen, wie z. B. Kosten für die Beauftragung eines Rechtsanwalts, um einer Klage auf Rückzahlung von Arbeitslohn oder Mietzinsen entgegenzutreten[134].

128 *Ebert*, „Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung", 1940, S. 52.

129 S. die vorstehenden Ausführungen zu A III 1 b, letzter Absatz und Anm. (55).

130 BFH-Urteil vom 13. 10. 1960 IV 63/59 S (BFHE 72, 45, BStBl. III 1961, 18).

131 Insoweit liegen keine Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 a EStG, sondern Werbungskosten vor (vgl. *Peter*, „ABC der abzugsfähigen/nichtabzugsfähigen Ausgaben" in NWB, Fach 3 c, Stichwort „Versicherungsprämien" I 4).

132 RFH-Urteil vom 6. 10. 1937 VI A 576/37 (RStBl. 1938, 103 [106]; s. auch *Blümich–Falk* (42), § 9 Anm. 2 letzter Absatz.

133 Vgl. *Herrmann – Heuer* (13), § 9 EStG Anm. 4 [3–4] Abs. 5 und die dort erwähnten Beispiele, sowie *Blümich–Falk* (42), § 9 Anm. 2; RFH-Urteil vom 27. 11. 1929 VI A 1332/29 (RStBl. 1930, 61); BFH-Urteil vom 30. 6. 1967 VI R 104/66 (BFHE 89, 337, BStBl. III 1967, 655).

134 *Weber* (13) S. 108.

4. Notwendigkeit eines einheitlichen und umfassenden Werbungskostenbegriffs

Um die dargestellten Unvollkommenheiten zu beseitigen, muß durch induktive Arbeitsweise[135] *mit Hilfe allgemeiner Rechtsgrundsätze und durch Heranziehung anderer Vorschriften des EStG eine andere Definition des Werbungskostenbegriffs gesucht werden*[136], die neben der Absicht des Stpfl. auf Einkunftserzielung das Kriterium des wirtschaftlichen Zusammenhangs der Aufwendungen mit den steuerpflichtigen Einkünften enthält und damit seiner Aufgabe gerecht wird, alle Arten von Werbungskosten zu umfassen.

Ein solcher Werbungskostenbegriff muß gefunden werden, weil viele Vorschriften des EStG eindeutig einen einheitlichen und alle Arten von Ausgaben umfassenden Werbungskostenbegriff voraussetzen. So werden z. B. in den Vorschriften über die Einkunftsermittlung in § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG, bei der Nichtabziehbarkeit von Werbungskosten wegen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs mit steuerfreien Einnahmen in § 3 c EStG und bei den Werbungskostenpauschbeträgen in § 9 a EStG alle nur denkbaren Arten von Werbungskosten angesprochen.

Daß es nur einen einheitlichen und umfassenden Werbungskostenbegriff im EStG geben kann, hob bereits der OFH in seiner – allerdings noch dem Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG verhafteten – Grundsatzentscheidung vom 26. 3. 1947 IV 1/47[137] hervor, indem er ausführte:

„. . . Der Werbungskostenbegriff ist durch den § 9 EStG 1934 für das Einkommensteuerrecht und damit für alle Einkunftsarten nach § 2 Abs. 3 Ziff. 4–7 (jetzt § 2 Abs. 2 Nr. 4–7 EStG 1979) einheitlich festgelegt. Lediglich Unterschiede in den tatsächlichen Verhältnissen können zu einem unterschiedlichen Ergebnis führen, nicht aber ein für die verschiedenen Einkunftsarten unterschiedlicher Werbungskostenbegriff, der rechtlich nicht besteht."

III. Bestimmung des Werbungskostenbegriffs nach dem Veranlassungsprinzip

1. Veranlassungsprinzip bei Betriebsausgaben

Bei der Suche nach einem einheitlichen und umfassenden Werbungskostenbegriff liegt es nahe, den Begriff der Betriebsausgaben in § 4 Abs. 4 EStG zum Vergleich heranzuziehen.

135 Zur Zulässigkeit von induktiven Untersuchungen vgl. insb. *Tipke*, StuW 1971, 5 und *Bauer* (12) S. 42.

136 Vgl. schon *Becker* (StuW 1928 Sp. 23), der zum Werbungskostenbegriff des EStG 1925 (damals enthalten im § 16 Abs. 1) ausführte, die Grundlagen für die richtige Erfassung des Werbungskostenbegriffs müßten aus dem Wirtschaftsleben heraus „und nicht etwa durch eine Wortauslegung des § 16 Abs. 1 gewonnen werden".

137 S. oben zu (118).

Betriebsausgaben müssen, wie es in § 4 Abs. 4 EStG heißt, durch den Betrieb „veranlaßt" sein. Dieser Begriff der Veranlassung ist mithin für das Vorliegen von Betriebsausgaben entscheidend. Auf ihn ist daher einzugehen.

Vorweg sei bemerkt, daß „veranlaßt" i. S. des § 4 Abs. 4 EStG m. E. nicht dasselbe ist wie „verursacht". Denn das Wort „veranlaßt" bezeichnet nur das auslösende Moment, den äußeren Anstoß zur Ausgabe, während die „Verursachung" den Grund für die Ausgabe angibt[138]. Hierzu ein Beispiel von Offerhaus[139]:

Auf der Fahrt eines Stpfl. zu einem Geschäftsfreund ereignet sich ein Unfall, weil die Bremsen am Fahrzeug versagen. Anlaß des Unfalls ist die betriebliche Fahrt; Ursache für den Unfall ist das Versagen der Bremsen.

Soweit in der Literatur[140] gelegentlich von einem „kausalen" Betriebsausgabenbegriff die Rede ist[141], ist diese Bezeichnung unzutreffend, weil das Wort „kausal" den Grund und damit die Verursachung der Betriebsausgaben, nicht aber das betriebliche Veranlassungsprinzip anspricht[142]. Der BFH hat zwischen „veranlaßt" und „verursacht" bei Anwendung des § 4 Abs. 4 EStG oft ebenfalls nicht deutlich unterschieden[143].

Betriebsausgaben sind mithin durch den Betrieb „veranlaßt", wenn der Betrieb als organisatorische Einheit von sachlichen und persönlichen Mitteln den äußeren Anstoß für die Aufwendungen gegeben hat[144]. Das ist nach der Ansicht von *Herrmann–Heuer* und *Offerhaus*[145], der ich beitrete, der Fall, wenn der Stpfl. die Absicht hat, mit der Ausgabe den Betrieb zu fördern[146] und wenn zwischen Aufwendung und Betrieb ein objektiver Zusammenhang besteht[147]. Die Ausgaben können sich auf Produktionsfaktoren, wie Betriebsmittel

138 Vgl. insb. *Herrmann–Heuer* (13), § 4 EStG Anm. 46 g [1] Abs. 5; *Kröger*, StuW 1978, 289 ff; *Offerhaus*, BB 1979, 620.

139 Wie (138).

140 Vgl. z. B. *Gericke* in Forkel-Kommentar zum EStG, § 9 Rz. 2; *Bauer* (12) S. 6 und 53.

141 Genauso unzutreffend ist es, davon zu sprechen, die Betriebsausgabe sei betrieblich „bedingt" (so zu Recht *Offerhaus*, wie Anm. (138) gegen *Tipke*, Steuerrecht, 6. Aufl., S. 227).

142 *Offerhaus* wie Anm. (138).

143 Vgl. z. B. BFH-Urteile vom 13. 5. 1959 IV 131/58 U (BFHE 69, 22, BStBl. III 1959, 269), vom 21. 7. 1967 VI R 307/66 (BFHE 89, 520, BStBl. III 1967, 734) und vom 21. 2. 1969 VI R 113/66 (BFHE 95, 104, BStBl. II 1969, 316).

144 *Blümich–Falk* (42), § 4 Anm. VII 2; *Tipke* wie Anm. (141) S. 226; *Offerhaus* (138) S. 621; *a. A.* z. B. *Weber* (13), S. 76/77, der das subjektive Element für ausreichend hält.

145 Vgl. *Herrmann–Heuer* (13), § 4 EStG Anm. 46 m; *Offerhaus* wie Anm. (138).

146 Vgl. auch *Offerhaus* wie (138), der zu Recht hervorhebt, daß eine betriebliche Veranlassung nur dann als gegeben angenommen werden kann, wenn die Ausgabe dem Betrieb auch in der Zukunft nutzen soll.

147 Von diesen Erwägungen geht offensichtlich wohl auch die Rechtsprechung des BFH aus. So betonte z. B. der BFH im Urteil vom 20. 7. 1973 VI R 198/69 (BFHE 110, 47, BStBl. II 1973, 732), Betriebsausgaben lägen nur vor, wenn sie im Rahmen einer der in § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 EStG erfaßten Einkunftsarten anfielen.

und Werkstoffe[148], aber auch auf andere betriebliche Umstände beziehen, wie z. B. auf Organisations- und Absatzmaßnahmen[149]. Stets muß der Zusammenhang zwischen der Aufwendung und dem Betrieb aber wirtschaftlicher Art sein[150]. Wie *Kröger*[151] und *Offerhaus*[152] zu Recht hervorheben, sind der objektive Zusammenhang der Aufwendungen mit dem Betrieb einerseits und die subjektive Zielvorstellung des Stpfl. andererseits, mit der Ausgabe den Betrieb zu fördern, zwei Elemente des übergeordneten Prinzips der in § 4 Abs. 4 EStG geforderten betrieblichen „Veranlassung" der Aufwendungen[153].

2. Gründe für die Übernahme dieses Prinzips bei den Werbungskosten

a) Gleiche Kriterien

Versteht man den Begriff der Veranlassung bei Betriebsausgaben im vorstehend erläuterten Sinn, so ist *das Veranlassungsprinzip das geeignete Kriterium auch für den Begriff der Werbungskosten.* Denn es gestattet, in gleicher Weise wie bei Betriebsausgaben die beiden Elemente in sich aufzunehmen, die für den Begriff der Werbungskosten maßgebend sind[154], nämlich das Erfordernis des wirtschaftlichen Zusammenhangs der Aufwendungen mit den steuerpflichtigen Einkünften und das der subjektiven Zielvorstellung des Stpfl., Einkünfte zu erzielen[155].

Es bestehen zwar *gewisse Unterschiede* zwischen den Einzelelementen des Betriebsausgaben- und Werbungskostenbegriffs. Sie sind aber *nicht von wesentlicher Bedeutung.* So stellt der Begriff der Betriebsausgaben auf den objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb und der der Werbungskosten auf den Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Einkünften i. S. des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG ab. Hierin liegt jedoch kein institutioneller Gegensatz, da das Tatbestandsmerkmal „Betrieb" in § 4 Abs. 4 EStG auch das Streben nach Einkünften, und zwar nach Gewinnen i. S. des § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG, zum Ziel hat[156]. Der bei Betriebsausgaben notwendige Wille des Stpfl., den Betrieb zu fördern, und die vom Gesetzgeber in § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG geforderte Absicht, mit den Werbungskosten Einnahmen zu erwerben, zu sichern und zu erhalten, sind einander ebenfalls eng verwandt. Sie lassen sich gemäß dem

148 *Herrmann–Heuer* (13), § 4 EStG Anm. 46 n.

149 Auf nähere Einzelheiten kann hier nicht eingegangen werden, da der Begriff der betrieblichen Veranlassung nicht Gegenstand dieser Arbeit ist.

150 *Mattern*, BB 1969, 1050; *Herrmann–Heuer* wie (148).

151 StuW 1978, 291.

152 Wie (138).

153 In diesem Sinne ist wohl auch die BFH-Entscheidung vom 15. 1. 1970 IV R 32/69 (BFHE 98, 343, BStBl. II 1970, 379) zu verstehen, wo der BFH ausgeführt hat, der Begriff der Betriebsausgaben müsse sowohl „kausal" wie auch „final" aufgefaßt werden, wobei man das Wort kausal wohl im Sinne eines objektiven Zusammenhangs der Aufwendungen mit dem Betrieb deuten muß.

154 S. vorstehend zu B II 4 Abs. 1.

155 So im Ergebnis auch *Offerhaus* (138) S. 622.

156 Vgl. die Definition des Begriffs Gewerbebetrieb in § 1 Abs. 1 GewStDV; s. auch *Bauer* (12) S. 6.

BFH-Urteil vom 2. 3. 1962 VI 79/60 S[157] dahin zusammenfassen, daß Werbungskosten und Betriebsausgaben „ihrer Natur nach gemeinsam Aufwendungen zur Erzielung von Einkünften sind"[158]. Der BFH sagt an anderer Stelle[159] ebenfalls zu Recht, daß „Betriebsausgaben und Werbungskosten einen im Grunde gleichen Aufwand erfassen".

b) Lösung gleicher Rechtsfragen

Für die Übernahme des betrieblichen Veranlassungsprinzips für den Begriff der Werbungskosten spricht ferner die historische Entwicklung des Betriebsausgabenbegriffs. Denn der Begriff der betrieblich „veranlaßten" Aufwendungen wurde aus dem früher einheitlichen Werbungskostenbegriff[160] deshalb entwikkelt, weil sich der finale Werbungskostenbegriff aus den vorstehend erörterten Gründen[161] bereits damals für den betrieblichen Bereich als zu eng erwies. Diese Entwicklung läßt sich wie folgt skizzieren:

Dem preußischen OVG gelang es nur sehr unvollkommen, mit dem finalen Werbungskostenbegriff des preuß. EStG 1906[162] im betrieblichen Bereich zurechtzukommen. Er ließ nur betriebliche Aufwendungen zum Abzug zu, die in einer ganz strengen *unmittelbaren* Beziehung der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienten. So wurden z. B. bei Ärzten weder Ausgaben für die Anschaffung medizinischer Zeitschriften und Bücher noch Ausgaben für die Teilnahme an ärztlichen Fortbildungskursen oder Beiträge an ärztliche Standesvereine als betriebliche Werbungskosten anerkannt[163].

Der RFH erkannte bald, daß eine solche Deutung des finalen Werbungskostenbegriffs zu eng war. Er bemerkte außerdem, daß der gesetzliche Werbungskostenbegriff unvollkommen war, weil er betriebliche Aufwendungen vom Abzug ausschloß, die nicht von der Absicht der Einnahmeerzielung geprägt wurden, aber trotzdem zu den Werbungskosten gehören mußten[164], wie z. B. die auf den Betrieb zukommenden Prozeßkosten und Schadensersatzansprüche[165]. Der RFH mußte bei Anwendung des Werbungskostenbegriffs auch § 13 EStG 1925[166] beachten, der eine Gewinnermittlung nach kaufmännischen Grundsätzen verlangte. Kaufmännischen Grundsätzen entsprach es aber damals schon, alle Aufwendungen gewinnmindernd zu berücksichtigen, „die der Kaufmann als solcher absetzen darf"[167].

157 BFHE 74, 513, BStBl. III 1962, 192.
158 Vgl. z. B. auch *Herrmann–Heuer* (13), § 9 EStG Anm. 3 a [1] Abs. 2.
159 BFH-Urteil vom 24. 8. 1962 VI 218/60 U (BFHE 75, 545, BStBl. III 1962, 467) und die dort erwähnte Rechtsprechung.
160 Vorstehend zu Vorbemerkungen 3.
161 Vorstehend zu B II 2 und 3.
162 Vorstehend zu Vorbemerkungen 3 Abs. 3 und Anm. (3).
163 Vgl. Entscheidungen des preuß. OVG in Staatsteuersachen vom 16. 11. 1895 (Bd. IV S. 196 ff); vom 28. 6. 1900 (Bd. IX S. 167 f) und vom 20. 5. 1911 (Bd. XV S. 131 f); s. auch *Vangerow*, StuW 1960 Sp. 83 ff.
164 S. den Katalog solcher Aufwendungen vorstehend zu B II 3.
165 Vgl. *Becker*, Kommentar zum EStG 1925, wie Anm. (173) und (174).
166 Vorstehend zu Vorbemerkungen 3 Abs. 3 und Anm. (5).
167 Vgl. *Becker*, StuW 1926 Sp. 673.

Die Umstände veranlaßten den RFH, sich im betrieblichen Bereich von einer strengen Bindung an die gesetzliche Definition der Werbungskosten zu lösen. Deshalb sah er schon im Urteil vom 7. 7. 1926 VI A 727/25[168] alle Aufwendungen als Betriebsausgaben i. S. des § 33 Abs. 1 EStG 1920[169] an, die objektiv mit dem Geschäftsbetrieb zusammenhängen. *In seiner bahnbrechenden Entscheidung vom 9. 2. 1927 VI A 60/27*[170] *ließ der RFH dann im betrieblichen Bereich „alle durch den Betrieb veranlaßte Aufwendungen" als Werbungskosten zum Abzug zu.* An dieser Auffassung hat er auch in der Folgezeit festgehalten[171].

E. Becker, der die Rechtsprechung des RFH zum betrieblichen Werbungskostenbegriff maßgeblich mitgestaltet hatte, führte hierzu in seinem Kommentar zum EStG 1925 wörtlich aus:

„. . . Kernpunkt aber dürfte sein, daß es gar nicht darauf ankommt, daß die Aufwendungen unmittelbar zur Erzielung von Einkünften gemacht sind. Es genügt, daß sie mit den Einrichtungen, Veranstaltungen, Maßnahmen des im allgemeinen auf Erzielung von Einnahmen gerichteten Unternehmens zusammenhängen. Sonst könnte nach geltendem Recht ein Arzt, gegen den eine Klage auf Schadensersatz erhoben wird und der den Rechtsstreit zwar gewinnt, aber seinen Anwalt selbst bezahlen muß, diese Kosten überhaupt nicht absetzen"[172].

„. . . es gilt also auch hier der Satz, daß *alle Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt werden*, auch wenn sie nicht unmittelbar zur Erzielung von Einkünften dienen, auch wenn sie aufgezwungen sind oder nachträglich gemacht werden und ohne Rücksicht darauf, ob das Betriebsvermögen durch sie verbessert, der Betrieb erweitert wird usw. *Werbungskosten* sind; . . ."[173]

Der Begriff der „Veranlassung" hat die von *E. Becker* geäußerten Erwartungen im betrieblichen Bereich im vollen Umfang erfüllt. Denn durch die Einführung dieses Begriffs wurden die bei Anwendung des finalen Werbungskostenbegriffs sich ergebenden Schwierigkeiten „mit einem Schlag" beseitigt. Das dürfte auch der Grund gewesen sein, warum der Gesetzgeber das Veranlassungsprinzip bei der Definition der Betriebsausgaben im § 4 Abs. 3 EStG 1934 übernahm.

Dem BFH hat es auf der Grundlage des (von ihm allerdings rechtsystematisch noch nicht näher untersuchten) Veranlassungsprinzips ebenfalls keine Auslegungsschwierigkeiten bereitet, auch solche Ausgaben zum Abzug zuzulassen, die nicht der Einkunftserzielung dienen, die mit den betrieblichen Einkünften aber objektiv eng zusammenhängen, wie etwa die nach Aufgabe des Betriebs anfallen-

168 StuW 1926 Nr. 427.
169 Vorstehend zu Vorbemerkungen 3 Abs. 6 und Anm. (7).
170 StuW 1927 Nr. 60 = RFHE 20, 208.
171 Vgl. RFH-Urteile vom 16. 2. 1927 VI A 547/26 (StuW 1927 Nr. 58), vom 30. 6. 1927 VI A 97/27 (StuW 1927 Nr. 305) und vom 16. 11. 1927 VI A 229/27 (StuW 1928 Nr. 52).
172 S. II 148.
173 S. II 534.

den Kosten[174] oder die ohne oder gegen den Willen des Betriebsinhabers zu erbringenden Ausgaben[175].

c) Gleiche Verwirklichung des Nettoprinzips

Für die Heranziehung des betrieblichen Veranlassungsprinzips zur Definition eines einheitlichen und umfassenden Werbungskostenbegriffs spricht auch der Umstand, daß Betriebsausgaben und Werbungskosten in gleicher Weise vom Gesetzgeber dazu verwandt werden, das sog. „Nettoprinzip" zu verwirklichen, nach dem nicht die Bruttoeinnahmen, sondern nur die Netto-„Einkünfte", d. h. die Einnahmen abzüglich Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen sind. Dieses Prinzip trägt dem obersten Gebot des inländischen Steuerrechts Rechnung, Stpfl. nur nach Maßgabe ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zur Einkommensteuer heranzuziehen[176]. Es würde dem Prinzip der steuerlichen Gerechtigkeit[177] widersprechen, wenn die betrieblichen und nicht betrieblichen Nettoeinkünfte nach unterschiedlichen Grundsätzen ermittelt würden, da dies zu unterschiedlichen Ergebnissen führen könnte[178].

d) Gleiche Basis für die Abgrenzung von Lebenshaltungskosten

Gesetzliche Tatbestände müssen, um miteinander korrespondieren zu können, gemäß den zutreffenden Ausführungen von Kröger[179] so verstanden werden, daß sie den gesamten Regelungsbereich abdecken, sich aber in diesem Bereich gegenseitig ausschließen. Das gilt auch für die Tatbestände Betriebsausgaben, Werbungskosten und Kosten der allgemeinen Lebensführung i. S. des § 12 Nr. 1 EStG. Um die beiden erstgenannten Aufwendungen gemäß dem Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 EStG von den Kosten der Lebensführung eindeutig abzugrenzen, muß eine gemeinsame Basis gefunden werden, in der alle drei Arten

174 Vgl. *Herrmann–Heuer* (13), § 15 Anm. 17 und die dort zitierte Rechtsprechung.
175 Vgl. *Herrmann–Heuer* (13), § 4 EStG Anm. 48 a Abs. 4.
176 Vgl. Beschluß des BVerfG vom 2. 10. 1969 2 BvL 12/68 (BStBl. II 1970, 140, Abschn. C II Nr. 1 Abs. 1 der Begründung); *Tipke,* StuW 1971, 14; *Mennel,* StuW 1973, 6; *Bauer* (12) S. 43 ff und die jeweils dort angegebene Literatur.
177 Generell auf den Gesichtspunkt der steuerlichen Gerechtigkeit wird insbesondere auch hingewiesen von *Offerhaus* (138) S. 622 und von der bei *Bauer* (12) Anm. 78 zitierten Rechtsprechung des BFH.
178 Vgl. auch Gutachten zur Reform der direkten Steuern, erstattet vom wissenschaftlichen Beirat beim Bundesminister der Finanzen (BdF), Heft 9 der Schriftenreihe des BdF S. 26/27.
179 StuW 1978, 289.

von Ausgaben aneinander stoßen und sich gegenseitig ausschließen. Das Veranlassungsprinzip ist hierfür die gemeinsame Plattform. Die Entstehung der drei genannten Gruppen von Aufwendungen wird stets durch bestimmte Umstände „veranlaßt". Die Art dieser Umstände ist entscheidend dafür, ob die Ausgaben dem Bereich der Betriebsausgaben, Werbungskosten oder der allgemeinen Lebenshaltungskosten zuzuordnen sind.

3. Kein Gesetzesverstoß bei Definition der Werbungskosten nach dem Veranlassungsprinzip

a) Zulässigkeit systematischer Gesetzesauslegung im Steuerrecht

Das Veranlassungsprinzip ist im Werbungskostenbegriff des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht enthalten. Es kann daher bei der Definition von Werbungskosten nur berücksichtigt werden, wenn allgemeine Auslegungsregeln dies gestatten.

Maßgebend ist bei jeder Gesetzesauslegung der zum Ausdruck gekommene objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Bestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den die Vorschrift gestellt ist[180]. Rechtsprechung und Verwaltung können sich bei einer Auslegung verschiedener Methoden bedienen. Sie kann erfolgen nach dem Wortlaut der Norm (grammatikalische Auslegung), nach dem Sinnzusammenhang (systematische Auslegung), nach ihrem Zweck (teleologische Auslegung) und nach den Gesetzesmaterialien und Entstehungsgeschichte (historische Auslegung). Zur Erforschung des objektivierten Willens des Gesetzgebers sind alle genannten Auslegungsmethoden erlaubt. Sie schließen einander nicht aus, sondern ergänzen sich gegenseitig[181].

Wie das BVerfG im Beschluß vom 19. 6. 1973 1 BvL 39/69 und 14/72[182] betonte, braucht der Richter nicht „am Wortlaut einer Norm . . . haltzumachen. Seine Bindung an das Gesetz (Art. 20 Abs. 3, Art. 97 Abs. 1 GG) bedeutet nicht Bindung an dessen Buchstaben mit dem Zwang zur wörtlichen Auslegung, sondern Gebundensein an Sinn und Zweck des Gesetzes". Dabei kann nach Ansicht des BVerfG „gerade die systematische Stellung einer Vorschrift im Gesetz, ihr sachlich-logischer Zusammenhang mit anderen Vorschriften den Sinn und Zweck der Norm, ihre wahre Bedeutung, freilegen". Im gleichen Sinne entschied das BVerwG im Urteil vom 27. 9. 1968 VI C 14/66[183], daß eine Abweichung vom Text des Gesetzes dann geboten sein kann, „wenn der Zusammenhang der ihrem Wortlaut nach klaren Vorschrift mit anderen Vorschriften ergibt, daß die Vorschrift nicht das aussagen will, was sie ihrem Wortlaut nach auszusagen scheint. In diesem Fall ergibt sich das Gebot einer vom Wortlaut abweichenden Auslegung aus dem Gesetz selbst"[184].

180 Vgl. die bei *Leibholz / Rinck,* Kommentar zum Grundgesetz, 5. Aufl., Einf. Anm. 1 Abs. 1 zitierte Rechtsprechung des BVerfG.
181 Beschluß des BVerfG vom 17. 5. 1960 2 BvL 11/59, 11/60 (BVerfGE 11, 126 [130]).
182 BVerfGE 35, 264 [279].
183 *Buchholz,* BVerwG, 223, § 109 BBG Nr. 17.
184 An diesen Grundsätzen hat das BVerwG in ständiger Rechtsprechung festgehalten (vgl. Urteile des BVerwG vom 19. 4. 1972 VI C 5.70, BVerwGE 40, 78, und vom 21. 4. 1973 VI C 27.70, *Buchholz,* BVerwG, 235, 18 Nr. 2).

Eine systematische Gesetzesauslegung ist auch im Steuerrecht anerkannt[185]. Sie ist vor allem dort von besonderem Gewicht, wo der Wortlaut des Gesetzes nicht eindeutig ist[186], so insb. wenn er nur im Zusammenhang mit anderen Vorschriften verstanden werden kann[187]. Nach dem Urteil des BVerfG vom 24. 1. 1962 1 BvR 232/60[188] ist es dem Richter auch im Steuerrecht *erlaubt, aus mehreren gesetzlichen Vorschriften allgemeine Rechtsgrundsätze zu entwickeln,* zumal wenn es darum geht, den Steuertatbestand und damit die Steuerpflicht zu begrenzen. Er darf durch eine Abweichung vom möglichen Wortsinn des Gesetzes jedoch nicht Steuertatbestände schaffen oder ausweiten, weil dies gegen den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung verstoßen würde[189]. Eine Entscheidung gegen den klaren Wortlaut eines Steuergesetzes ist in der Regel allerdings unzulässig[190].

b) Anwendung dieser Grundsätze bei der Definition der Werbungskosten nach dem Veranlassungsprinzip

Wendet man diese Auslegungsregeln zutreffend an, so kann in der *Übernahme des Veranlassungsprinzips* zur Definition der Werbungskosten *kein Verstoß gegen § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG* erblickt werden.

Unabhängig davon, von welchen Vorstellungen der Gesetzgeber früher einmal ausgegangen ist, ist heute der objektivierte Wille des Gesetzgebers maßgebend, wie er sich nach der jetzigen Fassung des EStG darstellt[191]. Das EStG 1979 kennt den Begriff der Veranlassung auch bei Werbungskosten, weil der Gesetzgeber ihn in den vergangenen Jahren in Einzelvorschriften über den Werbungskostenabzug

185 Vgl. z. B. *Kühn–Kutter,* Kommentar zur AO und FGO, 12. Auflage, § 4 AO Anhang 4 Nr. 1 a Abs. 3, und *Tipke–Kruse,* Kommentar zur AO, 7. Aufl., § 1 StAnpG Anm. 11 Abs. 1.

186 Vgl. z. B. BFH-Urteil vom 19. 7. 1968 III 200/65 (BFHE 94, 60, BStBl. II 1969, 154).

187 Vgl. z. B. BFH-Urteil vom 11. 7. 1973 II R 148/72 (BFHE 110, 305, BStBl. II 1973, 855).

188 BVerfGE 13, 318 (328).

189 Vgl. z. B. BFH-Urteile vom 30. 1. 1968 II 33/63 (BFHE 91, 511) und vom 21. 10. 1969 II 210/65 (BFHE 97, 147, BStBl. II 1969, 736).

190 Dies ist nur zulässig bei eindeutiger Feststellung, daß der Gesetzgeber an Fälle bzw. mögliche Folgewirkungen der zur Entscheidung anstehenden Art entweder nicht gedacht hat oder den Umständen nach nicht denken konnte, jedoch mit großer Wahrscheinlichkeit die dem Ergebnis der Auslegung des Gesetzes entsprechende Regelung getroffen haben würde, wenn ihm Fälle dieser Art vorgelegen hätten (vgl. die bei *Kühn–Kutter* (185) Anm. 1 b Abs. 1 zitierte Rechtsprechung).

191 Vgl. auch *Tipke–Kruse* wie (185), § 1 StAnpG Anm. 4 Abs. 2, die zu Recht betonen, daß die frühere Rechtsprechung des BFH, die ausdrücklich auf die subjektiven Vorstellungen bei Erlaß des Gesetzes abstellte, überholt ist.

ins EStG eingeführt hat. So wurde durch das EStG 1966 in § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG eine Regelung über die Abziehbarkeit notwendiger Mehraufwendungen getroffen, die „aus Anlaß" einer doppelten Haushaltsführung bei allen nichtbetrieblichen Einkunftsarten entstehen können (§ 9 Abs. 3 EStG). Auf Grund der Rechtsprechung des BFH[192] hat der Gesetzgeber diese Vorschrift erst kürzlich durch Gesetz vom 21. 5. 1979[193] dahin präzisiert, daß die doppelte Haushaltsführung „aus beruflichem Anlaß" entstanden sein muß, dieser Anlaß aber nicht fortzuwirken braucht[194]. Zu erwähnen ist ferner, daß durch das Gesetz zur Neuregelung der Rechtsverhältnisse der Mitglieder des Deutschen Bundestages vom 18. 2. 1977[195] dem § 22 EStG eine neue Vorschrift als Nr. 4 angefügt wurde, die ebenfalls vom Veranlassungsprinzip ausgeht. Nach § 22 Nr. 4 Satz 2 EStG dürfen nämlich „die durch das Mandat veranlaßten Aufwendungen" nicht als Werbungskosten abgezogen werden, wenn zur Abgeltung des „durch das Mandat veranlaßten Aufwandes" Aufwandsentschädigungen gezahlt werden[196].

Aufgabe von Rechtsprechung und Verwaltung ist es, bei der Auslegung des vorgenannten § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG und § 22 Nr. 4 EStG den dort verwendeten Begriff der Veranlassung in ein rechtssystematisches Verhältnis zum finalen Werbungskostenbegriff des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG zu setzen. Diese Relation ist gefunden, wenn man entsprechend den vorangegangenen Ausführungen den Begriff der Veranlassung dort in gleicher Weise wie im Bereich der Betriebsausgaben versteht und ihn als ein Kriterium betrachtet, das die beiden Elemente des Werbungskostenbegriffs in sich vereinigt, nämlich das der subjektiven Zielvorstellung des Stpfl. im

192 Vgl. insb. BFH-Urteile vom 2. 9. 1977 VI R 114/76 (BFHE 123, 444, BStBl. II 1978, 26), vom 6. 9. 1977 VI R 165/76 (BFHE 123, 454, BStBl. II 1978, 32) und vom 6. 9. 1977 VI R 5/77 (BFHE 123, 457, BStBl. II 1978, 31).

193 Gesetz zur Änderung des Entwicklungsländer-Steuergesetzes und des EStG vom 21. 5. 1979 (BGBl. I 1979, 558).

194 S. auch *Kröger* (DStR 1979, 400), der in der Durchbrechung des Veranlassungsprinzips bei der Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung zu Recht einen Systembruch erblickt.

195 BGBl. I 1977, 297. Anlaß dieser Vorschrift war das sog. „Diäten-Urteil" des BVerfG vom 5. 11. 1975 2 BvR 193/74 (BVerfGE 40, 296).

196 In der Literatur wird diese Vorschrift zu Recht dahin kommentiert, daß durch die Zahlung von Aufwandsentschädigungen „zur Abgeltung des durch das Mandat veranlaßten Aufwandes" bis auf Fachliteratur praktisch sämtliche Werbungskosten vom Abzug ausgeschlossen werden. Daraus ergibt sich, daß der Gesetzgeber das Veranlassungsprinzip im § 22 Nr. 4 EStG im gleichen und ebenso umfassenden Sinn wie bei der Definition der Betriebsausgaben in § 4 Abs. 4 EStG aufgefaßt hat (Materialien zu dem von den Fraktionen der SPD, CDU/CSU, FDP eingebrachten Entwurf eines Gesetzes zur Neuregelung der Rechtsverhältnisse der Mitglieder des Bundestages, Deutscher Bundestag, 7. Wahlperiode, Drucksache 7/5531, S. 26 rechte Spalte; s. auch *Littmann* (20), §§ 22, 23 Anm. 130 ff).

Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG und das des wirtschaftlichen Zusammenhangs der Aufwendungen mit den steuerpflichtigen Einnahmen. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG wird durch diese systematische Gesetzesinterpretation weder beiseitegeschoben noch gegen seinen Wortlaut ausgelegt. Die Vorschrift ist allerdings nicht mehr als umfassende Definition der Werbungskosten aufzufassen, sondern als Teil eines übergeordneten Ganzen, nämlich des Veranlassungsprinzips. Die Zulässigkeit und Notwendigkeit einer solchen Auslegung ergibt sich aus dem Gesetz selbst, weil der Gesetzgeber das Veranlassungsprinzip bei den vorgenannten Werbungskostenvorschriften verankert hat.

Aus diesem rechtssystematischen Zusammenhang zwischen dem in § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG und in § 22 Nr. 4 EStG verwendeten Begriff der Veranlassung und dem in § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG nur unvollkommen definierten Begriff der Werbungskosten *läßt sich mithin der allgemeine Grundsatz ableiten, daß das Prinzip der Veranlassung das Kriterium für das Vorliegen von Werbungskosten schlechthin ist und damit für alle Werbungskosten gültig sein muß.* Diese rechtssystematischen Erwägungen sind beim Veranlassungsprinzip nicht wesentlich anders als bei dem bereits behandelten wirtschaftlichen Zusammenhang der Aufwendungen mit den steuerpflichtigen Einkünften. Denn dieser wesentliche Bestandteil des Werbungskostenbegriffs war, wie dargelegt, aus § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG ebenfalls nicht zu entnehmen, sondern mußte als allgemeiner Grundsatz aus Einzelvorschriften über den Werbungskostenabzug abgeleitet werden.

Gewisse Umstände sprechen dafür, daß der Gesetzgeber bei Änderung des § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG und bei Einführung des § 22 Nr. 4 EStG von einem solchen, vom Veranlassungsprinzip geprägten Werbungskostenbegriff ausgegangen ist[197]. Denn dem Gesetzgeber lag zuvor der – später allerdings aus anderen Gründen nicht verabschiedete – Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes[198] zur Beratung vor, der in § 48 Abs. 1 eine Verankerung des Veranlassungsprinzips bei einer allgemeinen Definition der Werbungskosten ausdrücklich vorsah. Werbungskosten sollten danach alle Aufwendungen sein, „die durch die Erzielung von Einnahmen i. S. des § 47 veranlaßt sind".

Zur Begründung führte die Bundesregierung damals wörtlich aus[199]:

„. . . Absatz 1 enthält eine neue, mit der Definition des Begriffs der ‚Betriebsausgaben' (§ 16) abgestimmte Definition des Begriffs ‚Werbungskosten'. Hiernach kommt es für die Einordnung von Aufwendungen als Werbungskosten grundsätzlich nur darauf an, ob die Aufwendungen durch die Einnahmeerzielung veranlaßt sind. Die Einnahmeerzielung muß der auslösende Beweggrund für die Leistung der Aufwendung sein. Dabei ist es gleichgültig, ob die Einnahmen schon erzielt worden sind, gerade erzielt werden oder noch erzielt werden sollen. . . . Die Änderung der Definition hat jedoch insoweit nur klarstellende Bedeutung,

197 Hierauf sei als zusätzliches Argument hingewiesen, obwohl es, wie in (191) bemerkt, auf die subjektive Vorstellung des Gesetzgebers nicht entscheidend ankommt.

198 Bundesrats-Drucksache 700/73 S. 37.

199 Wie (198) S. 267.

weil nach der Rechtsprechung des BFH auch bisher schon Betriebsausgaben und Werbungskosten gegenüber den Lebenshaltungskosten einheitlich abzugrenzen waren. . . ."

Man wird davon ausgehen können, daß diese Vorstellungen über das Veranlassungsprinzip beim Erlaß der später ergangenen Gesetze zur Änderung des § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG und zur Einführung des § 22 Nr. 4 EStG fortgewirkt haben.

4. Verwirklichung des Veranlassungsprinzips bei den Werbungskosten

Obwohl der OFH bereits im Jahr 1947 betont hatte, es gäbe im Einkommensteuerrecht nur einen einheitlichen Werbungskostenbegriff[200], hat die Rechtsprechung ihn bis in die jüngste Zeit hinein teilweise sehr unterschiedlich verwendet. Dementsprechend hat das Veranlassungsprinzip erst nach und nach bei den einzelnen Einkunftsarten Eingang gefunden. Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ist diese Entwicklung noch am wenigsten abgeschlossen. Das ist auch der Grund, warum bei dem nachstehenden Überblick die Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen erst nach den Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung behandelt werden.

a) Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

Am fortschrittlichsten war die Rechtsprechung immer schon bei den Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Hier führte der RFH das Veranlassungsprinzip etwa zur gleichen Zeit ein wie bei den betrieblichen Einkünften. So hob der RFH bereits im Urt. vom 19. 10. 1922 III A 371/22[201] hervor, Aufwendungen eines Richters „aus Anlaß des Dienstes" seien abziehbar, soweit sie bei verständiger Würdigung der Verhältnisse als zur Dienstleistung erforderlich oder angemessen anzusehen seien[202]. Im Urt. vom 17. 3. 1927 VI A 95/27[203] betonte er generell, Ausgaben eines Arbeitnehmers seien als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn sie „durch seine Anstellung verursacht" seien, wobei der RFH das Wort „verursacht" wohl im Sinne von „veranlaßt" gemeint haben dürfte. Von dieser Auffassung ging der RFH auch weiterhin aus[204].

200 Wie (118).

201 RFHE 11, 238.

202 Es ging dort um ein häusliches Arbeitszimmer und um Fachliteratur.

203 StuW 1927 Nr. 150 = RFHE 21, 84.

204 Vgl. z. B. RFH-Urteil vom 21. 12. 1927 VI A 505/27 (StuW 1928 Nr. 50 = RFHE 22, 339); s. auch *Becker,* Handkommentar zum EStG 1925, § 16 Anm. 49.

Der Gesetzgeber hat das Veranlassungsprinzip bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zwar nicht in das EStG 1934 übernommen[205]. Der Reichsminister der Finanzen als der damals zuständige Verordnungsgeber trug der Rechtsprechung des RFH aber *im § 20 Abs. 2 LStDV* vom 29. 11. 1934[206] Rechnung. Diese Verordnung erging im engen zeitlichen Zusammenhang mit Erlaß des EStG 1934. In Satz 1 des § 20 Abs. 2 LStDV 1934 wurde der Begriff der Werbungskosten zunächst entsprechend dem Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG 1934 als Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Arbeitslohns definiert. Im Satz 2 bestimmte der Verordnungsgeber dann ohne irgendwelche überleitenden Worte, daß Werbungskosten Aufwendungen des Arbeitgebers sind, „die die Ausübung des Dienstes mit sich bringt", soweit sie nicht nach der Verkehrsauffassung durch die allgemeine Lebensführung bedingt sind. Der *VI. Senat des BFH* hat in der Grundsatzentscheidung vom 2. 3. 1962 VI 79/60 S[207] den Satz 2 des § 20 Abs. 2 LStDV ausdrücklich in Anlehnung an den Betriebsausgabenbegriff dahin ausgelegt, daß Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit alle Aufwendungen des Arbeitnehmers sind, „die durch das Dienstverhältnis veranlaßt sind". An dieser Ansicht hat er in ständiger Rechtsprechung festgehalten[208].

Der *BFH* hat mit dieser auf § 20 Abs. 1 Satz 2 LStDV a. F. gestützten Rechtsprechung den finalen Werbungskostenbegriff in Satz 1 dieser Vorschrift nicht beiseite geschoben, sondern ihn praktisch[209] in das Veranlassungsprinzip integriert. Das entspricht im Ergebnis den vorstehenden rechtssystematischen Erwägungen. Daß die finale Bedeutung des Werbungskostenbegriffs vom BFH auch weiterhin anerkannt wird, zeigen einige jüngst ergangene Entscheidungen[210]. So betonte der BFH z. B. im Urteil vom 3. 12. 1974 VI R 159/74[211], Lehrgangskosten eines Finanzanwärters seien Werbungskosten i. S. des § 9 Abs. 1 EStG, § 20 Abs. 2 Satz 1 LStDV 1971; denn sie dienten der Erhaltung der Einnahmen. Würde der Anwärter nämlich die Teilnahme an dem dienstlich angeordneten Lehrgang ohne triftigen Grund verweigern, hätte er damit rechnen müssen, daß sein Dienstherr das Beamtenverhältnis auf Probe gekündigt hätte.

205 Warum dies nicht geschah, ist aus der Regierungsbegründung zum EStG 1934 im RStBl. 1935, 39 nicht zu entnehmen.

206 RStBl. 1934, 1489.

207 BFHE 74, 513, BStBl. III 1962, 192.

208 Vgl. die bei *Herrmann–Heuer* (13), § 9 EStG Anm. 3 a [6] zitierte Rechtsprechung des BFH sowie die BFH-Urteile vom 15. 10. 1976 VI R 162/74 (BFHE 121, 27, BStBl. II 1977, 117, betr. Umzugskosten), vom 17. 12. 1976 VI R 145/74 (BFHE 121, 190, BStBl. II 1977, 294, betr. Heimfahrt auf einer Dienstreise) und vor allem BFH-Urteil vom 30. 3. 1979 VI R 123/76 (BFHE 127, 402, BStBl. II 1979, 498, betr. Verpflegungsmehraufwand wegen mehr als 12stündiger Abwesenheit).

209 Eine Begründung hierzu und Ausführungen zu dem Verhältnis des § 20 Abs. 2 Satz 1 zu Satz 2 LStDV a. F. sind aus der Rechtsprechung des BFH nicht zu entnehmen.

210 Vgl. z. B. BFH-Urteil vom 15. 12. 1977 VI R 102/75 (BFHE 124, 189, BStBl. II 1978, 216).

211 BFHE 114, 428, BStBl. II 1975, 356.

Die doppelte Definition der Werbungskosten im früheren § 20 Abs. 2 Sätzen 1 und 2 LStDV 1934/71 wurde in die LStDV 1975 nicht übernommen; sie ist auch in der LStDV 1978 nicht enthalten. Hierdurch hat sich die Rechtslage aber nicht verändert. Denn die Vorschriften wurden gemäß den zutreffenden Ausführungen von *Oeftering/Görbing*[212] nur deshalb nicht übernommen, weil man die LStDV von überflüssigen und selbstverständlichen Dingen entlasten wollte.

Der *Große Senat* geht daher bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu Recht *weiterhin* vom Veranlassungsprinzip aus. So betonte er im Beschluß vom 28. 11. 1977 GrS 2–3/77[213], er stimme mit der bisherigen Rechtsprechung darin überein, daß die Abzugsfähigkeit der dort streitigen Kfz-Unfallkosten bei den Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und bei Betriebsausgaben grundsätzlich nicht unterschiedlich beurteilt werden könne. Denn „entscheidend für die Abzugsfähigkeit derartiger Kosten ist, ob sie durch den Betrieb oder den Beruf *veranlaßt* sind". Noch einen Schritt weiter ging der *Große Senat* des BFH im Beschluß vom 27. 11. 1978 GrS 8/77[214], wo er unter Bezugnahme auf den vorerwähnten Beschluß generell aussprach, die Abziehbarkeit von Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sei „grundsätzlich nicht anders als die von Betriebsausgaben zu beurteilen".

In Anwendung des Veranlassungsprinzips hat die Rechtsprechung Werbungskosten zu Recht[215] auch dann zum Abzug zugelassen, wenn sie *nur in einem mittelbaren Zusammenhang* mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit stehen, die innere Konnexität mit dem Dienstverhältnis aber noch gewahrt ist[216], wie etwa bei Kosten der Kfz-Haftpflichtversicherung für einen auch dienstlich genutzten Pkw eines Arbeitnehmers[217] oder bei Kosten eines dienstlich veranlaßten Unfalls[218].

Zweifelsfragen entstehen mitunter bei der Abgrenzung der Werbungskosten von den nicht abziehbaren *Vermögensaufwendungen*. So hat die Rechtsprechung z. B. Aufwendungen, die durch den Erwerb oder den Verlust einer Beteiligung an einem Unternehmen entstanden sind, in dem der Stpfl. beschäftigt ist, nicht als Werbungskosten anerkannt, auch wenn er damit seinen Arbeitsplatz sichern wollte[219]. Dem ist zuzustimmen. Ablehnungsgrund ist

212 Das Gesamte Lohnsteuerrecht, 5. Aufl., § 9 EStG Anm. 1.

213 BFHE 124, 43, BStBl. II 1978, 105.

214 Wie (92), Abschn. C I Abs. 1 der Begründung.

215 S. die Ausführungen oben zu B II 2 a Abs. 3.

216 Vgl. auch BFH-Urteil VI R 123/76 (wie 208), das einen „inneren Zusammenhang der Kosten mit dem Dienstverhältnis" verlangt; wie hier *Herrmann–Heuer* (13), § 9 Anm. 4 [3–4], *a. A.* z. B. *Blümich–Falk* (42), § 9 Anm. 3 b sowie *Hartz–Meeßen–Wolf* (ABC-Führer Lohnsteuer, Stichwort „Werbungskosten" I 2 Abs. 4).

217 Vgl. BFH-Urteil vom 7. 2. 1964 VI 201/62 S (BFHE 79, 51, BStBl. III 1964, 251) und Abschn. 40 Abs. 5 LStR 1978.

218 Vgl. Beschluß des Großen Senats des BFH vom 28. 11. 1977 GrS 2–3/77 (BFHE 124, 43, BStBl. II 1978, 105).

219 Vgl. RFH-Urteile vom 20. 6. 1929 VI 729/28 (RStBl. 1929, 553) und vom 14. 3. 1933 VI A 924/32 (RStBl. 1933, 586) und BFH-Urteil vom 21. 4. 1961 VI 158/59 U (BFHE 73, 449, BStBl. III 1961, 431).

hier nicht der nur mittelbare Zusammenhang zwischen Ausgabe und den zu sichernden Einkünften[220]. Werbungskosten liegen vielmehr deshalb nicht vor, weil es sich in erster Linie um den Erwerb einer – wenn auch ungewissen – Kapitalanlage handelt. Dabei kommt es – wie auch sonst – nicht darauf an, ob die Aufwendungen später zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen werden. Beizutreten ist der Rechtsprechung auch insoweit, als sie Ausgaben eines Gesellschafter-Geschäftsführers nicht als Werbungskosten anerkennt, wenn dieser z. B. Schadensersatz leistet, um den Zusammenbruch der Gesellschaft abzuwenden[221] oder um Schulden der GmbH vor ihrer Registereintragung zu löschen[222]. Hier ist die Sicherung der Kapitalanlage der vorrangige Zweck der Aufwendung. Werden Ausgaben der letztgenannten Art hingegen von einem am Unternehmen nicht beteiligten Arbeitnehmer nachweisbar lediglich im Interesse der Erhaltung oder des Erwerbs seines Arbeitsplatzes geleistet, so können sie m. E. durch das Arbeitsverhältnis „veranlaßt" und deshalb als Werbungskosten zu berücksichtigen seien.

b) Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Die Rechtsprechung, die den Werbungskostenbegriff, wie erwähnt, früher je nach Einkunftsart unterschiedlich auffaßte, hielt ihn damals bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für „am weitesten"[223]. Von dieser Vorstellung ging der BFH z. B. ausdrücklich noch in seinem Urteil vom 30. 6. 1967 VI R 104/66[224] aus.

Der BFH ist jedoch in seiner jüngsten Rechtsprechung bestrebt, den Begriff der Werbungskosten auch hier dem der Betriebsausgaben „im wesentlichen anzupassen"[225]. So sind nach dem zu dieser Frage zuletzt ergangenen Urt. des BFH vom 6. 3. 1979 VIII R 110/74[226] Werbungskosten, wie es dort wörtlich heißt, „nicht nur Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen, sondern auch solche Aufwendungen, die durch die Vermietung und Verpachtung veranlaßt sind". Maßgebend ist im Einzelfall, daß „sie noch im inneren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit standen".

Diese Entwicklung ist zu begrüßen. Die Rechtsprechung läßt allerdings noch eine eindeutige Aussage dazu vermissen, in welchem Verhältnis der hierfür zuständige *VIII. Senat* des BFH die durch die Vermietung und Verpachtung „veranlaßten" Aufwendungen zu dem finalen Wortsinn des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sieht[227]. Das Nebeneinanderstellen final bestimmter

220 *A. A. Hartz–Meeßen–Wolf*, wie (216).
221 *Blümich–Falk* (42), § 19 Anm. 12 S. 64.
222 Rk. Urteil des FG des Saarlandes vom 19. 11. 1964 I 56/64 (EFG 1965, 229).
223 S. RFH-Urteile vom 16. 6. 1932 VI A 764/32 (Kartei, EStG 1925, § 16 Abs. 1 R. 198) und vom 17. 10. 1934 VI A 13/33 (StuW 1934 Nr. 735).
224 BFHE 89, 337, BStBl. III 1967, 655.
225 BFH-Urteil vom 22. 4. 1975 VIII R 110/70 (BFHE 115, 479, BStBl. II 1975, 663); s. auch BFH-Urteil vom 25. 7. 1972 VIII R 56/68 (BFHE 106, 532, BStBl. II 1972, 880).
226 BFHE 127, 510, BStBl. II 1979, 551.
227 Die Rechtsprechung ist hier in einem starken Wandlungsprozeß. So ist es zu begrüßen, daß der VIII. Senat z. B. die im Urteil VIII R 56/68 – s. (225) – verwendete Formulierung, die Aufwendungen müßten durch die Vermietung oder Verpachtung „verursacht oder veranlaßt" sein, in der Entscheidung VIII R 110/74 – s. (225) – auf den alleinigen Ausdruck „veranlaßt" reduziert hat. Zum Unterschied zwischen beiden Begriffen s. die Ausführungen vorstehend zu B III 1 Abs. 3.

Aufwendungen und durch die Vermietung und Verpachtung veranlaßter Aufwendungen in dem vorstehend zitierten Satz aus dem Urteil VIII R 110/74 zeigt, daß dem VIII. Senat des BFH die rechtssystematischen Zusammenhänge zwischen dem Veranlassungsprinzip und dem finalen Werbungskostenbegriff des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG noch nicht hinreichend klar geworden sind. Der Hinweis im letztgenannten Urteil auf den noch zu wahrenden „inneren wirtschaftlichen Zusammenhang" zwischen Werbungskosten und Vermietungstätigkeit dürfte als Bestätigung der bisherigen Rechtsprechung aufzufassen sein, die bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einen nur mittelbaren Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einkünften stets hat genügen lassen[228].

c) Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen

Der BFH hat in seiner veröffentlichten Rechtsprechung noch nicht zu der Frage Stellung genommen, ob er bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ebenfalls von einem vom Veranlassungsprinzip geprägten Werbungskostenbegriff ausgehen will. In zwei unveröffentlichten Entscheidungen hat er diese Frage allerdings schon eindeutig bejaht. Im Urt. vom 22. 7. 1975 VIII R 47/72 nahm er darauf Bezug, daß er den Begriff der Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nunmehr[229] ebenso final wie „gleichzeitig auch kausal" verstehe wie bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Er trage, so fuhr er fort, „keine Bedenken", diese Grundsätze „auch für die Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu übernehmen". Von den gleichen Erwägungen ging der BFH im nichtveröffentlichten Beschluß vom 14. 6. 1976 VIII B 64/75 aus. Er führte dort aus, Werbungskosten seien nur solche Aufwendungen, welche durch die Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen „veranlaßt" werden. Es ist zu hoffen, daß der BFH an dieser Erkenntnis festhalten, sie rechtssystematisch vertiefen und sie dann in zu publizierenden Entscheidungen der Öffentlichkeit zur Kenntnis bringen wird.

Legt der BFH, was zu erwarten ist, ein offenes Bekenntnis zum Veranlassungsprinzip auch bei den Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen ab, so wird er schwerlich an seiner bisherigen, noch auf der Entscheidung des OFH 1/47[230] beruhenden Ansicht festhalten können, hier müsse stets ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Werbungskosten und steuerpflichtigen Einkünften bestehen. Es sei verwiesen auf das BFH-Urteil vom 28. 8. 1952 IV

228 Vorstehend zu B II 2 a Abs. 3.
229 Urteile vorstehend zu (225) und (226).
230 Vorstehend zu (118).

448/51 U[231], nach dem Aufwendungen eines Mehrheitsgesellschafters einer GmbH zur Beratung und Beaufsichtigung der Gesellschaft keine Werbungskosten sind, weil durch das selbständige Auftreten der GmbH der unmittelbare Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und den Einkünften aus Kapitalvermögen unterbrochen sei. Wegen eines nur mittelbaren Zusammenhangs mit den Einkünften aus Kapitalvermögen hat der BFH z. B.[232] auch Prozeß- und Anwaltskosten wegen Rückerstattung bzw. Freigabe von im Ausland beschlagnahmten Vermögen vom Abzug als Werbungskosten ausgeschlossen.

Diese Rechtsprechung ist in der Literatur zu Recht auf Kritik gestoßen[233]: Es wird zutreffend geltend gemacht, daß der BFH diesen Grundsatz schon mehrfach durchbrochen hat, so z. B. bei der Anerkennung von Kosten für die Anmietung eines Banksafes zur Aufbewahrung von Aktien oder von Gebühren einer Bank wegen Führung eines Wertpapierdepots für den Stpfl. als Werbungskosten[234]. Der BFH wird sich bei einer erneuten Prüfung dieser Frage insb. damit auseinandersetzen müssen, daß die Rechtsprechung, wie dargelegt[235], bei den Gewinneinkünften und den Überschußeinkünften nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 und 6 EStG einen mittelbaren Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einkünften für ausreichend hält, wenn die innere Verbundenheit noch gewahrt ist. Er wird letztlich auch dem vorerwähnten[236] Beschluß des Großen Senats des BFH 8/77 Rechnung tragen müssen, nach dem die Abziehbarkeit von Werbungskosten „grundsätzlich nicht anders als die von Betriebsausgaben zu beurteilen" ist.

d) Bei den sonstigen Einkünften

Rechtsprechung des BFH zum Veranlassungsprinzip bei den Werbungskosten im Rahmen der sonstigen Einkünfte des § 22 EStG liegt – soweit ersichtlich – nicht vor.

Im Hinblick auf den für alle Einkunftsarten einheitlichen Werbungskostenbegriff des EStG[237] kann es jedoch nicht zweifelhaft sein, daß das Veranlassungsprinzip auch hier maßgebend sein muß. Das gilt, wie erwähnt[238], schon kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung für die durch das Mandat eines Abgeordneten veranlaßten Aufwendungen nach § 22 Nr. 4 EStG. Bei den nach § 22 Nr. 2 i. V. mit § 23 EStG steuerpflichtigen Einkünften aus Spekulationsgeschäften müssen die An-

231 BFHE 56, 690, BStBl. III 1952, 265.
232 BFH-Urteile vom 25. 1. 1957 VI 52/55 U (BFHE 64, 195, BStBl. III 1957, 75) und vom 8. 6. 1966 VI 258/64 U (BFHE 86, 479, BStBl. III 1966, 536).
233 Vgl. z. B. *Rönitz*, WM 1965, 686; *Herrmann–Heuer* (13), § 20 EStG Anm. 46.
234 Vgl. RFH-Urteil vom 28. 11. 1928 VI A 1476/28 (RStBl. 1929, 65).
235 Vorstehend zu B III 2 b, zu B III 4 a, zweitletzter Absatz, und zu B II 2 a Abs. 3.
236 Vorstehend zu B II 4 a Abs. 4.
237 Vorstehend zu B II 4.
238 Vorstehend zu B III 3 b Abs. 2.

schaffungs- und sonstigen Werbungskosten grundsätzlich[239] ebenso beurteilt werden wie Ausgaben bei vergleichbaren betrieblichen Vorgängen. Werbungskosten bei den Einkünften aus der gelegentlichen Vermietung von beweglichen Gegenständen i. S. des § 22 Nr. 3 EStG sind m. E. nach den gleichen Grundsätzen absetzbar wie Werbungskosten bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und ihnen gleichgestellten Vermögenswerten nach § 21 EStG. Bei Prozeß- und Rechtsberatungskosten im Zusammenhang mit Ansprüchen aus der gesetzlichen Rentenversicherung i. S. des § 22 Nr. 1 a EStG geht die Verwaltung im Ergebnis ebenfalls von einem vom Veranlassungsprinzip bestimmten Werbungskostenbegriff aus[240].

e) Bei der Abgrenzung von den Lebenshaltungskosten

Die Rechtsprechung verwirklichte das Veranlassungsprinzip auch bei der Abgrenzung der Werbungskosten von den nichtabziehbaren Kosten der allgemeinen Lebensführung.

Der BFH sah bereits in der erwähnten Grundsatzentscheidung VI 79/60 S[241] das Veranlassungsprinzip als das Kriterium an, um Betriebsausgaben und Werbungskosten von den Lebenshaltungskosten abzugrenzen. Das war für ihn damals der maßgebliche Grund, in Anlehnung an den Betriebsausgabenbegriff alle durch das Dienstverhältnis „veranlaßten" Aufwendungen bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zum Abzug zuzulassen. Der BFH hat dann das Veranlassungsprinzip in ständiger Rechtsprechung der Abgrenzung der Betriebsausgaben und Werbungskosten von den nach § 12 Nr. 1 EStG nicht zu berücksichtigenden Lebenshaltungskosten zugrunde gelegt[242]. Dem ist der Große Senat des BFH ge-

239 Vgl. § 23 Abs. 4 Satz 1 EStG; ob hierunter auch die AfA von den Anschaffungskosten fällt (verneinend *Herrmann–Heuer* (13), § 23 EStG Anm. 71), kann hier dahingestellt bleiben.
240 Vgl. Erlaß des FinMin. Nds. vom 28. 6. 1972 S 2255 – 20 – 31 (StLex 3, 22, 108), nach dem Rechtsberatungs- und Prozeßkosten, die im Zusammenhang mit Ansprüchen aus der gesetzlichen Rentenversicherung entstehen, als Werbungskosten abgezogen werden können, ohne Rücksicht darauf, ob solche Kosten während des Bezugs von Rentenleistungen, im Zusammenhang mit der Beantragung von Rentenleistungen oder schon vor der Beantragung solcher Leistungen aufgewandt werden; vgl. auch Urteil des Nds. FG vom 6. 11. 1978 VIII 67/77 (EFG 1979, 278) bezüglich der teilweisen Abziehbarkeit von Schuldzinsen für die Aufnahme eines Kredits zur Nachentrichtung freiwilliger Beiträge zur Angestelltenversicherung an die BfA; s. zu Rentenberatungskosten auch *Seithel*, Forkel-Kartei D ESt II B 81 (Einzelfragen ab 1964) S. 75.
241 Wie (207).
242 Vgl. z. B. BFH-Urteil vom 21. 7. 1967 VI R 307/66 (BFHE 89, 520, BStBl. III 1967, 734) u. vom 21. 3. 1975 VI R 131/73 (BFHE 115, 469, BStBl. II 1975, 641).

folgt. So beurteilte er insb. im Beschluß vom 28. 11. 1977 GrS 2–3/77[243] die Frage der Abziehbarkeit von Kosten eines Verkehrsunfalls allein danach, ob sie auf betriebliche bzw. berufliche oder private Veranlassung zurückzuführen sind. Entsprechend diesen Grundsätzen untersuchte er auch bei Auslandsgruppenreisen im Beschluß GrS 8/77[244], welche Gesichtspunkte für einen betrieblichen (beruflichen) oder privaten Anlaß der Aufwendungen sprechen können[245].

IV. Definition eines vom Veranlassungsprinzip geprägten Werbungskostenbegriffs

Sucht man de lege ferenda nach einem Werbungskostenbegriff, der in prägnanter Form auf das Veranlassungsprinzip abstellt, so kann man nicht ohne weiteres an den Betriebsausgabenbegriff des § 4 Abs. 4 EStG anknüpfen. Bei der Definition der Betriebsausgaben stellen Rechtsprechung und Verwaltung auf die Einkunftsquelle „Betrieb" als auslösenden Faktor ab, obwohl es einen Betrieb bei einem der drei Gewinneinkünfte, nämlich bei der aus selbständiger Arbeit, an sich begrifflich nicht gibt. Bei Werbungskosten ist eine ähnliche Bezugnahme nicht möglich. Die Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG sind so unterschiedlich, daß sich eine gemeinschaftliche Bezeichnung für die dort in Betracht kommenden Einkunftsquellen nicht finden läßt.

Man kann auch nicht entsprechend den Ausführungen von *Tipke*[246] Betriebsausgaben und Werbungskosten einheitlich als „beruflich" veranlaßte Ausgaben oder, verkürzt gesagt, als „Berufsausgaben" bezeichnen. Denn man wird eine „Berufs"-Ausübung wohl schwerlich annehmen können, wenn ein Stpfl. wiederkehrende Bezüge i. S. des § 22 Nr. 1 EStG vereinnahmt oder wenn er Spekulationsgewinne nach § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 EStG oder Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen i. S. des § 22 Nr. 3 EStG erzielt. Werden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beweglicher und unbeweglicher Sachen (§ 22 Nr. 3 und § 21 EStG) berufsmäßig bezogen, so können u. U. keine Überschußeinkünfte mehr, sondern Gewinne aus Gewerbebetrieb vorliegen[247].

243 Wie (218).

244 Wie (92).

245 Auf weitere Ausführungen zu diesem Thema wird verzichtet, um Überschneidungen zu den anderen Referaten zu vermeiden.

246 *Tipke*, StuW 1979, 196; siehe aber auch seine einschränkenden Äußerungen in der Diskussion, abgedruckt in diesem Buch S. 407. – Allerdings kennt das *schwedische* Steuerrecht nur den *einheitlichen* Begriff *avdrag* (s. *H.-H. Vogel* in diesem Buch S. 388). Vgl. ferner den rechtsvergleichenden Beitrag von *A. Mennel* in diesem Buch S. 363 ff; sie weist darauf hin, daß der Dualismus Betriebsausgaben/Werbungskosten im Ausland weithin unbekannt ist.

247 Gewerbliche Einkünfte sind dann anzunehmen, wenn eine selbständige und nachhaltige Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mit der Absicht der Gewinnerzielung vorliegt, so insbesondere, wenn die Tätigkeit ihrem Gesamtbild nach über die übliche Vermietertätigkeit hinausgeht und typische Merkmale einer gewerblichen Tätigkeit annimmt (vgl. BFH-Urteil vom 18. 3. 1964 IV 141/60 U, BFHE 79, 373, BStBl. III 1964, 367, und die dort erwähnte Rechtsprechung).

Stellt man auf der Suche nach einem zutreffenden Werbungskostenbegriff auf die gesetzliche Bezeichnung der einzelnen Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG ab, so kann man den Begriff der Werbungskosten ähnlich wie *Herrmann–Heuer*[248] dahin definieren, daß Werbungskosten durch eine der diesen Einkunftsarten zugrunde liegenden Handlungen (Tätigkeiten oder Unterlassungen) oder Rechtsverhältnisse veranlaßt sein müssen. Werbungskosten können durch die vom Gesetzgeber in § 2 Abs. 1 EStG genannten „Handlungen" veranlaßt sein, wenn man an das Verrichten nichtselbständiger Arbeit, an das Vermieten und Verpachten beweglicher und unbeweglicher Sachen (§ 22 Nr. 3, § 21 EStG), an sonstige Leistungen i. S. des § 22 Nr. 3 EStG, an den Abschluß von Spekulationsgeschäften (§ 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 EStG) und an die Ausübung eines Abgeordnetenmandats (§ 22 Nr. 4 EStG) denkt. „Rechtsverhältnisse" sind Anlaß für das Entstehen von Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG), bei dem als Einkunft anzusehenden Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung im eigenen Haus oder einer dem Steuerpflichtigen ganz oder teilweise unentgeltlich überlassenen Wohnung (§ 21 Abs. 2 und § 21 a EStG) und bei wiederkehrenden Bezügen i. S. des § 22 Nr. 1 EStG.

Werbungskosten lassen sich entsprechend den Ausführungen von *Kröger*[249] auch nach dem im Einzelfall unmittelbar auslösenden Moment dahin zusammenfassen, daß sie durch „Zustände" oder „Vorgänge" innerhalb der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG veranlaßt sein müssen, wobei unter dem Wort „Zustand" Rechtsverhältnisse[250] und tatsächliche Umstände[251] und unter dem Wort „Vorgang" sowohl Handlungen des Steuerpflichtigen und dritter Personen[252] wie auch von außen her kommende Ereignisse zu verstehen sind[253].

Diese Definitionen können, so zutreffend sie auch sind, de lege ferenda letztlich nicht befriedigen, da sie nicht wie beim Betriebsausgabenbegriff auf einen einzigen

248 *Herrmann–Heuer* (13), § 9 EStG Anm. 4 [1], nach denen Aufwendungen, „um als Werbungskosten abzugsfähig zu sein, durch eine (der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften dienende) Tätigkeit oder Leistung veranlaßt sein" müssen, wobei die Autoren unter „Leistung" offensichtlich das gesetzlich geforderte „Leistungsverhältnis" = Rechtsverhältnis verstehen.

249 StuW 1978, 291.

250 So ist z. B. die Verpflichtung, Grundsteuern zu zahlen, an das Rechtsverhältnis der steuerlichen Zurechnung des Grundbesitzes gebunden (vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 2 EStG und Art. 1 §§ 1, 10 des Gesetzes zur Reform des Grundsteuerrechts vom 7. 8. 1973).

251 So z. B. das Entstehen von Verpflegungsmehraufwand bei einer beruflich veranlaßten doppelten Haushaltsführung (vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG und *Tipke*, StuW 1979, 196).

252 Z. B. Beschädigung einer Mietsache durch den Mieter oder Besucher.

253 Z. B. Grundwasserschäden am Miethaus.

kurzen Nenner Bezug nehmen. Einheitlich für sämtliche Werbungskosten ist gemäß den vorangegangenen Ausführungen letztlich nur das Vorhandensein eines objektiven und aus der Sicht des Steuerpflichtigen auch subjektiven Verhältnisses dieser Aufwendungen zu den entsprechenden Einkünften. Hiervon ausgehend möchte ich einen vom Veranlassungsprinzip geprägten Werbungskostenbegriff de lege ferenda in kurzer und doch erschöpfender Form wie folgt vorschlagen:

Aufwendungen sind alle Werbungskosten, die durch die Erzielung von Einkünften veranlaßt sind.

Die gleiche Formulierung, allerdings bezogen auf „Einnahmen" und nicht auf „Einkünfte"[254], enthielt der bereits erwähnte[255] § 48 Abs. 1 des Entwurfs des Dritten Steuerreformgesetzes. Dieser Begriffsbestimmung ist zu folgen, weil sie nicht einseitig, wie § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG, die subjektive Absicht des Steuerpflichtigen, Einkünfte zu erzielen, in den Vordergrund schiebt und auch nicht einseitig den objektiven Zusammenhang der Aufwendungen mit den Einkünften hervorhebt. Durch die Worte „durch die Erzielung von Einkünften veranlaßt" werden vielmehr diese beiden Elemente des Werbungskostenbegriffs so zu einer Einheit zusammengefaßt, wie es dem Veranlassungsprinzip entspricht.

Es wäre zu begrüßen, wenn der Gesetzgeber zur Klarstellung der bestehenden Rechtslage diese Definition des Werbungskostenbegriffs bei einer der nächsten Änderungen des EStG aufgreifen und im § 9 EStG verankern würde.

V. Zusammenfassung der Ergebnisse

1. Zum Begriff der „Aufwendungen"

Die Begriffe Aufwendungen und Ausgaben sind inhaltsgleich.

Aufwendungen setzen einen Abfluß von Gütern voraus.

Aufwendungen werden durch das Bestehen von Erstattungsansprüchen und Ersatzansprüchen grundsätzlich nicht beeinträchtigt.

2. Zur Abgrenzung „Werbungskosten"/„Betriebsausgaben"

Werbungskosten unterscheiden sich von Betriebsausgaben bei Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich durch die steuerliche Nichtberücksichtigung von Anschaffungs-, Herstellungs- und Veräußerungskosten sowie von Wertminderungen bei nichtabnutzbaren Wirtschaftsgütern. Die Berücksichtigung der AfA nach § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern ist eine echte Ausnahmeregelung.

254 Aus den vorstehend zu B I 1 letzter Absatz genannten Gründen ist den Worten „Erzielung von Einkünften" der Vorzug zu geben.

255 Vorstehend zu B III 3 b Abs. 5 und 6 und Anmerkungen (198) und (199).

Der Umfang der Werbungskosten ähnelt dem der Betriebsausgaben, die bei einer Gewinnermittlung durch Überschußrechnung anzusetzen sind.

Die Gestattung der AfA bei den Werbungskosten durchbricht das Prinzip der reinen Einnahme-Ausgabe-Überschußrechnung. Konsequenterweise hätte der Gesetzgeber auch die Veräußerungsgewinne als Werbungskosten erfassen müssen.

3. Zum finalen Werbungskostenbegriff des § 9 Abs. 1 S. 1 EStG

Der Werbungskostenbegriff ist nach der Definition des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG final in dem Sinne zu verstehen, daß die Aufwendungen der Einkunftserzielung dienen müssen.

Werbungskosten müssen auch in einem objektiven Zusammenhang mit einer bestimmten Einkunftsart und mit konkreten steuerpflichtigen Einkünften stehen. Der Werbungskostenbegriff des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG ist insoweit unvollkommen.

Werbungskosten können auch Aufwendungen sein, die nicht in der vom Gesetzgeber geforderten Absicht der Einkunftserzielung getätigt werden, wenn sie in einem engen Zusammenhang mit den Überschußeinkünften stehen. Es muß daher nach einem einheitlichen und umfassenden Werbungskostenbegriff gesucht werden.

4. Übernahme des Veranlassungsprinzips bei Definition der Werbungskosten

Das bei der Erläuterung der Betriebsausgaben in § 4 Abs. 4 EStG verwendete „Veranlassungsprinzip" ist das geeignete Kriterium für eine umfassende Definition der Werbungskosten, da es die subjektiven und objektiven Elemente des Werbungskostenbegriffs in sich vereinigt.

Die Übernahme des Veranlassungsprinzips widerspricht nicht dem Gesetz. Von diesem Prinzip gehen vielmehr § 9 Abs. 1 Nr. 5 und § 22 Nr. 4 Satz 2 EStG ausdrücklich aus. Die Definition der Werbungskosten in § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG ist ein Bestandteil dieses Prinzips.

Die Rechtsprechung hat das Veranlassungsprinzip bei den Werbungskosten der verschiedenen Einkunftsarten mit Erfolg verwirklicht.

Werbungskosten sind daher in dem Sinne zu definieren, daß hierzu alle Aufwendungen gehören, die durch die Erzielung von Einkünften veranlaßt sind.

Gesetzlich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben und Werbungskosten

– Begriff, Rechtfertigung, Grenzen –

Professor Dr. Paul Kirchhof, Münster

Inhaltsübersicht

I. Tatbestandliche Regel und rechtfertigende Überprüfung
  1. Die Kontrollbedürftigkeit des Veranlassungstatbestandes
  2. Die Sachverhaltsbeobachtung nach gesetzestatbestandlicher Anweisung
  3. Annäherung von Tatbestandsauslegung und rechtfertigender Gegenprobe?
  4. Der Zuordnungskompromiß

II. Unterschiedliche Bewertung von veranlassender Handlung und Wirkung
  1. Die Distanz zwischen Bewirken und Wirkung
  2. Die grundsätzliche Zuordnung nach der Ausgabehandlung
  3. Abziehbare Privatausgaben
  4. Berufliches Handeln mit privatem Erfolg
  5. Rechtsunerhebliche Berufsausgaben

III. Prinzipienkonkurrenzen
  1. Konkurrenz einkommensteuerrechtlicher Prinzipien
    a) Die Spezialität von Berufsausgaben- und Lebensführungstatbeständen
    b) Steuertechnische Konkurrenzen
  2. Steuerkonkurrenzen

IV. Gesetzesgeschaffenes Prinzip und realitätsbezogene Gleichheit

V. Rechtssatz und Rechtswirklichkeit
  1. Das materiell begründete Beobachtungsverbot
  2. Die sogenannte „Mißbrauchsabwehr"
  3. Die gesetzliche Zuweisung einer Darlegungslast
  4. Abzugsverbot bei gleichzeitigem Darlegungsverbot
  5. Abzugsbeschränkungen zur Sicherung einer einfachen und gleichmäßigen Besteuerung

I. Tatbestandliche Regel und rechtfertigende Überprüfung

Nicht abziehbare Betriebsausgaben sind sprachlich eine Provokation, systematisch ein Widerspruch, scheinen in vielen Rechtswirkungen jedoch offensichtlich gerecht. Die nicht abziehbare Betriebsausgabe verneint in der Rechtsfolge, was sie

im Tatbestand bejaht. Um von einem solchen „runden Quadrat" zu sprechen, bedarf es besonderer legitimierender Autorität. Unser Thema handelt deshalb von der gesetzlich nicht abziehbaren Betriebsausgabe, beruft sich also auf die Autorität des Gesetzgebers, der Aufwendungen als Betriebsausgaben qualifiziert, sie dann jedoch von der systemtypischen Rechtsfolge trennt.

Die Anordnung einer nichtabziehbaren Betriebsausgabe erreicht in der Rechtsfolge eine Doppelwirkung. Die Qualifikation als Betriebsausgaben/Werbungskosten schließt die Abziehbarkeit der Aufwendungen als Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen aus[1] und stellt klar, daß diese Aufwendungen auch keine Entnahmen sind[2]. Das Problem der nichtabziehbaren Berufsausgaben[3] liegt deswegen nicht in widersprüchlichen Rechtsfolgeanordnungen, sondern in einem Wertungsgegensatz zwischen tatbestandlicher Qualifikation und Rechtsfolge.

1. Die Kontrollbedürftigkeit des Veranlassungstatbestandes

Die Nichtabziehbarkeit überrascht allerdings als Ausnahme von der Regelfolge eines kausal definierten Aufwendungstatbestandes nicht. Die Kausalität beschreibt einen realmechanischen Vorgang, der als rechtliches Problem zu analysieren und zu bewerten ist. Wenn ein Gesetz eine bestimmte Rechtsfolge – z. B. eine Schadensersatzpflicht oder eine Strafbarkeit – von einem kausalen Zusammenhang zwischen Handlung und Erfolg abhängig macht, so ist die bloße Kausalität grundsätzlich nur erste Voraussetzung der Rechtsfolge, die erst noch einer gegenläufig wertenden Kontrolle (der Rechtswidrigkeitsprüfung) unterworfen werden muß. Die Verursachung einer Schadensfolge bringt den Schädiger tatbestandlich in den Kreis der Ausgleichspflichtigen und Strafwürdigen, macht aber die Ersatzpflicht und Strafe von einer vorherigen Bestätigung durch die Feststellung einer Rechtswidrigkeit, teilweise auch einer Schuld abhängig. Auch der Tatbestand eines Veranlassens ist kaum mehr als eine Sachverhaltsbeschreibung, die nicht abschließend über die Abziehbarkeit von Aufwendungen entscheidet, sondern auf eine überprüfende rechtliche Bewertung angelegt ist. Im Steuerrecht geht es dabei zwar nicht um die rechtliche Anerkennung oder Mißbilligung des Veranlassungsvorgangs (§ 40 AO), wohl aber um die Rechtfertigung der bisher nur aus einem Veranlassungszusammenhang hergeleiteten Steuerrechtsfolge. § 4 Abs. 5 EStG erweitert deshalb – insb. in seiner Generalklausel der Nr. 7 – die in § 4 Abs. 4 EStG auf die betriebliche Veranlassung verengte Perspektive rechtlicher Bewertung und fragt, ob Aufwendungen die Lebensführung „berühren" und nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind. Das Bild des „Berührens" bezeichnet eine inhaltliche, funktionale, räumliche oder zeitliche Nähe zur Lebensführung, nimmt also ein Zurechnungskriterium wieder auf, das im Veranlassungstatbestand der Betriebsausgaben eigentlich bereits verneint worden ist. Im zweiten Tatbestandteil des „nach allgemeiner Verkehrsauffassung ... Unangemessenen" verweist § 4 Abs. 5 Nr. 7 statt auf den tatsächlichen Vorgang des Veranlassens auf eine Rechtsauffassung unter den Beteiligten und fordert eine Angemessenheit, die für den Betriebsausgabenbegriff gerade unerheblich ist[4]. Im Ergebnis kehrt § 4 Abs. 5 Nr. 7 die Rechtsfolge der Abziehbarkeit in ihr Gegenteil, wenn die rechtliche Bewertung der die Lebensführung berührenden, unangemessenen Aufwendungen das Veranlassungsprinzip verdrängt.

Dieses Regel-Ausnahmeverhältnis lenkt die Aufmerksamkeit auf eine *steuerrechtliche Rechtfertigungslehre:* der allein von einer Veranlassung handelnde Tatbestand ist lediglich der Rohentwurf eines Rechtssatzes, dem eine auf die gesamte Rechtsordnung bezogene systematische Bewertung des Verursachungsablaufs noch fehlt.

Dieser Übergang von einer Tatsachenbeobachtung zu einer Tatsachenbewertung ist für das vergleichbare Problem der Kausalität bei der verdeckten Gewinnausschüttung bereits formuliert worden. Wenn dort geprüft wird, ob eine Zuwendung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis habe, diese Ursächlichkeit dann aber typisierend danach beurteilt wird, was bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter gewährt worden wäre[5], so hebt die Bezugnahme auf den ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter das Merkmal der „Ursächlichkeit" des Gesellschaftsverhältnisses „aus dem Bereich der Tatsachen heraus in den Bereich der Normen"[6].

2. Die Sachverhaltsbeobachtung nach gesetzestatbestandlicher Anweisung

Allerdings gibt auch der Tatbestand des „Veranlassens" ein Ergebnis rechtlicher Wertung wieder. Diese Wertung liegt in der Anweisung, welcher von verschiedenen Kausalvorgängen steuerrechtlich beobachtet und welcher außer Acht gelassen werden soll. Wenn der Bundesfinanzhof den fragmentarischen Tatbestand der be-

1 *Herrmann/Heuer,* Kommentar zur ESt und KSt, 18. Aufl., 1950/77, § 21 Anm. 23 G; BFH BStBl. II 1969, S. 294/295.

2 *Herrmann/Heuer,* aaO, § 4 Anm. 51 b [7].

3 Dieser Oberbegriff für Betriebsausgaben und Werbungskosten wird von *Tipke,* Zur Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, StuW 1979, S. 193/196 vorgeschlagen; er ist als pars pro toto (vgl. § 2 Nr. 5, 6, 7) einprägsam und geeignet.

4 BFH E 72, S. 45/50 = BStBl. II 1961, S. 18/20; BFHE 72, S. 327/330 = BStBl. III 1961, S. 123/124; *Herrmann/Heuer,* EStG § 4, Randnr. 48 b (1).

5 RFH RStBl. 1932, S. 1145; RStBl. 1938, S. 581; BFH BStBl. II 1971, S. 408.

6 *Döllerer,* Verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, 1975, S. 56, vgl. auch S. 38.

rufsveranlaßten Ausgabe als Rechtsfortbildungsauftrag aufgreift und dem Begriff des Veranlassens eine auf die „wesentliche" Ursache hinweisende Wertungshilfe entnimmt[7], so wird in dem Kriterium der „Wesentlichkeit" eine Unterscheidung zwischen steuerrechtserheblichem und steuerrechtlich belanglosem Veranlassungsvorgang gefordert, also eine Wertung verschiedener Ursachen verlangt, die erst die aus einem Kausalablauf hergeleitete Steuerrechtsfolge rechtfertigt.

Der Bundesfinanzhof[8] knüpft dabei ausdrücklich an die Rechtsprechung des Bundessozialgerichts zur Kausalität des Unfallversicherungs- und Entschädigungsrechts an, die ebenfalls nicht jede, sondern nur diejenige Bedingung als rechtserhebliche Ursache anerkennt, die „wegen ihrer besonderen Beziehungen zum Erfolg zu dessen Eintritt wesentlich mitgewirkt hat"[9]. Diese Theorie der „wesentlichen Bedingung"[10] ist „am Ziel einer Haftungsbegrenzung ausgerichtet" und nicht „als exakt logische Argumentation" gemeint[11]. Sie führt zu keinem rein empirischen Verfahren bloßer Tatsachenfeststellung, sondern fordert eine rechtliche Wertung von Ursachen[12]. Bundesfinanzhof und Bundessozialgericht[13] treffen also bei der Prüfung des „ursächlichen Zusammenhangs" eine vor der Kausalitätsbeobachtung liegende wertende Entscheidung, welches Geschehen als Ursache und welches als Wirkung behandelt werden soll[14].

Der Übergang von der bloßen Beobachtung eines Kausalvorgangs zur rechtlichen Bewertung dieses Kausalvorgangs wird vollends deutlich, wenn häufige Lebenssachverhalte steuerrechtsverbindlich typisiert werden und dabei nicht mehr nach

7 Vgl. BFH BStBl. II 1970, 662/663 und insb. GrS, BStBl. II 1978, S. 105/108 = BFHE 124, S. 43; *von Bornhaupt,* Steuerliche Berücksichtigung von Kfz-Unfallkosten, NWB Nr. 13 vom 28. 3. 1978, Fach 3, S. 4405/4407 f sieht in diesen Ausführungen zum Veranlassungsprinzip zutreffend den Kernpunkt der Entscheidung.

8 Gr. Senat, aaO, sowie BStBl. II 1970 S. 662/663.

9 BSG E 1, S. 150/157; E 8, S. 48/50; ständ. Rspr. vgl. *Haueisen,* Der Kausalitätsbegriff in der Rechtsprechung des BSozG, in: Rechtsschutz im Sozialrecht 1965, S. 127; *Wallerath,* Zurechnung und Kausalität im Versorgungsrecht, VSR 1974, S. 233/238; *Wannagat,* Rechtsfortbildung durch die sozialgerichtliche Rechtsprechung, Schriftenreihe des Deutschen Sozialgerichtsverbandes, Bd. X, S. 1973, S. 27.

10 BSG E 1, S. 150/156 f; E 8 S. 48/50 f; E 11, S. 50/52 f; E 13, S. 40 f; E 16, S. 216/217 ff; E 17, S. 225/226 f; E 34, S. 261/264; E 35, S. 216/217 f.

11 BSG E 41, S. 70/74.

12 BSG E 40, S. 146/147, vgl. dazu kritisch *Gitter,* Schadensausgleich im Arbeitsunfallrecht, 1969, S. 99 ff/119 ff; sowie *Haueisen* aaO; *Wallerath,* aaO.

13 Zum unterschiedlichen Ziel beider Kausalitätslehren vgl. *Tiedtke,* Unfallkosten als Betriebsausgaben und Werbungskosten, FR 1978, S. 493/497 ff; vgl. zur Rechtsprechung des BSozG im übrigen *Kirchhof,* Allgemeines Verwaltungsrecht, in: Festschrift zum 25jährigen Bestehen des Bundessozialgerichts, 1979, S. 537/563 f.

14 BSG E 17, S. 102; E 41, S. 70/73, 78; vgl. auch E 19, S. 201/202; BFH BStBl. II, 1978, S. 108.

der tatsächlichen Verwendung eines durch Ausgaben erworbenen Gegenstandes, sondern nach seiner Verwendbarkeit[15] oder nach seiner erfahrungsgemäßen Verwendung[16] gefragt wird[17].

Das EStG scheint somit zunächst im Ausgangstatbestand des „Veranlassens"[18] die Beobachtungsperspektive bei der Sachverhaltsermittlung vorzuschreiben; im Tatbestand der nicht abziehbaren Berufsausgaben dann aber auf einer „Rechtswidrigkeitsebene" anzuerkennen, daß die allein aus dem Veranlassungstatbestand abgeleitete Rechtsfolge nochmals überprüft und entweder gerechtfertigt oder aber widerlegt werden muß.

3. Annäherung von Tatbestandsauslegung und rechtfertigender Gegenprobe?

Obwohl die gerichtliche Auslegung den Gesetzestext „veranlaßt" zum Tatbestand der Berufsausgabe wertend vervollständigt, beschränkt sie sich grundsätzlich darauf, *die Perspektive für die Sachverhaltsbeobachtung vorzuschreiben,* ohne gegen das Veranlassungsprinzip gewendete andersartige Wertungen einzuführen. Die Rechtsprechung zur Unfallfahrt[19] ordnet an, ob als maßgebender Anlaß die gesamte Unfallfahrt oder nur das konkrete Unfallgeschehen ermittelt werden soll. Wird nur die Phase des Unfallgeschehens beobachtet, so wird die kostenbegründende Veranlassung, z. B. die Entstehungsphase eines Unfalls, von der kostenzuordnenden Veranlassung, z. B. der Schadensfolge am Betriebs- oder am Privatvermögen unterschieden. Innerhalb des Tatbestandes der kostenbegründenden Veranlassung ist sodann plausibel zu machen, warum eine von sportlichem Ehrgeiz bestimmte Beschleunigung bei der Beurteilung von Unfallkosten[20], nicht aber bei einer Beurteilung der störungsfrei zurückgelegten Fahrkilometer zur Kenntnis genommen werden soll.

Die Rechtsprechung zu Kosten der Fahrzeug- oder Telefonnutzung[21] fordert eine *zeitliche* Unterscheidung zwischen gleichzeitiger und aufeinander folgender Ver-

15 BFH BStBl. II 1975, S. 407 (Aufwendungen für die Skiausrüstung eines Skilehrers).

16 BFH BStBl. II 1972, S. 379 (Berufskleidung bei Angehörigen der Bundeswehr).

17 Vgl. weiter zum Maßstab der „typischen Berufskleidung" BFH BStBl. III 1956, S. 195 (Staubmantel eines Architekten); BFH BStBl. III 1958, S. 117 (Robe eines Richters); BFH BStBl. III 1963, S. 35 (Anschaffung bürgerlicher Kleidung eines Malermeisters); BFH BStBl. II, 1970, S. 7 (typische Berufskleidung eines Kellners); BFH BStBl. II 1971, S. 50 (schwarzer Anzug eines Leichenbestatters).

18 *Offerhaus,* Zur steuerrechtlichen Abgrenzung zwischen betrieblich (beruflich) veranlaßten und durch die Lebensführung veranlaßten Aufwendungen, BB 1979, S. 617/620.

19 Vgl. insb. BFH GrS E 124, S. 43.

20 BFH E 124, S. 43/50 f.

21 Dazu insb. *Offerhaus,* BB 1979, S. 667/668 f, kritisch insb. *Tipke,* StuW 1979, S. 193/204 f.

anlassung. Bei Aufteilung von Kosten für selbstgenutzte oder vermietete Wohnräume oder für gewerblich und privat genutzte Teile eines Hauses[22] wird der Anlaß für Ausgaben räumlich voneinander abgehoben. Auch eine willentlich bedingte, objektivierbare Organisation, z. B. einer Auslandsstudienreise[23] oder einer Werbungsveranstaltung[24], kann einen Vorgang – wenn auch eher beweistechnisch – in einen Veranlassungszusammenhang bringen.

Der steuerrechtlich beobachtete Sachverhalt ist gelegentlich seinerseits *normativ geformt,* bedarf in diesem Anknüpfungspunkt allerdings besonderer Rechtfertigung. Die Rechtfertigung steht z. B. noch aus, wenn das Gebührenrecht eine Grundtelefongebühr von der Gesprächsgebühr abhebt, also das Einkommensteuerrecht nicht an eine reale Kausalität, sondern an eine abgabenrechtliche Entscheidung anknüpft[25]. Der BFH überprüft andererseits eine steuerrechtsfremde, aber steuertatbestandlich aufgegriffene Zurechnungsregel einkommensteuerspezifisch, wenn er den für die Fahrt von der Wohnung zur Arbeitsstätte erheblichen Tatbestand der „Fahrt mit dem eigenen Kraftfahrzeug" nicht nach zivilrechtlichem Eigentum, sondern nach familiärer und vorfamiliärer Nähe definiert[26].

Die normative Sachverhaltsauswahl wird partiell durch eine Sachverhaltsunterstellung ersetzt, wenn die Rechtsprechung typisierbare steuererhebliche Vorgänge, z. B. Aufwendungen für Berufskleidung, nicht mehr nach dem tatsächlichen Geschehen, sondern nach dem üblicherweise erwarteten Geschehensablauf beurteilt[27]. Daneben richtet der Gleichheitssatz den Blick über die Feststellung des tatsächlichen Geschehensablaufs auch auf einen *nur gedachten ähnlichen Vorgang* und veranlaßt z. B., daß man den Trunkenheitsunfall mit dem Unfall infolge unzulänglichen Reifenprofils oder fehlerhafter Bremsen vergleicht, um die normative Dimension des selbstverantworteten Unfalls zur Entscheidungsgrundlage zu machen[28]; oder daß man einem von der Privatwohnung räumlich getrennten Arbeitsbüro einen Steuerpflichtigen gegenüberstellt, der sich wegen schlechterer Finanzlage ein eigenes, außerhalb der Wohnung liegendes Büro nicht leisten kann,

22 So im Vordruck EStVerm; vgl. auch *Rudolph,* Zum Aufteilungsverbot bei nur teilweise beruflich veranlaßten Aufwendungen, BB 1978, S. 1614/1616.

23 BFH GrS BStBl. II 1979, S. 213.

24 Vgl. dazu *Offerhaus,* BB 1979, S. 667/669.

25 BFH E 124, S. 428 = BStBl. II 1978, S. 289; dazu kritisch *Offerhaus,* BB 1979, S. 667/670; *Rudolph,* BB 1978, S. 1614/1616.

26 BFH BStBl. III 1966, S. 571; BStBl. II 1975, S. 354; dazu *Lukas,* Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Werbungskosten, DStR 1979, S. 376.

27 Nachweise bei *Stevens,* Kleidung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben StuW 1978, S. 57.

28 *Tiedtke,* FR 1978, S. 493/499.

um so die unterschiedliche Leistungsfähigkeit zur Finanzierung von Berufsausgaben in die Leistungsfähigkeitssteuer[29] einzubeziehen[30].

Um steuerliche Lastengleichheit trotz unterschiedlicher Fähigkeit zu beruflichem Aufwand bemüht sich auch der BFH, wenn er ein Aufteilungs- und Abzugsverbot bei berufsfördernden Aufwendungen für die Lebensführung mit der Überlegung begründet, Steuerpflichtige dürften nicht durch eine Verbindung von beruflichen und privaten Erwägungen Lebensführungsaufwendungen „in einen einkommensteuerlich relevanten Bereich verlagern können, weil sie einen entsprechenden Beruf haben, während andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aus versteuerten Einkünften decken müssen"[31]. Das Gericht beruft sich in dieser Entscheidung[32], ebenso in einer späteren Entscheidung zur Einschränkung des Abzugsverbots[33] unmittelbar auf die „materielle Steuergerechtigkeit"[34].

Das Hauptproblem des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG in der Auslegung des BFH liegt danach weniger in der Beweisfrage der objektiv nachprüfbaren Trennbarkeit[35], sondern schon in der gleichheitsbezogenen Erweiterung der Beobachtungsperspektive, die nicht mehr nur den Anlaß, sondern auch die Fähigkeit zum Veranlassen für rechtserheblich hält.

4. Der Zuordnungskompromiß

Während der Tatbestand der beruflich veranlaßten Ausgabe grundsätzlich auf eine rechtfertigende Gegenkontrolle angelegt ist, handeln die Tatbestände der beschränkt abziehbaren Berufsausgaben nicht nur von einer gegen das Veranlassungsprinzip gewendeten Gegenprobe, sondern regeln teilweise auch – verdeutlichend und konturierend – Einzelfälle des Veranlassungsprinzips. Führt die Wahl

29 *K. Vogel,* StuW, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, 1977, S. 97/101.

30 *Rudolph,* BB 1978, S. 1614/1615, 1616; Ansätze auch in BFH E 73, S. 548 = BStBl. III 1961, S. 465.

31 BFH GrS E 100, S. 303 = BStBl. II 1971, S. 17.

32 BFH aaO.

33 BFH BB 1978, S. 1293.

34 Vgl. im übrigen zur Kritik am Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG; *Rudolph,* BB 1978, S. 1614; *Littmann,* Das Einkommensteuerrecht, 12. Aufl. 1978, § 12 Randnr. 3; *Mattern,* Zur Abgrenzung der Aufwendungen für die Lebensführung von den Betriebsausgaben oder Werbungskosten, BB 1971, S. 715/718; *Offerhaus,* BB 1979, S. 667/668; *Tipke,* StuW 1979, S. 193/293 ff.

35 BFH GrS E 100, S. 309 = BStBl. II 1971, S. 17, vgl. auch zusammenfassend *Herrmann/Heuer,* aaO, § 9 EStG Anm. 3 a (7); auch BFH E 123, S. 158 = BStBl. II, 1978, S. 93 (Aufteilung der Kosten eines beruflich und privat genutzten Flugzeugs).

des Wohnungsortes[36] und die Wahl des Arbeitsortes[37] in zusammenwirkender Veranlassung zu Kosten für die Fahrt von der Wohnung zur Arbeitsstätte, so ordnet der Gesetzestatbestand an, welche Ursache beachtlich, welche unbeachtlich ist; er entscheidet, ob die berufliche Sphäre erst an der Arbeitsstätte oder schon auf dem Weg zur Arbeitsstätte beginnt. Bei einem Dauerzustand wie dem der doppelten Haushaltsführung richtet der Gesetzestatbestand den Blick des Rechtsanwenders auf den Gesamtvorgang oder auf den Anfangsakt und entscheidet damit, ob die Gründe für die Einrichtung[38] oder für die Beibehaltung[39] der doppelten Haushaltsführung Gegenstand einkommensteuerlicher Feststellung sein sollen. Auch die Absetzbarkeit der wöchentlichen Familienheimfahrt (§ 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG) ist als Kompromiß für eine ungelöste Zuordnungsfrage gedacht[40].

Ebenso hat § 22 KStG, der Rückvergütungen von Überschüssen aus dem Mitgliedergeschäft an Mitglieder-Kunden als Betriebsausgaben behandelt, nicht abschließend klären können, ob diese Betriebsausgabe eine Fiktion[41] oder eine systemgerechte Realitätsanalyse[42] ist. Wenn schließlich § 22 Abs. 3 KStG bei Kreditgenossenschaften Rückvergütungen nicht anerkennt, weil den Kreditgenossenschaften bereits ein ermäßigter Steuersatz zustehe[43], so wird eine systematisch gemeinte Qualifikation wegen einer Tarifvorschrift zurückgenommen, insoweit die systematische Folgerichtigkeit vom Gesetz selbst wieder in Frage gestellt.

Grundsätzlich aber belegen die vom Veranlassungsprinzip handelnden Abzugsverbote, daß der Gegensatz von Regel und abschichtbarer Ausnahme[44], von steuerartbegründendem Prinzip und Abweichung[45], von ursprünglicher Belastungsentscheidung und (echter) Ausnahmebestimmung[46] durch gesetzgeberische Wertungen bestimmt wird, die ihrerseits im Detail tatbestandlich verdeutlicht werden

36 Diese Ursache ist für das Steuerrecht der Vereinigten Staaten maßgebend, vgl. *K. Vogel*, StuW 1977, S. 97/101 f.
37 Diese Ursache ist für § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG maßgebend.
38 So jetzt § 9 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG i. d. F. vom 21. 5. 1979, BGBl. I, S. 588; vgl. dazu noch unten zu II 4.
39 So bisher der BFH, BStBl. 1976 II, S. 150; BStBl. 1978, II, S. 26; vgl. dazu *Krüger*, Abgrenzung beruflicher von privater Veranlassung DStR 1979, S. 401.
40 Vgl. BT-Drucks V/1068, S. 24.
41 Vgl. BFH BStBl. III 1966, S. 321; *Mahlmann*, Genossenschaftsrecht und Wettbewerbsordnung, Diss. Münster 1971, S. 115.
42 So insbesondere *Zülow/Henze/Schubert/Rosiny*, Die Besteuerung der Genossenschaften, 6. Aufl., 1978, S. 150 f; vgl. auch BFH, BStBl. II 1976, S. 351.
43 *Kolbe*, Die Körperschaftsteuer der Genossenschaften, 1949, S. 17; BFH, BStBl. III 1952 S. 155/157.
44 Vgl. *K. Vogel*, StuW 1977, S. 97/102 ff.
45 Vgl. *Lang*, Systematisierung der Steuervergünstigungen, 1974, S. 73 ff.
46 Vgl. *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes, 1971, S. 7 f.

müssen. Textsystematisch kommt das Nettoprinzip nicht nur im Ausgangstatbestand der Berufsausgabe, sondern auch in Abzugsverboten (verdeutlichend und streitschlichtend) zum Ausdruck.

II. Unterschiedliche Bewertung von veranlassender Handlung und Wirkung

1. Die Distanz zwischen Bewirken und Wirkung

Die rechtliche Bewertung einer Ausgabe findet im Vorgang des Verausgabens kaum Anhaltspunkte für eine Zurechnung zum beruflichen oder privaten Bereich, weil die Ausgabe sich in der Regel auf dem für berufliche und private Nachfrager gleichermaßen zugänglichen Markt ereignet. Die Ausgabe ist das Verbindungsstück zwischen einem Bewirken – z. B. der betrieblichen Investition – und einer Wirkung – z. B. der Mehrung des Betriebsvermögens. Die Zuordnungsregel der § 4 Abs. 4 und § 12 EStG setzt an diesen Nachbarsachverhalten der Ausgabe an und beachtet entweder – kausal – eher die Phase des Bewirkens[47] oder handlungsbezogen – final – eher die nachfolgende Wirkung[48] oder – funktional-final –[49] gerade den Zusammenhang zwischen Bewirken und Wirkung[50]. Grundsätzlich wird das Veranlassen und die Wirkung derselben Ausgabe einheitlich entweder der Privat- oder der Berufssphäre zugeordnet. Bewirken und Wirkung hängen derart eng zusammen, daß sie nur als Sachverhaltseinheit erfaßt werden können. Bei einigen Ausgabehandlungen, insbesondere den Ausgaben ohne konkrete Gegenleistung, ist *dieses Junktim zwischen Handlung und Erfolg jedoch gelockert, teilweise sogar aufgehoben.* Deshalb kann es Sachverhalte geben, bei denen die Ausgabe *privat bewirkt* wird, aber eine *berufliche Wirkung* zur Folge hat; ebenso kann ein *berufliches Bewirken private Folgen* haben. Wenn der Fahrlehrer seine im Gebirge wohnenden Eltern besucht und dabei zugleich seine beruflich benötigte Fahrfertigkeit verbessert, der Steuerjurist die Tageszeitung liest und dabei Kenntnis von den Nachweispflichten für Kinderbetreuungskosten erhält, der Kultusbeamte am „Tag des Kindes" mit seinem Sohn spazieren geht und dabei Einsichten für die zukünftige Schulpolitik gewinnt, so ist der Vorgang des Bewirkens stets privat, die Wirkung stets beruflich. § 12 Ziff. 1 ordnet diese Sachverhalte mit Blick auf die Phase des Bewirkens der Privatsphäre zu. Wer sich ankleidet, um seine Kunden zu

47 So insb. *Söhn*, in diesem Bande S. 25 ff, 39.
48 So insb. *Tipke*, StuW 1979, S. 193.
49 So die Charakterisierung der BFH-Rspr. bei *Wörner*, Lothar, Das gewerbliche Betriebsvermögen, insb. bei Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern, BB 1976, S. 220 ff.
50 So der BFH, GrS E 124, S. 43 = BStBl. II 1978, S. 105.

empfangen; eine „Brotzeit" zu sich nimmt, um gestärkt weiterarbeiten zu können; wer Gäste in sein Haus einlädt und bewirtet, mit auf die Jagd oder zum Segeln nimmt, um geschäftliche Kontakte zu knüpfen; wer ein Geschenk macht und damit ausdrücklich auf die Gegenleistung verzichtet, dennoch aber auf eine Werbewirkung rechnet, handelt in der Phase des Bewirkens privat, erreicht aber berufliche Wirkungen. § 4 Abs. 5 EStG ordnet mit Blick auf die Wirkung einen Teil dieser Sachverhalte und auch diese mit Einschränkungen der Berufsphäre zu. Die Qualifikation als Berufsausgabe bei gleichzeitiger partieller Nichtabziehbarkeit ist der Versuch, den Wertungsgegensatz bei Bewirken und Wirkung zu einem schonenden Ausgleich zu bringen[51]. Umgekehrt erzielt ein berufliches Handeln private Wirkung, wenn der Handwerker sein betriebliches Material verarbeitet und sich dadurch ein Eigenheim errichtet oder der Apotheker für seine Ehefrau Medikamente herstellt. Diese Umkehrung zeigt strukturelle Ähnlichkeiten zwischen nichtabziehbaren Betriebsausgaben und Entnahmen.

2. Die grundsätzliche Zuordnung nach der Ausgabehandlung

Die tatsächliche Verschiedenartigkeit von Ausgabewirkung und veranlassender Handlung fordert vom Gesetz die Entscheidung, ob eine Ausgabe nach der bewirkenden Handlung oder nach der erzielten Wirkung zugerechnet werden soll.

Läßt man Wertabgaben aus beruflichem Anlaß zum Abzug zu, weil sie „Ausgaben zur Schaffung von Einkommen"[52], „zur Erzielung des steuerbaren Einkommens erforderliche Gewinnungskosten"[53] sind, so ist die Berufsausgabe ein Garant der steuerlich genützten Einkunftsquelle[54]. Qualifikationsmerkmal wäre die Ausgabenwirkung. In der traditionellen Unterscheidung des deutschen Steuerrechts zwischen Aufwendungen und Verwendungen bestimmen die abzugsfähigen Aufwendungen jedoch den Ertrag aus vorhandenen Quellen und unterscheiden sich insoweit gerade von nichtabziehbaren Verwendungen zur Erwerbung

51 Die rechtserhebliche Distanz zwischen Bewirken und Wirkung wird auch durch das Motiv für ein Handeln nicht überbrückt, z. B. wenn der Berufsmaler seine Lebensgefährtin portraitiert und sich erst später zur Veräußerung dieses Bildes entschließt oder der Autor ein Buch schreibt, das er seiner Ehefrau widmen will. Macht es einen Unterschied, ob der Physiker seiner Familie ein soeben abgeschlossenes Experiment vorführt und dabei eine Fehlerquelle entdeckt oder ob der Physiker nach einer Fehlerquelle sucht und dabei von seiner auf private Zuwendung wartenden Familie beobachtet wird?

52 Vgl. Section 212 Internal Revenue Code.

53 Vgl. Art. 22 Abs. 1 lit. a WStB (Eidgenössische Wehrsteuer).

54 Vgl. § 8 Abs. 3 Nr. 1 Pr. EStG von 1891/109, PrGs 1891, S. 175 ff; PrGS 1906, S. 259 ff und dazu G. *Strutz*, Handausg. des Einkommensteuergesetzes v. 29. 3. 1920, 3. Aufl. 1927, § 13 Anm. 30 f; § 18 EStG 1925, RStBl. 1925, S. 359 und dazu *Enno Becker*, Grundfragen aus den neuen Steuergesetzen, StuW, 1926, Sp. 667/671.

und Erweiterung von Einkommensquellen[55]. Die Berufsausgaben bestimmen im Rahmen einer Besteuerung nach persönlicher Leistungsfähigkeit, welcher Vermögenszuwachs Freiheit zur Befriedigung privater Lebensbedürfnisse vermittelt. Sie nehmen die beruflich verwendeten Aufwendungen von der Besteuerung aus, weil der Steuerpflichtige sich für eine berufliche und gegen eine private Ausgabe entschieden hat. Die Leistungsfähigkeitsteuer setzt also bei den nach den beruflichen Dispositionen verbliebenen Einkünften an und beobachtet die Aufwendungshandlung, deutlicher: die den Aufwand wirtschaftlich verzehrende Handlung[56]. Beruflich aufgewendete Ausgaben mit privater Wirkung sind grundsätzlich Berufsausgaben, privat aufgewendete Ausgaben mit beruflicher Wirkung Privatausgaben. Regeln über berufliche Aufwendungen mit privater Wirkung gehören somit gesetzessystematisch in die § 4 und § 9 EStG; Regeln über private Aufwendungen mit beruflicher Wirkung in den § 12 EStG. Allerdings erscheint das EStG in seiner derzeitigen Fassung insoweit nicht immer folgerichtig.

3. Abziehbare Privatausgaben

Privatausgaben mit beruflicher Wirkung sind insbesondere Aufwendungen für Geschenke (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG). Durch die Aufwendungshandlung wird kein konkreter, betrieblich faßbarer Erfolg erworben. Die Schenkungshandlung schlägt keine Brücke zur Aufwendungsfolge[57]. Insoweit grenzt der Schenkungstatbestand an den Tatbestand der „freiwilligen Zuwendung"[58] (§ 12 Nr. 2 EStG)[59].

Auch Aufwendungen für die Bewirtung (§ 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG), für Gästehäuser (§ 4 Abs. 5 Nr. 3 EStG), für Jagd, Fischerei, Jachten (§ 4 Abs. 5 Nr. 4 EStG) und Repräsentationsaufwendungen (§ 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG) sind Privathandlungen mit teilweise beruflicher Wirkung. § 4 Abs. 5 EStG bewertet die berufliche Wir-

55 Vgl. insb. PrOVG vom 22. 12. 1898, bei *Strutz* aaO, § 8 Anm. 8, allerdings auf der Grundlage eines Prinzipienstreits, der heute noch im dualen Einkünftebegriff sichtbar wird.

56 Deshalb bleiben Aufwendungen auch beruflich, wenn sie nicht zu Einnahmen geführt haben, vgl. *Tipke*, StuW 1979, S. 193/200, 207.

57 Das bringt auch die Amtl. Begründung zu § 17 RegE, BT/Drucks 7/1470, S. 221; *Herrmann/Heuer*, aaO, Erläuterung zu § 4 EStG 1977, S. 6 f ermittlungstechnisch (Nachprüfungsschwierigkeiten) zum Ausdruck.

58 Vgl. *Littmann*, aaO, § 4, 5 Randnr. 755; *Thiel*, Das Geschenk als nichtabzugsfähige Betriebsausgabe, DB 1960, S. 1372; *Blümich/Falk*, Einkommensteuergesetz, 11. Aufl. 1979, § 4 Anm. VII 3 a (aa).

59 Ausnahmen mögen bei der unentgeltlichen Zuwendung notwendigen Betriebsvermögens gelten, *Bordewin*, Die Neuregelung des Abzugs von Aufwendungen für Geschenke als Betriebsausgaben, BB 1975, S. 127; *Littmann* aaO, §§ 4, 5 Randnr. 762 a und sogleich zu § 7 Abs. 5 Satz 2 EStG.

kung als dominierenden Bestandteil des Sachverhalts, der den Gesamtvorgang der Aufwendung charakterisiert und deshalb eine Teilabziehbarkeit rechtfertigt. Wenn diese Abzugsmöglichkeit dann in Einzelfällen (§ 4 Abs. 5 Nr. 2, 7 EStG) durch einen Angemessenheitsvorbehalt eingeschränkt wird, so handelt diese Angemessenheit nicht vom Verhältnis zwischen Mittel und Zweck, sondern wendet den Blick wiederum von der Ausgabenwirkung zurück zur veranlassenden Handlung und prüft nochmals im Einzelfall, ob die berufliche Wirkung der Ausgabe eine Zuordnung der Bewirkenshandlung zur Berufsphäre – verhältnismäßig – rechtfertigt. Dieser Maßstab sollte 1953[60] zwar generell für den Betriebsausgabenbegriff eingeführt werden. Eine Besteuerung der privat verfügbaren Einkünfte in der heute üblichen Intensität wahrt jedoch nur die berufliche Dispositionsfreiheit, wenn sie die individuelle Entscheidung über berufliche Aufwendungen als Vorgabe anerkennt[61]. Der Angemessenheitsmaßstab erlaubt keine generelle Korrektur bei grobem Mißverhältnis zwischen Aufwand und Ertrag[62], sondern steht nur zur Verfügung, wenn der Steuerpflichtige einen Abzug trotz privater Veranlassungshandlung begehrt.

Wenn auch nach dieser Einschränkung gegen die Angemessenheitskontrolle eingewandt wird, sie räume der Finanzverwaltung ein betriebswirtschaftliches Mitbestimmungsrecht ein[63] und reglementiere die Dispositionsfreiheit der Unternehmer, ohne eine Mithaftung für die Folgen betrieblicher Ermessensentscheidung zu begründen[64], so wird dieser Einwand wesentlich abgeschwächt, wenn die Unangemessenheit nicht nach Einschätzung von Finanzverwaltung oder Finanzgericht, sondern „nach allgemeiner[65] Verkehrsauffassung" bestimmt wird. Verkehrsauffassung ist der Standpunkt der beteiligten Wirtschaft, aus der heraus sich die Auffassung des Verkehrs bildet[66]. Der Tatbestand des „nach allgemeiner Verkehrsauffassung Angemessenen" verweist auf einen Erkenntnisgrund für Recht außerhalb des Tatbestandstextes und bedient sich damit eines Rechtserkenntnis-

60 Entwurf der BReg. eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung, BT-Drucks II/4092, insbes. zu II, Art. 1 Ziff. 1.

61 Das BVerfG E 34, S. 103/113 (Aufsichtsratsvergütung) läßt es im Anschluß an *Blümich / Klein / Steinbring / Stutz,* Körperschaftsteuergesetz, 4. Aufl., 1975, Anm. zu § 6, S. 366 ausdrücklich offen, ob der Gesetzgeber den Begriff der Betriebsausgaben grundsätzlich derart einschränken könne, daß er „nur angemessene oder zweckmäßige Aufwendungen anerkennt".

62 Vgl. aber BFH BStBl. II 1968, S. 676; E 71, S. 699/701 f = BStBl. III 1960, S. 511; E 72, S. 327/330 = BStBl. III 1961, S. 123/124.

63 Herrmann/Heuer, aaO, § 4 Anm. 51 a E 214.

64 Vgl. *Schmölders,* Organische Steuerreform, 1953, S. 22.

65 Die Verdeutlichung des Tatbestandes durch das Wort „allgemein" in § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG 1975, bedeutet keine inhaltliche Änderung, *Littmann,* aaO, §§ 4, 5 Randnr. 788.

66 BFH BStBl. III 1953, S. 254; BStBl. III 1954, S. 267.

verfahrens, das bewußt für Entwicklungen und Eigenheiten in bestimmten Branchen, Regionen und Organisationsformen offen bleibt. Ein in dieser Offenheit für Unternehmensentwicklungen strikt gehandhabter Tatbestand begründet keinen Konflikt zwischen dem Selbstbestimmungsrecht des selbsthaftenden Unternehmers[67] und einem Bevormundungsanspruch der Finanzverwaltung, sondern mißt die individuell bewirkte Unternehmerentscheidung an Ergebnissen der durchschnittlichen (überindividuellen) Unternehmerentscheidung. Diese Tatbestandsausrichtung nach dem Branchenüblichen, Herkömmlichen, Gewohnten und wirtschaftlich Vernünftigen[68] ist vertretbar, soweit sie die größtmögliche Annäherung an den eigentlich gemeinten Maßstab individuellen Bewirkens erreicht. Die thematische Beschränkung des § 4 Abs. 5 EStG auf die privaten Aufwendungen mit beruflicher Wirkung bestätigt im übrigen § 4 Abs. 5 Nr. 1 für Geschenke an Arbeitnehmer und § 4 Abs. 5 Satz 2 für die gewerbliche Bewirtung und Gästebetreuung, die als berufliche Handlungen und deshalb als abziehbar anerkannt werden.

4. Berufliches Handeln mit privatem Erfolg

Der umgekehrte Fall einer beruflichen Ausgabenhandlung mit privater Wirkung ist grundsätzlich Berufsausgabe. Eine private Wirkung kann eine beruflich veranlaßte Ausgabe nur als private qualifizieren, wenn die bewirkende Handlung die Aufwendungsentscheidung nicht zum Ausdruck bringt und deshalb nur als formeller, rechtstechnischer, nicht eigenständiger Akt erscheint.

Die Abzugsverbote der §§ 4 c Abs. 2 und 4 d Abs. 3 EStG lassen bei Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen die Zuwendungshandlung außer Betracht und beobachten nur die spätere Wirkung der Kassenleistung. Das Gesetz nimmt auch die rechtliche Eigenständigkeit des Trägerunternehmens nicht zur Kenntnis, weil es mit Blick auf den bewirkten Versorgungseffekt den Gesamtvorgang als Altersvorsorgeaufwendung bewertet.

Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen, die den notwendigen Finanzierungsbedarf der Kasse übersteigen, sind gem. § 4 c Abs. 1, § 4 d Abs. 1 EStG nicht abzugsfähig[69], weil das durch Überdotierungen angesammelte Vermögen wirtschaftlich im Betrieb verbleibt und vom Betrieb weiter genutzt werden

67 Zum Zusammenhang von Selbstbestimmung und Selbsthaftung vgl. *Bullinger,* Verfassungsrechtliche Aspekte der Haftung, in Festschrift für Ernst v. Caemmerer, 1978, S. 297.

68 Zum letzten Merkmal vgl. BFH E 123, S. 158.

69 Zum gesetzgeberischen Motiv, sog. Überdotierungen zu vermeiden, vgl. zu § 4 c EStG 1977: Begründung zu § 10 Regierungsentwurf BT-Drucks 7/1281, S. 44; zu § 4 d EStG 1975: Bericht des Ausschusses für Arbeit und Sozialordnung, BT-Drucks 7/2843, S. 6.

kann. Der Vorgang des Geldabflusses wird nur als Formalakt, nicht als Tatbestand der „Ausgabe" bewertet[70].

Auch die Absetzbarkeit von Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung und für eine wöchentliche Familienheimfahrt (§ 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG) handelt von einer privaten Folge, die sich in ihrer berufs*vorbereitenden* Wirkung kaum vom Essen, Entspannen, Körpertraining unterscheidet. Wenn für diese nicht eindeutig qualifizierten Handlungen mit privater Folge eine Teilabsetzbarkeit vorgesehen ist, setzt das einen Zuordnungskompromiß voraus, der den Zweithaushalt als Berufsunterkunft und die Heimfahrt in umgekehrter Ausgangsperspektive als Berufsfahrt sieht. Die sachliche Nähe zur Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitstätte ist unverkennbar. Auch die Abzugsbeschränkung für Verpflegungsmehraufwendungen anläßlich einer Geschäftsreise (§ 4 Abs. 5 Nr. 5, § 9 Abs. 4 EStG) „in Anlehnung an die beamtenrechtlichen Reisekostenvergütungen"[71] mag eine nicht eindeutig zuzuordnende Handlung ausgleichend qualifizieren, darf jedoch nicht gegenüber beruflichen Handlungen eine Angemessenheitsprüfung einführen.

5. Rechtsunerhebliche Berufsausgaben

Während die Abzugsverbote in den bisherigen Beispielen vom Nettoprinzip handeln, sehen andere Abzugsverbote die Berufsausgabe als *Aufwendungen zur Schaffung und Stärkung einer Steuerquelle.* Wenn Betriebsausgaben grundsätzlich die steuerbaren Einkünfte mindern, sollen umgekehrt Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Vermögensmehrungen in Zusammenhang stehen. § 3 c EStG formuliert einen schon früher von der Rechtsprechung entwickelten[72] allgemeinen einkommensteuerlichen Rechtsgrundsatz[73], der auch Ausgaben betreffen soll, die mit Einnahmen im Zusammenhang stehen, welche unter keine Einkunftsart fallen[74]. Der in § 3 c EStG formulierte Grundsatz wird in § 9 Abs. 1 Nr. 1 EStG für Schuldzinsen, in § 50 Abs. 1 EStG für die nicht

70 Zu Möglichkeiten vorheriger aktiver Rechnungsabgrenzung vgl. § 4 d Abs. 2 Satz 3 EStG und *Blümich / Falk,* aaO, § 4 d Anm. III, 8; *Littmann,* aaO, § 4 d Anm. 7.

71 Begründung zum Regierungsentwurf eines dritten Steuerreformgesetzes, BT-Drucks 7/1470, S. 250 (§ 17 Ziff. 5 Regierungsentwurf); vgl. auch Begründung der Bundesregierung zu §§ 5 und 6 LStDV, BundesratsDrucksache 672/74, S. 2.

72 RFH RStBl. 1942, S. 1138, BFH BStBl. III 1967, S. 92 (zu § 13 KStG a. F.); BFH BStBl. III 1964, S. 277.

73 *Littmann,* aaO, § 3 c Textziffer 1,6; *Blümich / Falk,* aaO, Anm. zu 3 c; *Bühler / Paulick,* Einkommensteuer-Körperschaftsteuer, Handkommentar, München/Berlin 1962, (Losebl.) Anm. zu § 3 c Anm. 6.

74 BFH BStBl. III 1964, S. 277/279; *Würdinger,* Zur Terminologie im Steuerrecht: Einkünfte – Einnahmen – Gewinn im EStG, StuW 1966, Spalte 673 ff; *Herrmann / Heuer,* aaO § 3 c Randnr. 15.

mit inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben[75] bestätigt. Ein ähnlicher, allerdings vom dualen Einkünftebegriff geprägter Gedanke klingt an, wenn Aufwendungen, mit denen ertragbringendes Kapitalvermögen[76] angeschafft wird, nicht zum Abzug zugelassen werden.

Wird allerdings die Abziehbarkeit von Aufwendungen im Binnenbereich einer Einkunftsart von der Höhe der Einnahmen bzw. Gewinne abhängig gemacht, z. B. bei den Verlusten aus Spekulationsgeschäften (§ 23 Abs. 4 Satz 3 EStG) oder bei den Werbungskosten für Einkünfte aus Leistungen (§ 22 Nr. 3 Satz 3 EStG), so rechtfertigt selbst der Gedanke einer Entstehenssicherung und Erhaltungsfunktion für die Steuerquelle diese Konnexität zwischen Ausgaben und Aufwendungen im Binnenbereich einer einzelnen Einkunftsart nicht[77].

Das Abzugsverbot für die durch ein Abgeordnetenmandat veranlaßten Aufwendungen (§ 22 Nr. 4 Satz 2 EStG) geht über diesen Grundsatz hinaus, wenn es auch die nicht pauschal entschädigten Aufwendungen vom Abzug ausnimmt[78]. Nachdem der demokratietheoretisch sympathische Gedanke, Aufwendungen im Zusammenhang mit allgemeinen demokratischen Wahlen dienten nicht der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen, sondern seien Kosten der Lebensführung[79], durch die Realitätsanalyse des BVerfG im Diätenurteil[80] widerlegt worden ist, sind die Mandatsaufwendungen grundsätzlich Berufsausgaben. Das über den § 3 c hinausgehende Abzugsverbot kann deshalb allenfalls mit der Erwägung begründet werden, die im Abgeordnetengesetz vom 18. 2. 1977[81] festgelegte monatliche Kostenpauschale wolle alle Mitglieder des Parlaments finanziell formal gleichstellen; insoweit setzt das Abgeordnetenrecht – nicht das Einkommensteuerrecht – dem Aufwand eine nach parlamentsrechtlicher Angemessenheit definierte Obergrenze. Ob damit aber auch Partei- und Fraktionsbeiträge, die nach der Tatsachenanalyse des BVerfG heute jedenfalls als Werbungskosten qualifiziert werden müssen[82], vom Abzug ausgenommen sind[83], erscheint fraglich, nachdem diese Beiträge parlamentsrechtlich nicht pauschaliert werden.

75 Vgl. im übrigen auch § 10 Abs. 1 Nr. 1 a.

76 Vgl. aber § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG a. E.

77 Deshalb werden auch stets andere Gründe genannt, vgl. kritisch *Hecht,* Zur Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen bei privatem Aktienerwerb im Einkommensteuerrecht, Die Aktiengesellschaft 1975, S. 71/75; BVerfG BStBl. 1970 III, S. 156/160 = BVerfGE; *Erler / Hoppe,* Das Reichseinkommensteuergesetz 1920, 4. Aufl., 1921, S. 179.

78 *Herrmann / Heuer,* aaO, § 22 EStG 1977, Anm. 3.

79 So noch BFH BStBl. II 1970, S. 379.

80 E 40 S. 296 ff = StRK GG Art. 48 R 3.

81 BGBl. I, S. 397.

82 So auch *Herrmann / Heuer,* aaO, § 22 EStG 1977 Anm. 3; Littmann, aaO, §§ 22, 23 Randnr. 136.

83 Die Nichtabziehbarkeit durch § 22 Nr. 4 Satz 2 betonen ausdrücklich die Materialien

Auch das Abzugsverbot für nicht erstattungsfähige[84] Kosten eines (erfolglosen) Wahlkampfes gem. § 22 Nr. 4 Satz 3 EStG dürfte sich mit dem parlamentsrechtlichen Gedanken rechtfertigen lassen, die Wahlkampfkosten seien aus der Staatskasse angemessen erstattet worden; insoweit dürfe ein Wettbewerbsvorsprung unter Kandidaten auch nicht mittelbar über das Steuerrecht staatlich bewirkt werden[85].

Allein aufgrund außersteuerrechtlicher Wertungen sondert auch der BFH eine Wirkung von der veranlassenden Handlung ab, wenn er die Absetzbarkeit von Strafverteidigungskosten vom Freispruch des Angeklagten abhängig macht[86]. Bei bloßer Realitätsbeobachtung läge die ausgabenveranlaßte Wirkung in der Verfahrensgestaltung, nicht im Urteil. Das verfassungsrechtliche Jedermannsrecht auf rechtliches Gehör und angemessene Verteidigung verweist ebenfalls allein auf diese kostenveranlassenden Verfahrenshandlungen[87]. Eine Absetzbarkeit der Verteidigerkosten würde auch berücksichtigen, daß die Beiträge zu einer Rechtsschutzversicherung als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können, auch soweit sie von Strafprozeßkosten entlasten[88].

Im übrigen rechtfertigt eine selbständige Bewertung der Ausgabenwirkung ein Abzugsverbot im Rahmen von Berufsausgabetatbeständen nur, wenn sie rechtliche Kriterien für eine Zuordnung zum Berufs- und Privatbereich ergänzt. Wird hingegen die frühere Nichtabziehbarkeit und heute nur hälftige Abziehbarkeit der Aufsichtsratsvergütung u. a. damit gerechtfertigt, sie solle die Höhe der Vergütungen in angemessener Weise begrenzen[89], so geht es nicht mehr um einen Rückschluß von der Wirkung auf die Handlung, sondern um eine Indienstnahme des Steuerrechts als Interventionsmittel. Der Maßstab des „Angemessenen" veranlaßt die Frage, ob nicht das Gesellschaftsrecht statt des Steuerrechts das verhältnismäßige Mittel zur Verfolgung gesellschaftsrechtlicher Zwecke bietet.

III. Prinzipienkonkurrenzen

Die rechtlich verselbständigte Bewertung von Veranlassungsabläufen zeigt bereits, daß Abzugsbeschränkungen ihren Grund nicht nur in einer Distanz zwischen Handlung und Erfolg, sondern auch im Aufeinandertreffen verschiedener Rechtsprinzipien haben. Eine Prinzipienkonkurrenz fordert Lösungen, die beide Prinzipien möglichst weitgehend zur Geltung bringen und so zu einem schonenden Ausgleich führen.

zum Regierungsentwurf. BT-Drucks 7/5531, S. 26; Bericht des 2. Sonderausschusses BT-Drucks 7/5903, S. 17.

84 Vgl. aber den Grundsatz in BT-Drucks 7/5531, S. 26; *Littmann*, aaO, §§ 22, 23 Anm. 137.

85 Vgl. andeutungsweise so die Materialien aaO.

86 BFH BStBl. III 1961, S. 18.

87 Vgl. *Kirchhof*, StRK – Anm. § 12 Ziff. 1 EStG R 393.

88 Vgl. Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 9. 8. 1957, BB, S. 1173, *Herrmann/Heuer*, aaO § 4 Anm. 62 Stichwort Versicherungen [10].

89 Vgl. BVerfGE 34, S. 103/118; BT-Drucks 7/5310, S. 8.

1. Konkurrenz einkommensteuerrechtlicher Prinzipien

a) Die Spezialität von Berufsausgaben- und Lebensführungstatbeständen

Die für unsere Themenstellung zentrale Unterscheidung zwischen Betriebsausgaben und Kosten persönlicher Lebensführung werden zumindest im Grundsatz stets als logische Alternative verstanden, die eine Zuordnung von Aufwendungen entweder zum betrieblichen oder zum privaten Bereich gebietet. Die gemischt verursachten Aufwendungen zeigen jedoch, daß dieses exakt-logisch gemeinte „Entweder-Oder" nicht aufrecht erhalten werden kann, weil parallel laufende Veranlassungsreihen in den betrieblichen und in den Privaten Bereich hineinreichen oder ihn zumindest „berühren"[90]. Lediglich die Rechtsfolge kennt für jeden Ausgabeteil nur die Alternative der Abziehbarkeit oder Nichtabziehbarkeit. Diese Rechtsfolgealternative fordert für mehrfach verursachte Ausgaben eine Annäherungsentscheidung, die eine Veranlassung als sachverhaltsbestimmend heraushebt und insoweit die andere für rechtsunerheblich erklärt. Berufsausgabe und Privatausgabe stehen deshalb *nicht im Verhältnis der Alternativität, sondern der Spezialität*. Daraus ergeben sich Folgen insbesondere für das vermeintliche Aufteilungsverbot des § 12 EStG, der nicht verbietet, tatsächlich vorhandene parallel laufende Veranlassungsreihen zur Kenntnis zu nehmen, wohl aber in der näheren Abgrenzung der Tatbestände des § 4 und des § 12 EStG die ausschließliche Erheblichkeit eines Anlasses anordnet. Wenn der Steuerjurist z. B. eine Lesebrille erwirbt und er diese Brille – wegen der Kompliziertheit des Steuerrechts – überwiegend zum Lesen von Fachliteratur braucht, so läßt sich bei tatsachenoffener Beurteilung ein beruflicher Anlaß kaum leugnen[91]; die Alternative „beruflich veranlaßt" ist nicht ausgeschlossen. Andererseits gehört die Brille für diesen Steuerpflichtigen – für ihn durchaus Teil der Fähigkeit zu sehen – zur Mindestvoraussetzung persönlicher Lebensführung, ist gleichsam Bestandteil seiner Personalität. Hierin liegt die Eigenart, aus der sich die ausschließliche Einschlägigkeit des § 12 EStG ergibt. Erwirbt umgekehrt der Steuerpflichtige eine Fachzeitschrift, um dort Empfehlungen für Urlaubsreisen zu studieren, so ist der Zeitschriftenerwerb durch ein privates

90 Vgl. § 4 Abs. 5 Nr. 7 E EStG und andererseits Abschn. 120 I EStR a. E.

91 Aufwendungen für die beruflich genutzte Brille halten *Herrmann/Heuer*, aaO, § 4 Anm. 62 Stichwort Brille, unter Berufung auf FG Nürnberg EDStZ 1959, S. 462 für Betriebsausgaben, a. A. *Offerhaus*, BB 1979, S. 668.

Anliegen veranlaßt; die Handlung des Kaufens einer Fachzeitschrift und die Wirkung einer Sachherrschaft über Fachliteratur weist jedoch abschließend auf den Tatbestand der Berufsausgabe, so daß der private Anlaß rechtsunerheblich bleibt. Es wäre vielleicht eine eigene Untersuchung wert, ob nicht der Gedanke einer Typisierung und eines Aufteilungsverbots bei der Auslegung des § 12 EStG teilweise durch Grundsätze einer Spezialität ersetzt werden müßte.

b) Steuertechnische Konkurrenzen

Eine vorläufige Nichtabziehbarkeit folgt aus dem Periodizitätsprinzip, wenn die Berufsausgabe nach der den Aufwand wirtschaftlich verzehrenden Handlung definiert und dieser Vorgang dann objektbezogen auf die verschiedenen Bemessungszeiträume aufgeteilt wird, insbesondere durch Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung[92]. Wenn die gesetzlichen Wertvorgaben (§ 6 EStG) für die Absetzungen sich an den Anschaffungs- und Herstellungskosten auch bei höherem Teilwert orientieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG; § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 EStG), so liegt darin eine Bestätigung des Ausgabentatbestandes. Müssen jedoch Wirtschaftsgüter trotz höherer Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit dem Teilwert angesetzt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 6 EStG), so entsteht eine echte Abzugsbeschränkung, die jedoch von der Rechtsprechung zu den vorbereitenden Betriebsausgaben gemäßigt wird[93]. Steuertechnischer Art ist auch die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG, die bei der Überschußrechnung die Berücksichtigung der Anschaffungs- und Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens erst im Zeitpunkt der Veräußerung und der Entnahme dieser Wirtschaftsgüter zur Absetzung zuläßt. Der BFH[94] rechtfertigt diese Abzugsbeschränkung mit der Überlegung, jede Gewinnermittlungsart müsse zu dem gleichen Ergebnis führen, derartige Aufwendungen seien aber beim Vermögensvergleich – bei unterstellter Wertbeständigkeit – niemals abzugsfähig.

2. Steuerkonkurrenzen

Während diese Fälle von Konkurrenzen innerhalb des EStG im Binnensystem des Einkommensteuerrechts gelöst werden müssen, darf die Konkurrenz[95] verschiedener Steuern nicht allein in der Perspektive einer Einzelsteuer beurteilt werden. Soweit das Steuerrecht selbst durch Steuerlasten Ausgaben veranlaßt, dürfen diese steuerrechtlich gebotenen Aufwendungen nicht im Binnenfeld eines Berufsausgabentatbestandes als gesetzlich vorgefundene Realität analysiert werden. Staatlich gebotene Aufwendungen sind nicht nur individuell veranlaßte Aufwendungen. Die Verantwortlichkeit des Gesetzgebers für ein inhaltlich abgestimmtes, einheitliches System von Einzelsteuern verbietet es, eine staatliche Lastenzuteilung nur als ein von einer Einzelsteuer vorgefundenes Faktum – als Ausgabe – und nicht als Entscheidung austeilender Gerechtigkeit zu verstehen. Eine Konkurrenzregel ist stets Bestandteil beider konkurrierender Steuern.

Die einkommensteuerrechtliche Nichtabziehbarkeit der Vermögensteuer kann z. B. ebenso als Erhöhung der Vermögensteuer verstanden werden[96]. Grundsätzlich mag zwar die Nichtabziehbarkeit von Personensteuern und die Abziehbarkeit von Sachsteuern eine sachgerechte Regel für Konkurrenzen mit der Einkommensteuer enthalten; dieses hat seinen Grund aber in der personenbezogenen bzw. objektbezogenen Bemessung der Steuern, nicht in ihrer Zugehörigkeit zur Privat- oder Berufsphäre[97]. Die fast zufällig wirkende systematische Einordnung der verschiedenen Konkurrenzregeln zwischen Einkommensteuer und anderen Personensteuern[98] läßt erkennen, daß auch der Gesetzgeber die Konkurrenzregel nicht im Binnensystem einer Steuer gebunden sieht.

Die im Text des EStG enthaltenen Regeln über die Konkurrenz von Umsatzsteuer und Einkommensteuer trägt umsatzsteuerrechtliche Gedanken des Eigenverbrauchs (§ 12 Nr. 3 EStG) und des Vorsteuerabzugs (§ 9 b) an das Einkommensteuerrecht heran. Umgekehrt übernimmt das Umsatzsteuerrecht im Eigenverbrauchstatbestand (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 c UStG) Zuordnungskompromisse des EStG (§ 4 Abs. 5 Ziff. 1–7), ohne daß die Verbrauchsbesteuerung dieser Aufwendungen durch deren einkommensteuerliche Benennung als Betriebsausgabe behindert wäre[98]. Auch hier liegt die Rechtfertigung der jeweiligen Steuerrechtsfolge nicht in der folgerichtigen Beachtung eines Einzelsteuersystems, sondern in der sachgerechten Abstimmung mehrerer Einzelsysteme.

92 Zu der durch die Formulierung der §§ 4 Abs. 1 Satz 4, § 4 Abs. 3 EStG veranlaßten Frage, ob hier überhaupt Betriebsausgaben vorliegen, vgl. *Herrmann/Heuer*, aaO, § 4 Anm. 46 c, 48 d, *Littmann*, §§ 4, 5 Tz. 735 und andererseits *Tipke*, Steuerrecht aaO, S. 232; BFH BStBl. III 1961, S. 308; BFH BStBl. II, 1968, S. 727/728.

93 BFH BStBl. 1967, S. 463; *Herrmann/Heuer* aaO, § 6 Randnr. 126.

94 BFH BStBl. II 1973, S. 293.

95 Zur Unterscheidung zwischen Steuerkonkurrenzen und Steuerkollisionen vgl. *Kirchhof*, Die Rückwirkung steuerkonkurrenzlösender Rechtssätze, DStR 1979, S. 275.

96 Vgl. dazu *K. Vogel*, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, StuW 1977, S. 97/114.

97 Vgl. *Kirchhof*, DStR 1979, S. 275.

98 Vgl. dazu *Söhn*, Die Umsatzsteuer als Verkehr- und/oder Verbrauchsteuer, StuW 1975, S. 1/15, problematisch erscheint allerdings, wenn § 12 Nr. 3 EStG und § 10 Nr. 2 KStG die einkommensteuerliche Qualifikation zum Anknüpfungspunkt für eine Nichtabziehbarkeit der Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch wählen, insb. bei § 4 Abs. 5 Nr. 5–7 EStG, vgl. für eine prinzipielle Nichtabzugsfähigkeit OFD Hamburg vom 10. 6. 1970 und 9. 11. 1970, Inf. 1970, S. 30; *Herrmann/Heuer*, aaO, § 12 Anm. 11; *Littmann*, § 12 Anm. 122.

IV. Gesetzesgeschaffenes Prinzip und realitätsbezogene Gleichheit

Die inhaltliche Abstimmung von gesetzlich geschaffenen Prinzipien und von Steuerkonkurrenzen beobachtet eine normativ geschaffene Wirklichkeit – eine legislatorische Kunstfigur – und gewährleistet gesetzgeberische Logik und Folgerichtigkeit. Das aus dem Gleichheitssatz abgeleitete Gebot der „Systemgerechtigkeit" verbietet, die „vom Gesetz selbst statuierte Sachgerechtigkeit" (willkürlich) zu durchbrechen[99]. Anliegen gesetzlicher Folgerichtigkeit ist das in sich schlüssige, gedanklich nachvollziehbare, nach Grundsatz und Detail, Regel und Ausnahme, Zweck und Mittel aufgebaute *Binnensystem eines Gesetzes,* z. B. des EStG. Darüber hinaus fordert das Postulat der Systemgerechtigkeit eine über das Einzelgesetz hinausgreifende Folgerichtigkeit, die z. B. die Einkommensteuer zur „Maßstabsteuer" für andere Steuern macht[100], sodann die einkommensteuerrechtliche Feststellung der persönlichen Leistungsfähigkeit nach dem Nettoprinzip auch zur Bemessungsgrundlage für staatliches Leisten wählt, insbesondere durch §§ 14 ff SGB IV für die Sozialversicherung, ebenso im Wohnungsbauprämiengesetz, Sparprämiengesetz, Bundesausbildungsförderungsgesetz[101].

Das Hauptanliegen des Gleichheitssatzes ist es jedoch, die *Realität je nach Regelungsziel sachgerecht aufzugreifen*[102]. Die Gleichheit in der sachgerechten Anknüpfung an Lebenssachverhalte stellt in Frage, ob die Einkommensbesteuerung nach Leistungsfähigkeit durch das Nettoprinzip abschließend oder nur in ihrem Kernbereich realisiert wird. Der Gr. Senat des BFH[103] erläutert die Nichtabziehbarkeit der „Repräsentationsaufwendungen" gemäß § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG durch einen Vergleich, der nicht mehr bei den Folgen beruflichen und privaten Verhaltens ansetzt, sondern beobachtet, daß einige Steuerpflichtige einen bestimmten Beruf ausüben, während anderen die Möglichkeit beruflichen Repräsentierens nicht offenstehe.

Zur Rechtfertigung der Abzugsbeschränkung für Geschenke gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG vergleicht der Finanzausschuß des Bundestages[104] nicht die realen Aufwendungen, sondern die reale Aufwendungs*fähigkeit,* beobachtet also nicht

99 BVerfG E 9, S. 338/349; E 11, S. 283/292 f; E 11, S. 319/324 f; E 13, S. 331/340 f; E 15, S. 313/318; E 18, S. 366/372 f; E 20, S. 374/377; E 25, S. 236/252; *Kirchhof,* Verwalten durch „mittelbares" Einwirken, 1977, S. 296 f.

100 § 51 a EStG; vgl. auch § 3 KraftStG.

101 Wenn dort „Berichtigungen" der Bemessungsgrundlage vorgesehen sind, vgl. § 21 Abs. 1 Satz 1 BaFöG, § 25 Abs. 2 Satz 2 WohnBauG, vgl. auch § 1587 Abs. 1 BGB, so fordert die „Systemgerechtigkeit" eine Korrektur ausschließlich im EStG; vgl. im übrigen die Mißverständnisse in § 14 Abs. 2, § 15 SGB IV gegenüber § 16 SGB IV.

102 Vgl. BVerfG E 9, S. 338/349.

103 BFH GrS BStBl. 1971 II, S. 17.

104 BT-Drucks VII/2180, S. 16.

die tatsächlichen Zahlungen, sondern sucht eine Gleichstellung der Zahlungskräftigen mit den weniger Zahlungskräftigen. Reine Werbegeschenke auch über 10 DM[105] seien zuzulassen, „da sie insbesondere der Werbung bei kleinen und mittleren Betrieben dienen, die sich aus Kosten- oder anderen Gründen der Massenwerbemedien nicht bedienen können". Bei der Rechtfertigung der Kilometergeldpauschale (§ 9 Abs. 1 Satz 3, § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG) klingt heute vermehrt[106] der Gedanke an, alle Verkehrsteilnehmer seien gleich zu behandeln unabhängig von der Frage, ob sie überhaupt ein Verkehrsmittel und ob sie ein privates Verkehrsmittel benutzen. Während das Gesetz bisher nur tatsächliche Aufwendungen zur Kenntnis nimmt, wird jetzt ein angemessener Aufwandsrahmen unterstellt, um dem Steuerpflichtigen die Entscheidung gegen eine Aufwendung nicht steuerlich zu erschweren. Die Grenze zur Berücksichtigung existentieller Privatlasten, und damit die Grenze zwischen objektiver und subjektiver Leistungsfähigkeit, ist überschritten, wenn die beschränkte Absetzbarkeit von Aufwendungen für die selbst genutzte Wohnung im eigenen Einfamilienhaus (§ 21 a Abs. 3 EStG)[107] eine Gleichstellung zwischen Eigenwohner und Mieter in existentiellen privaten Bedürfnissen anstrebt[108]; wenn die Abziehbarkeit von Ausgaben für typische Berufskleidung im Gegensatz zu Mehrausgaben für Kleidung aus beruflicher Veranlassung (§ 9 Abs. 1 Nr. 6 EStG) als inkonsequent gerügt wird, weil der Steuerpflichtige beim Tragen spezifischer Berufskleidung Privatkleidung spare[109], also von einer Ersparnisfolge auf die Aufwendungshandlung rückgeschlossen wird; oder wenn erwogen wird, ob Mehraufwendungen für die Betreuung von Kindern durch eine Hausgehilfin bei berufstätigen Ehegatten Betriebsausgaben[110] sind[111] oder den Betriebsausgaben gleichzustellen sind[112], also auch Aufwendungen als betrieblich veranlaßt gelten sollen, die von anderweitigen Tätigkeiten entlasten und deshalb erst eine berufliche Tätigkeit erlauben. Diese Gleichstellung zwischen Aufwendungen und Aufwendungsverzicht, Berufsausgabe und berufsvorbereitender Ausgabe zeigen, daß die Besteuerung nach Leistungsfähigkeit durch

105 Der § 17 Ziff. 1 Regierungsentwurf, BT-Drucks VII/1470, S. 221 sah eine Begrenzung auf 10 DM je Geschenk vor.

106 Vgl. schon BT-Drucks V/1068, S. 23 f und V/1187, S. 6; BVerfG BStBl. 1970 II, S. 140/142; BFH BStBl. 1968, II, S. 375/376.

107 Vgl. hierzu kritisch *Felix,* Zur Frage des vollen Verlustausgleichs beim Einfamilienhaus, FR 1955, S. 351; *Wödinger,* Die Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen, StuW 1969, S. 139, 145 f; *Socher,* Zum Schuldzinsenabzug bei eigengenutzten Einfamilienhäusern, FR 1970, S. 140/141.

108 *Tipke,* Steuerrecht aaO, S. 171.

109 *Tipke,* StuW 1979, S. 193/202.

110 BVerfG E 47, S. 1/31 f anerkennt eine Zuordnung zu den außergewöhnlichen Belastungen, entsprechend § 33 a Abs. 3 Nr. 1 EStG.

111 *Tipke,* StuW 1979, S. 193/202.

112 BVerfG E 44 S. 249.

das Nettoprinzip nicht abschließend realisiert wird, die Abziehbarkeit sonstiger – nicht notwendig „außergewöhnlicher" – Belastungen vielmehr eine unverzichtbare Korrektur und Ergänzung der Regeln über die Abziehbarkeit von Berufsausgaben darstellt. Das BVerfG hat in seiner Entscheidung zum Wegfall der Kinderfreibeträge ausdrücklich anerkannt, daß Unterhaltszahlungen, also Rechtsverbindlichkeiten im privaten Bereich, individuelle Leistungsfähigkeit mindern[113].

V. Rechtssatz und Rechtswirklichkeit

Die Abziehbarkeit von Berufsausgaben ist schließlich auch aus verfahrensrechtlicher Sicht zu überprüfen. Nicht jedes Faktum, dessen Ermittlung materiell erwünscht ist, darf von der öffentlichen Hand beobachtet und festgestellt werden. Die Frage, ob die Steuergewalt individualgerecht unterscheiden und deshalb in die Privatsphäre eindringen oder ob sie die Privatheit schonen, insoweit aber auch auf Differenzierung verzichten soll, ist für die Entwicklung des deutschen Steuerrechts im Gegensatz zwischen sächsisch-preußischem Personalsteuersystem und süddeutschem Ertragsteuersystem geläufig[114]. Die Abgrenzung von beruflicher und privater Sphäre betrifft nicht nur die (Beweis)Frage, was staatlich verläßlich ermittelt werden kann, sondern vor allem auch die (materiell-rechtliche) Frage, inwieweit der Staat fragen und feststellen darf. Das Steuerrecht kennt insoweit seit langem die Problematik, die heute unter dem Stichwort „Datenschutz" wieder besondere Aufmerksamkeit verdient.

1. Das materiell begründete Beobachtungsverbot

Der Reichsfinanzhof scheute sich, bei der Abgrenzung von Privatausgaben und Berufsausgaben die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu erkunden und entschied deshalb weniger nach den individuellen und mehr nach den typischen Verhältnissen des betreffenden Falles[115]. Mag der BFH auch in zunehmendem Maße die individuellen Verhältnisse berücksichtigen[116], so neigt er bei der Abgrenzung der Lebenshaltungskosten doch zu einer typisierenden Betrachtungsweise, die u. a. mit der Achtung vor der persönlichen Lebenssphäre begründet wird[117].

113 Das BVerfG hat in seiner Entscheidung zum Wegfall der Kinderfreibeträge ausdrücklich anerkannt, daß Unterhaltszahlungen, also Rechtsverbindlichkeiten im privaten Bereich, individuelle Leistungsfähigkeit mindern, NJW 1977 S. 241.

114 *Schmölders,* Finanzpolitik, 3. Aufl. 1970, S. 350 f.

115 RFH RStBl. 44, S. 44; *Blümich/Falk* aaO, § 12 3 I.

116 *Blümich/Falk* aaO, m. N.

117 BFH BStBl. II, 1971, S. 17.

Das dem § 12 EStG entlehnte Aufteilungsverbot ist zwar als Beweisregel gemeint, schirmt im Ergebnis aber materiell private Vorgänge gegen staatliches Beobachten ab[118]. § 12 EStG trifft die gegenüber § 4 EStG speziellere Regel, privates Verhalten dürfe, wenn es sich räumlich allgemeiner Beobachtung entzieht wie z. B. das Speisen, Wohnen, Sich-Kleiden, staatlich nicht zur Kenntnis genommen werden. Umgekehrt braucht das Aufteilungsverbot nicht zu gelten, wenn nur standardisierte Objekte – der Pkw, die Waschmaschine, das Telefon – zuzuordnen sind. Jedenfalls deutet sich hier ein Gegenprinzip gegen das Nettoprinzip an, das die Feststellung eines beruflichen Veranlassens im privaten Bereich nur gestattet, wenn die bezweckte Steuerrechtsfolge eine Beeinträchtigung des Rechts auf unbeobachtetes und nicht nachzuweisendes Privatleben rechtfertigt.

2. Die sogenannte „Mißbrauchsabwehr"

Das im Steuerrecht geläufigste Instrument einer rechtlichen Gegenkontrolle von tatbestandlich gewonnenen Ergebnissen dürfte das Rechtsmißbrauchsverbot sein, das generalklauselartig gesetztes Recht korrigieren[119] und die Angemessenheit von gewählter Gestaltungsform und erzielter Wirkung überprüfen soll[120]. Das Steuerrecht findet nicht – wie das öffentliche Recht im Normalfall – einen erst im nachhinein steuerlich zu beurteilenden Sachverhalt vor, sondern hat sich mit einem steuerbezogen geplanten, mit dem Ziel der Steuerminderung oder Steuervermeidung gestalteten Sachverhalt auseinanderzusetzen. Die dabei gegebene Gefahr, daß rechtlich erhebliche Sachverhalte nur in Rechtsformen und Scheinnachweisen vorgetäuscht werden, schätzt der Gesetzgeber beim Spesenabzug so hoch ein[121], daß ihm eine Neufassung des § 4 Abs. 5 Nr. 1 bis 4, 7 und 8 EStG notwendig erschien[122].

Die Abzugsverbote des § 4 Abs. 5 EStG unterscheiden sich in ihrer Tatbestandsbestimmtheit von § 42 AO, der an den Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des außersteuerrechtlichen Rechts steuerrechtliche Rechtsfolgen knüpft, materiell aber keinen Entscheidungsmaßstab vorgibt, sondern im Rahmen einer general-

118 Vgl. aber Abschn. 117 II 3 EStR a. E.

119 *Höhn,* Steuerumgehung und rechtsstaatliche Besteuerung, Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht, Bd. 46 (1977) S. 145/162.

120 *Kruse,* Steuerumgehung zwischen Steuervermeidung und Steuerhinterziehung, StbJb. 1978/79, S. 443/455 versteht den § 42 AO als „Kurzfassung" des von *Enno Becker* konzipierten § 5 AO 1919.

121 Vgl. insbesondere auch *Schick,* StRK – Anm., EStG § 4 Betriebsausgaben R 148 und 149 „prophylaktische Mißbrauchsabwehr".

122 Begründung zu § 17 Regierungsentwurf, BT-Drucks 7/1470, S. 221; Bericht des Finanzausschusses BT-Drucks 7/2180, S. 16; vgl. zur parallelen Entwicklung im Umsatzsteuerrecht *Söhn,* StuW 1975, S. 1, 3.

klauselartigen Blankettformel der Finanzverwaltung die Kompetenz zuweist, ihren Argwohn gegen befremdende Rechtsgestaltungen für rechtsverbindlich zu erklären. Die sog. Mißbrauchstatbestände des § 4 Abs. 5 EStG betreffen insgesamt Fälle, in denen privater oder beruflicher Anlaß sich objektiv überlagern[123], die steuerplanende Sachverhaltsgestaltung den Sachverhalt deshalb stets in dem auf die betriebliche Sphäre hinweisenden Teilaspekt darstellen wird. Daraus ergeben sich jedoch noch keine rechtfertigenden Gründe für ein Abzugsverbot. Bloße Ermittlungsschwierigkeiten rechtfertigen Erklärungspflichten und widerlegbare Vermutungen, jedoch nicht Abzugsbeschränkungen. Die Wahl von Formen und Kunstfiguren des Rechts hindert die Steuerermittlung nicht, den wirtschaftlich realen Sachverhalt zur Kenntnis zu nehmen. Ein parteilich engagierter, die Grenzen der Auslegung überschreitender Subsumtionsvorschlag schließlich wird durch die gegenteilige Subsumtion des rechtsverbindlich entscheidenden Staatsorgans widerlegt. Der eher polizeirechtlichen Vorschriften entlehnte Gedanke der Mißbrauchsabwehr stützt deshalb allein noch kein Abzugsverbot; er überdeckt materielle Zuordnungskompromisse und verfahrensrechtliche Darlegungslasten.

3. Die gesetzliche Zuweisung einer Darlegungslast

Begrenzte Möglichkeiten der Sachverhaltserkundung, aber auch das Recht des Steuerpflichtigen zum Verschweigen persönlichkeitsbezogener Sachverhalte rechtfertigen ein Abzugsverbot, das durch Darlegung und Nachweis einer beruflichen Veranlassung aufgehoben werden kann. Die dem Steuerpflichtigen auferlegte Darlegungslast[124] fordert die Vorlage von Beweismitteln im Besteuerungsverfahren, oft aber auch eine auf das Besteuerungsverfahren abgestellte Sachverhaltsgestaltung. Wenn § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG zum Abzug nur Werbeträger zuläßt, die einen dauerhaften und leicht erkennbaren Werbehinweis besitzen[125], § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG den Abzug von Bewirtungsaufwendungen nur gestattet, wenn sie auf einem amtlichen Vordruck in der gesetzlich vorgeschriebenen Form nachgewiesen werden[126], § 6 a Abs. 1 Nr. 3 EStG Pensionsrückstellungen nur bei schriftlicher Pensionszusage anerkennt, so leitet das Steuerrecht bereits die Gestaltung steuererheblicher Sachverhalte an, knüpft also auch an die Steuerrechtsunkundigkeit und an die fehlende Bereitschaft zur steuerbezogenen Sachverhaltsgestaltung ein Abzugsverbot. § 160 AO begründet für den Erklärungspflichtigen eine Art „Gefährdungshaftung“[127] mit der Folge, daß der durch die Nichtbenennung des Zuwendungsempfängers verursachte Steuerausfall korrespondierend durch ein Abzugsverbot beim Zuwendenden ausgeglichen wird. Andere Regeln wie die des § 4 Abs. 6, die für Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 5 Nr. 1–5 und 7 die Abzugsfähigkeit von der einzelnen und getrennten Aufzeichnung der Betriebsausgaben abhängig macht[128], betreffen lediglich das Steuerpflichtverhältnis.

123 Begründung zu § 17 Regierungsentwurf, BT-Drucks 7/1470, S. 221.
124 Der BFH E 119, S. 164; BStBl. II 1979, S. 149, nennt die Darlegungslast trotz Geltung der Amtsermittlungsmaxime objektive Beweislast.
125 Vgl. Abschn. 20 Abs. 4–8 EStR.
126 Vgl. § 4 Abs. 5 Nr. 2 Satz 2 EStR.
127 *Tipke/Kruse,* AO, Kommentar, 9. Aufl. 1965/78, § 160 AO 1977, Randnr. 1.

4. Abzugsverbot bei gleichzeitigem Darlegungsverbot

Während eine Verschränkung von materiellem Recht und Darlegungslast dem Steuerpflichtigen gestattet, durch Darlegung beruflicher Veranlassung die Abziehbarkeit zu erreichen, bewertet das Gesetz einige Ausgaben auch als schlechthin beweistechnisch nicht faßbar und ordnet deshalb ihre einkommensteuerrechtliche Unerheblichkeit an. § 5 Abs. 2 EStG untersagt den Ansatz von originär erworbenen immateriellen Wirtschaftsgütern als Aktivposten, weil die Zuordnung von Ausgaben zu diesen Wirtschaftsgütern nicht verläßlich möglich ist, außerdem keine Tatsachen zur annähernden Erfassung ihrer Höhe zur Verfügung steht[129]. Kaum ausräumbare Zweifel bei der Sachverhaltserfassung begründen ein Darlegungsverbot.

5. Abzugsbeschränkungen zur Sicherung einer einfachen und gleichmäßigen Besteuerung

Schließlich kennt das EStG auch verfahrensrechtlich begründete Abzugsbeschränkungen, die nicht Feststellungen erleichtern, sondern Feststellungen zur Erleichterung des Verfahrens erübrigen sollen. Pauschalierungen wie das Kilometergeld (§ 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG), die steuerliche Anerkennung nur einer Familienheimfahrt pro Woche (§ 4 Abs. 5 Nr. 6, § 9 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 EStG) oder eine Pauschalierung der Mehrverpflegungsaufwendungen gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG vereinfachen bewußt eine Sachverhaltsermittlung, um die Wiederholung rechtlicher Wertungen in Massenfällen zu erleichtern und möglichst in komputermechanisch abrufbaren Zahlen umzumünzen. Diese Ersetzung des Sachverhalts durch leicht zählbare oder typisierend vermutete Sachverhaltsbestandteile ist nur zu rechtfertigen, wenn der tatsächliche Sachverhalt nicht vollständig erfaßbar ist oder die Auswirkungen der gesetzlichen Sachverhaltsverfälschung im Vergleich zu der mit den Ermittlungen verbundenen Einschränkungen von Freiheit und Intimsphäre unerheblich sind. Die Mehrverpflegungsaufwendung dürfte vor dem Hintergrund der persönlichkeitsbezogenen Ermittlungspflichten als Bagatellfall

128 Vgl. Abschn. 20, Abs. 23–29 EStR.
129 Vgl. dazu *Littmann,* aaO, §§ 4, 5, Randnr. 408, 408 a.

behandelt werden können; die Anerkennung nur einer Familienheimfahrt ist ein Beispiel für einen gesetzestatbestandlich nicht voll faßbaren Sachverhalt; die Kilometergeldpauschale findet ihren rechtfertigenden Grund in einer Gleichstellung unter den Benutzern verschiedenartiger Verkehrsmittel. Verfahrensvereinfachung darf im übrigen nur gegen sorgfältige Sachverhaltserkundung, pauschale Ergebnisgleichheit nur gegen ein je nach Sachverhaltsunterschieden differenzierendes Gleichmaß gestellt werden, wenn der Gesetzgeber diese Entscheidung nach vertretbaren Erwägungen getroffen hat. Die Einfachheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung legitimiert nicht eine im Gesetzestext nicht angeordnete Typisierung[130].

130 Vgl. aber BFH GrS BStBl. II, 1971, S. 21/22; BStBl. III, 1959, S. 47; BStBl. III, 1960, S. 488.

Die Abzugsfähigkeit von Geldstrafen und Geldbußen im Einkommensteuerrecht

– eine Darstellung an Hand von § 4 Abs. 4 EStG –

Universitätsassistent Dr. Michael Tanzer, Wien

Inhaltsübersicht

A. Einleitung – Problemstellung

B. Die betriebliche Veranlassung von Geldstrafen

I. Grundlegende Würdigung der Rechtsentwicklung

1. Allgemeines

2. Die ursprüngliche Rechtsprechung und ihre Kritik

3. Der Weg zur gegenwärtigen Rechtslage und deren Folgen

II. Die Überlagerung der causa durch culpa und typus

1. Betriebsausgaben und Verschulden – § 12 EStG

2. Betriebsausgabe und Üblichkeit – Schlußbemerkungen

C. Allgemeines zur Begründbarkeit eines Abzugsverbotes für Geldstrafen, denen an sich Betriebsausgabencharakter zukommt.

I. Die ethische Betrachtungsweise im Steuerrecht

II. Die zur Zeit vorherrschende Rechtsprechung und ihre Kritik

1. Erste Ansätze zu einer außerhalb des Steuerrechts gelegenen Begründung der Nichtabzugsfähigkeit von Geldstrafen

2. Der derzeitige Meinungsstand

III. § 40 AO – Die unbedingte Sicherung der Abzugsfähigkeit von Geldstrafen?

1. Ursprung und Wesensgehalt dieser Bestimmung

2. Spezifische Rechtsfolgen

D. Ein strafrechtliches Abzugsverbot als möglicher Ausdruck einer Einheit der Rechtsordnung

I. Allgemeines zur Methode der Rechtserkenntnis

II. Die Behandlung der Geldstrafe nach dem deutschen und österreichischen StGB

1. Das Erkennen eines einschlägigen Rechtsgrundsatzes im positiven Recht

2. Die Absicherung des Grundsatzes aus der Zweckrichtung der Strafrechtsordnung

3. Die Abgrenzung des gefundenen Rechtssatzes

III. Die Zulässigkeit einer, das steuerliche Abzugsverbot von Geldstrafen bejahenden, Lückenfüllung im Gesetz

IV. Die Behandlung der Geldbuße nach dem OWiG und dem österreichischen Verwaltungsstrafgesetz

1. Das Abzugsverbot für eine höchstpersönlich verhängte Geldbuße
2. Die andersartige Behandlung der Geldbuße gegenüber Verbandspersonen
3. Die Einordnung der Geldstrafe nach dem österreichischen Verwaltungsstrafgesetz (VStG)

E. Zusammenfassung – Ergebnis

I. Der gewonnene Rechtssatz in seiner Abgrenzung

II. Der gewonnene Rechtssatz in seiner Wirksamkeit

A. Einleitung – Problemstellung

Die Frage der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Geldstrafen hat gleichzeitig mit der Verdichtung gesetzgeberischer Ordnungsvorstellungen in den verschiedensten Lebensbereichen vor allem im Wirtschaftsrecht der Kriegs- und Nachkriegszeit an Bedeutung und Schärfe gewonnen. Begleitet war diese Ausdehnung auch des staatlichen Strafanspruches von einer nicht unwesentlichen Erhöhung der Ertragsteuerlasten. Es konnte sohin eine eingehendere und in das Grundsätzliche reichende Befassung mit dem Wesen und der Bedeutung der Geldstrafe besonders für den Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung nicht ausbleiben. Nicht bloß aus Gründen eines stetig wachsenden, zeitlich nicht auf die Not der unmittelbaren Nachkriegsjahre beschränkten erhöhten staatlichen Lenkungs- und Besteuerungsanspruches, sondern auch aus der Natur dieser Auseinandersetzung als die Wurzeln sowohl der Steuer- als auch der Strafordnung berührendes Gebiet, ist die niemals erlahmende und noch keineswegs als abgeschlossen geltende Diskussion zum Thema erklärlich.

Der weithin nicht gefestigte Meinungsstand läßt eine tatsächlich übereinstimmende „herrschende" Ansicht völlig vermissen; einzig die Rechtsprechung hat sich hier zumindest dem Vorwurf der Kasuistik mit Macht entzogen, da eine gewiß stetige und ungebrochene Judikatur des Bundesfinanzhofs an die frühe Nachkriegszeit anknüpfend, die Abzugsfähigkeit nicht bloß der Geldstrafen sondern auch sonstiger, im Gefolge von Straftaten notwendig auftretender, sowie übriger „strafähnlicher" Zahlungen, kategorisch ablehnt. Die Begründung hiefür wechselt in ihren Schwerpunkten. Der Kernbereich bleibt jedoch fest und hat dem Gerichtshof seitens namhafter Autoren bereits die Urteilsschelte des Fällens außerrechtlicher Willens- anstatt rechtspositiver Erkenntnisentscheidungen eingetragen.

Das Problem in dieser Darlegung von der Judikatur her zu entwickeln, erscheint jedoch aus Gründen eben dieser Geschlossenheit erforderlich. Ausgehend von dem Begriff der Betriebsausgabe wird zunächst der Versuch unternommen, sich dem Thema der Geldstrafe unter diesem rein steuerlichen Gesichtspunkt zu nähern. Die hieraus zu gewinnenden Antworten dürfen jedoch nicht den Endpunkt

der Betrachtung bilden. Die sich immer mehr verfestigenden Argumente der Judikatur und von bedeutenden Teilen des Schrifttums verdienen eine eingehendere Würdigung, als den bloßen Vorwurf, außersteuerlichen oder sogar außerrechtlichen Beweggründen und Wertungen zu entspringen, um solcherart ihre gänzliche Unbrauchbarkeit zu erweisen.

Die Wahl des Ausgangspunktes erfolgt hiebei entsprechend der Erkenntnis, daß der Tatbestand der Betriebsausgabe in § 4 Abs. 4 EStG das objektive Nettoprinzip in der Einkommensbesteuerung angemessener verdeutlicht, als es die Normierung der Werbungskosten in § 9 leg cit wörtlich zum Ausdruck bringt. Um die Untersuchung nicht vorab unnötig zu befrachten, soll – wenngleich wohl eher hypothetisch – von einem einheitlich wirksamen Ausgabentatbestand ausgegangen werden. Ein Eingehen auf die Frage, inwieweit Geldstrafen sehr wohl Betriebsausgaben, nicht jedoch Werbungskosten oder umgekehrt zu sein vermögen, würde eine grundlegende Auseinandersetzung mit dem hier – analog zu den Subsystemen der Einkünfteermittlung – dualistisch ausgebildeten Ausgabentatbeständen zur Voraussetzung haben. Dies müßte jedoch den Rahmen des eigentlichen Themas sprengen, weshalb von einem solchen Vorhaben Abstand genommen werden muß.

Das Phänomen der Geldstrafe, als angenommener zentraler Sachverhalt zur Gewinnung einer näheren Rechtserkenntnis ist als eigentliche, zu einer Zahlungsverpflichtung führende mögliche Hauptfolge einer Verletzung strafrechtlicher Vorschriften im weiteren Sinne zu verstehen. Normen des Kriminal- und Verwaltungsstrafrechts mögen sie gleicherweise vorgesehen haben. Eine Eingrenzung und weitergehende Bestimmung wird erst anläßlich der versuchten Herausarbeitung einer allgemeinen Tatbestandlichkeit des Phänomens unternommen werden.

Die untersuchte Rechtsfrage wurde von einem umfänglichen, auf den ersten Blick nicht immer einschlägig erscheinenden Schrifttum berührt. Dessen breit angelegte Auswertung ist diesfalls nicht bloß eine Frage der Quellenehrlichkeit; sie bewirkt auch die Einsicht in die Vielgestaltigkeit des zu behandelnden Themas in seiner letztlich das Steuerrecht überragenden Ausstrahlung.

B. Die betriebliche Veranlassung von Geldstrafen

I. Grundlegende Würdigung der Rechtsentwicklung

1. Allgemeines

Betriebsausgaben sind Aufwendungen, „die durch den Betrieb veranlaßt sind" (§ 4 Abs. 4 EStG). Sie mindern den Gewinn und damit die Steuerlast eines bestimmten Betriebes in konsequenter Beachtung der Trennung von betrieblichem

und außerbetrieblichem Geschehen[1]. Der Betriebsausgabenbegriff dient dazu, die Abzugsfähigkeit der für die betriebliche Einnahmenerzielung im weiteren Sinne notwendigen Gewinnungskosten sicherzustellen und gibt damit einen Grundpfeiler des vorgegebenen Systems einer Reineinkommensteuer ab; sein Vorhandensein muß daher als systemimmanent bezeichnet werden[2]. All jene Normen, welche Aufwendungen, denen an sich der Charakter von Betriebsausgaben zukommt, nicht zum Abzug zulassen oder andererseits fiktiven Betriebsausgabencharakter erst aus sich heraus verleihen, können demgegenüber als ,,abschichtungspflichtige" Lenkungsnormen gedacht werden, welche das Schicksal des Systems nicht teilend, nach eigenständigen Wertvorstellungen ausgestaltet sind, deren Sachgerechtigkeit nicht an der Lastenverteilungsfunktion der gegenwärtigen Einkommensbesteuerung zu messen ist[3]. Das objektive Nettoprinzip[4] als Ausdruck einer gesetzgeberischen Entscheidung, nur jene Zuflüsse einer laufenden Einkommensbesteuerung zu unterwerfen, die dem Steuersubjekt als Saldo seiner Bemühungen um eine Vermehrung seiner wirtschaftlichen Kraft innerhalb einer bestimmten Steuerperiode verblieben sind, ruht jedenfalls im Betriebsausgaben-(Werbungskosten-)begriff.

Gleichviel, ob nun der Gesetzgeber das Gedankengut der Schanz'schen Reinvermögenszuwachstheorie verfolgt[5] oder in einer Mittelstellung zwischen dieser und der Quellentheorie ,,eigene Wege" in der Ausformung des Steuergegenstandes eingeschlagen hat[6], stets war es ihm um das *Rein*-,,einkommen" als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung zu tun. Der Sicherstellung dieses Grundsatzes diente – bis zur Erlassung des EStG 1934 – in positiver tatbestandlicher Ausformung – lediglich der Werbungskostenbegriff. Er entsprach wesentlich der derzeit in Geltung stehenden allgemeinen Regelung und war sohin in seiner Wortbedeutung final angelegt. Werbungskosten waren demnach ,,Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte"[7]. Ihm zur Seite stand ein Abzugsverbot für Lebenshaltungskosten, welches seine wesenmäßige Entsprechung in § 12 Z. 1 des gegenwärtigen Einkommensteuergesetzes findet.

1 Vgl. meinen Aufsatz, Die Kausalität im Betriebsausgabenbegriff, ÖStZ 1975, 50.
2 Vgl. hierzu etwa *Neumark*, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung 29, sowie *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des österreichischen Einkommensteuergesetzes 5 (9), der diesen systematischen Ansatz zum Scheidepunkt für Regel und Ausnahme im Einkommensteuerrecht heranzieht.
3 Vgl. *K. Vogel*, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, StuW 1977 Sp. 97.
4 Vgl. *Lang*, Das Einkommensteuergesetz 1975, StuW 1974 Sp. 293 (313).
5 Vgl. noch das EStG 29. 3. 1920 RGBl. 359.
6 So *Becker*, Die Grundlagen der Einkommensteuer 1, für die Gesetze ab dem EStG 10. 8. 1925 RGBl. 189.
7 Vgl. § 13 Abs. 1 EStG 1920 sowie § 16 Abs. 1 EStG 1925.

2. Die ursprüngliche Rechtsprechung und ihre Kritik

Vor diesem Hintergrund mußte sich der Reichsfinanzhof erstmalig mit der Abzugsfähigkeit einer Geldstrafe befassen, welche zufolge einer Einkommen- und Umsatzsteuerhinterziehung verhängt worden war. Ohne im übrigen an der Möglichkeit einer grundlegenden ,,Veranlassung" solcher Strafen durch den Betrieb des Pflichtigen zu zweifeln, schob der erkennende Senat ganz allgemein das Überwiegen des ,,jedenfalls privaten schuldhaften Willensmoments" als letztlich maßgebenden Anlaß für jedwede Strafe in den Vordergrund und versagte die Abzugsfähigkeit unter Verweis auf das grundsätzliche Abzugsverbot auch für Lebenshaltungskosten ,,im weitesten Sinne", welche zusätzlich im Zusammenhang mit dem Betrieb stünden.

Eine Abzugsfähigkeit von Geldstrafen käme im übrigen nur dann in Betracht, wenn die betreffende Straftat sowohl ,,besonders" enge Beziehungen zu dem Betrieb des Steuerpflichtigen aufweise, als auch ,,von einem besonders geringfügigen Verschulden" des Täters ausgezeichnet sei, wie dies bei den ,,Formal- und Polizeidelikten" hauptsächlich der Fall sein könne[8].

Dieses Urteil ist bis heute von exemplarischer Bedeutung für die Einstellung zu diesem Problem in maßgebenden Teilen der Literatur geblieben[9]. *Becker* sah sich schon seinerzeit veranlaßt, die ,,glückliche" Lösung in diesem Urteil zu loben und zu betonen, daß es dem ,,allgemeinen Rechtsgefühl" entspreche. Zwar käme der Gedanke eines Abzugsverbotes für Aufwendungen, die überwiegend die Privatsphäre des Pflichtigen ,,angingen" aus § 18 (entspricht wesentlich, § 12 des dzt. EStG), nicht klar genug zum Ausdruck, doch wäre er hieraus jedenfalls unter Rückgriff auf den Grundbegriff des Einkommens im Sinne des EStG klar ableitbar[10].

Dieses Verständnis von der Wirksamkeit des Abzugsverbotes für Lebenshaltungskosten muß auch aus der Sicht der damaligen Rechtslage verfehlt erscheinen. Denn weder diese Bestimmung noch der ,,Grundbegriff des Einkommens" lassen eine Wertung von Ausgaben, welche an sich Gewinnungskosten sind, nach Gesichtspunkten zu, welche Sphäre letztlich durch sie ,,getroffen" werden soll. Hier wird der objektiven betrieblichen Veranlassung die subjektive Zweckrichtung eines Vermögensabflusses als überragendes Moment gegenübergestellt. Dies bedeutet jedoch eine Einschränkung der Bedeutsamkeit des Gewinnungskostentatbestandes auf Fälle einer bestimmten Wertigkeit des Verhaltens des Steuerpflichtigen. Eine solche ,,Zensur" von Ausgaben, welche der Steuerpflichtige gleichwohl

8 RFH 31. 10. 1928 RStBl. 1929, 83.
9 Vgl. für viele *Herrmann–Heuer*, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer[18] § 4 EStG Anm. 49 b.
10 *Becker*, Zur Rechtsprechung, StuW 1929 I Sp. 191 (207).

in Verfolgung einer allgemeinen Einkünfteerzielungsabsicht auf sich genommen hat, entspricht jedoch keineswegs dem *objektiven* Nettoprinzip, welches bereits seinerzeit anerkannt und auch durchgeführt war[11].

Diese grundlegende Anerkennung läßt sich auch aus der sonstigen durchgehenden Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zum Gewinnungskostentatbestand erschließen. Mag auch der Wortlaut des (einheitlichen) Werbungskostenbegriffes in seiner subjektiv gefärbten Finalität fälschlich eine Verträglichkeit ebenfalls subjektbezogener Wertungen in Bezug auf Geldstrafen anklingen lassen, so macht die seinerzeitige Judikatur bereits jenes Verständnis überdeutlich, welches das Nettoprinzip in seiner Wirksamkeit nicht an das (subjektive) Bemühen des Steuersubjektes um Einkünfte, sondern gegebenenfalls an das (objektive) Bestehen einer Organisationseinheit zur Einkunftserzielung (den Betrieb) geknüpft hat. So führte der Reichsfinanzhof aus:

„Es läßt sich nicht verkennen, daß nicht alle Betriebsausgaben zu dem Zwecke der Erzielung von Einkünften gemacht werden; es gibt auch Betriebsausgaben, die nur deshalb erforderlich sind, weil infolge des Betriebes eine Verpflichtung entstanden ist." Schließlich bekennt der Senat, daß „jede" Gefahrenübernahme im Interesse der Erzielung von Einkünften als mögliche Quelle einer (abzugsfähigen) Aufwendung anzusehen wäre.[12]

Dieser Entscheidung war eine andere vorausgegangen, in der der Tatbestand der Betriebsausgabe auch begrifflich bereits völlig eigenständig und in offenem und einbekanntem Gegensatz zu dem damals allein im Gesetz vorgeformt verankerten Werbungskostenbegriff ausgebildet worden war. Als (abzugsfähige) Betriebsausgabe wird hier „jede mit dem Geschäftsbetrieb *sachlich* zusammenhängende Ausgabe" anerkannt, wobei es „im Gegensatz zu dem Begriff der Werbungskosten" auf ihre innere (subjektive) Motivation überhaupt nicht ankäme[13 14].

11 Der Hinweis des Urteils auf das Urteil vom 6. 10. 1926 RFHE 19, 323, womit es seine Auffassung einer Nichtabzugsfähigkeit aus dem Blickwinkel der „Ausgabe zur überwiegenden Lebensführung" untermauern will, liegt völlig neben der Sache. Denn dieses Urteil bezog sich auf Unterhaltsaufwendungen (Verpflegung, Taschengeld) für einen erwachsenen Familienangehörigen, der im Betrieb des Steuerpflichtigen freiwillig und außerhalb jeglicher dienstvertraglicher Verpflichtungen mitgearbeitet und solcherart eine fremde Arbeitskraft „erspart" hatte. Dieses Argument einer „Ersparnis" spricht naturgemäß nicht gegen das Vorliegen eines bloßen familienhaften Beschäftigungsverhältnisses, womit diese Aufwendungen von vornherein nicht dem Betriebsausgabenbegriff unterstellt wären (vgl. a. *Scherdoner–Taucher,* Dienst- und Werkverträge zwischen Angehörigen, in: *Ruppe,* Familienverträge und Individualbesteuerung 127 (134).

12 RFH 9. 2. 1927 RFHE 20, 208.

13 RFH 7. 7. 1926 RFHE 19, 201.

14 Die beschriebene Judikatur weist jedenfalls in die Richtung, daß der Reichsfinanzhof schlechthin eine sachverhaltsbezogene, das heißt hier nur auf den Betriebserfolg ausgerichtete Auslegung des Ausgabentatbestandes betrieben hat, welche dem objektiven Nettoprinzip, wie es auch in dem damaligen gesetzten Recht seinen hinlänglichen Ausdruck gefunden hatte, strengstens entsprechen sollte. Dieses objektive Nettoprinzip, welches etwa im EStG 1920 (beispielsweise Erwähnung der AfA unter den Werbungskosten, Begriff der Betriebsausgabe in § 33), noch deutlicher erkennbar war, verkümmert bereits in der Werbungskostenregel des § 16 EStG 1925. Hier ist es jedoch aus der Definition des „Betriebsgewinnes, welcher wesentlich auf dem Überschuß der „Einnahmen" über die „Ausgaben" fußt (§ 12), ausreichend abgesichert (vgl. zu diesem Problem etwa sehr aufschlußreich *Zimmermann,* Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1925, S. 168, Anm. 4 zu § 16).

Solcherart gesehen wird die Betonung des Gegensatzes zwischen dem Betriebsausgaben- und dem Werbungskostenbegriff in der zuletzt angezogenen Entscheidung nicht so sehr den Gehalt einer inneren Zweiteilung aussprechen, als vielmehr den Unterschied zwischen dem in der reinen gesetzgeberischen Wortwahl gelegenen und dem sachverhaltsgemäß festzustellenden (weiteren) Umfang des Ausgabentatbestandes ausdrücken können.

15 So *Zitzlaff,* Aufwendungen für unerlaubte, insbesondere strafbare Handlungen, FR 1949, 291; vgl. auch *Ruppe,* Die Ausnahmebestimmungen des österreichischen Einkommensteuergesetzes 65.

Die dadurch bewirkte äußerliche Ungleichformigkeit des Ausgabentatbestandes, der sowohl Betriebsausgaben als auch Werbungskosten kennt, wurzelt wohl wesentlich in diesem Hervorgehen des Betriebsausgabenbegriffes aus einem allgemeinen „Werbungskosten"-tatbestand. Ein aus der notwendigen Sachverhaltsgebundenheit der Judikatur geformtes Institut, wie es der Betriebsausgabenbegriff vorstellt, ebenso isoliert nur auf die ersten drei Einkunftsarten in der Gesetzgebung zu reflektieren und auf diesem Weg das allgemein zugrunde liegende objektive Nettoprinzip positivistisch unvollkommen zu fassen, wird wohl kaum als Sternstunde der Gesetzgebung zu bezeichnen sein. Jedenfalls wäre es zur Vermeidung unterschwelliger, wenn auch durch eine vordergründige Konkordanzhaltung – vor allem der Judikatur – betont überdeckter Zweifel an der gleichen Reich- und Tragweite sowie Natur der beiden Begriffe tunlicher gewesen, einen Versuch zur sprachlichen Reform des Ausgabentatbestandes schlechthin zu unternehmen. Daß ein solcher Versuch von vornherein bereits auf Grund der unterschiedlichen Einkunfts-

3. Der Weg zur gegenwärtigen Rechtslage und deren Folgen

Fest steht jedenfalls zum einen, daß das Urteil über die Nichtabzugsfähigkeit von gleichwohl (objektiv) betrieblich veranlaßten Geldstrafen in seiner höher wertenden Berufung auf die höchstpersönlich – subjektive, schuldhaft verfehlte, private Willensentscheidung des Pflichtigen als „überwiegende" Strafursache so gesehen auch nicht zu überzeugen vermag und zumindest als Fremdkörper innerhalb der bisherigen Entscheidungspraxis bezeichnet werden muß. Fest steht aber auch zum zweiten, daß eben diese zweite, den Betriebsausgabenbegriff gegenüber demjenigen der Werbungskosten versachlichende und vom unmittelbaren Zusammenhang mit der Einkunftsseite lösende Judikatur für den Gesetzgeber in seinem Schritt der Verselbständigung des Ausgabentatbestandes bei den betrieblichen Einkunftsarten gegenüber demjenigen bei den Überschußeinkünften bestimmend gewesen ist[15].

Solcherart gesehen, erweist sich die erste grundlegende und bis in die Gegenwart nachwirkende Entscheidung des Reichsfinanzhofs zur Nichtabzugsfähigkeit von Geldstrafen nicht allein als Bruch mit der seinerzeitigen Rechtsprechungspraxis, sondern nunmehr auch von der allein entscheidenden Warte des Gesetzes nicht mehr getragen. Denn § 4 Abs. 4 EStG 1934 hat erstmalig und bis zur derzeit in Geltung stehenden Regelung auch unverändert jene sachlogisch klare positivistische Beziehung zwischen den Realphänomenen „Betrieb" und „Aufwendung" geschaffen, welche die Trennung der subjektiven Sphäre des Pflichtigen von der objektiven seines Betriebes zum Gegenstand hat. Damit hat also auch das Problem der Geldstrafe seine Lösung im Steuerrecht fürs Erste gefunden. Es ist eine Vielzahl von Straftaten denkbar, welche nicht nur betriebsbedingt, das heißt kraft betrieblich gewonnener Möglichkeiten und Erfahrungen begangen werden, sondern unmittelbar aus dem Betrieb erwachsen. Nicht allein die Tattypen des Wirtschaftsstrafrechts, sondern nahezu jeder Deliktstypus können dergestalt verwirklicht gedacht werden, daß in die Privatsphäre des Steuerpflichtigen keinerlei Wurzeln hineinragen, diese vielmehr ausschließlich in dem Bestand seines Betriebes bzw. seinem betrieblichen Gewinnstreben[16] zu suchen sind.

Von der bloßen Vernachlässigung betrieblicher Sorgfaltspflichten bis hin zum Versicherungsbetrug durch betriebliche Brandstiftung und zur Hehlerei spannt sich hier ein weiter Bogen.

Wenn dagegen *Mittelbach* meint, daß die Strafe ausschließlich durch ein von der Rechtsordnung mißbilligtes Verhalten und nicht durch den Betrieb „bedingt" wäre, so schiebt er die mögliche Ursachenbeziehung zwischen einer Strafe und dem Betrieb völlig beiseite, um das Realphänomen „Aufwand" (hier: Strafe) nicht an dem ihm entsprechenden Realphänomen „Betrieb", sondern an dem sachfremden, weil mit der Wertigkeit des Unrechtsurteils befrachteten, „mißbilligten Verhalten" messen zu können[17]. Die Geldstrafe mag sehr wohl den Pflichtigen und nicht den Betrieb „betreffen", aber dieses final-subjektive Element wohnt jeder Aufwendung inne. Der Betrieb kann nicht von einem Aufwand „getroffen" werden, sondern ihn lediglich verursachen; die Vermögensminderung mag aus dem Betrieb erwachsen, „getroffen" wird jedenfalls der hinter ihm stehende Steuerpflichtige[18].

Geldstrafen können sohin ihrer eigentlichen Natur nach den Betriebsausgabenbegriff sehr wohl vollauf erfüllen[19], doch war es wohl wesentlich ein Moment, welches zumal der Steuergerichtsbarkeit anfänglich den klaren Blick auf die gegebene Rechtslage verstellt und sie nicht allein im Zusammenhang mit dieser Rechtsfrage in der Auslegung des Betriebsausgabentatbestandes fehlgeleitet hat: das subjektiv-vorwerfbare Verschulden des Pflichtigen wird dem objektiven Zusammenhang mit dessen Betrieb übermächtig entgegengestellt und die Wertung sohin nicht mehr aus der steuerlichen Norm selbst bezogen.

II. Die Überlagerung der causa durch culpa und typus

1. Betriebsausgabe und Verschulden – § 12 EStG

Spitaler macht dieses Mißverständnis über die Natur des Betriebsausgabentatbestandes überdeutlich, wenn er ausführt: „Was seinem Wesen nach auf die Person des Täters abzielt, gegen seinen schuldhaften Willen gerichtet ist, sich notgedrungen in die innere Sphäre des Beschuldigten einlassen muß, hat nichts mit dessen Betrieb und mit der Erzielung seiner Einkünfte zu tun, mag sich auch sein schuldhafter Wille im Rahmen seines Betriebes . . . manifestiert haben, ja mag so-

ermittlungssysteme (Dualismus) zum Scheitern verurteilt wäre, gilt nur bedingt als Einwand. Denn das objektive Nettoprinzip muß für alle Einkunftsarten in gleicher Weise gelten (vgl. vor allem *Tipke*, Steuerrecht[7], 140 f, 242) und ist jedenfalls durch das duale Subsystem der Einkünfteermittlung unbeeinflußt und auch unbeeinflußbar.

16 Ein subjektives, die Person des Betriebsinhabers in ihrer Bestimmungs- und Gestaltungsmöglichkeit erfassendes Moment ist jedenfalls dem Betriebsausgabenbegriff insoweit zu entnehmen, als es dem Unternehmer freisteht, allenfalls (auch) durch sein Art und Umfang eines Aufwandes bestimmendes Handeln, eine Ursachenbeziehung, das heißt den objektiven Zusammenhang zwischen seinem Betrieb und der Ausgabe herzustellen und solcherart den Tatbestand des § 4 Abs. 4 EStG zu erfüllen. Doch bleibt hier für eine Willensentscheidung des Unternehmers, ob eine Betriebsausgabe vorliegt oder nicht, keinerlei Raum. Der voluntativ von ihm gesetzte Sachverhalt, der zu einem Aufwand führt, ist lediglich daraufhin zu untersuchen, ob er in dieser konkret vorgegebenen Art, als Realphänomen mit dem Realphänomen des jeweiligen Betriebes, zu verstehen als der objektivierte Gesamtausdruck faktischer und (oder) potentieller Gewinnerzielung, in ursächlicher Beziehung steht oder nicht. Vgl. hiezu wiederum meine Arbeit in ÖStZ 1975, 50 (51).

17 *Mittelbach*, Steuerliche Behandlung der Aufwendungen wegen einer unerlaubten Handlung, DStZ 1967 A 333.

18 Unklar und auf einen Widerspruch zwischen dem Betriebsausgaben- und Werbungskostentatbestand hier anspielend, *Spitaler*, Die steuerliche Behandlung von Geldstrafen, Bußen und Strafprozeßkosten, BB 1960, 549 (551). *Spitaler* unterlegt hier wohl dem Begriff „Betrieb" die unrichtig einschränkende Bedeutung von sachlicher und personeller Betriebs*organisation*. Diese muß jedoch keineswegs vorhanden sein, um grundsätzlich einen Betrieb annehmen zu können (vgl. die „vorbereitende" Betriebsausgabe in Rechtsprechung und Literatur).

19 So etwa auch im monographischen Schrifttum *Merkert*, Die einkommensteuerliche Beurteilung der Aufwendungen im Strafverfahren, BB 1965, 823 (825) sowie *Mattern*, Zur einkommensteuerrechtlichen Abzugsfähigkeit von Geldstrafen, Geldbußen und Prozeßkosten als Betriebsausgaben, BB 1969, 1049 (1050), mit dem ausdrücklichen Verweis auf die in § 4 Abs. 4 EStG angesprochene Ursachenbeziehung.

gar die Schuldhaftigkeit seines Wollens noch so sehr durch seine Erwerbssphäre ausgelöst worden sein"[20].

Diese von *Spitaler* vertretene Auffassung, welche gleichzeitig den ursprünglichen Standort der Rechtsprechung ideal transparent werden läßt, wurde bereits von *Jacob* bestechend widerlegt: er greift die Verwechslung von causa und culpa mit dem zutreffenden Argument an, daß in Bezug auf Geldstrafen eine sittliche Wertung vorgenommen werde, die auf außersteuerlichen Erwägungen beruhend dem Grundgedanken der Einkommensermittlung im Einkommensteuerrecht diametral zuwiderliefe[21].

Die Tatsache der Wirkungslosigkeit der Lebenshaltungskostenregel bei (ausschließlich) betrieblich veranlaßten Geldstrafen wurde bereits gestreift. Ein Eingreifen der Bestimmung des § 12 EStG verbietet sich dem klaren Wortlaut und Sinn dieser Vorschrift zufolge, von vornherein[22]. Wo der Gesetzgeber deutlich von „Haushalt" und „Unterhalt" für die Familie des Steuerpflichtigen spricht, wie in § 12 Z. 1 Satz 1, kann für die Subsumtion von beruflich veranlaßten Geldstrafen kein Raum mehr bleiben.

Soweit eine ausschließliche berufliche Veranlassung solcher Bestrafungen vorliegt, wird auch von „Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt", wohl kaum gesprochen werden können. Ob man nun § 12 EStG überhaupt eine überwiegende normative Bedeutung beimißt, oder dies mit der herrschenden Lehre verneint[23] und hierin nur ein „Komplementärstück"[24] zu den Ausgabentatbeständen sieht[25], bleibt sich gleich: bereits der Wortlaut und Sinn dieser Vorschrift macht es augenfällig, daß ausschließlich beruflich veranlaßte Geldstrafen und -bußen weder für die Haushaltsführung noch für Repräsentationszwecke des Steuerpflichtigen ver-

20 *Spitaler*, Zur steuerrechtlichen Beurteilung der Ordnungsstrafen, FR 1948, 111 (112). Grad bzw. Art des der Strafe zugrunde liegenden Verschuldens wollen in diesem Sinne etwa auch *Heyer* und *Glöggler* für die Frage der Abzugsfähigkeit von Geldstrafen und -bußen entscheidend sein lassen (*Heyer*, Sind Geldstrafen nicht doch Betriebsausgaben? FR 1958, 188; *Glöggler*, Geldbuße als Betriebsausgabe? FR 1956, 486).

21 *Jacob*, Sind Ordnungsstrafen abzugsfähige Betriebsausgaben?, StuW 1949 I Sp. 631 (636).

22 Vgl. a. *Zitzlaff*, Aufwendungen für strafbare Handlungen, FR 1949, 291; sich ihm anschließend *Mattern*, BB 1969, 1049.

23 Vgl. für viele *Herrmann–Heuer*, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer[18] Anm. 2 und 3 b zu § 12 EStG.

24 Vgl. wiederum *Jacob*, StuW 1949 I Sp. 631 (636).

25 Eine andere Frage ist es jedenfalls, inwieweit die Ausgabentatbestände als solche unrichtig gehandhabt oder vom Gesetzgeber systemverletzend fortgebildet wurden und hieraus sich Rückwirkungen auf eben diesen „Komplementärtatbestand" ergeben müssen (vgl. hierzu grundlegend und weiterführend *Tipke*, Steuerrecht[7], 227 f).

ausgabt werden. Denn die wesentliche Aufgabe dieser Vorschrift muß allein darin erblickt werden, Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips zu Lasten des Steuergläubigers zu verhindern. Der Hauptansatzpunkt des dogmatischen Streites, nämlich wie sich § 12 EStG zum subjektiven Nettoprinzip, und anderen Prinzipien folgenden steuerlichen Lenkungs- und Interventionsmaßnahmen verhält, berührt dagegen unsere Frage nicht[26].

Das Verschuldensdenken als Ansatzpunkt für ein Abzugsverbot von Geldstrafen, muß sohin fürs Erste an den Platz zurückgeleitet werden, der ihm überhaupt nicht ansteht: nämlich an den Betriebsausgabentatbestand selbst.

Der Bundesfinanzhof hat in seinem Aufsehen erregenden Beschluß des Großen Senats vom 28. November 1977 betreffend Verkehrsunfallkosten nunmehr ebenso Wertungen, die auf das Verschulden, die Strafbarkeit oder das moralische Verhalten des Steuerpflichtigen abzielen, für absolut ungeeignet erachtet, um den Betriebsausgaben- oder Werbungskostentatbestand abgrenzen zu können[27]. Erheblich früher war jedoch bereits diese Einsicht in Bezug auf die Geldstrafen in der Rechtsprechung erwachsen. Diesem Umschwung in der Begründung, wenngleich nicht im Ergebnis, wird der folgende Abschnitt zu widmen sein.

2. Betriebsausgabe und Üblichkeit – Schlußbemerkungen

Abschließend muß die Kritik an der ursprünglichen Rechtsprechung jedenfalls dahingehend zusammengefaßt werden, daß sie zum einen den diesbezüglich klaren Betriebsausgabentatbestand mit seinem bloßen Erfordernis eines Betriebs als causa um das negative Tatbestandselement der Notwendigkeit des Fehlens einer culpa in der Person des Steuerpflichtigen ergänzt; überdies bezeichnet sie eine mögliche Ausnahme zu diesem in freier und unzulässiger Rechtsschöpfung gewonnenen Tatbestandselement hinsichtlich des Typus der strafbaren Handlung[28]. Sie typisiert damit mittelbar auch den Aufwand (die Strafe) in seiner Veranlassung. Für eine typisierende Betrachtungsweise bietet § 4 Abs. 4 EStG jedoch keinerlei Anhalt, ebensowenig, wie er Grundlagen für eine Wertung nach dem subjektiven Verschulden erkennen läßt[29]. Eine derartige Typisierung liegt jedoch etwa dem

26 Vgl. etwa *Herrmann–Heuer*[18] Anm. 1 b zu § 12 EStG zu dem Verhältnis von § 12 zu § 10, mit weiteren Hinweisen, sowie *Lang*, Das Einkommensteuergesetz 1975, StuW 1974 Sp. 293 (313).

27 BFH 28. 11. 1977 BStBl. 1978 II 105.

28 Vgl. wiederum RFH 31. 10. 1928 RStBl. 1929, 83.

29 Zu diesem Typisierungsverbot im Betriebsausgabenbegriff vgl. für viele *Littmann*, Das Einkommensteuerrecht[12] I RdNr. 733 zu §§ 4, 5 EStG S. 653; *Littmann* selbst scheint dies jedoch zu übersehen, wenn er an anderer Stelle die Abzugsfähigkeit von Geldstrafen auf „berufsbedingte" Sachverhalte einschränken möchte, bei denen die Gefahr eines

Urteil vom 20. August 1930 zugrunde, welches eine Geldstrafe, die über einen Apotheker wegen fahrlässigen Verstoßes gegen das Opiumgesetz verhängt worden war, unter Berufung auf die „besonders enge" Beziehung zu dessen Betrieb, zum Abzug zugelassen hat[30].

Soweit die Literatur dieser Typisierungslehre (noch immer) folgt, liegt sie gleichfalls neben der Sache[31].

Der Bundesfinanzhof jedenfalls folgt ihr nicht, wie noch anschließend zu zeigen sein wird. Vorerst jedoch soll noch der Rechtsentwicklung in Österreich ergänzendes Augenmerk geschenkt werden. Ausgehend von hier ausnahmslos wesens- und inhaltsgleichen Tatbeständen wie in Deutschland, schlug der Verwaltungsgerichtshof als Österreichs höchstinstanzliches (und einziges) Steuergericht, hier jenen Weg ein, der seine Judikatur vielfach kennzeichnet: er setzte die Rechtsprechungstradition des Reichsfinanzhofes ungebrochen und unverändert fort: Soweit es sich um ein Delikt handelt, das gewissermaßen zu den Betriebsgefahren gehört, soll eine Bestrafung hieraus grundsätzlich zu Betriebsausgaben führen können[32].

Dies vor allem dann, wenn die Bestrafung vom Nachweis eines bestimmten Verschuldens unabhängig ist oder nur geringes Verschulden vorausgesetzt wird und sich etwa auf die Nichteinhaltung polizeilicher Vorschriften gründet[33]. In diesem Sinne ließ der Verwaltungsgerichtshof die über einen Baumeister wegen unbefugter (vorzeitiger) Bauführung verhängte Geldstrafe zum Abzug als Betriebsausgabe

Rechtsverstoßes „in erhöhtem Maße, als im allgemeinen gewerblichen Leben" bestünde (*Littmann*[12] I RdNr. 847 zu §§ 4, 5 EStG S. 700 f).
Zur typisierenden Betrachtungsweise, welche allgemein nur aus dem jeweiligen Tatbestand zu folgen hat, vgl. etwa allgemein *Isensee,* Die typisierende Verwaltung. Im Speziellen siehe auch *Gassner,* Interpretation und Anwendung der Steuergesetze 69, sowie *Wennrich,* Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht 112 f, der vor allem die Gesetzwidrigkeit einer nicht vom Tatbestand geforderten Typisierung hervorhebt. Zu dem Problem der Abzugsfähigkeit bloß jener Kosten, welche auf „typische Betriebsgefahren", wie etwa auf eigentliche Berufskrankheiten zurückgehen, in der Rechtsprechung des RFH, vgl. die klare Ablehnung durch *Wennrich,* S. 22 f.

30 RFH 20. 8. 1930 RStBl. 1931, 103; die Entscheidung folgt ausdrücklich der in RFH 31. 10. 1928 (vgl. die FN 28), „vorbehaltenen" Ausnahmsmöglichkeit.

31 Vgl. *Littmann*[12] I RdNr. 847 zu §§ 4, 5 EStG S. 700 f (s. auch FN 29); sich ihm anschließend *Blümich–Falk,* Einkommensteuer-Kommentar[11] I § 4 S. 105, welche die „typische Berufsgefahr" einer Bestrafung, wie sie beispielsweise für baupolizeiliche Ordnungsstrafen bei Bauunternehmen gegeben wäre, für die Abzugsfähigkeit bestimmend erklären.

32 Vgl. VwGH 25. 2. 1954, 2959/51 Slg. 895 F und VwGH 11. 10. 1957, 2553/55 sowie in jüngerer Zeit VwGH 7. 3. 1972, 2051/71.

33 VwGH 30. 6. 1961, 994/59.

zu[34]. Sobald jedoch diese Typizität und Geringfügigkeit des Verschuldens nicht mehr gegeben ist, wird die Aufwendung jedenfalls der privaten Sphäre des Pflichtigen zugewiesen[35].

Kurzum: auch der Verwaltungsgerichtshof verwechselt causa und culpa und läßt die letztere nur fallweise durch den Typus „besiegen". Die Einwendungen gegen die ursprüngliche deutsche Rechtsprechung und Teile des Schrifttums haben sohin auch gegen seine Judikatur Gültigkeit[36].

Es war der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes sohin vorbehalten, neue Wege in der Behandlung dieses Rechtsproblems zu beschreiten und unabhängig von der möglichen Qualität einer Geldstrafe als Betriebsausgabe dennoch ihren Abzug zu versagen. Dieser Fragenkreis wird im folgenden behandelt werden, wobei zu Anfang eine allgemeine Lösung aus steuerrechtseigenen Grundgedanken gesucht werden soll.

C. Allgemeines zur Begründbarkeit eines Abzugsverbotes für Geldstrafen, denen an sich Betriebsausgabencharakter zukommt

I. Die ethische Betrachtungsweise im Steuerrecht

Der bisher einzige Beitrag der Strafrechtsdogmatik zu der Frage der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Geldstrafen[37], sieht ohne weiteres deren mögliche Behandlung als Betriebsausgaben im positiven Recht begründet. Diesem Anspruch des Steuerschuldners auf Vollzug des Tatbestandes wird jedoch mit einem Hinweis auf das überpositive Recht begegnet. Denn die mögliche Überwindung des Positivismus bedeute, daß auf die hinter dem positiven Recht stehende „rechtlich-sittliche Wertordnung" immer dann zurückgegriffen werden müsse, wenn das gesetzte Recht keine gesicherte Handhabe für eine „gerechte" Entscheidung böte. Würde

34 VwGH 11. 5. 1962, 1316/60 Slg. 2646 F; diese Rechtsprechung scheint zumindest einem allgemeinen Rechtsgefühl zu entsprechen, welchen Schluß auch der nahezu völlige Gleichklang zu *Blümich–Falk* (vgl. FN 31), die eben diesen Sachverhalt als Beispiel für eine Abzugsfähigkeit von Geldstrafen erwähnt haben, nahelegt.

35 VwGH 5. 11. 1969, 834/69, demzufolge Aufwendungen, welche aus der Begehung von Verbrechen resultieren, niemals „in den Rahmen einer *gewöhnlichen* Betriebsführung" fielen und daher auch nicht Betriebsausgaben sein könnten.

36 Vgl. auch meine Kritik an der hier im Ergebnis verwendeten und die Kausalität im Betriebsausgabenbegriff unzulässig typisierend einengenden Adäquanztheorie in ÖStZ 1975, 50 (57). *Schimetschek* allerdings, ehedem Vizepräsident des Österreichischen Verwaltungsgerichtshofes, vertritt in jüngster Zeit eine – soweit es die mögliche Betriebsausgabeneigenschaft von Geldstrafen betrifft – mit mir konforme Auffassung (*Schimetschek,* Die betriebliche Veranlassung von Betriebsausgaben, FJ 1979, 21 (25).

37 *Würtenberger,* Über „Wertfreiheit" und „Einheit der Rechtsordnung" im Steuerrecht, FR 1966, 20.

etwa die Besteuerung – hier zu verstehen als Steuerbelastung – unsittlicher und deliktischer Geschäfte sowie Handlungen dem Grundsatz der „Gleichbewertung des Gleichsinnigen" entsprechen, so hätte die Abzugsfähigkeit von mit solchen Tätigkeiten zusammenhängenden Aufwendungen schlechthin eine Begünstigung zur Folge, die dem sich im Subsozialen bewegenden Steuerpflichtigen bereits aus dem Gleichbehandlungsgrundsatz heraus nicht zustünde. *Würtenberger* läßt hier nicht klar erkennen, ob er derartige Grundsätze dem Rechtskreis des Steuerrechtes oder demjenigen des Strafrechtes entnimmt. Die bloße Berufung auf ethische Werte schlechthin wird dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, im besonderen zu verstehen als Tatbestandsmäßigkeit, jedenfalls nicht gerecht[38]. Abgesehen davon, daß der Autor in der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Gewinnungskosten „Begünstigungen" zu erkennen glaubt, sind seine Gedanken auch jenseits dieser krassen Fehldeutung[39] zu undifferenziert und auch am positiven Recht schlechthin zu unreflektiert geblieben, um eine weitere Einlassung zu ermöglichen.

Dennoch läßt auch die eigentliche Steuerrechtsliteratur Hinweise auf eine „ethische Betrachtungsweise" keineswegs vermissen. So will etwa auch *Bramson* „Ungerechtigkeiten" in der Besteuerung auf diesem Wege ausgleichen. Ohne dem „methaphysischen Grundsatz" des „Sittengesetzes" und der daraus erfließenden ethischen Betrachtungsweise würde jedweder Ungerechtigkeit und wäre sie auch noch so offensichtlich, im Steuerrecht Tür und Tor geöffnet[40]. Der Maßstab derartiger Ungerechtigkeiten wird nicht weiter angegeben. Unmittelbar zum Thema gewandt, mein *Felix,* die Versagung von Befreiungen für gesetzwidrige Ausfuhren oder auch die Besteuerung – hier wohl wiederum in dem engeren Sinne einer Steuerbelastung zu verstehen – verbotener Geschäfte sei auf die „ethische Betrachtungsweise" im Steuerrecht zurückzuführen. Für die Steuerverwaltung besteht nach *Felix* geradezu eine Verpflichtung, ethische Tatbestände in ihre Beurteilung miteinzubeziehen, um im Sinne einer „echten Steuerkultur" zu wirken[41].

Verfolgt man diese, bislang wegen ihrer rechtspolitisch-ästhetisierender Inhalte nicht weiter verfolgbaren literarischen Zeugnisse einer ethischen Betrachtungsweise zeitlich weiter zurück, so stößt man auf die wohl bemerkenswerteste Aus-

38 Vgl. hier beispielsweise die herbe Kritik, welche BGHSt 6, 46 herausgefordert hat, welche das „Sittengesetz" lediglich zur Ausfüllung des an sich zweifellos wertausfüllungsbedürftigen Begriffs der Unzucht heranzog (*Bockelmann,* JR 1954, 361, *Sax,* JZ 1954, 474 und *Jeschek,* MDR 1954, 645, zitiert nach *Canaris,* Die Feststellung von Lücken im Gesetz 114).

39 Vgl. den Abschnitt B I. 1., vor allem auch die FN 2.

40 *Bramson,* Ethische Betrachtungsweise im Steuerrecht, in Festschrift *Spitaler,* Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze 39.

41 *Felix,* Leitideen und Leitbilder in der Rechtsprechung der Finanzgerichte, StuW 1959 Sp. 273 (311).

sage zu diesem Thema, welche gleichzeitig einen äußerst wichtigen Ansatzpunkt zur weiteren Klärung abgibt: *Grabower* setzt sich sehr eingehend mit der ethischen Betrachtungsweise im Steuerrecht auseinander[42]. Er führt sie zum einen auf § 11 der (seinerzeitigen) RAO zurück, wonach die Steuerbehörde Ermessensentscheidungen „nach Recht *und* Billigkeit" zu treffen hatte. Zum anderen fundiert seiner Überzeugung nach die wirtschaftliche Betrachtungsweise die ethische Betrachtungsweise. An diesem Punkt angelangt, kann sich *Grabower* voll auf Enno *Becker,* den Redaktor der Reichsabgabenordnung stützen: *Becker* betont das in der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gelegene Billigkeitselement, das Zweckdenken im Recht, wonach das Recht stets nur „Mittel zum Zweck" und nicht „Selbstzweck" wäre. Das Ziel jedweden Steuerverfahrens sei es zu einer „gerechten Veranlagung" zu gelangen, soweit dies mit der Ordnung des Verfahrens vereinbar wäre[43].

Der letzte einschränkende Halbsatz macht zumindest deutlich, daß *Becker* einem schrankenlosen Freirechtsdenken nicht das Wort reden wollte. Trotzdem ergeben sich für unser Thema vorstellbare Lösungsansätze:

Felix deutete bereits die Richtung an, als er von einer Einbeziehung ethischer *Tatbestände* in die Beurteilung des Steuerfalles sprach[44]. Daraus könnte folgen: § 1 Abs. 3 StAnpG gebot solch eine (ua) wirtschaftlich (-ethische) Beurteilung des *Tatbestandes.* Dem Sachverhalt der zu Einkünften führenden Deliktshandlung wird nun das in ethischer Betrachtungsweise für untragbar erachtete Moment der Strafe als Gewinnungsposten ausgegliedert. Der solcherart verbleibende Torso wird sodann der Besteuerung, nunmehr zu verstehen als die vollständige Anwendung aller einschlägigen steuerlichen Rechtssätze, einschließlich vorgesehener Be- und Entlastungen, zugeführt. Diese Vorstellung einer exemplarisch unrichtigen Rechtsanwendung als eines historischen Faktums, drängt sich sehr wohl auf, wenn man an den „kürzesten" Erlaß des RdF vom 4. Februar 1939 denkt: Hier wurde die Möglichkeit einer steuerlichen Abzugsfähigkeit von Ordnungsstrafen unter ausschließlicher Berufung auf § 1 Abs. 3 StAnpG abgelehnt[45]. Es war hier der obersten Steuerbehörde wohl nicht mehr um Rechtsanwendung, als vielmehr um Sachverhaltsbeugung zu tun, sonst wären die Bestimmungen der Absätze 1 und 2 jedenfalls (auch) heranzuziehen gewesen.

42 *Grabower,* Die ethische Betrachtungsweise im Steuerrecht, StuW 1933 I Sp. 49.

43 *Becker,* Die Reichsabgabenordnung[7], 54.

44 Vgl. die FN 41.

45 RStBl. 1939, 251.

Festzuhalten bleibt jedenfalls: Die ethische Betrachtungsweise im Steuerrecht ist – so überhaupt – nur als Auslegungsgrundsatz denk- und vorstellbar[46]. Dieser wiederum müßte im jeweiligen Tatbestand seine volle Stütze und Rückhalt finden. Daß dies nicht der Fall ist, muß aus dem das objektive Nettoprinzip entsprechend objektiviert verkörpernden Betriebsausgabenbegriff zwingend gefolgert werden; seine Unzugänglichkeit gegenüber ethischen Wertungen ist mittlerweile auch in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs anerkannt und dürfte bereits hinlänglich dargelegt worden sein.

Das Umfeld des § 4 Abs. 4 EStG läßt sohin keinerlei Bedürfnis nach einer teleologischen Reduktion der Norm entstehen, welches auch nur annähernd positivistisch begründbar wäre. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, welche die Abzugsfähigkeit von Geldstrafen nunmehr trotz ihrer Betriebsausgabeneigenschaft verneint, muß sich sohin auf wesentlich außersteuerliche Gesichtspunkte und Wertungen stützen. Diese Klärung ist wichtig, denn sie fördert den grundlegenden Einblick in das Wesen einer Judikatur, welche in demselben Ausmaß methodische Bekenntnisse vermissen läßt, in dem sie unerschütterlich und unwandelbar erscheint.

II. Die zur Zeit vorherrschende Rechtsprechung und ihre Kritik

1. Erste Ansätze zu einer außerhalb des Steuerrechts gelegenen Begründung der Nichtabzugsfähigkeit von Geldstrafen

Die Ablehnung des Abzuges von Geldstrafen als Betriebsausgaben einzig und allein unter Berufung auf nicht steuerrechtliche Normen erfolgte erstmals in der Entscheidung vom 21. 7. 1955[47]. Würde man Geldstrafen zum Abzug zulassen, so der Bundesfinanzhof, so würde das Veranlagungsverfahren die Strafe in um so höherem Umfang abändern, je höher die Einkünfte des Verurteilten wären. Auch das im Strafgesetz vorgesehene Verhältnis zwischen Geld- und Freiheitsstrafen erführe hiedurch eine wesentliche Veränderung, da Freiheitsstrafen sich „nicht oder doch nur unwesentlich steuerlich auswirken könnten“[48]. Aus der Rechtsnatur der

46 Über die Fehlmethode einer „Tatbestandsbeurteilung“ vgl. vor allem *Tipke*, Steuerrecht[7], 93 ff. Zur Sinnentleertheit des § 1 Abs. 3 StAnpG vgl. für viele *Tipke* in: *Tipke–Kruse*, Abgabenordnung[7] II A 42 ff zu § 1 StAnpG. Der Gesetzgeber der AO 1977 hat dementsprechend § 1 StAnpG zur Gänze aufgegeben, da sich seine Wirksamkeit als Auslegungsgrundsatz erschöpft und nach einem solchen kein gesetzgeberisches Bedürfnis mehr besteht (vgl. hierzu *Tipke*, Steuerrecht[7], 85).

47 BFH 21. 7. 1955 BStBl. III 338.

48 *Herrmann–Heuer's* Vorwurf, der BFH scheue vor der grundsätzlichen Möglichkeit einer Anerkennung von Freiheitsstrafen als Betriebsausgaben zurück, erscheint sohin nicht gerechtfertigt (*Herrmann–Heuer*[18] Anm. 49 d zu § 4 EStG).
Insoweit, als die beiden Autoren daraus eine grundlegende Inkonsequenz der BFH-Rechtsprechung zum Geldstrafenproblem folgern, wird ihnen daher nicht beizupflichten sein.

Strafe wäre es sohin unzulässig, sie als öffentlich – rechtlichen Anspruch zu verändern. Dies wären „rechtsstaatliche Grundsätze von wesentlicher Bedeutung“ und es gingen sohin die strafrechtlichen Bestimmungen den steuerlichen Vorschriften vor[49].

Diese Rechtsansicht wurde in kurzer Folge auch auf die Behandlung von Bußen wegen Ordnungswidrigkeiten ausgedehnt, welche gegen eine Personen- oder Kapitalgesellschaft unmittelbar verhängt worden waren. Auch sie würden nach dem Verschulden des Täters bemessen, weshalb „ihre Bagatellisierung unangebracht wäre“. Überdies erschiene es gegenüber der Mehrheit der „anständigen“ Konkurrenten unvertretbar, wenn die rechtsbrecherischen Teilnehmer am Wettbewerb nicht die vollen Folgen ihres gesetzwidrigen Tuns zu tragen hätten[50].

Hartmann–Böttcher–Grass mögen den Reigen der Kritik an dieser Rechtsprechung eröffnen: sie werfen dem Körperschaftsteuersenat des Bundesfinanzhofs hier schlicht vor, sich ins Naturrecht verloren zu haben[51].

Heuer hat eine grundlegende „Phillipika“ gegen die Rechtsmeinung des Bundesfinanzhofs verfaßt: Er prangert nicht allein die Verletzung des objektiven Nettoprinzips in dieser Judikatur an, sondern auch die darin gelegene Umgehung des Gesetzmäßigkeitsgrundsatzes der Besteuerung. Die Ausführungen des Bundesfinanzhofs hätten in ihrer Berufung auf die Einheit der Rechtsordnung lediglich eine rechtsphilosophische, jedoch keinerlei tatbestandliche Bedeutung[52]. Auch *Mattern* scheint der Gedanke einer „Einheit der Rechtsordnung“ in diesem Zusammenhang völlig unangebracht; denn diese setze gewiß nicht voraus, daß nicht jedes Rechtsgebiet seinen Regelungszielen folgen dürfe. Auch die „Idee des Rechts“ würde hier keine Versagung der Abzugsfähigkeit verlangen; die Geldstrafe wäre zwar öffentlich-rechtlicher Natur, doch gäbe es auch noch andere Schulden dieser Art, die als Betriebsausgaben voll abzuziehen wären, wie etwa die Betriebssteuern[53].

49 Diesem Urteil voll zustimmend, etwa *Hoffmann*, StuW 1969 Sp. 433.

50 BFH 10. 9. 1957 BStBl. III 415; diesem Urteil uneingeschränkt beipflichtend, *Merkert*, BB 1969, 825, der überdies den möglichen Betriebsausgabencharakter und damit die *steuerliche* Abzugsfähigkeit von Geldstrafen klar hervorhebt. Vgl. jedoch auch Abschnitt D IV 2.

51 *Hartmann–Böttcher–Grass*, Großkommentar zur Einkommensteuer I 198 zu §§ 4, 5 EStG.

52 *Heuer*, Der Staat als Hehler?, FR 1963, 3, 22.

53 *Mattern*, Zur einkommensteuerrechtlichen Abzugsfähigkeit von Geldstrafen, Geldbußen und Prozeßkosten als Betriebsausgaben, BB 1969, 1049.

Nun wird der Gedanke einer „Einheit der Rechtsordnung" auch in diesem Zusammenhang nicht völlig beiseite zu schieben sein; darauf wird an anderer Stelle noch zurückgekommen werden, wo auch eine eigenständige Standortbestimmung für unsere Rechtsfrage versucht werden wird. Steuerrechtsfremd ist dieser Grundsatz in den Grenzen seiner Allgemeingültigkeit jedenfalls nicht[54].

2. Der derzeitige Meinungsstand

Die Rechtsprechung ließ sich denn auch in der Folge durch diese heftige Kritik nicht beirren und nahm lediglich eine äußere Verlagerung des Schwergewichtes in der Begründung vor, weshalb Geldstrafen, trotz des im Einzelfall gegebenen eigentlichen Betriebsausgabencharakters, nicht abzugsfähig sein sollten. An die Stelle der Überlegung einer Minderung der Strafe durch den steuerlichen Abzug und des generellen Vorrangs strafrechtlicher vor steuerrechtlichen Vorschriften, traten die Besinnung auf die höchstpersönliche und öffentlichrechtliche Natur der Geldstrafe und der daraus folgenden Unzulässigkeit einer Abwälzung auf die Allgemeinheit auf dem Wege ihrer steuerlichen Absetzung[55]. Diese „emotionale Abwälzungstheorie"[56] wurde nun in der Literatur ebenso heftig abgelehnt, wie die seinerzeitige Argumentation des Bundesfinanzhofes.

Osthövener hebt den darin gelegenen „Widerspruch zum Grundsatz einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit" hervor und sieht die Einkommensteuer solcherart zur Umsatzsteuer verkümmern. Eine „Abwälzung der Steuerlast" käme nur in Systemen einer absolutistischen Steuerpacht in Betracht, wo jedes „Weniger" an Steuern zum Ausgleich des Gesamtaufkommens durch ein ungerechtfertigtes „Mehr" bei einem anderen Pflichtigen rückgeholt werden müsse[57]. *Depiereux* tritt dem Abwälzungsgedanken mit einer Rückbesinnung auf das System der Einkommensteuerprogression entgegen, demzufolge sich Steuerbelastung und Steuerentlastung stets die Waage hielten und von ungleichgewichtigen Vorteilen im Entlastungs- (Abzugs-)bereich allein niemals die Rede sein könne[58]. *Herrmann–Heuer* meinen, der Hinweis auf die höchstpersönliche und öffentlich-rechtliche Natur der Geldstrafe in der neueren Rechtsprechung würde sich wiederum besser zu der Leugnung ihres möglichen Betriebsausgabencharakters einfügen[59]. In der Tat klingen hier oberflächlich jene Überlegungen an, welche den Reichsfinanzhof in dieser Frage geleitet haben[60]. Dies jedoch nur oberflächlich: tatsächlich dürfte es dem Gerichtshof nicht darum zu tun gewesen sein, seine Dialektik zu ändern, als vielmehr diese zu verdeutlichen und zu vergegenständlichen. Nicht mehr das Strafrecht schlechthin soll ausschlaggebend sein, als vielmehr bestimmte strafrechtliche Grundprinzipien, wie die Höchstpersönlichkeit der Straflast; nicht die Minderung dieser Straflast als solche, sondern vielmehr ihre Unverträglichkeit mit der Strafnatur soll gegen den Steuerabzug der Strafe stehen. Einzig *Heuer,* einst der schärfste und wohl auch umfassendste Kritiker des Bundesfinanzhofs, scheint in dieser Änderung der Argumentation der Rechtsprechung nicht nur oberflächlich etwas „Anderes", sondern auch ein „Mehr" erkannt zu haben, wenn er dem fraglichen Urteil[61] eine zwar wertende und nicht völlig überzeugende, aber „immerhin vertretbare" Gesetzesauslegung bescheinigt[62]. Die generelle Linie in der Begründung, das heißt die Berufung auf die Einheit der Rechtsordnung und die sohin unerwünschte effektive Strafminderung auf dem Wege des steuerlichen Abzuges einer verhängten Geldstrafe blieb jedenfalls erhalten[63].

Auch die Ausweitungstendenzen dieser Rechtsprechung, über die Kerngebiete krimineller Geldstrafen hinaus, sind unverkennbar[64].

Diese im Schrifttum in ihrer Grundhaltung durchaus auch gebilligte[65] Judikatur nun in ihren Ansätzen zu erkennen und weiterzuverfolgen, hat eigenständigen und nicht allein apologetischen Wert. Bereits *Zitzlaff* läßt dies wohl deutlich werden, wenn er den möglichen Betriebsausgabencharakter von Geldstrafen, auch solchen krimineller Natur, uneingeschränkt bejaht, im übrigen aber auf die gesetzgeberische Möglichkeit verweist, den Betriebsausgaben*abzug* unabhängig von der Natur des Aufwandes als Betriebsausgabe einzuschränken[66]. Eine solche Einschränkung könnte auch aus der allgemeinen Rechtsordnung folgen, wie etwa dem Kriminalstraf- und Ordnungswidrigkeitenrecht, betont *Zitzlaff.* Derartige Abzugsverbote sind nun auch dem Steuergesetzgeber jenseits des eigentlichen System – und Zweckgedankens von § 4 Abs. 4 EStG sehr wohl geläufig; erinnert sei hier nur an § 4 Abs. 5 EStG, oder vor allem an § 20a öEStG.

54 Vgl. *Eckhardt,* Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung, StBJb. 1961/62, 77.
55 So richtungsweisend zuerst BFH 6. 11. 1968 BStBl. 1969 II 74.
56 *Grass,* FR 1969, 96 (97).
57 *Osthövener,* DB 1969, 375.
58 *Depiereux,* Steuerersparnis durch Steuerprogression – ein Systemfehler?, FR 1970, 188.
59 *Herrmann–Heuer*[18] Anm. 49 zu § 4 EStG.
60 Vgl. den Abschnitt B I 2.

61 Vgl. die FN 55.
62 *Heuer,* FR 1969, 63 (64).
63 Vgl. zuletzt BFH 18. 12. 1975 BStBl. 1976 II 370.
64 Vgl. das zur voranstehenden FN zitierte Urteil, welches eine gebührenpflichtige Verwarnung gemäß § 22 Straßenverkehrs G betraf, sowie BFH 18. 5. 1972 BStBl. II 623, die gem. § 411 ZPO über einen Sachverständigen, wegen verspäteter Abgabe seines Gutachtens verhängte Ordnungsstrafe behandelnd. In beiden Fällen wurde der der Leistungspflicht zugrunde liegende Ordnungsverstoß als maßgeblich für die Nichtabsetzbarkeit betont.
65 Vgl. etwa *Tipke,* Steuerrecht[7], 10, 228 f.
66 *Zitzlaff,* StuW 1948 Sp. 233 (236), unter Berufung auf RFH 28. 3. 1939 RStBl. 628.

Ob dieselbe Wirkung auch von außersteuerlichen Normen her ausgeübt zu werden vermag und die Grundfrage, ob sich solche vom Bundesfinanzhof jedenfalls implicite vorausgesetzte Abzugsverbote finden lassen, erscheint daher durchaus nicht als von vornherein verfehlte und unfruchtbare Fragestellung. Die bisherige Untersuchung hat sich am Tatbestand des § 4 Abs. 4 EStG in seiner allgemeinen Zweck- und Systembedeutung orientiert. Das zu Abschnitt B gewonnene klare Ergebnis ist jedoch wesensmäßig nicht ausreichend, um die zu Abschnitt C dargelegte Judikatur eines *Abzugs*verbotes von im übrigen unbestreitbar als Betriebsausgaben anerkannten Geldstrafen widerlegen zu können. Aus der Systembehandlung eines Aufwandes folgt nicht notwendig dessen entsprechende Sachbehandlung. Insoweit mag sich der Gesetzgeber durchaus untreu werden, wenn er nur sonst die Gesichtspunkte einer sehr weitgesteckten Gleichmäßigkeit nicht verletzt[67].

Die Untersuchung bedarf sohin ihrer Fortführung auf der außersteuerlichen Ebene, um den Weg zu einer möglichen Erkenntnis des Problems zu bahnen.

Vorab muß jedoch Klarheit darüber geschaffen werden, ob das Steuerrecht als solches einem außersteuerlich zu gewinnenden Abzugsverbot für Geldstrafen die eigene Regelungskraft zwingend entgegenstellt und dessen Wirksamkeit solcherart schlechthin unterdrücken würde.

Zumal in diesem Zusammenhang wurde oftmals auf die „Wertfreiheit" des Steuerrechts und die daraus erwachsende Unbeeinflußbarkeit dieses Rechtsgebietes durch stark wertbesetzte Rechte wie das Strafrecht, hingewiesen. Die Norm des § 5 Abs. 2 StAnpG, welche die Besteuerung u. a. verbotener Handlungen nicht ausschließt – nunmehr wesensgleich § 40 AO 1977[68] soll dieses Rechtsprinzip klar erkennen lassen[69].

III. § 40 AO – Die unbedingte Sicherung der Abzugsfähigkeit von Geldstrafen?

1. Ursprung und Wesensgehalt dieser Bestimmung

Ausdrücklich bezog das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 6. November 1968, § 5 Abs. 2 StAnpG in seine Überlegungen mit ein[70]. In der Behandlung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Geldstrafen, so die Entscheidung, liege eine Berufung auf diese Bestimmung völlig neben der Sache, da durch sie einzig die Folgen *bürgerlich*-rechtlicher Nichtigkeit im Abgabenrecht normiert würden. Dem stimmt auch *Heuer* in seiner Urteilsglosse zu, meint jedoch, daß die Vorschrift allgemein die Ableitung des Grundsatzes des Fehlens einer Überordnung außersteuerlicher Gebote und Verbote über steuerrechtliche Normen zulasse[71].

Diese Aussage *Heuers* ist bereits in Bezug auf die kritisierte Fallentscheidung zu schwach. Denn auch der Bundesfinanzhof sprach gerade in diesem Urteil nicht mehr von einem allgemeinen Vorrang des Strafrechts. Dennoch soll sie weiterverfolgt werden, um die weiteren Schritte dieser Untersuchung rechtslogisch abzusichern.

§ 5 Abs. 2 StAnpG findet keine Entsprechung in der ursprünglichen AO aus 1919. Die amtliche Begründung zum Steueranpassungsgesetz bezeichnet es als einen „allgemeinen Grundsatz", daß auch verbotene oder unsittliche Geschäfte und Handlungen besteuert würden. Dieser Grundsatz, der zuerst im Schrifttum herausgearbeitet worden sei, hätte sich im Lauf der Jahre in der Verwaltungspraxis durchgesetzt. Zufolge der allgemeinen Anerkennung, die ihm zuteil geworden wäre, würde er nunmehr in das Steueranpassungsgesetz übernommen[72].

Kruse in *Tipke–Kruse* führt § 5 Abs. 2 StAnpG unmittelbar auf ein Urteil des Reichsfinanzhofs aus dem Jahre 1922 zurück: hier hatte das Gericht eine Auffassung, wonach die bürgerlich-rechtliche Nichtigkeit unsittlicher sowie verbotener Geschäfte auch zu deren steuerlicher Unbeachtlichkeit führen sollte, als „unrichtige Verallgemeinerung eines richtigen Gedankens" bezeichnet. Denn Handlungen, denen das Privatrecht aus guten Gründen seinen Schutz entzöge, müßten aus eben diesen guten Gründen sehr wohl besteuert werden. Andernfalls käme man zu einer Förderung und Begünstigung jeglichen unsittlichen und unerlaubten Tuns[73].

Diese Auffassung scheint nun eher sogar in die Richtung einer ethischen Betrachtungsweise zu gehen. Das Gericht argumentiert hier wesentlich rechtssystematisch und gesamtteleologisch. Ein äußerlich-oberflächlicher Widerspruch beider Rechtssysteme wird nicht nur wertfrei in Kauf genommen, sondern geradezu als notwendig erachtet, um die im Sinne des allgemeinen Gesamttelos einer als einheitlich empfundenen Rechtsordnung erwünschte Behandlung eines Rechtsphänomens sicherzustellen. Die wahre Wurzel des § 5 Abs. 2 StAnpG, so *Kruse*, wäre denn auch in der anderweitigen steuerlichen Freistellung verbotener Geschäfte gelegen, woraus ein Anreiz für Rechtsbrüche zu entstehen vermöchte[74]. Zeitnah

67 Maßgeblich ist hier allein der durch Art. III Abs. 1 GG vorgegebene Systembegriff, der sich im Willkürverbot manifestiert; vgl. *Canaris*, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz 126, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung.
68 Vgl. die Begründung des RegE zur AO 77.
69 Vgl. *Heuer*, FR 1963, 3, 22 und *Mattern*, BB 1969, 1049.
70 BStBl. 1969 II 74.
71 *Heuer*, FR 1969, 63 (64).
72 Begründung zum Steueranpassungsgesetz RStBl. 1934, 1398 (1401).
73 RFH 24. 1. 1922 RStBl. 158.
74 *Kruse*, Um das Steuergeheimnis, StuW 1968 Sp. 265.

kommentiert *Ott* diese Vorschrift: es wäre ein schon bislang allgemein anerkannter Rechtsgrundsatz im Steuerrecht gewesen, wonach die bürgerlich-rechtliche Nichtigkeit eines Rechtsgeschäfts der Besteuerung nicht entgegenstünde, wenn die Beteiligten dessen wirtschaftliches Ergebnis bestehen ließen. *Ott* zählt jedenfalls eine Vielzahl von Urteilen und Beschlüssen des Reichsfinanzhofs auf, wo es im Einzelfall zu Steuerbelastungsentscheidungen gekommen war. Doch betont er gleichzeitig, daß die Rechtsprechung auch die „Kehrseite" dieser Grundhaltung anerkannt und mit steuerrelevanten deliktischen Handlungen in Zusammenhang stehende Aufwendungen zum Abzug zugelassen hätte. Nur bei Geldstrafen ergäbe sich der „wünschenswerte Ausweg" diese als nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten der privaten Sphäre zuzuweisen[75].

2. Spezifische Rechtsfolgen

Nunmehr macht die Rechtsprechung von diesem „wünschenswerten", aber rechtswidrigen „Ausweg" keinerlei Gebrauch mehr. Sie benötigt ihn auch nicht; jedenfalls nicht in Hinblick auf § 5 Abs. 2 StAnpG (§ 40 AO 77). Schon der Wortlaut der Vorschrift, welche generell die Anwendung der Steuergesetze („Besteuerung") auf rechtswidriges Verhalten, „nicht ausschließt", das heißt einzig die Wirksamkeit der Steuerrechtsordnung auch in derartigen Fällen bekräftigt, steht keineswegs gleichzeitig der Anwendung außersteuerlicher Vorschriften auf solche Sachverhalte entgegen. Ob der Gesetzgeber hiermit eine Überordnung außersteuerlicher Normen in ihrer Gesamtheit über die Steuerrechtsordnung ausschließen wollte oder nicht, ist dagegen belanglos; § 5 Abs. 2 StAnpG (§ 40 AO) bedeutet lediglich den gesetzgewordenen Endpunkt eines geistigen Ringens, wesentlich ausgetragen zwischen *Popitz* und der Rechtsmeinung des preußischen Oberverwaltungsgerichts; *Popitz* setzte sich dabei durch mit seiner Auffassung, daß alle Vorgänge, ohne Rücksicht darauf, ob ihre Form oder Entstehung vom Zivilrecht anerkannt, oder zufolge etwa eines Rechtsverstoßes für nichtig erachtet würden, der Besteuerung zu unterwerfen sind, soweit sie wirtschaftlich „zur steuerlichen Ausnutzung geeignet wären"[76].

§ 5 Abs. 2 StAnpG ist Ausfluß und Ausdruck der wirtschaftlichen Betrachtungsweise hinsichtlich bürgerlich-rechtlich nicht anerkannten Tuns[77]. Insoweit ist sowohl dem Bundesfinanzhof, als auch *Heuer* beizupflichten[78]. Denn die wirtschaftliche Betrachtungsweise als teleologische Interpretationsmethode mag aus der jeweiligen Steuernorm folgen. Hier darf die übrige Rechtsordnung den Vorgang der Rechtsanwendung nicht vorab verfälschen, indem unbesehen andersartige Subsumtionsergebnisse auf den steuerlichen Rechtsfindungsprozeß einwirken. Diese Emanzipation des Steuerrechts als gleichrangiges Rechtssystem unter vielen kann getrost als abgeschlossen gelten. Nichts jedoch besagt § 5 Abs. 2 StAnpG (§ 40 AO neu), *wie* die Besteuerung im Einzelfall durchzuführen wäre, das heißt über die Beschaffenheit jener Normen, welche den betreffenden Sachverhalt erfassen[79]. § 40 AO neu bringt allenfalls den Gedanken einer *Gleich*stellung der Rechtssysteme zum Ausdruck. Ebenso, wie außersteuerliche Normen schlechthin in ihren Rechtswirkungen dem Steuerrecht nicht vorgehen können, da es an einer derartigen Anordnung des positiven Rechts fehlt, gebietet diese Norm umgekehrt auch nicht eine Überordnung allgemein des Steuerrechts gegenüber jedweden anderen, aus dem fraglichen Sachverhalt sonst wirksam werdenden Gesetzesbefehlen.

Einen derartigen Gesetzesbefehl, welcher – wie gezeigt – von außersteuerlicher Natur sein müßte, nimmt die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sehr wohl an, wenn sie die Abzugsfähigkeit von Geldstrafen, entgegen § 4 Abs. 4 EStG, verneint. Sie entnimmt, wohl wesentlich dem Strafrecht, den Rechtssatz eines Abzugsverbotes, welches analog zu den Abzugsverboten des § 4 Abs. 5 EStG, wo das Steuerrecht das vorgegebene objektive Nettoprinzip mit Rücksicht auf steuerrechtseigene, vom Gesetzgeber für höherrangig erachtete Wertungen der Praktikabilität und der Gleichbehandlung, in Einzelfällen durchbricht, eingreifen soll. Hier würde sohin der Strafrechtsgesetzgeber dieses objektive Nettoprinzip mit Hinblick auf strafrechtseigene Wertgedanken durchbrechen. Die Wirksamkeit einer solchen Norm zu begründen und abzugrenzen, wäre – naturgemäß im Anschluß an die rechtslogische Feststellung ihrer Existenz – ein weiterer notwendiger Schritt. Dieser Versuch wird in dem nachfolgenden, letzten Abschnitt unternommen werden. Nur er kann zu einem gerechten und lückenlosen Urteil über die Rechtsprechung führen und gleichzeitig die Richtung für eine abschließende Klärung des Rechtsproblems der Behandlung von Geldstrafen im Einkommensteuerrecht weisen.

75 *Ott,* Zu den allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften des Steueranpassungsgesetzes, StuW 1935 I Sp. 701 (957 ff).

76 Vgl. *Popitz,* Archiv des öff. Rechts I NF 129.

77 Vgl. etwa *Kruse* in: *Tipke–Kruse* AO[9] I Anm. 1 zu § 40, sowie *Hübschmann–Hepp–Spitaler,* AO[1–6] Anm. 2 zu § 5 StAnpG.

78 Vgl. die FN 70 und 71.

79 Die Tatsache, daß § 40 AO nicht mit einem eigenen, über die jeweils in Betracht kommende Norm hinausragenden materialen Gehalt ausgestattet ist, erhellt etwa auch aus der grundsätzlichen Nichtsteuerbarkeit des eigentlichen Tuns einer Diebs- oder Räuberbande. Soweit es hier an der vollständigen Erfüllung aller Merkmale einer steuerbaren Tätigkeit fehlen wird, führt auch § 40 AO keine „Besteuerung" herbei (vgl. z. B. *Kruse,* StuW 1968 Sp. 265, im Anschluß an *Hoffmann,* FR 1963, 501, Glosse zu BFH 22. 6. 1962 BStBl. III 465, welche Entscheidung – *noch* – die Tätigkeit der Dirnen für unter keine Einkunftsart fallend erachtet hatte).

D. Ein strafrechtliches Abzugsverbot als möglicher Ausdruck einer Einheit der Rechtsordnung

I. Allgemeines zur Methode der Rechtserkenntnis

Die gegen die Judikatur des Bundesfinanzhofs zur Frage der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Geldstrafen erhobenen Vorwürfe lassen sich wie folgt wesentlich dreigeteilt zusammenfassen: zum ersten soll es an einer positivrechtlichen Verankerung eines Abzugsverbotes fehlen. Das Gericht fälle denn auch eher Wollens- als Wissensentscheidungen in dieser Angelegenheit. Zum zweiten werde hier jedenfalls dem ethisch wertenden Strafrecht ohne nähere Begründung und Rechtfertigung der Vorrang vor dem wertfreien Steuerrecht eingeräumt und dadurch überdies das Ertragsteuersystem verletzt. Drittens gehe es nicht an, daß der Fiskus einerseits an den durch das Eingehen des Strafwagnisses u. U. wesentlich erhöhten Profiten des betreffenden Unternehmens voll partizipiere, wohingegen gerade die Auswirkungen dieses letzten und äußersten Risikos für ihn nicht gelten sollten.

All diese Vorwürfe sollen nunmehr eingehender untersucht werden. Ausgangslage dieser Untersuchung ist und bleibt die Tatsache, daß weder der Betriebsausgabenbegriff selbst, noch der Werbungskostentatbestand, wie auch das diesen einleuchtend zu Grunde liegende System der geltenden Ertragsbesteuerung die Auffassung rechtfertigen, Geldstrafen könne von vornherein nicht die Eigenschaft an sich abzugsfähiger Berufskosten zukommen. Ansätze für eine teleologische Reduktion von § 4 bzw. § 9 EStG, welche nur aus der Zweckrichtung des *steuerlichen* Normgefüges heraus vorstellbar wären, sind jedenfalls nicht gegeben. Ganz im Gegenteil darf sogar eine recht glückliche Deckungsgleichheit von Norm- sowie Systemzweck und Wortlaut zumindest in § 4 Abs. 4 EStG behauptet werden[80].

Der folgende Lösungsversuch – und dies muß vorab klargestellt werden – fußt daher einzig und allein auf einer Befassung mit dem Rechtsstoff der geltenden Strafrechtsordnung. Das Bedeutsamwerden solcherart – wenn überhaupt – gefundener Normsätze für den Steuersachverhalt und ihre Einfügbarkeit in das System bedürfte sodann einer weiteren Erörterung.

Wird die in ihrer dogmatischen Methodik nicht gerade mitteilsame Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – soweit durchführbar – vergegenständlicht, so sehen wir uns dem der Rechtslehre keineswegs fremden Deduktionsschema von (Rechts-)prinzip und Rechtssatz gegenüber. Prinzip ist die „höchstpersönlich-öffentlich-rechtliche Natur" der Geldstrafe. Aus diesem Grundsatz wird der Normbefehl einer Nichtabzugsfähigkeit gefolgert. Das Fehlen eines ausdrücklichen steuerlichen Abzugsverbotes für Geldstrafen im Strafrecht ist nun zum einen

80 Vgl. meine Ausführungen zu Abschnitt II A.

unleugbar. Ontologisch und noch keineswegs rechtswertend betrachtet, liegt hier sohin eine „Lücke" vor.

Die juristische Methodenlehre geht von dem Vorhandensein möglicher Lücken im Recht aus. Eine Lücke – und zwar nicht bloß eine Gesetzeslücke – das heißt (Einzel-)Normlücke – sondern auch eine Regelungslücke im Sinne eines planwidrigen, der dem Gesetz immanenten Zwecksetzung nicht entsprechenden Fehlens einer Regelung, ist für alle Rechtsgebiete vorstellbar[81].

Die Lückenfüllung im Recht – und auch die Feststellung von Lücken – verläßt nach allgemeiner rechtsmethodischer Überzeugung bereits den Boden einer Auslegung im eigentlichen Sinne. Dementsprechende Kautelen werden daher bei einem solchen, nicht mehr an eindeutig und scharf abgegrenzt positivierten Wertungen des Gesetzgebers ausgerichteten Verfahren der Rechtsgewinnung, aus eben dieser Rechtsordnung gefolgert. Auf so erschlossene Lückenfüllungs-(Analogie-)verbote wird auch hier noch näher einzugehen sein.

Das Auffinden und die daraus sich ergebende Erfüllung von Regelungslücken im Recht, zählen jedenfalls zu den grundsätzlich zulässigen Akten richterlicher, das heißt auf der Ebene der Vollziehung gelegener Rechtsfortbildung[82].

Von einer Rechtslücke bereits begrifflich streng zu trennen ist jedenfalls der bloße, einer rein rechtspolitischen Würdigung zugängliche, „Fehler" eines Normkomplexes. Von der ersteren unterscheidet er sich in der Hauptsache dadurch, daß er nur aus einer, dem Gesetz gegenüber *selbständigen* kritischen Würdigung hergeleitet wird, nicht jedoch sich aus dem betreffenden Normengefüge unmittelbar ergibt[83].

Canaris hat in einer vielbeachteten Monographie jene Grundsätze herausgearbeitet, welche wohl nach weitgehend allgemeiner Überzeugung die Lückenfeststellung und -auffüllung im Recht als „lege artis" geschehen sein lassen[84].

Maßstab ist hiefür die Sachgleichmäßigkeit und allgemeine Nachprüfbarkeit des so gewonnenen Rechtssatzes. Denn um einen solchen handelt es sich, wie beispielsweise *Esser,* besonders mit Hinblick auf induktiv gewonnene allgemeine Rechtsprinzipien betont: auch sie sind Bestandteile des positiven Rechtes und zwar unabhängig von den an ihrer Hand gebildeten Einzelfiguren[85].

81 Vgl. für viele *Larenz,* Methodenlehre der Rechtswissenschaft 350 ff. Speziell für das Strafrecht vgl. etwa *Kaufmann,* Analogie und „Natur der Sache" (1965).

82 Vgl. hier allgemein etwa *Germann,* Probleme und Methoden der Rechtsfindung², 111 ff, sowie BGHZ 3, 315, welche Entscheidung geradezu von einer Pflicht des Richters zur Rechtsfortbildung, auch gemäß Art. 20 Abs. 3 GG, ausgeht.

83 Vgl. wiederum *Larenz* 354.

84 *Canaris,* Die Feststellung von Lücken im Gesetz, im folgenden nur mehr mit Verfassername und Seitenzahl zitiert.

85 Vgl. *Esser,* Grundsatz und Norm in der richterlichen Fortbildung des Privatrechts (1956) 134.

Zurückkehrend zu unserem Rechtssachverhalt wird jenes Rechtsprinzip im Strafrecht zu suchen sein, aus dem der Rechtssatz der Nichtabzugsfähigkeit einer Geldstrafe zwingend folgt. Wohlverstanden muß es sich hiebei um ein *Rechts*prinzip handeln. Nicht ausreichend wäre hier die alleinige Feststellung rechtsethischer Maximen. Notwendig ist vielmehr der positive Nachweis, daß ein Prinzip als Bewertungs- oder innerer Ordnungsgedanke dem positiven Recht immanent ist und in diesem nur unvollkommene Verwirklichung gefunden hat oder die Rückführung eines Prinzips auf die Rechtsidee oder seine Gewinnung aus „der Natur der Sache"[86].

Auf dem Wege einer Analogie (auch einer Gesamtanalogie) wird ein Rechtsprinzip, welches einem Abzug von Geldstrafen mit Absolutheit entgegensteht, nicht zu finden sein. Denn es handelt sich hier nicht nur um die Anwendung eines allgemeinen Rechtsgrundsatzes auf vom Gesetz nicht erfaßte Sachverhalte[87], für die die Herausarbeitung der ratio legis lediglich *Mittel zu diesem Zweck* ist, sondern um die Gewinnung eines Rechtsprinzips als *Selbstzweck,* auf dem Wege der Induktion[88].

II. Die Behandlung der Geldstrafe nach dem deutschen und österreichischen StGB

1. Das Erkennen eines einschlägigen Rechtsgrundsatzes im positiven Recht

Die erste Fragestellung in unserer Betrachtung muß nunmehr lauten:

Welche Rechtssätze des positiven Strafrechts lassen eine ihnen immanente Wertung des Strafgesetzgebers, welche den Strafabzug schlechthin ausschließt, überhaupt hinlänglich klar erkennen? Sowohl *Zitzlaff* als auch *Merkert* haben bereits in der Literatur ein solches Prinzip aus § 257 StGB gefolgert: Diese Bestimmung stelle jedermann unter Strafe, der dem Delinquenten etwa eine Geldstrafe im weitesten Sinne „bezahle"[89]. *Mattern* hält dem entgegen, daß in der steuerlichen Abzugsfähigkeit einer Geldstrafe wohl schwerlich eine „Bezahlung" erblickt werden könne[90]. Abgesehen davon, daß diese enge Sicht nicht überzeugt, geht sie auch an der Sache vorbei: Weder dieser Tatbestand (Begünstigung), noch die unmittelbar darauf folgende Normierung der Strafvereitelung sind als solche anwendbar. Ihr Vorhandensein läßt jedoch den Schluß zu, daß der Gesetzgeber (auch) in der Geldstrafe jedenfalls ein höchstpersönlich auszuteilendes Übel verstanden wissen wollte. Die Strafe ist nun grundlegend nach der Schuld des Täters zu bemessen (so § 46 StGB). Aus der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Strafe ergäbe sich jedoch zweifellos eine Abstufung in der Strafe, je nachdem, ob die der Bestrafung zugrunde liegende Deliktshandlung aus dem Betriebsbereich erwachsen ist oder nicht. Diese Abstufung bedeutet im einzelnen, daß die – ebenso subjektiv wie die Strafe – den Täter letztlich erfassende Einkommensbesteuerung – Steuer*subjekt* ist nun einmal nicht der Betrieb – die Strafe auf dem Wege dieser gleichermaßen individualisiert – persönlich *wirkenden* (wenngleich nicht angelegten) Einrichtung des Betriebsausgabenabzuges ex lege und von vornherein mindern und dadurch teilweise aufheben würde. Von einer Ausgabe „getroffen", das heißt berührt wird der einzelne Steuerpflichtige, nicht jedoch sein Betrieb[91]. An dieser Stelle wird die Teilung des § 4 Abs. 4 EStG in seine objektive Sachqualität und seine subjektive Wirkungsqualität deutlich und bestimmend. Das Steuerrecht geht von einer teleologischen Deckungsgleichheit beider Qualitäten aus. Was Betriebsausgabe ist, soll und muß auch aus dem System als solche wirken. Diese grundsätzliche Einheit ist in einer Steuerordnung, welche den Betrieb zwar als Anknüpfungspunkt der Besteuerung, nicht jedoch als Steuerpersönlichkeit kennt, unerläßlich vorgegeben. Für das Strafrecht jedoch wird in bezug auf Geldstrafen nicht die Sachqualität, sondern die – gleichgerichtet – subjektiv-finale Wirkungsqualität des Betriebsausgabentatbestandes entscheidend. Denn über seine Sachqualität würden ergebnishaft all jene Tatsachenlagen entstehen, die der Strafgesetzgeber, der nirgendwo eine dem Steuerrecht vergleichbare objektiv-unterschiedliche Wertung von betrieblichem und außerbetrieblichem Geschehen vorgenommen hat, geradezu ausschließen wollte: Die allein nach dem Kriterium der subjektiven Vorwerfbarkeit zu bemessende (Geld-)strafe, würde ex lege nach Gesichtspunkten verändert, die dem Strafgesetzgeber nicht nur fremd, sondern in ihren, von der Person des Täters völlig abrückenden, objektiven Voraussetzungen, („betriebliche Veranlassung"), unerträglich erscheinen müßte. Die Kritik an der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs geht eben von der hier nicht angebrachten Einheit der Qualitäten des Betriebsaufgabenbegriffes aus. Sie trifft daher in der Hauptsache nicht die Argumentation des Gerichtes, die erkennbar strafrechtlicher Natur ist, sondern zielt vielmehr an ihr vorbei.

Der Rechtsgrundsatz einer höchstpersönlichen, nach den ausschließlich individuell-subjektiven Gesichtspunkten des Verschuldens wertenden Bestrafung erhellt sowohl aus der Grundnorm des § 46 StGB als auch aus den, den Strafzweck gleichartig sicherstellenden §§ 257 ff leg. cit. Die Geldstrafe als „echte öffentliche Strafe" und nicht als bloßes öffentlich-rechtliches Forderungsrecht des Staates[92], soll daher einzig und ungeschmälert den Täter selbst treffen; alles andere würde

86 *Canaris* 96.
87 *Larenz* 364.
88 *Canaris* 98.
89 *Zitzlaff,* FR 1949, 291 (294); *Merkert,* BB 1965, 823.
90 *Mattern,* BB 1969, 1049 (1054).

91 Vgl. die Ausführungen gegen Ende des Abschnittes B I 3.
92 So für viele *Jescheck,* Lehrbuch des Strafrechts, Allgemeiner Teil[3], 625.

dem solcherart geoffenbarten Wesen dieser – neben der Freiheitsstrafe – zweiten Hauptstrafe völlig zuwiderlaufen[93].

Aus § 47 Abs. 1 StGB folgert daher die einhellige Lehre, daß eine Geldstrafe dann und dort nicht zu verhängen, sondern durch eine Freiheitsstrafe zu ersetzen ist, wo der Täter bei ihrer Überwälzbarkeit auf Dritte innerlich nicht mehr von dem Strafübel berührt wird und solcherart es an der gebotenen „Einwirkung" auf ihn fehlt[94]. Diese teilweise Wirkungslosigkeit könnte jedenfalls bei einem Abzug der Geldstrafe als Betriebsausgabe eintreten, mag dieser auch vom steuerrechtlichen Standpunkt noch so sehr gefordert sein.

Im übrigen ist die Geldstrafe wesentlich nach dem Nettoprinzip zu bemessen. § 40 Abs. 2 StGB spricht von dem durchschnittlichen „Nettoeinkommen" des Täters. Zur Gewinnung dieser Größe sind nach einhelliger Rechtsprechung und Lehre u. a. auch allfällige Betriebsausgaben oder Werbungskosten von den Gesamteinkünften in Abzug zu bringen[95]. Würde man nunmehr die Strafe als solche ebenso abziehen, so folgte daraus eine Ungleichheit des Opfers bei möglicherweise vergleichbarer subjektiver Schuld, bereits vom Ansatzpunkt her, je nachdem ob das Deliktshandeln betrieblich veranlaßt war oder nicht. Dieser Vorschrift kann wohl nahezu auf dem Wege eines argumentum ad absurdum[96] die immanente Wertung des Gesetzgebers, Geldstrafen wären nicht abzugsfähig, entnommen werden.

Wesentlich gleiches muß für Geldstrafen gelten, welche nach dem österreichischen Kriminalstrafrecht zu verhängen sind. Auch das öStGB kennt in seinem § 4 ein ausnahmsloses und höchstpersönliches Verschuldensprinzip. In bewußter Annäherung an die deutsche Rechtslage wurden sämtliche wesentliche Elemente einer Erfolgshaftung beseitigt. Es sei hier auch an § 238 des alten österreichischen StG erinnert, der noch den sogenannten Ungehorsamdelikten den Weg gebahnt hatte und der Reform in diesem Sinne zum Opfer gefallen ist.

93 So etwa auch *Brüggemann,* Abwälzung und Rückwälzung von Geldstrafen und Geldbußen mit den Mitteln des bürgerlichen Rechts?, GA 1968, 161, der beispielsweise eine Verpflichtung des Arbeitgebers, seinem Arbeitnehmer Bestrafungen aus besonders risikogeneigten betrieblichen Tätigkeiten zu ersetzen, in Übereinstimmung mit dem übrigen Schrifttum, für nichtig erachtet. Denn „dergleichen würde die Strafe zu einem bloßen betrieblichen Risiko degradieren" (S. 170). Vgl. auch *Stree,* in seiner Glosse zu BGH, Urteil vom 6. 4. 1964 – II ZR 11/62, JZ 1964, 587.

94 Vgl. *Nowakowski,* Die Zurückdrängung der kurzen Freiheitsstrafe in der RV 1971, ÖJZ 1973, 1, unter Berufung auf das grundlegende deutsche Schrifttum.

95 Vgl. wiederum *Jescheck,* Strafrecht 628, sowie im besonderen *Frank,* Das „Nettoeinkommen" des § 40 II 2 StGB, MDR 1976, 626 (628).

96 Vgl. hier etwa *Klug,* Juristische Logik[3], 137 f zur Bedeutsamkeit dieser Argumentation bei Fällung eines teleologischen Urteils in der Jurisprudenz.

2. Die Absicherung des Grundsatzes aus der Zweckrichtung der Strafrechtsordnung

Dennoch soll mit *Canaris* das solcherart in positivistischer Betrachtung zunächst gewonnene Rechtsprinzip einer höchstpersönlichen Schuldindiziertheit der Geldstrafe, welche den Täter unmittelbar treffen soll und eine ex lege Minderung des verhängten Übels über die letztlich ebenso subjektiv höchstpersönlich wertende Einkommensbesteuerung nicht verträgt, noch erprobt und der Versuch einer Absicherung vermittels einer ansätzlichen Rückführung auf die Rechtsidee und die „Natur der Sache" als teleologische Erkenntnismittel unternommen werden. Hier begegnet uns auch die Forderung nach einer inneren Übereinstimmung der Rechtsordnung als Element der Rechtsidee. Widersprüchlichkeiten in der Rechtsordnung mögen zwar vorkommen und auch nötig sein[97], dürfen jedoch zu keinem elementaren Gerechtigkeitsverstoß führen und solcherart untragbar werden[98]. Den betrieblichen Täter trotz gleicher oder sogar höherer Schuld von Rechts wegen insgesamt milder zu belasten als den privaten Täter, muß als eklatante Verletzung der Ordnungsaufgabe des Strafrechts bezeichnet werden. Das Strafrecht würde hier durch das ebenfalls auf die individuell persönliche Sphäre wirkende Recht der Einkommensbesteuerung in seinen Regelungszwecken ex se empfindlich gestört[99].

Eine derartige Störung des Strafzwecks wäre auch nicht durch eine Bedachtnahme des verurteilenden Gerichtes auf die steuerliche Absetzbarkeit einer Geldstrafe und ihre entsprechend höhere Bemessung hintanzuhalten. Zum einen bietet das Strafrecht keinerlei Anhalte für eine derartige Vorgangsweise und zum anderen liegt der Wesensgehalt der Geldstrafe in dem durch sie erzwungenen Konsumverzicht für den Bestraften. Eben dieser Konsumverzicht würde zunächst auch bei vergleichbarer Schuld völlig ungleich wirken, sollte nur die Bestrafung des beruf-

97 Dies wird beispielsweise auch von *Engisch* in seiner Monographie über die Einheit der Rechtsordnung nicht geleugnet.

98 *Canaris* 110.

99 Dies ist etwa bei einer Umsatzsteuerbefreiung verbotswidriger Ausfuhren nicht der Fall; hier wird eine etwa vom Außenhandelsrecht erwünschte Tatsachenlage, nämlich das Unterbleiben derartiger Ausfuhren, durch die Steuerbefreiung nicht ex lege beeinträchtigt, sondern das Steuerrecht unterläßt hier lediglich eine nicht dem eigenen System entsprechende *Hilfestellung* gegenüber der übrigen Rechtsordnung, indem es „Begünstigungen" auch für verbotene Ausfuhren gewährt, ohne diese jedoch selbst tatbeständlich zu bewirken. Im übrigen beruht die Umsatzsteuerentlastung von Exporten auf dem wertneutral-systemgerechten Bestimmungslandprinzip und ist sohin gewiß nicht und zwar ebenso wenig wie der Betriebsausgabenabzug als abschichtungspflichtige Begünstigungsmaßnahme anzusehen (vgl. etwa *Ruppe,* Steuerbegünstigungen als Subventionen? in: *Wenger,* Förderungsverwaltung 57 (74), sowie meine Arbeit über verbotene Ausfuhren im Umsatzsteuerrecht, ÖStZ 1976, 215 (219).

lich handelnden Täters höher ausfallen. Diese Opferungleichheit im Ergebnis durch den vielfach erst Jahre nach der Verhängung der Strafe stattfindenden Veranlagungsschritt beseitigen zu lassen, muß auch in Anbetracht der zum Zeitpunkt der Verurteilung oft ungewissen Steuerprogressionswirkung schlechthin unbefriedigend und willkürlich bleiben.

Der Hinweis auf die gegenüber einem Abzugsverbot für Geldstrafen dennoch stattfindende Besteuerung allfälliger Gewinne aus dem Delikt und die solcherart mit dem Steuerschuldner begründete „societas leonina" zugunsten des Fiskus verfängt hier im übrigen ebensowenig. In diesem Sinne ist derjenige, dem ein Deliktsgewinn als steuerpflichtige Einkunft zuwächst, stets „schlechter" gestellt als der Private, dem derselbe Gewinn außerhalb der Einkunftsarten des Einkommensteuerrechtes zugeflossen ist. Die Aufgabe des Nettoprinzips führt in diesem Fall lediglich zu einer *Gleichstellung* des betriebsbezogen handelnden Täters mit dem Rechtsbrecher in der außerbetrieblichen Sphäre in bezug auf die beide gleichermaßen höchstpersönlich treffende Geldstrafe, nicht jedoch zu einer prinzipiellen Schlechterstellung des ersteren. Überdies sind neben und nach einer Bestrafung eintretende zivilrechtliche Ersatzverpflichtungen oder sonstige strafrechtliche Tatfolgen, wie Einziehung, Unbrauchbarmachung und Verfall, sehr wohl als steuerwirksame Vermögensminderungen zu beachten, wie im Folgenden noch dargelegt werden wird. Daraus ergibt sich, daß vielfach keinerlei Gewinn aus der Tat mehr übrig bleibt, um in dieser „societas leonina" verteilt, d. h. teilweise weggesteuert werden zu können.

Im Rückgriff auf die „Natur der Sache" kann davon ausgegangen werden, daß die Rechtsordnung, getragen letztlich von der „Faktizität" der sozialen Anschauungen und Wertungen der Gemeinschaft, im Zweifel eine der Natur der Sache entsprechende Regelung wünscht. *Larenz* läßt solcherart die „Natur der Sache" in die Rechtsidee einfließen und diese erstere als „Verlangen nach Wahrung der Gerechtigkeit in allen menschlichen Verhältnissen" begreifen[100].

Die Berufung auf diese Denkfigur als Hilfsmittel der Rechtserkenntnis und -fortbildung ist auch dem Strafrecht wohl vertraut[101]. Denn das „Absetzen-können eines Aufwandes oder Verlustes von der Steuer", muß steuersystematisch wohl als Ausdruck der notwendigen Risikogemeinschaft mit dem Steuergläubiger bezeichnet werden. Der Faktizität im voranstehenden Sinne einer strafrechtlichen Argumentation entspricht es aber, in eben dieser Risikogemeinschaft einen Ansporn zu sehen, ein Risiko überhaupt einzugehen, wenn nicht gar darin eine höchstpersönlich hochwillkommene Quelle möglicher Vermögensbildung zu erblicken. Der

100 *Larenz*, Wegweiser zu richterlicher Rechtsschöpfung, in Festschrift *Nikisch* 278, 304.

101 Vgl. etwa *Stratenwerth*, Das rechtstheoretische Problem der „Natur der Sache", sowie *Schwalm*, Der objektivierte Wille des Gesetzgebers, in: Festschrift *Heinitz* 47, 62 ff, sowie *Kaufmann*, Analogie und „Natur der Sache".

Verweis auf die Beliebtheit von Beteiligungen an sogenannten Abschreibungsgesellschaften als Faktum erübrigt hier den methodisch vielfach zweifelhaften allgemeinen Rückgriff auf die „Lebenserfahrung"[102]. Das ungleich mindere Wagnis einer Deliktshandlung im Betriebsbereich gegenüber einer rein privaten, ebenso verwerflichen Betätigung verlangt, der „Natur der Sache" folgend, sohin ebenfalls nach einer Angleichung auf dem Wege des Abzugsverbotes von Geldstrafen, um den zweifellos auch generalpräventiven Strafzweck nicht ebenso unerträglich ungleich wirken zu lassen[103].

Sowohl das deutsche als auch das österreichische Strafgesetzbuch lassen überdies auch in ihrem Wortlaut eine diesbezügliche Entscheidung des Gesetzgebers in bezug auf Geldstrafen klar erkennen: § 47 Abs. 1 dStGB und ihm wesentlich vergleichbar § 37 Abs. 1 öStGB erfordern zwingend die Verhängung einer Freiheitsstrafe an Stelle einer Geldstrafe nicht nur dann, wenn dies – wie obenstehend erwähnt – aus spezialpräventiven Gründen unumgänglich erscheint, sondern auch wenn nur generalpräventive Erwägungen dies verlangen. Eine Rechtslage jedoch, wonach zwei große Tätergruppen vorstellbar sind, von denen die eine – beruflich handelnd – jedenfalls von vornherein mit einer ergebnishaft erheblich geringeren Geldstrafe und damit Deliktsrisiko rechnen kann, müßte, bei vergleichbarer sozialer Schädlichkeit des abzuwehrenden Angriffs auf geschützte Rechtsgüter, die Verhängung von Freiheitsstrafen an Stelle von Geldstrafen zur „Verteidigung der Rechtsordnung" (so § 47 Abs. 1 dStGB) schlechthin unerläßlich machen. Das vom Gesetzgeber hier deutlich zum Ausdruck gebrachte Gebot einer auch generalpräventiven Straffunktion hat sohin ebenfalls ein steuerliches Abzugsverbot für Geldstrafen geradezu als Bestandsvoraussetzung für sich.

3. Die Abgrenzung des gefundenen Rechtssatzes

Das Strafrecht läßt sohin in seinen Grundwerten ein Abzugsverbot für Geldstrafen erkennen[104]. Unter „Geldstrafen" sind hier jedoch lediglich jene öffentlichrechtlich begründeten Geldleistungen zu verstehen, welche nach Art und Höhe unmittelbar an der Schuld des Täters ausgerichtet, diesen höchstpersönlich treffen sollen, um von ihm als Übel empfunden zu werden.

Nicht zu den Geldstrafen in diesem Sinne gehören daher alle sonstigen, aus dem Delikt folgenden strafrechtlichen Sanktionen gegen das Eigentum, wie Einzie-

102 Vgl. *Tipke*, Steuerrecht[7], 226 iVm 487.

103 Vgl. *Nowakowski*, Probleme der Strafzumessung, in: Strafrechtliche Probleme der Gegenwart II (1974) 167, mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung und Lehre in Deutschland.

104 Mit der Lückenfeststellung ist auch gleichzeitig deren Ausfüllung und damit der Akt der Rechtsfortbildung bewirkt (vgl. *Canaris* 93 f).

hung, Unbrauchbarmachung und Verfall. Denn diese Maßnahmen mögen zwar im Einzelfall einen pönalen Charakter tragen[105] (vgl. etwa § 74 Abs. 2 Z. 1, im Gegensatz zur Z. 2, sowie § 74 c StGB), doch macht zumal der bereits genannte § 258 StGB in seiner Normierung der Strafvereitelung deutlich, daß zwischen Strafen und „Maßnahmen" i. S. des § 11 Abs. 1 Nr. 8, wozu auch die angeführten Eigentumseingriffe gehören, ein Wesensunterschied besteht. Die Strafe, auch die Geldstrafe ist täterindiziert. Sie greift nicht auf das Sachpotential einer Deliktshandlung, wie etwa auf den daraus gezogenen Vermögensvorteil, sondern auf den Täter, zunächst unabhängig von dessen Taterfolg. Eine Geldstrafe an die Höhe des Tatgewinns zu binden, würde daher das System der Strafzumessungsgründe zerrütten und zu einer Art spiegelnden Strafe führen. Zur Gewinnabschöpfung ist das Institut des Verfalls da[106].

Der österreichische Gesetzgeber hat dementsprechend auch in der zweiten Lesung des Entwurfs zum gegenwärtig in Kraft stehenden StGB den Gedanken einer fakultativen, auch neben einer Freiheitsstrafe zu verhängenden Geldstrafe in Höhe des Gewinnes aus der Tat aufgegeben und auch das deutsche StGB enthält die bereits beschriebene vorsorglich klare systematische Trennung zwischen „Strafen" und „Maßnahmen", wenngleich hier eine solche fakultative Geldstrafe, allerdings nicht bemessen nach der Höhe des Tatgewinnes, sehr wohl vorgesehen ist (vgl. § 41 StGB).

Da aber daneben überdies noch das Rechtsinstitut des Verfalls (§ 73 StGB) besteht, ist von einer absolut unterschiedlichen *Wirkrichtung* beider Rechtsfolgen auszugehen, womit die „Strafe" von der „Maßnahme" noch deutlicher geschieden wird[107]. Auch wird der Griff auf den bloß beabsichtigten, nicht jedoch tatsächlich erzielten Deliktsgewinn nur in der täterindizierten Strafe des § 41 StGB im Gegensatz zur bloß tatindizierten Maßnahme des § 73 StGB ermöglicht.

Gegen den Täter auf Grund eines beruflich veranlaßten Deliktes festgesetzte und gegen sein Eigentum gerichtete „Maßnahmen" können sohin, richtig gesehen, stets abzugsfähig bzw. steuerwirksam vermögensmindernd sein.

Gleiches muß auch für Strafverteidigungskosten gelten, soweit nur der steuerliche Ausgabentatbestand erfüllt wird. Die entgegenstehende Judikatur des Bundesfinanzhofs überzeugt hier nicht, denn es handelt sich hierbei eben um keine „Strafen" im vorbezeichneten Sinne[108].

105 Vgl. hierzu etwa auch *Eser,* Die strafrechtlichen Sanktionen gegen das Eigentum 57 ff.

106 So auch *Nowakowski,* ÖJZ 1973, 1 (5) mit zahlreichen Hinweisen auf die deutsche Rechtslage.

107 Diesen Unterschied übersieht wohl auch *Martens,* wenn er meint, daß die „auf dem Gebiet des Strafrechts angesiedelte Rechtsfolge der (Geld-)strafe bereits dem Täter den Gewinn aus seiner Tat entziehen soll, womit die Bestrafung den Steueranspruch des Staates schlechthin konsumiere (vgl. *Martens,* Strafbare Handlung und Einkommensteuer, FR 1970, 149).

Ob überdies „Strafen", welche gemäß § 411 ZPO über einen säumigen Sachverständigen im Zivilverfahren verhängt werden, unter das Abzugsverbot fallen, oder ob hier der Bundesfinanzhof bereits der Bezeichnung als bloßes „Ordnungsgeld" zu Unrecht zu geringe Bedeutung beigemessen hat, müßte aus der ZPO gefolgert werden[109]. Die unbesehene Übertragung der auch vom BFH aus dem Strafrecht erschlossenen Grundsätze, die bereits ihrer Natur nach jeweils nur rechtsordnungsspezifisch bedeutsam werden können, auch auf außerstrafrechtliche Sachverhalte, hinterläßt mit Hinblick auf die wünschenswerte Rechtssicherheit wohl keine Befriedigung.

Ebensolche Zweifel drängen sich im Falle der gebührenpflichtigen Verwarnung gemäß § 22 Straßenverkehrsgesetz auf. Der Bundesfinanzhof mag hier die Strafe (Verwarnung) mit ihrer notwendigen Nebenfolge (Gebührenpflicht) verwechselt haben. In deren Untrennbarkeit bereits ohne weiteres eine Gleichwertigkeit ausmachen zu wollen, spannt den Bogen einer methodisch von Schritt zu Schritt begründungspflichtigen Rechtsanwendung wohl sehr weit[110].

Derartig unzulänglich untermauerte Ausweitungen des Abzugsverbotes auf jedwede obrigkeitlich erzwungene Geldleistung müssen jedenfalls den Ruf nach dem Gesetzgeber laut werden lassen, um die nötige praktische Rechtssicherheit zu gewährleisten.

III. Die Zulässigkeit einer, das steuerliche Abzugsverbot von Geldstrafen bejahenden, Lückenfüllung im Gesetz

Um – wenn auch unspezifischen – Einwänden gegen das voranstehende Ergebnis vorzubeugen, muß in diesem Zusammenhang noch auf die Annahme von Analogieverboten in der Rechtsordnung eingegangen werden.

Das Strafrecht jedenfalls ist nach herrschender, jedoch gewiß nicht unwidersprochen gebliebener[111] Auffassung, von einem derartigen Analogieverbot ausge-

108 So grundsätzlich und ergebnishaft in letzter Zeit auch *Felix–Streck,* Die steuerliche Behandlung von Vertretungs- und Verteidigungsaufwendungen in Steuerstrafsachen, DStR 1979, 479, mit Hinweisen auf die einschlägige Rechtsprechung.

109 Vgl. BFH 18. 5. 1972 BStBl. II 623.

110 Vgl. BFH 18. 12. 1975 BStBl. II 370.

111 Vgl. etwa *Sax,* Das strafrechtliche Analogieverbot, sowie *Heller,* Logik und Axiologie der analogen Rechtsanwendung, zitiert nach *Kaufmann,* Analogie und „Natur der Sache", welcher Autor ebenfalls den Bestand eines Verbotes strafbegründender oder verschärfender Analogien im Strafrecht, mit dem Bemerken, daß eine praktikable Abgrenzung zwischen Rechtsauslegung und Analogie schlechthin unmöglich wäre, ablehnt (S. 7 i. V. m. S. 3).

zeichnet[112]. Jedwedes Analogieverbot schließt nun auch ein Induktionsverbot als ein „Mehr" dieses Rechtsgewinnungsschrittes in Anbetracht der ihm innewohnenden Unsicherheitsmomente, in sich[113], womit ein, wenngleich nur methodischer Bezug zu der stattgefundenen induktiven Lückenfüllung gegeben wäre. Das strafrechtliche Analogieverbot fußt wesentlich auf Art. 103 II GG, welche Vorschrift den Grundsatz „nulla poena sine lege (antecedente)" zum Ausdruck bringt. Da es jedoch Sinn und Zweck dieser Norm nur sein kann, eine Bestrafung oder eine Straf*verschärfung* außerhalb des zur Tatzeit gesetzt gewesenen Rechtes hintanzuhalten, kann eine induktive Lückenfüllung, welche allein zu einer Wahrung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit in den Strafwirkungen führt, bei im übrigen unangetastet einwandfreien rechtlichen Strafgrundlagen dieses Verbot wohl schwerlich auslösen. Im Gegenteil, eine Tat, welche völlig unabhängig von ihrer möglichen betrieblichen Veranlassung mit der Straffolge X bedroht war, bleibt hiedurch mit diesem tatbestandlichen Übel und nicht fallweise und vom Tatbestand her gesehen, willkürlich mit der um die Steuerersparnis des Strafabzuges geringwertigen Unrechtsfolge X, vermindert um die darauf entfallende Steuerlast, beschwert. Die Lückenfüllung trägt hier zu einer tatbestandskongruenten Erhaltung der Rechtsfolgewirkungen bei; sie stellt diese erst sicher. Von einer Straferhöhung oder gar Strafbegründung wird hier daher von vornherein nicht die Rede sein können.

Das Analogieverbot entspringt im übrigen wesentlich dem Gebot der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes, welcher dem Bürger in bezug auf das Normengefüge und seine Wirkungen zustehen soll[114].

Die induktiv erschlossene Normierung eines steuerlichen Abzugsverbotes erscheint nun derartig klar abgegrenzt, daß gerade die mit dem Bestand unscharfer Tatbestandsränder und -gehalte einhergehende Gefahr einer mangelnden Vorhersehbarkeit von Rechtsfolgen, als wesentlicher gedanklicher Anstoß für ein Analogie-(Induktions-)verbot, nicht wird auftreten können. Die Geldstrafe ist zumal gegenüber den sie äußerlich zu berühren scheinenden Maßnahmen gegen das Tätereigentum unverwechselbar; dies dürften die voranstehenden Ausführungen wohl hinlänglich bewiesen haben.

Doch ist – zumindest nach einhelliger deutscher Lehre – auch dem Steuerrecht ein steuerschärfendes Analogie-(Induktions-)verbot geläufig[115]. Das Analogieverbot kann jedoch nur als Lückenfüllungs- und damit Tatbestandsgewinnungs-, nicht

112 Vgl. für viele *Jescheck*, Strafrecht[3], 125 f.

113 *Canaris* 194.

114 Vgl. *Larenz*, Methodenlehre 350.

115 Vgl. *Tipke*, Über Grenzen der Auslegung und Analogie, behandelt am Beispiel der „Entstrickung", StuW 1972 Sp. 264, mit zahlreichen, weiterführenden Hinweisen.

jedoch als Tatbestandswirkungsverbot gesehen werden. Die Wirkung eines in ergänzender Rechtsfortbildung gefundenen Rechtssatzes mag durchaus auch auf andere Rechtsgebiete, hier das Steuerrecht, ausstrahlen oder sogar aus und in ihm eintreten. Ist jedoch die Lückenfüllung als solche ein streng an das jeweils zu ergänzende Rechtsgebiet gebundener rechtslogischer Denkakt, da es keine interdisziplinär einheitlichen „Gesamtlücken" geben kann[116], so gilt dies umgekehrt auch von den komplementär-diametral entgegenwirkenden Lückenfüllungsverboten. Auch sie greifen nur an der umgebenden Wurzel der Rechtsfindung an, hindern also allenfalls den Tatbestand in seiner Entstehung, nicht jedoch ex post aus einem anderen, ihm nicht zugrunde liegenden Regelungskreis, seine Entfaltung. Ebensowenig, wie „Gesamtlücken" vorstellbar sind, wird daher ein „Gesamtanalogieverbot" anzunehmen sein[117].

Der Rechtssatz eines steuerlichen Abzugsverbotes von Geldstrafen ist ausschließlich und allein aus dem Strafrecht zu gewinnen; er gehört weder dem äußeren noch dem inneren System des Steuerrechts an. Das letztere läßt sogar eine absolut gegenteilige Einstellung erkennen. Seinen Wirkbefehl erhält er einzig aus der Strafrechtsordnung. Ein steuerliches Analogieverbot geht demgegenüber von vornherein an ihm vorbei, da er in seiner Rechtssatzqualität diesem Normbereich nicht angehört.

Trotzdem wirkt dieses Abzugsverbot als jedenfalls bei der Einkünfteermittlung zu beachtende Norm. Die Begründung hiefür wurde bereits mit der gedanklichen Aufteilung des Betriebsausgabentatbestandes in seine objektive Sachqualität und seine subjektive Wirkungsqualität gegeben. § 4 Abs. 4 EStG bezeichnet nur die erstere, indem festgestellt wird, was Betriebsausgaben „sind". Die Wirkungsqualität der Gewinnminderung folgt hieraus in der Art einer generellen Regel, von der auch das Steuerrecht selbst Ausnahmen macht und zwar in nahezu unmittelbar wörtlicher Umgebung. Verhalten sich nun § 4 Abs. 5 EStG, oder auch § 160 AO, als § 4 Abs. 4 EStG entgegenstehende leges speciales, welche gewiß nicht mehr dem grundlegenden objektiven Nettoprinzip, als vielmehr anderen Wertungen des Steuergesetzgebers entspringen, so ist ein Abzugsverbot des Strafrechtes eine ebensolche lex specialis, welche auf eigenständige Wertungen eben desselben Gesetzgebers in einem anderen Rechtsbereich zurückgeht[118]. Die Identität des

116 Äußerst vorstellbar erscheint hier die „Gebietslücke", wie etwa das Fehlen eines allgemeinen Teils des Verwaltungsrechts (vgl. *Canaris* 137).

117 Dies um so mehr, als jedes Analogieverbot etwas „Anstößiges" in sich trägt, da es den Richter zu einem Verstoß gegen das oberste Gebot der Rechtsidee, das Gleichbehandlungsgebot zwingt. Im Zweifel wird daher die Annahme eines Analogieverbotes abzulehnen sein (*Canaris* 183 f).

118 *Zitzlaff* dachte bereits in dieser Richtung, als er feststellte: „§ 4 Abs. 4 EStG spricht den Grundsatz aus, will aber nicht andere Rechtsordnungen beiseite schieben, wonach der

Normerzeugers, seine Gleichrangigkeit als Bestandteil eines einfachen Gesetzes und seine Überordnung als lex specialis, lassen die Wirksamkeit des Abzugsverbotes im Steuerrecht, sobald seine Gewinnung abgeschlossen und abgesichert erscheint, nicht mehr problematisch werden. Dem äußeren Wertungswiderspruch gegenüber dem Betriebsausgabentatbestand liegt, dem Wesensgehalt der lex specialis folgend, keine innere Wertungsdivergenz und damit eine Kollisionslücke zugrunde; er ist sohin rechtsmethodisch belanglos und auf Grund dieser eindeutigen Vorrangigkeit einer Norm vor der anderen zu vernachlässigen[119].

IV. Die Behandlung der Geldbuße nach dem OWiG und dem österreichischen Verwaltungsstrafgesetz

1. Das Abzugsverbot für eine höchstpersönlich verhängte Geldbuße

Eigentumseingriffe mit Sanktionscharakter kennt auch das Ordnungswidrigkeitenrecht. Im Gegensatz zur Geldstrafe wird hier eine Geldbuße verhängt. Grundlage ist nunmehr das Gesetz über Ordnungswidrigkeiten aus 1968. Die Bundesgesetzgebungskompetenz in dieser Materie wird auf Art. 74 Nr. 1 GG gestützt, so daß sie als Teil des Strafrechtes im weiteren Sinne aufgefaßt werden kann. An der Frage der steuerlichen Behandlung derartiger Geldbußen hat sich schon recht frühzeitig ein lebhafter Meinungsstreit entzündet[120]. Ihr möglicher Betriebsausgabencharakter und ihre Abzugsfähigkeit wird von der Warte des Steuerrechtes aus betrachtet, der bisherigen Entwicklung dieser Untersuchung folgend, nun kaum zu bezweifeln sein. Einer Ergänzung der Überlegungen bedarf es jedoch insofern, als in den Bußen nach dem OWiG Geldleistungsverpflichtungen vorliegen, welche sich auf das „Strafrecht" gründen. Die Übertragbarkeit der zu D II dargelegten Gedanken auf diesen Bereich soll daher noch näher geprüft werden.

Ist nun die Geldbuße eine öffentlich-rechtlich begründete Geldleistung, welche nach Art und Höhe unmittelbar an der Schuld des Täters ausgerichtet, diesen höchstpersönlich treffen soll, um von ihm als Übel empfunden zu werden? Ist eine derartige Täterindiziertheit dieser Sanktion gegeben, daß sie als „Strafe" in jenem

Steuerpflichtige gewisse Leistungen persönlich tragen muß" (*Zitzlaff*, StuW 1948 Sp. 233 (236).

119 *Canaris*, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz 124, spricht diesfalls von der völligen Auflösung eines Widerspruches.

120 Auslösend war hier wesentlich das eindeutige Urteil des OFH 24. 8. 1947 BFHE 54, 215. Dieses Urteil geht auf die in der nationalsozialistischen Zeit sich gewandelt habende Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zurück (vgl. erstmalig RFH 8. 3. 1939 RStBl. 507). Zu seiner Kritik siehe etwa *Spitaler*, Zur steuerrechtlichen Beurteilung der Ordnungsstrafen, FR 1948, 111, sowie *Plew*, Die Abzugsfähigkeit von Ordnungsstrafen, StuW 1950 Sp. 343.

Sinne aufgefaßt werden kann, wie er zuvor herausgearbeitet wurde? Diese Fragen gilt es nunmehr zu beantworten.

Der tatbestandliche Aufbau der Zuwiderhandlungen im Ordnungswidrigkeitenrecht lehnt sich jedenfalls eng an den Aufbau des Verbrechensbegriffes im StGB an.

Auch entspricht es der herrschenden Meinung, den materiellen Unterschied zwischen Straftaten und Ordnungswidrigkeiten nur in quantitativer, nicht jedoch in qualitativer Hinsicht zu sehen. Es fehlt jener hohe Grad an Verwerflichkeit der Tätergesinnung, welcher allein das schwere sozialethische Unwerturteil der Kriminalstrafe rechtfertigt. Andererseits enthält sie ebenfalls einen so erheblichen Grad von Gefährlichkeit des Angriffs auf das geschützte Rechtsgut oder Verwaltungsinteresse, daß nur eine repressive Sanktion des Staates zum Schutze der öffentlichen Ordnung ausreicht und unterscheidet sich hier klar von der Vertragsverletzung oder Polizeiwidrigkeit; die Ordnungswidrigkeit verdient es sohin keineswegs, zu den „sozialethisch farblosen Lässigkeiten" gezählt zu werden[121].

Die Ordnungswidrigkeit als solche ist sohin durchaus auf die Täterpersönlichkeit abgestellt und kein Formalvergehen[122]. Uns interessiert nun, ob auch die Sanktion, welche aus dieser Rechtsverletzung folgt, insgesamt derart höchstpersönlich auf die Erscheinung des Täters zugeschnitten ist, wie die Geldstrafe des Kriminalstrafrechts. Die positive Rechtsordnung läßt diesen Befund zunächst nicht so deutlich erkennen. Weder der Tatbestand der Strafvereitelung noch derjenige der Ersatzfreiheitsstrafe finden sich im Ordnungswidrigkeitenrecht. Dieses kennt lediglich die Erzwingungshaft als bloße Zwangs- und Beugemaßregel[123]. Auch das Nettoprinzip liegt der Bußgeldzumessung nicht zugrunde, wenngleich diese wesentlich von dem „Vorwurf" der dem Täter zu machen ist, abhängt. Doch vermögen diese Unterschiede ebenso aus dem „Weniger" der Geldbuße gegenüber der Geldstrafe zu resultieren, ohne wesensmäßig zu sein, da es dem Gesetzgeber einzig und allein auf Grund des geringeren Sanktionsziels nicht nötig erschienen sein mag, die Geldbuße in ihrem Umfeld völlig analog zur Geldstrafe auszugestalten[124].

121 *Jescheck*, Strafrecht[3], 45 f, mit zahlreichen weiteren Hinweisen.

122 Der in der FN 120 angeführten Kritik zur Rechtsprechung kann daher insoweit nicht gefolgt werden. Richtig wohl daher schon *Meuschel*, Sind Ordnungsstrafen bei der Gewinnermittlung abzugsfähig? DStZ 1938, 1083.

123 *Hein* folgert hieraus wohl etwas vorschnell eine innere Gleichheit der Geldbuße mit den Zwangs- und Beugemitteln (*Hein*, Die Abzugsfähigkeit von Geldbußen, DB 1956, 756); ähnlich auch schon *Norres*, Steuerliche Abzugsfähigkeit der Geldbußen, BB 1953, 883.

124 Ähnlich *Glöggler*, Geldbuße als Betriebsausgabe? FR 1956, 486.

Ein entscheidender Anhaltspunkt dafür, daß der Gesetzgeber in der Geldbuße im Gegensatz zur Geldstrafe keinesfalls zur Gänze ein völlig und primär täterindiziertes Übel sieht, ergibt sich jedoch aus den Vorschriften über ihre Bemessung. Hier zeigt es sich, daß die Geldbuße zugleich und in einem die Funktion des strafgesetzlichen, rein tatindizierten, Verfalls übernimmt. Denn § 17 Abs. 4 OWiG ordnet an, daß die Geldbuße den wirtschaftlichen Vorteil, den der Täter aus der Ordnungswidrigkeit gezogen hat, übersteigen soll. Sobald das gesetzliche Höchstmaß hiezu nicht ausreicht, kann es überschritten werden. Das eigenständige Rechtsinstitut des Verfalls ist demgegenüber dem Ordnungswidrigkeitenrecht fremd geblieben. Soweit daher die Geldbuße erkennbar der Wertabschöpfung aus der Ordnungswidrigkeit dient, ist sie tatindiziert, das heißt wohl Strafe im Sinne einer Repression gegenüber persönlich-schuldhaftem Tun einer Person, da jedoch notwendig an das objektive Merkmal eines vorhandenen Tatgewinnes gebunden und ohne diesen, ebenso wie der Verfall, nicht vorstellbar. Sie teilt daher dessen Bedeutung und Schicksal als „Maßnahme" im Gegensatz zur „Strafe" und ist insoweit gegebenenfalls als Betriebsausgabe voll abzusetzen. Der Bußgeldbescheid muß jedenfalls wohl klar erkennen lassen, worauf sich die Bemessung der Buße gründet und eine allenfalls dadurch bewirkte Beseitigung der Tatvorteile wird bereits aus der begründenden Beschreibung der Tat erhellen[125].

Eine Trennung wird daher auch in der darauf folgenden Steuerbemessung durchführbar sein. Soweit die Geldbuße jedoch einer solchen Wertabschöpfung nicht dient, ist sie eine echte „Strafe". Die Notwendigkeit eines steuerlichen Abzugsverbotes für derartige höchstpersönlich schuldindizierte Strafen ergibt sich auch aus dem, den Geldbußen zugrunde liegenden „Taxensystem". Zwar hat sich die Verwaltungsbehörde in der Bußgeldverhängung an dieselben Grundsätze zu halten, wie das Gericht in der Zumessung einer Geldstrafe, also nach der Schwere des Rechtsbruches und dem Vorwurf zu gewichten, der dem Täter aus seiner Tat zu machen ist, doch handelt es sich hier bei geringfügigen Delikten um ein Massenverfahren, welches die individuellen Täterverhältnisse nicht so genau ermittelt[126]. Dies spricht jedoch keineswegs gegen die Täterindiziertheit der Geldbuße, sondern nur für die Verfolgung eines verwaltungsökonomisch gangbaren Weges in der Ahndung rein quantitativ geringerwertiger Rechtsverletzungen. Ursprung der Geldbuße ist, gleich wie bei der Geldstrafe die höchstpersönliche Täterschuld, die keineswegs nur als Formalschuld anzusehen ist[127]. Unabhängig davon erfolgt in

125 Vgl. § 66 Abs. 3 OWiG zur Begründungspflicht. Der Bußgeldbescheid hat sich mit der Bemessungsgrundlage der Buße im einzelnen auseinanderzusetzen.

126 Vgl. auch *Merkert,* Die einkommensteuerrechtliche Beurteilung der Aufwendungen im Strafverfahren, BB 1965, 823, unter Berufung auf *Rotberg,* Kommentar zu dem Gesetz über die Ordnungswidrigkeiten, 2. Auflage, Einführung I a und Anm. 4 und 5 zu § 6.

127 Zu diesem Schluß nötigt auch der allgemeine Teil des Ordnungswidrigkeitenrechts, der eben vielfach bis ins einzelne analog zum Strafrecht ausgestaltet ist. In diesem Zusammenhang ist auch die Wortgleichheit von § 10 OWiG mit § 15 StGB beachtlich, welche Bestimmungen ein strenges Verschuldensprinzip zum Ausdruck bringen.

diesem „Taxensystem" eine gleichförmigere Strafzumessung, als es bei der Geldstrafe der Fall ist. Würde nun eine unter Umständen recht bedeutende und grobe Verzerrung in der Wirkung dieses Übels, je nachdem, ob der Täter die Buße „steuerlich gut zu verwerten" vermag oder nicht, eintreten, so wäre dies eine gewiß unzulässige und vom Gleichbehandlungsgebot her betrachtet, zu unterbindende Folge[128].

2. Die andersartige Behandlung der Geldbuße gegenüber Verbandspersonen

Anderes muß für Geldbußen gelten, welche gegen juristische Personen oder Personenvereinigungen verhängt werden[129]. Diese sind als „Nebenfolgen"[130] einer Straftat oder Ordnungswidrigkeit zu verstehen, welche von einem vertretungsberechtigten Organ eines derartigen Verbandes, mit Rücksicht auf diesen, begangen worden ist. Strafsubjekt ist der Verband selbst. Es wird diesem eine eigenständige Schuld imputiert. Die Buße soll solcherart gesehen eine Pflichtenmahnung an die Verbandsperson sein, die organisatorischen Voraussetzungen dafür zu schaffen, daß dergleichen Pannen sich nicht wiederholen[131]. Dennoch ist die Buße hier eine Nebenfolge der Ordnungswidrigkeit, wie etwa auch die Einziehung der Tatgegenstände[132]. Ein nach Art und Umfang unmittelbar aus der Schuld des Täters fließendes Übel ist sie wohlverstanden schon deshalb nicht, weil eine höchstpersönliche Schuld, im Sinne eines schuldhaften Handelns oder Unterlassens, nur von physischen Personen auszugehen vermag. Sie tritt unselbständig neben die Rechtsverletzung durch das Organ. Eine Geldbuße dieser Art ist sohin tatindiziert durch einen solchen Rechtsbruch, nicht jedoch täterindiziert, das heißt aus einem unmittelbaren Verschulden der Verbandspersönlichkeit erwachsend, selbständig denkbar. Es ist daher auch nicht erforderlich, daß diese Nebenfolge, wie das OWiG sie selbst wohlweislich bezeichnet, kraft eines steuerlichen Abzugsverbotes die Verbandspersönlichkeit als solche unvermittelt und unabänderlich trifft. Gründe der Generalprävention, wie auch der schuldangemessenen Gleichbehandlung stehen für eine Nichtüberwälzbarkeit der Geldstrafen bei physischen Personen. Nicht jedoch bei Verbandspersönlichkeiten, denn diesen kommt nicht einmal der Rang von Nebentätern zu. Ihre Sanktion folgt vielmehr aus der Straftat eines Individuums und ist mit eben dieser einen Tat unselbständig verbunden. Auf die-

128 So zu Recht auch *Merkert,* BB 1965, 823 (826).

129 Vgl. § 30 OWiG.

130 So ausdrücklich § 30 Abs. 1 OWiG.

131 Vgl. *Brüggemann,* GA 1968, 161 (175 f), im Anschluß an *Wolf,* in Festgabe für Frank II, 585.

132 Vgl. die §§ 22 ff OWiG.

ser Ebene höchstpersönlichen und keineswegs bloß imputierten Tatverschuldens wirken die Gedanken einer ebenso höchstpersönlichen Repression für ein und dieselbe Tat, für die auch die Verbandspersönlichkeit, hier wohl richtig in der Art eines Formalverschuldens, einzustehen hat. Die Geldbuße gegenüber Verbänden wird sohin, soweit sie den Tatbestand des § 4 Abs. 4 EStG erfüllt, stets und zur Gänze, das heißt nicht bloß im Rahmen einer Wertabschöpfung[133], als Betriebsausgabe absetzbar sein. Die Buße soll in diesen Fällen auch neben dem eigentlichen Täter (dem Organ) den Verband als solchen treffen. Dieser Strafzweck wäre jedoch durch ein Abzugsverbot, zumindest bei Personengesellschaften, beeinträchtigt: Denn würde der Gewinn der Gesellschaft um die Buße erhöht, so ergäbe sich hieraus eine noch zu der Bestrafung hinzutretende vielfach sehr unterschiedliche, jedenfalls aber höhere Steuerbelastung, je nach den höchstpersönlichen Einkunftsverhältnissen der an ihr beteiligten Personen. Dieser vom Ordnungswidrigkeitenrecht ungesteuerte Durchgriff wäre hier jedoch auch strafrechtsfremd und daher zu vermeiden.

Ähnliches gilt für Kapitalgesellschaften: Deren steuerpflichtiger Gewinn erführe eine entsprechende Vermehrung und die Quote des disponiblen, auch ausschüttungsfähigen Gewinnes würde jedenfalls zusätzlich noch um die auf der Buße lastenden Steuern vermindert. Sie würde insofern nicht mehr die Gesellschaft, sondern ebenfalls die Gesellschafter in einem höheren Ausmaß treffen, als es ihrem Wesen entspricht.

Die Geldbuße gegenüber Verbänden ist tatindiziert betriebsbezogen, womit jegliches Abzugsverbot ebenso strafrechtsfremd strafverschärfend wirkt, wie es gegenüber physischen Personen strafrechtskonform ausgleichend wirksam wird. Eine höchstpersönliche Sphäre eines eigenständigen schuldhaften Tuns gibt es bei Verbänden nicht.

3. Die Einordnung der Geldstrafe nach dem österreichischen Verwaltungsstrafgesetz (VStG)

Soweit das österreichische Verwaltungsstrafgesetz dem Verschuldensprinzip unmittelbar folgt, wird für Geldstrafen nichts anderes gelten als für Geldbußen nach dem OWiG und eine grundsätzliche Nichtabzugsfähigkeit anzunehmen sein. Doch wird die weitaus überwiegende Mehrzahl der Verwaltungstraftatbestände nach dem VStG aus Ungehorsamsdelikten gebildet. Deren Ahndung ist nun von einem Verschulden unabhängig, sofern nicht dem Täter selbst der Gegenbeweis seiner Schuldlosigkeit gelingt[134].

133 Vgl. § 30 Abs. 3 sowie vor allem Abs. 5 OWiG.
134 Vgl. § 5 Abs. 1 Satz 2 VStG.

Die herrschende Lehre sieht in dieser Beweislastumkehr wohl zu Recht eine Durchbrechung des Verschuldensprinzips[135]. *Pichler–Drexler* hat sich mit dieser Frage eingehend auseinandergesetzt und gelangt zu dem Ergebnis, daß in § 5 Abs. 1 Satz 2 VStG Fälle einer möglichen Erfolgshaftung statuiert würden[136]. Denn der Beweis des Nichtverschuldens könne im Einzelfall trotz Vorliegens eines solchen mißlingen. Auch in der Privatrechtslehre wird die Inanspruchnahme eines Schädigers auf der Grundlage einer Beweislastumkehr dem Tatbestandstypus der Gefährdungs- und nicht der Verschuldenshaftung zugeordnet[137].

Letztlich macht die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu der genannten Bestimmung ein Normverständnis überdeutlich, welches allein in die Richtung einer strengen Erfolgsverantwortlichkeit weist. Denn nach vereinzelten Judikaten genügt auch der bloße Nachweis eines fehlenden Verschuldens durch den Täter nicht. Dieser ist nur dann nicht strafbar, wenn er beweist, daß ihm die Einhaltung der betreffenden Vorschrift ohne sein Verschulden *unmöglich* gewesen ist[138].

Diese, das Verschuldensprinzip noch weitergehend preisgebende Auslegung wird durch den in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des VStG[139] geoffenbarten gesetzgeberischen Willen zumindest nicht ausgeschlossen und nicht zuletzt auch durch die Gesetzessprache selbst, eindeutig und zweifelsfrei gedeckt. Es bedarf sohin bereits einer teleologischen Extension, um der zunächst strafauslösenden reinen Erfolgsbezogenheit des Ungehorsamdeliktes bei gleichzeitiger Schuldvermutung i. S. von § 5 Abs. 1 Satz 2 VStG, den bloßen Nachweis der Schuldlosigkeit durch den Täter wirksam entgegenstellen zu können[140]. Doch auch auf diesem sehr weiten Auslegungsweg wird – wie gezeigt – die grundlegende Zielrichtung dieser Vorschrift, eine Strafbarkeit fürs erste unabhängig vom erwiesenen Täterverschulden und nur nach dem vorgefundenen Normverstoß unter gleichzeitiger Schuldvermutung zu bewirken, nicht angetastet.

Mag man auch in der Schuldvermutung des § 5 Abs. 1 Satz 2 VStG das Gegebensein eines Verschuldenprinzips erkennen[141]: Die höchstpersönliche Täterindi-

135 Vgl. für viele *Walter–Mayer*, Grundriß des österr. Verwaltungsverfahrensrechtes 222, 225.
136 *Pichler–Drexler*, Strafbares Unrecht ohne Verschulden im Verwaltungsstrafrecht? ÖJZ 1955, 396.
137 Vgl. wiederum für viele *Koziol–Welser*, Grundriß des österreichischen bürgerlichen Rechts[2] I 196 f.
138 So VwGH 21. 10. 1968, 1826/67 und 20. 9. 1973, 1786/72, zitiert nach *Dolp*, Der Irrtum im Verwaltungsstrafrecht, ÖJZ 1975, 57 (59).
139 360 Blg. NR, II. GP.
140 *Dolp*, ÖJZ 1975, 57 unternimmt einen solchen Versuch, und hat wohl gute Gründe für sich.
141 So jüngst auch *Walter*, in seiner Diskussionsgrundlage zu den Verhandlungen des

ziertheit einer Strafe, wie etwa im Kriminalstraf- und Ordnungswidrigkeitenrecht verlangt nicht nach einer Schuldvermutung, sondern nach einer erwiesenen Täterschuld als alleinige Strafgrundlage. Die bloße mangelnde Erweisbarkeit eines Verschuldens vernichtet den staatlichen Strafanspruch hier ebenso wie der tatsächliche Beweis der Schuldlosigkeit. Wirkt dagegen nur der Letztere einer Bestrafung entgegen, so beruht die Strafe nicht mehr auf der erwiesenen Täterschuld, sondern bereits auf ihrer nicht widerlegten Annahme[142].

Die Verhängung einer Geldstrafe auf Grund eines solchen Ungehorsamdeliktes nach dem VStG kann daher nicht unmittelbar und ausschließlich von dem höchstpersönlichen Verschulden des Täters getragen sein, sondern muß vielmehr, ähnlich den strafrechtlichen Maßnahmen und Nebenfolgen, als bloß tatindiziert gelten[143]. Ihr Abzug als Berufsausgabe hat sohin systemgerecht zu erfolgen, soweit alle steuerlichen Tatbestandselemente erfüllt sind.

Ist nun die Bestrafung eines Ungehorsamsdeliktes nicht derart von dem Gedanken einer nach dem Grad des Verschuldens differenzierenden Spezialprävention getragen, wie bei den übrigen Deliktstypen des Verwaltungsstrafgesetzes (vgl. § 19 Abs. 2) und wird solcherart ein Abzugsverbot für Geldstrafen nicht hinlänglich deutlich auszumachen sein, so gilt dies um so mehr für die mit einer Strafzumessung allenfalls verbundene generalpräventive Vorstellung. Denn mag die uneingeschränkte steuerliche Berücksichtigung der Folgen von Ungehorsamsdelikten letztlich ebenso einer wirksamen Generalprävention zuwiderlaufen, wie dies für Kriminalstraftaten erkannt wurde, so fehlt es doch an positiv-rechtlichen Anhaltspunkten für eine derartig unbedingte generalpräventive Aufgabenstellung der Strafen im VStG. So wurde auch in der Regierungsvorlage zu einem (neuen) Verwaltungsstrafgesetz offenbar bewußt und im Gegensatz zum Strafgesetzbuch auf

7. Österreichischen Juristentages (1979), S. 69 ff, der die allgemeine Zulässigkeit des kriminalistischen Anscheinsbeweises auch in bezug auf die Regel des § 5 Abs. 1 Satz 2 VStG hervorhebt. Ergebnishaft gesehen wird die Vorschrift – und hierin ist *Walter* wohl zu folgen – in richtiger Handhabung nur ausnahmsweise zu einer Bestrafung ohne Verschulden führen. Dies ändert jedoch nichts an ihrer verfassungsrechtlich bedenklichen Abkehr vom Verschuldensprinzip, die auch *Walter* zu Recht betont (s. S. 71).

142 In der Regierungsvorlage zu einem (neuen) Verwaltungsstrafgesetz (1074 Blg. NR, XIV, GP), wird dagegen der Täter schon beim „Nachweis einer Wahrscheinlichkeit seiner Unschuld" (zunächst) entlastet und der „Nachweis des Verschuldens auf die Behörde" verschoben (RV 10). Die Schuldpräsumption des § 5 Abs. 1 Satz 2 VStG wird solcherart wohl entschärft, nicht jedoch grundlegend beseitigt.

143 In diesem Sinne muß die jeweils strafbefugte Behörde bei Vorliegen eines Ungehorsamsdeliktes auch keinerlei Erhebungen über die Art des Täterverschuldens (Vorsatz oder Fahrlässigkeit) pflegen: es genügt die indiziell begründete Vermutung der auch nur leichten Fahrlässigkeit, soferne nicht besondere *Tat*umstände auf einen höheren Grad des Verschuldens zuverlässig hindeuten, welcher nach einer entsprechend schwereren Bestrafung verlangt.

die Möglichkeit der Verhängung einer Freiheitsstrafe verzichtet, falls diese nur aus generalpräventiven Gründen unerläßlich erscheint[144]. Daraus ist klar ersichtlich, daß der Gesetzgeber einer generalpräventiven Wirksamkeit des Strafensystems im Verwaltungsstrafgesetz nicht jenes Augenmerk geschenkt hat, welches von sich aus einen Strafabzug verwehrt. Diese Abschwächung der Generalprävention mag rechtspolitisch unerwünscht erscheinen[145], doch ergibt sich hier ein rechtsfreier Raum, den auszufüllen die Rechtsauslegung keineswegs berufen sein kann.

E. Zusammenfassung – Ergebnis

I. Der gewonnene Rechtssatz in seiner Abgrenzung

Die voranstehende Untersuchung soll, aus ihrem Ergebnis betrachtet, die Unrichtigkeit jener Rechtsauffassung dartun, welche davon ausgeht, daß Geldstrafen fallweise auch trotz ihrer ausschließlichen Natur als Berufskosten niemals Betriebsausgaben i. S. des § 4 Abs. 4 EStG oder auch Werbungskosten gem. § 9 EStG sein könnten. Wesentlich die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs sowie diejenige des Österreichischen Verwaltungsgerichtshofs zieht hier eine Trennungslinie nach dem der Tat innewohnenden, den Täter subjektiv treffenden, Unrechts- und Schuldgehalt, ohne auf die ausschließlich objektive Wertung des Steuergesetzgebers Bedacht zu nehmen. Soweit sie Ausnahmen zuläßt, folgt auf diese Verwechslung der causa mit der culpa eine vom allein entscheidenden Steuertatbestand her gesehen, willkürliche Überlagerung der Letzteren durch den Typus. Die „Gefahrengeneigtheit" des Betriebes dafür entscheidend werden zu lassen, ob die immerhin auch dann noch höchstpersönliche Geldstrafe steuerlich abzugsfähig ist oder nicht, folgt keinesfalls aus dem Gesetz und ist daher als deutlich „freischwebende" typisierende Betrachtungsweise abzulehnen.

Auch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hält neuerdings sehr zutreffend ethische oder sittliche, nach dem Verschulden des Steuerpflichtigen wertende Gesichtspunkte für schlechthin unbrauchbar, um eine Abgrenzung der Gewinnungskostentatbestände von den Lebenshaltungskosten zu versuchen. § 12 EStG greift in diesem Zusammenhang sowohl von seinem Wortlaut als auch von seinem Regelungsziel her betrachtet von vornherein nicht ein, gleichviel ob man dieser Vorschrift eine überwiegend konstitutive Bedeutung beimißt oder dies mit der herrschenden Lehre verneint.

Eine „ethische Betrachtungsweise" im Steuerrecht führt im übrigen zu keiner teleologischen Reduktion des § 4 Abs. 4 EStG in bezug auf Geldstrafen, da sie in dieser Bestimmung weithin nicht angeordnet wird. Die richterliche Rechtsfortbil-

144 Vgl. § 11 der RV, 1074 Blg.NR, XIV. GP.

145 So wiederum *Walter*, aaO S. 48.

dung entnahm sohin dem Strafrecht den Rechtssatz einer Nichtabzugsfähigkeit dieser Art von Betriebsausgaben. Eine vehemente Kritik im Schrifttum folgte und folgt ihr noch immer auf dem Fuß. Der Vorwurf präpositiv gefundener, das Steuerrechtssystem in der Höherbewertung der Strafrechtsordnung willkürlich durchbrechender Entscheidungen, bewirkte jedoch keine Änderung in der Auffassung, welche immer strenger angewandt, jedoch auch substanzieller begründet wurde. Aus diesen Anhalten um eine eigenständige Lösung bemüht, führte die Untersuchung vorerst zu der Erkenntnis eines, auf dem Wege induktiver Lückenfüllung aus dem Strafrecht gewonnenen Rechtssatzes, wonach Geldstrafen im Sinne der §§ 40 und 41 StGB nicht abzugsfähig sind. Dies auf Grund ihres auch aus der positiven Rechtsordnung klar erkenntlichen, höchstpersönlichen, unmittelbar schuldgebundenen Strafcharakters, welcher eine Abwälzung nicht zuläßt. Auch die Rechtsidee des Strafrechtes müßte in einem möglichen Abzug von Geldstrafen einen unerträglichen Gleichbehandlungsverstoß erblicken. Aus der „Natur der Sache" wiederum folgt, daß es ein und demselben Gesetzgeber schon aus Gründen der Generalprävention unzumutbar sein muß, fallweise und vom Strafzweck her gesehen, willkürlich, hier in eine vom Täter in ihren Vorteilen bereits vor der Tat klar abwägbare und ex lege sicher wirkende Risikogemeinschaft einzutreten. Eine solche kommt jedoch jedwedem steuerwirksamen Ausgabenabzug zu, da er die ansonsten gegeben gewesene Steuerlast zum Teil erheblich mindert. Die Generalprävention wird als Anliegen des Gesetzgebers aus § 47 Abs. 1 dStGB ebenso wie aus § 37 Abs. 1 öStGB unvermittelt deutlich und setzt solcherart ein Abzugsverbot für Geldstrafen geradezu in ihrem Bestand voraus.

Nicht gilt dieses Abzugsverbot für die im Gegensatz zu der Geldstrafe objektiv tatindizierten, das heißt von einem wirtschaftlichen Taterfolg untrennbar abhängigen, sonstigen strafrechtlichen Maßnahmen gegen das Eigentum, wie Verfall, Einziehung und Unbrauchbarmachung. Denn sie erfließen nicht unmittelbar aus der höchst persönlichen Schuld des Täters, sondern aus dessen deliktischer Bereicherung bzw. aus dem Sachsubstrat der Tat, soweit ein solches objektiv eingetreten oder vorhanden ist und sollen auch nur dieses treffen.

Diese Folgerungen lassen sich gleichermaßen für das österreichische Kriminalstrafrecht begründet ableiten.

II. Der gewonnene Rechtssatz in seiner Wirksamkeit

Das Abzugsverbot für Geldstrafen kann weder als strafbegründender noch als strafverschärfender Tatbestand angesehen werden. Es wirkt nur in Vollendung der vorgegebenen Strafrechtsnormen, indem es die diesen jeweils entspringenden Wirkungen und Wertungen objektiv unangetastet und unreflektiert sicherstellt. Das Analogie-(Induktions-)verbot des Strafrechts, zu gewinnen aus Art. 103 II GG, greift daher nicht ein.

Auch das steuerrechtliche Analogieverbot geht in seiner rechtsordnungsbedingten Qualität an dem solcherart hergeleiteten Abzugsverbot vorbei. Dieses ist in seinem Ursprung strafrechtlicher Natur und es bedürfte sohin eines, ebenso wie eine „Gesamtlücke", unvorstellbaren, interdisziplinären „Gesamtanalogieverbotes", um es in seiner Ausstrahlung zu unterdrücken.

Das Abzugsverbot hat als lex specialis in Ansehung der lex generalis der Gewinnungskostentatbestände die besseren Wirkungsgründe für sich. Als im übrigen vom selben Gesetzgeber stammende, auf derselben Rechtserzeugungsstufe stehende Norm, ergeben sich daher auch keinerlei Schwierigkeiten in bezug auf die dem Abzugsverbot zugrunde liegende, dem objektiven Nettoprinzip entgegenstehende, Wertentscheidung.

Das Abzugsverbot für Geldstrafen gilt grundsätzlich auch für Geldbußen aus Ordnungswidrigkeiten und Geldstrafen nach dem österreichischen Verwaltungsstrafgesetz, soweit diese nicht erkennbar der Abschöpfung eines Tatgewinnes dienen und solcherart tatindiziert sind. Die positive Rechtsordnung läßt hier zwar geringfügigere Anhaltspunkte als das Strafgesetz erkennen, doch erscheint jedenfalls die dem Ordnungswidrigkeitenrecht und allgemein auch dem österreichischen Verwaltungsstrafgesetz erkennbar innewohnende Teleologie stark genug, um ein Abzugsverbot erschließen zu können. Geldbußen, welche gemäß § 30 OWiG als Nebenfolgen einer Straftat Verbände treffen wollen, sind dagegen nicht vom Abzugsverbot erfaßt, da es andernfalls zu einer ebenso strafrechtswidrigen Strafverschärfung kommen würde, wie ohne Abzugsverbot bei unmittelbar nach einem höchstpersönlichen Verschulden verhängten Strafen zu einer untragbaren Strafminderung.

Ebenso wird ein Abzugsverbot nicht für Geldstrafen anzunehmen sein, welche auf Grund von Ungehorsamsdelikten i. S. von § 5 Abs. 1 Satz 2 des österreichischen Verwaltungsstrafgesetzes verhängt werden. Denn die in dieser Vorschrift gelegene Schuldvermutung und Beweislastumkehr läßt nicht mehr jenes unbedingt höchstpersönliche Verschuldensprinzip erkennen, welches einen Eingriff des Steuerrechts in die Strafwirkung auf dem Abzugswege verbietet. Auch der Gedanke eines generalpräventiven Strafzwecks hat im Verwaltungsstrafgesetz keine hinreichend strenge Verwirklichung gefunden, so daß eine Lückenfüllung im voranstehenden Sinne weder zwingend wird noch auch gesichert möglich wäre.

Als Generallinie einer Orientierung mögen jedenfalls die Begriffe des Strafrechts (StGB, OWiG), selbst dienen: Soweit Eingriffe in das Eigentum „Maßnahmen" oder „Nebenfolgen" sind oder diesen gleichstehen, hat der Gesetzgeber diese von der Strafe i. e. S. unterscheidende Bezeichnung mit Vorbedacht gewählt. All diese, zwar zweifellos Repressivcharakter tragenden Sanktionen, sind tatindiziert, das heißt nicht unmittelbar durch die Person des Täters und seine individuelle Schuldhaftigkeit bewirkt. Sei es, daß sie nur einen objektiven Taterfolg oder ein Tatsub-

strat beseitigen wollen oder unselbständig an eine eigentlich schuldhafte, das heißt nur von der Person eines Menschen auslösbare Rechtsverletzung anknüpfen, es mangelt ihnen jedenfalls das individualisiert persönlich-psychische Moment, welches für die Strafzumessung wesenseigen ist.

Solcherart fehlt es nicht an jenem klaren Scheidepunkt im Strafrecht selbst, welcher ein Abzugsverbot für Geldstrafen ohne weiteres handhabbar macht. Dies ist der Begriff der Strafe als solcher, abgesetzt von jenem der „Maßnahme" oder „Nebenfolge".

Die wohl nicht hinlänglich begründeten Ausweitungsbestrebungen für ein steuerliches Abzugsverbot von schlechthin obrigkeitlich erzwungenen Geldleistungen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, lassen allerdings zweifellos ein praktisches Bedürfnis nach erhöhter Rechtssicherheit erkennen und solcherart die ausdrückliche Verankerung eines Abzugsverbotes für Geldstrafen in der positiven Rechtsordnung wünschenswert erscheinen.

Der klare Verweis der behandelten Rechtsfrage in das Gebiet des Strafrechtes will auch hier fruchtbringend wirken und mit der Hoffnung verbunden werden, der Gesetzgeber möge die Ausbildung eines solchen Abzugsverbotes in engster Anlehnung an dieses Rechtsgebiet und seine Bedürfnisse vornehmen, um das im Einkommensteuerrecht systemtragende objektive Nettoprinzip nicht mehr als unbedingt nötig zu beeinträchtigen.

Erfahrungen mit der Rechtsanwendungspraxis der Finanzämter (einschließlich Außenprüfungsstellen) bei der Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben

Rechtsanwalt Dr. Michael Streck, Köln

Inhaltsübersicht

I. Erfahrungen

II. Abgrenzung: Ärgernis und Streit
1. Ermittlungen in der Privatsphäre
2. Ausweichen auf die allgemeine Lebenserfahrung
3. Das Ärgernis in der Rechtsprechung
4. Die rituelle Bedeutung des Abgrenzungsstreits

III. Abgrenzung: Kein Problem der Besteuerungspraxis
1. Besteuerungspraxis
2. Einigungsbedingungen
3. Katalog der Einigungstechniken

IV. Besteuerungswirklichkeit und Normauslegung
1. Die Differenz zwischen der Norm und ihrer Anwendung
2. Rechtliche Erschließung des Arrangements
3. Orientierung der Normauslegung an der Praxis.

I. Erfahrungen

Die Erfahrungen, über die ich berichte, sind die Erfahrungen unserer Sozietät und meine persönlichen Erfahrungen als Finanzbeamter, als Berater und Steuerbürger. Ihnen liegen keine soziologischen oder statistischen Erhebungen zugrunde. Sie sind nur insoweit repräsentativ, als meine Tätigkeit sowohl der Mandate nach als auch geographisch eine gewisse Breite aufweist. In vielen Gesprächen mit Steuerbevollmächtigten und Steuerberatern wurden sie ergänzt und überprüft.

Ich werde als Jurist über die Erfahrungen berichten. Daraus folgt, daß ich rechtliche Wertungen nicht ausklammere, sondern sehr bewußt und mit rechtlichen Zwecken in das Referat einfließen lasse.

II. Abgrenzung: Ärgernis und Streit

Es ist kein überraschender Tatbestand, daß die Abgrenzung beruflicher und privater Aufwendungen Quelle eines ständigen, mit großem Engagement geführten

Streits zwischen Steuerbürger und Finanzverwaltung ist. Vielfältiger Bürgerzorn und immer wieder beklagtes Besteuerungsärgernis haben in dieser Abgrenzung ihren Grund[1].

1. Ermittlungen in der Privatsphäre

Der Finanzbeamte ist nach der geltenden Rechtslage gezwungen, zum Zwecke der Abzugsfähigkeit nach beruflichen und privaten Ursachen zu forschen; berufliche und private Verursachung oder Veranlassung, seien sie objektiv oder subjektiv, sind festzustellen und abzuwägen[2]. Er muß Fragen stellen, Ermittlungen durchführen, die sachnotwendig in den privaten Lebensbereich eindringen. Auf dieses Eindringen in die Privatsphäre, oder, wie es auch heißt, Intimsphäre, reagiert der Bürger selbst bei Bagatellen empfindlich und abwehrend[3].

Wenn der wuchernde Staatsbürokratismus irgendwo haltmachen muß, dann mit Sicherheit vor der Privatsphäre. Ohnehin sind die Allmacht und Allgegenwart des Staates überall spürbar; zumindest der private Lebensbereich muß hier eine Grenze ziehen. Macht sich der Staat, zumal das Finanzamt, in diesem Bereich breit, werden alle rationalen und irrationalen Abwehrkräfte und Abwehrgefühle geweckt.

Die Fragestellung der Ermittlungen berührt außerdem das berufliche Selbstverständnis und Selbstwertgefühl. Die Verneinung einer beruflichen Verursachung und die Zuordnung von Ausgaben zur Privatsphäre verkürzen den beruflichen Bereich, berühren das hier erworbene Ansehen und die hier begehrte Reputation. Arbeits- und Leistungsaufwendungen werden zu Lust- und Vergnügungskosten

1 Die Arbeitskreis für Steuerrecht GmbH hat auf Initiative von *Felix* im Frühjahr 1979 das 5. Kölner Frageforum durchgeführt; die Ergebnisse werden noch ausgewertet; sie sind noch nicht veröffentlicht. Gegenstand ist u. a. die Betriebsprüfung in der Praxis. Eindeutig stehen hier die Klagen über die Schwierigkeiten bei der Ermittlung von Privatanteilen und Abgrenzungsfragen im Mittelpunkt.

2 Daß die Qualifizierung von Betriebsausgaben und Werbungskosten in irgendeiner Weise von der objektiven Verursachung und der subjektiven Zwecksetzung abhängt, ist Rechtszustand. Vgl. hierzu aus jüngster Zeit *Tipke*, StuW 1979, 193; *Offerhaus*, BB 1979, 617, 667; dazu kritisch *Kröger*, BB 1979, 1284. S. außerdem in diesem Buch die Beiträge von *Söhn, Ruppe, Kirchhof, von Bornhaupt* sowie – hinsichtlich der rechtlich gebotenen Sachverhaltsermittlung – *Rönitz*. Aus österreichischer Sicht s. *Schimetschek*, Die betriebliche Veranlassung von Betriebsausgaben, Finanz-Journal 1979, 21. – Unter den Fallgestaltungen fällt hinsichtlich der objektiven und subjektiven Ursachenforschung insbesondere die Rechtsprechung zu den Unfallkosten auf, die auch vielfältigen Beispielstoff in Lübeck gab; dazu BFH, GrS 2–3/77 vom 28. 11. 1977, BStBl. 1978 II, 105; VI R 133/76 vom 23. 6. 1978, BStBl. 1978 II, 457; *Balke*, FR 1979, 424; *Tiedtke*, FR 1978, 493.

3 Hierzu auch *Fischer/Zanzinger*, DB 1979, 127.

erklärt; nach deutschem Verständnis ist dies keine Aufwertung, sondern eine Deklassierung. Der Finanzbeamte schulmeistert und disqualifiziert. Wer dem Hochschullehrer für Kunstgeschichte das Farbfernsehgerät nicht als Werbungskosten anerkennt, maßt sich zugleich an zu behaupten, der Herr Professor beschaue das Programm nicht kunstsachverständig und unter Wertung der dargebotenen Farbwelt, sondern vielmehr wie jeder Dritte, also letztlich als Unterhaltung; diese Beurteilung bedeutet Angriff und löst Aggression aus[4].

Ähnliches gilt, wenn dem Lehrer das Arbeitszimmer, dem Journalisten die berufliche Reise oder das Präsent, dem Unternehmer die Geburtstagsfeier usw. gestrichen werden; es ist nahezu unmöglich, die Diskussion und Ermittlungen in einer sachlichen Atmosphäre zu führen, weil das Erforschen und Ermitteln der Motive und Gründe als Eindringen in die schützenswerte Intimsphäre rigoros abgelehnt werden und das Infragestellen der beruflichen Veranlassung Empörung auslöst.

Ein bezeichnendes Beispiel fand ich bei *Heider* in einem Beitrag in der Deutschen Steuerzeitung des Jahres 1937[5]; die Probleme waren damals nicht anders als heute:

„Die Betriebsprüfung bei einem Großkaufmann – Ein- und Ausfuhrhändler –, der einen Geschäftsgewinn von 14 000 RM erklärt hatte, ergab einen tatsächlichen Jahresbilanzgewinn von rund 50 000 RM. Den Unterschiedsbetrag von 36 000 RM bezeichnete der Steuerpflichtige als abzugsfähige Werbungskosten, darunter 4 000 RM für die Bewirtung von ausländischen Kunden, 1 100 RM für Zigarren und Getränke im Kontor und 23 000 RM für Reisespesen im Ausland. Ich bat den Steuerpflichtigen zu mir und fragte ihn zunächst, wie er diese hohen Reisespesen errechnet habe. Er erklärte mir, er habe als Reisespesen die Beträge angegeben, die er auf seinen oft Monate langen Geschäftsreisen von seinem ausländischen Bankkonto abgehoben habe. . . . Da er als Junggeselle ganz in seinem Geschäft aufgehe, kämen Ausgaben, die nicht seinem Geschäft dienten, nicht in Frage. Seine Geschäftsbeziehungen beruhten insbesondere auf freundschaftlichem Familienverkehr mit seinen Kunden; er sei in Skandinavien über vierzigmal Pate von Kindern seiner Kundschaft; er müsse diese beschenken, in Theater und Hotels einladen und, wenn sie nach Deutschland kämen, hier aufnehmen und bewirten. Deshalb habe er auch, obwohl ihm persönlich ein möbliertes Zimmer genügt hätte, eine vornehme Achtzimmerwohnung mieten und ausstatten und eine Hausdame anstellen müssen. Seine Kleidung verbrauche er ausschließlich für das Geschäft, seine Ernährung diene nur der Erhaltung seiner Arbeitskraft für das Geschäft. Er erklärte: ‚Ich habe kein Eigenleben, ich lebe nur meinem Geschäft, ohne irgendein anderes Interesse zu haben.' Er betrachtete sich also ebenso wie eine Körperschaft, von der wir zu sagen pflegen, daß sie kein außergewöhnliches Eigenleben hat."

In dem Beschluß des Großen Senats des BFH vom 19. 10. 1970[6] zu § 12 EStG klingt an, daß das Aufteilungsverbot des § 12 Nr. 1 EStG gerade gerechtfertigt sei,

4 Fall aus der Praxis. Die Abwehrreaktion ging soweit, daß mir – damals Finanzbeamter – der Hochschullehrer schließlich in Schriftsätzen vorwarf, ich vermöge noch nicht zwischen Schuhwarenhändlern und Finanzbeamten einerseits und Hochschullehrern andererseits zu unterscheiden.

5 *Heider*, DStZ 1937, 633.

6 GrS 2/70, BStBl. 1971 II, 17.

um eben dieses Eindringen in die Privatsphäre zu vermeiden; folglich, so könnte man meinen, berücksichtigt der BFH doch gerade das hier erwähnte Ärgernis; es könne folglich kaum Ergebnis einer fehlsamen Anwendung der Rechtsprechung sein. Der Große Senat begründet nur das Aufteilungsverbot. Vorfrage ist – auch für den Großen Senat – die Feststellung, daß überhaupt Aufwendungen der privaten Lebensführung vorliegen. Ob solche gemischten Aufwendungen gegeben sind, bestimmt der Große Senat gerade nicht nach objektiven Kriterien, sondern nach „dem tatsächlichen Verwendungszweck im Einzelfall"[7]. Diese final bestimmte Vorfrage setzt aber ein höchst konkretes Eindringen in den Einzelfall voraus. Hinsichtlich der Achtung vor der Unverletzlichkeit der Privatsphäre gerät die Rechtsprechung folglich in einen nicht lösbaren Widerspruch: Um zu dem Aufteilungsverbot zu gelangen, das das Eindringen in die Privatsphäre ausschließt, muß das Finanzamt zuerst einmal in die Privatsphäre eindringen; denn nur auf diesem Weg kann es ermitteln; ob von dem Aufteilungsgebot Gebrauch zu machen ist. Die Rechtsprechung beseitigt nicht das Ärgernis, dessen Beseitigung sie zum Zweck der Gesetzesauslegung heranzieht[8].

2. Ausweichen auf die allgemeine Lebenserfahrung

Der Beamte zieht sich angesichts dieser Abwehr gegen das Eindringen in die Privatsphäre auf die allgemeine Lebenserfahrung zurück[9]. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung nutzt der erwähnte Hochschullehrer den Farbfernseher überwiegend privat. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist jede betriebliche Geburtstagsfeier überwiegend ein Lebensgenuß. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung benutzt ein Unternehmer den Pkw zu x % privat. Der Steuerbürger könnte sich angesichts dieser Vermutungen aus Lebenserfahrungen eigentlich glücklich schätzen, dem Eindringen in die Privatsphäre entronnen zu sein und sich mit dieser Lebenserfahrung zufrieden geben. Dies ist mitnichten der Fall.

Die allgemeine Lebenserfahrung ist die Lebenserfahrung eines Prüfers oder Sachbearbeiters, hilfsweise eines Sachgebietsleiters. Diese Lebenserfahrung hat ohne Zweifel mit der Dauer der Berufstätigkeit eine gewisse Breite erhalten; im übrigen erfolgt jedoch durch diesen Maßstab nichts anderes als die Einfügung des Steuerbürgers in den Lebenszuschnitt des Finanzbeamten und eine Spiegelung privater und beruflicher Erfahrungen des Prüfers oder Sachbearbeiters in das Privatleben

7 AaO, S. 19.

8 Hinzu kommt schließlich, daß der Problemkreis des § 12 EStG dem Steuerbürger ohnehin wenig einsichtig ist. Dem Verständnis eines Aufteilungsverbots bei Überlagerung beruflicher und privater Veranlassung scheinen sich nur schwer überwindbare Barrieren entgegenzustellen.

9 Positiv zu diesem rechtlichen Abgrenzungsweg *Görlich*, DB 1979, 711.

des Bürgers. Dies geschieht nicht mit der einfachen Gleichsetzung der Erfahrungswelt des Beamten mit derjenigen des Bürgers; vielmehr mißt der Beamte an den Lebenserfahrungen, die der Bürger nach seinen – des Beamten – eigenen Vorstellungen „eigentlich haben muß". Dies ändert in der Sache nichts an der Tatsache, daß die Vorstellungen und Erfahrungen des beurteilenden Beamten zum Maßstab werden.

Fast werden hierdurch noch heftigere Aggressionen wach als durch das gezielte Erfragen der Privatsphäre. Will man sich zwar einerseits nicht in die privaten Karten schauen lassen, so weist der Steuerbürger es andererseits als geradezu absurd zurück, sich die Lebenserfahrungen eines Prüfers als Maßstab aufdrängen zu lassen, die sich häufig ebenso gut als Vorurteile oder Klischees entlarven lassen[10].

Kennt der Prüfer die Last des Außenverkäufers eines Textilwarenherstellers, den Einkäufer eines Warenhauses durch ein „Nachtleben" zu schleppen, um zu einem Abschluß zu kommen? Kennt er die Anspannung eines Essens mit Geschäftsfreunden im Hilton, wenn es um bitter nötige Anschlußaufträge geht? Kennt er die Lästigkeit betrieblicher Geburtstagsfeiern? Gehört das Schmiergeldwesen zu seinem Erfahrungsbereich? Kennt er die notwendig feierabendlose Aktivität eines Unternehmers, die in der Tat jede Autofahrt zu einem betrieblichen Ereignis werden läßt? Weiß er wirklich, daß der Lehrer zu Hause tatsächlich arbeitet[11]? Ist es nicht ein Unding, wenn der 22jährige Prüfer dem 50jährigen Unternehmer oder dem 60jährigen Hochschullehrer überhaupt die eigene Lebenserfahrung vorhält?[12]

Mit bemerkenswerter Offenheit entlarvt Oberregierungsrat *Wenzig* in der Steuerlichen Betriebsprüfung[13] den Argumentationswert der Lebenserfahrung. Er überschreibt einen Absatz mit „Grundsätze der Lebenserfahrung" zur Telefonnutzung. Diese führen ihn auf Anhieb nicht weiter; er überprüft die Möglichkeit der Einzelermittlung. Dazu *Wenzig:*

„Aus den zuletzt genannten Gründen dürfte der in der Öffentlichkeit verbreitete Ratschlag, Strichlisten für das Privattelefon zu führen, in die Irre leiten. Eindeutige Nachweise bedingen ein Gerät oder eine Vermittlungsperson, die Adressaten und Gebühreneinheiten eines

10 Vgl. auch *Tipke*, StuW 1979, 207.

11 Weitere Beispiele bei *Tipke*, StuW 1979, 207.

12 Die – notwendige – Begrenztheit der Lebenserfahrung hat natürlich in der Praxis auch positive Seiten: Kauft der Deutschlehrer einen Sammelband Goethe, so sind diese Aufwendungen nichtabzugsfähig. Kauft der Französischlehrer Balzac, Gide oder gar Simenon auf Französisch, hat er in der Praxis keine Schwierigkeiten, diese Aufwendungen abzuziehen, obwohl er derartige Bücher so leicht liest, wie der Deutschlehrer seinen Goethe. Dergleichen gehört nicht zur Lebenserfahrung der Steuerbeamten, weshalb sie die Berufsbedingtheit streitlos akzeptieren.

13 1979, 4, 5.

jeden Gesprächs vermerkt. Es sei zugestanden, daß sich manche Oberfinanzdirektionen aus Billigkeitserwägungen mit weniger zufriedengeben, wenn auch nicht mit Strichlisten. Die Beweiskraft all dieser Notizen ist trotzdem nicht größer als die mündlicher Angaben."

Sodann fährt er fort:

„So bleibt dem Prüfer oft nur ein allerletztes Mittel: Der Griff in den persönlichen Erfahrungsschatz. Im Laufe der Zeit haben sich die Werte in den einzelnen Bp-Stellen auf eine gewisse Bandbreite eingependelt. Spätestens wenn die Diskussion mit dem Stpfl. an dieser Stelle angelangt ist, mischt sich Erbitterung ein. Der Prüfer möchte um der Gleichbehandlung willen die gewöhnlichen Ansätze keinesfalls unterschreiten, sieht sich aber vor einem leeren Arsenal von Argumenten. Der Stpfl. erkennt, daß der Prüfer ihm keinen Glauben schenkt, sondern ungerührt an einem vorgefaßten Geldbetrag festhält. Es verwundert nicht, daß der Stpfl. ein Musterbeispiel an Behördenwillkür zu erleben wähnt."

Ohne Ermittlungsmöglichkeiten im Einzelfall weicht sodann *Wenzig* auf Angaben des Statistischen Bundesamts aus. Der Einzelfall wird zugunsten abstrakter Zahlen und Formeln verlassen. Dazu unten III.

Die Lebenserfahrung paart sich häufig mit sozialen oder institutionellen Wert- und Vorurteilen. Erfahrungswerte des Seins werden mit Sollenswerten vertauscht. Jeder Berater kennt die Probleme, wenn Aufwendungen der Ehefrau oder Aufwendungen, an denen die Ehefrau beteiligt ist, zum Abzug gelangen sollen. Ehefrauen sind nach der allgemeinen Lebenserfahrung etwas höchst Privates. Wer auf der Geschäftsreise seine Frau mitnimmt, dokumentiert die private Veranlassung[14]. Erst durch komplizierte und aufgeblähte Formalismen kann man die Ehefrau aus dem privaten Konnex lösen[15]. Anders zum Beispiel die Sekretärin. Sie ist gewissermaßen eine geborene Betriebsausgabe, gleichgültig, wo sie sich auch aufhält. Begleitet sie den Chef auf der Dienstreise, berührt dies nicht nur den betrieblichen Charakter seiner Aufwendungen, sondern erlaubt auch noch die Abzugsfähigkeit ihrer Reiseaufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten.

Die Problematik der allgemeinen Lebenserfahrung setzt sich bei den Steuergerichten fort. Wenn hier von der allgemeinen Lebenserfahrung die Rede ist, kann wohl nur die Erfahrung der Richter des entscheidenden Senats ausschlaggebend sein[16]. Ist sie wirklich so allgemein, wie es in den Entscheidungen behauptet wird? In BFH III R 50–51/78 vom 2. 2. 1979[17] heißt es:

„Das FA meint, daß bei den hohen Anschaffungskosten und der Art der beiden Pkw Erwägungen der privaten Repräsentation mitspielten. Das entspricht der Lebenserfahrung. Die

14 Vgl. z. B. die Argumentation des FA in BFH IV R 106/77 vom 12. 4. 1979, BStBl. 1979 II, 513.

15 Vgl. die Regeln für das Ehegatten-Arbeitsverhältnis.

16 S. auch die Kritik von *Brockhoff*, StbJb. 1964/65, 473, berichtet von *Niemann*.

17 BStBl. 1979 II, 387; s. dazu auch eine Kolumne im Manager-Magazin 1979, Nr. 10 von RA *Binz*.

Einwände der Klägerin überzeugen demgegenüber nicht. Anschaffungskosten für einen Pkw von etwa DM 40 000,– können nach der Verkehrsauffassung noch als angemessen gelten."

Woher nehmen die Urteilsverfasser die Erfahrung über angemessene Wagen für Gewerbetreibende? Die Teppichkosten für einen Anwalt und Notar fixiert der BFH in der Entscheidung VIII R 225/72 vom 19. 6. 1975[18] auf DM 5000,–. Die Richter kennen die Ausstattung des Bundesfinanzhofs – ihre Erfahrung über die Einrichtung von Anwaltsbüros dürfte kaum repräsentativ sein.

In BFH IV R 111/76 vom 10. 3. 1978[19] belehrt die Urteilsbegründung eine Musiklehrerin dahingehend, daß für schulische Zwecke an Stelle eines neuen Flügels auch die Anschaffung eines Klaviers oder eines gebrauchten Flügels ausgereicht hätte. Nach der Lebenserfahrung des Senats war die Anschaffung des neuen Flügels privat veranlaßt[20].

Wie unsicher und subjektiv der Maßstab der allgemeinen Lebenserfahrung ist, zeigt auch eine Rechtsprechung zum Verpflegungsmehraufwand bei 12stündiger Abwesenheit: Einmal besagt die Lebenserfahrung, daß der Mehraufwand nur anfällt, wenn der Arbeitnehmer regelmäßig länger als 12 Stunden unterwegs ist, sodann besagt sie, daß der Mehraufwand gerade dann feststellbar ist, wenn er selten länger als 12 Stunden abwesend sei[21].

Bei den Richtern wie bei den Beamten verbirgt sich hinter der ein Ergebnis begründenden allgemeinen Lebenserfahrung nur die sehr individuelle und persönliche Erfahrung des Richters R. oder des Beamten B.; sie ist allgemein nur insoweit, als R. und B. „Allgemeines" erfahren haben, was bei den geradlinigen und folglich eingegrenzten Berufswegen nur selten der Fall ist. Der Bürger sieht, vermutet oder ahnt dies – bewußt oder unbewußt – und ist nicht geneigt, sich den aus dieser subjektiven Erfahrung abgeleiteten Normen zu beugen[22].

Abschließend sei erwähnt, daß der Rückzug auf die allgemeine Lebenserfahrung auch Ermittlungsarbeit erspart. Der aufgrund der – wie auch immer gearteten –

18 BStBl. 1976 II, 97.

19 BStBl. 1978 II, 459.

20 Derartiger Lebenserfahrungstransfer bringt dem BFH den Ruf der Kunstfeindlichkeit ein, vgl. *Tipke*, StuW 1979, 199 und Der Spiegel 1979, Nr. 16, 65.

21 S. BFH VI R 322/66 vom 4. 8. 1967, BStBl. 1967 III, 782 einerseits und BFH VI R 123/76 vom 30. 3. 1979, BStBl. 1979 II, 498 unter Änderung der Rechtsprechung andererseits.

22 Offen bleibt hier die Frage, ob der Rückgriff auf die Lebenserfahrung methodisch richtig oder falsch ist. Zu unterscheiden ist im übrigen zwischen der Lebenserfahrung und der „allgemeinen Verkehrsauffassung", in den gesetzlichen Tatbestand aufgenommen z. B. in § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG. Die Lebenserfahrung ist – trotz Revisibilität – ein Seinswert, die Verkehrsauffassung normativ, d. h. wertend, zu bestimmen, s. BFH VIII R 225/72 vom 19. 6. 1975, BStBl. 1976 II, 97. Die Wertung wird sich von der Lebenserfahrung kaum trennen lassen.

Erfahrung erkannte Sachverhalt tritt an die Stelle des mühevoll erforschten und nachgewiesenen. Die Versuchung, auf diese Weise die drängende Arbeit zu erledigen, ist in vielen Fällen nahezu unwiderstehlich. Für den Bürger erwächst natürlich auch hier das Ärgernis, seine Individualität und Einzigartigkeit in die behaupteten Formen der Prüfer-Erfahrung gesperrt zu sehen. Denn warum diese Individualitäts-Verkürzung vorgenommen wird, ist für diesen Ärger unerheblich.

3. Das Ärgernis in der Rechtsprechung

Die Streit- und Ärgernisursachen dieser Abgrenzung treiben Blüten und Früchte, die wir Monat für Monat in den Entscheidungen der Finanzgerichte finden. Zu den Betriebsausgaben und Werbungskosten breitet sich hier ein wahres Abzugspanoptikum aus; es gibt kaum eine Ausgabe, die das fünfköpfig besetzte Gericht nicht bereits einmal beschäftigt hat; die Aktentasche des Prüfers und die Pistole des Richters sind die letzten farbigen Absonderlichkeiten, die uns dieser Kleinkrieg bescherte[23].

Ob dies eine sinnvolle Beschäftigung der Steuergerichte ist, wage ich zu bezweifeln. Die Kläger können sich unmittelbar auf *Rudolf von Ihering*[24] berufen: „Der Widerstand gegen ein schnödes . . . Unrecht, d. h. gegen eine Verletzung des Rechts, welche in der Art ihrer Vornahme den Charakter . . . einer Kränkung an sich trägt, ist Pflicht . . .; denn er ist nötig, damit das Recht sich selbst verwirklicht." Die Zweifel können sich folglich kaum gegen die Kläger richten. Ihr Gegenstand muß das Recht sein, das in einem Massenverfahren Jahr für Jahr auf unzählige „Kränkungen" und ihnen zufolge auf Rechtsstreitigkeiten angelegt ist.

4. Die rituelle Bedeutung des Abgrenzungsstreits

Unabhängig von den dargestellten echten Ärgernissen und Streitursachen wirkt hier noch ein anderer Grund mit: Es scheint zu den Gesetzmäßigkeiten auch der

23 Pistolenentscheidung: FG Baden-Württemberg, EFG 1979, 546; Aktentaschenentscheidung: FG Berlin, EFG 1979, 225; dazu die spöttische Anmerkung von *Risse,* BB 1979, 1074 und die „Steuer-Gewerkschaft" 1979, 158: „Ein Steuermärchen aus Berlin". Zur Vorbereitung dieses Referats wurde mir von StB H. aus Bayerisch Gmain der Vorschlag unterbreitet, den Vorsitzenden des Berliner Senats für den Orden wider den tierischen Ernst vorzuschlagen. – Man kann natürlich auch sagen, wären Betriebsausgaben und Werbungskosten „ein weibliches Wesen, so müßte einen der besondere Charme gerade dieser Dame entzücken" – *Spitaler,* StbJb. 1953/54, 290 –, insbesondere in der Vielfalt, in der sie sich dem Betrachter darbietet.

24 *v. Ihering,* Der Kampf ums Recht, hier zitiert nach *Rudolf v. Ihering,* Der Geist des Rechts, Auswahl aus seinen Schriften, 1965, 203.

auf eine Einigung abzielenden Auseinandersetzungen zu gehören, daß es Kristallisationspunkte für streitiges Aufbegehren geben muß. Vor dem Arrangement steht die Konfrontation, der gepflegte Konflikt, der fast mit Genuß zelebrierte Streit, auf den beide Seiten zwar verzichten können, aber nicht verzichten mögen. Kein Friedensschluß ohne Waffengeklirr. Die Abgrenzungen geben hierzu willkommenen Anlaß – auch dort, wo die Einigung Ergebnis des Streit sein will. Den Streit um die private Lebenssphäre finden wir folglich auch unter Partnern, bei denen die Einigungsvernunft dominiert. Dieses Feld ist Gegenstand des nachfolgenden Berichts.

III. Abgrenzung: Kein Problem der Besteuerungspraxis

1. Besteuerungspraxis

Im Gegensatz zur Streitmöglichkeit, die sich bei den Abgrenzungen eröffnen, ist die Abgrenzungsproblematik – und damit komme ich zu einer für meinen Bericht wichtigen Aussage – für einen bestimmten Bereich der Besteuerungspraxis kein zentrales Problem[25]. Ärgernis und Problematik stehen in keinem adäquaten Verhältnis. Die Praxis hat durch Selbsthilfe Wege gefunden, um das dem Ärgernis entsprechende Problem zu lösen.

Durch diese Feststellung will ich meinen Bericht, daß die Abgrenzungsfragen in hohem Maß streitträchtig sind, nicht relativieren. Ersteres ist tatsächlich der Fall. Gerade weil dies aber so ist, kann die Streitquelle nach Jahrzehnten der Besteuerung kein reales Problem mehr darstellen. Würden sich die Streitursachen in ihrem potentiellen Maß durchsetzen, würden Besteuerung und Gerichtsbarkeit in ihren Kapazitäten zusammenbrechen. Sollen beide Funktionen weiterhin ihren Zweck erfüllen, muß die Besteuerungswirklichkeit die Problematik dadurch auflösen, daß sie sich von der Streitverursachung trennt.

Was verstehe ich unter dieser Praxis der Besteuerung? Es handelt sich um die große Zahl der Veranlagungs- und Betriebsprüfungsfälle, die einvernehmlich zwischen Steuerberatung und Finanzbehörden abgehandelt und erledigt werden.

Damit füge ich in meine Aussage tatsächliche Voraussetzungen ein, die diese Praxis von den die Gerichte erreichenden Abgrenzungsfällen in der Regel unterscheiden.

Von entscheidender Bedeutung ist die Steuerberatung, die sich zwischen die die Privatsphäre ausleuchtende Finanzverwaltung und den Bürger schiebt und den

25 Kennzeichnend ist, daß *Glade* in seinem Referat „Praktische Erfahrungen mit der Betriebsprüfung", StbJb. 1978/79, 529 ff, diesem Themenkreis keinen Abschnitt widmet.

„Eingriff" ebenso auffängt wie sie die nicht sachgemäße Gegenreaktion des Bürgers verhindert[26]. Eine starke Steuerberatung geht mit Abgrenzungsfragen selten zu Gericht.

Darüber hinaus sind Arbeitnehmer bei den hier betroffenen Aufwendungen streitwilliger als selbständige Unternehmer. Dies hat verschiedene Gründe. Einmal kann die bereits erwähnte streitschlichtende Steuerberatung häufiger den Unternehmer beeinflussen, weil er eher die Beratung in Anspruch nimmt und geneigter ist, seine Entscheidung auf den Rat eines Dritten zu stützen. Zum anderen ist der Unternehmer Effektivitätskategorien aufgeschlossener, die ihn vergleichsbereiter sein lassen als den Arbeitnehmer, der häufiger „aus Prinzip" auch um Kleinbeträge streitet[27]. Hinzu kommt, daß heute noch tatsächlich der Werbungskostenbegriff enger ist als derjenige der Betriebsausgaben, so daß bei bestimmten Abgrenzungsausgaben ohnehin nur der Ärger des Arbeitnehmers erzeugt wird[28]. Schließlich ist die „Kompensationsmasse" (vgl. III. 3.) bei dem Unternehmer scheinbar umfangreicher als diejenige des Arbeitnehmers; allerdings neige ich der Ansicht zu, daß es insoweit nur an eingeübten Techniken, weniger an Gegenständen derartiger Techniken fehlt, um Einigungen zu erzielen.

Die Auflösung des Abgrenzungsstreits in der Praxis erfolgt naturgemäß mit unterschiedlicher Wirksamkeit. Es gibt Bereiche, die fast unwiderstehlich einen Streit indizieren. So sind Gruppenreisen weiterhin problematisch[29]. Zwar ist die Checkliste des Großen Senats[30] nützlich; ich vermute auch, daß sie sich auf die Dauer durchsetzen wird. Bis zu einer problemlosen Behandlung dieses Sachverhalts wird allerdings noch Zeit vergehen[31]. Ärgernisverursacher sind in diesem Bereich allerdings auch die Veranstalter der Reisen, die mit allzu leichter Hand Abzugserwartungen wecken, die das Finanzamt nicht erfüllen kann. Für die Praxis ist in diesem Zusammenhang die Entscheidung IV R 106/77 vom 12. 4. 1979[32] von großem Wert, die auf Geschäftsreisen, denen ein unmittelbarer betrieblicher Anlaß zugrunde liegt (Besuch von Kunden, Geschäftspartnern, Halten eines Vortrags) die Regeln für Informationsreisen nicht überträgt. Die Finanzämter konnten der Versuchung nicht widerstehen, die Regeln über die organisierten Gruppenreisen allgemein auf Geschäftsreisen zu übertragen. Einem Blumeneinkäufer wurde die Reise zum Blumenmarkt nach Nizza gestrichen – obwohl Blumeneinkäufe unstreitig erfolgten –, weil die Reise nicht programmgemäß organisiert und Nizza ein Urlaubsort sei[33]. Diesem fehlsamen Entscheidungstransfer dürfte mit BFH IV R 106/77 ein Riegel vorgeschoben sein.

26 Zu dieser Funktion der Steuerberatung allgemein s. *Flämig*, StbKongrRep. 1979, 44 ff, und *ders.*, Steuerprotest und Steuerberatung, Köln 1979, 39 ff.

27 Was natürlich eine gewisse Intellektualität voraussetzt; der Beamte oder Hochschullehrer steht dem Rechtsstreit aufgeschlossener gegenüber als der Arbeiter.

28 *Tipke*, StuW 1979, 199. Beispiel: Bewirtungsaufwendungen sind beim Arbeitnehmer nicht abzugsfähig, BFH IV R 92/72 vom 24. 5. 1973, BStBl. 1973 II, 634; FG Berlin, EFG 1979, 76, rkr.

29 Zu diesem symptomatischen Streitfeld bereits *Felix*, FR 1963, 403; dazu auch *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomischer rationaler Steuerpolitik, 1970, 160 f.

30 Beschluß GrS 8/77 vom 27. 11. 1978, BStBl. 1979 II, 213, dazu *Mösslang*, FR 1979, 206; *Görlich*, StRK-Anm. EStG § 4 BetrAusg. R. 178.

31 Kennzeichnend ist, daß wir gerade hierzu vor der Lübecker Tagung Zusendungen von Beratern erhielten: StB *Busch* aus Köln; WP StB *Lopitzsch* aus Heidelberg.

32 BStBl. 1979 II, 513.

2. Einigungsbedingungen

Die Besteuerungspraxis hat eine Vielzahl von Methoden, Verfahren, Argumenten und Scheinargumenten etc. entwickelt, die die Abgrenzung befriedigend und befriedend lösen. Die Techniken, an die ich hier denke, müssen folgenden Bedingungen genügen, um tatsächlich den durch das derzeitige Normenverständnis angelegten Streitmöglichkeiten zu entgehen.

a) Dem Finanzamt wird dem Grunde nach zugebilligt, Privataufwendungen von berufsbedingten Aufwendungen zu trennen.

b) Dem Finanzamt wird darüber hinaus grundsätzlich das Recht zuerkannt, Betriebsausgaben und Werbungskosten, die eine irgendwie bestimmte Privatsphäre berühren, entweder zu streichen oder aufzuteilen. Hierbei gilt die Vermutung, daß der Steuerbürger in dieser Ausgabengruppe ohnehin etwas versteckt hat, so daß man einer Streichung in einvernehmlicher Höhe kaum ausweichen kann.

c) Privatsphäre ist der Bereich, den der Beamte und der Steuerbürger jeweils hierunter verstehen. Man akzeptiert, daß beide Vorstellungen nicht übereinstimmen, aber über eine „Schnittmenge" verfügen. Auf Einzelheiten geht man nicht ein.

d) Der Beamte unterläßt es, in den privaten Lebensbereich durch Ermittlungen einzudringen. Fragen werden auf ein Minimum reduziert. Behauptungen hinsichtlich des Sachverhalts werden geglaubt.

e) Der Steuerbürger unterläßt es, dem Prüfer die eigenen Vorstellungen von dem Privatbereich, insbesondere aber das eigene Selbstverständnis des Berufs, aufzudrängen.

f) Wechselseitig wird akzeptiert, daß man sich nicht über die Rechtfertigung einigen kann, über die Rechtsfolge aber einigen muß.

g) Die Einigung umfaßt keine Präjudizierung. Sie gilt nur für den Sachverhalt und nur für den Zeitraum, auf den sie sich bezieht.

33 Praxisfall; jetzt FG-Rechtsstreit Düsseldorf/Köln XII 173–174/78.

Unter Wahrung dieser Grundpositionen einigt man sich „schlicht" auf Zahlen, seien es Kürzungs-, Anerkennungs- oder Aufteilungszahlen. Durch die Neutralität der Ziffern zieht man sich aus dem streitgefährdeten Bereich der „wahren" Sachverhalte zurück.

Geht der Prüfer mit dem Steuerpflichtigen Spesenbeleg für Spesenbeleg durch, wird es zu keiner Einigung über auch nur 1 DM zweifelhaften Aufwand kommen. Völlig unabhängig hiervon ist eine Pauschalkürzung aller Spesenaufwendungen in Höhe von 1000 DM pro Jahr einvernehmlich erreichbar.

Da diese Techniken, die ich sogleich näher erläutere, nicht expressis verbis im Gesetz, auch nicht in Richtlinien, Erlassen, Kommentaren und Lehrbüchern niedergelegt sind, bedürfen sie der Berufserfahrung, eventuell – soweit dies überhaupt möglich ist – der transferierten Erfahrung. Die Praxis lebt folglich zwischen dem erfahrenen Beamten, sei er Prüfer, Sachbearbeiter oder Sachgebietsleiter, auf der einen Seite und dem erfahrenen Steuerberater auf der anderen Seite. Innerhalb des „Besteuerungsgeschäfts" hat sich durch sich ständig wiederholende „Geschäftsvorfälle" ein „Besteuerungsbrauch" gebildet. Sowohl der Steuerpflichtige selbst als auch gerade der junge Prüfer oder Beamte geraten – die Techniken einer befriedenen Besteuerung (noch) nicht kennend – sehr schnell in die Streitzone. Hat man sich hier einmal verfangen, ist die Rückkehr zur Einigung äußerst schwierig und mühevoll. Um die vernünftige Besteuerungswirklichkeit zu erhalten, ist folglich Beraterdruck zugunsten des Finanzamts und zu Lasten des Mandanten ebenso erforderlich wie die Zügelung des allzu forschen Beamten durch Vorgesetzte bzw. die Beeinflussung des jungen Regierungsrats durch den langjährigen Betriebsprüfer.

3. Katalog der Einigungstechniken

a) An erster Stelle stehen die Pauschalierungen der Finanzverwaltung, z. B. die Pauschalen für die Mehraufwendungen für Verpflegung[34] oder die pauschalierte Privat-Nutzung des Pkw[35]. Ebenfalls kennen die GNOFÄ derartige Pauschalansätze, die Einzelermittlungen ausschließen[36].

Unabhängig von der Problematik zulässiger normativer Typisierung oder einer typisierenden Betrachtungsweise werden diese Pauschalen wegen ihrer formalen Qualität anerkannt. Der Steuerbürger fragt kaum danach, ob die Pauschalen für die Mehraufwendungen für Verpflegung materiell zutreffend pauschalieren oder schätzen; ihm reicht die Ziffer, die einmal den Mehraufwand grundsätzlich anerkennt und zum anderen die Ermittlung über den tatsächlichen Mehraufwand erspart. Hinzu kommt, daß die Pauschalen selten zwingend sind. Dem Steuerbürger wird die Alternative angeboten: Annahme der Pauschalen oder Einzelnachweis. Dies ist eine faire Wahlmöglichkeit, selbst wenn die in der Regel gewählten Pauschalen zu gering sind. Der Bürger spürt subjektiv keine Rechtsverkürzung und wählt den praktikableren Weg[37].

34 Abschnitt 119 EStR.
35 Abschnitt 118 EStR und BdF vom 25. 5. 1979, StEK EStG § 9 Nr. 195.
36 BStBl. 1976 I, 89, Anlage 1 + 2.

b) Neben diese Richtlinienregelungen treten Verfahren der individuellen Verhandlung im Einzelfall.

So werden Privataufwendungen gestrichen, weil die Privatveranlassung – so wie sie Prüfer und Steuerbürger verstehen oder so wie der Bürger akzeptiert, daß der Prüfer sie verstehen muß – gegeben ist. Die Bereitwilligkeit des Bürgers kann durchaus außersteuerliche Gründe haben, so können z. B. Streitkosten und Streitbetrag in keinem für ihn sinnvollen Verhältnis stehen[38].

c) Aufwendungen werden gestrichen, weil der Beamte dies für geboten hält. Dem Streit wird dadurch ausgewichen, daß das Finanzamt in irgendeinem anderen Bereich eine „Kompensation" gewährt.

d) Aufwendungen, die privat-verdächtig sind, werden pauschal um einen bestimmten Betrag oder Prozentsatz gekürzt. Etwa: Kürzung um 1200 DM je Jahr. Streichung von 15 % der Spesen usw.

Bemerkenswert an dieser pauschalen Kürzung ist wiederum die Tatsache, daß der Kürzungsbetrag nicht mit dem Anspruch ermittelt wird, der normativen Strenge exakt zu entsprechen. Der Kürzung haftet vielmehr etwas Formelhaftes an, um die in III. 2. ausgedrückten Ziele zu realisieren.

e) Ähnlich ist der Weg, gebuchte tatsächliche Kosten, die dem Prüfer als unangemessen erscheinen, durch fiktive, typische Kosten zu ersetzen. Gedanklich erfolgt keine Kürzung, sondern eine Substituierung.

f) Alle Aufteilungsmöglichkeiten werden großzügig auch dort genutzt, wo das strenge Recht die Aufteilung verbietet[39]. Aufteilungsverbote werden als praxisun-

37 Die Befriedungsfunktion der Pauschalierungen wird in der rechtskräftigen Entscheidung des FG Düsseldorf vom 6. 12. 1978, EFG 1979, 224 deutlich: Das Finanzamt war in die – naturgemäß streiterzeugende – Detailermittlung eingetreten, um festzustellen, ob die Dienstreisenpauschalen zu einer unzutreffenden Besteuerung führen. Das Finanzgericht wies dies eindeutig zurück; der Zweck der Pauschalen würde in ihr Gegenteil verkehrt, wenn ihre Berechtigungen aufgrund eines gebotenen Einzelnachweises überprüft werden könnten.
38 Ein einseitig zu Lasten des Steuerbürgers wirkendes Motiv; denn der Beamte trägt kein Kostenrisiko.
39 Der Kritik am Aufteilungsverbot (z. B. *Rudolph,* BB 1978, 1614; *Tipke,* StuW 1979, 193 und in diesem Buch die Beiträge von *Söhn* und *Ruppe;* außerdem FG Schleswig-Holstein, EFG 1979, 488, rkr.) entspricht also bereits eine aufteilungsfreudige Praxis.

freundlich angesehen, da häufig nur die Aufteilung die Abkehr von „alles oder nichts" und den Weg zur Einigung ebnet.

Ich zitiere *Wenzig*[40], der sich mit der Frage der Telefonkosten beschäftigt:

„Unzweifelhaft ist zunächst, daß ein Fernsprecher sowohl der Lebensführung als auch dem Beruf dienen kann. In der Regel trifft beides zu. . . . Daraus ergibt sich die Vorfrage, ob die Kosten in Betriebsausgaben und Privataufwendungen aufgeteilt werden dürfen. . . . Die Frage steht im Vordergrund des wissenschaftlichen Interesses, und nur ihretwegen wurde die Rechtsprechung bemüht. Das hat die *Betriebsprüfungspraxis* nicht davon abgehalten, einer Aufteilung zuzustimmen, sobald ein erheblicher beruflicher Anteil an den Fernsprechkosten unterstellt werden konnte – *notfalls gegen den BFH (!)*. Offenbar besteht daran ein unabweisbares Bedürfnis."

Wenn das Aufteilungsverbot des § 12 Nr. 1 EStG aus der Schwierigkeit der zutreffenden Aufteilung hergeleitet wird, so führt gerade diese Praxis (d.–f.) den Zweck ad absurdum[41]. Im übrigen ist es den Praktikern ohnehin kaum einsichtig, daß das Steuerrecht vor der Aufteilungsschwierigkeit kapitulieren soll, wo es an vielfältigen anderen Rechtsstellen eine nicht minder schwierige Aufteilung fordert[42].

g) Berufsbedingte Mehrausgaben für typische Privatbereiche werden im Wege pauschalierender Schätzung erfaßt. In der BFH-Entscheidung IV R 3/73[43] zum Kleidermehraufwand einer Sängerin spiegelt sich ein in der Praxis geübtes Verfahren wider. Der Gesamtaufwand wird im Schätzungsweg gekürzt oder der Mehraufwand unmittelbar geschätzt.

40 *Wenzig,* StBp. 1979, 4; Hervorhebung im Zitat von mir.

41 Im übrigen finden sich auch in der Rechtsprechung des BFH Anzeichen einer zunehmenden Aufteilungsfreudigkeit, und zwar wider aller sonstigen Beteuerung. Beispiele: BFH GrS 8/77 vom 27. 11. 1978, BStBl. 1979 II, 213 betr. berufliche Aufwendungen anläßlich einer Privatreise; IV R 3/73 vom 11. 11. 1976, BB 1978, 1293 betr. Kleidermehraufwand der Sängerin; VI R 198/76 vom 19. 12. 1977, BStBl. 1978 II, 287 betr. die Gesprächsgebühren des Telefons; die auch vom GrS, aaO, Fn. 6, bestätigte Aufteilungsmöglichkeit von Pkw-Kosten. Ähnliches gilt für publizierende Bundesrichter: Nach *Offerhaus,* Richter am BFH, BB 1979, 670 soll auch eine Aufteilung der Kosten für den Brockhaus (gegen BFH VI R 208/75 vom 29. 4. 1977, BStBl. 1977 II, 717) oder ein Musikinstrument (gegen BFH VI R 111/76 vom 10. 3. 1978, BStBl. 1978 II, 459) möglich sein.

42 Prägnante Beispiele sind einmal die gebotene Aufteilung zu § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG und zum anderen die Aufteilung von Ausgaben, die die private Lebensführung berühren, in Betriebsausgaben und verdeckte Gewinnausschüttungen nach den Regeln des sog. gemischten Interesses (vgl. *Felix/Streck,* KStG, 1979, § 8 Anm. 95). BFH VI R 198/76 vom 19. 12. 1977, BStBl. 1978 II, 287 verneint die Aufteilbarkeit der Telefongrundgebühr, bestätigt aber gleichzeitig die Entscheidungen VI R 170/71 vom 26. 7. 1974, BStBl. 1974 II, 777 und VI R 221/74 vom 20. 5. 1976, BStBl. 1976 II, 507, wonach die Grundgebühr bei der Lohnbesteuerung aufteilbar sei. Zu der Fragwürdigkeit des Arguments s. auch *Rudolph,* BB 1978, 1615 f; *Labus,* BB 1962, 946.

43 Vom 11. 11. 1976, BB 1978, 1293.

h) Hat der Steuerpflichtige selbst Aufwendungen aufgeteilt, spricht die tatsächliche Vermutung für die Richtigkeit der Aufteilung. Dies gilt allerdings nicht für Telefon- und Pkw-Kosten, bei denen die Aufteilung allgemein üblich und üblicherweise von Beginn an selbst Streitstoff ist. Angesprochen sind hier Aufwendungen, die in der Regel nicht aufgeteilt werden und bei denen der Steuerbürger folglich durch seine Aufteilung bereits einen atypischen Schritt auf die Verwaltung hin unternimmt. Es wird eine objektive Gegebenheit geschaffen, die die Zuordnung ermöglicht[44].

i) Ist ein Gegenstand, der sowohl privat als auch beruflich nutzbar ist, doppelt vorhanden, ist es möglich, ein Objekt der beruflichen, ein Objekt der Privatsphäre zuzuordnen. Ein Gegenstand wäre von dem Aufteilungsverbot betroffen; zwei Gegenstände erlauben die Trennung ohne Aufteilung, die sich für die einvernehmliche Beurteilung mit kaum zu erhöhender Eindringlichkeit anbietet. Durch die BFH-Rechtsprechung ist sie vorgezeichnet[45].

Man kann diese Art der Aufteilung als unsozial[46] bezeichnen, man kann über sie spotten – ihre Kraft, eine streitvermeidende Besteuerung im Abgrenzungsbereich zu ermöglichen, wird man hierdurch nicht berühren.

Verständlich ist, daß sich aus diesem Tatbestand taktische und Beratungsregeln herleiten lassen. Wer eine neue Schreibmaschine kauft, sollte die alte Maschine weder in Zahlung geben noch wegwerfen; sie bleibt vorhanden und präsent als Privatmaschine. Der Lehrer, der die gebundene Ausgabe eines Romans erwerben will, tut gut daran, zuvor die (weit billigere) Taschenbuchausgabe zu erwerben, um die spätere (teurere) Anschaffung als Werbungsaufwendungen zu qualifizieren. Wer zweimal die FAZ bestellt, kann eine abziehen. Denn es ist davon auszugehen, daß er in der einen Zeitung sein privates Vergnügen sucht und in der anderen Zeitung sein berufliches Informationsbedürfnis stillt[47].

44 Vgl. z. B. VI 207/62 S vom 30. 4. 1965, BStBl. 1965 III, 410; *Felix/Streck,* DStR 1979, 479 betr. Aufteilung von Beratungskosten im Steuerstrafverfahren.

45 BFH VI R 305/69 vom 28. 4. 1972, BStBl. 1972 II, 723 betr. Fachliteratur; VI R 208/75 vom 29. 4. 1977, BStBl. 1977 II, 716. Von dem gleichen Geist ist das BFH-Urteil VI R 182/75 vom 18. 2. 1977, BStBl. 1977 II, 464 bestimmt: Der Arbeitstisch eines Studienrats ist ein Arbeitsmittel, folglich abzugsfähig. Der BFH begründet diese Erkenntnis mit dem Hinweis, daß nach den Feststellungen des Finanzgerichts der Steuerpflichtige noch über einen Sessel und einen Ablagetisch verfüge, welche beide er zum Lesen privater Bücher benutzen könne.

46 Vgl. *Labus,* BB 1971, 75; *Rudolph,* BB 1978, 1615.

47 Die Doppelanschaffung versagt jedoch beim Lexikon. Der BFH hat durch VI R 208/75 vom 29. 4. 1977, BStBl. 1977 II, 716 erkannt, daß der Brockhaus nicht dadurch abzugsfähig wird, daß man neben dem großen noch über den kleinen Brockhaus verfüge. Nicht entschieden ist allerdings der Fall, daß jemand zweimal die große Enzyklopädie anschafft.

j) Prüfer und Sachbearbeiter streichen Betriebsausgaben ungern allein wegen formeller Mängel, z. B. aus den Gründen des § 4 Abs. 6 EStG. Erkennt der Beamte, daß Aufwendungen tatsächlich angefallen sind und nur formelle Voraussetzungen des Abzugs fehlen, ist häufig erreichbar, daß zumindest ein Teilabzug anerkannt wird[48].

k) Auf der anderen Seite: Sind bei Betriebsausgaben, die die Privatsphäre berühren, die formellen Voraussetzungen gegeben, dringt der Beamte selten bis zur materiellen Berichtigung vor. Die formelle Korrektheit erlaubt ihm, auf den streitbefangenen Eingriff in die Privatsphäre zu verzichten.

l) Schließlich kennt die Praxis die Möglichkeit, einer durch § 12 Nr. 1 EStG oder § 4 Abs. 6 EStG gebotenen vollständigen Streichung einvernehmlich dadurch die Härte zu nehmen, daß zwar einerseits die Streichung akzeptiert wird, andererseits aber der Prüfer oder Sachbearbeiter bereit ist, Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Betrag x zu schätzen. Natürlich handelt es sich hierbei nach gängiger Rechtsanwendungsmethode um einen Schein-Normvollzug. Man folgt dem Gebot der Nichtanerkennung. Die Möglichkeit der Ausgabenschätzung entnimmt man im übrigen einer anderen Norm, sogar einem anderen Gesetz, nämlich § 162 AO. Ich selbst habe bis vor kurzem nur in Schlußbesprechungen und Einigungsgesprächen kurz vor der Gesamtbereinigung gewagt, diese Folgerung vorzuschlagen, so daß ihre Annahme gleichzeitig die Gesamteinigung bedeutete. Zwar hatte ich kein schlechtes „Rechtsgewissen"; denn das Ergebnis war richtig. Aber nach üblichen Kriterien war es kaum zu begründen. Inzwischen kann mit dieser Argumentation offen gearbeitet werden; in der Entscheidung zur Bekleidung einer Sängerin ist der BFH nämlich exakt den gleichen Weg gegangen[49].

m) Sucht man mit der Verwaltung die Gesamtbereinigung über mehrere Punkte, so sind die Abgrenzungsfragen stets Schlußpunkte, nicht aber der Diskussionsbeginn. Stehen sie am Anfang des Gesprächs, bieten sie sich geradezu an, Gegenstand einer langandauernden, heftigen Diskussion zu werden. Stehen sie am Schluß des Gesprächs, bieten sich die vorerwähnten Techniken umgekehrt mit der gleichen Intensität an, um die Einigung nicht an der leidigen Abgrenzung scheitern zu lassen. Streitfälle, bei denen schließlich nur noch die Privatanteile endgültig streitig bleiben, sind absolute Ausnahmen. Gerade hier zeigt sich, daß Abgrenzungsprobleme zwar streitauslösend wirken, aber letztlich kein Problem darstellen.

48 Die Praxis sträubt sich, die strengen formellen Anforderungen – s. Abschn. 20 Abs. 23 EStR mit BFH-Rechtsprechung – voll zu realisieren. Es fällt auch Prüfern schwer, Betriebsausgaben zu streichen, die unstreitig Betriebsausgaben sind.

49 BFH IV R 3/73 vom 11. 11. 1976, BB 1978, 1293 mit Anm. von *Oswald:* Die Kleidungskosten hätten eigentlich dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG unterliegen müssen (ebenso *Tipke* StuW 1979, 202); gleichwohl wurden 60 % der Ausgaben zum Abzug zugelassen; Grund: Der Abzug komme deshalb in Betracht, „weil die Anwendung des Aufteilungs- und Abzugsverbots im Streitfall nicht nur über seinen Sinn und Zweck hinausgreift, sondern auch gegen das Gebot der materiellen Steuergerechtigkeit und damit gegen ein höherrangiges Rechtsprinzip verstoßen würde". Dazu *Görlich,* DB 1979, 715: Das Gesetz weicht dem Recht. – In ähnlicher Weise verfährt im übrigen in § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG das Gesetz selbst; hier setzt das Finanzamt an die Stelle unangemessener Aufwendungen, die die Lebensführung berühren, die angemessenen Kosten; vgl. BFH IV R 157/74 vom 4. 8. 1977, BStBl. 1978 II, 93 betr. Flugzeugkosten.

IV. Besteuerungswirklichkeit und Normauslegung

1. Die Differenz zwischen der Norm und ihrer Anwendung

Der Steuerrechtler, zumal der Steuerrechtswissenschaftler, steht möglicherweise erschreckt vor diesem Bericht, besagt er doch im Kern, daß sich innerhalb einer bestimmten eingegrenzten Bandbreite – die nicht überbewertet werden darf[50] – die Praxis von der strikten Normanwendung gelöst und ein Eigenleben begonnen hat. Er scheint die Bemerkung von *Tipke*[51] zu bestätigen, daß die Abgrenzungsproblematik durch Arrangements der Steuerbürger mit den Finanzbürokratien „überspielt" würde. Ähnlich spricht *Isensee*[52] von einem „Dämmerlicht", in dem sich derartige Arrangements abspielten.

Mir ist bewußt, daß diese wissenschaftliche Beurteilungen Zustimmung finden, und zwar in ihrem durchaus kritisierenden Sinn. Auf der anderen Seite stehen wir vor der Praxis, die entsprechend verfährt und die auch in Zukunft, ich wage die Prognose, entsprechend verfahren wird[53]. An dem bis heute verfolgten Weg wird auch die Steuerrechtswissenschaft – ebenfalls meine Prognose – nichts ändern; das Sein bleibt partiell vom rechtlichen Sollen abgekoppelt. Über diesen Dualismus lohnt es nachzudenken; denn ein „systematisches Auseinanderklaffen von Verwaltungsrecht und Verwaltungsraison muß auf die Dauer zur Schizophrenie des Rechtsbewußtseins führen"[54].

Die Problematik kann von zwei Seiten angegangen werden.

50 Wenn ich diesen Bereich in irgendeiner Weise quantifizieren sollte, würde ich sagen, es handelt sich um 3 % auf 97 % sicherer Rechtsanwendung.

51 StuW 1979, 198.

52 Die typisierende Verwaltung, 1976, 191.

53 Positiv finden wir diese Praxis beschrieben von *Kruse,* Steuerrecht, 3. Aufl. 1973, 297 f.

54 *Isensee,* StuW 1973, 206.

2. Rechtliche Erschließung des Arrangements

Einmal ist bemerkenswert, daß die Steuerrechtswissenschaft diesen Bereich als Aufgabe noch kaum entdeckt hat[55]. Untersuchungen über die tatsächliche Rechtsanwendung von Steuergesetzen, das Arrangement-Verhalten und die Einigungstechniken in einem Massenverfahren, in dem die Beteiligten gewissermaßen für ihr Leben, strenger noch als durch die Ehe, aneinander gebunden sind, sind rar[56]. Diese Untersuchung könnte bereits bei der „radikalen" Frage beginnen, ob materieller Rechtsgrund der Steuerzahlung der Steuerbescheid oder die Einigung ist[57].

Wesentlicher Zweck des Rechts ist der Interessenausgleich und die Befriedung entgegengesetzter Positionen. Da sich in dem hier angesprochenen Bereich diese Befriedung ereignet – während die strenge Normanwendung zum Streit reizt –, ist er geradezu bestimmt für rechtswissenschaftliche Untersuchungen. Das gleiche gilt, wenn man der Erklärung von *Forsthoff* über das Phänomen des Arrangements folgt und in ihm eine Folge des Dauerverhältnisses zwischen Staat und Bürger sieht[58]; wo ist der Dauerzustand unauflöslicher als im Steuerverhältnis?

55 Ähnliches gilt für das Verwaltungsrecht; *Krause,* JuS 1972, 425: Die Dogmatik der kooperativen Regelungsformen ist kaum in Angriff genommen.

56 Es gibt hier durchaus einen Beginn der Aufarbeitung. Die Diskussion um die Berechtigung von GNOFÄ gehört hier ebenso hin wie die Habilitationsschrift von *Isensee* – Fn. 52 –, die eine Fülle von Rechtsanwendungsgedanken verarbeitet hat; dazu auch *Isensee,* StuW 1973, 199 und *Felix,* StuW 1976, 267. Allerdings beschränkt sich *Isensee* noch auf die Notwendigkeiten und Regeln des Massenverwaltungsakts; das Arrangement bleibt für ihn noch „metajuristisch" (Fn. 52, S. 191), obwohl m. E. dieses Arrangement rechtsnotwendig zum Massenbesteuerungsverfahren gehört. – Die Topik wird hier zur Aufhellung ebenfalls Erkenntnisse bringen. Wenn ich in dem topoi-Katalog von *Gerhard Struck,* Topische Jurisprudenz, 1971, die topoi finde: *Kompensation* (S. 22), *im Zweifel zu gleichen Teilen* (S. 23), die *Praktikabilität* (S. 31), die *Pauschalierung* (S. 32) und auf S. 87 über die Notwendigkeit von Dezisionen lese, werde ich an die Argumentation der Einigungspraxis erinnert. – Zum legislatorischen Arrangement s. *Herschel,* Analogie und Kompromiß, JZ 1979, 577.

57 Interessant sind die Bemerkungen von *Frank,* Grundsätze und Grenzen der steuerlichen Schätzung, 1938, 13: Materieller Rechtsgrund der Steuerzahlung nach einer Einigung sei für den Bürger die Einigung selbst; daß der Einigung gleichwohl noch ein Steuerbescheid folgen müsse, sei „psychologisch z. T. als Ausdruck der Sorge um das Prestige der ‚Verwaltung' erklärbar".

58 *Forsthoff,* Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 10. Aufl. 1973, 73: „Die Berührung des einzelnen mit dem Staate aktualisiert sich nicht mehr in Einzelakten wie einer gelegentlichen Polizeiverfügung oder einer einmaligen Erlaubniserteilung. Sie ist ein Dauerzustand. Damit verschieben sich die Aspekte grundsätzlich. Für den einzelnen kommt es vielfach nicht mehr entscheidend darauf an, im einzelnen Falle, in dem ihm Unrecht geschieht, sein Recht zu erstreiten, sondern diesen Dauerzustand so reibungslos und vorteilhaft wie möglich zu gestalten . . ."

Die rechtliche Erschließung des Arrangements ist eine Aufgabe, die ich hier – als Praktiker-Referent – der Wissenschaft als Anliegen auf den Tisch lege. Wenn sich etwas im „Dämmerlicht" ereignet, so muß dies nicht nur die Ursache darin haben, daß es sich um ein zwielichtiges Geschäft handelt, es kann auch an der fehlenden wissenschaftlichen Ausleuchtung des Halbdunkels liegen[59].

3. Orientierung der Normauslegung an der Praxis

Neben der Untersuchung des Arrangements als Teil der Besteuerungswirklichkeit steht ein anderer Aspekt. Die Rechtsauslegung der Begriffe Betriebsausgaben und Werbungskosten verlangt im Grenzbereich eine Ermittlung der objektiven Ursachen und der finalen, d. h. subjektiven Zwecksetzungen. Diesem Rechtsgebot widersetzt sich die Praxis. Der Rechtsnorm wird im „Spitzenbereich" die Gefolgschaft verweigert. Ausweichmodelle werden erdacht und praktiziert.

Hiervon ausgehend, könnte die Folgerung naheliegen, daß die Rechtsauslegung diese Praxis verarbeitet und durch eine geänderte Normauslegung eine Übereinstimmung zwischen Recht und Praxis herbeiführt[60]. Denn bevor man die Praxis a priori als Unrecht verdammt, sollte man sich bewußt sein, daß „Kritik nur sinnvoll sein (kann), wenn man zuvor genau analysiert, was die Praxis eigentlich macht und wie sie es macht . . .[61]. „Allerdings . . . genügt die Analyse dessen, was die Praxis macht, allein nicht, es kommt vor allem darauf an, zu begreifen, warum sie es so und nicht anders macht . . ."[62].

Die steuerrechtliche Rechtsauslegung – so wie bisher in der Regel betrieben – führt überwiegend zu Richterrecht, nämlich zu einer Erkenntnis abstrakter Norminhalte, dem die Normbefolgung als weniger beachtenswerte Leistung folgt[63]. Der umgekehrte Weg, die methodische Ermittlung der Techniken, Probleme und spezifischen Interessenlagen bei der Anwendung von Steuergesetzen, um mit ihrer Hilfe die Gesetzesauslegung zu betreiben – mit anderen Worten: bei der Auslegung der

59 Vielleicht auch an einer pathologischen Gesetzgebung; vgl. *Felix,* DStR 1969, 555: Finanzverwaltung und Steuerbürger erledigen die vom Gesetzgeber geschaffenen Unklarheiten.

60 Hier interessiert das Verhältnis der Rechtsauslegung zur Praxis, nicht das Verhältnis Gesetzgebung/Praxis, dessen Störung ebenfalls durch die Arrangementsfreudigkeit angezeigt werden kann, vgl. *Felix,* Fn. 59.

61 *Kriele,* Theorie der Rechtsgewinnung, 1967, 43; dazu oben IV. 2.

62 *Kriele,* aaO, 44.

63 Das Bemühen der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung um praxisnahe Normen im Einzelfall will ich nicht übersehen; gleichwohl steht die Schaffung praxisnaher Norminhalte nicht gerade im Mittelpunkt des Interesses.

Steuergesetze dem Inspektor, dem Berater auf die Finger zu schauen, ist terra incognita[64].

Gerade die Freude zum Arrangement kann indizieren, daß sich im Verhältnis der Norm zum normierten Sachverhalt Störungen eingeschlichen haben. Im vorigen Jahrhundert stellte *Julius von Kirchmann* dasselbe Phänomen im Verhältnis des Zivilrechts zur Rechtswirklichkeit fest. In seiner berühmten Schrift über „Die Wertlosigkeit der Jurisprudenz als Wissenschaft"[65] lesen wir:

„Aus diesem inneren Widerspruch zwischen Zweck und Resultat der Jurisprudenz ist ferner jene sonderbare Empfehlung und Begünstigung der Vergleiche hervorgegangen. Volk und Regierung sind darin einstimmig und die Juristen naiver Weise nicht minder. Und doch ist von dem Standpunkt der Wissenschaft jede solche Zumutung zum Vergleich eine Schmach für dieselbe; das klarste testimonium paupertatis."

Wohlgemerkt, die Schrift war gegen die Wissenschaft, nicht gegen die Praxis gerichtet.

Im Mittelpunkt der Besteuerungspraxis steht, soweit die Abgrenzung betroffen ist, die Abwehr des Bürgers gegen Ermittlungen des Finanzamts in Bereichen, die der privaten Lebensführung zuzuordnen sind. Hier müßten die Überlegungen ansetzen. Zwar könnte man sagen, die Privatsphäre des Bürgers müsse sich öffnen, wenn die steuerrechtliche Rechtsnorm dies gebiete. Der Bürger habe sich nach der Norm, diese nicht nach dem Bürger zu richten. In der Abwehrreaktion kann jedoch auch ein so vehementes Interesse gesehen werden, daß seine Berücksichtigung zu einem Prinzip der Besteuerung erhoben und damit unmittelbar Gegenstand der Normen und der rechtlichen Auslegung wird.

Die Finanzwissenschaft hat dieses Interesse bereits formuliert. Hier ist das Besteuerungsprinzip von der Minimierung staatlicher Eingriffe in die Privatsphäre anläßlich und durch die Besteuerung[66] oder von der „freiheitlichen Zielsetzung" der Besteuerung[67] bekannt. Genau dieses ist aber auch das Problem der Abgrenzung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten und Privatausgaben.

64 Gefordert bereits von *Westermann* (Groß-Bp) und *Finken* (Anwalt) auf der Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft am 16./17. 11. 1977 in München, in: *Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, 1978, 215, 217. – Diese Differenz von Theorie und Praxis ist natürlich auch das Problem anderer Rechtszweige; vgl. hierzu zum Verfahrensrecht und zur Verfahrenspraxis *Plassmann*, JZ 1979, 579.

65 Erschienen 1848; hier zitiert nach einer Ausgabe Darmstadt 1973, 37.

66 Vgl. *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomischer rationaler Steuerpolitik, 1970, 249 ff.; *Hedtkamp*, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl. 1977, 337 ff.; *Schmidt*, Grundprobleme der Besteuerung, in Hdbch. der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. II 1978, 127 ff.

67 *Haller*, Finanzpolitik, 2. Aufl. 1961, 125 ff; *ders.*, Rationale Steuersysteme und Bestimmungsgründe empirischer Steuerverfassungen, in Hdbch. der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. II 1978, 186 f.

Kann es sich das Steuerrecht leisten, an dieser Stelle ein Prinzip zu negieren, zumindest zu vernachlässigen, das ein anderer Wissenschaftszweig zu einem Fundamentalsatz der Besteuerung erhoben hat[68]? Es muß uns bedenklich stimmen, daß auch ausländische Steuerrechtler eben diese Frage verwundert stellen und sie den deutschen Steuerrechtlern vorlegen[69]. Folgt – durchaus also auch zu Lasten des Steuerbürgers – wirklich aus dem EStG und sogar aus dem Grundgesetz, daß kein Aufwand unberücksichtigt bleiben darf, der bei der Erzielung von Einkünften anfällt[70]?

Daß dieses Prinzip auch im Steuerrecht wirken kann, zeigt die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum ehelichen Zusammenleben als Bedingung der Zusammenveranlagung.

Welche Ermittlungsmöglichkeiten könnten sich hier einem phantasievollen Finanzbeamten eröffnen! Welchen Zorn, welche Aggressionen würde er in einer ohnehin gereizten Ehestimmung auslösen! Nichts davon ist in der Praxis zu finden. Der BFH hat den Finanzbeamten aus der Privatsphäre verbannt. Für das Zusammenleben sind äußere, objektive Merkmale maßgebend, die es letztlich dem Amt verwehren, wider den Anschein und wider die gemeinsame Erklärung der Eheleute den „wahren" Sachverhalt einer getrennt lebenden Ehefrau aufzudecken[71]. Ich will nicht ausschließen, daß auf diese Weise manch eine Ehe in den Genuß der Zusammenveranlagung kommt, deren Ehegatten in „Wahrheit" getrennt leben. Wir sollten dies in Kauf nehmen, um inquisitorische Wahrheitsermittlungen durch Staatsbeamte auszuschließen.

68 Z. B. wird es in dem Prinzipienkatalog von *Tipke*, Steuerrecht, 7. Aufl. 1979, § 3 nicht besonders formuliert, angesprochen allerdings auf S. 485 als Teil der Zumutbarkeitsgrenze für finanzamtliche Ermittlungen. – Das Problem spiegelt sich auch in der Diskussion wieder, mit welchem Ziel allgemein der Sachverhalt ermittelt werden soll; nach *Spitaler/Paulick* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, RAO, § 204 Anm. 23 reicht die annähernde materielle Wahrheit; dagegen *Tipke*, StKongrRep. 1967, 51 und *Tipke/Kruse*, AO, § 88 Anm. 1 ff. – Ausdrücklich erwähnt wurde diese Befragungs-Grenze von *Kirchhof* in seinem Lübecker Referat.

69 So der Niederländer *van Dijck* auf der Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft vom 16./17. 11. 1977 in München, in: *Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, 1978, 193.

70 So FG Schleswig-Holstein, EFG 1979, 488, 490.

71 Vgl. VI 42/65 vom 5. 10. 1966, BStBl. 1967 III, 84: Fragen, die die eheliche Intimsphäre berühren, sind nicht in die Prüfung einzubeziehen; VI R 184/66 vom 5. 10. 1966, StRK EStG § 26 R. 13; VI R 206/68 vom 27. 8. 1971, BStBl. 1972 II, 173; VI 396/70 vom 9. 3. 1973, StRK EStG § 26 R. 24: anzuknüpfen ist an äußere Merkmale; Eingriffe in die Intimsphäre sind zu vermeiden; BFH VI R 150/69 vom 15. 6. 1973, BStBl. 1973 II, 640: äußerer Anschein ist maßgebend.

Eine ähnliche Anknüpfung an objektive Umstände könnte – fern von subjektiven Elementen – für die Abgrenzungsfrage entwickelt werden. Der Große Senat bewegt sich auf dieses Ziel zu, wenn er eine Aufteilung nicht nur „nur", sondern gerade dann zuläßt, wenn „objektive, leicht nachprüfbare Maßstäbe vorhanden sind"[72]; das gleiche gilt, wenn der BFH an den doppelt vorhandenen Gegenstand anknüpft, um einen der Privat-, einen der beruflichen Sphäre zuzuordnen[73]. Die Wissenschaft sollte nicht achtlos an Praktikerbeiträgen vorübergehen, die gerade die Objektivierung der Abgrenzung als Gebot der Rechtsverwirklichung fordern[74]. Ebenfalls gehört die Faszination und Problematik der typisierenden Betrachtungsweise hierhin[75]; die Kritik wendet sich gegen die „Sachverhaltsvergewaltigung" der Typisierung. Diese wird jedoch durchaus erträglich, wenn man das Gebot der Anknüpfung an einen „wahren" Sachverhalt verbindet mit dem Schutz der Privatsphäre und der Möglichkeit einer friedlichen Praktikabilität. Gerade die Notwendigkeit der Praxis wird „überspielt"[76], wenn die gestellten Probleme als Beweisschwierigkeiten eingestuft werden[77]. Auf diese Weise wird dem Praktiker der Schwarze Peter zugeschoben; kann nämlich die Norm, so wie in der Studier- und Forschungsstube erkannt, nicht verwirklicht werden, so liegt es halt an dem Beamten oder Berater, der wegen Beweisschwierigkeiten dem Recht den Weg nicht ebnen kann; hätten wir doch bessere Beamte oder Berater[78].

Was ich hier reklamiere, ist der letzte Rest einer Scheu, der es einmal dem Staat unmöglich machte, selbst Erklärungen über die Einkünfte zu verlangen[79]. Zu diesen Zeiten kann man nicht zurückkehren. Gleichwohl war die Hemmung vor dem Eingriff in die Privatsphäre nicht so irrig, daß sie heute gewissermaßen mit Flamme und Schwert ausgerottet werden muß. Auch wer nackt dasteht, hat den Anspruch auf das Feigenblatt.

72 GrS 2/70 vom 19. 10. 1970, BStBl. 1971 II, 17.

73 S. o. III./3./i).

74 Vgl. *Kröger,* StuW 1978, 289 und die deutliche Abwehr, die Abzugsfähigkeit von Unfallkosten von subjektiven Bedingungen abhängig zu machen, *Balke,* FR 1979, 424; *Tiedtke,* FR 1979, 493; ablehnend gegenüber subjektiver Motivforschung bereits *Heider,* DStZ 1937, 638.

75 Dazu *Isensee,* Die typisierende Verwaltung, 1976, mit weiterführenden Hinweisen. Zu dieser Problematik und als Antwort auf mein Referat auch *Jessen,* FR 1979, 525.

76 Ich greife hier das Wort von *Tipke,* StuW 1979, 198 auf.

77 So z. B. *Tipke,* StuW 1979, 206.

78 S. auch bereits *Felix,* Praktikabilitätserwägungen als Auslegungsgrundsatz im Steuerrecht in *Felix* (Hrsg.). Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, 1958, 124, der allerdings – noch zögernd – die Praktikabilität als „bedeutsamen Hilfsgesichtspunkt" betrachtet. M. E. müssen wir einen Schritt weitergehen und der Anwendbarkeit (= Praktikabilität) einen Gleichrang neben Wertgesichtspunkten einräumen.

79 Vgl. *Neumark,* aaO, S. 249 ff.

Was die Praxis weiter erwartet, ist ein Steuerrecht, das im Massenverfahren einfach, komplikationslos und ohne streitverursachende Tatbestandsbedingungen anwendbar ist, für den Juristen ebenso wie für die Nichtjuristen, erkannt von Bundesrichtern und Hochschullehrern, nicht nur für Fachanwälte für Steuerrecht, Steuerberater und Inspektoren, sondern auch für Steuerbürger.

Die Abgrenzung der Betriebsausgaben / Werbungskosten von den privaten Ausgaben als Problem der Sachverhaltsermittlung – unter besonderer Berücksichtigung der Lebenserfahrung und der typisierenden Betrachtungsweise

Dieter Rönitz, Präsident des Finanzgerichts Düsseldorf

Inhaltsübersicht

I. Einführung

II. Die gesetzlichen Grundlagen
1. Spezielle gesetzliche Regelungen
a) Spezielle Vorschriften in der AO und in der FGO
b) Spezielle Vorschriften im EStG
aa) § 4 Abs. 5 Nr. 2 Satz 2
bb) § 4 Abs. 6
cc) § 9 a Satz 1
dd) § 12 Nr. 1 Satz 2
2. Allgemeine gesetzliche Regelungen

III. Die Behandlung der Abgrenzungsfrage in der Praxis und ihre rechtliche Würdigung
1. Die Schwierigkeiten bei der Sachverhaltsermittlung
2. Die Begriffe „Lebenserfahrung" und „typisierende Betrachtungsweise" und deren Anwendungsbereiche in der Praxis
a) Die Begriffe „Lebenserfahrung" und „typisierende Betrachtungsweise"
b) Die praktische Bedeutung von Erfahrungssätzen und der „typisierenden Betrachtungsweise" für das Abgrenzungsproblem
3. Die rechtliche Zuordnung der Begriffe „Lebenserfahrung" und „typisierende Betrachtungsweise" und ihre Daseinsberechtigung
a) Einordnung dieser Begriffe in das herkömmliche juristische System der Sachverhaltsermittlung
b) Der notwendige Überzeugungsgrad für die Feststellung des Sachverhalts

IV. Die Ermittlung des Sachverhalts in den Abgrenzungsfällen nach allgemeinen verfahrensrechtlichen Grundsätzen
1. Amtsermittlungsgrundsatz und Mitwirkungspflicht
2. Anscheinsbeweis und Indizienbeweis

V. Die Bewältigung der Massenverfahren in der Praxis
1. Die Rolle der Verwaltungsanweisungen, insbesondere der Richtlinien
2. Die Behandlung der einzelnen Steuerfälle

I. Einführung

Für den Juristen gibt es kaum einen schlimmeren Vorwurf als den, seine rechtlichen Ausführungen seien zwar richtig, er habe sich aber mit einem ganz anderen

Sachverhalt befaßt als mit dem, der sich wirklich zugetragen habe. Besonders gilt das in Verfahren, in denen der Amtsermittlungsgrundsatz herrscht. Diesen Grundsatz statuiert § 88 AO für die Finanzbehörden und § 76 FGO für die Gerichte der Finanzgerichtsbarkeit. Schwierigkeiten gibt es nun überall dort, wo Behörden den Amtsermittlungsgrundsatz beherzigen und trotzdem Massenarbeit bewältigen sollen. Diese Erfahrung hat man nicht nur im Steuerwesen, sondern z. B. ebenso auf dem Gebiet der Sozialversicherung[1] gemacht. Man muß ernsthaft die Frage stellen, ob die Finanzbehörden in weiten Bereichen der täglichen Verwaltungspraxis trotz allen guten Willens überhaupt noch in der Lage sind, den Amtsermittlungsgrundsatz so ernst zu nehmen, wie er es verdient. Die „Grundsätze zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens",[2] besser bekannt unter dem Kürzel „GNOFÄ", sprechen dagegen.[3] Sie berühren unser Problem zwar nicht speziell, beleuchten die Situation aber schlaglichtartig, indem sie generell anordnen, daß der Aufwand bei der Prüfung der Fälle sich nach deren steuerlicher Bedeutung zu richten habe[4] und daß bestimmte steuerliche Fälle nur überschlägig zu prüfen seien.[5] Mit den GNOFÄ habe ich mich jedoch nicht zu befassen. Dafür ist in diesem Zusammenhang ein Wort über die Geschäftslage der Finanzgerichte notwendig. Viele von ihnen sind seit Jahren in einem unerträglichem Maße unterbesetzt. Die Richter, die an diesen Gerichten tätig sind, bemühen sich Tag für Tag, das Problem der Quadratur des Kreises zu lösen, nämlich sorgfältig zu arbeiten, d. h. auch den Sachverhalt genau zu ermitteln, und trotzdem der Flut der Eingänge Herr zu werden.

Die Arbeitslast der Finanzverwaltung und der Finanzgerichtsbarkeit sowie dementsprechend natürlich auch der Angehörigen der rechts- und steuerberatenden Berufe beruht nun zu einem nicht zu unterschätzenden Teil auf Streitigkeiten, bei denen es um die Abgrenzung der Werbungskosten oder Betriebsausgaben von den privaten Ausgaben geht. Das ist nicht nur auf die große Zahl dieser Fälle zurückzuführen, sondern auch darauf, daß ihre Bearbeitung, und zwar gerade auf dem Gebiet der Sachverhaltsermittlung, häufig recht problematisch ist. Davon ganz abgesehen weiß wohl jeder aus eigener Erfahrung, daß die meisten Steuerpflichtigen selbst bei Meinungsverschiedenheiten über die steuerrechtliche Behandlung namhafter Beträge ruhig und gelassen bleiben, solange ihre private Sphäre nicht berührt wird, daß sich dies aber nicht selten ändert, wenn es etwa um ihre private Kraftfahrzeug- und Telefonnutzung geht. Deshalb ist es notwendig, nicht nur eine dem Gesetz entsprechende und trotzdem möglichst praktikable

1 Zur Quantifizierung unbestimmter Rechtsbegriffe s. *Haueisen,* NJW 1973, 641.
2 BStBl. I 1976, 88.
3 Vgl. z. B. *A. Schmid,* BB 1978, 598.
4 RNr. 1.1.1.
5 RNrn. 1.3.2.1 und 1.4.2.2.

Abgrenzung der Betriebsausgaben oder Werbungskosten von den privaten Ausgaben,[6] sondern auch allgemein anerkannte Grundsätze für die Ermittlung des Sachverhalts in diesen Fällen zu finden.

II. Die gesetzlichen Grundlagen

1. Spezielle gesetzliche Regelungen

Wenden wir uns zunächst der Frage zu, ob – gegebenenfalls welche – spezielle gesetzliche Regelungen dem Rechtsanwender für die Sachverhaltsermittlung bei der Abgrenzung der Betriebsausgaben oder Werbungskosten von den privaten Ausgaben zur Verfügung stehen.

a) Spezielle Vorschriften in der Abgabenordnung und in der Finanzgerichtsordnung

Obwohl wir es bei der Suche nach einer Antwort auf diese Frage mit einem verfahrensrechtlichen Problem zu tun haben, finden wir in der AO und in der FGO keine einschlägigen speziellen Vorschriften. Zu erklären ist dies damit, daß es sich hier um eine rein einkommensteuerrechtliche Frage handelt, während die AO in dem durch ihren § 1 gezogenen Rahmen die Abgabenverwaltung allgemein regeln soll[7] wie die FGO das Verfahren der Steuergerichte.

In der AO sind allerdings zwei Vorschriften enthalten, die zwar nicht speziell den hier interessierenden Bereich betreffen, die aber gerade auch für unser Thema wichtig sind. Es handelt sich um den § 90 Abs. 2 AO, der eine erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen vorsieht, und um § 160 AO,[8] der regelmäßig die steuerliche Berücksichtigung von Schulden und Ausgaben verbietet, wenn der Steuerpflichtige trotz eines entsprechenden Verlangens der Finanzbehörde Gläubiger oder Zahlungsempfänger nicht benennt.[9] Diese Regelungen bewirken in der Praxis auch – mag es nun Zweck der Vorschriften, insb. des § 160 AO, sein oder nicht –,[10] daß in derartigen Fällen der Abzug privater Ausgaben als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zumindest erschwert wird.

6 Vgl. hierzu, in diesem Band, S. 15 ff, 103 ff.
7 *Tipke,* Steuerrecht, 7. Aufl., S. 13 f.
8 Vgl. *Ruppel,* DStZ A 1970, 38.
9 Beide Vorschriften werden ergänzt durch die §§ 16 und 17 des Außensteuergesetzes.
10 Siehe hierzu *Tipke–Kruse,* Kommentar zur AO und FGO, 9. Aufl., § 160 AO, RNr. 1.

b) Spezielle Vorschriften im Einkommensteuergesetz

Im Einkommensteuergesetz jedoch gibt es mehrere Vorschriften, die für unser Problem von Bedeutung sein könnten.

aa) So bestimmt § 4 Abs. 5 Nr. 2 Satz 2 EStG, daß als Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Bewirtungsaufwendungen deren betriebliche Veranlassung (vgl. § 4 Abs. 4 EStG)[11] und deren Höhe in bestimmter Art nachzuweisen sind. Der im Verwaltungsverfahren ebenso wie im finanzgerichtlichen Verfahren geltende Grundsatz der freien Beweiswürdigkeit (§ 88 Abs. 2 AO, § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) ist insoweit eingeschränkt. Sind die Bewirtungsaufwendungen dem Grunde und der Höhe nach nicht dem Gesetz entsprechend nachgewiesen, ist eine weitere Ermittlung des Sachverhalts zwecklos. Denn diese Aufwendungen dürften die betreffenden Einkünfte sowieso nicht mindern. Man will so auch verhindern, daß Aufwendungen für private Gaststättenbesuche als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend gemacht werden.[12]

bb) In ähnlicher Weise ist § 4 Abs. 6 EStG für unser Thema einzuordnen, nach dem nach § 4 Abs. 5 Nrn. 1–5 und 7 abziehbare, unser Abgrenzungsproblem berührende Aufwendungen bei der Gewinnermittlung nur berücksichtigt werden dürfen, wenn sie einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufgezeichnet worden sind. Hat der Steuerpflichtige dies nicht getan, erübrigen sich – wie beim vorher Ausgeführten – schon deshalb weitere Ermittlungen des Sachverhalts.

cc) § 9 a Satz 1 EStG enthält eine weitere einschlägige Vorschrift. Nach ihr sind bei der Ermittlung der Einkünfte bestimmte Pauschbeträge abzuziehen, wenn nicht höhere Werbungskosten *nachgewiesen* werden. Dieser letzte Halbsatz wird in Rechtsprechung und Literatur recht stiefmütterlich behandelt. Man findet nirgends eine Antwort auf die Frage, worin ein „Nachweis" im Sinne dieser Vorschrift zu verstehen ist. Die Finanzverwaltung behilft sich in weiten Bereichen, wohl um einen sonst unvermeidlichen Kollaps bei der Bewältigung der Massenverfahren zu verhindern, mit Verwaltungsanweisungen, in denen für bestimmte Gruppen von Fällen Pauschbeträge und Pauschsätze festgelegt werden.[13] Außerdem werden die Finanzämter in der Anlage 1 zu den GNOFÄ angewiesen, bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Belege für Werbungskosten in der Regel nur anzufordern, wenn die Aufwendungen die örtlichen Erfahrungssätze überschreiten, und es bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausreichen zu lassen, wenn die Aufwendungen durch Einzelaufstellung glaubhaft gemacht

11 Zu dieser Voraussetzung siehe *Herrmann–Heuer,* Kommentar zur ESt und KSt, 18. Aufl., § 4 EStG 1977, Erl. zu Abs. 5 Satz 1 (grüne Blätter) S. 4.

12 *Herrmann–Heuer* (FN 11) § 4 EStG 1975, Erl. zu Abs. 5 Nr. 2 (grüne Blätter) S. 24.

13 Zu diesen siehe *Herrmann–Heuer* (FN 11) § 9a EStG, Anm. 3 und 20.

werden, sofern es sich um bestimmte nachträgliche Herstellungs- oder Anschaffungskosten oder Erhaltungsaufwendungen für Gebäude bis 10 000,– DM handelt.

Man sollte sich allerdings nicht der Beantwortung der Frage entziehen, ob diese sicher sehr praktikable Handhabung durch die Finanzverwaltung mit § 9 a Satz 1 EStG vereinbar ist, der eben einen Nachweis verlangt, wenn die Pauschbeträge übersteigende Werbungskosten geltend gemacht werden. Im Rahmen des möglichen Wortsinns des § 9 a Satz 1 EStG liegt die Verwaltungspraxis nicht. Sogar eine noch so große Wahrscheinlichkeit reicht nicht aus, um einen Nachweis als erbracht anzusehen,[14] dafür bedarf es nach dem Sprachgebrauch vielmehr eines gültigen Beweises, einer Bestätigung.[15]

Trotzdem sind durchschlagende Gründe dafür vorhanden, für die die Pauschbeträge übersteigenden Werbungskosten keinen Nachweis in dem eigentlichen strengen Sinn zu verlangen. Auch in diesem Fall hat es vielmehr bei dem Grundsatz zu bleiben, daß derartige Nachweispflichten *keine Beweisführungslast* begründen, daß der Steuerpflichtige lediglich zu einer Nachweistätigkeit *angeregt* werden und das Amtsermittlungsprinzip dadurch nicht aufgehoben werden soll.[16] Weiterhin würde ein solches Nachweisverlangen zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Schlechterstellung des betroffenen Personenkreises gegenüber den Beziehern von Gewinneinkünften führen, die zwar mit einer Kontrolle ihrer Betriebsausgaben im Zuge einer Außenprüfung (§§ 193 ff AO) rechnen müssen, die aber bei Abgabe der Einkommensteuererklärung nicht jede einzelne Betriebsausgabe nachzuweisen brauchen. Im übrigen wäre auch die Finanzverwaltung nicht in der Lage, in allen in Betracht kommenden Fällen nach dem strengen Nachweisprinzip zu verfahren. Anhaltspunkte dafür, daß der Gesetzgeber bei der Ersetzung der entsprechenden früheren Regelung in § 14 EStDV 1953 durch die bis heute insoweit unverändert gebliebene Vorschrift des § 9 a EStG 1954 hinsichtlich der Nachweispflicht eine Verschärfung einführen wollte, sind nicht vorhanden. In der neueren Zeit beherzigt der Gesetzgeber auf steuerrechtlichem Gebiet im Gegenteil die Empfehlung von *Tietgen,*[17] in den Tatbestand von Verwaltungsrechtsätzen grundsätzlich nicht das Erfordernis des Nachweises bestimmter Tatbe-

14 Vgl. zum Nachweis der Protokollfälschung Beschluß des OLG Saarbrücken vom 7. 4. 1971 – 1 U 21/70 U, NJW 1972, 61; zum Grundsätzlichen siehe Greger, Beweis und Wahrscheinlichkeit, Bd. 22 der Erlanger juristischen Abhandlungen, 1978, besonders S. 117 ff.

15 dtv-Wörterbuch der deutschen Sprache, herausgegeben von *Wahrig,* 2. Aufl., unter „Nachweis".

16 *v. Wallis–List* in Hübschmann–Hepp–Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, § 96 FGO, Anm. 40.

17 Beweislast und Beweiswürdigung im Zivil- und Verwaltungsprozeß, Gutachten für den 46. Deutschen Juristentag, S. 96.

standsmerkmale aufzunehmen. Exemplarisch dafür ist, daß in den einschlägigen Vorschriften der AO im Gegensatz zu den entsprechenden Regelungen der RAO keine Nachweispflicht vorgesehen ist (vgl. z. B. §§ 90 und 200 AO im Gegensatz zu §§ 171–204 RAO). Nach alledem ist davon auszugehen, daß der Gesetzgeber in § 9 a Satz 1 EStG unabsichtlich eine systemwidrige Beweisführungslast statuiert hat und daß diese Regelung im Wege einer teleologisch begründeten Korrektur des Gesetzes[18] sinn- und zweckvoll dahin zu berichtigen ist, daß der Steuerpflichtige *in verstärkter Weise* an der Aufklärung des Sachverhalts mitzuwirken hat. Der Bundesfinanzhof verfährt im übrigen schon seit jeher – allerdings ohne nähere Begründung – in dieser Weise. Er arbeitet, wenn die Pauschbeträge übersteigende Werbungskosten geltend gemacht werden, mit dem allgemeinen Grundsatz der Feststellungslast[19] oder läßt statt des Nachweises auch die Glaubhaftmachung genügen.[20]

dd) Schließlich könnte noch § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG für unser Thema Bedeutung haben. Diese Vorschrift verbietet es, Aufwendungen für die Lebensführung[21] bei den einzelnen Einkunftsarten oder vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen, auch wenn sie den Beruf oder die Tätigkeit des Steuerpflichtigen fördern sollen. Die herrschende Meinung leitet hieraus ein Abzugsverbot für sog. gemischte Aufwendungen ab.[22] Selbst wenn man dies bejaht, sollte man sich aber darüber klar sein, daß das Abzugsverbot nur für wirklich gemischte Aufwendungen gelten kann. Um gemischte Aufwendungen handelt es sich nicht, wenn nach objektiven Merkmalen eine Teilung in beruflich und in privat veranlaßte Aufwendungen möglich ist. Dann haben wir es, ohne daß § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG anzuwenden ist, zum Teil mit rein beruflichen und zum Teil mit privaten Aufwendungen zu tun.[23] Ist dagegen über Aufwendungen zu entscheiden, die nicht eindeutig dem beruflichen oder dem privaten Bereich zuzuordnen sind, wie z. B. die Aufwendungen eines Fernsehkritikers für ein Fernsehgerät,[24] wirkt sich § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG – folgt man der herrschenden Meinung – auf die Sachverhaltsermittlung aus. Er verbietet dann eine Aufteilung im Schätzungswege.[25] Vertritt man jedoch die Ansicht, diese Vorschrift stehe auch einer Aufteilung wirklich gemischter Aufwendungen im Schätzungswege nicht entgegen, werden entsprechende Schätzungsgrundsätze erarbeitet werden müssen, die die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewährleisten, die nachvollziehbar und die praktikabel sind. Man wird *Tipke*[26] sicher insoweit zustimmen können, als das Problem der Schätzung auch nicht schwieriger zu bewältigen ist als das, ob und ggf. inwieweit eine bestimmte Handlung dem beruflichen oder dem privaten Bereich zuzurechnen ist. Zu befürchten ist jedoch, daß damit nur ein etwas anders angelegter Tummelplatz für die Erfinder von Leerformeln geschaffen würde. Die Frage, ob § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG tatsächlich ein Aufteilungs- und Schätzungsverbot enthält, gehört zum materiellen Steuerrecht, so daß ich mich mit ihr nicht zu befassen habe.

18 *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 4. Aufl., S. 384 ff.

19 Vgl. aus der letzten Zeit BFH-Urteile vom 9. 11. 1978 – VI R 195/77, BStBl. II 1979, 149, und vom 11. 5. 1979 – VI R 129/77, BStBl. II 1979, 474.

20 BFH-Urteil vom 27. 10. 1978 – VI R 8/76, BStBl. II 1979, 54 (55 r. Sp.).

21 Als Oberbegriff aller unter Nr. 1 genannter Aufwendungen, vgl. *Offerhaus*, BB 1979, 667, m. w. N.

22 *Offerhaus* (FN 21) m. w. N.; *a. A. Tipke*, StuW 1979, 203 ff.

23 *Herrmann–Heuer* (FN 11), § 12 EStG, Anm. 3c [5]; im Ergebnis gleich, aber mit anderer Begründung BFH-Beschluß vom 19. 10. 1970 – Gr. S. 2/70, BStBl. II 1971, 17, und mit insoweit nicht eindeutiger Begründung BFH-Ureil vom 4. 8. 1977 – IV R 157/74, BStBl. II 1978, 93 [94].

24 BFH-Beschluß vom 19. 10. 1970 – Gr. S. 3/70, BStBl. II 1971, 21.

2. Allgemeine gesetzliche Regelungen

Abgesehen von den sich aus den eben erwähnten Vorschriften des Einkommensteuergesetzes ergebenden Besonderheiten ist der Sachverhalt auch in den Fällen, in denen es um die Abgrenzung der Betriebsausgaben oder Werbungskosten von den privaten Ausgaben geht, von den Finanzbehörden und den Finanzgerichten aufgrund der einschlägigen allgemein geltenden Vorschriften zu ermitteln, also insb. unter Anwendung der grundlegenden Normen des § 88 AO und des § 76 FGO. Dabei macht das Gesetz hinsichtlich der Intensität der Ermittlungen keinen Unterschied, ob sie vom Finanzamt oder vom Finanzgericht vorzunehmen sind. Finanzämter und Finanzgerichte sind in gleicherweise berechtigt und verpflichtet, die materielle Wahrheit zu erforschen; ihnen steht dafür auch das gleiche Instrumentarium zur Verfügung.[27] Trotzdem hält das Bundesverfassungsgericht[28] für die Finanzämter – anders als für die Finanzgerichte – Zweckmäßigkeitserwägungen bei der Sachverhaltsaufklärung für zulässig.[29] Aus dem Gesetz ist diese Ansicht nicht herzuleiten. Die Urteile des Bundesfinanzhofs, auf die sich das Bundesverfassungsgericht beruft, machen einen solchen Unterschied nicht. Der Grundsatz, daß die Aufklärungspflicht der Finanzbehörden durch die Zumutbar-

25 So aus der letzten Zeit BFH-Urteile vom 29. 3. 1979 – IV R 103/75, BStBl. II 1979, 512, und vom 12. 4. 1979 – IV R 106/77, BStBl. II 1979, 513 [514]; *a. A. Tipke* (FN 22) S. 204 f.

26 (FN 22) S. 205.

27 *Tipke–Kruse* (FN 10) RNr. 5; ähnlich *Birkenfeld*, Beweis und Beweiswürdigung im Steuerrecht, Diss. Köln 1973, S. 12.

28 Beschluß vom 20. 6. 1973 – 1 BvL 9/71, 1 BvL 10/71, BStBl. II 1973, 721 [723 r. Sp.].

29 Ebenso Isensee, Die typisierende Verwaltung – Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts, Bd. 288 der Schriftenreihe zum öffentlichen Recht, 1976, S. 182.

keit begrenzt werde, gilt nach dem einen Urteil des Bundesfinanzhofs[30] ebenso für die Finanzgerichte. In der anderen Entscheidung des Bundesfinanzhofs[31] ging es darum, daß der Betriebsprüfer es abgelehnt hatte, Warenbelege mit „einem unzumutbaren Zeitaufwand von Wochen" zu überprüfen. Der Bundesfinanzhof bestätigte das Urteil des Finanzgerichts, das diese Warenbelege auch nicht überprüft hatte, und ließ die Rüge der unzureichenden Sachaufklärung nicht durchgreifen. Einen Unterschied in der Intensität der Sachverhaltsermittlung durch das Finanzamt und das Finanzgericht wird also auch hier gerade nicht gemacht.

Im übrigen erscheint mir eine solche Unterscheidung auch nicht unter dem Gesichtspunkt notwendig zu sein, daß sonst die Funktionsfähigkeit der Verwaltung nicht gewährleistet sei.[32] Der für die Finanzämter ebenso wie für die Finanzgerichte geltende Amtsermittlungsgrundsatz findet sein Korrelat in der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen (insb. § 90 AO und § 76 Abs. 1 Sätze 2–4 FGO), die in gleicherweise im Verwaltungs- und im Gerichtsverfahren besteht. Erfüllt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht nicht, verletzt das Finanzamt oder das Finanzgericht seine Aufklärungspflicht nicht, wenn es nur noch die Ermittlungshandlungen vornimmt, die sich ihm aufdrängen müssen.[33] Ist der Sachverhalt hinsichtlich eines bestimmten Tatbestandsmerkmals[34] nicht aufklärbar, ist nach den Regeln der objektiven Beweislast oder Feststellungslast[35] zu entscheiden; die betreffenden Besteuerungsgrundlagen sind nicht zu schätzen.[36] Eine Schätzung ist nur möglich und denkbar, wenn es sich um Quantitäten handelt.[37]

Da es hier darum geht, ob Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden können oder ob sie zu den privaten Ausgaben gehören, hat für die insoweit entscheidungserheblichen Tatsachen – von wohl nur theoretisch denkbaren Ausnahmefällen abgesehen – der Steuerpflichtige die Feststellungslast zu tragen. Steht dagegen fest, daß bestimmte Aufwendungen Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen, und ist nur die genaue Höhe dieser Aufwendungen nicht zu ermitteln, sind Finanzamt und Finanzgericht in gleicherweise berechtigt und verpflichtet zu schätzen (§ 162 AO; § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i. V. mit § 162 AO und § 155 FGO i. V. mit § 287 Abs. 2 ZPO).

30 BFH-Beschluß vom 9. 12. 1969 – II B 39/69, BStBl. II 1970, 97; ebenso *Tipke–Kruse* (FN 10) RNr. 5.
31 Urteil vom 23. 2. 1967 – IV 344/65, BStBl. III 1967, 322.
32 So aber *Isensee* (FN 29) S. 52 ff.
33 *Tipke–Kruse* (FN 10) § 90 AO, RNr. 5, und § 76 FGO, RNr. 5.
34 Vgl. *Tipke–Kruse* (FN 10) § 162 AO, RNr. 2.
35 BFH-Urteil vom 5. 11. 1970 – V R 71/67, BStBl. II 1971, 220 [224]; *Tipke–Kruse* (FN 10) § 88 AO, RNr. 10, und § 96 FGO, RNr. 15, jeweils m. w. N.
36 So jedoch noch BFH-Urteil vom 31. 8. 1967 – V 241/64, BStBl. III 1967, 686 [687]; ebenso *v. Wallis* in Hübschmann–Hepp–Spitaler (FN 16) § 162 AO, Anm. 13.
37 *Tipke–Kruse* (FN 10) § 162 AO, RNr. 2.

III. Die Behandlung der Abgrenzungsfrage in der Praxis und ihre rechtliche Würdigung

1. Die Schwierigkeiten bei der Sachverhaltsermittlung

Die Vorschriften, die sich mit der Aufklärung des Sachverhalts befassen, sind – vor allem wenn man sie mit vielen anderen steuerrechtlichen Regelungen vergleicht – recht gut verständlich. Bei ihrer praktischen Anwendung gibt es trotzdem oft Schwierigkeiten. Häufig ist es nicht einfach, die materielle Wahrheit zu ermitteln. Das gilt besonders in den uns interessierenden Abgrenzungsfällen. Hierfür gibt es nach meiner Ansicht zwei Gründe. Zum einen fehlt es oft an geeigneten Beweismitteln; das ist deshalb nicht verwunderlich, weil nicht selten die Motive für die Aufwendungen eine Rolle spielen[38] und damit subjektive Momente zu ermitteln und zu werten sind. Zum anderen sind häufig Umstände erheblich, die weit in den privaten Bereich des Steuerpflichtigen hineinreichen. Diese Schwierigkeiten allein hätten die Behandlung des Themas allerdings nicht gerechtfertigt. Kämen solche Fälle hin und wieder einmal vor, würden Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit sie bewältigen wie alle anderen Fälle auch, in denen die Ermittlung des Sachverhalts schwierig ist. Das Thema ist jedoch deshalb so brisant, weil diese Probleme nicht vereinzelt auftreten. Die Finanzämter haben sich jedes Jahr viele millionenmal mit ihnen zu befassen. Tausende von Klagen werden jährlich wegen ihnen erhoben. Die Schwierigkeit liegt also darin, wie insb. die Finanzverwaltung, aber auch die Finanzgerichtsbarkeit diese Vielzahl von Fällen bewältigen soll, ohne ihre Verpflichtung zur Ermittlung des Sachverhalts zu verletzen. Um dieses Problem zu lösen, haben Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit nach Mitteln und Wegen gesucht, um die Aufklärung des Sachverhalts in diesen Massenverfahren zu erleichtern. Hier kamen nun die Begriffe „Lebenserfahrung" und „typisierende Betrachtungsweise" wie gerufen, die zwar auch auf anderen Rechtsgebieten und vor allem auch in anderen Bereichen des Steuerrechts eine Rolle spielen, die aber eine herausragende Bedeutung für die Ermittlung des Sachverhalts in den uns interessierenden Abgrenzungsfragen gewonnen haben.

2. Die Begriffe „Lebenserfahrung" und „typisierende Betrachtungsweise" und deren Anwendungsbereiche in der Praxis

a) Die Begriffe „Lebenserfahrung" und „typisierende Betrachtungsweise"

Die Begriffe „Lebenserfahrung" und „typisierende Betrachtungsweise" sind nicht ohne weiteres aus sich heraus verständlich.

38 BFH-Beschluß vom 28. 11. 1977 – Gr. S. 2-3/77, BStBl. II 1978, 105 [109].

aa) Beruft man sich auf die *Lebenserfahrung*, benutzt man damit eine Kurzformel. Der Rechtsanwender bringt so zum Ausdruck, daß er einen sog. „allgemeinen Erfahrungssatz" anwendet. Dieser Erfahrungssatz ist ihm entweder schon bekannt oder er hat ihn – häufig unter Zuhilfenahme gerichtlicher Entscheidungen und von Fachliteratur – ermittelt.[39] Allgemeine Erfahrungssätze sichern weithin die Gleichmäßigkeit und die Kontinuität der Rechtsprechung und wirken damit ähnlich wie Rechtssätze. Vom Rechtssatz unterscheiden sie sich dadurch, daß sie nicht verbindlich sind und davon abhängen, daß die entsprechenden Erfahrungen weiterhin gemacht werden.[40] Die Erfahrungssätze haben sich aufgrund der Beobachtung vieler Einzelfälle ergeben.[41] Sie lassen den Schluß zu, daß bestimmte Ursachen bestimmte Folgen haben, und dienen der rechtlichen Einordnung von Tatsachen, deren Ermittlung sie aber nicht ersetzen.[42]

bb) Die *typisierende Betrachtungsweise*[43] ist zunächst einmal abzugrenzen von der Typisierung durch den Gesetzgeber und den Verordnungsgeber, die in den durch den Gleichheitssatz gezogenen Grenzen zulässig ist.[44] Die typisierende Betrachtungsweise entstand in der Gestalt der sog. materiellen Typisierung, die heute keine Rolle mehr spielt. Sie diente dazu, unter bewußter Ignorierung der Umstände des Einzelfalles den Lebenssachverhalt in seiner „typischen Erscheinungsform" zu fingieren,[45] oder – anders ausgedrückt – einen in Wirklichkeit nicht gegebenen Sachverhalt als gegeben zu unterstellen.[46] Von Bedeutung und erheblicher praktischer Tragweite ist gegenwärtig nur noch die sog. formelle Typisierung, die zwar auch von einem typischen Geschehensablauf ausgeht, die aber den Gegenbeweis zuläßt.[47] Auch der formellen Typisierung liegt in Erfahrungssätzen gebündelte Lebenserfahrung zugrunde.[48] Es wird vermutet, daß sich der Sachverhalt der typischen Erscheinungsform entsprechend zugetragen habe.[49]

39 *Grunsky*, Grundlagen des Verfahrensrechts, 1970, S. 356.
40 Zum Vorstehenden vgl. *Larenz* (FN 18) S. 273.
41 *Birkenfeld* (FN 27) S. 58.
42 *Gräber*, FGO, 1977, § 118, RNr. 8 a. E.
43 Siehe hierzu grundlegend *Isensee* (FN 29).
44 *Tipke–Kruse* (FN 10) § 3 AO, RNr. 34; *Paulick*, Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, 3. Aufl., RNr. 384.
45 *Tipke–Kruse*, RAO, 7. Aufl., § 1 StAnpG, RNrn. 48 und 49.
46 *Kruse*, Steuerrecht, Allgemeiner Teil, 3. Aufl., S. 111.
47 *Tipke–Kruse* (FN 45) RNr. 50.
48 *Birkenfeld* (FN 27) S. 83.
49 *Tipke–Kruse* (FN 45) RNr. 48.

b) Die praktische Bedeutung von Erfahrungssätzen und der „typisierenden Betrachtungsweise" für das Abgrenzungsproblem

Die praktische Bedeutung von Erfahrungssätzen und der typisierenden Betrachtungsweise ist gerade auf dem Gebiet der Abgrenzung der Betriebsausgaben oder Werbungskosten von den privaten Ausgaben sehr groß. Besonders deutlich wird einem dies, wenn man die Verwaltungsanweisungen und hier vor allem die Einkommensteuer- und Lohnsteuer-Richtlinien betrachtet, die eine eminente Breitenwirkung haben und die eine Unzahl entsprechender Regelungen enthalten. Ihnen liegen – jedenfalls nach der Vorstellung ihrer Verfasser – Erfahrungssätze zugrunde. Zum Teil enthalten sie generalisierende Schätzungen, wie z. B. die Pauschbeträge für notwendige Verpflegungsmehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung[50] und die Pauschsätze für die private Kraftfahrzeugnutzung von Unternehmern.[51] Zum Teil treffen sie typisierende Bestimmungen, wie z. B. die, daß die Kosten für ein Arbeitszimmer bei einem Arbeitnehmer grundsätzlich nicht als Werbungskosten anzuerkennen seien.[52]

3. Die rechtliche Zuordnung der Begriffe „Lebenserfahrung" und „typisierende Betrachtungsweise" und ihre Daseinsberechtigung

a) Einordnung dieser Begriffe in das herkömmliche juristische System der Sachverhaltsermittlung

Obwohl man auf dem Gebiet des Steuerrechts sowohl in der Verwaltungspraxis als auch in der Rechtsprechung häufig auf die Begriffe „Lebenserfahrung" und „typisierende Betrachtungsweise" stößt, hat man sich doch bisher viel zu wenig darum gekümmert, ob diese beiden Begriffe nicht in das herkömmliche juristische System der Sachverhaltsermittlung eingeordnet werden können. Die Überzeugung, daß dies notwendig ist, wächst in dem Maße, in dem man sich mit unserem Thema beschäftigt. So muß es einen unbefangenen Leser doch z. B. überraschen, wenn in zwei Urteilen, die hintereinander in einem Heft der „Entscheidungen der Finanzgerichte" abgedruckt sind, die Aufwendungen für den Austausch eines Dieselmotors einmal nicht als außergewöhnlich und einmal als außergewöhnlich angesehen werden. Im ersteren Fall war das Fahrzeug 23 Monate alt und hatte 42 000 km zurückgelegt. Im zweiten Fall vertrat der Senat die Ansicht, die Aufwendungen seien außergewöhnlich, wenn sich der Schaden innerhalb von drei Jahren nach der ersten Zulassung und bei einer Fahrleistung von weniger als 60 000 km ereignet habe. Im ersten Fall wird eine Unterscheidung zwischen Otto- und Diesel-Motor

50 Abschn. 27 Abs. 1 Nr. 3 LStR.
51 Abschn. 118 Abs. 2 EStR.
52 Abschn. 29 LStR.

ausdrücklich abgelehnt, im zweiten Fall wird besonders darauf und auf die Automarke abgestellt. Beide Urteile beruhen auf der Annahme einschlägiger Erfahrungssätze. Das erste beruft sich auf eine entsprechende Lebenserfahrung, das zweite meint, die Aufwendungen seien nicht üblich gewesen.[53]

Wie ich bereits ausgeführt habe,[54] liegen sowohl der Lebenserfahrung als auch der typisierenden Betrachtungsweise allgemeine Erfahrungssätze zugrunde.[55] Auch sonst scheinen mir zwischen beiden Begriffen keine relevanten Unterschiede zu bestehen. Vielmehr handelt es sich bei ihnen um zwei Seiten derselben Münze. In einem Fall leitet man die Lebenserfahrung aus einem Erfahrungssatz ab und geht davon aus, daß sich ein Sachverhalt ohne Besonderheiten nach dieser Lebenserfahrung abgespielt habe. Im anderen Fall hält man sich aufgrund eines Erfahrungssatzes zu einer Typisierung für berechtigt und behandelt den Sachverhalt so – das Fehlen von Besonderheiten auch hier unterstellt –, als ob er sich diesem Typus entsprechend zugetragen habe. Einen Unterschied zwischen beiden Operationen kann ich nicht erkennen. Daß er überhaupt besteht, dürfte darauf zurückzuführen sein, daß früher bei der materiellen Typisierung bewußt Besonderheiten des Sachverhalts außerachtgelassen wurden, während die Lebenserfahrung auch schon damals nur und lediglich insoweit eine Rolle spielte, als der Sachverhalt keine Besonderheiten aufwies.

Daß es sich bei der Lebenserfahrung und der typisierenden Betrachtungsweise jedenfalls im Ergebnis um ein und dasselbe Instrument handelt, geht auch aus den zaghaften Versuchen hervor, beide Begriffe den herkömmlichen juristischen Methoden der Sachverhaltsermittlung zuzuordnen,[56] wobei immer wieder vom Anscheinsbeweis und vom Indizienbeweis die Rede ist. Hier werden denn auch die Ansätze sichtbar, wie die beiden Begriffe an dem allgemeinen juristischen System der Sachverhaltsermittlung gemessen werden können. Mehr als Ansätze sind es allerdings nicht. Ein einfacher Erfahrungssatz reicht für die Führung eines Anscheinsbeweises nicht aus; es muß mindestens eine jede vernünftigen Zweifel ausschließende Wahrscheinlichkeit begründet werden.[57] Für den Indizienbeweis ist ein Erfahrungssatz nur insoweit von Bedeutung, als mit seiner Hilfe aufgrund der Indizien auf die unmittelbar rechtserhebliche Tatsache geschlossen wird; die Hilfstatsachen oder Indizien selbst müssen mit Sicherheit erwiesen sein.[58]

53 Vgl. Urteil des FG Düsseldorf vom 5. 4. 1979 – XV/X 401/75 E, EFG 1979, 440, einerseits und Urteil des III. Senats in Freiburg des FG Baden-Württemberg vom 28. 6. 1979 – III 96/78, EFG 1979, 441, andererseits.

54 Vgl. oben III 2a.

55 Siehe auch *Reinisch*, BB 1963, 1107 [1108 l. Sp.].

56 Vgl. *Tipke–Kruse* (fn 10) § 96 FGO, RNrn. 9–11; *Birkenfeld* (FN 27) S. 83 ff, *Reinisch* (FN 55) S. 1109 f.

57 *Tipke–Kruse* (FN 10) § 96 FGO, RNr. 10.

58 *Tipke–Kruse* (FN 10) § 96 FGO, RNr. 9.

b) Der notwendige Überzeugungsgrad für die Feststellung des Sachverhalts

In diesem Stadium der Untersuchung muß doch nun spätestens die Frage auftauchen, weshalb man denn ausgerechnet im Steuerrecht die Lebenserfahrung so sehr viel häufiger und intensiver bemühen muß als auf sonstigen Rechtsgebieten und warum man die typisierende Betrachtungsweise überhaupt braucht. Ich kann mich des Eindrucks nicht erwehren, daß dies letzten Endes auf unsere weit verbreitete Freude daran zurückzuführen ist, eine Nebelwand zu schaffen, hinter der es sich prächtig arbeiten läßt, ohne der Kontrolle durch Juristen anderer Sparten ausgesetzt zu sein. Sollte nicht auch für uns wie auf anderen Rechtsgebieten nur der Sachverhalt als erwiesen angesehen werden, der sich mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststellen läßt? Nur die Bejahung dieser Frage entspricht dem Gesetz.[59] Die Besteuerungspraxis würde – verführe man entsprechend – keinen Schaden nehmen und die Schwierigkeiten würden sich gegenüber den bisherigen mit Sicherheit jedenfalls nicht vergrößern. Ich glaube sogar, sagen zu können, daß der größte Teil der Fälle, die bisher mit dem mehr oder minder lapidaren Hinweis auf die Lebenserfahrung oder die typisierende Betrachtungsweise entschieden worden sind, nicht anders ausgegangen wäre, wenn man mit dem herkömmlichen, allgemeinen juristischen Rüstzeug gearbeitet hätte. Das gilt auch und besonders, wenn unser Abgrenzungsproblem eine Rolle spielt. Warum das so ist, möchte ich im folgenden darlegen.

IV. Die Ermittlung des Sachverhalts in Abgrenzungsfällen nach allgemeinen verfahrensrechtlichen Grundsätzen

1. Amtsermittlungsgrundsatz und Mitwirkungspflicht

Ausgangspunkt für meine These ist die Überlegung, daß der Verpflichtung des Finanzamts und des Finanzgerichts, den Sachverhalt von Amts wegen aufzuklären, eine intensive Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen entspricht.[60] Hieraus ergeben sich weitreichende Folgen sogar in den Fällen, in denen es um die den Steueranspruch begründenden oder erhöhenden Tatsachen geht, in denen also an sich das Finanzamt die Feststellungslast trägt; es kann nämlich eine dem Finanzamt günstige Tatsachenfeststellung an den Umstand geknüpft werden, daß der Steuerpflichtige an der Aufklärung des Sachverhalts nicht oder nur unzureichend mitgewirkt hat.[61] Erst recht ist eine unterlassene oder unzureichende Mitwirkung für den Steuerpflichtigen schädlich, wenn es um unser Thema geht, also um die

59 Ebenso *Tipke–Kruse* (FN 10) § 96 FGO, RNr. 12.

60 Vgl. im einzelnen oben II 2.

61 BFH-Urteil vom 20. 5. 1969 – II 25/61, BStBl. II 1969, 550 [553].

Beantwortung der Frage, ob Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig oder als private Ausgaben nichtabzugsfähig sind. Denn für steuermindernde Umstände trägt grundsätzlich der Steuerpflichtige die Feststellungslast.[62] Die Finanzverwaltung kann ihrer Ermittlungspflicht also ohne weiteres nachkommen, ohne auf die Instrumente der Lebenserfahrung und der typisierenden Betrachtungsweise angewiesen zu sein. Für die Finanzgerichtsbarkeit gilt dies erst recht. Finanzamt und Finanzgericht werden allerdings nicht – was hin und wieder vorkommt – eine weitere Sachverhaltsermittlung trotz ausreichender Mitwirkung des Steuerpflichtigen mit der Begründung ablehnen können, man dürfe nicht in die Intimssphäre des Steuerpflichtigen eindringen; das gilt besonders, wenn dieser eine entsprechende Aufklärung gerade angeregt hat.[63]

2. Anscheinsbeweis und Indizienbeweis

Nähme man von der bisherigen Form der Argumentation mit der Lebenserfahrung und der typisierenden Betrachtungsweise Abschied, würden der Anscheinsbeweis und der Indizienbeweis nicht länger das Schattendasein führen, das ihnen bisher in der Praxis des Steuerrechts beschieden war. Zwar würde man mit dem Anscheinsbeweis[64] nicht in der Form argumentieren können wie bisher mit der Lebenserfahrung oder der typisierenden Betrachtungsweise. Dafür käme man mit ihm aber zu überzeugenderen Ergebnissen. So glaube ich nicht, daß das Finanzgericht in dem vorhin erwähnten Urteil[65] die Kosten für den Austauschmotor eines Dieselfahrzeugs als Werbungskosten anerkannt hätte, wenn es seine Entscheidung nach den Grundsätzen des Anscheinsbeweises getroffen hätte. Denn man wird nicht sagen können, es bestehe eine jeden vernünftigen Zweifel ausschließende Wahrscheinlichkeit dafür, daß Dieselmotoren von Personenkraftwagen es mindestens zu einer Lebensdauer von drei Jahren und zu einer Fahrleistung von 60 000 km bringen.

Der Anscheinsbeweis wird allerdings für unser Abgrenzungsproblem eine relativ geringe Bedeutung haben. Er kann in den häufig vorkommenden Fällen nicht geführt werden, in denen die Motive dafür maßgeblich sind, ob es sich um beruflich oder privat veranlaßte Aufwendungen handelt.[66] Denn wegen der Maßgeblichkeit der subjektiven Momente ist stets die ernsthafte Möglichkeit eines von der Norm

62 Vgl. auch *Tipke* (FN 22) S. 206.
63 *Tipke–Kruse* (FN 10) § 88 AO, RNr. 6.
64 Zu diesem vgl. BGH-Urteil vom 12. 2. 1963 – VI ZR 70/62, BGHZ 39, 103 [107], und zu dessen Entkräftung BGH-Urteil vom 20. 6. 1978 – VI ZR 15/77, NJW 1978, 2032.
65 FN 53.
66 Vgl. oben III 1.

abweichenden Verlaufs gegeben.[67] Hier wird dann ggf. der Indizienbeweis[68] Platz greifen können. Erfahrungssätze, die für einen Anscheinsbeweis nicht ausreichen, können nämlich im Rahmen des Indizienbeweises bei der Beweiswürdigung in Betracht kommen.[69] Sind keine ausreichenden Indizien dafür vorhanden, daß es sich um berufliche Aufwendungen handelt, scheitert der Steuerpflichtige an der Feststellungslast, sofern nicht sogar das Gegenteil bewiesen ist.

V. Die Bewältigung der Massenverfahren in der Praxis

1. Die Rolle der Verwaltungsanweisungen, insb. der Richtlinien

Nach § 85 Satz 1 AO haben die Finanzbehörden die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Diese an sich überflüssige Vorschrift[70] hebt zwei fundamentale Besteuerungsgrundsätze[71] hervor, nämlich die Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Art. 3 Abs. 1 GG) und die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (Art. 20 Abs. 3 GG). Da das Gesetz (§ 88 AO) die Ermittlung des Sachverhalts von Amts wegen und ausdrücklich die Berücksichtigung aller für den Einzelfall bedeutsamen Umstände vorschreibt, könnte man auf den ersten Blick annehmen, daß Verwaltungsanweisungen, die hier eine vom Gesetz nicht besonders vorgesehene Erleichterung schaffen sollen, unzulässig seien. Das ist jedoch nicht der Fall. Das Recht von Verwaltungsbehörden, auch in diesen steuerrechtlichen Bereichen allgemeine Verwaltungsvorschriften zu erlassen, ist unbestritten. Soweit die Verwaltung den Landesfinanzbehörden oder den Gemeinden (Gemeindeverbänden) obliegt, ist das Recht der Bundesregierung, mit Zustimmung des Bundesrates allgemeine Verwaltungsvorschriften zu erlassen, in Art. 108 Abs. 7 GG sogar ausdrücklich vorgesehen. Hierauf beruhen die für die Besteuerungspraxis und vor allem für unser Abgrenzungsproblem besonders wichtigen Einkommensteuer- und Lohnsteuer-Richtlinien. Soweit die Bundesregierung keine allgemeinen Verwaltungsvorschriften erlassen hat, sind auch die Landesbehörden dazu befugt.[72] Die Verwaltungsvorschriften betreffen entweder die Sachverhaltsermittlung oder die Rechtsanwendung.[73] Es ist selbstverständlich, daß die

67 BGH-Urteil vom 16. 12. 1959 – IV ZR 206/59, NJW 1960, 818 [819], und *Birkenfeld* (FN 27) S. 75 und 84.
68 Vgl. zu diesem BGH-Urteil vom 17. 2. 1970 – III ZR 139/67, BGHZ 53, 246 [260 f].
69 BGH-Urteil vom 21. 12. 1960 – VIII ZR 145/59, NJW 1961, 777 [779], und *Birkenfeld* (FN 27) S. 100 ff.
70 *Tipke*, FR 1971, 168 [170].
71 *Söhn* in Hübschmann–Hepp–Spitaler (FN 16) § 85 AO, Anm. 7.
72 *Maunz–Dürig–Herzog–Scholz*, GG, Art. 84, RNr. 36, und Art. 108, RNr. 49.
73 *Kampe*, Verwaltungsvorschriften und Steuerprozeß, 1965, S. 26 ff.

letzteren die nachgeordneten Verwaltungsbehörden, jedoch nicht die Gerichte binden. Deshalb sollten die Gerichte auch nicht die unglückliche Formulierung benutzen, sie hielten eine Verwaltungsanweisung für eine zutreffende Auslegung des Gesetzes.[74] Wenn es sich um eine zutreffende Auslegung des Gesetzes handelt, ist der Umweg über die Verwaltungsanweisung überflüssig; legt die Verwaltungsanweisung das Gesetz nicht zutreffend aus, müssen die Gerichte nach dem Gesetz verfahren.[75]

Bei den Verwaltungsanweisungen, die die Sachverhaltsermittlung zum Gegenstand haben, ist zu unterscheiden zwischen dem Grunde nach typisierenden Regelungen und Bestimmungen, welche Pauschbeträge oder Pauschsätze, die nach Ansicht der anweisenden Behörden allgemeinen Erfahrungssätzen entsprechen, anzuwenden sind. Bei den dem Grunde nach typisierenden Regelungen – z. B. hinsichtlich des Arbeitszimmers des Arbeitnehmers[76] – kann der Steuerpflichtige in seinem Fall auch im Besteuerungsverfahren ohne weiteres einen atypischen Sachverhalt geltend machen. Geschieht das, muß das Finanzamt dem nachgehen. Das Finanzgericht muß dieses erst recht tun. Beide müssen ggf. nach den Regeln der Feststellungslast entscheiden. Anders ist es bei den Verwaltungsanweisungen, in denen Pauschbeträge und Pauschsätze vorgesehen sind. Diese sind, wenn nicht der Steuerpflichtige mit Recht höhere Beträge geltend macht, von den Verwaltungsbehörden anzusetzen, sofern sie nicht zu offensichtlich falschen Ergebnissen führen. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind sie im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch von den Steuergerichten zu beachten.[77] Gegen diese Praxis ist sicherlich nichts einzuwenden. Ohne Pauschalierungen und Schätzungen, die im übrigen auch für die Steuerpflichtigen Erleichterungen mit sich bringen, kommt die Finanzverwaltung nicht aus.[78] Auf die Quantifizierung kann man im Besteuerungsverfahren nicht verzichten.[79] Hat das Finanzgericht keine besseren Erkenntnismöglichkeiten, sollte es sich ebenfalls an diese Werte halten. Voraussetzung ist allerdings immer, daß die betreffenden Pauschbeträge und Pauschsätze tatsächlich auf sorgfältig ermittelten Erfahrungswerten beruhen. Der Bundesfinanzhof nimmt das in den meisten Fällen in ständiger Rechtsprechung an. Ob das nun tatsächlich zutrifft, haben die Gerichte der Finanzgerichtsbarkeit bei jeder einzelnen Verwaltungsanweisung, wenn Veranlassung hierzu besteht, von Amts wegen zu überprüfen.[80] Hier nun liegt eine für die Besteuerungspraxis recht bedeutsame Schwachstelle. Ich kann mich des Eindrucks nicht erwehren, daß viele Pauschbeträge und Pauschsätze nicht aufgrund entsprechend sorgfältig ermittelter Erfahrungssätze zustandegekommen, sondern insb. unter Verwertung von Regelungen aus anderen Rechtsgebieten – z. B. dem Beamtenrecht – festgesetzt worden sind.[81] Um die praktische Anwendbarkeit von Pauschbeträgen und Pauschsätzen, die wegen ihrer großen Breitenwirkung vor allem für die Steuergerechtigkeit bedeutsam sind, auch in den finanzgerichtlichen Verfahren künftig zu gewährleisten, muß hier eine Änderung eintreten. Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder werden nicht umhinkönnen, entsprechende grundlegende Erhebungen durchführen zu lassen.

74 So z. B. BFH-Urteil vom 16. 3. 1979 – VI R 126/78, BStBl. II 1979, 473 [474].
75 *Kampe* (FN 73) S. 210.
76 Vgl. oben III 2b.
77 Vgl. aus der neueren Zeit BFH-Urteil vom 27. 10. 1978 – VI R 8/76 U, BStBl. II 1979, 54.
78 *Kirchhof*, StuW 1975, 357 [362].
79 Vgl. auch *Haueisen* (FN 1).
80 BFH-Urteil vom 24. 7. 1962 – I 275/60 U, BStBl. III 1962, 440.

2. Die Behandlung der einzelnen Steuerfälle

Wendet man die Grundsätze, die ich vorgetragen habe, auf die einzelnen Steuerfälle an, wird sich zeigen, daß wir tatsächlich – und zwar auch in unserer Abgrenzungsfrage – ohne die herkömmlichen Begriffe der „Lebenserfahrung" und der „typisierenden Betrachtungsweise" auskommen. In der Praxis würde sich das folgendermaßen abspielen. Hat das Finanzamt Anlaß, daran zu zweifeln, ob ihm alle Tatsachen bekannt sind, die es kennen muß, um in einem Abgrenzungsfall eine Entscheidung zu treffen, und läßt sich dieser Zweifel anhand der beim Finanzamt vorhandenen Akten nicht aufklären, hat es im Rahmen des Zumutbaren zu ermitteln. Da dem Finanzamt in den uns interessierenden Abgrenzungsfragen nur recht selten eigene Erkenntnisquellen zur Verfügung stehen werden, wird es dabei in besonderem Maße auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen angewiesen sein. Kommt der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht nach, hat das Finanzamt die relevanten Tatsachen zu berücksichtigen und die angebotenen Beweise zu erheben, soweit das nach allgemeinen Grundsätzen zu geschehen hat. Bei der Beweiswürdigung hat es insbesondere auch etwaige Anscheins- und Indizienbeweise zu verwerten. Wirkt der Steuerpflichtige nicht mit, scheitert er an der Feststellungslast. Für das Finanzgericht gelten diese Grundsätze sinngemäß.

Geht es um die Höhe der abziehbaren Aufwendungen, wird das Finanzamt in den Regelfällen mit Pauschbeträgen und Pauschsätzen arbeiten. Sind diese aufgrund hinreichend genauer Ermittlungen zustandegekommen, werden sich auch die Gerichte der Finanzgerichtsbarkeit an sie halten. Sind keine Verwaltungsanweisungen für die Bemessung der betreffenden Aufwendungen vorhanden, haben Finanzamt und Finanzgericht in gleicher Weise das Recht und die Pflicht zu schätzen.

81 Vgl. zum Vorstehenden Urteil des FG Düsseldorf vom 29. 5. 1979 – III 43/78 L, EFG S. 619.

Die Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen

Dr. Franz Wassermeyer, Richter am Finanzgericht,
Lehrbeauftragter an der Universität Bonn, Sankt Augustin

Inhaltsübersicht

I. Einleitung

II. Ableitung der Begriffe „notwendiges" und „gewillkürtes" Betriebsvermögen aus dem Gesetz
1. §§ 4 und 5 EStG
2. Maßgeblichkeitsgrundsatz
3. Herkunft der Unterscheidung
a) Rechtsprechung des RFH
b) Rechtsprechung des BFH

III. Betriebsvermögen und Veranlassungsprinzip
1. Die Bestimmung des Betriebsvermögensbegriffes nach allgemeinen Methoden der Gesetzesauslegung
2. Die betrieblich veranlaßte Anschaffung und Herstellung sowie die Einlage von Wirtschaftsgütern
a) – d) Fallgruppen
3. Abweichungen gegenüber der herrschenden Meinung
a) Freiheit in der Bindung von (gewillkürtem) Betriebsvermögen
b) Das Erfordernis eines nach außen auftretenden Willensentschlusses
c) Widmungsakt

IV. Die steuerliche Behandlung der Wirtschaftsgüter nach Begründung der Betriebsvermögenseigenschaft
1. Die Bildung von Betriebsvermögen durch Stpfl., die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln
2. Gleichstellungsthese
3. Zurechnungskonkurrenzen

V. Die Behandlung gemischtgenutzter Wirtschaftsgüter
1. Der Begriff „gemischtgenutztes Wirtschaftsgut"
2. Die sog. herrschende Meinung
3. Kritik an der herrschenden Meinung
4. Die einheitliche Zuordnung von Wirtschaftsgütern
5. Die quotale Zuordnung unter Veranlassungsgesichtspunkten als Sachgesetzlichkeit des Steuerrechts
a)–d) Fallgruppen

VI. Zusammenfassung

I. Einleitung

Über die Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen zu sprechen, heißt heute, sich mit der Neubestimmung der Begriffe auseinanderzusetzen, wie

sie vor allem von *Woerner*[1] in Vorträgen auf dem 26. und 30. Fachkongreß der Steuerberater in Köln formuliert wurden und wie sie zwischenzeitlich Eingang in die Rechtsprechung aller Ertragsteuersenate des BFH[2] gefunden haben. Die Neubestimmung ist dadurch gekennzeichnet, daß Wirtschaftsgüter, die noch nicht im Betrieb eingesetzt, jedoch im Zeitpunkt des Erwerbs bzw. der Herstellung schon objektiv erkennbar zum künftigen Einsatz im Betrieb bestimmt sind, dem notwendigen und nicht mehr dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet werden. Damit wird der Bereich des notwendigen Betriebsvermögens zu Lasten des gewillkürten ausgedehnt. Dem Bereich des gewillkürten Betriebsvermögens sind nur noch solche Wirtschaftsgüter vorbehalten, bei denen die betriebliche Nutzung ausschließlich auf dem Willen des Steuerpflichtigen beruht.

Schon die Unterscheidung zwischen dem objektiv erkennbar und dem (nur) subjektiv vom Steuerpflichtigen zum Einsatz im Betrieb bestimmten Wirtschaftsgut wirft die Frage auf, ob hier nicht unzulässigerweise Kriterien der Beweiswürdigung mit vermeintlichen Tatbestandsmerkmalen des Betriebsvermögens verwechselt werden. Dies führt zu der Frage, welche Gesetzesbestimmung eigentlich die von der Rechtsprechung zur Zeit praktizierte Abgrenzung deckt. Diese Fragestellung ist jedoch nur die Spitze eines Eisberges. Es ist nämlich ein Phänomen, daß Rechtsprechung und Schrifttum seit Jahrzehnten zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen unterscheiden, ohne daß auch nur an einer einzigen Stelle des gesamten deutschen Fachschrifttums ein einziges Wort über die gesetzliche Grundlage dieser Einteilung zu lesen wäre. Immerhin sprechen die §§ 4 und 5 EStG nur von dem Betriebsvermögen. Beide Bestimmungen sagen nichts über ein angeblich beim gewillkürten Betriebsvermögen bestehendes Wahlrecht, wie es von der Rechtsprechung[3] angenommen wird. *Rechtsgrundlage und Charakter dieses Wahlrechts sind völlig ungeklärt.* Nirgends ist gesetzlich niedergeschrieben, daß das Wahlrecht nur durch entsprechenden buchmäßigen Ausweis ausgeübt

1 *Woerner*, Steuerliche Fragen der Abgrenzung des Betriebsvermögens bei der Einkommensteuer, StbJb. 1974/75 S. 321 ff; *ders.*, Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen bei Einzelunternehmern und Mitunternehmern, StbJb. 1978/79 S. 201 ff; vgl. auch *ders.*, Das gewerbliche Betriebsvermögen, insbesondere bei Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern, BB 1976 S. 220.

2 BFH, Urteile vom 30. 4. 1975 I R 111/73 BStBl. II 1975, 582; vom 23. 7. 1975 I R 6/73 BStBl. II 1976, 179; vom 15. 8. 1975 IV R 30/71 BStBl. II 1976, 88; vom 1. 12. 1976 I R 73/74 BStBl. II 1977, 315; vom 3. 8. 1977 I R 41/76 BStBl. II 1978, 53; vom 6. 12. 1977 VIII R 29/75 BStBl. II 1978, 330; vom 23. 11. 1978 IV R 146/75 BStBl. II 1979, 109.

3 BFH, Urteile vom 17. 11. 1960 IV 102/59 U BStBl. III 1961, 53; vom 22. 11. 1960 I 103/60 S BStBl. III 1961, 97; vom 22. 7. 1966 VI 12/65 BStBl. III 1966, 542 (543); vom 18. 11. 1971 IV R 132/66 BStBl. II 1972, 277; vom 27. 3. 1974 I R 44/73 BStBl. II 1974, 488 (489); vgl. ferner *Knobbe-Keuk*, Die Besteuerung der Personengesellschaft nach der neueren Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung, DStR 1979 S. 183 (184); *Woerner*, FN 1, StbJb. 1978/79 S. 201 ff (207).

werden könne. Ebenso ist die gesetzliche Grundlage für die unterschiedliche Behandlung des gewillkürten Betriebsvermögens bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich einerseits und Überschußrechnung andererseits unklar.[4] Man sollte meinen, daß § 4 Abs. 3 EStG von keinem anderen Betriebsvermögensbegriff als die §§ 4 Abs. 1, 5 EStG ausgeht. Vor allem aber ist die Unterscheidung zwischen „notwendig" und „gewillkürt" auf der Ebene der Ausgaben völlig unüblich; *niemand spricht von gewillkürten Betriebsausgaben.* Dies unterstreicht nur die Bedeutung der Frage nach der Gesetzesgrundlage für die Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen. Ihr ist der 1. Teil des Vortrags gewidmet.

II. Ableitung der Begriffe „notwendiges" und „gewillkürtes" Betriebsvermögen aus dem Gesetz

1. Der Versuch, die Begriffe „notwendiges" und „gewillkürtes Betriebsvermögen" aus dem Gesetz abzuleiten, muß beim Wortlaut des EStG ansetzen. Dieses spricht in §§ 4 und 5 EStG schlicht von dem Betriebsvermögen. Der Begriff steht als Korrelat zu dem des Privatvermögens. Dies ergibt sich einmal aus dem Wortpaar „Betriebsausgaben – Aufwendungen der Lebensführung (§§ 4 Abs. 4, 12 Nr. 1 EStG)", das die Parallele zu Betriebs- und Privatvermögen bildet. Dies folgt aber auch aus dem Zweck der Steuerbilanz, deren Funktion gerade darin besteht, nur das steuerliche Betriebsvermögen auszuweisen. Der in der Steuerbilanz ermittelte Gewinn ist nämlich die Grundlage für die Ertragsbesteuerung. Deshalb müssen für die Aufstellung der Steuerbilanz alle Grundsätze gelten, die das Gesetz allgemein für alle Einkunftsarten nennt. Folglich muß die Steuerbilanz alle Formen der Einkommensverwendung ausscheiden. Wirtschaftsgüter, die nicht dem Betrieb, sondern der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen dienen, dürfen in die Steuerbilanz nicht aufgenommen werden. *Der in § 12 Nr. 1 EStG verankerte Rechtsgedanke gilt also nicht nur für Ausgaben, sondern entsprechend auch für die Abgrenzung des Betriebsvermögens. Es kann deshalb festgestellt werden, daß das EStG unmittelbar keinen Ansatzpunkt für die Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen enthält.*

2. Hiervon ausgehend stellt sich als nächstes die Frage, ob eine Rechtfertigung für die genannte Unterscheidung sich aus der Verweisung des § 5 Abs. 1 letzter Halbsatz EStG auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. Tatsächlich wird vor allem von *R. Thiel*,[5] wohl aber auch von *Herr-*

4 BFH, Urteile vom 13. 3. 1964 IV 158/61 S BStBl. III 1964, 455; vom 12. 2. 1976 IV R 188/74 BStBl. II 1976, 663; vgl. auch *Knobbe-Keuk*, Unternehmenssteuerrecht, 2. Auflage Köln 1979, § 4 II S. 38; *dies.*, (FN 3).

5 *R. Thiel*, Aktuelle Fragen des Einkommensteuerrechts, StbJb. 1965/66 S. 217 ff (220 ff).

mann–Heuer–Raupach[6] der Maßgeblichkeitsgrundsatz in diesem Zusammenhang bemüht. Deshalb muß auf folgenden Unterschied hingewiesen werden. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gehört zweifellos zu den im Steuerrecht geltenden Prinzipien. Er stellt jedoch nur eine Sachgesetzlichkeit des Steuerrechts dar. Daneben gelten andere. Zu diesen anderen gehört die Abgrenzung zwischen der betrieblichen und der privaten Sphäre eines Steuerpflichtigen bei der Gewinnermittlung. Ein Blick in das HGB zeigt, daß diese Unterscheidung handelsrechtlich ohne Interesse ist. Nach §§ 38 ff HGB ist nämlich der Ausweis von Privatvermögen in der Handelsbilanz grundsätzlich erlaubt.[7] Dem steht auch nicht das Publizitätsgesetz vom 15. 8. 1969[8] entgegen. Zwar verbietet dessen § 5 Abs. 3 den Ausweis von Privatvermögen in der Handelsbilanz. Jedoch findet das Publizitätsgesetz nur auf einen kleinen Teil der Kaufleute Anwendung. Außerdem betrifft es nur die publizierte Bilanz. Deshalb kann das Publizitätsgesetz keine Auswirkung auf das Steuerrecht haben. Folglich ist die in den §§ 4 und 5 EStG enthaltene Unterscheidung zwischen Betriebs- und Privatvermögen *rein steuerlicher* Natur. Es handelt sich mit anderen Worten um eine von den Steuergesetzen unmittelbar aufgestellte *Sachgesetzlichkeit, die neben dem Maßgeblichkeitsgrundsatz steht und diesen einschränkt.* In diesem Sinne sind Vermögensgegenstände denkbar (z. B. das eigengenutzte Einfamilienhaus), die der Kaufmann in der Handelsbilanz als sein Vermögen ausweisen kann, die er jedoch wegen der Begrenzung des § 5 EStG auf das steuerliche Betriebsvermögen in die Steuerbilanz nicht einstellen darf. Dies muß im Grundsatz auch für die Personengesellschaft des Handelsrechts gelten, weil die Sonderbestimmung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG keine Einschränkung des § 12 Nr. 1 EStG beinhaltet. Es kann deshalb als *Teilergebnis* festgehalten werden, *daß der Maßgeblichkeitsgrundsatz*

a) keine Unterscheidung zwischen dem notwendigen und dem gewillkürten Betriebsvermögen fordert und

b) für die Abgrenzung des Betriebs- vom Privatvermögen nicht einschlägig ist.

3. Sucht man weitere Klarheit über die Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen, so muß man der Herkunft der Begriffe nachgehen.

6 *Herrmann–Heuer–Raupach,* Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 4 EStG, Anm. 10d.

7 *Staub*, Kommentar zum HGB, 12. u. 13. Auflage, § 38 Anm. 5a; *Gessler–Hefermehl–Hildebrandt,* Kommentar zum HGB, § 39 Anm. 2; *Bandasch,* Kommentar zum HGB, 2. Aufl., § 38 Anm. 3; *Knobbe–Keuk*, (FN 4), § 4 II S. 37; *Uelner,* Notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen, StKongrReport 1973 S. 101 ff (103); RG, Urteil vom 10. 1. 1908 II 841/07 RGSt 41, 41; a.A. *Baumbach–Duden,* Kommentar zum HGB, 23. Aufl., § 38 Anm. 4 C; *Thiel,* (FN 5), S. 221.

8 BGBl. I 1969, 1189.

a) Dazu kann festgestellt werden, daß der Begriff des „gewillkürten Betriebsvermögens" – soweit erkennbar – auf die Rechtsprechung des *RFH* zurückgeht, der ihn seit Ende 1931 verwendete.[9] Schon vorher sprach der RFH allerdings von drei verschiedenen Arten des Betriebsvermögens,[10] ohne eine davon ausdrücklich als „gewillkürtes" zu kennzeichnen. Die Vermögensart, aus der später das „gewillkürte Betriebsvermögen" wurde, umschrieb der RFH vorher mit den Gegenständen, deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen im wesentlichen davon abhängt, ob sie der Kaufmann als solches behandeln *will.* Zu dieser Rechtsprechung sind jedoch einige Klarstellungen notwendig: Der RFH verwendete den Begriff des gewillkürten Betriebsvermögens nur im Zusammenhang mit den Einkünften eines Kaufmanns, dessen Firma im Handelsregister einzutragen war, nicht dagegen bei Minderkaufleuten, Freiberuflern und Land- und Forstwirten.[11] Ferner stellte er in Grenzfällen keineswegs nur auf den freien Willen des Kaufmanns ab,[12] der sich in der buchmäßigen Behandlung äußere. Vielmehr verlangte er außerdem, daß der Willensentschluß des Steuerpflichtigen sich als kaufmännische Betätigung auffassen lasse. Dies zeigt, wie nahe freier Willensentschluß des Steuerpflichtigen und das in § 4 Abs. 4 EStG verankerte Veranlassungsprinzip nebeneinander liegen, ohne deshalb miteinander identisch zu sein. Schließlich spielte in der Rechtsprechung des RFH der § 344 HGB eine Rolle, wonach die von einem Kaufmann vorgenommenen Rechtsgeschäfte im Zweifel als zu seinem Handelsgewerbe gehörig gelten.[13] Alle diese Hinweise machen deutlich, daß die Einteilung in notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen einen handelsrechtlichen Hintergrund hat, den der RFH allerdings nie konkretisierte. Die Einteilung ist mit anderen Worten das Ergebnis einer schon im Ansatz *falschen Zuordnung des Begriffes „Betriebsvermögen" zum Handelsrecht* durch den RFH.

b) Der *BFH* hat die handelsrechtliche Orientierung des RFH schon frühzeitig aufgegeben, ohne sich je darüber Gedanken zu machen, worauf sich die Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen statt dessen stützt. So vertritt er seit dem Jahre 1955[14] die Auffassung, daß nicht nur Voll-

9 RFH, Urteile vom 14. 10. 1931 VI A 713/30 RFH E 29, 339; vom 29. 11. 1933 VI A 565/33 RStBl. 1933, 404; vom 31. 7. 1935 VI A 551/35 RStBl. 1935, 1495; vom 14. 9. 1938 VI 565/38 RStBl. 1938, 1063; vom 14. 4. 1943 VI 435/42 RStBl. 1943, 482.

10 RFH, Urteile vom 7. 11. 1929 VI A 355/29 RStBl. 1930, 39; vom 14. 4. 1931 VI A 2079/29 RFH E 28, 252.

11 RFH, Urteile vom 18. 1. 1928 VI A 533/27 RStBl. 1928, 134; vom 7. 11. 1929 VI A 355/29 (FN 10).

12 RFH, Urteil vom 17. 12. 1924 VIe A157/24 RFH E 15, 152.

13 RFH, Urteile vom 27. 4. 1923 I A 17/23 RFH E 12, 142; vom 3. 11. 1927 VI A 623/27 RStBl. 1928, 107; vgl. auch *Strutz,* EStG, 3. Aufl., § 5 Anm. 9 (S. 44).

14 BFH, Urteile vom 12. 5. 1955 IV 19/55 U BStBl. III 1955, 205; vom 15. 7. 1960 VI 10/60 S BStBl. III 1960, 484; vom 19. 7. 1960 VI 10/60 S BStBl. III 1960, 484; vom 19. 7. 1960 I

kaufleute, sondern jeder, der seinen Gewinn nach §§ 4 Abs. 1 oder 5 EStG ermittelt, gewillkürtes Betriebsvermögen bilden könne. Spätestens seit dem Jahre 1960 macht der BFH[15] in ständiger Rechtsprechung die Bildung gewillkürten Betriebsvermögens von einer eindeutigen und klaren Willensäußerung des Steuerpflichtigen abhängig. In späteren Entscheidungen[16] spricht er statt von Willensäußerung auch von Gestaltungsrecht und freier Entscheidung. Die Rechtsgrundlagen für solche Thesen werden in keinem Urteil genannt. In seinem Urteil vom 12. 2. 1976 vertritt der IV. Senat[17] sogar die Auffassung, daß bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart vom Betriebsvermögensvergleich zur Überschußrechnung Wirtschaftsgüter des gewillkürten Betriebsvermögens (zwangsweise) zu entnehmen seien. Auch in dieser Entscheidung liest man viel über das Wesen der Entnahme, jedoch nichts über die Rechtfertigung der Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen, obwohl dies doch die Vorfrage ist. Ansatzpunkte in dieser Richtung enthält allenfalls das Urteil des I. Senates vom 2. 7. 1969.[18] Dort heißt es, daß ein zum Vermögen des Betriebsinhabers gehöriges Wirtschaftsgut nur durch Einlagehandlung zu Betriebsvermögen werden könne, soweit es nicht notwendiges Betriebsvermögen sei. Dieser Tenor, dem man ohne Einschränkung wird zustimmen können, wird von *Woerner*[19] im Zusammenhang mit seiner These zitiert, die Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen rechtfertige sich daraus, daß beide jeweils auf andere Weise begründet würden. Gerade dies ist jedoch ein petitio principii. Denn das Gesetz regelt abschließend die *Möglichkeiten zur Bildung von Betriebsvermögen* und nennt *die Anschaffung, die Herstellung und die Einlage.* Notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen können also gleichermaßen nur durch Anschaffung, Herstellung oder Einlage gebildet werden. Ein Unterschied im Entstehungsvorgang besteht allenfalls insoweit, als im Bereich des notwendigen Betriebsvermögens die betriebliche Veranlassung objektiv erkennbar ist und damit sozusagen auf der Hand liegt, während sie im Bereich des gewillkürten Betriebsvermögens eines zusätzlichen Nachweises bedarf. Dieser Nachweis ist aber kein Tatbestandsmerkmal des Betriebsvermögensbegriffs, sondern gehört in den Bereich der Beweiswürdigung.[20] Man kann deshalb zusammenfassend feststellen,

185/59 S BStBl. III 1960, 485; vom 1. 12. 1960 IV 305/59 U BStBl. III 1961, 154; vom 12. 2. 1976 IV R 188/74 (FN 4).

15 BFH, Urteil vom 22. 11. 1960 I 103/60 S (FN 3).

16 BFH, Urteile vom 5. 12. 1963 IV 121/63 U BStBl. III 1964, 132; vom 22. 7. 1966 VI 12/65 BStBl. III 1966, 542.

17 BFH, Urteil vom 12. 2. 1976 IV R 188/74 (FN 4).

18 BFH, Urteil vom 2. 7. 1969 I R 134/66 BStBl. II 1969, 617.

19 *Woerner,* (FN 1), StbJb. 1978/79 S. 201 ff (207).

20 Die von *Woerner* (FN 19) angenommene Rechtfertigung läßt sich auch im übrigen mit der BFH-Rechtsprechung nicht in Einklang bringen. Selbst wenn man nämlich für notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen unterschiedliche Entstehungsvoraussetzungen unterstellt, so müßte konsequenterweise das einmal zuverlässigerweise gebildete Betriebsvermögen einer einheitlichen Rechtsfolge unterliegen. Gerade dies verneint aber der IV. Senat in seinem Urteil vom 12. 2. 1976 IV R 188/74 (FN 4), wenn er beim Übergang zur Gewinnermittlung durch Überschußrechnung für Wirtschaftsgüter des gewillkürten Betriebsvermögens eine Entnahme fordert.

daß der BFH den falschen Ansatzpunkt des RFH durchaus zutreffend erkannte und sich von ihm richtigerweise löste. Dennoch hat er das Problem nicht an der Wurzel gepackt, sondern statt dessen an der Unterscheidung im Grundsatz festgehalten. Dies hätte er nur dann tun dürfen, wenn er einen Ersatz für die „weggefallene Rechtsgrundlage" geliefert hätte. Die Frage nach der „ersatzweisen Rechtsgrundlage" ist jedoch vom BFH bisher weder gesehen noch beantwortet worden. Gerade diese Erkenntnis sollte trotz der Jahrzehnte langen Übung den Blick dafür öffnen, daß es *für die Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen keine gesetzliche Grundlage gibt. Das Steuerrecht kennt nur das Betriebs- und das Privatvermögen.*

III. Betriebsvermögen und Veranlassungsprinzip

1. Gibt es im Steuerrecht nur Betriebs- und Privatvermögen, so stellt sich die weitere Frage, nach welchen Kriterien beide voneinander abzugrenzen sind. Da das EStG keine Definition des Betriebs- und Privatvermögens enthält, fehlt es an einem ausdrücklichen Gesetzesbefehl. Man könnte zwar an eine Analogie zu § 95 BewG denken. Jedoch schließt schon die in § 17 BewG enthaltene Aufzählung der anzuwendenden Steuerarten eine solche aus.[21] In Fällen dieser Art sind Rechtsprechung und Schrifttum aufgerufen, nach den allgemeinen Methoden der Gesetzesauslegung den normativen Sinn des vom Gesetzgeber geschaffenen, unbestimmten Rechtsbegriffs zu bestimmen.[22] Vom normativen Gesetzessinn her besteht aber die Funktion der Begriffe „Betriebsvermögen" und „Privatvermögen" gerade darin, als Einkünfte im steuerlichen Sinne nur den Gewinn zu erfassen, der der steuerlichen Leistungsfähigkeit entspricht.[23] Es geht also um die steuerliche Abgrenzung der Einkunftsquelle „Betrieb" gegenüber anderen Einkunftsquellen und gegenüber der privaten Lebensführung. Diese Funktion hat jedoch nicht nur der Betriebsvermögens-, sondern ebenso der Betriebsausgabenbegriff. Beide sind nicht nur durch die gleiche Zielsetzung und Funktion geprägt, sondern enthalten darüber hinaus den Wortteil „Betrieb" in demselben Wortsinn. Deshalb sind sie nach allgemeinen Auslegungsregeln, die auf Wortsinn, Bedeutungszusammenhang und Normvorstellung des historischen Gesetzgebers abstellen, in dem Wort-

21 BFH, Urteil vom 26. 1. 1978 IV R 160/73 BStBl. II 1978, 299.

22 *Larenz,* Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 4. Aufl., Berlin 1979, S. 305.

23 *Tipke,* Steuerrecht, 7. Aufl. Köln 1979, S. 208.

teil „Betrieb" einheitlich auszulegen. Da aber das EStG in § 4 Abs. 4 eine ausdrückliche Definition des Betriebsausgabenbegriffes enthält, kann die Forderung nach einer einheitlichen Wortbestimmung nur bedeuten, daß unter das Betriebsvermögen alle Wirtschaftsgüter fallen, die im wirtschaftlichen Eigentum des Betriebsinhabers stehen und von diesem *betrieblich veranlaßt* angeschafft, hergestellt oder eingelegt werden.[24] Dieser Auffassung widerspricht allerdings *Tipke*,[25] der aus § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG das zusätzliche Merkmal ableitet, daß die Wirtschaftsgüter betrieblichen Zwecken zu dienen bestimmt sein müssen. Einer solchen einschränkenden Definition steht jedoch einmal die einheitliche Inhaltsbestimmung des Wortteils „Betrieb" entgegen. Zum anderen sind in § 7 Abs. 1 EStG die Verwendung oder Nutzung von Wirtschaftsgütern zur Erzielung von Einkünften erwähnt, um die zur Inanspruchnahme von AfA berechtigenden Wirtschaftsgüter abzugrenzen. Verwendung oder Nutzung zur Erzielung von Einkünften stehen also stellvertretend für Abnutzung und Substanzverringerung, wie sie in der Überschrift zu § 7 EStG erwähnt sind. Über die in § 7 Abs. 1 EStG genannten Wirtschaftsgüter hinaus gibt es aber weitere, die zwar nicht zur Inanspruchnahme von AfA berechtigen, jedoch zweifelsfrei zum Betriebsvermögen gehören. Man muß allerdings mitbedenken, daß – unabhängig von der Formulierung des § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG – *Tipke* zwischen Formulierungen, die an die causa movens und solchen, die an die causa finalis anknüpfen, keinen wesentlichen inhaltlichen Unterschied sieht.[25a]

2. Mit der Definition des Betriebsvermögens ist zunächst nur eine erste Grundlage gelegt. Es bedarf zusätzlich einer Antwort auf die Frage, wann ein Wirtschaftsgut betrieblich veranlaßt angeschafft, hergestellt oder eingelegt ist. Außerdem wird auf die Frage einzugehen sein, wie die Wirtschaftsgüter zuzuordnen sind, die bisher den Bereich des sog. gewillkürten Betriebsvermögens bildeten. Will man dabei den Wortteil „Betrieb" entsprechend der Definition des § 4 Abs. 4 EStG auslegen, *so muß man zwangsläufig von einem einheitlichen, den Betriebsvermögen- und Betriebsausgabenbegriff beherrschenden Veranlassungsprinzip ausgehen.* Ich kann mich deshalb bei der Bestimmung des Begriffes „betriebliche Veranlassung" weitgehend auf die Vorträge von *Söhn*[26] und *Ruppe*[27] beziehen.

24 Aus der Rechtsprechung des BFH fällt auf, wie oft die Betriebsvermögenseigenschaft eines Wirtschaftsgutes ausdrücklich mit Veranlassungsgesichtspunkten begründet wird; vgl. z. B. BFH, Urteile vom 23. 7. 1975 I R 6/73 (FN 2); vom 11. 3. 1976 IV R 185/71 BStBl. II 1976, 380; vom 3. 8. 1977 I R 41/76 (FN 2); vom 15. 11. 1978 I R 57/76 BStBl. II 1979, 257.

25 *Tipke,* Zur Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, StuW 1979 S. 193 ff (206).

25a *Tipke,* (FN 25), StuW 1979 S. 195 f.

26 *Söhn,* oben S. 15 ff.

27 *Ruppe,* oben S. 103 ff.

Für das Betriebsvermögen besteht dabei die (zusätzliche) Besonderheit, daß der Anschaffungs-, Herstellungs- und Einlagevorgang *stets* einen *Willensakt* des Steuerpflichtigen erfordert. Deshalb kann der Bezug zum Betrieb nur in der *Willenssphäre* des Steuerpflichtigen gesucht werden. Den *subjektiven* Veranlassungsmerkmalen gebührt daher der Vorrang. Veranlassung ist hier im Sinne von „auslösendes Moment" oder „innerer Anstoß" zu verstehen.[28] Entsprechend wird Betriebsvermögen nur begründet, wenn der Betrieb auslösendes Moment für die Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes ist. Im Falle der Einlage ist die Nutzungszuführung zum Betrieb erforderlich. Überträgt man diese Grundsätze auf die bisher übliche Einteilung in verschiedene Vermögensarten, so ergibt sich folgendes:

a) Es gibt Wirtschaftsgüter, die derart im Betrieb eines Steuerpflichtigen eingesetzt sind, daß sie den Betriebsablauf überhaupt erst ermöglichen und in diesem Sinne für ihn notwendig sind. Diese Gruppe von Wirtschaftsgütern, die zu allen Zeiten dem sog. notwendigen Betriebsvermögen zugeordnet wurde, ist auch unter Veranlassungsgesichtspunkten Betriebsvermögen. Denn der tatsächliche und dauerhafte Einsatz im Betrieb belegt so nachhaltig die betriebliche Veranlassung, daß es keines Rückgriffs auf eine Vermutungsregelung wie z. B. die des § 158 AO bedarf. Auf die buchmäßige Behandlung oder die Bekundung eines anderen Willens des Steuerpflichtigen kommt es nicht an. Würde der Steuerpflichtige einen von der objektiven Nutzung abweichenden Willen bekunden, so würde man diesen angesichts der objektiv erkennbaren Umstände, die ausnahmslos auf die betriebliche Veranlassung hindeuten, unter Beweiswürdigungsgesichtspunkten für unbeachtlich halten.

b) Es gibt sodann Wirtschaftsgüter, die im Zeitpunkt ihrer Anschaffung, Herstellung oder Einlage nicht zum alsbaldigen, sondern erst zu einem späteren Einsatz im Betrieb bestimmt sind. Diese Wirtschaftsgüter bilden nach *Woerner*[29] notwendiges Betriebsvermögen, soweit ihre endgültige Bestimmung zum späteren Einsatz im Betrieb objektiv erkennbar ist. Unter Veranlassungsgesichtspunkten kommt es auf die Unterscheidung zwischen „notwendig" und „gewillkürt" nicht an. Maßgebend ist allein, ob der Betrieb der Anstoß für die Anschaffung oder Herstellung ist bzw. ob das Wirtschaftsgut dem Betrieb zugeführt ist. Ist dies an Hand objektiv erkennbarer Umstände festzustellen, so sind die Wirtschaftsgüter wiederum unabhängig von ihrer buchmäßigen Behandlung Betriebsvermögen. Die aus einer anderweitigen, buchmäßigen Behandlung resultierende Vermutung wird durch die übrigen Umstände widerlegt.

28 *Herrmann–Heuer–Raupach,* (FN 6), § 4 EStG, Anm. 46 f ff; *Offerhaus,* Zur steuerrechtlichen Abgrenzung zwischen betrieblich (beruflich) veranlaßten und durch die Lebensführung veranlaßten Aufwendungen, BB 1979 S. 617 ff und S. 667 ff.

29 *Woerner,* (FN 1) StbJb. 1974/75 S. 321 ff (330); StbJb. 1978/79 S. 201 ff (206 ff).

c) Ist dagegen die endgültige Bestimmung einzelner Wirtschaftsgüter zum künftigen Einsatz im Betrieb nicht an Hand objektiver Umstände feststellbar, so gewinnt im Rahmen der Beweiswürdigung die Vermutungsregelung des § 158 AO an Bedeutung. Sie besagt, daß ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechender buchmäßiger Nachweis der Besteuerung zugrunde zu legen ist, soweit nach den Umständen des Einzelfalles kein Anlaß besteht, an seiner sachlichen Richtigkeit zu zweifeln. Die Beweiswürdigung muß sich mit anderen Worten an der buchmäßigen Behandlung orientieren, wenn keine anderen Indizien zur Verfügung stehen. Damit wird gleichzeitig deutlich, daß die buchmäßige Behandlung keinen konstitutiven Charakter hat, sondern lediglich letztes Glied in einer Beweiswürdigungskette ist.

d) Ist schließlich ein Wirtschaftsgut auf Dauer *für Zwecke* der privaten Lebensführung eingesetzt, so spricht die nachhaltige, tatsächliche *Nutzung* derart gegen die Annahme einer betrieblichen Veranlassung, daß unter Beweiswürdigungsgesichtspunkten der buchmäßigen Behandlung als Betriebsvermögen keine Bedeutung zukommt. Vom Ergebnis her kann damit festgestellt werden, daß der Bereich des gewillkürten Betriebsvermögens auch unter Veranlassungsgesichtspunkten Betriebsvermögen bleibt. Dem widerspricht zwar neuerdings *Merten,*[30] der von einem ähnlichen Ansatzpunkt kommend das gewillkürte Betriebsvermögen dem Privatvermögen zuordnen möchte. Er operiert jedoch mit einer vor allem am Zweck und der tatsächlichen Nutzung orientierten Zuordnungsregel, ohne sich auf die dafür notwendige Gesetzesgrundlage stützen zu können. § 4 Abs. 4 EStG spricht nämlich nicht von Zweck oder Nutzung, sondern von Veranlassung. Veranlassung ist gegenüber dem Zweck der weitere und gegenüber der Nutzung ein anderer Begriff. Die Begriffe sind auch nicht austauschbar.[31] Vielmehr verwendet das Gesetz – wenn man einmal von der verunglückten Fassung des § 9 EStG absieht – den Begriff „Veranlassung" (§ 4 Abs. 4 EStG) vor allem dann, wenn es um die Zuordnung von Aufwand und Ertrag als Grundtatbestand geht. Dagegen spricht es von Zweck (§§ 4 Abs. 1 Sätze 2 und 3, 12 Nr. 1 Sätze 1 und 2 EStG), wenn eine besondere Verquickung zwischen der betrieblichen und der privaten Sphäre droht, die steuerlich einer Trennung bedarf. Die so angesprochenen Situationen sind grundverschiedene. Während die Orientierung am Veranlassungsprinzip für den Grundtatbestand ausreicht, bedarf es der qualifizierteren Zweckmerkmale, wenn betriebliche und private Sphäre in Form von Einlagen, Entnahmen oder gemischten Ausgaben ineinander übergreifen. Um dies an einem Beispiel deutlich zu machen, mag man sich vorstellen, daß der Blitz in eine Garage einschlägt, in der ein gemischtgenutzter PKW abgestellt ist; der PKW verbrennt.

30 *Merten,* Die einkommensteuerliche Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen beim Einzelunternehmer, FR 1979 S. 365.

31 A. A. *Tipke,* (FN 25), S. 195.

Die dadurch entstehende Wertminderung bildet steuerlichen Aufwand in dem Umfang, in dem das Halten des PKW's betrieblich veranlaßt ist. Wird dagegen derselbe PKW auf einer Privatfahrt zerstört, so ist er in diesem Augenblick privaten Zwecken zugeführt. Die Zuführung zu privaten Zwecken überlagert die fortbestehende betriebliche Veranlassung des Haltens, weil der Entnahmebegriff in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG auf den Zweck und nicht auf die Veranlassung abstellt. Die Unterscheidung zwischen Veranlassung und Zweck erklärt ebenso, weshalb im Falle einer Nutzungsentnahme die sog. Fixkosten wertmäßig der Entnahme zuzurechnen sind.[32] Entsprechend kann ich der Auffassung von *Ruppe*[33] nicht beipflichten, daß zwischen Veranlassung und Zweck das Verhältnis einer Komplementarität bestehe. Ich würde hier eher von Spezialität sprechen.[34]

3. Läßt sich demnach vom Ergebnis her zwischen der hier vertretenen Auffassung und der sog. herrschenden Meinung weitgehende Übereinstimmung feststellen, so muß doch auf einige wesentliche Abweichungen hingewiesen werden:

a) Bekanntlich sprechen sowohl der BFH[35] als auch *Woerner*[36] im Rahmen des gewillkürten Betriebsvermögens von einem Wahlrecht bzw. von Entscheidungsfreiheit oder von dem Willen des Steuerpflichtigen, ein Wirtschaftsgut dem gewillkürten Betriebs- oder dem Privatvermögen zuzuordnen. Hinter diesen Formulierungen steht die Frage, ob der Steuerpflichtige bei der Zuordnung völlig frei ist[37] oder ob er – wie es der BFH[38] im Jahre 1960 einmal ausdrückte – für seine

32 Wird z. B. der Pkw teilweise privat genutzt, so liegt eine Nutzungsentnahme vor, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit dem Teilwert zu bewerten ist. Für den Teilwert sind aber die Selbstkosten die Untergrenze. Zu den Selbstkosten gehören auch die Fixkosten. Deshalb umfaßt der Teilwert auch die anteiligen Fixkosten.

33 Vgl. *Ruppe,* oben S. 116 ff.

34 Dazu zwei weitere Beispiele:
Beispiel 1: Ein Steuerpflichtiger verursacht auf einer betrieblichen Fahrt einen Autounfall unter Alkoholeinfluß. Die Einnahme von Alkohol bedeutet nicht die Zuführung des Pkws zu privaten Zwecken; die Fahrt bleibt eine betriebliche. Wegen Fehlens der Voraussetzung des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG ist die Wertminderung steuerlich zu berücksichtigender Aufwand.
Beispiel 2: Ein Fabrikant vermietet eigene Werkswohnungen (= Betriebsvermögen) an Werksangehörige. Für eine frei werdende Wohnung findet sich kein Werksangehöriger als Mieter. Deshalb erfolgt Vermietung an einen Dritten. Diese Vermietung bedeutet die Zuführung der Wohnung zu einem neutralen (= nicht betrieblichen) Zweck. Da aber § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG nur die Zuführung zu privaten Zwecken als Entnahme qualifiziert, bleibt die Wohnung trotz des weggefallenen betrieblichen Zusammenhangs Betriebsvermögen.

35 BFH, Urteile vom 22. 11. 1960 I 103/60 S (FN 3); vom 22. 7. 1966 VI 12/65 (FN 16); vom 18. 11. 1971 IV R 132/66 (FN 3); vom 27. 3. 1974 I R 44/73 (FN 3).

36 *Woerner,* (FN 1), StbJb. 1974/75 S. 321 ff (S. 338); StbJb. 1978/79 S. 201 ff (S. 207).

37 Vgl. auch *Littmann,* Einkommensteuerrecht, 12. Aufl., §§ 4, 5 EStG Anm. 257; *Herrmann–Heuer–Raupach,* (FN 6), § 4 EStG, Anm. 10 ff.

38 BFH, Urteil vom 22. 11. 1960 I 103/60 S (FN 3).

Entschließung vernünftige, betriebliche Gründe darlegen muß. *Unter Veranlassungsgesichtspunkten ist jedes Wahlrecht und jede Entscheidungsfreiheit zu verneinen.* Beide sind schon verfassungsrechtlich bedenklich. Vor allem aber fehlt die notwendige Gesetzesgrundlage. Sie kann nämlich dem Veranlassungsprinzip nicht entnommen werden. Vielmehr sind Entscheidungsfreiheit und Veranlassung zweierlei. Veranlassung ist das auslösende Moment für ein bestimmtes Tun. Ob ein bestimmtes auslösendes Moment vorhanden ist oder nicht, ist eine Frage von inneren Tatsachen und keine der freien Willensentschließung. Man kann zwischen zwei auslösenden Momenten nicht frei wählen oder entscheiden. Dabei verkenne ich keineswegs, daß die inneren Tatsachen zwangsläufig subjektiver Natur sind. Aus diesem Grunde kommt es nicht auf den objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb an, sondern der Steuerpflichtige muß seine *subjektiven* Gründe darlegen, die die Anschaffung, Herstellung oder Zuführung eines Wirtschaftsgutes auslösten. Die Finanzämter und Finanzgerichte haben im Rahmen der Beweiswürdigung darüber zu befinden, ob die vorgetragenen subjektiven Gründe das wahre auslösende Moment wiedergeben und ob dieses dem betrieblichen Bereich zuzuordnen ist. An die subjektiven Gründe sind deshalb keine überspitzten Anforderungen zu stellen. Es kommt nicht auf die Notwendigkeit, die Zweckmäßigkeit oder die Rentabilität der getroffenen Maßnahme an. Entscheidend ist vielmehr, daß der Steuerpflichtige Gründe vorträgt, aus denen sich eine mögliche betriebliche Veranlassung schlüssig ergibt, und daß die Gründe glaubhaft sind. Dies kommt in der praktischen Auswirkung der Einräumung eines Wahlrechts zwar sehr nahe,[39] ist jedoch in Wirklichkeit ein Problem der Glaubhaftmachung der betrieblichen Veranlassung.

b) Der IV. Senat des BFH[40] fordert bekanntlich bei der Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen einen nach außen hervortretenden Willensentschluß. Für eine solche Forderung fehlt unter Veranlassungsgesichtspunkten die gesetzliche Grundlage. Die Veranlassung ist eine innere Tatsache des Steuerpflichtigen.[41] Von den Tatbestandsmerkmalen der Veranlassung ist deren Glaubhaftmachung scharf zu unterscheiden. Bei letzterer muß in der Regel von den objektiv nach außen in Erscheinung tretenden Umständen auf die inneren Tatsachen des Steuerpflichtigen rückgeschlossen werden. Zu den objektiv nach außen in Erscheinung treten-

39 Als Beispiel sei auf die Zuordnung von Sparguthaben, Wertpapieren und dergl. zum Betriebsvermögen hingewiesen. In Fällen dieser Art wird die betriebliche Veranlassung häufig nicht an Hand objektiver Kriterien feststellbar sein. Man ist darauf angewiesen, den Darlegungen des Steuerpflichtigen zu folgen, soweit diese nicht in sich widersprüchlich sind. Dies kommt de facto einem freien Wahlrecht nahe, ist jedoch tatsächlich nur die Folge der bestehenden Beweisschwierigkeiten.

40 BFH, Urteil vom 18. 7. 1974 IV R 187/69 BStBl. II 1974, 767

41 *Herrmann–Heuer–Raupach,* (FN 6) § 4 EStG, Anm. 46h.

den Umständen gehört ggfs. auch ein bekanntgegebener Willensentschluß. Hat deshalb ein Steuerpflichtiger seinen Willen rechtzeitig offenbart, so verändert er damit die Beweissituation. Dies schließt es jedoch nicht aus, eine vorhandene Veranlassung auch mit anderen Umständen als dem nach außen auftretenden Willensentschluß nachzuweisen. Umgekehrt belegt der nach außen hervortretende Willensentschluß für sich genommen noch nicht notwendigerweise die tatsächliche, betriebliche Veranlassung. In keinem Fall ist deshalb der *bekanntgegebene* Willensentschluß Tatbestandsmerkmal der Veranlassung.

c) Nach *Woerner*[42] kommt dem Widmungsakt beim gewillkürten Betriebsvermögen besondere Bedeutung zu. Die Widmung soll konstitutive Wirkung haben. Abgesehen von dem Fall der Einlage kann ich dem Gesetz weder das Erfordernis eines Widmungsaktes noch dessen konstitutive Wirkung entnehmen. Vielmehr folgt aus den §§ 4–6 EStG, daß die Betriebsvermögenseigenschaft eines Wirtschaftsgutes nur durch Anschaffung, Herstellung oder Einlage begründet werden kann. Dabei knüpft das Gesetz[43] an die Anschaffung und Herstellung einerseits und an die Einlage andererseits unterschiedliche Voraussetzungen. Bei der Anschaffung oder Herstellung genügt es, daß diese betrieblich veranlaßt sind. Über die betriebliche Veranlassung hinaus können eine Widmung oder gar ein buchmäßiger Ausweis als konstitutive Akte nicht gefordert werden. Entsprechend begründen die betrieblich veranlaßte Anschaffung oder Herstellung unmittelbar die Betriebsvermögenseigenschaft. Für die Einlage gilt deshalb etwas anderes, weil sie nach § 4 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG voraussetzt, daß das Wirtschaftsgut betrieblichen Zwecken zugeführt wird. Der Begriff *„Zweck" ist enger als* der der *Veranlassung.*[44] Er rückt das Ziel eines bestimmten Tuns stärker in den Mittelpunkt der Betrachtung.[45] Dies macht nicht zuletzt der in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG enthaltene Begriff „zuführen" deutlich, der nach allgemeiner Meinung[46] ein Tätigwerden des Steuerpflichtigen erfordert. Will man dieses Tätigwerden als Widmung bezeichnen, dann kann man sicherlich von einem Widmungsakt sprechen. Wer jedoch dem Gesetzeswortlaut den Vorzug gibt, der hat keine Veranlassung, von dem Erfordernis eines Widmungsaktes auszugehen. Entsprechend kann man feststellen, daß der einheitliche und unter Veranlassungsgesichtspunkten bestimmte Betriebsvermögensbegriff im Ergebnis weitgehend die bisherige Praxis bestätigt, sofern man bereit ist, Formulierungen aufzugeben, deren gesetzliche Grundlage zweifelhaft ist.

42 *Woerner,* (FN 1), StbJb. 1974/75 S. 321 ff (S. 331); vgl. auch BFH, Urteil vom 18. 7. 1974 IV R 187/69 (FN 35).

43 Vgl. oben III 2 d.

44 Vgl. oben III 2 d.

45 *Herrmann–Heuer–Raupach,* (FN 6), § 4 EStG, Anm. 46h.

46 Vgl. statt vieler *Herrmann–Heuer–Raupach*, (FN 6), § 4 EStG, Anm. 41 f.

IV. Die steuerliche Behandlung der Wirtschaftsgüter nach Begründung der Betriebsvermögenseigenschaft

1. „Die steuerliche Behandlung der Wirtschaftsgüter nach Begründung der Betriebsvermögenseigenschaft" betrifft einmal die Frage, ob der Steuerpflichtige, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, Betriebsvermögen halten kann, das nach bisherigem Sprachgebrauch gewillkürtes Betriebsvermögen ist. Bekanntlich wird dies von der höchstrichterlichen Rechtsprechung[47] verneint. Die dafür gegebenen Begründungen sind allerdings überaus dürftig. So heißt es in der zu dieser Frage immer wieder als grundlegend zitierten Entscheidung des IV. Senates vom 13. 3. 1964[48] wörtlich:

„Diese sich für den Vermögensvergleich ergebenden Grundsätze der Rechtsprechung können indessen auf den vorliegenden Fall der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG deshalb nicht ohne weiteres übertragen werden, weil es bei dieser Art der Gewinnermittlung kein gewillkürtes Betriebsvermögen gibt."

Ähnlich begnügt derselbe IV. Senat sich in seinem Urteil vom 12. 2. 1976[49] mit dem Satz:

„Das Finanzgericht ist zutreffend davon ausgegangen, daß im Rahmen der Gewinnermittlung durch Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG gewillkürtes Betriebsvermögen nicht in Betracht kommt."

Gerade diese These muß aber unter dem Gesichtspunkt eines *einheitlichen* Betriebsvermögensbegriffes angezweifelt werden. § 4 Abs. 3 EStG spricht zwar nicht unmittelbar von dem Betriebsvermögen. Sein Satz 2 verweist jedoch auf § 7 EStG. Dieser spricht von Wirtschaftsgütern und Anlagevermögen. Beide Begriffe gehen sachlich auf das Betriebsvermögen zurück. Gesetzestechnisch ergibt sich aber weder aus dem Wortlaut des § 4 Abs. 3 EStG noch aus Sinn und Funktion der Verweisung auf § 7 EStG, daß bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG unter Wirtschaftsgut und Anlagevermögen etwas anderes als bei der Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1 und 5 EStG gemeint sein könnte. Im Gegenteil zwingt vor allem die vom BFH[50] so oft beschworene These der Gesamtgewinngleichheit *zu einem einheitlichen Betriebsvermögensbegriff beim Vermögensvergleich einerseits und der Überschußrechnung andererseits.* § 4 Abs. 3 EStG schafft keinen neuen und selbständigen Gewinnbegriff, sondern nur eine vereinfachte Technik der Gewinnermittlung. Gerade deshalb müssen die Steuerpflichtigen unabhängig von der Gewinnermittlung im Einzelfall Betriebsvermögen einheitlich bilden können. Aus dem gleichen Grund verlieren entgegen der Auffassung des BFH[51] Wirtschaftsgüter, die bei einer Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich Betriebsvermögen bilden, diese Eigenschaft nicht beim Übergang zur Überschußrechnung. Diese Feststellung schließt es nicht aus, daß de facto z. B. Angehörige der freien Berufe – gleichgültig, ob sie ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG ermitteln – Betriebsvermögen nicht in demselben Umfang bilden können wie Gewerbetreibende.[52] Dies beruht jedoch auf der spezifischen Eigenart der freien Berufe. Diesen fehlt nämlich der notwendige Bezug zu vielen Wirtschaftsgütern. Da aber der Steuerpflichtige für die von ihm zu behauptende Veranlassung vernünftige betriebliche Gründe darlegen muß, ergibt sich für den Freiberufler unter Umständen die Situation, die Veranlassung zu etwas Berufsfremden glaubhaft machen zu müssen.[53] Der entsprechende Nachweis wird nicht immer gelingen. Dies ist letztlich aber nur die logische Konsequenz aus der Tatsache, daß die Steuerpflichtigen in der Bildung von Betriebsvermögen nicht völlig frei sind. Es läßt sich deshalb feststellen, daß für eine unterschiedliche Behandlung der Wirtschaftsgüter nach Begründung der Betriebsvermögenseigenschaft kein Grund besteht.

2. In Rechtsprechung[54] und Schrifttum[55] umstritten ist die sog. Gleichstellungsthese, wonach der an einer Mitunternehmerschaft Beteiligte für ertragsteuerliche Zwecke grundsätzlich dem Einzelunternehmer gleichgestellt sein soll. Unter Veranlassungsgesichtspunkten kann man der Gleichstellungsthese grundsätzlich beipflichten, wenn man folgende Besonderheiten beachtet:

a) Der Betriebsvermögensbegriff drückt eine personenbezogene Beziehung des einzelnen Wirtschaftsgutes zum Betriebsinhaber und eine sachbezogene Beziehung zu der Einheit „Betrieb" aus. Die personenbezogene Beziehung setzt wirtschaftliches Eigentum des Betriebsinhabers voraus, während die sachbezogene Beziehung durch das Veranlassungsprinzip bestimmt wird. Der für die Mitunter-

47 BFH, Urteile vom 15. 7. 1960 VI 10/60 S BStBl. III 1960, 484; vom 1. 12. 1960 IV 305/59 U (FN 14); vom 17. 10. 1963 IV 76, 77/61 StRK EStG § 4 R. 615; vom 13. 3. 1964 IV 158/61 S (FN 4); vom 8. 10. 1964 IV 88/62 StRK § 5 R. 742; vom 11. 1. 1966 I 53/63 BStBl. III 1966, 218; vom 12. 2. 1976 IV R 188/74 (FN 4).

48 BFH, Urteil vom 13. 3. 1964 IV 158/61 S (FN 4).

49 BFH, Urteil vom 12. 2. 1976 IV R 188/74 (FN 4).

50 BFH, Urteil vom 17. 5. 1960 I 35/57 S BStBl. III 1960, 306; vom 2. 9. 1971 IV 342/65 BStBl. II 1972, 334; vom 31. 8. 1972 IV R 93/67 BStBl. II 1973, 51; vom 16. 1. 1975 IV R 180/71 BStBl. II 1975, 526.

51 BFH, Urteil vom 12. 2. 1976 IV R 188/74 (FN 4).

52 Vgl. *Woerner,* (FN 1), StbJb. 1974/75 S. 321 ff (S. 339); BFH, Urteil vom 10. 12. 1964 IV 167/64 BStBl. III 1965, 377.

53 Vgl. oben III 3a.

54 BFH-Großer Senat, Beschluß vom 19. 10. 1970 GrS 1/70 BStBl. II 1971, 177; BFH, Urteile vom 21. 12. 1972 IV R 53/72 BStBl. II 1973, 298; vom 23. 7. 1975 I R 210/73 BStBl. II 1976, 180; vom 28. 1. 1976 I R 103/75 BStBl. II 1976, 746; vom 29. 1. 1976 IV R 42/73 BStBl. II 1976, 372.

55 *Döllerer,* Die Steuerbilanz der Personenhandelsgesellschaft als konsolidierte Bilanz einer wirtschaftlichen Einheit, DStZ A 1974 S. 211 ff (218); *Knobbe-Keuk,* (FN 4), S. 212; *v. Wallis,* Zur Ertragbesteuerung der offenen Handelsgesellschaft DStR 1978 S. 171 ff (S. 276); *Woerner,* (FN 1), StbJb. 1978/79 S. 201 ff (S. 228 ff) m. w. Nachw.

nehmerschaft maßgebende § 15 I Nr. 2 EStG erweitert nur die personenbezogene Beziehung in dem Sinne, daß Wirtschaftsgüter nicht im Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft stehen müssen, um Betriebsvermögen zu sein. In sachlicher Hinsicht enthält § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG jedoch keine Erweiterung. Insoweit gilt der in §§ 4 Abs. 1, 5 EStG verankerte Betriebsvermögensbegriff. Dieser ist für Einzel- und Mitunternehmerschaften einheitlich auszulegen. *Es kommt also auch im Rahmen des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG darauf an, ob die Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes durch die Mitunternehmerschaft als solche bzw. durch die Beteiligung an derselben veranlaßt sind.* Bei der Einlage ist auf die Zuführung zum Betrieb abzustellen. Ob in diesem Sinne eine betriebliche Veranlassung gegeben ist, ist eine Frage der Beweiswürdigung. Dabei ist unter Beweiswürdigungsgesichtspunkten im Einzelfall sicherlich von Bedeutung, daß der einzelne Mitunternehmer in der Regel in ein Netz gesellschafts- oder schuldrechtlicher Beziehungen zu der Mitunternehmerschaft als solcher und den übrigen Mitunternehmern eingebettet ist. Die betriebliche Veranlassung findet häufig in irgendeiner dieser Beziehungen ihren Niederschlag, weshalb die Zahl der objektiv nach außen in Erscheinung tretenden Umstände, die für und gegen eine betriebliche Veranlassung sprechen, bei der Mitunternehmerschaft regelmäßig größer als bei der Einzelunternehmerschaft ist.

b) Auch für die Anwendung der Gleichstellungsthese ist der Grundsatz zu beachten, daß der in §§ 4 Abs. 1, 5 EStG verwendete Betriebsvermögensbegriff rein steuerrechtlicher und nicht zivilrechtlicher Natur ist.[56] Aus dieser Unterscheidung folgt, daß das zivilrechtliche Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft nicht notwendigerweise steuerrechtliches Betriebsvermögen sein muß.[57] Es sind also Fälle denkbar, in denen eine Mitunternehmerschaft zivilrechtlich Gesamthandsvermögen erwirbt, jedoch die Veranlassung für diesen Erwerb in der Privatsphäre aller oder einzelner Mitunternehmer zu suchen ist. In diesen Fällen liegt steuerlich gesehen Privatvermögen vor.

c) In seinen Urteilen vom 21. 12. 1972, 23. 7. 1975, 28. 1. 1976 und 29. 1. 1976[58] schränkt der BFH die Gleichstellungsthese zwar ein. Die Einschränkung beruht jedoch wesentlich darauf, daß der BFH dem Einzelunternehmer ein freies Wahlrecht bei der Bildung gewillkürten Betriebsvermögens einräumt.[59] Verneint man – wie hier[60] – ein solches Wahlrecht schon beim Einzelunternehmer, so muß auch die Diskussion um die Gleichstellungsthese in einem anderen Licht erscheinen. Dazu werfen speziell die Urteile vom 28. und 29. 1. 1976[58] die Frage auf, ob nicht

56 Vgl. oben II 2.
57 Vgl. oben II 2.
58 Vgl. FN 54.
59 Vgl. oben III 3 a und *Woerner,* (FN 1), BB 1976 S. 223.
60 Vgl. oben III 3 a.

eine exakte Anwendung des Veranlassungsprinzips zu entsprechenden Ergebnissen führen würde, ohne daß man von einer Ausnahme zu dem aus § 15 Abs. 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG abgeleiteten Grundsatz sprechen müßte.

3. Die steuerliche Behandlung der Wirtschaftsgüter nach Begründung der Betriebsvermögenseigenschaft umfaßt auch das Problem der Zurechnungskonkurrenzen. Dabei geht es um die Frage, ob ein Wirtschaftsgut, das ein Mitunternehmer der Mitunternehmerschaft zur Nutzung überläßt, auch dann als dessen Sonderbetriebsvermögen bei der gesonderten Gewinnfeststellung zu erfassen ist, wenn der Mitunternehmer einen Gewerbebetrieb unterhält, zu dessen Betriebsvermögen das Wirtschaftsgut ebenso gehören könnte. Bei der zu dieser Frage geführten Diskussion[61] fällt auf, daß als Lösungsvorschläge bisher nur die Zurechnung zum Betriebsvermögen des Mitunternehmers oder der Mitunternehmerschaft erörtert wird. Die dritte Möglichkeit, nämlich die quotale Aufteilung zwischen den Betriebsvermögen des Mitunternehmers und der Mitunternehmerschaft unter Veranlassungsgesichtspunkten, ist bisher nicht erwähnt. Rechtssystematisch kann diese dritte Möglichkeit jedoch nur dann ausgeschlossen werden, wenn das Steuerrecht eine quotale Zurechnung verbieten sollte. Eine Antwort auf diese Frage gibt der letzte Vortragsteil, der der steuerlichen Behandlung gemischtgenutzter Wirtschaftsgüter gewidmet ist.

V. Die Behandlung gemischtgenutzter Wirtschaftsgüter

1. Unter gemischtgenutzten Wirtschaftsgütern versteht man in der Regel solche, die ein Steuerpflichtiger sowohl für Zwecke einer Einkunftsquelle als auch für private Zwecke verwendet. Bei wörtlicher Auslegung geht der Begriff jedoch weiter. Er umfaßt auch Wirtschaftsgüter, die für Zwecke mehrerer Einkunftsquellen genutzt werden. Man denke an einen PKW, den ein Steuerpflichtiger sowohl als Freiberufler als auch als Gewerbetreibender nutzt. Damit ist incidenter die Problematik der Zurechnungskonkurrenzen[62] angesprochen. Gemischtgenutzte Wirtschaftsgüter können von Anfang an für die *gemischten Zwecke* angeschafft oder hergestellt sein; die *gemischte Nutzung* kann ebenso nur eine gelegentliche oder eine ursprünglich nicht beabsichtigte sein. Bei den folgenden Überlegungen stehen die Wirtschaftsgüter im Vordergrund, die von Anfang an für gemischte Zwecke angeschafft oder hergestellt werden.

2. Für diese vertritt die sog. herrschende Meinung[63] die Auffassung, daß sie nur insgesamt entweder dem Betriebs- oder dem Privatvermögen angehören können.

61 Vgl. FN 55.
62 Vgl. oben IV 3.
63 BFH, Urteil vom 22. 11. 1960 I 103/60 S BStBl. III 1961, 97; vom 13. 3. 1964 IV 158/61 S (FN 4); vom 11. 9. 1969 IV R 160/67 BStBl. II 1970, 317; *Grieger,* BB 1961 S. 318; *Van-*

Die Begründung dafür sind allerdings unterschiedlich. In dem auch insoweit immer wieder als grundlegend zitierten Urteil des IV. Senates vom 13. 3. 1964[64] heißt es wörtlich:

„Es müssen hier also Grundsätze dafür aufgestellt werden, wann bei objektiv abgrenzbarer, nicht unbedeutender, betrieblicher Nutzung notwendiges Betriebsvermögen oder notwendiges Privatvermögen vorliegt. Hierfür bietet sich wegen des Ausschlusses eines Wahlrechts des Steuerpflichtigen als Abgrenzungsmerkmal nur das Überwiegen der Nutzung an. Man muß deshalb Wirtschaftsgüter dieser Art, wenn die betriebliche Nutzung mehr als 50 v. H. ausmacht, zum notwendigen Betriebsvermögen, in allen anderen Fällen zum notwendigen Privatvermögen rechnen."

Im Jahre 1959 hatte derselbe IV. Senat[65] kurz und bündig entschieden, eine nur anteilige Zuführung zum Betriebsvermögen sei jedenfalls beim PKW undenkbar. Im Schrifttum werden teilweise Schlagworte wie die wirtschaftliche Einheit des Wirtschaftsgutes,[66] die angeblich fehlende leichte Trennbarkeit oder das fehlende wirtschaftliche Gewicht[67] herangezogen, um die Unteilbarkeit zu begründen. In den meisten Stellungnahmen wird allerdings die höchstrichterliche Rechtsprechung wie ein Verdikt wiedergegeben.[68] Lediglich *Littmann*[69] und *Raben*[70] bemühen sich um eine gewisse Vertiefung des Problems. Nach *Littmann* ist die Aufteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten möglich, aber nicht notwendig.[71] Nach *Raben* fordert die Betriebswirtschaftslehre die Aufteilung.

3. Der herrschenden Meinung ist der Vorwurf zu machen, daß sie bis heute eine überzeugende Begründung für ihre Ganzheitsmethode nicht gefunden hat. Der BFH[72] hat selbst die von ihm aufgestellte 50 v. H.-Grenze unterlaufen, wenn das Wirtschaftsgut aus objektiven Gründen betriebsnotwendig war. Man kann auch nicht wie der BFH in seinem zitierten Urteil von 13. 3. 1964 aus angeblichen Be-

gerow, Erläuterungen zur Rechtsprechung, StuW 1965 Sp. 201 ff (204); *Herrmann–Heuer–Raupach,* (FN 6), § 4 EStG, Anm. 6b; *Maas* in Klein–Flockermann–Kühr, Handbuch des Einkommensteuerrechts, § 4 EStG, Anm. 7b; *Knobbe–Keuk,* (FN 4), S. 39.

64 BFH, Urteil vom 13. 3. 1964 IV 158/61 S (FN 4).

65 BFH, Urteil vom 24. 9. 1959 IV 38/58 U BStBl. III 1959, 4666.

66 *Vangerow,* (FN 63).

67 *Herrmann–Heuer–Raupach,* (FN 63).

68 *Grieger,* (FN 63); *Knobbe–Keuk,* (FN 63); *Maas,* (FN 63).

69 *Littmann,* (FN 37), §§ 4, 5 EStG, Anm. 255.

70 *Raben,* Bilanzsteuerrechtliche Behandlung eines gemischtgenutzten Kraftfahrzeuges, FR 1962 S. 422.

71 Dabei stellt Littmann, aaO, darauf ab, daß nicht das Wirtschaftsgut als solches, sondern dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bilanzieren seien. Diese Auffassung widerspricht jedoch dem § 6 Abs. 1 EStG, wonach Wirtschaftsgüter das Betriebsvermögen bilden. Es geht hier um die Abgrenzung des Betriebsvermögensbegriffes und nicht um die Bewertung des Betriebsvermögens.

72 BFH, Urteil vom 12. 5. 1955 IV 19/55 U BStBl. III 1955, 205.

sonderheiten bei der Gewinnermittlung durch Überschußrechnung auf Rechtsfolgen schließen, die weit in den Bereich der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich hineinragen. Ebenso wenig überzeugt das Argument von der angeblich fehlenden leichten Teilbarkeit eines gemischtgenutzten Wirtschaftsgutes. Denn immerhin hat der Große Senat des BFH[73] diese Teilbarkeit – wenn auch für den Bereich der Ausgaben – gerade beim PKW ausdrücklich bejaht. Soweit darüber hinaus das wirtschaftliche Gewicht angeführt wird, sollte der Hinweis genügen, daß Wirtschaftsgüter in DM und nicht in Gewichtseinheiten zu bilanzieren sind. Zusätzlich ist es vom Gedanken der steuerlichen Gleichbehandlung her überaus unbefriedigend, daß bei der Veräußerung eines gemischtgenutzten Wirtschaftsgutes, das über 50 v. H. betrieblich genutzt wird, der gesamte Veräußerungsgewinn als steuerpflichtig behandelt wird, während der gleiche Vorgang bei überwiegender privater Nutzung nicht einmal in die Steuerbarkeit fallen soll. Im Falle einer außergewöhnlichen technischen oder wirtschaftlichen Absetzung für Abnutzung liegt der steuerliche Effekt zwar genau umgekehrt. Jedoch befriedigt dieses Ergebnis unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten ebenso wenig. Schließlich hat bis heute noch keiner eine überzeugende Begründung dafür gefunden, weshalb für die steuerliche Behandlung von Grundstücken etwas anderes gelten soll als für andere Wirtschaftsgüter.

4. Sucht man für das aufgeworfene Problem nach einer systematisch einwandfreien Lösung, so ist vorab die Frage zu beantworten, ob irgendeine Vorschrift dazu zwingt, dem Betriebs- oder Privatvermögen Wirtschaftsgüter nur einheitlich zuzuordnen. Eine solche Vorschrift müßte steuerrechtlicher Natur sein. Dies ergibt sich nicht nur daraus, daß die hier erörterte Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen dem Steuerrecht angehört.[74] Sondern es ist zusätzlich zu berücksichtigen, daß nach dem Wortlaut von § 6 Abs. 1 EStG Wirtschaftsgüter das steuerliche Betriebsvermögen bilden. Der Begriff „Wirtschaftsgut" ist aber ein solcher des Steuerrechts. Das Handelsrecht spricht von „Vermögensgegenständen". Es kann hier dahinstehen, wie sich beide Begriffe zueinander verhalten.[75] Allein die Tatsache, daß der Begriff „Wirtschaftsgut" steuerrechtlicher Natur ist, zwingt dazu, ihn nach den Kriterien des Steuerrechts auszulegen.[76] Eben aus diesem Grunde überzeugt auch die Argumentation *Rabens*[77] nicht, der die quotale Zurechnung aus der Betriebswirtschaftslehre ableitet. *Das Steuerrecht enthält jedoch keinen Rechtssatz dahin, daß Wirtschaftsgüter stets als einheitlicher Gegen-*

73 BFH–Großer Senat, Beschluß vom 19. 10. 1970 GrS 2/70 BStBl. II 1971, 17 (21).

74 Vgl. oben II 2.

75 *Knobbe–Keuk,* (FN 4), S. 47; *Federmann,* Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 2. Aufl. 1974, S. 116 ff; *Herrmann–Heuer–Raupach,* (FN 6), § 4 EStG Anm. 16a ff.

76 Der Maßgeblichkeitsgrundsatz ist für den Wirtschaftsgutbegriff nicht einschlägig.

77 Vgl. *Raben,* (FN 70).

stand dem Betriebs- oder Privatvermögen zuzuordnen seien. Eine solche These widerspräche schon der täglichen Praxis. Denn unter den Wirtschaftsgutbegriff fallen auch Gebäude. Für *Gebäude* ist aber eine quotale Aufteilung in Betriebs- und Privatvermögen seit jeher anerkannt.[78] Also kann in keinem Fall der Wirtschaftsgutbegriff als solcher, sondern allenfalls die Art seiner Nutzung die einheitliche Behandlung als Betriebs- oder Privatvermögen fordern. Diese Überlegung wird durch § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO bestätigt. Diese Bestimmung besagt, daß Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten so zugerechnet werden, als wenn sie Bruchteilseigentum besäßen. Daraus folgt, daß bei *Gesamthands- und Bruchteilseigentum* Wirtschaftsgüter nur insoweit Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen sein können, als dieser an der Gesamthands- oder Bruchteilsgemeinschaft beteiligt ist. *Die quotale Bilanzierung ist also dem Steuerrecht nicht nur nicht fremd, sondern in Einzelfällen sogar zwingend vorgeschrieben.* Deshalb können dem Grunde nach keine Bedenken bestehen, entsprechend zu verfahren, wenn andere Sachgesetzlichkeiten des Steuerrechts die Aufteilung ebenso verlangen.

5. Die entscheidende Frage geht also dahin, wann das Steuerrecht die quotale und wann es die gegenständlich einheitliche Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen verlangt. Dazu könnte man mit Rücksicht auf die Handhabung bei Grund und Boden und Gebäuden der Auffassung sein, daß die quotale Zuordnung nur dann in Betracht kommt, wenn betriebliche und private Nutzung sozusagen ständig nebeneinander herlaufen. Immerhin läßt sich gerade bei gemischtgenutzten Gebäuden in aller Regel eine gleichzeitige und voneinander trennbare, betriebliche und private Nutzung feststellen. Jedoch wird dieser Aufteilungsgrundsatz schon von der Praxis keineswegs konsequent durchgehalten. Denkt man nämlich an ein mehrgeschossiges Gebäude, das geschoßweise betrieblich oder privat genutzt wird, so läßt sich für den Grund und Boden nicht mehr feststellen, welche „Ecke" Betriebs- und welche Privatvermögen ist. Also müßte die Praxis den Grund und Boden eigentlich abweichend vom Gebäude zuordnen. Ähnlich gibt es Teile eines gemischtgenutzten Gebäudes, wie z. B. Eingänge, Treppenhäuser, Flure und Versorgungseinrichtungen, die regelmäßig gleichzeitig und unteilbar gemischt genutzt werden. Im Einzelfall kann sogar die Heizungsanlage ein eigenständiges Wirtschaftsgut bilden,[79] für das dann unabhängig von seiner Zugehörigkeit zum Gebäude die Frage nach der quotalen Bilanzierung zu stellen ist. Diese Beispiele zeigen, daß schon die Praxis auf die gegenständliche Teilbarkeit in Wirklichkeit nicht abstellt. Für eine solche Differenzierung fehlt auch jede Gesetzesgrundlage. Denn wenn das Steuerrecht keinen ausdrücklichen Rechtssatz über die Zuordnung gemischtgenutzter Wirtschaftsgüter enthält, dann muß diese sich nach

78 Vgl. statt vieler Abschnitt 14 EStR.

79 Vgl. *Blümich–Falk*, Kommentar zum EStG, 11. Aufl., § 4 EStG, S. 23.

den allgemeinen Auslegungsregeln richten. Die Auslegungsregeln fordern jedoch rechtssystematisch das Abstellen auf den Wortsinn, den Bedeutungszusammenhang des Gesetzes und die Normvorstellung des historischen Gesetzgebers.[80] Ist aber wiederum der Begriff „Betriebsvermögen" auszulegen, so kommen auch insoweit die in dem Wortteil „Betrieb" niedergelegten und in den §§ 4 Abs. 4, 12 Nr. 1 EStG weiter umschriebenen Sachgesetzlichkeiten des Steuerrechts zum Tragen.[81] Vor allem folgt aus dem Wortteil „Betrieb" und seiner Verweisung auf §§ 4 Abs. 4, 12 Nr. 1 EStG, daß für die vermögensmäßige Behandlung gemischtgenutzter Wirtschaftsgüter keine anderen Grundsätze gelten können als bei der Aufteilung gemischtveranlaßter Ausgaben. *Wenn also z. B. Ausgaben für einen PKW in Betriebsausgaben und Kosten der Lebensführung aufgeteilt werden können, so muß entsprechendes auch für die Einteilung in Betriebs- und Privatvermögen gelten.* Der PKW kann nicht nur, sondern er muß *seinem betrieblichen Anteil entsprechend* in der Steuerbilanz ausgewiesen werden. Für die durch mehrere Einkunftsquellen veranlaßte Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern gilt nichts anderes. Das Problem der Zurechnungskonkurrenzen ist deshalb durch eine quotale Zuordnung zu den verschiedenen Betrieben zu lösen. Entsprechend ist bei der steuerlichen Behandlung gemischtgenutzter Wirtschaftsgüter zwischen folgenden Fallgruppen zu unterscheiden:

a) Wird ein Wirtschaftsgut überwiegend für betriebliche, daneben aber auch für private Zwecke von nicht untergeordneter Bedeutung angeschafft oder hergestellt, so ist das Wirtschaftsgut nur insoweit Betriebsvermögen, als seine Anschaffung oder Herstellung betrieblich veranlaßt sind. Entsprechend kann bei einer außergewöhnlichen technischen oder wirtschaftlichen Abnutzung eine AfA nach § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG allenfalls bis zur Höhe des der anteiligen Veranlassung entsprechenden Buchwertes in Anspruch genommen werden. Im Veräußerungsfall ist der Veräußerungserlös aufzuteilen und nur dem betrieblichen Anteil entsprechend Betriebseinnahme. Ergeben sich im Laufe der Zeit in der tatsächlichen Nutzung Abweichungen gegenüber der ursprünglichen Veranlassung, so sind sie in erster Linie über Nutzungsentnahmen und Nutzungseinlagen auszugleichen. Sind die Abweichungen dauerhafterer Natur, so muß eine ggfs. anteilige Sacheinlage bzw. Sachentnahme in Betracht gezogen werden. Die Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG müssen dazu jeweils vorliegen.

b) Wird ein Wirtschaftsgut überwiegend für private, daneben aber auch für betriebliche Zwecke von nicht untergeordneter Bedeutung angeschafft oder hergestellt, so gilt das zu a) Gesagte sinnentsprechend, d. h. ein nur zu 40 v. H. betrieblich genutzter PKW bildet mit diesem Anteil Betriebsvermögen. § 7 Abs. 1 Satz 4

80 Vgl. *Larenz*, (FN 22).

81 Vgl. oben III 1.

EStG findet auf diesen Anteil Anwendung. Ein Gewinn aus Anlaß der Veräußerung des Wirtschaftsgutes ist anteilig steuerpflichtig.

c) Wird ein Wirtschaftsgut vor allem für betriebliche und daneben für private Zwecke von untergeordneter Bedeutung angeschafft oder hergestellt, so folgt aus dem Veranlassungsgedanken, der auf das auslösende Moment abstellt, daß das Wirtschaftsgut in vollem Umfang Betriebsvermögen und im umgekehrten Fall Privatvermögen ist. Die private bzw. betriebliche Nutzung von untergeordneter Bedeutung ist als Nutzungsentnahme bzw. als Nutzungseinlage zu erfassen. Wann eine Nutzung von untergeordneter Bedeutung anzunehmen ist, müssen Rechtsprechung und Schrifttum klären.

d) Wird ein Wirtschaftsgut für gemischte Zwecke angeschafft bzw. hergestellt und ist die beabsichtigte Nutzung derart, daß sich die betriebliche und private Veranlassung nicht an Hand zutreffender und leicht nachprüfbarer Merkmale voneinander trennen lassen (Beispiel: der Anzug des Unternehmers, die Brille des Arztes), so ist wegen § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG das Wirtschaftsgut insgesamt dem Privatvermögen zuzuordnen.[82]

VI. Zusammenfassung

Damit läßt sich folgendes Fazit ziehen:

1. Die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften enthalten keine Rechtsgrundlage für die Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen; statt dessen ist von einem einheitlichen Betriebsvermögensbegriff auszugehen.

2. Der einheitliche Betriebsvermögensbegriff ist unter Veranlassungsgesichtspunkten von dem Privatvermögen abzugrenzen (§ 4 Abs. 4 EStG analog). In diesem Sinne fallen unter Betriebsvermögen alle Wirtschaftsgüter, die im wirtschaftlichen Eigentum des Betriebsinhabers stehen und von diesem betrieblich veranlaßt angeschafft, hergestellt oder eingelegt werden.

3. Damit stellt sich das Veranlassungsprinzip als der tragende Grundsatz für die Abgrenzung zwischen der betrieblichen (beruflichen) und der privaten Sphäre des Steuerpflichtigen überhaupt dar. (Zumindest) für den Bereich des Betriebsvermögens ist der Veranlassungsbegriff rein subjektiv zu interpretieren, d. h. es kommt auf die subjektiven Gründe an, die aus der Sicht des Steuerpflichtigen für die Anschaffung oder Herstellung maßgebend sind. Diese muß er darlegen. Für ihren Nachweis trägt er in aller Regel die objektive Beweislast. Es unterliegt nicht der

82 So schon BFH, Urteil vom 13. 3. 1964 IV 158/61 S (FN 4); *Hoffmann,* FR 1964 S. 510 (511); a. A. BFH, Urteil vom 4. 11. 1977 III R 145/74 BStBl. II 1978, 353.

freien Entscheidung des Steuerpflichtigen, ein Wirtschaftsgut als Betriebs- oder Privatvermögen zu behandeln.

4. Für den sachlichen Inhalt des Veranlassungsbegriffes ist der objektive Zusammenhang mit dem Betrieb und die buchmäßige Behandlung ohne Bedeutung. Insbesondere kommt letzterer keine konstitutive Wirkung zu. Allenfalls kann im Rahmen der Beweiswürdigung aus dem objektiven Zusammenhang oder aus der buchmäßigen Behandlung auf eine entsprechende Veranlassung geschlossen werden.

5. Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, können Betriebsvermögen in dem gleichen Umfang bilden wie diejenigen, die gemäß §§ 4 Abs. 1 oder 5 EStG bilanzieren. Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart vom Vermögensbestandsvergleich zur Überschußrechnung kommt eine Gewinnrealisierung von Wirtschaftsgütern des „gewillkürten" Betriebsvermögens nicht in Betracht.

6. Gemischtgenutzte Wirtschaftsgüter sind ebenfalls entsprechend dem Veranlassungsprinzip in Betriebs- und Privatvermögen aufzuteilen. Dabei erfordert die analoge Anwendung von § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG die quotale Aufteilung jedenfalls dann, wenn – wie z. B. beim gemischtgenutzten PKW – eine Aufteilung zwischen betrieblicher und privater Veranlassung an Hand objektiver und leicht nachprüfbarer Merkmale möglich ist. Das Gebot der quotalen Aufteilung gilt auch dann, wenn die private Veranlassung überwiegt.

Betriebsvermögen/Privatvermögen

Der einkommensteuerliche Dualismus im Rechtsvergleich mit der Rechtslage in den USA, Frankreich und der Schweiz

Professor Dr. jur. Peter Böckli, Rechtsanwalt, Basel

Inhaltsübersicht

I. Vereinigte Staaten
1. Begriff „Betriebsvermögen" für Abschreibungen und Verlustverrechnungen
2. Scheinbar monistisches System für Kapitalgewinne
a) Die allgemeine Kapitalgewinnbesteuerung in den USA
b) Besonderheiten für Betriebsvermögen
3. Ergebnis

II. Frankreich
1. Abschreibungsverbot und Einschränkung der Verlustverrechnung im „Privatvermögen"
2. Abgrenzung des „privaten" und des „Betriebsbereichs" bei der Einkommensermittlung
a) Buchführung als Ermittlungsgrundlage
b) Besteuerung der Kapitalgewinne
aa) Kapitalgewinne im Privatvermögen
bb) Kapitalgewinne im Geschäftsvermögen
3. Ergebnis

III. Schweiz
1. Der Schweizer „Dualismus"
2. Der große Durchbruch: die Grundstückgewinnbesteuerung
3. Die Kapitalgewinne des beweglichen Vermögens
4. Der „Vermögensstandvergleich"
5. Die Sozialversicherungsabgabe auf betrieblichen Kapitalgewinnen

IV. Beurteilung im Rechtsvergleich
1. Betriebsvermögen als Gewinnerzielungs- und Informationssystem; Grundsatz der Einfachheit
2. Zwei zusätzliche Gesichtspunkte: Fristigkeit, Ergiebigkeit
3. Verarbeitung der fünf Gesichtspunkte in den verglichenen Steuerrechtsordnungen
4. Blick zurück auf das deutsche System

Unmittelbar nach den feinen Abgrenzungen, welche *Wassermeyer* mit seinem Mikroskop „made in Germany" vorgenommen hat, greife ich zum Fernglas „made in Switzerland", um Ihnen – notwendigerweise mit geringerer Trennschärfe – die

Rechtslage in drei Vergleichsländern darzustellen[1]. Entsprechend dem Thema ziele ich dabei *weniger* auf die Fragenbereiche Werbungsausgaben/Betriebsausgaben ab, als auf die Frage, ob überhaupt in den Vergleichsrechten eine dem deutschen Dualismus ähnliche Zweiteilung von Betriebs- und Privatvermögen feststellbar ist, und welche Rechtsfolgen daran geknüpft werden.

I. Vereinigte Staaten[2]

Das Einkommenssteuerrecht der USA ist im Gegensatz zu demjenigen der meisten europäischen Industriestaaten konsequent, auch beim Betriebseinkommen, aufgebaut auf dem Saldo aus der Addition des Roheinkommens einerseits, der Subtraktion bestimmter Abzüge anderseits. Ein Abstellen auf einen Gewinn- oder Verlustsaldo einer nach kaufmännischen Grundsätzen aufgestellten Bilanz mit „Vermögensstandvergleich", ein „Bilanzsteuerrecht" gibt es *nicht;* ja diese Ausdrücke wären kaum adäquat ins Englische übersetzbar. Ausgangspunkt und übrigens auch Endpunkt der Besteuerung von Geschäftsbetrieben ist keine wie auch immer geartete „Steuerbilanz"[3].

1 Besonderen Dank schulde ich *Hugh J. Ault,* Professor of Law, Boston College Law School; *Steven E. Kraft,* Certified Public Accountant, Zürich; Me *Patrick Durand* und Mme *Paule Villalon,* Paris, für die kritische Durchsicht der Teile über das amerikanische und das französische Steuerrecht. – Der Begriff *„Geschäftsvermögen"* entspricht für das deutsche Steuerrecht dem Begriff *„Betriebsvermögen"*.

2 *Internal Revenue Code* (Steuergesetzbuch) von 1954, „IRC", Fassung von 1979, „CCH" Commerce Clearing House, Inc., Chicago 1979; *Prentice-Hall,* Federal Tax Handbook, Englewood Cliffs, N. J. 1972; *1979 US Master Tax Guide,* Commerce Clearing House („CCH"), Chicago 1979; *Boris I. Bittker / James C. Eustice,* Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders, Boston (4. Aufl.) 1979; *Henry J. Gumpel,* Die Grundprobleme der Personengesellschaft aus der Sicht des Steuerrechts der Vereinigten Staaten, in: *H. W. Kruse* (Hrsg. im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft), Die Grundprobleme . . ., Köln 1979, S. 181 ff; *Otto L. Walter,* Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre, das Problem aus amerikanischer Sicht gesehen, privates Memorandum vom 6. Juni 1979 (gekürzte Fassung s. S. 381 ff). *Allgemein:* Der Begriff der Capital Gains . . ., IFA-Bulletin LXI/b (Rotterdam 1976) S. 129 ff, 305 ff, 389 ff und 407 ff; *Gutachten* der deutschen Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, Bonn 1971, S. 68–88, mit Anlage 1, Internationaler Vergleich der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen; *Max P. Oesch,* Die steuerliche Behandlung der Wertzuwachsgewinne auf dem beweglichen Privatvermögen, Diss. Bern 1975.

3 „A corporation computes its taxable base in much the same manner as any other taxpayer, i. e. taxable income is defined under Sect. 63 (a) as ‚gross income' (under Sect. 61) less the deductions allowed by Chapter 1 of the income tax title of the Internal Revenue Code", *Bittker / Eustice,* Chapter 5, p. 1. Diese Feststellungen sind allerdings sauber abzugrenzen; sie bedeuten nicht, daß das amerikanische Steuerrecht sich auch vom Erfordernis der *Buchmäßigkeit* der Erfassung der Geschäftsvorfälle (insb. der Abschreibungen) entfernt hätte. Vgl. *Prentice-Hall* Federal Tax Handbook No. 2023. Vgl. ferner die Charakterisierung bei *Gumpel* (Anm. 2) S. 182.

1. Gibt es einen Begriff eines „Betriebsvermögens" wenigstens für Abschreibungen und Verlustverrechnungen?

Trotz dieses andersartigen Ansatzpunktes sind die *praktischen* Ergebnisse des US-Einkommensteuerrechtes nicht so verschieden von jenen Europas. So kommt schließlich auch Amerika nicht um den Begriff und die Abgrenzung einer Art Betriebsvermögen[4] („*property used in trade or business*") herum, und zwar gerade dort, wo es um die Frage der Zulässigkeit von Abschreibungen[5] und von Verlustverrechnungen[6] geht.

Der Begriff des Betriebsvermögens ist aber nicht von entscheidender Bedeutung: Abschreibungen und Verlustrechnungen werden nach dieser streng funktionellen Konzeption durchaus für *„nicht eigentlich geschäftliche"* Vermögen gewährt, nämlich Abschreibungen für „sonstige, zur Erzielung von Einkünften eingesetzte Wirtschaftsgüter"[7] und eine „loss deduction" auch für *nicht* geschäftlich begründete Verluste, wenn sie bei einem auf die Erzielung von Gewinn ausgerichteten Rechtsgeschäft eingetreten sind[8]. Auf diese Weise wird im gleichen Gesetzesartikel, der die Abzugsfähigkeit von Geschäftsverlusten regelt (Sect. 165 I.R.C.), auch gleich die Abzugsfähigkeit von *privaten* Kapitalverlusten vorgesehen[9].

Prüft man indessen das amerikanische Steuerrecht nach dem *Ergebnis* anstatt nach der verwendeten Gesetzestechnik, und faßt man den Begriff der „Betriebseinkünfte" bzw. des „Geschäftsvermögens" etwas weiter (und funktionell[10] stets etwas anders, je nach dem gerade geregelten Gegenstand), so „spaltet" sich eben

4 *Sect. 167 I.R.C.* Zu ähnlichen Ergebnissen kommt *Gumpel* (Anm. 2) S. 183 Anm. 2.

5 *„depreciation deduction"*, verstanden als „a reasonable allowance for the exhaustion, wear and tear (including a reasonable allowance for obsolescence)", Sect. 167 (a) I.R.C.; *1979 US Master Tax Guide* No. 1151 ff. Ein Begriff „Privatvermögen" als Gegenstück zu „Betriebsvermögen" liegt solchen Sätzen zugrunde wie „Depreciation is not allowable for property used for personal purposes", *1979 US Master Tax Guide* No. 1151.

6 Sect. 165 (c) (1) I.R.C.; vgl. insb. die *„capital loss limitation"*, *1979 US Master Tax Guide* No. 971.

7 *„property held for the production of income"*, Sect. 167 (a) (2) I.R.C.; *1979 US Master Tax Guide* No. 901.

8 „losses incurred in any transaction entered into for profit, though *not* connected with a trade or business", Sect. 165 (c) (2) I.R.C.

9 Sect. 165 (c) (2) und (f) in Verbindung mit Sect. 1211 (b).

10 Z. B. gibt es wieder eine etwas andere Abgrenzung (im Rahmen der geschäftlich motivierten Investitionen im Anlagevermögen) für die Zwecke der Investitionsgutschrift („*Investment Credit*"), I.R.C. Sect. 38 und 49.

auch das amerikanische Steuerrecht auf. Es ist in diesem Sinne ebenfalls ein wenig „dualistisch"[11].

2. Scheinbar monistisches System für die Kapialgewinne

a) Die allgemeine Kapitalgewinnbesteuerung in den USA

Das Denkmodell der Abgrenzung von „Privat-" und „Betriebsvermögen" hilft also bei der Behandlung der zulässigen Abzüge wenigstens beschränkt weiter; eine ähnliche, aber wiederum nur rein *pragmatische* Bedeutung hat es dort, wo im deutschen Steuerrecht die Abgrenzung begrifflich nicht schärfer sein könnte: bei den Veräußerungsgewinnen und -verlusten. Das amerikanische Steuerrecht kennt seit jeher eine umfassende Besteuerung der Veräußerungsgewinne („*capital gains*")[12] sowohl im Bereich des Betriebs- wie des Privatvermögens, und zwar weitgehend *ohne* die z. B. im französischen und im Schweizer Steuerrecht so wichtige begriffliche Unterscheidung zwischen Gewinnen auf „beweglichem" Vermögen und Gewinnen auf „Grundstücken"[13].

b) Besonderheiten für Betriebsvermögen

Zwei ganz besonders große und fein gegliederte Unterkapitel des I.R.C., die „*Subchapters O and P*", regeln diese Besteuerung. Sie kennen vor allem Unterschiede für Körperschaften einerseits und natürliche Personen anderseits[14], weniger ausgeprägt (aber doch vorhanden) für deren Privat- und Betriebsvermögen. Jedes Anlagegut („*capital asset*") – mit bestimmten gesetzlichen Ausnahmen[15] – untersteht dieser Besteuerung[16].

11 Mit der *ergebnis-orientierten Betrachtungsweise* lösen sich auch sonst viele angebliche „Unvereinbarkeiten" des angelsächsischen und des europäisch-kontinentalen Rechtssystems weitgehend auf; sogar der berühmte „trust" würde sich als zusätzliches beschränktes dingliches Recht bruchlos ins kontinentale System einfügen lassen.

12 Sect. 1001 I.R.C.; vgl. *Gumpel* (Anm. 2) S. 183 Anm. 2.

13 Immerhin gibt es eine derart lange Reihe von *Sonderregeln* für „Farm land", „Sale of Personal Residence", „Sale of Low Income Housing", daß eben doch weitgehende Unterschiede der Besteuerung bestehen.

14 Sect. 1201 (a) und 1202 (b); *1979 US Master Tax Guide* No. 964.

15 Sect. 1221 I.R.C.; vgl. die Aufzählung in *Prentice–Hall Handbook* No. 1601 und *1979 US Master Tax Guide* No. 965. Nicht zu den „Anlagegütern" gehören die Gegenstände des Umlaufvermögens („stock in trade or other property included in inventory and property held primarily for sale to customers in the ordinary course of the taxpayer's trade or business").

16 Die *Verrechnung* des Überschusses von Kapitalverlusten mit „ordinary income" ist sehr stark eingeschränkt in Sect. 1211 (b); dagegen besteht eine weitreichende (Körperschaften: 5 Jahre vorwärts, 3 Jahre rückwärts) Verlustverrechnungsmöglichkeit innerhalb des „pools" der capital gains.

Ausgerechnet die Anlagegüter des abnutzbaren Anlagevermögens, die „*depreciable property used in a trade or business*", sind nun zunächst ausgeklammert, so daß man an eine Sonderbehandlung des Geschäftsvermögens denken könnte. In Wirklichkeit geht es hier darum (nach der bekannten Gesetzestechnik des US Congress, mit ihrem immer noch zunehmenden Ultrapositivismus), feinste Unterschiede der steuerlichen Behandlung eingreifen zu lassen. Diese sollen namentlich sicherstellen, daß die bei einer Veräußerung „*wieder hereingebrachten*" Abschreibungen (sog. „recaptured depreciation") zum vollen normalen Steuersatz (und nicht zum herabgesetzten Satz für Kapitalgewinne) erfaßt werden[17].

Durch diese Sonderregelungen, welche vorwiegend jene Anlagegüter treffen, welche man in Deutschland durchaus dem „Betriebsvermögen" zuordnen würde, kommt es nun doch innerhalb des scheinbaren Monolithen der amerikanischen Kapitalgewinnbesteuerung zu mehreren bedeutsamen Rissen. Die „*capital gains from business property*" – so eine in der amerikanischen Steuerpraxis anzutreffende Bezeichnung[18] – stellen sich durchaus als eine reich gegliederte *Sonder*regelung dar.

In zwei Punkten allerdings ist die Behandlung der Privat- und der Geschäftsgewinne einheitlich: eine Steuerfreiheit im Sinne der deutschen Freistellung der privaten Veräußerungsgewinn*enach* Ablauf der sechsmonatigen (bzw. zweijährigen) „Spekulationsfrist"[19] gibt es *nicht;* und die ganze Kapitalgewinnsteuer ist auf der Unterscheidung von *kurz* fristigen (höher besteuerten) und *lang* fristigen (herabgesetzt besteuerten) Kapitalgewinnen aufgebaut[20]. Dabei ist übrigens die Grenze zwischen „kurz" und „lang" mit 12 Monaten – auch für Grundstücke – außerordentlich zeitnah angesetzt[21].

17 Sect. 1231 und 1245/54 I.R.C.

18 *Prentice–Hall Federal Tax Handbook* No 1612; ähnlich *Gumpel,* S. 183 Anm. 2; *1979 US Master Tax Guide* No. 969 spricht von „*Sec. 1231 property*", „*Sec. 1245* property" usw.

19 § 23 EStG; dazu *Klaus Tipke,* Steuerrecht, Ein systematischer Grundriß, Köln (6. Auflage) 1978, S. 194/5, insb. die Ausführungen zum US-amerikanischen Steuerrecht auf S. 195 oben (sie sind vielleicht etwas zu apodiktisch gefaßt).

20 *Prentice–Hall Federal Tax Handbook* No. 1603, 1607; *1979 US Master Tax Guide* No. 962 und 987.

21 Sect. 122 (1) I.R.C.

3. Ergebnis

Ein Dualismus[22] „Betriebsvermögen/Privatvermögen" ist in den USA weder in der Gesetzestechnik noch begrifflich bekannt. Dogmatische Auseinandersetzungen, wie sie in den Entscheidungen des deutschen Bundesverfassungsgerichtes vom 9. Juli[23] und vom 7. Oktober 1969[24] um das „dualistische" System ausgetragen worden sind, sind für die amerikanischen Steuerrechtler kaum einfühlbar. Dennoch schlagen die Besonderheiten der „geschäftlichen" Steuertatbestände in *unzähligen* Einzelregelungen durch, so daß – als rein empirische Feststellung[25] – letztlich auch im amerikanischen Steuerrecht der von der deutschen Steuerrechtslehre so besonders scharf herausgearbeitete „Dualismus" in vielen Hinsichten nachgewiesen werden kann.

II. Frankreich[26]

Das französische Steuerrecht kennt wie das deutsche einen Dualismus von Privat- und Geschäftsbereich der Einkünfte. Rechtsvergleichend wird man sogar sagen können, daß – entgegen anderslautenden Beteuerungen des Reformgesetzgebers in Frankreich[27] – heute die *Aufsplitterung* des Einkommensteuerrechtes m. E. noch weiter fortgeschritten ist als in Deutschland.

22 *Tipke* (Anm. 19) S. 194.

23 Im Entscheid des herzkranken Fabrikanten (Vorlagebeschluß des Finanzgerichts *Stuttgart*), wonach § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1961 mit dem Grundgesetz der BRD vereinbar ist, BVerfGE 26 (1969) 302. Dazu *Klaus Tipke,* Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System?, Steuer und Wirtschaft 1971, S. 8 ff.

24 Im Entscheid des Karl B., Alleingesellschafter einer GmbH (Vorlagebeschluß des Finanzgerichts *Stuttgart*), wonach § 17 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG 1965 mit dem Grundgesetz der BRD vereinbar ist, BVerfGE 27 (1969) 111.

25 Schlußfolgerung abgestützt durch mündliche und briefliche Mitteilungen von *Hugh J. Ault,* Boston, und das Memorandum von *Otto L. Walter,* New York (Anm. 2).

26 *Code Genéral des Impôts* (Steuergesetzbuch), „CGI"; *Francis Lefebvre,* Memento Pratique Fiscal 1979, Paris 1979 (zit. „Lefebvre"); *Lefebvre/Polläth/Rädler,* Steuern in Frankreich, erweiterte deutsche Fassung von „Les Impôts en France", Köln 1976; *Peter Böckli,* Die neue französische Kapitalgewinnsteuer, Archiv für schweizerisches Abgaberecht, 45 (1976/77) S. 433 ff. – Besonderen Dank möchte ich Me *Patrick Durand* und Mme *Paule Villalon,* Paris, aussprechen.

27 So wollte man ursprünglich bei den Reformarbeiten von 1974/76 die privaten Kapitalgewinne *schlechtweg und gesamthaft* der allg. Einkommensteuer (impôt sur les revenus des personnes physiques) unterstellen. „L'évolution de notre système fiscal vers la justice suppose que la notion de revenu englobe désormais l'ensemble des plus-values réalisées", Valéry Giscard d'Estaing, in: *Le Monde,* 27. Juli 1974, S. 5. – Was nach 4 Jahren des Ringens um die Gesetzestexte herausgekommen ist, ist ein *buntes Flickwerk* verschiedenster Sonderregeln und Sondersteuern. Vgl. nach Anm. 42 hiernach.

1. Abschreibungsverbot und Einschränkung der Verlustverrechnung im „Privatvermögen"

Das französische Steuerrecht steht zwar im dogmatischen Vorgehen insoweit demjenigen der *Amerikaner* etwas näher, als es von einem *scheinbar* einheitlichen System ausgeht – der Besteuerung der periodischen Nettoergebnisse für jede „Kategorie" von Einkünften, deren Summe die „Gesamteinkünfte" darstellt[28], die dann um die „Abzüge"[29] gekürzt werden. Effektiv jedoch[30] kommt auch das französische Steuerrecht zu einer *weitgehenden Aufteilung* der ganzen Einkommensbesteuerung in eine Sphäre des Betriebsvermögens und eine Sphäre des Privatvermögens.

Das französische Steuerrecht kommt durch den „limitativen" Charakter der Aufzählung der erlaubten Abzüge[31] im Ergebnis zu einem Abschreibungsverbot im Bereich der privaten Einkünfte[32], eher noch weitergehend als im deutschen Steuerrecht.

Obwohl das französische Steuerrecht zunächst vom Grundsatz des „großen Einkommenspools" ausgeht, innerhalb dessen nach dem Grundgedanken die Summe aller „Abzüge" der Summe aller „Einkünfte" gegenübergestellt würde, werden nach den positiven Regelungen des Gesetzes (und der Veranlagungspraxis) die Abzüge bestimmten Kategorien der Einkünfte zugeordnet. Ein Überschuß von Abzügen bei der einen Kategorie, das sog. „déficit", kann dann nur sehr beschränkt von einem Überschuß an Einkünften bei einer anderen Kategorie abgezogen werden. Es wundert nicht, daß die feinen Trennlinien der erlaubten und unerlaubten Verrechnungen von solchen Fehlbeträgen wiederum weitgehend der Grenze zwischen Betriebs- und Privatvermögen folgen:

– Nur die *Geschäftsverluste* sind vollständig verrechenbar, d. h. nur sie können sowohl von Geschäftsgewinnen als auch vom Saldo aller übrigen Einkünfte frei abgezogen werden[33].

28 „*le revenu brut global*".

29 „les déductions autorisées par la loi", *Lefebvre* (Anm. 26) No 175.

30 *Private Kapitalverluste* können nicht mit gewöhnlichem Einkommen verrechnet werden, ja kurzfristige Grundstückveräußerungsverluste sind überhaupt nicht verrechenbar (weder mit Grundstücksgewinnen noch andern Gewinnen oder Einkünften), vgl. *Lefebvre* (Anm. 26) No 2568; kurzfristige Kapitalverluste des Geschäftsvermögens sind dagegen verrechenbar, *Lefebvre* No 2772.

31 „*L'énumération* ainsi donnée par la loi est *limitative.* Aucune autre charge n'est donc susceptible d'être retranchée du revenu global.", *Lefebvre* (Anm. 26) No 200.

32 Auch andere „nichtbare" Abzüge, z. B. für *Rückstellungen,* sind unzulässig. – Immerhin enthält der pauschale Abzug von 20 % resp. 15 %, der für Einkünfte aus Vermietung von Liegenschaften im Privatvermögen gewährt wird, einen pauschal eingeschlossenen Anteil für die „Abschreibung" (amortissement) des Vermietungsobjektes.

33 *Lefebvre* (Anm. 26) No 186 ff.

– Die anderen *Verlustüberschüsse* sind meist nur innerhalb der *gleichen* Kategorie auf eine bestimmte Anzahl Jahre vortragbar, nicht aber vom Gesamteinkommen abzugsfähig. Dies trifft namentlich zu auf die Verluste aus landwirtschaftlicher Tätigkeit[34], aus Nutzung von Grundstücken[35], aus nichtgeschäftlichen Tätigkeiten[36] und auf die nichtgeschäftlichen Kapitalverluste[37].

2. Abgrenzung des „Privatbereichs" und des „Betriebsbereichs" bei der Einkommensermittlung

Auch auf der Seite der *positiven* Steuerfaktoren unterscheidet das französische Steuerrecht konsequent zwischen dem Privat- und dem Geschäftsbereich.

a) Buchführung als Ermittlungsgrundlage

Für die Geschäftseinkommen stellt das französische Steuerrecht, wie das deutsche und schweizerische (und im Unterschied zum US-amerikanischen), folgerichtig auf die *kaufmännische Gewinnermittlung* ab, und zwar auf den Vermögensstandvergleich[38]. Die Abgrenzung von Betriebsvermögen und Privatvermögen gehört damit ebenfalls zu den Kernstücken der französischen Steuerrechtslehre[39]. Dabei geht die Gerichtspraxis von der starken Vermutung aus (bei den Kapitalgesellschaften ist sie sogar unwiderlegbar), daß alles zum Betriebsvermögen gehört, was in der Handelsbilanz aufgeführt wird. Immerhin kennt das französische Steuerrecht auch „geborenes" (nichtbilanziertes) Betriebsvermögen, so den „fonds de

34 „*déficits agricoles*" (mit bestimmten Ausnahmen).

35 „*déficits fonciers*" sind durch das Gesetz vom 29. Dezember 1976 von der allgemeinen Verrechenbarkeit ausgenommen worden.

36 „*déficits d'activités non commerciales à caractère non professionnel*", Art. 92 CGI.

37 „*moins-values* subies par les *particuliers* lors de la cession de biens faisant partie de leur patrimoine *privé*", *Lefebvre* (Anm. 26) No 194.
Diese kurzfristigen Kapitalverluste des Privatvermögens sind sogar innerhalb der Kapitalgewinn-Kategorie selbst nicht verrechenbar (gemäß Art. 7 Abschnitt II des *Gesetzes vom 19. Juli 1976*), was m. E. eine Absurdität ist. *Lefebvre* (Anm. 26) No 2568.

38 „Le bénéfice net est défini comme étant constitué par la *différence* entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période . . . diminuée des suppléments d'apports et augmentée des prélèvements", *Lefebvre* (Anm. 26) No 603. Dies gilt allerdings nicht für die Einkünfte der freien Berufe und für die „pauschal" oder „vereinfacht" besteuerten kleineren Betriebe.

39 *Lefebvre* (Anm. 26) No 605, „distinguer . . . des éléments qui forment l'actif commercial d'entreprise (dont les mouvements concourent seuls à la réalisation du résultat imposable dans la catégories des Bénéfices Industriels et Commerciaux) de ceux qui composent le *patrimoine ‚privé'* de l'interessé".

commerce", der eine erhebliche Rolle spielt als eine Art objektivierter Geschäftswert[40].

Das nach den *Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung*[41] ermittelte Geschäftsergebnis ist sodann die Basis für die Bemessung der Einkommensteuer. Das um die sog. „corrections extra-comptables" *berichtigte* Ergebnis geht in den Pool der Gesamteinkünfte ein.

b) Besteuerung der Kapitalgewinne

Die Abgrenzung Privatvermögen/Betriebsvermögen hat auch in Frankreich besondere Bedeutung für die Veräußerungsgewinne (bzw. Veräußerungsverluste). Bis zur großen Reform[42] der Kapitalgewinnsteuer von 1976/78 stand das französische System allerdings dem deutschen viel näher als heute[43]. Bis 1976 waren (in Anlehnung an das 1941 weithin übernommene deutsche Steuerrecht) insb. die *nicht* spekulativen privaten Kapitalgewinne des beweglichen und unbeweglichen Vermögens von der Steuer freigestellt, mit der Ausnahme der Gewinne aus der Veräußerung wesentlicher Beteiligungen an Kapitalgesellschaften[44] und gewisser Baulandgewinne.

Zum heutigen Zeitpunkt überschneidet sich die überkommene Abgrenzung mit zwei anderen: der für den Steuersatz und die Verlustverrechnung seit 1965 so wichtigen Unterscheidung nach der *Fristigkeit* – „Régime" der kurzfristigen und der langfristigen Kapitalgewinne[45] einerseits – und derjenigen (vor allem seit der Reform 1976/78) zwischen *beweglichem* Vermögen und *Grundstücken* anderseits.

Daraus ergibt sich eine Matrix, die wegen einer Reihe von weiteren Unterscheidungen außergewöhnlich komplex ist[46]; immer noch spielt darin aber die Abgrenzung zwischen „privaten" und „betrieblichen" Kapitalgewinnen eine Rolle.

40 Die „*Abtretung des Geschäftswertes*" („cession de fonds de commerce") ist eine besondere Rechtsfigur und Gegenstand einer besonderen Umsatzsteuer.

41 „le résultat comptable tel qu'il ressort du compte des profits et pertes", vgl. *Lefebvre* (Anm. 26) No 610.

42 Vgl. *Lefebvre* (Anm. 26) No 2630 ff und hiernach Anm. 54; *Peter Böckli*, Die neue französische Kapitalgewinnsteuer, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Bd. 45 (1976/77) S. 433 ff.

43 *Lefebvre/Polläth/Rädler* (Anm. 26) No. 500 ff, stellen noch den alten Rechtszustand dar.

44 Art. 160 CGI (1941 aus dem damaligen deutschen Steuerrecht übernommen und seither quer durch alle Reformen hindurch beibehalten), vgl. *Lefebvre* (Anm. 26) No 2633.

45 *Lefebvre/Polläth/Rädler* (Anm. 26) No. 175 ff. Im Prinzip wurde diese 1965 in Anlehnung an das System der *USA* (man lese und staune) unter *de Gaulle* eingeführte Unterscheidung auch in der Reform von 1976/78 beibehalten.

46 So wird z. B. für die Bestimmung des effektiv anwendbaren „régimes" in vielen Fällen

Der wesentliche Unterschied zum heutigen deutschen Steuerrecht besteht seit der Reform von 1976[47] darin, daß die Trennlinie „Privat/Betrieb" mehr nur für die Wahl des „Régimes der Besteuerung" Bedeutung hat als für die Frage der Steuerbarkeit überhaupt. Seit dem 1. 1. 1977 sind ja in Frankreich nicht nur die geschäftlichen, sondern *grundsätzlich* auch alle *privaten* Kapitalgewinne (auf beweglichem Vermögen *und* Grundstücken) steuerbar.

Nach der inzwischen schon wieder aufgepfropften zweiten Reform, jener von 1978, ist die französische Besteuerung der Kapitalgewinne indessen effektiv jetzt aufgespalten in ein derartig *unübersichtliches Schachbrettmuster* von verschiedenen „régimes"[48], *Steuersätzen*[49] und (doch wieder) *Freistellungen*[50], daß die eine Abgrenzung – diejenige zwischen Privat- und Betriebsvermögen – in Frankreich als eine eher unproblematische Vorfrage erscheint, die kaum so intensiv diskutiert wird wie in Deutschland.

aa) Kapitalgewinne im Privatvermögen

Die Kennzeichnung als *„privater"* Kapitalgewinn hat – wenn es überhaupt möglich ist, etwas in diesem Gebiet vereinfachend zusammenzufassen – bei einer Veräußerung vor allem dann Bedeutung, wenn es um *Kunstgegenstände* und *Gold* geht[51] (da ist dann effektiv gar keine echte Kapitalgewinnsteuer anwendbar, sondern eine proportionale *Objektumsatzsteuer,* welche die Steuer vom Kapitalgewinn pauschal abgelten soll[52]) sowie im Falle der *Wertpapiere.* Die privaten Wertpapiergewinne sind 1978 ihrerseits aus der soeben 1976 als „allgemein" eingeführten Kapitalgewinnsteuer wieder herausgelöst und einer besonderen *„Börsengewinnsteuer"* unterstellt worden[53], die in der Hauptsache nur noch die mehr oder weniger börsenmäßig abgewickelte Veräußerung von Aktien und Obligationen erfaßt[54]. Die Qualifikation als „privater" Gewinn spielt ferner noch eine Rolle bei Grundstücken[55]; ein wichtiger Unterschied der Besteuerung „privater" gegenüber „betrieblichen" Kapitalgewinnen liegt in den Besitzdauerabzügen (von $3\,^1/_3$ % oder 5 % pro Kalenderjahr für bestimmte längerfristige Veräußerungsgewinne) und dem weitgehenden kalkulatorischen Inflationsausgleich, Milderungen, die beide nur im *Privat*bereich gewährt werden[56].

bb) Kapitalgewinne im Geschäftsvermögen

Die Kapitalgewinne des Geschäftsvermögens werden in Frankreich prinzipiell – nach den durch die Reform von 1965[57] eingeführten Grundsätzen – unterschied-

weiter zu unterscheiden sein nach *„moyen terme"* (bei Grundstückgewinnen des Privatvermögens, Art. 4 Ziffer III des Gesetzes vom 19. Juli 1976); nach *„spekulativ / nicht spekulativ"* (Art. 35A CGI); nach *Bauland / bebauten Grundstücken* (*Lefebvre* No 2796; 2904 ff); nach *landwirtschaftlichem / nicht landwirtschaftlichem Boden* (*Lefebvre,* Anm. 26, No 2803 etc.); Sonderregeln für *kleine Unternehmen* und verschiedene, in der Praxis sehr wichtige *Pauschalbesteuerungen,* Lefebvre, Anm. 26, No 2821) etc.

47 *Peter Böckli* (Anm. 42) S. 436 und 438.

48 Vgl. vorn Anm. 21 und allg. *Lefebvre* (Anm. 26) No 2500 ff; *Lefebvre / Polläth / Rädler* (Anm. 26) No. 175 ff, insb. No. 197 ff (die No. 500 ff der Auflage 1976 sind überholt). Vgl. auch *Maurice Cozian,* La fiscalité des entreprises, Paris (2. Aufl.) 1972.

49 *50 %* (*Lefebvre,* Anm. 26, No 3211), *15 %* (No 2774; No 2630 ff; No 3211), *10 %* (No 2774); *25 %* (No 2797); *30 %* (No 2630 ff); *4 %, 3 %, 2 %* (No 2662); gemilderte Steuerberechnung der *„Teilung durch 5"* (No 2585); *voller progressiver Steuersatz* der Gesamteinkünfte (No 2562; No 2602; No 2630 ff), etc.

50 Im Ergebnis sind die nichtspekulativen Kapitalgewinne, die aus nichtbörslicher Veräußerung nichtwesentlicher Beteiligungen oder von Obligationen resultieren, sowie die *effektiven* Veräußerungsgewinne bei Gold und Kunstgegenständen, der Kapitalgewinnsteuer nicht unterstellt.

51 Die private Vermögensanlage in *Gold* spielt in Frankreich eine große Rolle. Die private Goldhortung geht in die Größenordnung von Hunderten von Milliarden Mark!

52 Art. 10 des Gesetzes vom 19. Juli 1976; *Lefebvre* No 2660 ff; *„taxe forfaitaire proportionnelle* au prix de vente de métaux précieux, de bijoux, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité". Der Satz ist 4 % für Edelmetalle, 3 % für Verkäufe von Kunstgegenständen und 2 % für Versteigerungen von Kunstgegenständen (mit bestimmten Freibeträgen). Der Grund für diese Steuer liegt darin, daß die Information „Anschaffungswert" (für eine echte Kapitalgewinnsteuer als Differenzsteuer) bei diesen weithin „schwarz" gehorteten, keiner Vermögensteuer unterstehenden Wertobjekte fehlt. Also greift man auf die erhältliche Information: den Verkaufserlös.

53 Sie trägt offiziell keinen solchen Namen, aber der Begriff trifft ungefähr die Sache. – Die Gewinne aus Veräußerung *wesentlicher Beteiligungen* unterstehen nach wie vor der Sondernorm des Art. 160 CGI. Die privaten Gewinne aus Beteiligungsrechten *unter* 25 % Beteiligungsquote, welche *nicht* börsennotiert sind noch außerbörslich gehandelt werden, sind nun *völlig steuerfrei.*

54 Gesetz vom 5. Juli 1978, durch das die 1976 erlassene, aber *nie in Kraft gesetzte* Wertpapiergewinnbesteuerung der Art. 6 ff des Gesetzes vom 19. Juli 1976 *ersetzt* wurde. Dazu *Lefebvre* (Anm. 26) No 2630 ff. Der Steuersatz ist 15 % (proportional) für Börsengewinne, falls pro Jahr für mehr als FF 150 000,– Titel verkauft werden, sonst Steuerfreiheit. Falls der Veräußerer als echter Boursier behandelt wird („opérations de Bourse à titre habituel"), unterliegen seine Veräußerungsgewinne der progressiven Einkommensteuer oder, wenn seine Gewinne kleiner sind als die Gesamtheit seiner andern Einkünfte, einer proportionalen Pauschalsteuer von 30 %.

55 („plus-values immobilières des particuliers spéculatives ou non spéculatives", CGI Art. 35A) für den Besitzdauerabzug, die völlige Freistellung nach 20 resp. 30 Jahren.

56 *Lefebvre* (Anm. 26) No 2555 ff; *Peter Böckli* (Anm. 42) S. 443 ff. Frankreich kennt bekanntlich seit Jahrzehnten eine starke ununterbrochene Inflation (seit 5 Jahren je ca. 10 % p.a.).

57 CGI Art. 39 duodecies.

lich nach der Fristigkeit erfaßt. Der Überschuß der *kurzfristigen*[58] Kapitalgewinne[59] bildet Bestandteil des Geschäftsgewinnes und wird zum ordentlichen Steuersatz[60] besteuert. Der Überschuß an *langfristigen* Kapitalgewinnen dagegen wird mit einem herabgesetzten, proportionalen Sondersatz von 15 %[61] besteuert. Es versteht sich, daß auch bei den Kapitalgewinnen des Betriebsvermögens, vor allem bei den Grundstücken, eine große Zahl von besonderen „régimes"[62] beachtet werden muß.

3. Ergebnis

Wir gelangen zum Ergebnis, daß die Abgrenzung von „betrieblichen" und „nichtbetrieblichen" Steuertatbeständen im französischen Steuerrecht nach wie vor eine *erhebliche Bedeutung* hat. Dabei beantwortet jedoch die Unterscheidung, wegen der zumindest umfassend *gewollten*[63] Besteuerung aller (auch privater) Kapitalgewinne, weniger eine Ja/Nein-Frage der Steuerbarkeit als die Frage nach der Anwendbarkeit der so ungemein zahlreichen „régimes" der Besteuerung – diese können von der „banalen" progressiven Einkommensteuer auf dem realisierten Gewinn über die proportionale Objektumsatzsteuer bis zur langfristigen Veräußerungsgewinnsteuer mit herabgesetztem, proportionalem Steuersatz (mit oder ohne indexmäßig heraufgesetzter Erwerbspreisbasis und mit oder ohne stufenweise, jahresproportional herabgesetzter Bemessungsgrundlage) reichen. Das französische Steuersystem sucht, so möchte man in Abwandlung von Shakespeare

58 D. h. der *Saldo* von kurzfristigen Gewinnen und kurzfristigen Verlusten. Überwiegen die kurzfristigen Verluste, so kann dieser Saldo von den übrigen *Geschäfts*gewinnen abgezogen resp. auf künftige Jahre als Verlust vorgetragen werden. *Lefebvre* (Anm. 26) No 2770/72.

59 Als kurzfristig gilt von Gesetzes wegen auch der Betrag der *Wiederhereinholung von Abschreibungen* bei Besitzdauer von *mehr* als 2 Jahren, d. h. die Differenz zwischen Anschaffungswert und Bilanzwert am Tag der Veräußerung. Vgl. die „depreciation recapture" des US-Steuerrechtes, vorn Abschnitt I Anm. 17.

60 Auf Antrag des Steuerzahlers kann der Gewinn auf *3 Geschäftsjahre* in *3 gleichen Teilen* verteilt werden.

61 *10* % in bestimmten Fällen, CGI Art. 93 quater Abschn. I. Es gibt ferner einen Sondersatz von *25* % für Baulandgewinne.

62 Z. B. hinsichtlich der *Veräußerung von Bauland,* von *Wertschriften,* bei sog. *Kleinunternehmen,* bei der Abtretung von gewerblichen *Schutzrechten* (*Lefebvre,* Anm. 26, No 2790 ff).

63 Vgl. die Direktive des neugewählten Staatspräsidenten *Valéry Giscard d'Estaing,* in „*Le Monde*" vom 27. Juli 1974, S. 5; und *Lefebvre* (Anm. 26) No 2510 sowie *Gesetzesentwurf* der französischen Regierung vom 20. April 1976, Begründung S. 7. Allerdings wurde dieses Ziel 1978 im Bereich der *Wertpapiergewinne* beträchtlich zurückgesteckt. Der entsprechende Teil des Gesetzes von 1976 ist nie in Kraft gesetzt worden, und inzwischen wurde er durch eine Sondersteuer für Börsengewinne ersetzt, vorn Anm. 29.

sagen, die steuerliche Gerechtigkeit auf einem Zickzack-Kurs zwischen Wahnsinn und Methode.

III. Schweiz[64]

Nachdem wir unseren rechtsvergleichenden Blick zweifach geschärft haben, können wir zum Schluß die Frage des dualistischen Systems in der Schweiz in fünf Punkten skizzieren.

1. Der Schweizer „Dualismus"

Das Schweizer Steuerrecht, welches sich bekanntlich in einem „*Pluralismus eigener Art*" aus dem Bundessteuerrecht einerseits und dem Steuerrecht der 26 Kantone[65] anderseits zusammensetzt, basiert durchaus auf dem „dualistischen System" in dem Sinne, wie es von *Tipke*[66] für die Bundesrepublik Deutschland beschrieben worden ist.

64 Bundesratsbeschluß über die Erhebung einer *Wehrsteuer* vom 9. Dezember 1940 (direkte Bundessteuer der natürlichen und der juristischen Personen, „WStB"). Dazu die Kommentare *Heinz Masshardt,* Der Wehrsteuerbeschluß, Zürich 1972, mit Ergänzungsband Zürich 1974, und *Ernst Känzig,* Die eidgenössische Wehrsteuer, Basel 1962, mit Ergänzungsband (2. Aufl.) Basel 1972; 26 *kantonale* Gesetze über die Erhebung von Einkommens- und Vermögenssteuern, vgl. die Übersicht bei *Höhn/Hensel/Käppeli,* Das Einkommenssteuerrecht der Kantone, Bern 1972; insb. Gesetz über die direkten Steuern des Kantons Zürich vom 8. Juli 1951, dazu *Reimann/Zuppinger/Schärrer,* Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. I bis IV, Bern 1961 ff; *Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich,* Bd. V (Ergänzungsband) Bern 1978, und das Basler Gesetz über die direkten Steuern vom 22. Dezember 1949, dazu Kommentar *Grüninger/Studer,* Basel 1970; *Ernst Höhn,* Steuerrecht, Bern (3. Aufl.) 1979.
W. Altorfer, Geschäftsvermögen und Privatvermögen im Einkommensteuerrecht, Zürich und St. Gallen 1959; *Max P. Oesch,* Die steuerliche Behandlung der Wertzuwachsgewinne auf dem beweglichen Privatvermögen, Diss. Bern 1975; *Francis Cagianut,* Die Besteuerung der Beteiligungsgewinne nach st. gallischem Steuerrecht, Archiv für Schweiz. Abgaberecht 42 (1973/74) 433; *Peter Böckli,* Die Beteiligungsgewinnsteuer. Eine kritische Untersuchung, Archiv für Schweiz. Abgaberecht 42 (1973/74) S. 369; *ders.,* Die Beteiligungsgewinnsteuer – eine Fehlkonzeption, Steuer-Revue 1978, S. 200; *Benno Grossmann,* Die Besteuerung der Gewinne auf Geschäftsgrundstücken (Diss. St. Gallen) Bern 1977; *Francis Cagianut,* Die Grundprobleme der Personengesellschaft aus der Sicht des Steuerrechts der Schweiz, in: H. W. Kruse (Hrsg.), (zit. vorn Anm. 2) S. 221 ff.

65 Seit 1. 1. 1979 ist der *Kanton Jura* der 26. Kanton, wobei auch die 6 historischen „Halbkantone" wegen ihrer völlig eigenständigen Steuergesetzgebung hier als „Vollkantone" gezählt werden.

66 *Klaus Tipke,* Steuerrecht – Konglomerat oder System? (Anm. 23); *ders.,* Die dualistische Gewinnermittlung nach dem Einkommenssteuergesetz – Entstehung, Motivation und

Das bedeutet namentlich:

a) Es wird konsequent unterschieden zwischen (geschäftlich tätigen[67]) *„juristischen Personen"*, die einer der ältesten deutschen Körperschaftsteuer vergleichbaren Reinertragssteuer unterstehen[68] einerseits, und den *„natürlichen Personen"*;

b) Bei den natürlichen Personen wird streng unterschieden zwischen *„Privatvermögen"* und *„Geschäftsvermögen"*[69]. Die betrieblichen Einkünfte natürlicher Personen werden dabei in der ganzen Schweiz als „Einkommen aus selbständigem Erwerb" bezeichnet.

Die steuerbaren Einkünfte des *Privatvermögens* werden mit einer *Einkommensgeneralklausel*[70] erfaßt, welche grundsätzlich *alle* Nettowertzuflüsse – mit der bedeutsamen Ausnahme der Kapitalgewinne[71] – umschließt[72], ohne daß der Lehre der „Einkünfte-Kategorien" dieselbe rechtliche oder praktische Bedeutung zukäme wie etwa in Frankreich.

Die steuerbaren Einkünfte des *Geschäftsvermögens* (Betriebsvermögens) werden wie in Frankreich und Deutschland auf der Grundlage des *Saldos der Handelsbi-*

Berechtigung, Festschrift Paulick, Köln 1973, S. 391 ff, und Steuerrecht (Abschnitt I Anm. 19) S. 194; *Brigitte Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, Köln 1977, S. 36 ff.

67 *„Andere juristische Personen"* werden meist wie natürliche Personen besteuert.

68 Z. B. Art. 41ter der Schweizer *Bundesverfassung*, „Steuer . . . vom Reinertrag . . . der juristischen Personen", und § 1 Bst. b des *Zürcher* Gesetzes über die direkten Steuern: „Ertrags- und Kapitalsteuern von juristischen Personen".

69 Vgl. *Höhn/Hensel/Käppeli* (Anm. 64) S. 67: es ist eine umfassende und konsequente *Praxis*. Immerhin nennt WStB Art. 21 Abs. 1 Bst. a das „Geschäftsvermögen" und Bst. b die „Geschäftsverluste"; er setzt den Begriff der geschäftlichen Erfolgsermittlung voraus. *Känzig* (Anm. 64) Art. 21, N. 83; N. 88/91; Art. 22, N. 88/89. Den Begriff „Geschäftsvermögen/Privatvermögen" kennt auch ausdrücklich das Zürcher Steuergesetz, § 19 Bst. b (am Ende), dazu *Reimann/Zuppinger/Schärrer* (Anm. 64) Bd. II, S. 50 ff, und *Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich*, S. 41 ff. Vgl. *Cagianut* (Anm. 1 am Ende) S. 226.

70 Art. 21 WStB: „. . . das *gesamte* Einkommen . . . aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder *anderen* Einnahmequellen, insbesondere . . .".

71 Im *Bund* (WStB Art. 21 Abs. 1 Bst. d; *Känzig*, Anm. 64, Art. 21 N. 86) und in *allen Kantonen* (mit zwei Ausnahmen, Bern und Solothurn) gelten die *privaten* Kapitalgewinne als ein Sonderfall, der *nicht* zur Generalklausel der „Einkünfte" gehört. Vgl. *Höhn/Hensel/Käppeli* (Anm. 64) S. 118 (teilweise überholt). – Das Einkommenssteuergesetz *Basel-Stadt* vom 6. April 1840, welches als Pionierleistung auf dem Kontinent die allumfassende, progressive Reineinkommensteuer einführte, erfaßte auch *alle* realisierten Veräußerungsgewinne, auch auf Grundstücken, von *Privatpersonen!*

72 Abgrenzungen werden dann *doch* nötig! So wird der *Militärsold* freigestellt, umgekehrt wird der Marktwert des selbst benützten Eigenheims als *„Mietwert"* den steuerbaren Einkünften zugeschlagen (und zwar meist mit vergleichsweise erstaunlich hohen Zahlen), etc.

lanz[73] ermittelt, wobei von diesem Saldo die Kapitaleinlagen und gewisse andere Posten – namentlich die Privatentnahmen, bzw. die verdeckten Gewinnausschüttungen und geschäftsmäßig nicht begründeten Aufwendungen – *hinzugerechnet* werden[74]. Dabei ist rein methodisch in vielen Kantonen und im Bund der Ausgangspunkt die *Gewinn- und Verlustrechnung*, nicht die Bilanz. Da beide Rechnungswerke verkettet sind, ist letztlich die Schweizer Methode dennoch identisch mit derjenigen des französischen[75] und des deutschen[76] Steuerrechtes.

2. Der große Durchbruch: die Grundstückgewinnbesteuerung

Im Gegensatz zu Deutschland hat die Schweiz die Vorstellungen der *Bodenreformer* der Jahrhundertwende[77] stramm verwirklicht. In allen Kantonen werden die *realisierten Grundstückgewinne* steuerlich erfaßt, und zwar insb. auch diejenigen, die auf Privatgrundstücken erzielt werden. Teilweise geschieht dies durch eine besondere „Objektgewinnsteuer", in gewissen Kantonen durch Einbezug des Grundstückgewinns (oder -verlustes) in die allgemeine Einkommensteuer bzw. Reinertragsteuer[78]. *Die Freistellung der Grundstückgewinne nach einer Wartefrist von bloß zwei Jahren*[79] *ist dem Schweizer Steuerrecht völlig fremd; sie erschiene, wenn ich das im Hinblick auf ein als „konservativ" geltendes Land bemerken*

73 Gesetzestechnisch trifft dies für viele kantonale Steuerrechte, praktisch auch für die direkte Bundessteuer (Wehrsteuer) zu. Diese letzte folgt rein gesetzestechnisch eher der amerikanischen Methode (Art. 21 Abs. 1 Bst. a in Verbindung mit Art. 22 Abs. 1 Bst. a/b/c WStB); in der Praxis wird aber auch bei der Wehrsteuer vom Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung ausgegangen.

74 (In der Schweiz sagt man meist „aufgerechnet"). Vgl. *Höhn*, Steuerrecht (Anm. 64) § 15 II/B, und die Entwürfe von 1976 für ein sog. *Rahmengesetz* zur Verwirklichung der Harmonisierung der kantonalen direkten Steuern. Ferner *Cagianut* (Anm. 64 am Ende) S. 227; „Vermögensstandgewinn".

75 *Lefebvre* (Anm. 26) No 603.

76 *Tipke* (Anm. 19) S. 195.

77 Vgl. dazu *Walter Leisner*, Wertzuwachsbesteuerung und Eigentum, Berlin 1978, und die umfassenden Angaben über ältere Literatur bei *Ernst Blumenstein*, System des Steuerrechts, Zürich (3. Aufl.) 1971, S. 152/53 Anm. 9, und *Bruno Egger*, Die steuerliche Erfassung von Wertzuwächsen an Grundstücken, Diss. Zürich 1973, S. 8/9, insb. Anm. 50. Die erste Grundstückwertzuwachssteuer ist offenbar nicht jene der reichsdeutschen Chinakolonie Kiautschou von 1898, sondern jene einer Vorortsgemeinde von Basel von 1890 (vgl. *Hans Gürtler* in Schweiz. Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, 34, 1933, S. 402/04), *Birsfelden*.

78 Vgl. die Übersicht bei *Höhn/Hensel/Käppeli* (Anm. 64), bei *Grossmann* (Anm. 64) S. 67–89 und *Egger* (Anm. 77) S. 12/14.

79 EStG § 23.

darf, als geradezu reaktionär und wäre in der direkten Volksabstimmung[80] *– welche das Schweizer Steuerrecht ja prägt – ohne jede Chance*[81].

3. Die Kapitalgewinne des beweglichen Vermögens (Zürcher und Basler Schule)

Bleiben die *Kapitalgewinne des privaten beweglichen Vermögens*[82]. In diesem Bereich wirkt sich der Dualismus mit aller Schärfe aus. Im Bund und in 19 von 26 Kantonen sind diese Kapitalgewinne, selbst bei einer Haltedauer von *weniger* als sechs Monaten[83] von *jeder* Besteuerung freigestellt (Zürcher Schule)[84]. In einer nicht unwichtigen andern Gruppe von Kantonen, die etwa $^1/_3$ der Einwohner der Schweiz (namentlich Bern und Basel) umfaßt, sind dagegen diese privaten Kapitalgewinne einer *besonderen Kapitalgewinnsteuer*[85] mit oft vergleichsweise hohen Steuersätzen[86] unterstellt. Es sieht so aus, wie wenn der Streit der Zürcher und der Basler Schule entgegen der schon lange vorgebrachten Kritik im Sinne einer Verschärfung des Dualismus beendet würde. Die große „*Steuerharmonisierung*"[87], die etwa 1985 in Kraft treten soll, wird vermutlich eine *Abschaffung der privaten*

80 In den *Kantonen* (nicht in gleicher Weise auch im Bund) bedürfen die Steuergesetze notwendigerweise zu ihrer Gültigkeit der Zustimmung der Mehrheit des stimmenden *Volkes*.

81 Dagegen gibt es alle Spielarten der *Zuschläge* für kurzfristige Besitzdauer, der *Abzüge* oder *Satzmilderung* oder, nach z. B. 20 Jahren, der *Freistellung* bei sehr langfristiger Haltung, sowie der *Indexierung* des Gestehungspreises des Grundstückes.

82 *Oesch* aaO (Anm. 64).

83 EStG § 23.

84 Vgl. für diese „Schule" *Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich* (Anm. 64) S. 76/77.

85 Für diese „Steuerschule" vgl. *Grüninger/Studer,* Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 1970, S. 329 ff. Die Basler Steuer ist sachlich umfassend und zeitlich unbegrenzt; die Berner Steuer ist auf Wertpapiergewinne und eine Besitzdauer von 10 Jahren begrenzt.

86 Die Einzelheiten sind so bunt gefleckt, daß eine knappe Darstellung auf diesem Raum nicht möglich ist. In Basel beträgt der Maximalsteuersatz für solche Veräußerungsgewinne 32 %.

87 Die verfassungsmäßige Grundlage wurde 1977 geschaffen: „Art. 42quinquies.
[1] Der Bund sorgt in Zusammenarbeit mit den Kantonen für die *Harmonisierung der direkten Steuern* von Bund, Kantonen und Gemeinden.
[2] Zu diesem Zweck erläßt er auf dem Wege der Bundesgesetzgebung *Grundsätze für die Gesetzgebung der Kantone und Gemeinden* über Steuerpflicht, Gegenstand und zeitliche Bemessung der Steuern, Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht und überwacht ihre Einhaltung. Sache der Kantone bleibt insbesondere die Bestimmung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge . . ."
Eine geraffte Übersicht über die Ausgangslage der Steuerharmonisierung in der Schweiz bietet *Heinz Masshardt,* Steuerharmonisierung und Steuerföderalismus in der Schweiz, Orientierungen der Schweiz. Volksbank, Heft 56, Bern 1973. Vgl. unten Anm. 89.

Kapitalgewinnsteuern und die Einführung einer Besteuerung der Gewinne aus *Veräußerung wesentlicher Beteiligungen*[88] (nach dem Vorbild des Paragraphen 17 des deutschen Einkommensteuergesetzes) bringen. Im übrigen sind von der Steuerharmonisierung nur verhältnismäßig geringe Retouchen am bestehenden dualistischen System zu erwarten[89].

4. Der „Vermögensstandvergleich"

Die *Kapitalgewinne des Geschäftsvermögens* werden in allen Kantonen und im Bundessteuerrecht nach der alten Methode des „Vermögensstandgewinnes" voll erfaßt[90]. Nur wenige Ausnahmen gibt es, so für die Kantone, welche die Grundstückgewinne auch des Geschäftsvermögens mit einer Objektgewinnsteuer erfassen[91]. Es handelt sich dann aber um eine Sonderbesteuerung, nicht etwa um eine Freistellung dieser Grundstückgewinne.

Satzmilderungen für *langfristige* Kapitalgewinne des Geschäftsvermögens nach amerikanischem und französischem Vorbild („long term capital gains"; „plus-values à long terme") gibt es praktisch[92] nicht. Die Veräußerungsgewinne wurden bisher gesetzestechnisch und in der Praxis gar nicht aus dem „Pool" der Vermögensstandgewinne des Unternehmens ausgesondert; sie werden *voll progressiv* im Jahre ihrer Realisierung erfaßt[93].

88 Zur heftigen Diskussion um diese sog. *Beteiligungsgewinnsteuer* und ihre Ausgestaltung vgl. *Cagianut,* S. 437 ff; *Böckli,* S. 376 ff; *Oesch,* S. 147 ff (alle Anm. 64).

89 Vgl. den *Entwurf zu einem Rahmengesetz für die Steuerharmonisierung,* beschlossen von der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren am 9. Juli 1976 in Interlaken, und den dazugehörigen sog. „Mustergesetzentwurf" der Koordinationskommission vom 3. August 1973/20. Juli 1976. Nachdem das *Vernehmlassungsverfahren* durchgeführt worden ist (Ergebnisse dargestellt von *B. Jung* im Archiv für Schweiz. Abgaberecht 47, 1978/79, 300 ff), werden die Entwürfe zur Zeit von der Koordinations-Kommission vollständig überarbeitet. – Die von *Ernst Höhn* in seiner Dissertation vorgebrachte Kritik („Die Besteuerung der privaten Gewinne", Diss. St. Gallen 1955) ist also im wesentlichen nicht gehört worden.

90 *Walter Studer,* Bilanzsteuerrecht, Basel 1968, S. 159 ff. Die Schweiz kennt bis heute keine so weitreichenden Sonderbestimmungen für die *Übertragung stiller Reserven im Anlagevermögen* wie § 6 a EStG, löst aber viele Fälle durch eine relativ flexible Praxis. Seit 10 Jahren dringen Sonderbestimmungen in die kantonalen Steuergesetze ein, so z. B. *Steuergesetz Aargau* § 27 Ziffer 2, *Aktiensteuergesetz Aargau* 1972, § 14.

91 Sog. Zürcher Methode. Dazu *Reimann/Zuppinger/Schärrer* (Anm. 64) Bd. IV, S. 85 ff; *Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich* (Anm. 64) S. 243 ff.; *Bruno Egger* (Anm. 77).

92 Es gibt sie bei den *Grundstückgewinnsteuern* der Kantone, entweder durch degressive Steuerskalen, Besitzdauerabzüge oder Indexierung des maßgeblichen Anschaffungswertes. Vgl. *Grossmann* (Anm. 64) S. 339 ff; S. 75/76.

93 Vgl. z. B. *Wehrsteuerbeschluß* Art. 21 Abs. 1 Bst. a, und Zürcher Steuergesetz § 19

Vielleicht eher noch strenger als das deutsche Steuerrecht versagt das schweizerische dem Steuerpflichtigen für sein Privatvermögen *jede* Art von *„Abschreibung"* oder *„Rückstellung"*. Auch Kapitalverluste des Privatvermögens können in fast allen Fällen[94] nicht mit andern Einkünften verrechnet werden[95].

5. Die Sozialversicherungsabgabe auf betrieblichen Kapitalgewinnen

Die Abgrenzung *„Geschäftsvermögen/Privatvermögen"* hat in der Schweiz noch dadurch erweiterte Auswirkungen, daß der Bund *nur* auf den Kapitalgewinnen des Geschäftsvermögens (auch auf Grundstückgewinnen) zwei einschneidende zusätzliche Abgaben erhebt:

- die *Wehrsteuer* (in der Größenordnung von max. 11,5 % progressiv)[96];
- und die *unplafonierte Sozialversicherungsabgabe*[97] von 9,4 % proportional (auf Kapitalgewinnen von *Personenfirmen*, d. h. Einzelfirmen und Personengesellschaften).

Bst. b, „einschließlich der Gewinne bei Veräußerung vom *Geschäftsvermögen*". – Der Fall der Geschäftsgrundstücke nach der Zürcher Methode bleibt stets vorbehalten (Anm. 91).

94 Die offenbar einzige noch bestehende Ausnahme vom Verbot der Verrechnung der Kapitalverluste mit dem *ordentlichen* Einkommen ist im Steuerrecht des *Kantons Solothurn* anzutreffen, vgl. *Max P. Oesch* (Anm. 64) S. 94/100.

95 Eine Verlustverrechnung *innerhalb* der Sonderkapitalgewinnsteuer ist dort, wo es sie gibt (BS, BL, BE, TG, GR, SG, VS) stets auf die eine oder andere Weise vorgesehen. Eine Verrechnung von privaten Kapitalverlusten mit *ordentlichen Einkünften* gab es früher z. B. in den Kantonen Basel-Stadt (bis 1934) und Zürich; sie wurde sukzessive aus fiskalischen Gründen abgeschafft.

96 Die privaten *Grundstücksgewinne* sind von den Bundesabgaben, der Wehrsteuer und den Sozialversicherungsabgaben befreit, *ausgenommen* aber dann, wenn sie als *„Liegenschaftshandel"* eingestuft und Art. 21 Abs. 1 Bst. a des Wehrsteuerbeschlusses unterstellt werden. In diesem Gebiet gibt es eine reiche Rechtsprechung, die insgesamt auf eine *extensive* Auslegung hinausläuft und alle Liegenschaftsveräußerungen besteuern will, die nicht private Vermögensanlagedispositionen im engsten Sinne sind. Illustrativ etwa die *Bundesgerichtsentscheide* vom 21. Dezember 1977 i. S. St. Gallen gegen H. M., Archiv für Schweiz. Abgaberecht 47 (1978/79) 418, und vom 21. Dezember 1977 i. S. H. B. gegen Obwalden, Steuer-Revue 34 (1979) 312.

97 *AHV/IV/EO*, d. h. die *„Beiträge"* genannten, voraussetzungslos und unplafoniert erhobenen Abgaben von zusammen 9,4 % vom *„Erwerbseinkommen"* (darin eingeschlossen Kapitalgewinne des Geschäftsvermögens; unten Anm. 100) für die Alters- und Hinterbliebenen- und Invalidenversicherung des Bundes sowie den Erwerbsersatz für die Militärdienst leistenden Bürger. Entscheid des Obersten Gerichts (Versicherungsgericht) vom 9. Januar 1979 i. S. A. K., Zeitschrift für die Ausgleichskassen (ZAK) Bern 1979, 263.

Die Schweizer Sozialversicherungsabgabe ist, nach der Einführung[98] der heute eher noch weiter als in Deutschland ausgebauten „Volkspension AHV"[99], beinahe unbemerkt auf die Kapitalgewinne des Geschäftsvermögens von Personenfirmen ausgedehnt worden[100]. Das Ergebnis ist extrem: bei den durch die Welle der *Reichtumssteuer-Initiativen*[101] seit 1972 hochgetriebenen[102] Steuersätzen kostet *derselbe* Kapitalgewinn in Zürich *bis zu 52 %* Steuern, wenn er dem Betriebsvermögen, und *Null %*, wenn er dem Privatvermögen zugeordnet wird.

Die Auswirkungen der „großen Spaltung", die wegen der umfassenden kantonalen Besteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz zunächst weniger auffällig sind, werden also durch die mutmaßliche Lösungsvariante in der Steuerharmonisierung und die erstaunliche Ausgestaltung der Schweizer Bundessozialversicherungsabgaben wiederum verschärft.

IV. Beurteilung im Rechtsvergleich

Was für Schlüsse sind nun nach diesem tour d'horizon für unseren Gegenstand zu ziehen?

1. Betriebsvermögen als Gewinnerzielungs- und Informationssystem; Grundsatz der Einfachheit

Lassen wir uns von einer mehr *„amerikanischen" Methodik* leiten und fragen nicht nach den Begriffen, sondern nach den praktischen Auswirkungen von Unterscheidungen – hier der Unterscheidung Betriebs-/Privatvermögen – so bleibt als Kernpunkt übrig: der Dualismus wirkt sich in erster Linie als Grenzlinie für die steuerlichen Folgen von *Wertveränderungen* aus.

In der Tat ist das, was wir „Betriebsvermögen" nennen, letztlich nicht nur *funktionell* oder *final* zu verstehen (als eine systematisch auf Leistungserstellung und damit Gewinnerzielung ausgerichtete Gesamtheit von Wirtschaftsgütern). Es ist

98 Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 20. Dezember 1946 („AHV"); später Bundesgesetz vom 19. Juni 1959 über die Invalidenversicherung („IV"). Art. 34quater der Schweizer Bundesverfassung.

99 Volle Einzel-Altersrente heute Fr. 1100.– pro Monat, entsprechend DM 15000.– pro Jahr. Das Wort „Volkspension" ist in der Schweiz *tabu*, trifft die Sache aber recht gut.

100 Art. 17 Bst. d der Vollzugsverordnung zu dem in Anm. 98 zitierten AHVG.

101 Zuerst in *Baselland*. Vgl. zur „Bundesreichtumssteuer"-Initiative, die vom Volk 1976 verworfen wurde, die umfassenden Ausführungen des *Bundesrates* (Bundesregierung) in seiner Botschaft an das Parlament vom 24. März 1976, Bundesblatt 1976 I 1503 ff.

102 Vgl. die Zusammenstellungen (politisch gefärbt, aber im Zahlenmaterial grundsätzlich zutreffend) bei *Rudolf Rohr*, Schweizer Steuern auf gefährlichem Kurs, Zürich 1978.

darin vielmehr auch ein *in sich geschlossenes Informationssystem* zu erkennen. Informationen ausgerechnet über die steuerlich entscheidenden *Wertveränderungen* liegen da schriftlich, geordnet, überdurchschnittlich zuverlässig für eine große Anzahl von zurückliegenden Kalenderjahren vor. Wenn es nun darum geht, gesetzlich festzulegen, welche Steuerfolgen an bestimmte positive und negative Wertveränderungen zu knüpfen seien – konkret, wenn es um die Frage der steuerlichen Berücksichtigung von Vermögenseinbußen einerseits und von Veräußerungsgewinnen andererseits geht –, so bietet sich die *vorbestehende* Abgrenzung von Betriebsvermögen und Privatvermögen wie von selbst auch für die steuerliche Abgrenzung an. Gleichzeitig wird dadurch der Forderung der *Einfachheit* der steuerlichen Gestaltungen weitestgehend entsprochen.

2. Zwei zusätzliche Gesichtspunkte: Fristigkeit, Ergiebigkeit

Diese Entscheidung, die meines Erachtens letztlich dem *deutschen Dualismus* zugrunde liegt, ist nun aber weder konsequent durchführbar, noch berücksichtigt sie mit der genannten Grenzziehung (die auf die Geschlossenheit des Informationssystems und die Gewinnerzielung abstellt) *alle* relevanten Kriterien für eine rationale Entscheidung in diesem Bereich.

Auch im deutschen Dualismus haben sich *drei Ausnahmen,* gewissermaßen „steuerliche Ausbuchtungen" der vorbestehenden Grenzlinie, herausgebildet. Gewisse kürzestfristige Kapitalgewinne des beweglichen sowie kurzfristige Gewinne des unbeweglichen Privatvermögens werden ebenso wie die (kurz- und langfristigen) Gewinne aus der Veräußerung wesentlicher Beteiligungen dann eben *doch* wieder besteuert, *obwohl* sie *nicht* im Betriebsvermögen erzielt werden. Dies läßt vermuten, daß die Abgrenzung Betriebsvermögen/Privatvermögen doch nicht genügend genau der aus „tieferen" Gründen wünschenswerten Grenzlinie zwischen steuerwirksamen und steuerunwirksamen Wertveränderungen folgt.

Neben die *drei* bis jetzt berücksichtigten Kriterien (Gewinnstrebigkeit, Informationssystem, Einfachheit), welche mit der genannten Grenzziehung mehr oder weniger zusammenfallen, treten offenbar ein viertes und fünftes, die *gleichfalls bedeutsam,* mit ihr aber nicht kongruent sind. Das eine wurde schon genannt: *die Fristigkeit.* Das andere ist das Kriterium der *Ergiebigkeit der Besteuerung.*

3. Verarbeitung der 5 Gesichtspunkte in den verglichenen Steuerrechtsordnungen

Beide zusätzlichen Kriterien haben große Auswirkungen gerade in dem uns beschäftigenden Bereich. Wenden wir uns nun *mit allen fünf Kriterien* den im

Rechtsvergleich vorgefundenen Lösungen zu, so machen wir eine eigenartige Feststellung. *Nur ganz selten wird die je verschiedene Lösung in den nationalen Steuerrechten rational begründet,* unter Abwägung aller fünf Gesichtspunkte. Meist wird in vorwissenschaftlicher Weise ein bestimmter Gesichtspunkt herausgehoben und national gehätschelt.

a) Das *US-amerikanische System* ist völlig geprägt von dem Gesichtspunkt der *„Fristigkeit"* als Meßstab für die *„Einkommensähnlichkeit"*. Unter weitgehender Vernachlässigung der deutschen Idee, wonach grundsätzlich nur im Bereich der systematischen Informationsverarbeitung und Gewinnstrebigkeit sowie unter Beachtung des Einfachheitsprinzips Wertzuwächse steuerlich zu erfassen sind, werden die Kapitalgewinne *aller Steuersubjekte* als einkommensähnlich verstanden. Sie werden sodann nach dem Kriterium der *Fristigkeit* entweder geradezu als einkommens*gleich* mit dem vollen progressiven Steuersatz oder dann als bloß *teilweise* einkommens*ähnlich* – bei Langfristigkeit – mit einem stark herabgesetzten Steuersatz erfaßt. Der Aspekt der *Ergiebigkeit* dieser Steuer – verstanden als Verhältnis des Aufkommens zu den Umtrieben der Steuerpflichtigen und zum Erhebungsaufwand des Fiskus – tritt ebenso wie das Einfachheitsprinzip demgegenüber als Kriterien in den Hintergrund. *Fiat contributio, pereat mundus.*

b) Das *französische System* – wenn man es nicht eher „Asystem" nennen sollte – kombiniert in eklektischer Weise alle Kriterien je nach Gegenstand verschieden, unter fast völliger Vernachlässigung des fünften, des Einfachheitsprinzips. Der Grenzzaun Betriebsvermögen/Privatvermögen bleibt zwar (wegen seiner zunächst überzeugenden Abgrenzungen nach *Information* und *Gewinnstrebigkeit*) erhalten. Aber das Informationskriterium wird verselbständigt: langfristig verläßliche Informationen gibt es ja auch außerhalb des Betriebsvermögens, nämlich bei Grundstücken. *Quer darüber* werden die beiden Kriterien „Fristigkeit" (als Maß für die Einkommensähnlichkeit) und „Ergiebigkeit" gelegt. So werden im *Betriebsbereich* langfristige Veräußerungsgewinne anders als kurzfristige behandelt; und langfristige Grundstückgewinne des *Privatbereichs* werden der Kapitalgewinnsteuer unterstellt, *obwohl* sie nicht mit dem Informationssystem des Geschäftsvermögens erfaßt werden können. Andererseits werden, wegen der Informationsmängel und *unzureichender Ergiebigkeit,* die privaten Wertpapiergewinne freigestellt – außer wiederum im Fall, wenn die Aspekte der Informationserfassung und Ergiebigkeit bessere Ergebnisse erwarten lassen, nämlich wenn die Kapitalgewinne *börsenmäßig* erzielt werden und bestimmte weitere, teilweise komplexe Voraussetzungen gegeben sind[103], oder wenn es – *ohne* daß das Kriterium der börsenmäßigen Abwicklung erfüllt ist – um eine Veräußerung einer mehr als 25 %igen Beteiligung geht[104].

103 *Francis Lefebvre* (Anm. 26), Gesetz vom 5. Juli 1978.
104 Art. 160 C.G.I.

c) In der *Schweiz* huldigt man dem Dualismus mit ähnlicher Inbrunst wie in Deutschland. Dabei wird aber die *Gesamtheit der Grundstückgewinne auch im Privatvermögen erfaßt.* Da sind in der Tat die Kriterien der Informationssicherheit, der Einkommensähnlichkeit und der Ergiebigkeit – allein im Kanton Zürich erbringt die Grundstückgewinnsteuer 100 bis 200 Millionen Schweizer Franken pro Jahr[105] – erfüllt. In fast allen Fällen wird auch das Kriterium der Fristigkeit verwendet und der längerfristige Gewinn milder besteuert.

Bei den *privaten* Kapitalgewinnen des *beweglichen* Vermögens trifft man nirgends[106] die „Ausbuchtungen" des deutschen Steuerrechts oder die Zersplitterung des französischen. Vielmehr wird entweder konsequent besteuert, wie in USA (Basler Schule[107]), oder konsequent freigestellt (Zürcher Schule). Dabei dürfte nicht ohne Interesse sein, daß die Zürcher Schule ihre Freistellung gerade mit derselben Rechtsgleichheit begründet, die zunächst verletzt scheint: Sie stellt die Aspekte der *Einfachheit* und der *Ergiebigkeit*[108] in den Vordergrund: wird nämlich aus Gründen der Rechtsgleichheit die *Verrechenbarkeit* der erlittenen Kapitalverluste mit den übrigen Einkünften[109] gewährt (oder auch nur eine Verrechenbarkeit mit Kapitalgewinnen), *so sinkt der Nettoertrag aus dieser theoretisch so verführerisch-schönen allgemeinen Veräußerungsgewinnsteuer in sich zusammen.* Die Erfahrungen in der Schweiz sind deutlich: nicht selten steht das Steueraufkommen in keinem Verhältnis zum Erhebungsaufwand, oder er ist sogar *im Saldo negativ.* Die Privatpersonen – besonders die vermögenden, um die es bei dieser Steuer geht – können ja weitgehend den Zeitpunkt der Realisierung angewachsener Vermögens*verluste* selbst bestimmen und damit diese Negativfaktoren zeitgerecht gegen den Fiskus ausspielen. Und bei den kürzestfristigen „Spekulationsgewinnen" des beweglichen Vermögens sieht die Zürcher Schule die Ergiebigkeit dadurch weiter bedroht, daß die sog. Spekulationsgewinnsteuer *praktisch* bloß auf steuerlichem Wege eine allgemeine Wartefrist von sechs Monaten einführt.

105 Mündliche Mitteilung des kantonalen Steueramtes Zürich.

106 Unter Vorbehalt der Beteiligungsgewinnsteuer von St. Gallen und Wallis (Anm. 88).

107 Eingehend dargestellt bei *Grüninger/Studer* (Anm. 1) S. 329–374, „Die Kapitalgewinnsteuer".

108 *Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich* (Anm. 64) S. 67 und insb. S. 76/77; mündliche Bestätigung durch Prof. Dr. F. Zuppinger, Chef des kantonalen Steueramtes Zürich.

109 Die Rechtsgleichheit verlangt m. E. über das US-amerikanische Modell hinaus, daß die mit Kapitalgewinnen *nicht* verrechenbaren, d. h. *„überschießenden Kapitalverluste"* von den *ordentlichen Einkünften* abgezogen werden können. Leider wird dieses Gebot von den Gesetzgebern regelmäßig verletzt, weil sie die erheblichen Ausfälle im Steueraufkommen vor Augen bekommen, die bei diesem System – vor allem in Zeiten sinkender Börsenwerte – durch die realisierten Kapitalverluste im Privatbereich entstehen.

4. Blick zurück auf das deutsche System

Das *deutsche System* kann – unter diesen im Rechtsvergleich gefundenen Kriterien – also namentlich in zwei Punkten nicht ganz überzeugen:

a) Das Kriterium der *Fristigkeit* wäre mit dem *US-amerikanischen, französischen* und teilweise dem *schweizerischen* Steuerrecht doch wohl *stärker* und konsequenter zu berücksichtigen. Relativ kurzfristig erzielte Kapitalgewinne erscheinen den heute zum Vergleich herangezogenen Rechtsordnungen nicht so sehr als besonders *„betriebsähnlich"* – wie die deutsche Betrachtungsweise[110] letztlich wohl zu interpretieren ist –, sondern als *einkommensähnlich* schlechthin. Die darin liegende Manifestation einer Leistungsfähigkeit wird als weitgehend vergleichbar angesehen mit jener aus einem jahresperiodisch zufließenden Einkommen. Dagegen erscheinen *lang* fristige und vor allem *längst* fristige Kapitalgewinne (mehr als 10 oder 20 Jahre zwischen Anschaffung und Veräußerung) als verhältnismäßig *„schwache"* Manifestationen einer für das Realisierungsjahr kennzeichnenden Leistungsfähigkeit. Sie werden steuerlich – im Privat- und Betriebsvermögen gleicherweise – zwar systematisch erfaßt, aber zu einem *stark herabgesetzten,* oft proportionalen Steuersatz, und manchmal nach Ablauf längster Fristen (Frankreich: 10, 20 oder 30 Jahre) freigestellt.

b) Die Kriterien der *Informationserfassung* und der *Ergiebigkeit,* aber auch der *Einfachheit,* scheinen mir, wie im französischen, amerikanischen und Schweizer Steuerrecht, eine Erfassung der *privaten Grundstücksgewinne*[111] auch jenseits der Zweijahresgrenze zu rechtfertigen.

Zu diesen Schlüssen komme ich allerdings bloß im *Rechtsvergleich,* gewissermaßen de lege ferenda. Ob nun das deutsche dualistische System auch de lege lata *jene Intensität sachlicher Unrichtigkeit* erreicht, welche für die gerichtliche Aufhebung eines Gesetzes verlangt werden muß, ist schwer zu beurteilen. Gerade in diesem Bereich, und im Vergleich mit dem heutigen Wirrwarr der „Régimes" in Frankreich, sticht positiv eine noch verhältnismäßig große *Einfachheit* heraus. In *einem* Punkt würde ich aber – wenn das dem ausländischen Beobachter erlaubt wird – das Urteil des obersten deutschen Gerichts vom 7. Oktober 1969[112] als *nicht* überzeugend, ja stoßend bezeichnen: wenn zur Rechtfertigung der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen bei der Abtretung wesentlicher Beteiligungen (§ 17 EStG)

110 Namentlich im Entscheid BVerfG 9. 7. 1969 (vorn Anm. 23) dürfte die Kurzfristigkeit als Indiz einer gewissen Geschäftsähnlichkeit verwendet worden sein.

111 Es gibt auch noch andere Gründe für ihre Erfassung, auf die hier nicht eingegangen wird; vgl. dazu *Benno Grossmann* (Anm. 64) und insb. *Reimann/Zuppinger/Schärrer* (Anm. 64) Bd. IV, S. 144 ff, und die auf S. 146 angeführten Stellen.

112 Zitiert vorn Anm. 24. Vgl. die Kritik von *Klaus Tipke,* Steuer und Wirtschaft 1971, S. 9.

gesagt wird, diese Gewinne würden sich „ohne Systembruch", weil „rechtlich voll vergleichbar", als „gewerbliche Einkommen" behandeln lassen, so ist es *nun gerade ein Systembruch,* wenn die Gleichstellung sich nur auf den Fall der Gewinnerzielung, nicht aber auf den Fall der *Verlustrealisation* oder der *Abschreibung* bezieht. Das genannte Urteil enthält zu diesem Punkt überhaupt keine Begründung, sondern nur eine Behauptung im Vorbeigehen, der Ausschluß des Verlustausgleichs sei „jedenfalls nicht willkürlich"[113].

Aber wie dem immer sei: der Dualismus scheint weiterzuleben, und im Prinzip nirgends tiefer verwurzelt als in der Schweiz. Kein Zweifel: Auf der Flucht vor *Klaus Tipke* müßte ein Hohepriester des Dualismus seinen Tempel in der Schweiz errichten!

113 AaO S. 130 Ziffer 5.

Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben in wichtigen Industriestaaten*

Ministerialrätin Dr. Annemarie Mennel, Bonn

Inhaltsübersicht

I. Einkommensbegriffe, Einkunftsarten und Einkommensermittlung

II. Abgrenzung der Berufssphäre von der Privatsphäre

III. Einzelfälle
1. Unfallkosten
2. Schaden durch höhere Gewalt
3. Brandstiftung und Unfall auf Geschäftsfahrt
4. Einzelfälle und Einzelfragen
5. Gemischt-genutzte Wirtschaftsgüter
6. Teilnahme an Veranstaltungen
7. Geldstrafen und Geldbußen

IV. Schlußbemerkungen

I. Einkommensbegriffe, Einkunftsarten und Einkommensermittlung

In den progressiven Gesamteinkommensteuern in Industriestaaten finden sich unterschiedliche Einkommensbegriffe, meist recht pragmatisch in Form einer erschöpfenden Aufzählung der steuerbaren Einkunftsarten. Beispielsweise gibt es in Japan 10 Einkunftsarten bzw. Einkunftsgruppen, in *Frankreich* und *Luxemburg* acht, in *Großbritannien* und *Schweden* sechs, in den *Niederlanden* drei. Einen globalen Einkommensbegriff mit nur beispielhafter Aufzählung einzelner Einkunftsarten kennt man in *Dänemark,* der *Schweiz* (Bundessteuer), *Kanada* und den *USA.* Hier wird das gesamte Einkommen, aus welchen Quellen auch immer, besteuert. Die inhaltlichen Unterschiede der Einkommensbegriffe sind jedoch gering, da auch bei einer Enumeration der Einkünfte die Einkunftsquellen ziemlich lückenlos erfaßt werden, von privaten Veräußerungsgewinnen abgesehen.

Die grundsätzliche Unterscheidung zwischen Gewinneinkünften und Überschuß-Einkünften ist für den deutschen Steuerrechtskreis kennzeichnend. In anderen Staaten wird teils zwischen Erwerbseinkünften (earned income) und Ver-

* Dieser internationale Vergleich beruht im wesentlichen auf den Länderberichten von Prof. Dr. *Francis Cagianut* (Schweiz), Prof. Dr. *J. Ernest Krings* (Belgien), Prof. Dr. *Tadashi Murai* (Japan), Attaché *Riss* (Frankreich), Prof. Dr. *Jan van Dijck* (Niederlande), Universitätslektor Dr. *Hans-Heinrich Vogel* (Schweden) und Prof. Dr. *Otto Walter* (USA). Auszüge aus den Länderberichten *Schweden, Schweiz* und *USA* sind nachstehend abgedruckt. Soweit andere Staaten in einzelnen Teilen des internationalen Vergleichs einbezogen sind, beruhen die Angaben auf Gesetzesvorschriften, die im einzelnen nicht zitiert werden. Der vollständige Länderbericht Schweden ist in StuW 1980, Heft 2 abgedruckt.

mögenseinkünften (investment income) unterschieden, teils wird jede Einkunftsart nach Sondervorschriften ermittelt. In *Belgien* sind als „Berufseinkünfte" (revenus professionnels) Einkünfte aus Unternehmen (einschließlich Land- und Forstwirtschaft), selbständiger und nichtselbständiger Arbeit zusammengefaßt.

Abhängig von den Einkommensbegriffen und den Zusammenfassungen verschiedener Einkunftsquellen weichen die Begriffsbestimmungen und die Grundsätze der Einkommensermittlung voneinander ab. Hierbei ergeben sich mancherlei systematische und terminologische Ungereimtheiten, jedoch existiert nicht der im deutschen Steuerrechtskreis umstrittene Dualismus zwischen vorwiegend kausal definierten Betriebsausgaben und vorwiegend final definierten Werbungskosten. Überhaupt scheinen die ausländischen Steuergesetzgeber sprachschöpferisch weniger produktiv zu sein und insoweit auch weniger kritisiert zu werden. Für die deutschen Begriffe Aufwendungen, Aufwand, Kosten und Ausgaben im Rahmen der Einkommensermittlung findet man z. B. im französischen Sprachbereich nur den Begriff „charge et dépenses", und im englischen Sprachbereich den Begriff „expenses". Auch Wortzusammensetzungen wie einerseits Betriebsausgaben und Werbungskosten für berufsbedingte Abzüge und andererseits Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen für nicht berufsbedingte Abzüge sind nicht üblich.

Einige Staaten, z. B. die *nordischen Staaten, Frankreich* und die *Schweiz,* kennen eine Generalklausel für die Abzugsfähigkeit aller Ausgaben, die mit der Einkommenserzielung, aus welchen Quellen auch immer, zusammenhängen, in der *Schweiz* „Gewinnungskosten" genannt. Dieser Vorteil eines einheitlichen Begriffes wird allerdings durch die Differenzierung der Einkommensermittlung bei den einzelnen Einkunftsarten mehr oder weniger wieder aufgehoben. Die grundsätzliche Abzugsfähigkeit berufsbedingter Aufwendungen wird in den meisten Staaten, im Gegensatz zum deutschen Betriebsausgabenbegriff, durch das Erfordernis der Angemessenheit gekennzeichnet („ordinary and necessary", „guter Kaufmannsbrauch"). Teils gibt es auch bestimmte Abzugsverbote, teils bestimmte Höchstbeträge (z. B. für Reisekosten). Für Abzüge bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit besteht in einigen Staaten eine erschöpfende Aufzählung.

Abzüge, die der Privatsphäre zuzurechnen sind, sind nur gemäß Enumeration, also ganz kasuistisch, zulässig. Ein Abzug von „außergewöhnlichen Belastungen" i. S. des § 33 EStG gibt es außerhalb des deutschen Steuerrechtskreises und der Niederlande nicht.

II. Abgrenzung der Berufssphäre von der Privatsphäre

Die Probleme einer Trennung der Berufssphäre von der Privatsphäre im Hinblick auf die steuerliche Abzugsfähigkeit von Aufwendungen betreffen nicht nur die

Grenzfälle und Überschneidungen, sondern auch die Zuordnung zum einen oder anderen Bereich. Dies zeigt sich im internationalen Vergleich deutlich, z. B. bei Kinderbetreuungskosten und Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die in einigen Staaten ganz der nicht zu berücksichtigenden Privatsphäre zugeordnet werden, in anderen Staaten als Berufsausgaben gelten.

Es gibt Staaten, die eine Generalklausel über die Nichtabzugsfähigkeit der Kosten für die Lebensführung ähnlich § 12 Ziff. 1 EStG nicht kennen, wie z. B. *Dänemark, Frankreich, Großbritannien, Irland, Italien* und *Kanada.* Jedoch ergibt sich die Nichtabzugsfähigkeit dieser Ausgaben, die nicht berufs- oder einkommensbedingt sind, einerseits aus der allgemeinen Systematik der Einkommensermittlung und den besonderen Vorschriften für einzelne Einkunftsarten, andererseits aus der erschöpfenden Aufzählung derjenigen Aufwendungen, die vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzugsfähig sind. Die Aufteilung gemischter Aufwendungen ist in diesen Staaten möglich und notwendig; in *Italien* ist dies ausdrücklich im Einkommensteuergesetz vorgesehen.

Auch in denjenigen Staaten, deren Einkommensteuergesetze eine allgemeine Vorschrift über die Nichtabzugsfähigkeit von Privatausgaben enthalten, wird dieses Abzugsverbot zwangsläufig durch einen Katalog von Ausnahmen modifiziert. Ähnlich wie in der *Bundesrepublik Deutschland* sind in den *Niederlanden* Ausgaben für die private Lebensführung, hier „Standesausgaben" genannt, auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie mit dem Unternehmen oder der Berufsausübung in Zusammenhang stehen. In den andern Staaten enthält die Generalklausel kein derartiges Aufteilungsverbot.

In *Belgien* sind Ausgaben, die persönlichen Charakter haben, nicht abzugsfähig, in *Japan* die mit der privaten Lebensführung zusammenhängenden Kosten. In *Norwegen* sind Ausgaben für Unterhalt und Lebenshaltung des Steuerpflichtigen und seiner Familie oder für seine Wohnung nicht abzugsfähig. Auch in der *Schweizer* Vorschrift (Bundessteuer) wird die Wohnungsmiete ausdrücklich genannt. In *Schweden* umfaßt die Nichtabzugsfähigkeit Lebenshaltungsaufwendungen und Unterhaltsleistungen. In den *USA* sind persönliche Ausgaben sowie Lebenshaltungs- und Familienausgaben nicht abzugsfähig.

Derartige Generalklauseln besagen wenig, wenn man die Ausnahmen vom Abzugsverbot für Privatausgaben nicht kennt. Diese persönlichen Abzüge, die zum Teil als Pauschbeträge, immer aber mit Höchstbeträgen gewährt werden, sind in andern Staaten zum Teil weniger unsystematisch und umfangreich als der deutsche Katalog der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen. Sie weisen im internationalen Vergleich zum Teil erhebliche Unterschiede auf, die nicht nur auf verschiedenen sozial- und familienpolitischen Konzepten beruhen, sondern auch auf den unterschiedlichen Grundsätzen darüber, was der Berufs- und was der Privatsphäre zuzurechnen ist.

III. Einzelfälle und Einzelfragen

Nachstehend werden einzelne Fälle und Fragen behandelt, die den ausländischen Berichterstattern zur Beantwortung vorgelegt worden waren.

1. Unfallkosten

Der Steuerpflichtige A besitzt ein Personenauto, das er zu 50 % beruflich, zu 50 % privat nutzt. Das Auto gehört nach deutschem Recht zum Betriebsvermögen. A erleidet auf einer Fahrt einen von ihm schuldhaft verursachten Unfall mit Totalschaden. Geschädigt worden ist B.

Belgien

Für die steuerliche Berücksichtigung des Totalschadens am eigenen Auto des A kommt es nicht darauf an, ob der Unfall auf einer Betriebsfahrt oder einer Privatfahrt passierte, oder ob das Auto zum Betriebsvermögen gehörte. Es ist auch ohne Bedeutung, ob A den Unfall verschuldet hat oder ob er aufgrund eines Schwächeanfalls den Unfall verursachte. Entscheidend ist, daß das Auto teils betrieblich, teils privat genutzt wurde. In diesem Verhältnis ist der gesamte Aufwand aufzuteilen. Nur in Höhe des Anteils der betrieblichen Nutzung erfolgt eine Gewinnminderung infolge des Totalschadens.

Für den von A an B zu zahlenden Schadensersatz kommt es darauf an, ob der Unfall sich auf einer Betriebsfahrt oder einer Privatfahrt ereignete. Bei einer Betriebsfahrt ist der Schadensersatz voll abzugsfähig, bei einer Privatfahrt nicht. Ein Verschulden des A oder sein Gesundheitszustand spielen keine Rolle.

Niederlande

In den Niederlanden können bei einer Privatfahrt weder der Totalschaden des A noch der Schadensersatz an B gewinnmindernd berücksichtigt werden. Bei einer Geschäftsfahrt kommt es auf das Verschulden des A an. Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit schließen eine steuerliche Berücksichtigung des Totalschadens und der Schadensersatzleistung aus, nicht aber leichte Fahrlässigkeit oder ein Schwächeanfall. In diesen Fällen führt der Totalschaden zur Buchwertabschreibung und sind die Schadensersatzleistungen Betriebsausgaben.

Schweiz

Auch in der Schweiz ist der anläßlich einer Privatfahrt verursachte Totalschaden in keinem Fall ein abzugsfähiger Aufwand. Das gleiche gilt im Falle einer Geschäftsfahrt, wenn grobes Verschulden vorliegt, das grobe Fahrlässigkeit nicht umfaßt.

Bei einem Schwächeanfall des A ist Verschulden auszuschließen. Für die Berücksichtigung des Totalschadens des ganz zum Betriebsvermögen gehörenden Autos ist jedoch der Privatanteil als Privatentnahme zu berücksichtigen; er bemißt sich nach der jährlichen privaten Fahrleistung im Vergleich zur Gesamtfahrleistung.

Die Schadensersatzleistungen des A an B werden voll berücksichtigt, wenn sie geschäftsmäßig begründet sind. Dies setzt eine Geschäftsfahrt voraus und die übliche Sorgfalt, d. h. das Schadensereignis muß im Rahmen der normalen Geschäftsrisiken liegen. Hier ist es somit erheblich, daß A den Unfall schuldhaft verursacht hat. Dies führt zum Ausschluß eines Abzugs als Gewinnungskosten.

USA

Das amerikanische Steuerrecht unterscheidet nicht zwischen Betriebs- und Privatvermögen und umfaßt grundsätzlich betriebliche und private Veräußerungsgewinne und -verluste. Es wird jedoch unterschieden zwischen betrieblichem Aufwand und nicht betrieblichem Aufwand; letzterer ist nur in gesetzlich festgelegten Fällen abzugsfähig.

Hinsichtlich des Totalschadens wird das Auto des A gedanklich „in zwei Halbautomobile geteilt". Der Verlust des betrieblichen Anteils ist ein Betriebsverlust, vermindert durch die Abschreibungen, gleichgültig, wie hoch der Marktwert des Autos im Zeitpunkt des Schadens war. Der Verlust des Privatanteils am Auto kann gemäß einer besonderen Vorschrift über Unfallverluste vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, und zwar in Höhe des Marktwertes, abzüglich Versicherungsleistungen und abzüglich 100 $ pro Unfallereignis. Auf ein Verschulden des A kommt es nicht an, es sei denn, er handelte mit Vorsatz oder bedingtem Vorsatz. Auch der Gesundheitszustand des A spielt steuerlich keine Rolle. Ebensowenig kommt es darauf an, ob sich der Unfall anläßlich einer Betriebsfahrt oder einer Privatfahrt ereignete.

Der an B zu leistende Schadensersatz ist als Betriebsausgabe abzugsfähig, sofern es sich um eine Geschäftsfahrt handelt. An diese Voraussetzung werden strenge Anforderungen gestellt. Auf Verschulden des A oder auf seinen Gesundheitszustand kommt es nicht an.

2. Schaden durch höhere Gewalt

Ein Personenauto, das teils für den Betrieb, teils privat genutzt wird, wird in der Garage vom Blitz getroffen und beschädigt.

Belgien

Die Reparaturkosten mindern den Gewinn in Höhe des Anteils, welcher der betrieblichen Nutzung des Autos entspricht. Ob das Auto zum Betriebsvermögen gehörte oder nicht, spielt keine Rolle.

Niederlande

In den Niederlanden sind die Reparaturkosten, sofern das Auto zum Betriebsvermögen gehört, in voller Höhe abzugsfähig, unbeschadet der teilweise privaten Nutzung des Autos.

Schweiz

Die Reparaturaufwendungen für das Auto, das zum Geschäftsvermögen zu rechnen ist, sind als Betriebsausgaben abzugsfähig. Der nach den gefahrenen Kilometern zu berechnende Privatanteil an den Reparaturkosten ist, zusätzlich zu den übrigen Privatanteilen dieses Autos, als Privatentnahme zu berücksichtigen.

Ähnliche Grundsätze gelten auch in *Japan* und *Schweden.*

USA

In den USA ist, entsprechend den vorstehend für Unfallkosten genannten Grundsätzen, der Betriebsanteil der Reparaturkosten als Betriebsausgabe abzugsfähig. Der Privatanteil kann, soweit er 100 $ übersteigt, als Verlust durch Einwirkung höherer Gewalt vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden.

3. Brandstiftung und Unfall auf Geschäftsfahrt

Steuerpflichtiger A steckt eine alte Lagerhalle vorsätzlich in Brand, um mit Hilfe der Versicherungssumme eine moderne Halle zu bauen.

Steuerpflichtiger B, ein Apotheker, befördert mit seinem Auto ein dringend benötigtes Medikament und verursacht durch zu schnelles Fahren und Verletzung des Vorfahrtsrechts einen Unfall.

Belgien

Weder bei der Brandstiftung noch bei den Unfallkosten spielt das Verschulden der Steuerpflichtigen eine Rolle.

Bei der vorsätzlichen Brandstiftung des A geht man davon aus, daß nicht die Zerstörung eines Gegenstandes, hier der Lagerhalle, ein Fehlverhalten darstellt, sondern die Tatsache, daß der Steuerpflichtige einen Versicherungsbetrug beabsichtigt. Dies ist steuerlich unbeachtlich. A zerstört die zum Betriebsvermögen gehörende alte Lagerhalle. Der vermutlich geringe Buchwert kann abgesetzt werden.

Im Falle des Apothekers B sind Unfallkosten in vollem Umfang als Betriebsausgaben abzugsfähig. Falls das eigene Auto des B beschädigt wurde, sind die Reparaturkosten nur in einer dem betrieblichen Nutzungsanteil entsprechenden Höhe abzugsfähig.

Schweiz

Eine Abschreibung der Lagerhalle im Ausmaß des durch Brand vernichteten Wertes ist nur zulässig bei geschäftsmäßiger Begründetheit des Aufwandes. Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, da eine Brandstiftung nicht im geschäftlichen Bereich liegt. Die Wertminderung ist somit als Privatentnahme auszugleichen.

Im Falle des Apothekers B liegt zweifelsfrei eine Geschäftsfahrt vor. Die Unfallkosten sind als Gewinnungskosten abzugsfähig nur dann, wenn kein grobes Verschulden vorliegt. Auch bei grober Fahrlässigkeit nimmt man in der Verwaltungspraxis normalerweise eine nichtbetriebliche Ursache an, so daß der Betriebsausgabenabzug verneint wird. Im vorliegenden Fall ist das Verschulden nicht grob fahrlässig, so daß die Unfallkosten abzugsfähig sein dürften.

USA

Bei der Zerstörung der Lagerhalle durch Brandstiftung scheitert die Geltendmachung des Verlustes daran, daß eine Brandstiftung erstens kein betrieblicher Vorfall ist und zweitens auf die vorsätzliche Tat des Steuerpflichtigen zurückzuführen ist. Letzteres ergibt sich aus den Einkommensteuerrichtlinien, die den Grundsatz aufstellen, daß niemand aus seinem eigenen Dolus Vorteil zu ziehen berechtigt ist.

Der Fall des Apothekers B ist steuerlich ebenso zu beurteilen wie die im ersten Problemkreis geschilderte Geschäftsfahrt. Die Unfallkosten sind voll abzugsfähig, das schuldhafte Verhalten spielt keine Rolle.

4. Einzelfälle

Bei den folgenden fünf Gruppen von Aufwendungen bestehen im internationalen Vergleich hinsichtlich ihrer Schwerpunkte als Berufsaufwand einerseits oder als Privataufwand andererseits unterschiedliche Grundsätze: *Geschäftsreisen, Berufskleidung, doppelte Haushaltsführung aus beruflichem Anlaß, Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie Kinderbetreuungskosten.* Es gibt keinen Staat, in dem nicht die Kosten für Geschäfts- bzw. Berufsreisen und berufstypische Kleidung berücksichtigt werden, wenn auch zum Teil sachlich oder durch Höchstbeträge beschränkt. Hingegen gibt es mehrere Staaten, in denen weder eine doppelte Haushaltführung noch Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte noch Kinderbetreuungskosten als Betriebsausgaben oder Werbungskosten in Frage kommen.

4.1 Geschäftsreisen

In *Belgien* und *Frankreich* sind Kosten für Geschäftsreisen, sofern nicht unangemessen, grundsätzlich als Berufsausgaben abzugsfähig. Entsprechendes gilt in den *Niederlanden.*

Auch in *Japan* sind Kosten für Geschäftsreisen grundsätzlich in vollem Umfang, und auch bei der Verpflegung nicht auf den Mehraufwand beschränkt, abzugsfähig. Es wird hierzu festgestellt, daß die im Vergleich zum Alltagsleben während der Reise entstehenden Mehrkosten zu schwer abzugrenzen seien.

In *Schweden* gelten besondere Richtlinien für die Behandlung der Dienstreisen von Arbeitnehmern, die auch für Geschäftsreisen der Selbständigen analog anzuwenden sind. Die Entfernung vom Betriebs- bzw. Arbeitsort muß mindestens 10 km betragen. Der Abzug ist auf die Mehrkosten der Lebenshaltung beschränkt.

In der *Schweiz* sind Kosten für Geschäftsreisen, beschränkt auf die Mehrkosten, als Gewinnungskosten abzugsfähig.

In den *USA* sind Geschäftsreisekosten, soweit sie „normal und notwendig" sind, abzugsfähig. An den Einzelnachweis werden strenge Anforderungen gestellt.

4.2 Berufskleidung

Kosten für die Anschaffung und Instandhaltung von berufstypischer Kleidung werden im allgemeinen als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkannt, jedoch sind die Abgrenzungen dieses Aufwands unterschiedlich.

In *Schweden* gibt es nur für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ausdrückliche Vorschriften, die sich auf Schutzkleidung und Schutzausrüstung beschränken und Kosten für sonstige berufstypische Kleidung nur bis zu einem Höchstbetrag von 300 skr jährlich zulassen. Ob bei selbständiger Erwerbstätigkeit eine Abzugsfähigkeit besteht, ist umstritten.

In *Japan* ist Berufskleidung, soweit im Privatleben nicht tragbar, abzugsfähig. Möglich ist im Einzelfall auch eine anteilsmäßige Aufteilung der Kosten in Berufs- und Privataufwand.

In *Belgien, Frankreich,* der *Schweiz* und den *USA* ist der Abzug auf berufstypische Kleidung beschränkt. Damit dürften Aufwendungen für bürgerliche Kleidung, auch wenn deren erhöhter Aufwand berufsbedingt ist, nicht abzugsfähig sein.

Etwas großzügiger sind die Grundsätze in den *Niederlanden,* wo auch die Kosten für bürgerliche Kleidung, die üblicherweise vom Steuerpflichtigen nicht getragen wird, abzugsfähig sind.

4.3 Kosten für berufsbedingte doppelte Haushaltsführung

Bei dem Problemkreis der Abzugsfähigkeit von Kosten für einen beruflich bedingten zweiten Haushalt sind im internationalen Vergleich deutliche Unterschiede

festzustellen. In *Großbritannien, Irland, Italien* und *Japan* sind diese Mehrkosten in der Lebenshaltung grundsätzlich nicht abzugsfähig. Dies gilt im allgemeinen auch in der *Schweiz* und in den *USA,* wo nur bestimmte „excess cost of living expenses" abzugsfähig sind. In *Belgien, Dänemark, Norwegen* und *Schweden* bestehen bestimmte einschränkende Vorschriften für den Abzug der Mehrkosten.

4.4 Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Ähnlich wie bei den Kosten für eine berufsbedingte doppelte Haushaltsführung sind auch die berufsbedingten Heimfahrtkosten in einigen Staaten nicht als Abzüge zugelassen: in *Großbritannien, Irland, Italien, Kanada* und den *USA.* In den *nordischen Staaten* und auch in der *Schweiz* sind, sofern nicht besondere Voraussetzungen vorliegen, nur die Kosten für öffentliche Verkehrsmittel abzugsfähig. In *Japan* gilt die Abzugsfähigkeit nur bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. In *Belgien* gelten keine grundsätzlichen Einschränkungen, in *Frankreich* gibt es eine km-Pauschale für Kraftfahrzeuge. In den *Niederlanden* gilt eine reine Entfernungspauschale.

4.5 Kosten für Kinderbetreuung

In *Belgien* sind Kinderbetreuungskosten als Berufsausgaben abzugsfähig, allerdings nur mit dem Anteil, der auf die Stunden und Tage der Erwerbstätigkeit der Eltern entfällt. In *Frankreich, Kanada,* den *Niederlanden, Norwegen, Schweden* und den *USA* gibt es besondere Abzüge für die häusliche oder außerhäusliche Kinderbetreuung. Hierbei ist die Erwerbstätigkeit der Eltern Voraussetzung, jedoch sind die Abzüge nicht als Berufsausgaben, sondern als persönliche Freibeträge oder Steuerabsetzbeträge geregelt. In *Frankreich* und den *Niederlanden* sind diese Pauschbeträge bzw. Freibeträge auf alleinstehende erwerbstätige Mütter und Väter beschränkt.

5. Gemischt-genutzte Wirtschaftsgüter

Soweit im Einkommensteuerrecht der einzelnen Staaten ein allgemeines Abzugsverbot für Privatausgaben nicht mit einem Aufteilungsverbot verbunden ist, ist eine Aufteilung gemischt-genutzter Wirtschaftsgüter nach Privat- und Berufsaufwand zulässig. Für Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist dies in *Italien* ausdrücklich vorgeschrieben.

In *Belgien* ist bei gemischt-genutzten Wirtschaftsgütern der gesamte Aufwand einschließlich der Festkosten anteilig aufzuteilen. Dies geschieht meist einvernehmlich zwischen Steuerpflichtigen und Finanzbehörden. Richtlinien oder Beschränkungen gibt es nicht. Ähnliches gilt auch in *Frankreich.*

In den *Niederlanden* hat die Rechtsprechung in größerem Umfang nach etwas andern Kriterien als in der *Bundesrepublik Deutschland* eine Aufteilung der Kosten einschließlich Festkosten für gemischt-genutzte Wirtschaftsgüter anerkannt. Für Autos gelten besondere Pauschalierungs-Richtlinien.

Auch in *Japan* ist eine Aufteilung des gesamten Aufwands für gemischt-genutzte Wirtschaftsgüter einschließlich der Festkosten zulässig, sofern eine pauschalierte Teilung angemessen möglich ist. Die Rechtsprechung hierzu ist allerdings uneinheitlich.

Für *Schweden* sind als Beispiele einer sehr restriktiven Aufteilungsmöglichkeit Fachliteratur und Arbeitszimmer zu nennen. Beim Auto erfolgt nach ins einzelne gehenden Richtlinien eine Aufteilung des gesamten Aufwands gemäß dem Verhältnis der beruflich und privat gefahrenen Strecken im Jahr.

In der *Schweiz* erfolgt die Aufteilung des gesamten Aufwandes einschließlich der Festkosten anteilsmäßig. Bei Gegenständen des Geschäftsvermögens wird der private Nutzungsanteil-gewinnerhöhend als Entnahme behandelt. Bei Privatbesitz, aber z. B. auch bei der Privatwohnung mit Arbeitszimmer, wird der betrieblich genutzte Anteil als abzugsfähig anerkannt.

In den *USA* ist grundsätzlich bei allen gemischt-genutzten Wirtschaftsgütern eine Aufteilung der Kosten, einschließlich der Festkosten, zulässig. Eine Sonderregelung besteht für häusliche Arbeitszimmer, deren Kosten nur dann abzugsfähig sind, wenn sie ausschließlich beruflich nutzbar sind.

6. Teilnahme an Veranstaltungen

In den *USA* finden Aufteilungen der Kosten für Fachtagungen und sonstige Veranstaltungen grundsätzlich nicht statt. Wenn die Veranstaltung vorzugsweise als beruflich zu qualifizieren ist, sind die Kosten voll abzugsfähig. Bei Auslandstagungen u. ä. gelten ins einzelne gehende Einschränkungen.

In *Belgien* sind Aufwendungen für Fachtagungen, Messen, Kongresse u. ä. grundsätzlich voll abzugsfähig, wenn ein unmittelbarer und notwendiger Bezug zu der Ausübung des Berufes oder Gewerbes gegeben ist. Entsprechendes gilt auch für betriebliche Feiern, soweit sie angemessen und vom normalen Geschäftsbetrieb aus als gerechtfertigt anzusehen sind.

In *Japan* wird nach ins einzelne gehenden Richtlinien insb. bei Fachtagungen eine Aufteilung zwischen den betrieblich notwendigen Kosten und den privaten Reise- und Aufenthaltsanteilen vorgenommen.

In *Frankreich* werden strenge Anforderungen an den betrieblichen bzw. beruflichen Charakter von Veranstaltungen, Tagungen usw. gestellt. Es sind nur die unmittelbar mit der Berufs- bzw. Geschäftstätigkeit zusammenhängenden notwendigen Ausgaben abzugsfähig.

In *Schweden* liegen eingehende Richtlinien und eine Rechtsprechung für Arbeitnehmer-Reisen vor. Bei Selbständigen erfolgt eine Aufteilung in dem Verhältnis des unmittelbar Geschäftszwecken dienenden Teils der Kosten zu den sonstigen Kosten, z. B. dem Reiseprogramm.

In der *Schweiz* erfolgt eine Kürzung der im einzelnen auszuweisenden Kosten jeweils um einen angemessenen Privatanteil. Dies gilt insbesondere für den Besuch von Fachtagungen.

7. Geldstrafen und Geldbußen

Bei diesem Problemkreis zeigt sich im internationalen Vergleich, daß es weniger um die Frage Berufssphäre oder Privatsphäre geht, sondern eher um eine Wertung von Schuld und Sühne im Hinblick auf die Einheit der Rechtsordnung. Dabei ergeben sich sehr gegensätzliche Standpunkte. In der Mehrzahl der Staaten herrscht der auch in der *Bundesrepublik Deutschland* geltende Grundsatz vor, daß die Wirkung von Geldstrafen und Geldbußen nicht durch eine eventuelle steuerliche Abzugsfähigkeit gemindert werden darf. Ganz im Gegensatz dazu geht man in den *Niederlanden* davon aus, daß bei der Verhängung von Geldstrafen und Geldbußen die steuerliche Abzugsfähigkeit berücksichtigt werden könne.

In *Belgien* sind Geldstrafen und Geldbußen grundsätzlich nicht abzugsfähig. Man geht davon aus, daß eine rechtswidrige Handlung, die zu einer Geldstrafe führt, für die Erzielung oder Erhaltung von Einkünften nicht erforderlich ist.

In *Frankreich* sind berufstypische Geldstrafen und Geldbußen bei Verstößen gegen Preis-, Rationierungs- oder Versorgungsvorschriften sowie alle Geldabgaben bei Steuerdelikten ausdrücklich vom Abzug ausgenommen. Die Rechtsprechung verneint darüber hinaus grundsätzlich jede steuerliche Abzugsfähigkeit von Geldstrafen und Geldbußen.

Auch in *Japan* gelten Geldstrafen und Geldbußen, welche die Bestrafung des Schuldigen bezwecken, als nicht abzugsfähige Privatausgaben.

In *Schweden* wird die Abzugsfähigkeit von Geldstrafen in Rechtsprechung und Veranlagungspraxis heute grundsätzlich verneint. In vier Fällen wurde seit 1972 ein ausdrückliches Abzugsverbot von Bußgeldern bei typischen Delikten gesetzlich vorgeschrieben: Bei Überladung bestimmter Kraftfahrzeuge, bei unzulänglichen Baumaßnahmen, bei falschem Parken und bei übermäßigem Verbrauch aufgrund des Rationierungsgesetzes.

In der *Schweiz* spielt die Einordnung der rechtswidrigen Handlung als Übertretung oder Vergehen eine Rolle. Geldbußen aus Übertretungsdelikten und die damit zusammenhängenden Verfahrenskosten sind als Gewinnungskosten absetzbar, sofern die Übertretungen mit der Berufstätigkeit eng zusammenhängen, z. B.

bei bestimmten gewerbepolizeilichen Zuwiderhandlungen. Dies gilt nicht für Vergehen und für nicht berufsbedingte Übertretungen. Geldstrafen z. B. für die von einem Apotheker durch Verwechslung einer Medizin, die von einem Arzt durch einen Kunstfehler oder auf einer Berufsfahrt durch einen Unfall verursachte Körperverletzung oder die von einem Kaufmann wegen Subventionsbetruges oder betrügerischen Konkurses zu zahlenden Geldstrafen sind somit nicht absetzbar, wohl aber z. B. die Geldbußen wegen unerlaubten Parkens beim Abladen von Waren.

In den *USA* sind Geldstrafen, Bußgelder und Strafzuschläge nicht abzugsfähig, soweit es sich um Leistungen an staatliche Stellen handelt. Andere Geldstrafen oder Bußgelder sind im allgemeinen abzugsfähig, soweit sie nicht der amerikanischen „ordre publique" widersprechen. Geldstrafen wegen Körperverletzungen oder Brandstiftung sind somit nicht abzugsfähig. Abzugsfähig ist hingegen das Bußgeld (parking fine) beim Parken im Halteverbot, wenn es sich um Berufsfahrten handelt.

In den *Niederlanden* hingegen sind Geldstrafen und Geldbußen, die mit der Betriebs- oder Berufstätigkeit zusammenhängen, grundsätzlich abzugsfähig, gleichgültig, ob es sich um Ordnungsstrafen oder Kriminalstrafen handelt.

IV. Schlußbemerkungen

Die vorstehenden Ausführungen haben, wenn auch nur lückenhaft und pauschal, einige Probleme der Abgrenzung zwischen Berufsausgaben und Privatausgaben in insgesamt dreizehn Staaten erfaßt, davon nur sieben, manchmal auch nur drei oder vier aufgrund der Länderberichte etwas eingehender. Nimmt man den deutschen Steuerrechtskreis, d. h. *Luxemburg, Österreich* und die *Bundesrepublik Deutschland* hinzu, kann man für insgesamt sechzehn Staaten folgendes feststellen:

Eine allgemeine Vorschrift, daß die mit der Berufs- bzw. Einkommenssphäre zusammenhängenden Ausgaben bei der steuerlichen Einkommensermittlung abzugsfähig sind, gibt es in fünf Staaten, nicht im deutschen Steuerrechtskreis. In der Mehrzahl der Staaten sind, unabhängig von dieser Generalklausel, die Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenbegriffe uneinheitlich definiert, teils mit kasuistischen Abzugsverboten oder Abzugseinschränkungen, teils mit einer Enumeration der zulässigen Abzüge, insb. bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. In der Mehrzahl der Staaten enthalten diese Vorschriften eine generelle Beschränkung auf Abzüge, die notwendig, normal, üblich und/oder zweckmäßig sind. Damit hat man zwar in der Regel auch für die üblichen Fälle gemischt-genutzter Wirtschaftsgüter und des berufsbedingten Mehraufwands eine brauchbare Norm

geschaffen, jedoch kaum für die Fälle von Ausgaben, die auf mehreren Ursachen beruhen.

Eine allgemeine Vorschrift, daß die mit der privaten Lebensführung zusammenhängenden Aufwendungen nicht abzugsfähig sind, gibt es in zehn der hier erfaßten sechzehn Staaten, darunter im deutschen Steuerrechtskreis und in den *Niederlanden* mit einem wenn auch nicht prinzipiellen Aufteilungsverbot für gemischte Aufwendungen.

Beide Generalklauseln, d. h. die allgemeine Abzugsfähigkeit der berufsbedingten Aufwendungen, und das allgemeine Abzugsverbot der privatbedingten Ausgaben, gibt es in *Norwegen, Schweden* und der *Schweiz*. Keine der beiden Generalklauseln gibt es in vier Staaten, nämlich in *Großbritannien, Irland, Italien* und *Kanada*.

Ganz allgemein ist rechtsvergleichend festzustellen, daß Generalklauseln dieser Art zur Lösung des Problems einer Abgrenzung der Berufs- von der Privatsphäre und zur Klärung der „Grauzone" gemischter Aufwendungen wenig beitragen, so daß man auch darauf verzichten könnte, wie z. B. in *Großbritannien* und in *Italien*, zwei Staaten mit extrem unterschiedlichen Einkommensteuernormen und einer extrem unterschiedlichen Besteuerungspraxis.

Insb. zum generellen Abzugsverbot für Privatausgaben sei aus dem amerikanischen Bericht der Kommentar von Mertens zitiert: „Da Abzüge nicht statthaft sind, es sei denn sie beruhen auf einer gesetzlichen Vorschrift, ist die Beibehaltung der Vorschrift über den Ausschluß persönlicher Lebenshaltungs- und Familienausgaben mehr auf Denkfaulheit als auf Notwendigkeit zurückzuführen."

Zumindest insoweit scheinen die ausländischen Einkommensteuergesetze, in denen die Kosten für die Lebensführung nicht vorkommen, einen Vorsprung an dogmatischer Klarheit gegenüber dem deutschen Steuerrechtskreis zu haben. Der Mensch hat außer der Berufs- und Privatsphäre noch andere Möglichkeiten, sich zu betätigen und Geld auszugeben, z. B. im politischen und karitativen Bereich. Gerade der Steuergesetzgeber sollte sich hüten, dies in einen Dualismus Berufssphäre-Privatsphäre, in ein Entweder-Oder zu zwängen. Bei der steuerlichen Einkommensermittlung kommt es nur darauf an, für die Zuordnung zur Berufssphäre bzw. allgemein zur Sphäre der Einkommenserzielung eine brauchbare Kausaltheorie und klare Abgrenzungen zu finden. Daß dies vielleicht auch im deutschen Einkommensteuerrecht ohne den § 12 Einkommensteuergesetz möglich und nützlich sein könnte, dürfte der internationale Vergleich zeigen[1].

1 Vgl. zu § 12 Nr. 1 d EStG aber *Ruppe*, oben S. 120 ff.

Die Abgrenzung der Berufssphäre von der Privatsphäre im schweizerischen Steuerrecht

Professor Dr. F. Cagianut, St. Gallen/Schweiz

Inhaltsübersicht

I. Grundsätze II. Gewinnungskosten III. Privatausgaben

I. Grundsätze

Nach schweizerischem Steuerrecht ist abzugrenzen zwischen dem steuerrechtlich zulässigen Aufwand und dem Privataufwand. Zum steuerrechtlich zulässigen Aufwand zählen alle Aufwendungen, die weder zum Erwerb aktivierungspflichtiger Wirtschaftsgüter noch zur Schuldenabzahlung bestimmt sind, noch Privatentnahmen darstellen. Dazu kommen die als Abschreibungen verbuchten und einkommenssteuerrechtlich anzuerkennenden Wertminderungen sowie die als Rückstellungen anzuerkennenden Vermögenseinbußen[1].

Klammert man Abschreibungen und Rückstellungen aus, so verbleibt eine Kategorie von steuerrechtlich abzugsfähigen Aufwendungen, welche im allgemeinen im Begriff „Gewinnungskosten" zusammengefaßt werden. Der steuerrechtlich zulässige Aufwand bei Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit gliedert sich demnach in Gewinnungskosten, Abschreibungen und Rückstellungen. Außer acht gelassen sind hierbei besondere, den abzugsfähigen Aufwendungen gleichgestellte Werteinbußen bzw. Auslagen, wie z. B. eingetretene und verbuchte Geschäftsverluste, Zuwendungen für öffentliche oder gemeinnützige Zwecke, Zuwendungen an steuerbefreite Personalvorsorgeeinrichtungen usw.

Die dargelegte Gliederung des abzugsfähigen Aufwandes kommt in den Steuergesetzen zum Ausdruck. So lautet z. B. Art. 22 des Wehrsteuerbeschlusses (Steuergesetz für die direkte Bundessteuer, abgekürzt WStB):

„Art. 22. Vom rohen Einkommen werden abgezogen:

a) die zur Erzielung des steuerbaren Einkommens erforderlichen Gewinnungskosten;

b) die geschäftsmäßig begründeten Abschreibungen und Rückstellungen geschäftlicher Betriebe; . . ."

1 *E. Höhn*, Steuerrecht, 2. Auflage, Bern 1975, S. 129.

Als Beispiel für eine kantonale Steuerordnung sei auf Art. 25 des Steuergesetzes St. Gallen hingewiesen:

„Art. 25. Von den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit können abgerechnet werden:

a) die Aufwendungen, die zur Erzielung des Erwerbseinkommens notwendig sind;

b) die geschäftsmäßig begründeten Abschreibungen und Rückstellungen; . . ."

Das Musterrecht zum Bundesgesetz über die direkten Bundessteuern sowie zum Gesetz über die direkten Steuern der Kantone und Gemeinden lautet in Art. 25 in diesem Punkt:

„(1) Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmäßig begründeten Unkosten abgezogen.

(2) Dazu gehören insbesondere

a) die Abschreibungen und Rückstellungen; . . ."

Das Problem der Abgrenzung der Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten von den Privatausgaben muß somit nach schweizerischem Steuerrecht als Frage nach der Abgrenzung zwischen Gewinnungskosten und Privatausgaben (Privataufwand, Privatentnahmen) verstanden werden.

II. Gewinnungskosten

Die Gewinnungskosten sind als einheitlicher Begriff vergleichbar mit Betriebsausgaben und Werbungskosten nach deutschem Steuerrecht. Das ergibt sich aus den gebräuchlichen Umschreibungen. Im schweizerischen Rechtsverständnis gelten als Gewinnungskosten (im weiteren Sinn) die mit der Erzielung der steuerbaren Einkünfte verbundenen Auslagen. Zwischen den steuerbaren Einkünften und den Gewinnungskosten besteht ein wirtschaftlicher Zusammenhang. Man spricht daher steuerrechtlich von erforderlichen oder notwendigen Gewinnungskosten (im engeren Sinn). Das bedeutet jedoch nicht, daß nur diejenigen Aufwendungen als Gewinnungskosten angesprochen werden können, die im einzelnen Fall notwendig sind, um die steuerbaren Einkünfte zu erzielen. Es genügt zur Qualifikation als abzugsfähiger Gewinnungskostenaufwand, daß die fraglichen Ausgaben nach der Verkehrsauffassung mit der Erzielung der Einkünfte in Zusammenhang stehen. Von den Roheinkünften abziehbar sind alle Aufwendungen, die ein Steuerpflichtiger nach seinem Ermessen als förderlich für den Betrieb bzw. Beruf erachtet, selbst an sich vermeidbare Ausgaben[2]. Die Praxis verlangt jedoch, daß es sich bei

2 *E. Känzig,* Die eidgenössische Wehrsteuer, Basel 1962, N. 4 zu Art. 22 WStB; *E. Gygax,* Schweizerisches Steuerlexikon, Band I, 9. Auflage, Zürich 1975, S. 131; *A. Reimann/F. Zuppinger/E. Schärrer,* Kommentar zum Züricher Steuergesetz, Band II, Bern 1963, N. 1 zu § 25.

abzugsfähigen Gewinnungskosten um solche Aufwendungen handelt, die dem Steuerpflichtigen unmittelbar durch seine Erwerbstätigkeit erwachsen[3].

Bei der Abgrenzung der Gewinnungskosten von den nicht abzugsfähigen Ausgaben ist zu beachten, daß grundsätzlich alle Ausgaben, welche Einkommensverwendung darstellen, als Abzug außer Betracht fallen. Nicht abzugsfähig sind danach vorab die eigentlichen Haushaltsausgaben, die Kosten für die Anschaffung und für die Verbesserung von privaten Vermögensgegenständen, die Aufwendungen für die Tilgung von Schulden. So lautet z. B. für die Wehrsteuer (direkte Bundessteuer) die entsprechende Bestimmung (Art. 23):

„Vom Einkommen können insbesondere nicht in Abzug gebracht werden die Aufwendungen für Anschaffung oder Verbesserung von Vermögensgegenständen und für Schuldentilgung, die kantonalen und kommunalen Einkommens- und Vermögenssteuern, die eidgenössische Krisenabgabe, das Wehropfer, die Wehrsteuer sowie die Kosten des Unterhaltes des Steuerpflichtigen und seiner Familie, mit Inbegriff der Wohnungsmiete."

Für das kantonale Steuerrecht sei wiederum auf das Steuergesetz St. Gallen (Art. 28) verwiesen:

„Nicht zum Abzug zugelassen werden insbesondere:

a) die Aufwendungen für die Anschaffung und Verbesserung von Vermögensgegenständen;

b) die Aufwendungen, die der Tilgung von Schulden dienen;

c) die Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie, mit Einschluß der Haushaltskosten aller Art."

III. Privatausgaben

Als Privatausgaben (Privataufwand) sind nach schweizerischem Steuerrecht alle jene Auslagen zu qualifizieren, die der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen[4]. Im Verhältnis zum Geschäftsaufwand bzw. zu den Gewinnungskosten ist die Privatentnahme von Bedeutung. Durch die Privatentnahme werden der Unternehmung durch den Unternehmer oder ihm nahestehende Personen zur Befriedigung privater Bedürfnisse ohne oder mit ungenügender Gegenleistung aktive Wirtschaftsgüter entzogen bzw. vorenthalten oder Passiven aufgebürdet[5]. Die Privat-

3 *H. Masshardt,* Kommentar zur eidgenössischen Wehrsteuer 1971–1982, Zürich 1972, S. 136.

4 *E. Höhn,* aaO, S. 130.

5 *A. Reimann/F. Zuppinger/E. Schärrer,* aaO, Nr. 299 zu § 19 lit. b.

entnahme wird steuerrechtlich gleichbehandelt, wie wenn die betreffenden Leistungen nicht dem Unternehmer oder einer ihm nahestehenden Person, sondern durch einen gewöhnlichen Geschäftsvorfall einem unabhängigen Dritten zugekommen wären; namentlich wird in diesem Zusammenhang die Überführung von Geschäftsaktiven in das Privatvermögen der Veräußerung von Geschäftsvermögen gleichgestellt.

Die Privatentnahme tritt am häufigsten in Form der reinen Barentnahme auf, die der Steuerpflichtige zur Befriedigung privater Bedürfnisse verwendet.

Den Barentnahmen des Steuerpflichtigen gleichgestellt sind die Entnahmen seiner Ehefrau und seiner Kinder, soweit sie nicht angemessenes Entgelt für die der Unternehmung erbrachten Dienstleistungen darstellen. Zu den Barentnahmen gehören auch die nicht verbuchten und der Unternehmung vorenthaltenen Einnahmen aus dem Verkauf von Wirtschaftsgütern, aus Dienstleistungen oder aus der Anlage von Sachen und Rechten (Zinsertrag, Miet- und Pachtertrag).

Eine weitere Form der Privatentnahmen bilden die gemischten Barentnahmen. In der Praxis werden häufig Auslagen voll der Unternehmung belastet, die nur zum Teil den Charakter von Gewinnungskosten aufweisen. Diese Belastungen enthalten teilweise Privataufwand. Zur Ermittlung des steuerbaren Reingewinnes wird in solchen Fällen ein sogenannter Privatanteil ausgeschieden und zugunsten der betreffenden Aufwandskosten dem Privatkonto belastet.

Die vom Geschäft zur Bezahlung übernommenen und passivierten Privatschulden werden wie die Barentnahmen behandelt. Bei Entnahme anderer Wirtschaftsgüter stehen die sog. Naturalbezüge im Vordergrund. Sie sind zum Anschaffungswert anzurechnen, in der Erkenntnis, daß der Steuerpflichtige beim „Verkauf" solcher Verbrauchsgüter an sich selbst keinen Gewinn zu erzielen und zu versteuern braucht. Die übrigen Güter dagegen, die nicht zum Verbrauch, sondern zu anderen privaten Zwecken, insb. zur privaten Kapitalanlage, entnommen werden, sind zu dem Wert anzurechnen, den der Steuerpflichtige bei einer Veräußerung zurzeit der Entnahme erlösen würde[6].

Bestimmte persönliche Aufwendungen, wie z. B. Privatversicherungsbeiträge und Spenden, sind bis zu bestimmten Höchstbeträgen, ebenso wie persönliche und familienbezogene Freibeträge, bei der Einkommensermittlung abzugsfähig. Die Begriffe Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen kennt das schweizerische Einkommensteuerrecht nicht.

6 *A. Reimann/F. Zuppinger/E. Schärrer,* aaO, N. 301–307 zu § 19 lit. b.

Die Abgrenzung der Berufssphäre von der Privatsphäre im amerikanischen Steuerrecht

Professor Dr. Otto L. Walter, Attorney at Law, New York

Inhaltsübersicht

I. Grundsätze
II. Abzüge vom Bruttoeinkommen
III. Abgrenzungs- und Zuordnungsprobleme
IV. Einzelprobleme

I. Grundsätze

Das amerikanische[1] Steuerrecht kennt die Unterscheidung zwischen Betriebsvermögen (notwendig oder gewillkürt) ebensowenig wie die Begriffe des (notwendigen oder gewillkürten) Privatvermögens. Auch die Zweiteilung zwischen Gewinn- und Überschußbesteuerung findet sich im amerikanischen Steuerrecht nicht. Der Grund dafür liegt in der prinzipiellen Verschiedenheit der Besteuerungsbasis.

Der Einkommensbegriff des amerikanischen Steuerrechts ist nicht auf einzelnen Einkunftsarten aufgebaut, sondern umfaßt „alles Einkommen, gleichgültig, aus welcher Quelle"[2]. Der im Gesetz nur als Beispiel beigefügte Katalog von 15 Einkommensarten versucht, Einkünfte aus der Berufs- und Privatsphäre gleichermaßen zu erfassen; die Tatsache, daß auch die Gewinne aus Gewerbebetrieb selbst bei buchführenden Geschäftsleuten nicht durch Bilanzvergleich, sondern aus der Überschußrechnung auf der Basis einer Gewinn- und Verlustrechnung festgestellt werden[3], beseitigt die Notwendigkeit, Firmenvermögen (notwendig oder gewillkürt) vom Privatvermögen abzugrenzen.

Dies bedeutet nicht, daß die Unterschiede zwischen der steuerlichen Behandlung beruflicher und privater Transaktionen im amerikanischen Steuerrecht nicht existierten. Sie verschieben sich jedoch völlig auf das Gebiet der abzugsfähigen Beträge[4].

1 Die Bezeichnung „Amerika" bedeutet in diesem Zusammenhang: Vereinigte Staaten von Amerika.
2 Sec. 61 IRC (Internal Revenue Code of 1954; Public Law 591, as amended).
3 Die der Einkommensteuererklärung von Kapital- und Personengesellschaften beigefügte Bilanz dient nur der ziffernmäßigen Abstimmung.
4 Ob die Unterschiede zwischen Aufwand und Aufwendung, Ausgaben und Unkosten, Werbungskosten und Sonderausgaben mehr als semantische Bedeutung haben, kann da-

II. Abzüge vom Bruttoeinkommen

Die rechtliche Grundlage für die Abzüge vom Bruttoeinkommen findet sich in erster Linie in Part VI von Chapter I B des IRC, überschrieben „Besondere Abzüge für Personen und Kapitalgesellschaften" („Itemized Deductios for Individuals and Corporations"), der Sec. 161 bis 170 IRC umfaßt.

Der Einführungsparagraph (Sec. 161 IRC) zu diesem Unterabschnitt lautet wie folgt:

„Bei Berechnung des steuerbaren Einkommens gemäß Sec. 63 sind die in diesem Abschnitt vorgesehenen Posten als Abzüge gestattet, beschränkt durch die Ausnahmen, die in Abschnitt IX (Sec. 261 ff: nicht abzugsfähige Posten) vorgesehen sind."

Die in den nachfolgenden 31 Sections aufgezählten Abzüge lassen eine sinnvolle Anordnung nicht erkennen. Insb. finden sich darunter sowohl berufliche wie auch Ausgaben rein persönlicher Natur.

Der folgende Abschnitt des IRC (Part VII), dessen Einführungsparagraph (Sec. 211) wörtlich mit der oben zitierten Sec. 161 übereinstimmt, trägt die Überschrift „Zusätzliche spezifizierte Abzüge für natürliche Personen". Er umfaßt Sec. 211 bis 221 IRC[5].

Dieser Abschnitt enthält unter anderem die wichtige Sec. 212 („Ausgaben zur Schaffung von Einkommen"), die etwa dem Werbungskostenkonzept entspricht und wie folgt lautet:

„Im Falle einer natürlichen Person sind alle gewöhnlichen und notwendigen Ausgaben als Abzug zuzulassen, die während des Steuerjahres bezahlt wurden oder angefallen sind

(1) zur Schaffung oder Eintreibung von Einkommen;

(2) zur Verwaltung, Bewahrung oder Instandhaltung von Eigentum, das der Schaffung von Einkommen dient oder

(3) im Zusammenhang mit der Feststellung, Eintreibung oder Rückerstattung irgendwelcher Steuern."

III. Abgrenzungs- und Zuordnungsprobleme

Der vorerwähnte, in Sec. 161 und 211 IRC zitierte Abschnitt IX enthält in 21 Sections (von Sec. 261 bis 280 IRC) Ausnahmen von der Abzugsfähigkeit gewisser

hingestellt bleiben; im amerikanischen Sprachgebrauch fließen alle in dem Begriff Abzüge (deductions) zusammen.

5 Die Sections des IRC sind nicht durchnumeriert, sondern weisen Lücken auf, um der „gesetzgeberischen Fruchtbarkeit" keine Schranken zu setzen.

Ausgaben, die ohne ausdrückliche gesetzliche Einschränkung dem Steuerzahler zugutekämen.

Die in diesem Rahmen besonders interessierende Vorschrift findet sich in Sec. 262 IRC „Persönliche, Lebenshaltungs- und Familienausgaben", der lautet:

„Außer soweit ausdrücklich in diesem Kapitel vorgesehen, ist ein Abzug für persönliche, Lebenshaltungs- oder Familienausgaben nicht gestattet."

Über die Frage, ob die letztere Bestimmung tatsächlich eine „Ausnahme" von den im Gesetz vorgesehenen Abzugsmöglichkeiten darstellt, oder ob es sich bei dem Ausschluß der Privatausgaben nur um eine Akzentuierung der anderwärts geschaffenen Voraussetzungen handelt, besteht Streit.

Die Richtlinien (Reg. Sec. 1.262–1) betonen, daß persönliche Abzüge, soweit sie das Gesetz vorsieht (darunter insb. Sec. 163: Zinsen, Sec. 164: Steuern, Sec. 165: Verluste, Sec. 166: uneintreibbare Schulden, Sec. 170: gemeinnützige Ausgaben, Sec. 213: Gesundheitskosten, Sec. 215: Unterhaltszahlungen, Sec. 217: Umzugskosten) von der Bestimmung unberührt bleiben. Daraus könnte man schließen, daß die Steuerbehörde annimmt, daß Sec. 262 die Abzugsfähigkeit unter Sec. 162 (geschäftliche Ausgaben) oder Sec. 212 (Ausgaben zur Schaffung bzw. Erhaltung von Einnahmen) einschränke. *Mertens* gibt in seinem Standardwerk der amerikanischen Einkommensteuerliteratur[6] die gegenteilige Meinung wie folgt wieder:

„Da Abzüge nicht statthaft sind, es sei denn, sie beruhen auf einer besonderen gesetzgeberischen Grundlage, ist die Beibehaltung der Vorschrift betreffend den Ausschluß persönlicher, Lebenshaltungs- und Familienausgaben mehr auf Denkfaulheit als auf Notwendigkeit zurückzuführen."

Der Widerstreit der Meinungen über die Bedeutung der Bestimmung geht auf die grundsätzliche Frage zurück, ob die Besteuerung des Bruttoeinkommens ohne Rücksicht auf die damit verbundenen Kosten überhaupt im Sinne der rechtsstaatlichen Einkommensbesteuerung zulässig ist, oder ob es sich bei Einkommensbesteuerung über das Nettoeinkommen hinaus um einen Eingriff in verfassungsmäßig gewährleistete Rechtssphären handelt.

Inwieweit der Wortlaut der 16. Novelle zur US-Bundes-Verfassung eine Besteuerung des Bruttoeinkommens gestatten würde, ist in der Literatur umstritten. Fest steht, daß der Gesetzgeber seit dem Beginn einer modernen Einkommensbesteuerung niemals den Versuch gemacht hat, Bruttoeinkommen der Bürger und Ansässigen ohne Einschränkung durch Abzüge mit Einkommensteuer zu erfassen[7]. Der Supreme Court[8] hat sich in einem Fall, in dem die Steuerbehörde die Einkünfte eines Glücksspielunternehmens unter dem „non olet"-Prinzip besteuern, aber die

6 „Law of Federal Income Taxation", Loseblattausgabe, Callaghan Co. 1973 ff, Fußnote 66 zu Sec. 25.17.

7 Bei Nichtansässigen gelten andere Grundsätze.

8 Oberstes Bundesgericht.

Abzüge aus „moralischen" Gründen nicht zulassen wollte, geweigert, dieser selektiven Rechtsanwendung zu folgen[9]. Andererseits hat der Supreme Court in den Gründen einer früheren Entscheidung[10] die folgenden bis heute nicht widerrufenen Grundsätze aufgestellt:

„(1) Die Macht des Gesetzgebers, Einkommen zu besteuern, erstreckt sich auf *Brutto*einkommen;

(2) Die Frage, ob und inwieweit Abzüge vom Bruttoeinkommen bei der Feststellung des steuerbaren Einkommens zuzulassen sind, hängt von der *Gnade* des Gesetzgebers (legislative grace) ab;

(3) Nur soweit eine klare Vorschrift dafür vorliegt, kann irgendein besonderer Abzug vorgenommen werden."

Das arrogante Klischee von der „legislative grace" verfiel nicht der verdienten Vergessenheit, sondern wurde zu einem Lieblingszitat der Steuerbürokratie[11].

Es kann hier dahingestellt bleiben, ob die beiden Entscheidungen einander ergänzen oder widersprechen; auf alle Fälle können beide zur Stütze der Auffassung zitiert werden, daß Sec. 262 eine überflüssige Vorschrift ist. Wenn geschäftliche Abzüge (Sec. 162 IRC) und Abzüge für Gewinnzwecke (Sec. 212 IRC) nur im Rahmen ihres Wortlauts und nur in Grenzen der Üblichkeit und Notwendigkeit abzugsfähig sind und wenn andererseits, wie auch die Richtlinien beweisen, andere vom Gesetz gestattete Abzüge, gleichgültig, ob persönlich oder nicht, zulässig sind, und wenn außer den gesetzlich ausdrücklich aufgeführten Abzügen keine weiteren zulässig sind, so bedarf es keiner zusätzlichen Vorschrift, daß gesetzlich nicht vorgesehene Abzüge unzulässig sind.

Die Steuerbehörden sind anderer Ansicht: sie sehen in Sec. 262 eine Einschränkung von Secs. 161 und 212 IRC, in denen die Betriebsausgaben und Werbungskosten verankert sind.

IV. Einzelprobleme

Auf vorstehend geschilderter Ebene spielt sich das Tauziehen zwischen Steuerbehörden und Steuerzahlern ab. Erstere sind aufgrund ständig steigenden Finanzbedarfs bemüht, die Abzüge durch einschränkende Auslegung der Gesetzesbestimmungen und der dazu erlassenen Richtlinien sowie durch streng mechanische Anwendung der die Behörde begünstigenden Beweisregeln zu vermindern. Auf der anderen Seite fehlt es beim Steuerzahler nicht an phantasievollen Versuchen, Aufwendungen, die unter keinen Abzugstatbestand fallen, als abzugsfähige Ausgaben darzustellen. Praktisch jede Betriebsprüfung befaßt sich mit derartigen Problemen. Nicht nur das von Präsident Carter bejammerte „Three-martini-lunch", sondern Luxusreisen, Jagdhütten, Automobile und Flugzeuge erschienen vielen Steuerzahlern gewöhnlich und notwendig. Tennis- und Golfplätze wuchsen auf Firmengeländen, Besuche von Sportveranstaltungen an der Riviera und auf den griechischen oder karibischen Inseln sind notwendig, um die von der Firma dort angebrachten Reklameeinrichtungen zu besichtigen oder wichtige Gespräche zu führen[12].

Ein besonders sensitives Gebiet sind die Reise- und Bewirtungskosten. Auf diesem Gebiet errang der in Amerika beliebte irische Bänkelsänger und Schauspieler Cohan vor Jahrzehnten vor einem Circuit Court of Appeals in New York[13] einen Sieg über Commissioner und Board of Tax Appeals (Vorgänger des heutigen Tax Court). Der Court of Appeals hob in diesem Falle die vorinstanzliche Entscheidung auf mit der Anweisung, „der Board solle eine so nah wie mögliche Schätzung erstellen, wobei er Unklarheiten, die der Steuerzahler selbst verursacht hat, ihm schwer anlasten könne". Andere Gerichte folgten dieser Entscheidung. 1962 wurde auf dem Gebiet der Reise-, Bewirtungs- und Geschenkkosten die „Cohan Rule" inzwischen außer Kraft gesetzt und durch neue Beweis- und Aufzeichnungsregeln ersetzt. Auf anderen Gebieten ist die „Cohan Rule" als Beweisnot- und Vernunftsregel weiterhin anwendbar.

Der amerikanische Gesetzgeber versucht, die Probleme der Abgrenzung zulässiger (d. h. üblicher und notwendiger, „ordinary and necessary") beruflicher (Sec. 162 IRC) und nichtberuflicher (Sec. 212 IRC) Abzüge von den nicht zum Abzug zugelassenen Aufwendungen zum Teil in ähnlicher Weise zu lösen wie der deutsche Gesetzgeber. Auch das amerikanische Gesetz enthält (in Chapter I B, Part II und III, Secs. 71 bis 84 und 101 bis 124 IRC) eine den Paragraphen 4 ff EStG ähnliche Aufzählung, welche den Besteuerungsgrundsatz für gewisse Sonderumstände durchbricht.

Die in Paragraph 4 Abs. 5 EStG enthaltenen Einschränkungen haben ihre Gegenstücke in Sec. 274 und 262 IRC, z. B. für Geschenke, Bewirtung, Gästehäuser, Luxuseinrichtungen, Verpflegungsaufwand, Fahrtkosten und Lebensführungskosten. Damit soll nicht gesagt sein, daß die Lösungen identisch sind. Im allgemeinen sind die amerikanischen Regeln weniger mechanisch als die des deutschen

9 In Comm. v. Sullivan, 356 US 27,2 L ed 2 d 559 (1958).

10 New Colonial Ice Company, Inc. v. Helvering 292 US 435, 78 L ed 1348 (1934).

11 In den letzten Jahren erwuchs aus der semantischen Mißgeburt das demagogische Wortgebilde „tax expenditures", womit nicht Ausgaben für Steuern gemeint sind, sondern Beträge, die von der Steuer nicht oder nicht voll erfaßt werden.

12 Manche dieser Auswüchse wurden inzwischen durch die Gesetzgebung unterbunden (Sec. 274 (a) (1) IRC i. d. F. Revenue Act. 1978).

13 Cohan v. Comm., 39 F 2 d 540 (CCA 2 d, 1930).

Einkommensteuergesetzes. Die Idee, die Unterschrift des Gaststätten„inhabers" (wie immer uminterpretiert) einzuholen, würde kaum in das amerikanische Weltbild passen; die Nachweispflichten der Sec. 274 (d) IRC sind engmaschig genug. Auf der anderen Seite sind z. B. Fahrten zur und von der Arbeitsstätte nicht zum Abzug zugelassen. Diese unsoziale Praxis beruht auf einer Supreme Court Entscheidung aus 1967[14]; dabei handelte es sich nicht um Fahrten zur Arbeitsstätte, sondern um Reisekosten. Inzwischen wurde die Praxis durch Richtlinien[15] noch weiter ausgedehnt. Allerdings wurde die Anwendung der neuen Richtlinien, daß nun auch Fahrten von der Wohnung des Steuerzahlers zum Kunden nicht abzugsfähig sein sollen, vorerst bis Ende 1979 suspendiert.

Umfangreiche und detaillierte Vorschriften für Auslandskongresse wurden ab 1977 eingeführt[16]. Die neuen Regeln für Auslandsreisen mit teilweise nicht beruflichem Einschlag entsprechen weitgehend den im BFH-Beschluß vom 27. 10. 1978 (BStBl. 1979 II, S. 213) niedergelegten Grundsätzen.

Durch die Revenue Act 1978 wurden ab 1. 1. 1979 alle reinen „entertainment facilities" (z. B. Yachten, Jagdhütten, Fischwasser, Schwimmbassins, Tennisplätze, Kegelbahnen und andere „entertainment facilities", mit Ausnahme von Clubmitgliedschaften), zu nichtabzugsfähigen Unkosten erklärt[17].

14 U. S. v. Homer O.Correl et ux, 389 US 299, 19 L ed 2 d 537 (1967).
15 s. auch Rev. Rul. 76–453, 1976–2 CB 86.
16 Sec. 274 (h) IRC.
17 Sec. 274 (a) IRC.

Die Abgrenzung der Berufssphäre von der Privatsphäre im schwedischen Steuerrecht*

Universitätslektor Dr. Hans-Heinrich Vogel, Lund/Schweden

Inhaltsübersicht

I. Grundsätze
II. Generalklausel
III. Spezialvorschriften
IV. Das Verhältnis der Generalklausel zu den Spezialvorschriften und der Spezialvorschriften untereinander

I. Grundsätze

Die sachliche Regelung der rechtlichen Phänomene Betriebsausgaben und Werbungskosten und damit die einkommensteuerliche Abgrenzung der Betriebs- und Berufssphäre von der Privatsphäre geht im schwedischen Recht von ähnlichen rechtssystematischen Gegebenheiten aus, wie sie im deutschen und österreichischen Recht vorhanden sind. Zum einen kennt das schwedische Recht eine Aufspaltung des Einkommens in Einkunftsarten und zum zweiten errechnet es die in das steuerbare Einkommen einfließenden Einkunftsbeträge als Nettoergebnisse der einzelnen Einkunftsarten.

Diesen den Vergleich erleichternden systematischen Gegebenheiten stehen Verschiedenheiten der Gesetzestechnik und der Terminologie gegenüber, die den Vergleich erschweren. So kennt das schwedische Einkommensteuerrecht keine gesetzestechnisch einheitliche Regelung der Werbungskosten und Betriebsausgaben. Die Regelung geschieht vielmehr zweistufig. Zum einen werden – gleichsam vor die Klammer gezogen – in § 20 Kommunalsteuergesetz[1] einige allgemeine Grundsätze formuliert. Zum zweiten werden für die sechs Einkunftsarten in den §§ 22, 25, 29, 33, 36 und 39 Kommunalsteuergesetz jeweils besondere Vorschriften formuliert.

* Der volle Wortlaut des hier nur verkürzt wiedergegebenen Berichts ist abgedruckt in StuW 1980, Heft 2.

1 Gemäß Verweisung in § 2 Abs. 1 Gesetz über die staatliche Einkommensteuer (1947 Nr. 576) gelten die §§ 18–44 Kommunalsteuergesetz (1928 Nr. 370) mit gewissen – hier nicht aktuellen – Einschränkungen und Ergänzungen auch für die staatliche Einkommensteuer. Das im Folgenden zur Rechtslage nach dem Kommunalsteuergesetz Gesagte gilt deshalb auch für die staatliche Einkommensteuer.

Terminologisch unterscheidet sich das schwedische Einkommensteuerrecht insoweit vom deutschen, als es keine unmittelbaren Entsprechungen der Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben kennt, sondern *einheitlich von Abzügen* (avdrag) spricht. Diese Begriffsbildung scheint auf den ersten Blick die Beantwortung der Frage nach einem für alle Einkunftsarten gemeinsamen Kern des Abzugsbegriffes zu erleichtern. Sie erschwert sie aber wohl eher, und das aus zwei Gründen:

Zum einen wird der Vorteil der terminologischen Einheit durch die Vielfalt der unter den Abzugsbegriff fallenden Phänomene weitgehend aufgehoben; denn die Einkommensteuer erfaßt an so unterschiedliche Lebenssachverhalte anknüpfende Einkunftsarten wie Grundstücks- und Gewerbeeinkünfte, Arbeits- und Kapitaleinkünfte, aber auch Kapitalgewinne aus der Veräußerung von z. B. Grundstücken und Gesellschaftsanteilen. Zum anderen wird eine einheitliche Begriffsbestimmung durch einen Dualismus der Einkunftsermittlungsmethoden erschwert: Land- und Forstwirtschaftseinkünfte sowie Gewerbeeinkünfte sind durch Vermögensvergleich nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu berechnen, während Arbeits- und Kapitaleinkünfte sowie Einkünfte aus gelegentlicher Tätigkeit, insb. aus Veräußerungen von Grundstücken und Gesellschaftsanteilen, durch Einnahmen-Ausgaben-Vergleich ermittelt werden. Einkünfte aus nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken können schließlich einmal nach der einen, ein anderes Mal nach der anderen Einkunftsermittlungsmethode berechnet werden.

II. Generalklausel

§ 20 Kommunalsteuergesetz formuliert in Absatz 1 Satz 1 den für alle Einkunftsarten geltenden allgemeinen Grundsatz, daß bei der Berechnung der Einkünfte aus den einzelnen Erwerbsquellen von den Bruttoeinnahmen alle Unkosten für den Erwerb und die Erhaltung der Einnahmen abzuziehen sind. § 20 Abs. 2 Kommunalsteuergesetz begrenzt die Reichweite dieser Generalklausel und präzisiert sie zugleich, indem einige ebenfalls für alle Einkunftsarten geltende Abzugsverbote ausgesprochen werden. Nicht zulässig ist nach dieser Vorschrift u. a. der Abzug von Lebenshaltungskosten des Steuerpflichtigen und diesen Kosten zuzuordnende Ausgaben wie beispielsweise Schenkungen und Unterhaltsleistungen an Personen im eigenen Haushalt, weiter der Abzug des Wertes von Arbeitsleistungen, die im Rahmen der Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen von ihm selbst, seinem Ehegatten oder seinen Kindern unter 16 Jahren erbracht werden, außerdem der Abzug von Zinsen auf das eigene Kapital des Steuerpflichtigen, das in seiner Erwerbstätigkeit gebunden ist, der Abzug von schwedischen allgemeinen Steuern (d. h. vornehmlich der Einkommensteuern und der Vermögensteuern), der Abzug von Rückzahlungen von Schulden und von bestimmten geldstrafenähnlichen Abgaben sowie schließlich – und besonders wichtig – von Verlusten, die als Kapitalverluste zu qualifizieren sind.

Als zentraler Begriff für die Grenzziehung zwischen Betriebsausgaben und Werbungskosten einerseits und Privatausgaben andererseits mag der Begriff Lebenshaltungskosten in § 20 Abs. 2 Kommunalsteuergesetz erscheinen. Eine Exegese dieses Begriffs ist jedoch unergiebig. Die Anweisung 1 zu § 20 Kommunalsteuergesetz definiert als Lebenshaltungskosten „u. a. Prämien für eigene persönliche Versicherungen und Abgaben an Kassen, Vereine und andere Vereinigungen, in denen der Steuerpflichtige Mitglied ist". Über diese Aufzählung von Beispielen hinaus geben weder Gesetz noch Vorarbeiten hierzu eine Begriffsbestimmung. Auch in der Rechtsprechung ist keine generelle Definition der Lebenshaltungskosten entwickelt worden. Beziehen sich die Veranlagungsbehörden auf diesen Begriff, dann geschieht das in Begründungen wie z. B., die geltend gemachten Kosten, etwa für die Anschaffung eines Taschenrechners, seien als Lebenshaltungskosten nicht abzugsfähig[2]. Bei näherer Betrachtung ergibt sich meist, daß derartige Begründungen den eigentlichen Gang der Argumentation verkürzt wiedergeben. Gemeint ist, daß die Anschaffung des Taschenrechners für nicht abzugsfähig erklärt wird, weil es sich nach Meinung der Veranlagungsbehörde nicht um ein für die Arbeitsleistung nötiges Instrument handele, deshalb die Abzugsvorschrift – hier § 33 Kommunalsteuergesetz – nicht anwendbar sei und es sich also um Kosten der Lebensführung handele, die ja in § 20 Abs. 2 Kommunalsteuergesetz für nicht abzugsfähig erklärt worden seien[3]. In dieser Gedankenkette liegt der eigentliche Schwerpunkt der Begründung bei der Feststellung, die Voraussetzungen der speziellen Abzugsvorschrift – im Beispiel § 33 Kommunalsteuergesetz – lägen nicht vor. Der abschließend berührte Begriff der Lebenshaltungskosten ist in ihr durch die explizite oder implizite Prüfung der speziellen Abzugsvorschrift negativ bestimmt: Lebenshaltungskosten sind die Kosten, deren Abzug nicht nach ausdrücklicher Vorschrift des Kommunalsteuergesetzes zugelassen ist. Oder kürzer: Lebenshaltungskosten sind die nicht abzugsfähigen Kosten. Setzt man diese Definition in § 20 Abs. 2 Kommunalsteuergesetz ein, ergibt sich ein Zirkel: Nicht abzugsfähig sind Lebenshaltungskosten, d. h. Kosten, die nicht nach dem Kommunalsteuergesetz abzugsfähig sind.

2 So z. B. der Veranlagungsausschuß in RK (Rättsfall från kammarrätterna) 1978 1: 18. Vgl. auch RK 1977 1: 22 (kammarrätten) und die Einleitung der Anweisungen des Reichssteueramtes über den Abzug von Bewirtungskosten Meddelanden fran Riksskatteverket 1971 I Nr. 5: 1 (Allmänna synpunkter) sowie *Folke Nilsson / Lennart Toftered / K. Olov Andersson*, Deklarationshandboken, 3. Aufl, Borås 1977, S. 37.

3 So in RK 1978 1: 18 die Prüfung des Kammergerichts, das aber zum entgegengesetzten Ergebnis kam und die Abzugsfähigkeit bejahte. Ähnliches kommt z. B. auch in Überschriften der Register zu Regeringsrättens årsbok zum Ausdruck; siehe Register 1951–1960 S. 208 (Übersicht f) und Register 1961–1970, S. 246 (Übersicht f).

III. Spezialvorschriften

Die zweite Stufe der Abzugsregelung im schwedischen Kommunalsteuergesetz bilden für jede der sechs Einkunftsarten formulierte Spezialvorschriften (§§ 22, 25, 29, 33, 36, 39 Kommunalsteuergesetz, alle mit Anweisungen). Diese Vorschriften enthalten Einzelregelungen für eine Vielzahl von Abzugsposten, die mehr oder weniger typisch in der jeweiligen Einkunftsart vorkommen. Eine Aufzählung ist wegen der Vielfalt der Abzugsposten hier nicht möglich.

IV. Das Verhältnis der Generalklausel zu den Spezialvorschriften und der Spezialvorschriften untereinander

Die grundsätzliche Frage nach dem Verhältnis zwischen der für alle Einkunftsarten geltenden Generalklausel und den Spezialregeln für die einzelnen Einkunftsarten kann auf zweierlei Weise beantwortet werden. Man kann die jeweilige Spezialregelung als echte lex specialis auffassen, man kann sie aber auch als beispielhafte Konkretisierung ohne Ausschließlichkeitsanspruch verstehen. Die Wahl zwischen den beiden Gegenpositionen führt zu methodischen Konsequenzen in zwei Hinsichten. Zum einen entscheidet sie über die Möglichkeit des Rückgriffs von der Spezialregel auf die Generalklausel. Ist die Spezialregel eine echte lex specialis, derogiert sie die lex generalis und versperrt den Weg zu ihr. Ist sie dagegen eine beispielhafte Konkretisierung ohne den Ausschließlichkeitsanspruch der lex specialis, ist der Rückgriff gestattet. Zum zweiten entscheidet sie über die Relevanz der Spezialregel für benachbarte Einkunftsarten. Ist die Spezialregel eine lex specialis mit Ausschließlichkeitsanspruch, wird eine Anwendung der in ihr konkretisierten Gedanken des Gesetzgebers auf andere Einkunftsarten immer grundsätzlichen Bedenken ausgesetzt sein. Ist die Spezialregelung jedoch als Beispiel zu verstehen, steht ihrer Bercksichtigung außerhalb des heimischen Bereiches wegen des gemeinsamen Nenners in Gestalt der Generalklausel nichts Grundsätzliches entgegen und die Untersuchung kann sich sofort den Ähnlichkeiten oder Unterschieden der beantworteten und der zu beantwortenden Rechtsfragen widmen.

Die Entscheidung für die eine oder andere Alternative wird zumindest teilweise durch die gesetzestechnische Ausgestaltung der Spezialregeln vorbestimmt und erleichtert. Insoweit kann man – etwas vereinfachend – im Kommunalsteuergesetz vier Regelungstypen unterscheiden.

Zum ersten sind die Abzugsposten zu erwähnen, die in mehreren Einkunftsarten vorkommen können und identisch oder doch sehr ähnlich ausgestaltet sein können. Als Beispiel seien die Abzugsregelungen für eigene Sozialversicherungsabgaben von Unternehmern bei Einkünften aus land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken und bei Gewerbeeinkünften erwähnt. Hier wird der Abzug nur unter einer Einkunftsart ausdrücklich geregelt und bei der anderen Einkunftsart auf die ausdrückliche Regelung verwiesen (siehe Anweisung 2a zu § 22 und Anweisung 9a zu § 29 Kommunalsteuergesetz).

Zu einer zweiten Regelungsgruppe können Abzugsregelungen zusammengefaßt

werden, die bei mehreren Einkunftsarten in den Grundzügen wiederkehren, aber doch wegen der verschiedenen Gegebenheiten oder wegen unterschiedlicher Intentionen des Gesetzgebers in den Einzelheiten variieren. Als Beispiel wären hier die verschiedenen Regelkomplexe über die Gebäudeabschreibungen bei land- und forstwirtschaftlichen Gebäuden, bei Miethäusern und bei gewerblichen Gebäuden zu nennen (Anweisung 3 zu § 22, Anweisung 2a zu § 25 und Anweisung 7 zu § 29 Kommunalsteuergesetz).

Eine dritte Regelungsgruppe umfaßt Abzugsfälle, die bei einer Abzugsart geregelt sind, weil sie dort überwiegend vorkommen, die aber durchaus bei anderen Einkunftsarten denkbar sind, ohne daß sie dort jedoch eine gesetzliche Regelung erfahren haben. Beispiele bieten die bei den Einkünften aus unselbständiger Arbeit formulierten Regeln über Kosten für Geschäftsreisen, über Kosten eines zweiten Haushalts aus beruflichem Anlaß, über Kosten für die Fahrt von der Wohnung zur Arbeitsstelle und über Kosten für Schutz- und andere Arbeitskleidung (Anweisungen 3 Abs. 1 und 2, Anweisung 3 Abs. 3 und 4, Anweisung 4 und Anweisung 5, alle zu § 33 Kommunalsteuergesetz).

Einer vierten und letzten Regelungsgruppe sind schließlich Abzugsregeln zuzuordnen, die sachlich nur für eine Einkunftsart gelten können und deshalb nur bei dieser Einkunftsart ohne Blick auf andere geregelt sind. Einschlägige Beispiele sind hier die Anschaffungskostenregelungen für die als Einkünfte aus gelegentlicher Erwerbstätigkeit zu versteuernden Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Aktien und ähnlichen Anteilsrechten, von Grundstücken und von anderen Vermögensgegenständen (Anweisungen 1 bis 3 zu § 36 Kommunalsteuergesetz).

Bei Regelungen des ersten und des vierten Typs entstehen gewöhnlich keine der eingangs beschriebenen Wahlsituationen, beim ersten Typ wegen der klarstellenden Verweisung, beim vierten Typ wegen der Spezialität der Regelung, die keine Parallelerscheinungen in anderen Einkunftsarten zuläßt.
Bei Regelungen des zweiten und dritten Typs bildet eine bewußte Wahl zwischen den Alternativen jedoch die Grundvoraussetzung einer mit dem Blick auf das Ganze betriebenen Auslegung der Abzugsregeln des Kommunalsteuergesetzes. Daß über sie dennoch sichtbar weder in der Literatur noch in der Rechtsprechung zum schwedischen Steuerrecht nachgedacht zu werden pflegt, zeigt deutlich, welcher Nachholbedarf an theoretischer Durcharbeitung auf diesem Gebiet besteht.

Als Beispiel sei hier der Abzug von Ausgaben für Fachliteratur von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb, aus land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken und aus Mietgrundstücken erwähnt. Das Gesetz läßt den Abzug von notwendigen Literaturkosten ausdrücklich bei Arbeits- und Gewerbeeinkünften zu (§ 33 Nr. 1 Abs. 1 und § 29 Nr. 1 Abs. 1 Kommunalsteuergesetz). Für den Fachliteraturabzug bei den Landwirtschafts- und Mietgrundstücksein-

künften bestehen keine gesetzlichen Regelungen. Zum Abzug bei den Arbeitseinkünften ist eine Unzahl von Entscheidungen der Steuergerichte ergangen, die schon früh auf eine Vielzahl von Zweifelsfragen der Gesetzesanwendung und insb. auf die Frage eingehen, welche Fachliteratur im Sinne des Gesetzes notwendig ist. Ein Blick auf die ähnliche Problematik bei Gewerbeeinkünften oder sogar anderen Einkunftsarten wird jedoch, soweit ersichtlich, in keiner der veröffentlichten Entscheidungen versucht. In der Literatur bietet *Sandström* die Andeutung einer vergleichenden Betrachtungsweise[4]. Er meint, von Arbeitseinkünften könnten Fachliteraturabzüge nur sehr zurückhaltend, von Gewerbeeinkünften aber in größerem Umfang gewährt werden. Als Voraussetzung müsse jedoch gefordert werden, daß die Kosten für den Erwerb und die Erhaltung der Einkünfte wirklich nötig gewesen seien. Offenbar mit Blick auf die Gewerbeeinkünfte fährt er dann fort, eine entsprechende Vermutung sei selbstverständlich stärker, wenn es um wissenschaftliche, literarische oder künstlerische Tätigkeiten gehe, als bei sonstigen freien Berufen, wie beispielsweise Rechtsanwälten, Ärzten, Zahnärzten usw. *Sandströms* kurze Bemerkung ist zuerst vor 36 Jahren gemacht und noch 1951 wiederholt worden; seither ist nichts Wesentliches geschehen. Sie zeigt aber das ganze Dilemma, das sich aus dem Theoriedefizit in diesem Bereich des alltäglichen Steuerrechts ergibt. Weder sind die Verhältnisse unter den einzelnen Einkunftsarten hinreichend geklärt (das von *Sandström* angeführte Beispiel der weniger der Fachliteratur bedürfenden Rechtsanwälte war sicher nicht einmal 1951 mehr zeitgemäß), noch sind Gleichheiten und Ungleichheiten der Verhältnisse unter den einzelnen Einkunftsarten analysiert worden.

4 *K. G. A. Sandström,* Om beskattning av inkomst av rörelse enligt svensk rätt, 3. Aufl., Stockholm 1951, S. 256. Ebenso schon in der 1. Auflage, Stockholm 1943, S. 259.

Diskussion

Diskussionsleiter:
Rechtsanwalt Dr. Arndt Raupach, München

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Meine Damen und Herren, hiermit eröffne ich die Diskussion und bitte um rege Beteiligung. Wir sollten uns vielleicht zuerst mit dem Beitrag von Herrn Dr. Streck beschäftigen.

Prof. Ruppe, Graz

Gegen Ihre Auffassung, Herr Dr. Streck, wäre einzuwenden, daß Sie m. E. eine Argumentation gegen die Rechtswissenschaft richten, die eigentlich den Gesetzgeber zum Adressaten hat. Wenn es Ihr Hauptanliegen ist, eine zu weitgehende Ursachenforschung abzublocken, so wäre das auf dem Wege des Gesetzgebers zu lösen. Man hätte dann freilich in Zukunft immer stärker in Richtung der indirekten Besteuerung zu gehen, man müßte die gesetzlichen Pauschalierungen verstärken; damit erspart man sich selbstverständlich das Eindringen in die Privatsphäre und damit auch die von Ihnen beanstandete Ursachenforschung. Das sind aber Gesichtspunkte, die m. E. in erster Linie den Gesetzgeber angehen.

Zu Ihren Ausführungen über die Regelung im Zusammenhang mit den Ehegatten wäre noch aus österreichischer Sicht anzumerken, daß hier gewisse verfassungsrechtliche Probleme auftauchen. Wir haben in Österreich eine gefestigte Judikatur des Verfassungsgerichtshofes, die besagt, daß die Möglichkeit, daß zwischen Familienangehörigen Rechtsverhältnisse bloß vorgetäuscht werden, den Gesetzgeber nicht berechtigt, solchen Rechtsverhältnissen generell die Anerkennung zu versagen. Das spielt, glaube ich, in Ihr Anliegen herein. Aus österreichischer Sicht (ich weiß nicht, ob es in der BRD ähnlich ist) würden sich bei solchen Regelungen bereits verfassungsrechtliche Probleme ergeben.

Ich gebe Ihnen aber durchaus recht, daß es auch Aufgabe der Rechtswissenschaft ist, sich mit der von Ihnen geschilderten Praxis auseinanderzusetzen, daß diese Praxis als ein Phänomen zu betrachten ist, das man auch dogmatisch in den Griff bekommen muß. Ich glaube nur, daß dies zum Teil ohnehin geschieht. Die Aufgabe, die mir hier gestellt wurde, habe ich allerdings etwas anders gesehen.

Richter am Finanzgericht von Groll, Kiel

Nur kurz aus der Sicht des Richters zu Dr. Streck: Das war sehr anschaulich, was er da gesagt hat. Ich kann auch aus meiner Verwaltungszeit nur bestätigen, daß es

zu begrüßen ist, wenn das so in der Betriebsprüfung läuft. Der Richter aber kann so nicht arbeiten. Wir stehen allerdings auch oft vor Fällen, wo wir sagen möchten, wir würden gern die 47 DM zusammenlegen und die Herren nach Hause schicken. Wir können's aber nicht! Und damit ist eigentlich schon die Antwort aus unserer Sicht gegeben. Wir müssen darauf bauen, auch hier unsere Antworten als Juristen zu finden, d. h. auf der Grundlage des geltenden Rechts. Ich finde, wir haben keinen Anlaß, an dem Erfolg auch auf dem Gebiet unseres Tagungsthemas zu zweifeln, also zu glauben, daß man sich, wenn man sich mit Methode an's Definieren macht, die Lösung des Einzelfalls praktisch erleichtern kann, auf diese Weise vom lästigen, wirklich unerträglichen „ABC" wegkommt und auf diese Weise dann letztlich auch den Inspektor instandsetzt zu sagen, was nun ist mit der Aktenmappe oder dem Pkw.

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Ich meine, Herr Dr. Streck würde vielleicht sagen: Wenn wir hier über Theorien streiten, dann stört das den von ihm erstrebten „Steuerbefriedungseffekt", denn es handelt sich ja nur um streitaufwerfende Fragen.

Prof. Tipke, Köln

Es war m. E., um ein Gesamtbild zu erhalten, sehr wichtig, daß wir Herrn Dr. Streck gehört haben. Er ist freilich dafür bekannt, daß er sich sehr dezidiert zu äußern pflegt. Hier ist er entschieden für Befriedigung durch Arrangement eingetreten. Die Entschiedenheit hat den Vorteil der Klarheit.

Doch möchte ich Herrn Dr. Streck fragen dürfen, ob es richtig ist, daß die Praxis, der er angehört, dafür bekannt ist, daß sie besonders prozeßfreudig ist. Ist das richtig?

Dr. Streck, Köln

Das ist eindeutig falsch.

Prof. Tipke, Köln

Führen Sie nicht doch relativ viele – ich möchte nicht werten und sagen: übermäßig viele – Prozesse?

Dr. Streck, Köln

Herr Professor Tipke, wenn Sie zu uns kämen, um einen Steuerprozeß führen zu lassen – was natürlich der Person wegen irreal ist –, würden wir sicher zuerst prüfen, ob man nicht doch mit dem Finanzamt klarkommen kann. Solange es noch einen Millimeter an Möglichkeiten der Einigung gibt, werden wir versuchen, sie zu nutzen. Steuerprozesse sind in der Regel wenig sinnvoll, denken Sie allein an die Dauer des Verfahrens.

Ich glaube im übrigen, daß uns das geltende Steuerrecht mehr Möglichkeiten der Streitvermeidung gibt, als wissenschaftlich erkannt ist. Die Praxis übt sie, unreflektiert, aus. Das gilt auch für die §§ 12, 4 und 9 EStG.

Prof. Tipke, Köln

Aber es ging Ihnen doch auch um Streitvermeidung durch Gerichte. Herr Dr. Streck, wenn Sie ein Urteil bekommen würden in Ihrer Praxis, in dem das Rechtsschutzbedürfnis mit der Begründung verneint würde, der Kläger habe sich nicht genügend um Arrangements bemüht, wären Sie dann nicht doch empört über das Gericht und würden Sie das Urteil dann nicht in der Steuerrechtskartei besprechen oder besprechen lassen?

Oder wenn in dem Urteil z. B. stehen würde, der Kläger habe sich unrichtig oder ungeschickt verhalten. Er hätte statt nur einen Rasenmäher, nur eine Waschmaschine, nur ein Auto, zwei Rasenmäher, zwei Waschmaschinen, zwei Autos anschaffen können oder sollen; dann hätte er Probleme vermieden und das Gericht nicht benötigt. Würden Sie das billigen? Es geht mir hier jetzt um die Richter. Welche Möglichkeiten haben die Richter?

Dr. Streck, Köln

Ich möchte noch einmal an die Aufgabe meines Referats erinnern. Ich hatte die Besteuerungspraxis vor den Finanzämtern aufzuzeigen. Gegen den Bericht meldet sich Widerspruch nicht zu Wort. Insofern scheint meine Darstellung im wesentlichen zutreffend zu sein. – Dem Richter stellt sich im übrigen die gleiche Aufgabe wie der Wissenschaft, vielleicht noch drängender: ein Recht zu finden, das anwendbar und praktikabel ist, nicht aber Rechtssätze, die den Konfliktstoff vermehren.

Prof. Tipke, Köln

Wenn Sie sagen, die Praxis der Steuerberatung und der Finanzverwaltung neige zum Arrangement; sie kenne kein Aufteilungsverbot, wie kommt es dann zu den vielen Prozessen, die das Aufteilungsverbot betreffen? Offenbar schafft doch gerade das Aufteilungsverbot Konfliktsstoff.

Dr. Streck, Köln

Die Prozesse sind nur eine relativ schmale Fortsetzung der breiten Besteuerungswirklichkeit. Viele nicht beratene Arbeitnehmer klagen hier. Möglicherweise auch Berater, die erst auf dem Weg sind, Erfahrungen zu sammeln. Am Rande lassen Sie mich erwähnen, daß, so habe ich den Eindruck, in den Prozessen Betriebsprüfer überproportional vertreten sind. Sind sie selbst Steuerpflichtige – haben sie also die Rollen getauscht –, scheinen sie die Einigungsmöglichkeiten zu vergessen, die ihr tagtägliches „Geschäft" sind (z. B. im Aktentaschenfall).

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Am schlimmsten sind also offenbar die steuerlich nicht beratenen Betriebsprüfer.

Prof. Söhn, Passau

Wenn ich Sie richtig verstanden habe Herr Streck, soll das Steuerrecht dazu dienen, dam Staat Geld in die Kassen zu bringen. Damit lassen Sie einen maßgeblichen Gesichtspunkt unberücksichtigt: Daß auch entschieden werden muß, wer diese Steuern zahlt. Falls man Ihre „Befriedungstheorie" übernimmt, zahlt derjenige am wenigsten, der sich den besten Berater leistet, dessen Berater das vorteilhafteste Arrangement mit dem Finanzamt durchsetzen kann. Damit wird die Höhe der Steuerzahlung zu einem reinen Lotteriespiel. Das scheint mir das genaue Gegenteil von Befriedung zu sein.

Dr. Streck, Köln

Herr Prof. Söhn, dem muß ich auch sofort widersprechen. Denken Sie an die 1 %ige Regelung und denken Sie an die konkrete Ermittlung, die Herr Rönitz ermittelt hat, von der Außergewöhnlichkeit des Austauschmotors. Denn bei der Außergewöhnlichkeit des Austauschmotors wurde konkret ermittelt. Ist das kein Lotteriespiel? Ist es heute, wenn ich zum Gericht gehe, kein Lotteriespiel, gerade in diesem Bereich der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben oder nicht.

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Vielleicht sollte man doch eine Einigung über die Theorien herbeiführen, damit die Gerichtsentscheidungen wieder etwas einheitlicher ausfallen.

Prof. Kirchhof, Münster

Ich glaube, wir haben zwei Fragen zu unterscheiden. Einmal suchen wir ein Besteuerungsverfahren, das zeitökonomisch ist und zudem möglichst schnell Rechtsfrieden schafft. Hier bietet sich ein herkömmliches Rechtsfindungsverfahren an, nämlich die Besteuerung nach dem Legalitätsprinzip. Sind alle Beteiligten denselben (vom Gesetz formulierten) Beurteilungsprämissen unterworfen, so brauchen sie die Gründe für diese Prämisse nicht mehr darzustellen, können vielmehr die Begründung durch bloßen Hinweis auf einen Paragraphen ersetzen. Diese Gesetzesbindung ist das zeitökonomischste Regelungs- und Einigungsverfahren schlechthin. Deshalb sollten wir primär darüber nachdenken, wie wir das Legalitätsprinzip in der konkreten Anwendung auf die Einzelfrage durchsichtig, verständlich, allgemein plausibel machen können. Davon zu unterscheiden ist die zweite Frage, wo Grenzen für die Einkommensbesteuerung und damit für das Nachfragen, Beobachten und Nachforschen im Privatbereich liegen. Diese Frage

möchte ich nicht grundsätzlich neu aufgreifen; ich möchte nur berichten, daß wir dazu interessante Rechtsprechung haben, die insb. sagt, daß das bloße Befragen über private Vorhaben wie Urlaubsreise, Reiseziel und Reisebegleitung durch staatliche Behörden ein grundrechtserheblicher Vorgang ist. Dieser grundrechtserhebliche Vorgang wird natürlich nicht dadurch ausgeräumt, daß der Befragte bereit ist zu antworten. Es geht nicht um die Frage, ob der Bürger antworten will, sondern es geht um das Problem, ob der Staat fragen darf. Wir haben ebenso Rechtsprechung zu dem Fall, in dem einem Arbeitnehmer Unterkunftsräume angeboten werden, die seine Privatsphäre nicht hinreichend schützen. Die darin liegende Rechtsverletzung ist nicht dadurch ausräumbar, daß der Arbeitnehmer sich vertraglich verpflichtet, die Beeinträchtigung seiner elementaren Mindestrechte zu akzeptieren. Die Problematik der steuerrechtlichen Parallele wird offenkundig, wenn man sich vorstellt, ein Polizeibeamter würde einem Bürger Fragen stellen, die das Finanzamt bei der Einkommensteuer formularmäßig stellt, z. B. dem Bürger die Frage vorlegen, ob sein Kind ehelich oder außerehelich sei. Der Zusatz, der Bürger könne antworten oder die Antwort verweigern, mildert die Zudringlichkeit des Fragens nicht. Deshalb ist hier das rechtsstaatlich entscheidende Thema, wie weit der Staat fragen und beobachten darf. Der Rechtsgrundsatz „volenti non fit injuria" ist lateinisch, ich meine, wir sollten ihn nicht ins deutsche Steuerrecht übersetzen.

Präsident des FG Rönitz, Düsseldorf

Nach meiner Ansicht ist es nicht richtig, daß man hier meint, wir dürften diese Fragen nicht stellen. Da wird erst im zweiten Punkt angesetzt. Der Gesetzgeber dürfte sonst überhaupt keine Besteuerungsnormen schaffen, in denen derartige Abgrenzungsmerkmale eine Rolle spielen. Ich kann aber nicht diese Besteuerungsmerkmale hinnehmen und dann hinterher den Rechtsanwender im Stich lassen. Was man an Tatsachen kennen muß, um die Norm anwenden zu können, muß man auch ermitteln dürfen.

Dr. Borggräfe, Ludwigshafen

Ich war $3\frac{1}{2}$ Jahre in der Steuerabteilung einer großen deutschen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft tätig. Ich möchte die Erfahrungen von Herrn Streck zur „Einigungstechnik" im Rahmen einer Betriebsprüfung voll unterstreichen.

Ich meine andererseits, die Praxis, die Herr Streck hier beschrieben hat, ist nur dort möglich, wo das Gesetz, das er anstrebt, und die Theorie, die wir entwickeln möchten, noch nicht vorhanden sind. Das Arrangement ist erst erforderlich, wenn das Ergebnis, das wir hier mit unseren Bemühungen erreichen möchten, fehlt. In dem Augenblick, in dem ich darüber streiten muß, ob im Einzelfall Betriebsausgaben oder Werbungskosten tatsächlich vorliegen, und ich keine praktisch brauchbaren rechtlichen, gesetzlichen oder theoretischen Kriterien dafür habe, in dem

Augenblick komme ich dann in der Praxis notwendigerweise zum Arrangement.

Und eben nicht in allen Fällen läßt sich aufklären, ob tatsächlich die Zielsetzungen, von denen wir am ersten Tag gehört haben, nämlich die Frage Nettoprinzip, die Frage gerechte Besteuerung im Einzelfall, praktisch umgesetzt werden können. Deshalb kann die Praxis auf das Arrangement im Rahmen einer Betriebsprüfung nicht verzichten. Ich meine nur, die Bemühungen gerade des Steuerjuristen sollten dahin zielen, mit einer in der Praxis handhabbaren Theorie dieses Arrangement weitgehend überflüssig zu machen. Ich weiß nicht, ob das unbedingt nur die Aufgabe des Gesetzgebers ist.

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Ich meine, daß wir damit in diesem Bereich eine befriedigende Lösung gefunden haben. Wir sollten jetzt vielleicht dieses Gebiet verlassen und uns der Aufforderung von Herrn Kirchhof stellen, eine leicht eingängige Lösung zu versuchen. Bisher scheinen wir davon noch etwas entfernt zu sein, wenn ich das recht sehe: Wir haben zwei Referenten hier am Tisch, die den Veranlassungsgrundsatz ablehnen. Wir haben zwei weitere Referenten am Tisch, die dem Veranlassungsgrundsatz folgen oder ihn als tragendes Prinzip ansehen. Einer der Referenten am Tisch folgt der Äquivalenztheorie, korrigiert mit dem Zusatz, daß eine unwesentliche private Mitverursachung nicht berücksichtigt werden soll. Schließlich haben wir genügend Vertreter verschiedener Theorien oder Teiltheorien auch im Saal. Die Frage sei also noch einmal in den Raum gestellt: Wie halten wir es denn nun eigentlich mit dem Veranlassungsgedanken?

Von einer Seite des Tisches ist ja ganz klar gesagt worden, der Veranlassungsgrundsatz habe keine genügende gesetzliche Grundlage.

Dazu findet sich keine Wortmeldung. Vielleicht herrscht noch eine gewisse Unsicherheit darüber, was man denn nun eigentlich von diesem Gedanken halten soll. Deswegen eine Vorfrage: Gibt es einen wesentlichen Unterschied zwischen der Kausalitätstheorie auf der einen Seite und dem Veranlassungsgedanken auf der anderen Seite? Oder handelt es sich hier vielleicht um einen Streit, der von der praktischen Auswirkung her vernachlässigt werden kann?

Dr. Pelka, Köln

Ich meine, daß das Gesetz die ausreichende Rechtsgrundlage für die Veranlassungstheorie gibt, und ich schließe mich damit einem Teil der Referenten an. Ich glaube aber, daß Veranlassungserwägungen oder auch Äquivalenzerwägungen eine befriedigende Antwort nicht immer geben können. Sie gilt gerade für die Fälle, die uns heute immer wieder beschäftigt haben. Im Falle des Blitzes oder der Zigarette haben wir alle schon Schwierigkeiten, die betriebliche Veranlassung zu finden. Lassen Sie mich zwei einfache Beispiele hinzufügen, nämlich die Fälle des Bankräubers und des erpreßten Privatbankiers. Der Bankräuber geht in die Bank und bittet den Kassenangestellten mit gezogener Pistole, ihm drei Millionen Mark auszuhändigen. Diesen so entstandenen Aufwand sehen wir wahrscheinlich alle ohne große Schwierigkeiten als Betriebsausgaben an. Wenn der gleiche Bankräuber seine Tat aber auf den Abend verlegt und dann nicht mehr den Angestellten, sondern den Privatbankier selbst auf seinem Weg nach Hause abfängt, zwei Tage in einem Versteck unterbringt und anschließend von der Bank die drei Millionen Mark erpreßt – diesen Fall hat das Finanzgericht Hamburg entschieden –, dann sehen wir keine Möglichkeit mehr, diese Ausgabe als Betriebsausgabe anzuerkennen. Mit dem Veranlassungsprinzip kommt man da eigentlich auch nicht weiter. Ich meine, wir müssen dann das Veranlassungsprinzip, wie jede andere Theorie, letztlich doch wieder mit Wertungsgesichtspunkten ausfüllen. Wir müssen wertend fragen, ob die Ausgabe, die hier angefallen ist, in einer wertungsmäßigen Nähe zum Betrieb steht, oder ob das eine völlig private Angelegenheit ist, mit der Folge, daß wir sagen, solche Aufwendungen sind dem privaten Bereich zuzuordnen.

Ich habe jedenfalls in den Theorien, wie sie hier vorgetragen worden sind, keine Lösung gefunden, die auch nur einigermaßen befriedigend die unterschiedliche Behandlung des Bankräubers und des Erpressers rechtfertigen kann. Und wenn ich auf das Grundprinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit rekuriere, wenn ich mich also frage, sind denn die verschiedenen Fälle unterschiedlich leistungsfähig, dann komme ich schon gar nicht zu einer Rechtfertigung verschiedener Lösungen.

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Mir gibt Ihr Beispiel noch Anlaß, darauf hinzuweisen, daß es offenbar eine Reihe von Fällen gibt, in denen das Bestreben nach Einigung mit dem Finanzamt nicht recht zum Erfolg führen wird. Man kann sich ja in der Tat bei einem Erpressungsfall schlecht mit dem Finanzamt über meinetwegen $^2/_3$ betrieblichen Abzug einigen oder so etwas.

Zu der Frage von Herrn Pelka vielleicht vorweg auch noch das eine: Daß der Theorienstreit, wenn ich das mal so sagen darf, für bestimmte Fragen keine rechte Relevanz hat, scheint mir an folgendem zu liegen. Man muß wohl immer unterscheiden zwischen zwei Beziehungen. Die erste Frage ist: Welche Ursache ist maßgebend, oder bei einer Ursachenkette, welches Glied in der Ursachenkette? Beim Veranlassungsgedanken laute die Frage: Was ist der Anlaß? Die zweite Frage, die es zu untersuchen gilt, ist: Wann ist eine Ursache oder ein Anlaß als betrieblich zu charakterisieren? Das bedeutet, daß – gleichgültig, welcher Theorie man sich anschließt, – sich generell die zweite Frage anschließt. Ich habe fast den Eindruck, daß sie bei

unserer Tagung etwas zu kurz gekommen ist, die Frage nämlich, wann ist überhaupt eine Ursache oder ein Anlaß als betrieblich gekennzeichnet. Daß das in ganz simplen Fällen zweifelhaft sein kann, möchte ich an einem Beispiel zeigen, bei dem – so habe ich den Eindruck – immer mit einem gewissen Vorverständnis gearbeitet wird: Bei einem alkoholisierten Kraftfahrer wird die Frage überhaupt nicht ernsthaft aufgeworfen, ob ein Unfall privat oder betrieblich verursacht oder veranlaßt ist. Es wird sofort als privat behandelt. Es ist doch so etwas wie eine böse Betriebsausgabe. Wenn aber ein Unternehmer zu einer dringenden Besprechung fährt, eine Geschwindigkeitsbeschränkung nicht einhält und einen Unfall verursacht, soll dies offenbar als beruflich veranlaßt angesehen werden.

Denkbar wäre aber auch eine ganz andere Lösung: Man könnte im „Alkohol-Fall" sagen, der Fahrer kam von einer Betriebsbesprechung, die besonders anstrengend war und sich in einer Bar vollzog, wie dies Herr Streck heute geschildert hat. Der Alkoholgenuß war daher betrieblich veranlaßt und damit der Unfall auch. Man könnte umgekehrt den Unfall des eiligen Fahrers durchaus als privat veranlaßt ansehen, indem man nämlich argumentiert, ein sehr zuverlässiger Mensch würde eher seinem Fahrer sagen: „Ich muß zu einer wichtigen Besprechung, fahren Sie bitte vorsichtig, damit ich wohlbehalten am Besprechungsort ankomme." Der Mensch in unserem Beispielfall war dagegen offenbar leichtfertig. Wenn man die Leichtfertigkeit als eine private Angelegenheit ansieht, dann könnte man den Unfall als privat verursacht oder veranlaßt ansehen.

Ich will sagen, es braucht überhaupt nicht zu verwundern, wenn wir mit Kausalitätstheorie oder Veranlassung allein nicht zur Lösung kommen, denn die zweite Frage nach dem Zusammenhang von Anlaß (oder Ursache) mit dem Betrieb oder der Privatsphäre stellt sich auf jeden Fall.

Dr. Tanzer, Wien

Ich glaube nicht unbedingt, daß man einen schroffen Gegensatz zwischen Veranlassungsprinzip und Verursachungsprinzip sehen muß. Es wäre auch vorstellbar, daß das Verursachungsprinzip mehr in das Zentrum einer Aufwandskette und einer Aufwandsbeurteilung zielt und insofern eine Vergegenständlichung des Veranlassungsprinzips abgibt. Vor allen Dingen die beiden Beispiele von Herrn Dr. Pelka mögen das verdeutlichen. Auf der einen Seite der Bankraub, auf der anderen Seite die Entführung eines Betriebsinhabers. Die mit dem Bankraub zusammenhängende Vermögensminderung läßt sich zweifellos auf eine betriebliche Ursache, nämlich auf den Vorfall des Bankraubes als solchen zurückführen, welcher im Betriebsgeschehen zumindest seinen Ausgang genommen, im Betrieb sich ereignet hat. Im Gegensatz dazu ist die Entführung wesentlich auf die Person des Steuerpflichtigen selbst konzentriert, mag auch der Betrieb als solcher als Geldquelle noch so sehr Bedingung oder auch Grund – aber nicht die logische Ursache

– dafür gewesen sein, daß die Entführungshandlung überhaupt stattgefunden hat, weil sich der Täter hier einen Geldvorteil von der Erpressung versprach. In diesem Sinne mag man auch erkennen, daß das Verursachungsprinzip im Rahmen eines Veranlassungsdenkens durchaus am Platz ist und hier zu gerechtfertigten Ergebnissen führt.

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Zur Verdeutlichung des Beitrags von Herrn Tanzer noch das eine: Wenn man Ursachenketten untersucht, dann ergibt sich eben die Frage, welche der mehreren Ursachen maßgebend sein soll. Dabei wird verschiedentlich so verfahren, daß man aus einer Ursachenkette die wesentliche betriebliche Bedingung herausstellt oder die unwesentliche private Bedingung ausscheidet. Beim Veranlassungsgedanken geht man ähnlich vor, man sucht aber aus einer Ursachenkette nicht eine wesentliche oder sonst eine Bedingung aus, sondern diejenige Ursache, in der man den Anlaß für eine Ausgabe erkannt hat.

In beiden Fällen werden also Ursachenketten nach bestimmten Gesichtspunkten untersucht, so daß sicherlich der Hinweis von Herrn Tanzer richtig ist: so diametral stehen sich die Theorien nicht gegenüber.

Eine Frage ist in diesem Zusammenhang noch an Herrn Söhn gestellt worden: Wenn man der Äquivalenztheorie folgt, sind dann nicht Korrektive nötig, wie wir sie auch aus dem Strafrecht kennen.

Prof. Söhn, Passau

In Anknüpfung an die Ausführungen von Herrn Tanzer darf ich zunächst folgendes ergänzen: Die Unterschiede zwischen der Veranlassungs- und der Verursachungstheorie sind m. E. gering und liegen sicherlich nicht in der abweichenden Ausdrucksweise – Anlaß oder wesentliche Ursache –, sondern – wenn überhaupt – darin, daß die Veranlassungstheorie für das Vorliegen von Betriebsausgaben zwingend ein subjektives Merkmal verlangt, während Herr Ruppe und ich meinen, daß der subjektive Wille, BA zu tätigen, zwar regelmäßig vorhanden, aber kein notwendiges Element des Betriebsausgabenbegriffs ist. Ist das aber der Fall, sind die Unterschiede zwischen „veranlassen" und „verursachen" tatsächlich beseitigt. Wenn Herr Raupach sagt, daß Anlaß das ist, was für die Entstehung einer Ausgabe ausschlaggebend ist, kann ich ebensogut die Formulierung „ausschlaggegebene Ursache" verwenden. In beiden Fällen werden die für die Qualifikation einer Ausgabe als Betriebsausgabe oder Privatausgabe „ausschlaggebenden Faktoren" ausgewählt.

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Dazu vielleicht eine kleine Korrektur: Ich glaube nicht, daß man generell sagen könnte, die wesentliche Bedingung und das auslösende Moment seien das gleiche.

Lassen Sie mich das an einem Beispiel zeigen, das für die „Erfindung" dieses Veranlassungsprinzips entscheidend war: Man spricht häufig von der Veranlassung eines Krieges; der Fenstersturz von Prag war die Veranlassung für den 30-jährigen Krieg, ganz sicher aber nicht die wesentliche Bedingung. Und an einem solchen Beispiel kann man – wie ich meine – aber deutlich sehen, daß Anlaß und wesentliche Bedingung nicht dasselbe sein müssen. Im Unterschied zur wesentlichen Bedingung kann der Anlaß auch ein sehr äußerlicher Umstand sein.

Dr. Wassermeyer, Köln

Für mich ist die wesentliche Bedingung ein objektives und das auslösende Moment ein subjektives Kriterium. Soweit deshalb das Gesetz nicht von der Bedingung, sondern von der Veranlassung im Sinne von auslösendem Moment spricht, gehe ich von einem subjektiv geprägten Veranlassungsbegriff aus. Zwar gibt es Vorgänge, die nicht vom Willen des Steuerpflichtigen gesteuert sind oder gar gegen seinen Willen eintreten. Jedoch folgt daraus für mich nur die Fragestellung, ob wir solche Ereignisse zur Bestimmung des auslösenden Momentes überhaupt heranziehen dürfen. Soweit das Gesetz an einigen Stellen statt von der Veranlassung von dem Zweck (z. B. §§ 4 Abs. 1 Satz 2, 9 Abs. 1 Nr. 3 EStG) spricht oder die Formulierung „zur" (z. B. §§ 9 Abs. 1 Satz 1, 12 Nr. 1 Satz 1 und 2 EStG) wählt, ist die Frage zu beantworten, ob in diesen Fällen nicht ein vom Gesetzgeber bewußt verwendeter, engerer finaler Veranlassungsbegriff zum Zuge kommt. So spricht z. B. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG von Aufwendungen „zur" Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Wer diese Formulierung im Sinne von objektivem Zusammenhang oder von Veranlassung interpretiert, der muß zunächst rechtsmethodisch darlegen, wie er den klaren Gesetzeswortlaut negieren und entgegen dem möglichen Wortsinn auslegen kann.

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Vielleicht noch eine Ergänzung; Ich habe den Eindruck, daß alle, die das Veranlassungsprinzip vertreten, – mit Ausnahme des vorstehenden Beitrags von Herrn Wassermeyer – durchaus nicht behaupten, es sei immer subjektiv zu verstehen, sondern sie sagen nur, daß der Anlaß uU auch „nur" in der Vorstellung des Steuerpflichtigen bestehen kann, nämlich in seiner Zielvorstellung. Der Steuerpflichtige faßt einen Entschluß und dieser Entschluß ist dann das alleinige auslösende Moment. Zum Beispiel ist bei normalen Geschäften, die ein Unternehmer macht, der Anlaß eine ganz „normale" unternehmerische Planung. Deswegen kommen wir nach meiner Meinung ohne diese subjekte Seite gar nicht aus. Aber es behauptet soweit ich weiß keiner, daß der Anlaß immer subjektiv sein muß.

Dr. Pelka, Köln

Wie ich das Wort Veranlassen verstehe, und das entspricht ja auch dem Sprachgebrauch, ist der Anlaß auch eine Ursache, nur ist er die letzte Ursache. Ursache ist sozusagen der Oberbegriff, und der Anlaß ist die Ursache, die unmittelbar dem Ereignis vorausgeht. Es sollte doch aber nicht wesentlich sein, welcher Vorgang zeitlich der letzte ist. Jede Handlung, jede Ausgabe hat eine Summe von Ursachen und nun gerade willkürlich die allerletzte zum Maßstab zu nehmen, ist mir nicht einleuchtend. Dies kann zwar in einigen Fällen die wesentliche Ursache sein, so daß man an ihr die betriebliche Charakterisierung prüfen kann. Ich meine aber doch, daß wir nicht umhin können, uns die Fülle der Ursachen, die einer Ausgabe zugrunde liegen, erst einmal anzuschauen und dann zu versuchen, irgendwie eine wesentliche Art herauszuarbeiten. Daran ist anschließend die Wertung oder Prüfung vorzunehmen, ob die Ausgabe betrieblich verursacht ist oder nicht. Allein die letzte Ursache zu betrachten, scheint mir eine zu formale Betrachtungsweise.

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Zur Entgegnung vielleicht nur so viel: Gestern war auch bei Gegnern des Veranlassungsgedankens zu hören, daß sie regelmäßig das Wort „auslösen" oder „veranlassen" gebrauchten und zwar nicht unbedingt aus Hochachtung vor der gesetzlichen Formulierung, deren Bedeutung insoweit ja als gering angesehen wird, sondern weil man offenbar nicht umhin kommt, diese Worte zur Beschreibung zu benutzen.

Prof. Kirchhof, Münster

Zur Frage, ob § 9 EStG notwendigerweise ein subjektives oder ein objektiv-finales Tatbestandsmerkmal hat, können wiederum Beispiele das Problem verdeutlichen: wenn ein juristischer Autor ein Buch schreibt und dieses Buch seiner Ehefrau widmet, dominiert bei ihm subjektiv sicher ein privates Motiv, während die objektive Zuordnung dieses Vorgangs zu der betrieblichen Sphäre auf der Einnahmenseite und auf der Ausgabenseite vermutlich unproblematisch ist. Wenn ein Vater seinem Sohn, der zugleich sein Sozius ist, zu Weihnachten ein Lehrbuch schenkt, das er ihm ohne diesen festlich-familiären Anlaß nicht geschenkt hätte, dann wäre doch die Zugehörigkeit des Wertverzehrs zum Betrieb trotz des höchstpersönlichen Motivs im Ergebnis unproblematisch. Schließlich könnte ein dritter Fall, der Motivwechsel, das Problem vielleicht am deutlichsten charakterisieren: ein Berufsmaler porträtiert seine Lebensgefährtin allein zu dem Zweck, das Bild jeden Morgen anzuschauen. Nach einem Jahr hat der Maler sich persönlich neu orientiert und er veräußert das Bild. Frage: Ist durch diesen Motivwechsel wirklich eine steuerrechtserhebliche Aussage mit steuererheblicher Rechtsfolge begründet? Meines Erachtens muß die Wertabgabe einmal und abschließend nach der wertverzehrenden Handlung zugeordnet werden. Die spätere Veräußerung ist – ebenso wie nach unseren gestrigen Überlegungen die Ausgabehandlung auf einem

für berufliche und private Nachfrage zugänglichen Markt – zuordnungsneutral. Deshalb kann auch der Gewerbetreibende und der Freiberufler Produkte privat verkaufen, die er üblicherweise beruflich produziert, im konkreten Fall aber privat hergestellt hat. Dieser Sachverhalt wird zwar auf Feststellungs- und Beweisschwierigkeiten stoßen. Gerade diese können aber durch subjektive Tatbestände keinesfalls gelöst werden.

Dr. Wassermeyer, Köln

Ich meine, wir müßten uns über den Ansatzpunkt klarer werden. Für mich ist der Ansatzpunkt das Gesetz. Dieses spricht in § 4 Abs. 4 EStG von der Veranlassung. Ob das Gesetz insoweit ein gutes oder schlechtes ist, ist eine Frage, die mich allenfalls de lege ferenda interessiert. Bei einer Auslegung des Gesetzes nach dem möglichen Wortsinn können Veranlassung und Verursachung nicht ohne weiteres gleichgestellt werden. Es ist weiter zu berücksichtigen, daß das Gesetz an gewissen Stellen vom Zweck (§§ 4 Abs. 1 Satz 2, 9 Abs. 1 Nr. 3 EStG) bzw. vom Rahmen einer Einkunftsart (§ 8 Abs. 1 EStG) bzw. von dienen (§§ 9 Abs. 1 Nr. 1, 18 Abs. 3 EStG) spricht oder eine Formulierung mit den Wörtchen „zur" bzw. „für" (§§ 9 Abs. 1 Satz 1, 12 Nr. 1 Satz 1 und 2 EStG) gebraucht. Insoweit stellt sich die Frage, ob alle genannten Begriffe inhaltlich miteinander identisch sind, d. h. ob sie austauschbar sind, wie es Professor Tipke in StuW 1979 S. 193, 195 meint, oder ob der Gesetzgeber nicht zumindest an einzelnen Stellen mit gutem Grund z. B. vom Zweck statt von der Veranlassung spricht. Die Verwendung unterschiedlicher Begriffe begründet jedenfalls zunächst einmal eine Vermutung dafür, daß etwas Unterschiedliches gemeint ist. Diese Vermutung kann sicherlich im Einzelfall durch Gesetzesauslegung widerlegt werden. Jedoch sind hierbei die Grenzen jeder Gesetzesauslegung zu beachten. Deshalb stellt sich z. B. im Verhältnis der §§ 4 Abs. 4 und 9 Abs. 1 Satz 1 EStG zueinander für mich die Frage, ob die unterschiedliche Gesetzesformulierung nicht zu einer unterschiedlichen Gesetzesinterpretation zwingt. Mag auch die einheitliche Beurteilung von Betriebsausgaben einerseits und Werbungskosten andererseits unter verfassungsrechtlichen Aspekten wünschenswert sein, so sind doch die Gerichte an das Gesetz gebunden. Sie können und dürfen nicht den Gesetzgeber ersetzen. Deshalb muß man darüber diskutieren, ob nicht der Große Senat des BFH (Beschluß vom 28. 11. 1977 GrS 2–3/77 BFHE 124, 43 = BStBl II 1978, 105) hätte das Bundesverfassungsgericht anrufen müssen, um durch dessen Spruch die Verfassungswidrigkeit – weil gegen Art. 3 GG verstoßend – des heute als zu eng gefaßt empfundenen § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG feststellen zu lassen.

Prof. Tipke, Köln

Ob ich sage, das Motiv oder der Anlaß für eine Handlung (die Aufwendungen verursacht) ist der Betrieb, oder ob ich sage: die Handlung (die Aufwendungen

verursacht) dient betrieblichen Zwecken, das enthält nach meiner Meinung praktisch keinen inhaltlichen Unterschied, nur einen Unterschied im Verbalen. Daß theoretisch zwischen Motiv und Zweck unterschieden werden kann, leugne ich nicht. Dieser Unterschied spielt für unsere steuerlichen Zwecke aber keine Rolle, wenn ich die Handlung in den Mittelpunkt stelle.

Das wirkliche Problem scheint mir an einer anderen Stelle zu liegen: Herr von Bornhaupt hat einen Definitionsvorschlag gemacht. Danach sind Werbungskosten Ausgaben, die durch die Erzielung von Einkünften veranlaßt sind. Ich wende mich gegen die Abhängigkeit des Begriffs von der Erzielung von Einkünften. Auch Herr von Bornhaupt möchte die Begriffe „Werbungskosten" und „Betriebsausgaben" inhaltlich gleichschalten, jedenfalls de lege ferenda. Der Betriebsausgabenbegriff müßte bei Hinordnung ebenfalls auf die Einkünfte aber nicht lauten: Betriebsausgaben sind Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind, sondern: Betriebsausgaben sind Ausgaben, die durch die Erzielung von Einkünften oder – wohl besser – von Betriebseinnahmen veranlaßt sind. Unter den Tagungsteilnehmern sind zahlreiche Beamte, Richter und Professoren, mit anderen Worten: Lohnempfänger. Sie haben, um in der Formulierung von Herrn Ruppe zu sprechen, Ausgaben, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Tagung stehen. Aber ihre Einkünfte, ihr Gehalt ändert sich auf Grund der Tagung überhaupt nicht. Es besteht insoweit kein Zusammenhang zwischen der Erzielung von Einkünften und den Ausgaben, die sie auf Grund der Tagung haben. Die Ausgaben sind – um mit Ihnen, Herr v. Bornhaupt, zu sprechen – nicht „durch die Erzielung von Einkünften veranlaßt". Aber Kosten der Lebensführung sind es doch auch nicht. Die Damen und Herren sind hier nicht im Urlaub.

Dr. von Bornhaupt, München

Es steht mir natürlich nicht an, den Begriff der Betriebsausgaben in § 4 Abs. 4 EStG ändern zu wollen. Ich meine, daß eine solche Änderung auch gar nicht erforderlich ist. Den in § 4 Abs. 4 EStG enthaltenen Begriff – „Betriebsausgaben sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind" – kann man auch dahin umformulieren, daß Betriebsausgaben alle Aufwendungen sind, die durch die Erzielung von Betriebseinnahmen veranlaßt sind. Denn zwischen beiden Definitionen besteht m. E. kein sachlicher Unterschied, da das Wort „Betrieb" in § 4 Abs. 4 EStG entsprechend der Erläuterung dieses Worts im § 1 Abs. 1 GewStDV das Streben nach Gewinn und damit das Streben nach Einnahmen beinhaltet.

Im übrigen muß ich noch einmal darauf hinweisen, daß ich bei meinem Vorschlag, den Begriff der Werbungskosten de lege ferenda als Aufwendungen zu definieren, die durch die Erzielung von Einkünften veranlaßt sind, dem – leider nicht zum Gesetz gewordenen – § 48 Abs. 1 des Entwurfs des Dritten Steuerreformgesetzes gefolgt bin. Dort wurde allerdings nicht auf die Erzielung von „Einkünften", sondern auf die Erzielung von „Einnahmen" abgestellt. Dieser Unterschied ist jedoch

von geringer Bedeutung. Wie ich in meinem Referat ausgeführt habe, steckt in dieser Definition der Werbungskosten als den durch die Erzielung von Einkünften veranlaßten Aufwendungen sowohl das subjektive Element der Absicht der Einkunftserzielung i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG als auch das objektive Element des wirtschaftlichen Zusammenhangs der Aufwendungen mit den Einkünften. Wie ich in meinem Referat ausgeführt habe, ist bei den Werbungskosten allerdings teilweise nur auf das Verhältnis von Aufwendungen zu den Einnahmen oder Einkünften abzustellen, so z. B. auch bei der Beurteilung der den Beamten und Richtern hier entstehenden Tagungskosten.

Prof. Tipke, Köln

Es ist doch nicht richtig, daß die Damen und Herren Lohnempfänger hierher kommen mit dem Motiv, Einnahmen zu erzielen. Sie wissen alle genau, daß sie auf Grund der Tagung keinen Lohn bekommen, keine Einnahmen erzielen können. Wenn man Werbungskosten- und Betriebsausgabenbegriff anpassen will, dann muß formuliert werden: Werbungskosten sind solche Ausgaben, die durch den Beruf veranlaßt sind. Durch den Beruf sind diese Ausgaben nämlich sehr wohl veranlaßt, sie sind nicht durch das Privatleben veranlaßt. Sobald Sie das eng zuschneiden auf die Einkünfte- oder Einnahmenerzielung, kommen Sie in die Schwierigkeit, daß Sie die Fälle, die Sie heute morgen genannt haben als Beweis dafür, daß der Werbungskostenbegriff zu eng ist, von Ihrem neuen Begriff auch wieder nicht erfassen können. In § 22 Nr. 4 Satz 2 EStG ist ja auch die Rede von dem durch das *Mandat* veranlaßten Aufwand. Und auch § 9 Abs. 1 Nr. 1 EStG spricht vom wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Einkunftsart, nicht vom Zusammenhang mit Einkünften. § 9 Abs. 1 Nr. 2 EStG macht den Abzug der Beiträge zu „Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden" auch nicht davon abhängig, daß die Zugehörigkeit zum Berufsverband zur Einkommenserzielung führt. Entscheidend ist, daß die Zugehörigkeit zum Berufsverband keine Angelegenheit der privaten Lebensführung ist.

Dr. von Bornhaupt, München

Da muß ich Ihnen widersprechen. Wie ich heute morgen bereits gesagt habe, ist das von Ihnen verwendete Wort „Berufsausgaben" zu einer umfassenden Definition der Werbungskosten ungeeignet. Sie sehen nämlich nur die Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit und lassen alle anderen Einkünfte des § 2 Abs. 1 Nr. 5 bis 7 EStG außer Betracht. Sie werden z. B. bei der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht beruflich tätig. Das gilt erst recht für die Erzielung von sonstigen Einkünften i. S. des § 22 EStG. Tätige ich z. B. Einnahmen aus einer gelegentlichen Vermittlung i. S. des § 22 Nr. 3 EStG, so tue ich dies nicht berufsmäßig. Das geht schon begrifflich nicht, da das Gesetz von einer „gelegentlichen" Handlung spricht.

Prof. Tipke, Köln

Das hängt davon ab, ob man dem Berufsbegriff einen weiten oder engen Inhalt gibt. Der Berufsbegriff des Art. 12 GG ist sicher sehr weit. Wenn Vermieter, Verpächter oder Vermögensverwalter sich zu einem Verband zusammenschließen, dann ist das m. E. ein „Berufs"-Verband i. S. § 9 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Aber diese Terminologie ist hier nicht mein Anliegen. Mir geht es um einen tauglichen inhaltsgleichen Betriebsausgaben-(Werbungskosten-)Begriff, nicht darum, ob das Wort „Beruf" besser durch ein anderes ersetzt würde. Schweden hat z. B. auch einen Einheitsbegriff. Man kann auch sagen: durch die Vermietung veranlaßt, wenn man meint, ein Vermieter habe keinen Beruf. Aber: durch die Vermietung (bzw. durch die Einkunftsquelle) veranlaßt, nicht: durch die Einkünfteerzielung veranlaßt, das ist der Punkt.

Dr. Wassermeyer, Köln

Dem stimme ich zu. Auch ich sehe einen Unterschied zwischen den Einnahmen, die aus einer Einkunftsquelle fließen, und der Einkunftsquelle selbst. Bei der Definition des Betriebsausgaben- und Werbungskostenbegriffes unter Veranlassungsgesichtspunkten muß auf die Einkunftsquelle und nicht auf die daraus erzielten Einnahmen abgestellt werden. Damit ist allerdings nichts über den Inhalt des Veranlassungsbegriffes gesagt. Um insoweit den Unterschied z. B. zwischen Zweck und Veranlassung deutlich zu machen, darf ich darauf hinweisen, daß die meisten Teilnehmer dieser Jahrestagung nicht zu dem Zweck hier sind, um eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit auszuüben. Dennoch sind sie durch ihren Beruf zur Teilnahme veranlaßt. Ebenso wird in aller Regel ein Vermieter dem Haus- und Grundbesitzerverein nicht zu dem Zweck beitreten, um das Ziel „Vermietung einer Wohnung" zu erreichen, sondern der Beitritt ist nur allgemein durch die Vermietungstätigkeit veranlaßt.

Prof. Tipke, Köln

Die Ausgaben sind durch Handlungen veranlaßt, die dem Beruf dienen. Zugleich läßt sich sagen: Die Ausgaben beruhen auf Handlungen, die beruflichen Zwecken dienen. Dies meine ich.

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Ich würde zu diesem Problem gern einen Vermittlungsvorschlag machen. Ich meine, daß „durch die Einkunftserzielung veranlaßt" eine Kurzformel ist und daß der Streit hier darum geht, was das Bindeglied zwischen Einkunftserzielung und Aufwendung ist. Dabei kommt man dann auf den Beruf, das paßt aber nur für einige Einkunftsarten. Ich möchte einen Vorschlag machen: Der Oberbegriff, der für alle Einkunftsarten paßt, ist, wenn man sich den § 22 EStG anschaut, der der

Leistung, denn § 22 EStG erfaßt ,,sonstige" Leistungen. Man kann sagen, daß an sich in allen Fällen Einkünfte auf Leistung beruhen. Das sind entweder Tätigkeiten oder ein Dulden oder Unterlassen. Man könnte also definieren, abzugsfähig sind Aufwendungen, die durch eine Leistung veranlaßt sind, die zur Erzielung von Einkünften einer bestimmten Einkunftsart dient. Jetzt stellt sich die Frage, wie sich der Rentner mit seinen Rentenbezügen in diese Definition einfügen läßt. Dies hängt davon ab, was eigentlich der Grund ist, weswegen die Renten von § 22 EStG erfaßt sind. Man könnte im Rentenstammrecht eine Art Kapitalüberlassung sehen. Aber ich glaube, diese Spezialfrage können wir auf sich beruhen lassen.

Wir haben jetzt sehr lange über die Frage, was Anlaß ist, diskutiert. Ich möchte daher vorschlagen, der Frage noch einmal nachzugehen, gilt das Veranlassungsprinzip eigentlich im Bereich des § 9 EStG. Aber zuvor möchte Herr Wassermeyer noch einmal das Wort.

Dr. Wassermeyer, Köln

Als Vermittlungsvorschlag schwebt mir eine Formulierung dahin vor, daß man bei den Werbungskosten von Ausgaben spricht, die durch eine Einkunftsquelle im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG veranlaßt sind.

Zwischen den Begriffen ,,Anlaß, Motiv und Zweck" sehe ich tatsächlich einen graduellen Unterschied bezüglich der subjektiven Willenssteuerung. Der Begriff ,,Zweck" ist der engste; er ist zielgerichtet und damit final zu verstehen. Die Veranlassung setzt zwar ein vom Willen des Steuerpflichtigen getragenes Tun, jedoch keine bestimmte Zielrichtung oder Finalität voraus. Der Begriff ,,Motiv" liegt zwischen der Veranlassung und dem Zweck, wobei ich davon ausgehe, daß jedes menschliche Tun, das von einem Willen getragen wird, deshalb nicht immer ein Motiv erfordert. Wichtig für die Unterscheidung ist, daß die Veranlassung stets die Begriffe Motiv und Zweck mitumfaßt, jedoch im Einzelfall über diese Begriffe hinausgehen kann. Um dies an einem Beispiel deutlich zu machen, mag man an einen Pkw denken, der zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen zählt und auf einer Privatfahrt zerstört wird. In einem solchen Fall sind die Anschaffung und das sich anschließende Halten des Pkws betrieblich veranlaßt. Diese betriebliche Veranlassung wird durch die gelegentlichen Privatfahrten nicht ,,aufgehoben". Andererseits bedeutet die gelegentliche Privatnutzung jeweils eine Zuführung zu privaten Zwecken. Mit anderen Worten wird die fortbestehende Veranlassungskette jeweils durch Zweckzuführungen überlagert. Das dadurch auftretende Konkurrenzproblem, ob nämlich der Veranlassungskette oder der Zweckzuführung bei der steuerlichen Beurteilung der Vorrang zu geben ist, beantwortet § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG zwingend dahin, daß es nur auf die Zweckzuführung ankommt. Ereignet sich der Unfall dagegen alkoholbedingt auf einer Betriebsfahrt, dann erfüllt das Fahren unter Alkoholeinfluß eben nicht die Voraussetzungen einer Nutzungszuführung des Pkws zu privaten Zwecken. Entsprechend findet § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG keine Anwendung. Die Unfallkosten sind damit Betriebsausgaben. Auch wenn ich damit in Widerspruch zu den Auffassungen der Professoren Ruppe und Söhn trete, so machen m. E. die Beispiele den Unterschied zwischen Veranlassung und Zweck deutlich.

Prof. Söhn, Passau

Ich sehe diesen Widerspruch nur teilweise. Wenn z. B. ein Arzt, der Alkohol getrunken hat, auf dem Rückweg von einem Patientenbesuch verunglückt, sind die Unfallkosten ausnahmsweise Betriebsausgaben, weil die alkoholbedingte Fahruntüchtigkeit für den Schadenseintritt (qualitativ) unwesentlich ist; darauf habe ich in meinem Vortrag ausdrücklich hingewiesen. Nur im ,,Normalfall" ist die alkoholbedingte Fahruntüchtigkeit eine wesentliche private Unfallursache, sodaß die durch einen alkoholisierten Steuerpflichtigen auf einer Betriebsfahrt verursachten Unfallkosten keine Betriebsausgaben sein können, weil sie nicht nur unwesentlich privat mitveranlaßt sind.

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Nach dieser Antwort ist also auch insoweit Einigkeit hergestellt. Ich hatte ja vorhin schon darauf hingewiesen, daß es sich nicht um ein Problem der Verursachung oder der Veranlassung handelt, sondern daß zu entscheiden ist, ob der als Anlaß oder Ursache anerkannte Umstand sich als betrieblich charakterisieren läßt oder nicht.

Dr. Borggräfe, Ludwigshafen

Ich möchte zwei andere Begriffe in die Diskussion einbringen, auf die Herr Prof. Kirchhof hingewiesen hat. Herr Prof. Kirchhof sprach von ,,Bewirken" und von ,,Wirkung". Wenn man einmal die Fälle überprüft, die bisher als Beispiel genannt wurden, zeigt sich folgendes: Es kann zwischen ,,Tätigkeit" und ,,Erfolg" unterschieden werden. Fahre ich einen zum Betriebsvermögen gehörenden Pkw auf ,,Umwegen", dann tue ich sicher etwas, das nicht dem betrieblichen Interesse dient: Ich bin nicht tätig, um Einnahmen zu erzielen. Trotzdem führt der Erfolg meiner Tätigkeit zu einem Niederschlag im betrieblichen Bereich (= Schaden am Pkw). Denke ich nur von der Entreicherung her, dann ist der Betrieb mit Eintritt des Schadens entreichert, obwohl ich ,,privat" etwas getan habe.

Danach kann ich also privat tätig sein und trotzdem zu einem betrieblichen Erfolg kommen. Prüfe ich im zu beurteilenden Einzelfall die Kriterien ,,Tätigkeit" bzw. ,,Erfolg" für die Frage, ob Betriebsausgaben vorliegen oder nicht, müßte ich ggf. entscheiden: Was ist maßgeblicher, die private Tätigkeit oder der Erfolg im betrieblichen Bereich? Setze ich den Schwerpunkt bei der Tätigkeit (= keine Betriebsausgaben), oder setze ich bei dem Ergebnis an, das ich durch diese Tätigkeit

erreicht habe (= Betriebsausgaben)? Bei den Fällen „privater Umweg", „Alkohol auf Dienstfahrt" bzw. „Unfall wegen Zigarette" wäre zu fragen, ob die Tätigkeit oder der eingetretene Erfolg schwerer wiegt.

Stelle ich dagegen fest, daß sowohl die Tätigkeit als auch der Erfolg privat sind, dürfte die Beurteilung ebensowenig problematisch sein, wie bei betrieblicher Tätigkeit und dadurch bewirktem betrieblichem Erfolg.

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Die Frage ist, ob wir diesen Bereich jetzt abschließen können. Ich möchte kurz umreißen, was wir nach meiner Meinung noch diskutieren sollten: Die Frage an Herrn Söhn nach einer Korrektur der Äquivalenztheorie möchte ich noch etwas zurückstellen. Wir sollten zuvor noch einmal die Frage aufgreifen, ob denn überhaupt das Veranlassungsprinzip auch für § 9 EStG gilt. Dann meine ich, sollten wir einen weiteren großen Problembereich wenigstens kurz zur Diskussion stellen, das sind die sog. gemischten Aufwendungen, dazu liegt auch noch eine Frage vor. Und schließlich schiene mir noch wichtig, über die Fragen im Zusammenhang mit dem Betriebsvermögen zu sprechen. Auch dazu liegen Fragen vor.

Wenn sich kein Widerspruch meldet, möchte ich noch einmal Herrn Wassermeyer bitten, zu der von ihm aufgeworfenen Frage etwas zu sagen: Wie ist es mit der Veranlassung bei § 9 EStG?

Dr. Wassermeyer, Köln

Für mich besteht das Problem darin, den § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG entgegen seinem Wortlaut entsprechend dem § 4 Abs. 4 EStG auszulegen. Dabei verkenne ich nicht das durchaus praktische und vernünftige Bedürfnis, an den Betriebsausgabenbegriff einerseits und den Werbungskostenbegriff andererseits die gleichen Anforderungen zu stellen. Jedoch begründet dies allenfalls die Forderung an den Gesetzgeber, § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG an den § 4 Abs. 4 EStG de lege ferenda anzupassen. Wenn die Finanzgerichte diesen Schritt unter Berufung auf Art. 3 GG vorwegnehmen, so greifen sie möglicherweise in die Rechte des Bundesverfassungsgerichts ein. Ich komme jedenfalls nicht ohne weiteres am Wortlaut von § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG vorbei, der eben final und nicht nach den Kriterien der Veranlassung abgefaßt ist.

Prof. Ruppe, Graz

Ich bewundere diese sehr rigorose und konsequente Auffassung von Herrn Wassermeyer. Ich dachte nur immer, daß man doch schon einen Schritt weiter ist. Ich möchte darauf aufmerksam machen, daß natürlich auch Ihre Auslegung auf einem gewissen Vorverständnis beruht, denn bei unbefangener Betrachtung des Wortlautes kann man den Werbungskostenbegriff ja ungeheuer weit verstehen und

dann vieles, was nach h. A. etwa bei einem Arbeitnehmer in die Privatsphäre gehört, als Werbungskosten ansehen (etwa Urlaub als Stärkung der Arbeitskraft usw.). Ich glaube, daß sich hier soviel spießt und daß solche Widersprüche bestehen, daß eigentlich auch Ihre Bedenken ausgeräumt werden müßten, denn Sie sagten selbst, Sie könnten sich über den Wortlaut dann hinwegsetzen, wenn er zu unbefriedigenden und widersprüchlichen Ergebnissen führt. Dies scheint mir im Verhältnis betrieblicher und außerbetrieblicher Einkunftsarten der Fall zu sein.

Nun bitte noch ein Wort zu dem wiederholt und in etwas emotioneller Weise angesprochenen Blick ins Lexikon. Ich glaube nicht, daß es darum geht, den Blick ins Lexikon zu verwehren, er kann außerordentlich wichtig sein für die Interpretation. Ich meine nur, es besteht ein gewisser Widerspruch, wenn man sich auf der einen Seite über den Wortlaut des § 9 EStG hinwegsetzt und hier eine gleiche Behandlung aller Einkunftsarten haben will und auf der anderen Seite dann plötzlich ganz großen Wert auf das Wörtchen „Anlaß" legt, d. h. jetzt plötzlich auf die wörtliche Interpretation zurückkommt, die man zuerst vergessen hat. Das scheint mir ein gewisser Widerspruch zu sein.

Ein Wort noch zu dem Beispiel von Herrn Pelka. Nach meiner Überlegung müßte man hier nach dem stärkeren wirtschaftlichen Zusammenhang suchen, und da würde ich doch einen wesentlichen Unterschied insofern sehen, als im einen Fall das Lösegeld gezahlt wird, um den Inhaber des Unternehmens, der über die Mittel dieses Unternehmens verfügen kann, freizubekommen, im anderen Fall hingegen einen Arbeitnehmer des Unternehmens, der keine solche Verfügungsbefugnis hat. Das scheint mir doch ein wesentlicher Gesichtspunkt zu sein, der bei der Abwägung eine Rolle spielen müßte.

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Abschließend noch eine Bemerkung zu der Frage, warum man beim § 4 Abs. 4 EStG beim Wortlaut bleibt und bei § 9 EStG nicht. Ich glaube, der Grund ist der, daß man beim § 9 EStG nie, und zwar auch als er neu ins Gesetz kam, am Wort geklebt hat. Es war einhellige Rechtsprechung, daß man die drei Begriffe „Erwerbung, Sicherung und Erhaltung" nicht wörtlich nehmen dürfe, sondern daß sie, heute würde man vielleicht sagen, „topisch" gemeint sind, daß sie bestimmte Punkte herausgreifen, weil man das Prinzip nicht recht formulieren konnte. Und wenn dann der Gesetzgeber gerade bei einer solchen Situation in einem Bereich Änderungen vornimmt, wie dies bei den Betriebsausgaben geschehen ist, bei den anderen Ausgaben aber nicht, ist die Frage allenfalls, ob dies den Umkehrschluß rechtfertigt, daß die Änderung auf Betriebsausgaben beschränkt ist. Aber wir haben ja alle gesehen, welche Probleme sich ergeben, wenn wir den Werbungskostenbegriff ähnlich zu formulieren versuchen. Ich möchte also meinen, daraus, daß man beim § 4 Abs. 4 EStG einen neuen und diesmal abstrakten Begriff einge-

führt hat, – im Gegensatz zu den drei ausgewählten Formen, die bei § 9 EStG aufgezählt sind –, läßt sich nicht schließen, daß der Betriebsausgabenbegriff einen wesentlich anderen Inhalt als der Werbungskostenbegriff erhalten sollte. Der Wortlaut beider Vorschriften hat unterschiedliches Gewicht, denn § 9 EStG ist eine uralte Vorschrift. Sie geht auf das preußische Einkommensteuergesetz zurück. Dagegen ist § 4 Abs. 4 EStG eine später eingefügte, und zwar mit einer abstrakten Begriffsdefinition eingefügte Bestimmung.

Dr. von Bornhaupt, München

Lassen Sie mich das kurz mit ein paar Worten ergänzen, was Sie gerade sagten, Herr Raupach. Der Begriff Werbungskosten ist historisch gesehen uralt. Bereits Becker hat im Kommentar zum EStG 1925 angedeutet, daß der gesetzliche Begriff der Werbungskosten, der damals betriebliche und nichtbetriebliche Ausgaben umfaßte, nicht wörtlich zu lesen ist. Dann hat der RFH in Auslegung dieses Werbungskostenbegriffs bei betrieblichen Ausgaben das Veranlassungsprinzip geboren. Dieses Prinzip ist später bei der Definition der Betriebsausgaben in das EStG 1934 übernommen worden. Aus der Beibehaltung des bisherigen Werbungskostenbegriffs für die nichtbetrieblichen Aufwendungen im EStG 1934 kann man nicht den Umkehrschluß ziehen, daß das Veranlassungsprinzip bei den nichtbetrieblichen Einkunftsarten nicht gelten soll. Es sei in diesem Zusammenhang insbesondere daran erinnert, daß kurz nach Inkrafttreten des EStG 1934 die LStDV 1934 geschaffen wurde, die in § 20 Abs. 2 Satz 2 praktisch das Veranlassungsprinzip bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit hineingenommen hat.

Im übrigen hat auch das Bundesverfassungsgericht anerkannt, daß man sich aus rechtssystematischen Gründen auch vom Wortlaut des Gesetzes lösen kann. Ich kann hier auf eine in meinem Referat erwähnte Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 19. 6. 1973 verweisen, wo das Verfassungsgericht u. a. wörtlich sagt, daß gerade die systematische Stellung einer Vorschrift im Gesetz, ihr sachlich logischer Zusammenhang mit anderen Vorschriften den Sinn und Zweck der Norm, ihre wahre Bedeutung freilegen können, und daß man deshalb u. U. berechtigt ist, vom Wortlaut des Gesetzes abzuweichen.

Ich habe versucht, Ihnen darzulegen, daß man § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG mit anderen Werbungskostenvorschriften im Zusammenhang sehen muß, die den Werbungskostenabzug bei speziellen Sachverhalten regeln und die teilweise ausdrücklich auf das Veranlassungsprinzip abstellen. Man kann und muß m. E. zu einer übergeordneten rechtssystematischen Lösung im Sinne des Veranlassungsprinzips kommen, der den § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG unverändert bestehen läßt. Die in dieser Vorschrift enthaltene Definition der Werbungskosten ist dann ein Teil eines auf dem Veranlassungsprinzip beruhenden übergeordneten Werbungskostenbegriffs. Diese Definition stellt das subjektive Element dieses Begriffs dar. Die subjektive Seite ist zu ergänzen um den von der „Professorenseite" zu Recht für wesentlich

erachteten wirtschaftlichen Zusammenhang der Aufwendungen mit den Einkünften. Dieses objektive Element des Werbungskostenbegriffs läßt sich aus § 9 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG ebensowenig entnehmen wie das Veranlassungsprinzip. Es ist in gleicher Weise rechtssystematisch aus den einzelnen Vorschriften über den Werbungskostenabzug abzuleiten. Das Veranlassungsprinzip ist mithin eine Art „Überbau" zur gesetzlichen Definition der Werbungskosten in § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG. Eine solche Gesetzesinterpretation ist m. E. zulässig. Sie muß den Richtern und damit auch dem Großen Senat des BFH erlaubt sein, ohne daß hierin ein Verstoß gegen Art. 3 GG zu erblicken ist.

Dr. Borggräfe, Ludwigshafen

Darf ich noch einmal zu der unterschiedlichen Interpretation des § 4 Abs. 4 EStG und des § 9 Abs. 1 EStG durch Herrn Wassermeyer kommen. Nimmt man die Regelung des § 4 Abs. 4 EStG, dann heißt es in der Vorschrift „durch den Betrieb veranlaßt". Der Betrieb als solcher veranlaßt aber doch überhaupt nichts. Definiert man den „Betrieb" als „objektive Gesamtheit" aller Sach- und Rechtsgüter, dann ist durch den Betrieb selbst keine einzige Ausgabe bewirkt. Die Ausgaben werden durch den Steuerpflichtigen veranlaßt, der den Betrieb betreibt.

Ersetze ich „Betrieb" durch „Unternehmen", so würde ich sagen: Betriebsausgaben sind diejenigen Ausgaben, die durch das Unternehmen bewirkt oder veranlaßt sind. Ich müßte jetzt fragen: Bewirkt das Unternehmen etwas? Auch das „Unternehmen" bewirkt in diesem Sinne nichts!

Betrachte ich dann die Regelung des § 2 Abs. 1 UStG und frage, wodurch ist denn dort eigentlich der sachliche Bereich eines Unternehmens begrenzt, so stelle ich fest, daß maßgeblich ist die Tätigkeit eines Unternehmers, der Einnahmen erzielen möchte. Es fragt sich unter diesem Aspekt, ob wir vielleicht nicht in unserem Verständnis des Betriebsausgabenbegriffs dadurch behindert oder eingeengt sind, daß wir den § 4 Abs. 4 EStG rein kausal sehen und nicht auch das finale Element, das im Werbungskostenbegriff durch die Zwecksetzung „um zu" enthalten ist, mit in die Interpretation des Betriebsausgabenbegriffs hineinnehmen müssen. Wir würden dann wieder zu der Einheitlichkeit der Begriffsbildung, die wir ja gehabt haben, hinfinden.

Der Begriff, der bei der Gesetzesinterpretation durch Herrn Wassermeyer praktisch unter den Tisch fällt, nämlich die Worte „durch den Betrieb", würde bei diesem tätigkeitsorientierten Verständnis ausgelegt im Sinne von „durch die Tätigkeit des Steuerpflichtigen für betriebliche Zwecke".

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Ihr Beitrag führt zurück auf die vorausgegangene Diskussion. Wir könnten uns vielleicht auf irgendeine Formulierung wie „betriebliche Tätigkeit im weitesten

Sinne" einigen. Dabei läßt sich der Betrieb ja durchaus umfassend als einen Organismus mit sachlichen und persönlichen Betriebsmitteln verstehen.

Die weitere Frage, die Sie gestellt hatten, zielte auf die subjektive Seite. Ich meine, das ist kein so sehr großes Problem, wenn man dem folgt, was Herr Wassermeyer und Herr von Bornhaupt gemeinsam sagen, daß nämlich der Veranlassungsgedanke eben Raum für subjektive Umstände, für Motive läßt. Es gibt soviel ich weiß niemanden, der den Veranlassungsgedanken rein objektiv und – wohl mit Ausnahme von Herrn Wassermeyer – niemanden, der ihn rein subjektiv versteht. Sondern man sagt immer, es ist denkbar, daß der Anlaß ein Motiv sein kann.

Ich glaube, dann können wir diesen Bereich verlassen. Wir sollten uns noch dem Problem der Äquivalenztheorie zuwenden, das Herr Korfmacher aufgeworfen hat.

Prof. Söhn, Passau

Die Frage von Herrn Korfmacher lautet: Ist eine Äquivalenztheorie im Steuerrecht brauchbar, die, wie z. B. im Strafrecht, kein Schuldkorrektiv hat? Gerade die Grenz- und Zweifelsfälle können nur durch eine gerechtfertigte Korrektur der Äquivalenztheorie erfaßt werden. Welches ist der Maßstab für diese Korrektur? Lassen sich bei Annahme der Äquivalenztheorie überhaupt Grundsätze einer Rechtstheorie, d. h. allgemein gültige Anwendbarkeitsregeln aufstellen?

Ich darf dazu zunächst feststellen, daß ich keineswegs für eine unbesehene Übernahme der Äquivalenztheorie plädiere. Das Gegenteil ist der Fall. Ich verlange insoweit für das Vorliegen von Betriebsausgaben lediglich, daß Aufwendungen durch einen Faktor, der dem betrieblichen Handeln zuzuordnen ist, tatsächlich verursacht sind. Ohne diesen (irgendeinen) Ursachenzusammenhang zwischen Aufwendungen und Betrieb kann es keine Betriebsausgaben geben; darin weiche ich in der Begründung von Herrn Ruppe ab. Wenn Herr Ruppe einen wirtschaftlichen Zusammenhang fordert, ist das m. E. – nur und erst – das Kriterium für die Zuordnung einer – Ausgaben auslösenden – Ursache zur betrieblichen Sphäre; und daß diese Zuordnung von Ursachen einen wirtschaftlichen, nicht aber einen rechtlichen Zusammenhang voraussetzt, und daß ein zufälliger Zusammenhang nicht genügt, ist für das an wirtschaftliche Vorgänge anknüpfende Steuerrecht zwangsläufig.

Die Äquivalenztheorie soll zunächst nur die Frage beantworten, ob eine – Ausgaben auslösende – Ursache der betrieblichen Sphäre überhaupt zuordnungs*fähig* ist; denn diese Zuordnung setzt irgendeinen Kausalzusammenhang voraus. Für eine Qualifikation von Mischausgaben reicht diese positive Feststellung eines Ursachenzusammenhangs zwischen Aufwendung und Betrieb aber keinesfalls aus. Die Äquivalenztheorie ist insofern unbrauchbar; darin bin ich mir mit Herrn Ruppe einig. Da Aufwendungen nicht privat (mit)veranlaßt sein dürfen, wenn sie

Betriebsausgaben sein sollen, sind Mischausgaben, die sich quantitativ nicht in einen nur betrieblich und einen nur privat veranlaßten Teil trennen lassen, weil sachgerechte objektive Aufteilungskriterien fehlen (Beispiel: Die Mitgliedsbeiträge, die ein Steuerberater in einem Golfclub zahlt, falls er Golf spielen und geschäftliche Kontakte mit anderen Vereinsmitgliedern anknüpfen möchte), keine Betriebsausgaben, es sei denn, die private Mitverursachung (Mitveranlassung) ist qualitativ unwesentlich, d. h. eine rechtlich unerhebliche Mitveranlassung. Das ist eine Wertungsfrage. Sobald die private Mitveranlassung wesentlich ist – sie muß nicht überwiegen –, liegen dagegen untrennbare Mischausgaben, aber keine Betriebsausgaben vor. Die Äquivalenztheorie ist folglich lediglich der Ausgangspunkt für die Prüfung der betrieblichen Veranlassung; für eine Zuordnung von Mischausgaben zu den Betriebsausgaben ist diese Kausallehre ungeeignet.

Dr. Tanzer, Wien

Vielleicht sollte man in diesem Zusammenhang noch klärend ergänzen, daß die Äquivalenztheorie an sich überhaupt keine Ursachentheorie ist. – Und zwar insofern nicht, als keine Gewichtung innerhalb einer Ursachenkette und innerhalb möglicher Ursachen vorgenommen wird. Wo aber eine derartige Gewichtung fehlt, wie sie etwa bei der Theorie der wesentlichen Bedingung oder wesentlichen Ursache stattfindet, da fehlt es auch an einer Ursachentheorie. Solcherart bedeutet die Äquivalenztheorie nichts anderes als die schlichte Bejahung eines Ursächlichkeitszusammenhangs.

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

In diesem Zusammenhang vielleicht eine Frage, die Herr Dr. Hauber stellt:

„Während der Tagung der Deutschen steuerjuristischen Gesellschaft rufe ich zu Hause an, um mitzuteilen, daß sich der Besuch der Tagung gelohnt hat. Stellen die Telefonkosten Betriebsausgaben oder Werbungskosten dar?"

(Die Sache läge natürlich völlig anders, wenn er gesagt hätte, der Besuch hätte sich nicht gelohnt.)

Die Frage ist wohl, wo liegt hier die entscheidende Mitverursachung? Ist das Entscheidende, daß er seine Frau anrufen und sie beruhigen will, oder ist es die Mitteilung über die Tagung? Hält man die private Zielrichtung für nicht so ganz unwichtig, so daß dieser Umstand nicht weggedacht werden kann und verneint eine Trennbarkeit, so müßte ein Abzug ausscheiden, scheint mir. Die Frage ist, würde sich unter Veranlassungsgesichtspunkten etwas anderes ergeben? Ich meine, nein. Man sieht, daß man den Theorienstreit auch nicht überschätzen sollte. Die Frage von Herrn Dr. Hauber geht aber noch weiter:

„Wie ist der Sachverhalt zu beurteilen, wenn das Gespräch besonders lange dauert, weil eine private Angelegenheit, z. B. ein Geburtstagsgeschenk für die Schwiegermutter besprochen werden muß?"

Das verstärkt m. E. noch den Eindruck, daß es hier um private Dinge geht. Anders läge die Sache wohl, wenn er nicht zu Hause, sondern seinen Partner im Büro anruft, um mitzuteilen, daß sich der Besuch der Tagung gelohnt hat. Dann wäre vielleicht ein beruflicher oder betrieblicher Anlaß zu bejahen.

Herr Dr. Hauber steht dagegen auf dem Standpunkt, die ganzen Mehraufwendungen seien durch die Geschäftsreise veranlaßt. Der Gedanke ist wohl, wäre er nicht auf dieser Tagung, brauchte er nicht anzurufen. Was ist von diesem Argument zu halten?

Prof. Söhn, Passau

Diese Beispiele zeigen, daß die „reine" Äquivalenztheorie zur Problemlösung unzureichend ist. Daß die Teilnahme an einer Fachtagung beruflich veranlaßt ist, besagt nicht, daß alle während der Tagung anfallenden Ausgaben beruflich veranlaßt sind. Jede einzelne Aufwendung muß beruflich und darf nicht untrennbar wesentlich privat mitveranlaßt sein; nur eine unwesentliche private Mitveranlassung darf unberücksichtigt bleiben (Wertungsfrage).

Dr. Hauber

Habe ich aber erhöhte private Bedürfnisse, und diese Erhöhung ist auf eine betriebliche oder berufliche Veranlassung zurückzuführen, dann müssen die Kosten, die damit in Verbindung stehen, auch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkannt werden. Ich erinnere beispielsweise an die Mehrverpflegungskosten, die auch der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen. Aber weil diese Mehrkosten betrieblich oder beruflich veranlaßt sind, handelt es sich um Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Dies spielt m. E. eine Rolle bei den Fällen, die bereits in der Rechtsprechung behandelt worden sind, wie z. B. beim Wachhund.

Habe ich durch den Beruf oder durch die besonderen betrieblichen Verhältnisse die Notwendigkeit, einen Wachhund zu haben, dann sind die Aufwendungen für diese Sicherheitsmaßnahme m. E. durch den Betrieb oder den Beruf veranlaßt.

Dr. Streck, Köln

Bei Telefongesprächen, die von einer Dienstreise aus geführt werden, handelt es sich um klassischen Mehraufwand der Dienstreise, auch wenn zuhause angerufen wird, um dieses oder jenes mitzuteilen. Hier kommt wohl kein Finanzamt, kein noch so strenger Prüfer auf die Idee, die Abzugsfähigkeit zu bestreiten. Das ist ein Faktum. Möglicherweise ist dies so, weil sie den Gesprächsinhalt nicht kennen. Sie erfragen ihn aber auch nicht; sie wollen ihn nicht wissen, sie sollen ihn nicht wissen. Meines Erachtens ist dies ein Bereich, dessen Erforschung das Steuerrecht nicht gebietet.

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Ich hätte allerdings Zweifel, glaube aber, wir sollten wohl diesen Fall verlassen.

Wenn keine Wortmeldungen zur Frage der Trennbarkeit vorliegen, würde ich vorschlagen, daß wir jetzt zur Abrundung zwei Fragen nachgehen. Zum einen handelt es sich um eine Frage an Herrn Ruppe, in der darauf hingewiesen wird, daß wir das Problem ja nicht auf die Ausgabenseite beschränkt haben. Zum anderen hat Herr Pezzer eine Wortmeldung angekündigt, in der er darauf hinweisen möchte, welche Bedeutung dieses Tagungsthema etwa für die Frage „verdeckte Gewinnausschüttung" hat. Dies klang ja heute indirekt schon bei Herrn Streck an. Zunächst bitte Herr Ruppe:

Prof. Ruppe, Graz

Eine Frage von Herrn Dr. Hauber, die Einnahmenseite betreffend. Wirtschaftlicher Zusammenhang auch auf der Einnahmenseite, und zwar bezugnehmend auf die Rechtsprechung des BFH, die ein Geschenk des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer aus Anlaß des Geburtstages als Arbeitslohn angesehen hat. Die Frage lautet, ob dies gerechtfertigt ist. Nach Auffassung von Herrn Dr. Hauber steht die private Veranlassung im Vordergrund, daher liege kein Arbeitslohn vor.

Nun, ich würde sagen, man kann diese Frage nicht allgemein beantworten, sondern man wird jeweils fragen müssen, aus welchem Grund das Geschenk gegeben wurde. Stand die Funktion des Arbeitnehmers im Vordergrund, wofür ein Indiz sein kann, daß alle Arbeitnehmer, zumindest solche, die schon eine gewisse Zeit beschäftigt sind, ein solches Geschenk erhalten, oder beruht das Geschenk auf zusätzlichen persönlichen Bindungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber, die eben nichts mit diesem Dienstverhältnis zu tun haben? Im ersten Fall würde ich einen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis annehmen, ansonsten nicht.

Wenn ich ganz kurz noch einen Schritt weitergehen darf, und zwar im Zusammenhang mit dem Referat von Herrn Kollegen Kirchhof. Wenn wir die Einnahmenseite betrachten, dann stellt sich ja wohl auch die Frage, wie aus dieser Sicht die Geschäftsfreundebewirtungen, die Gästehäuser u. dgl. zu beurteilen sind. Ist nicht auch das aus der Sicht der Destinatäre eine Einnahme, die betrieblich veranlaßt ist? Diese Vorteile erhält man ja nicht als Privatperson, sondern als Geschäftsfreund deswegen, weil man geschäftliche Verbindungen erwartet. Und ist dann nicht in gewissen Fällen sogar, wenn man de lege ferenda denkt, die systematisch elegantere Lösung die, daß man diese Vorteile auf der Einnahmenseite erfaßt und sich statt dessen das Abzugsverbot erspart? Derzeit wird der Abzug ja wohl auch deswegen versagt, weil man sich offenbar praktisch nicht in der Lage sieht, diese Vorteile bei den Empfängern zu erfassen. Rechtlich ist es aber derzeit wohl nicht ausgeschlossen, beim Empfänger solche Nachforschungen anzustellen und die

empfangenen Vorteile zur Steuer heranzuziehen. Eine generelle Steuerfreistellung ist aus dem Abzugsverbot sicher nicht herauszulesen.

Prof. Kirchhof, Münster*

Ich stimme mit Herrn Kollege *Ruppe* darin überein, daß zwischen der Abziehbarkeit von Geschenken beim Schenker oder beim Bewirtenden und der Steuerpflichtigkeit beim Empfänger irgendwie korrespondierend eine inhaltliche Abhängigkeit besteht. Diese Perspektive zeigt deutlich, daß die Zuordnung dieser Aufwendungshandlung zu einer Grundsatzproblematik führt. Nach meiner Überzeugung gehören diese Fälle – Geschenke, Bewirten, Mit-auf-die-Jagd-Nehmen – systematisch in den § 12 EStG, weil die Handlung, d. h. die die Aufwendungen verzehrende Handlung durch den Schenker eine private Sache ist. Eine Besonderheit liegt bei diesen positivrechtlich dem § 4 Abs. 5 EStG zugeordneten Fällen in dem beruflichen Erfolg dieser Privathandlungen, der dann die Ausnahme einer Teilabziehbarkeit rechtfertigt. Dieses Ergebnis folgt auch aus der Grundsatzüberlegung, daß steuerliche Tatbestände an der rechtlich geschützten Privatsphäre ihre Grenze finden. Dabei stimme ich voll mit Herrn *Rönitz* überein, daß dieses eine Frage primär des materiellen Rechts ist. Deshalb habe ich die Problematik im Zusammenhang mit materiellen Abzugsverboten vorgetragen. Das Schenken und Bewirten würde ich materiell dem privaten Bereich zuordnen, der noch für eine Besteuerung zugänglich ist. Die grundsätzliche Zuordnung des Schenkens und Bewirtens zum privaten Bereich folgt insb. aus dem Fehlen eines betrieblich faßbaren Gegenwertes. Ich lasse mich bei dem Ergebnis aber auch von dem Gedanken an die Beschenkten leiten, damit dort die von Herrn Kollegen *Ruppe* erwähnten steuerlichen Konsequenzen nicht auftreten.

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Die Gesetzeslage geht wohl davon aus, daß es zunächst einmal Betriebsausgaben sind.

Prof. Kirchhof, Münster

Meine Rüge wendet sich an den Gesetzgeber, dem ein systematischer Fehler unterlaufen ist; die gegenwärtige Verbindlichkeit des Gesetzes ist selbstverständlich.

* Anmerkung des Herausgebers: Die drei nachfolgenden Diskussionsbeiträge von Prof. Kirchhof und Dr. Raupach werden hier aus Gründen des Sachzusammenhangs vorgezogen.

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Nun wieder zur Einnahmenseite: Der Veranlassungsgedanke findet sich in der Tat im Schrifttum auch für Einnahmen. Die Frage wäre noch, ob Sie meinen, daß Einnahmen- und Ausgabenseite jeweils nach den gleichen Grundsätzen zu behandeln sind. Das ist, glaube ich, noch wichtig. Auch insoweit scheinen hier keine unterschiedlichen Auffassungen zu bestehen.

Dr. Pelka, Köln

Gerade zur Einnahmenseite wollte ich noch eine Frage stellen, wenn wir das heute schon oft zitierte Betriebsfahrzeug nehmen, das auf der Privatfahrt zerstört wurde durch einen Blitz oder irgend etwas anderes. Falls wir jetzt mal unterstellen, es sei ein privater Vorgang, was geschieht nun mit der Versicherungsprämie, Versicherungssumme, die anschließend gezahlt wird. Wäre die jetzt auch keine Betriebseinnahme, weil ja die Ausgabe nicht Betriebsausgabe ist oder werden da andere Gesichtspunkte, andere abgrenzende Kriterien gewählt.

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Wenn ich darauf zunächst einmal antworten darf. Die Antwort hängt davon ab, ob man den Blitzschlag nun als ein außerbetriebliches Ereignis wertet, das den Abzug als Betriebsausgaben gefährdet. Die meisten Referenten würden wahrscheinlich sagen, man muß untersuchen, ob das Ereignis auf einer Privatfahrt oder einer Betriebsfahrt eingetreten ist.

Gut, ich würde trotzdem mit Herrmann/Heuer sagen, die Argumentation bei laufenden Betriebsausgaben ist überhaupt nicht übertragbar auf Abschreibungen und Absetzungen. Vielmehr handelt es sich, wenn Betriebsvermögen verloren geht, auf jeden Fall um Aufwand. Wenn ein Betriebsvermögensgegenstand durch einen Unfall oder ähnliches abhanden kommt, dann ist das ein betrieblicher Wertabgang, und als solcher auf jeden Fall auch buchmäßig zu erfassen. Dieser buchmäßige Vorgang kann überhaupt nur dadurch aus dem Buchhaltungswerk „eliminiert" werden, indem der Wertabgang über Kapitalkonto, also als Entnahme ausgebucht wird. Meine Bedenken, um das konkret zu sagen, gehen dahin, daß wir jetzt plötzlich, welcher Theorie wir auch folgen, anfangen, vom Betriebsausgabenbegriff her die Entnahme zu definieren. Man nimmt also eine Entnahme an, begründet das aber nicht damit, daß ein Entnahmevorgang vorläge, sondern daß ein nicht betrieblich verursachter Aufwand anzunehmen sei. Das scheint mir problematisch zu sein. Man muß ja auch sehen, daß es bei Annahme einer Entnahme zu einem ganz anderen Ansatz kommt: Nicht etwa die Reparaturkosten oder abgeschriebene Buchwerte werden steuerlich nicht anerkannt, vielmehr müßte das Kfz zum Teilwert ausgebucht werden. Es müßte also u. U. noch Gewinn realisiert werden. Insofern ist – meine ich – das Problem etwas anders zu sehen als im Vortrag von Herrn Söhn.

Dr. Pelka, Köln

Ich teile Ihre Auffassung zu dem Ausgabenteil. Was jetzt meine Frage war, was geschieht mit der Einnahme, die jetzt erfolgt.

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Wenn Sie sagen, die Ausgabe ist eine Entnahme, dann müssen Sie wohl gleichzeitig sagen, wenn der Betrag als Schadenersatz ins Betriebsvermögen gelangt, dann ist das eine Einlage.

Dr. Pelka, Köln

Ist das allgemeine Meinung? Sind das die gleichen Kriterien? Es wäre doch sehr interessant, wenn die Versicherungseinnahme auch Privateinnahme und somit nicht steuerbar wäre.

Dr. Wassermeyer, Köln

Ja, ich bin tatsächlich anderer Meinung. Ich gehe von einem rein subjektiven Veranlassungsbegriff aus. Der im Einzelfall bestehende objektive Zusammenhang mit dem Betrieb ist für mich nur Kriterium der Beweiswürdigung, d. h. ein Indiz dafür, daß die vom Steuerpflichtigen behauptete Veranlassung zutrifft oder auch nicht zutrifft. Ereignisse, die nicht vom Willen des Steuerpflichtigen getragen werden (z. B. der Blitzschlag oder eine gegen den Steuerpflichtigen gerichtete Zwangsvollstreckung) müssen von vornherein aus der Prüfung der maßgeblichen Veranlassung ausscheiden. Für die steuerliche Beurteilung ist es also unmaßgeblich, daß der Pkw vom Blitz getroffen und zerstört wird. Statt dessen ist entscheidend, ob der Pkw sich gerade auf einer betrieblichen Fahrt befand oder – sollte er z. B. in der Garage abgestellt sein – ob er betrieblich gehalten wird. Nur diese Tätigkeiten sind vom Willen des Steuerpflichtigen getragen und deshalb für die Bestimmung der maßgeblichen Veranlassung heranzuziehen. Für die Einnahmeseite gilt grundsätzlich Entsprechendes. Zur Lösung des Versicherungsfalls ist deshalb weder auf den Blitzschlag als das eigentliche Schadensereignis noch auf den objektiven Zusammenhang mit einer betrieblich oder privaten Fahrt abzustellen. Vielmehr wird die Zahlung der Versicherungssumme durch den Abschluß des Versicherungsvertrages ausgelöst. Die Zahlung ist nur durch dieses vom Willen des Steuerpflichtigen gesteuerte Ereignis veranlaßt. Diente deshalb der Versicherungsvertrag der Abdeckung eines betrieblichen Risikos, so liegen Betriebseinnahmen selbst dann vor, wenn der Unfall sich auf einer Privatfahrt ereignete. Diente er dagegen der Abdeckung privater Risiken, so sind private Einnahmen anzunehmen. De facto wird man deshalb darauf abstellen können, ob die Versicherungsprämie Betriebsausgabe ist oder nicht.

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Jetzt müssen wir wohl mit Befremden feststellen, daß wir verschiedener Auffassung darüber sind, was Anlaß ist. Mir scheint doch klar zu sein, daß die Wertminderung durch den Blitzschlag veranlaßt ist.

Dr. Borggräfe, Ludwigshafen

Um den Dissens vollkommen zu machen, also, ich teile diese Auffassung nicht. Wird die Versicherungssumme aufgrund eines Unfalls fällig, der auf einer Privatfahrt geschieht – auch wenn der Blitzschlag die auslösende Ursache für diesen Unfall ist –, so ist, *wenn* man die Privatfahrt als *so wesentlich* ansieht, daß sie nicht unter den Tisch fallen darf, auch die Versicherungssumme eine Einnahme, die eben wesentlich privat veranlaßt ist, und deshalb eine Privateinnahme und keine Betriebseinnahme.

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Wir müßten vielleicht noch einmal über die Frage diskutieren, was der Anlaß ist.

Prof. Philipowski, Bonn

Herr Söhn hatte folgenden Fall gebracht: Der leitende Angestellte eines großen Unternehmens wird entführt. In der Gewalt der Entführer schreibt er einen Brief, das Unternehmen möge für ihn ein Lösegeld zahlen. Diese Bitte wird erfüllt und zwar, wie wir annehmen wollen, vor allem wegen der bisherigen und noch zu erwartenden Arbeitsleistung des entführten Mitarbeiters. In einem solchen Fall kann das Unternehmen, wie Herr Söhn mit Recht sagte, den gezahlten Betrag als Betriebsausgabe abziehen. Aber hier beginnt erst das Problem. Denn nach Empfang des Lösegeldes sehen die Entführer davon ab, den Entführten zu töten. Er behält sein Leben und bekommt seine Freiheit wieder. Das ist für ihn ein Vorteil. Diesen Vorteil erhält er zwar – vordergründig gesehen – von den Entführern, aber wirtschaftlich von seinem Arbeitgeber, der ihn freigekauft hat. Hier entsteht die Frage, ob in der Leistung des Unternehmens eine lohnsteuerpflichtige Sachzuwendung an den Angestellten liegt. Wird diese Frage bejaht, so entsteht die weitere Frage, ob beim Entführten in gleicher Höhe Werbungskosten vorliegen oder ob er (als außergewöhnliche Belastung) nur denjenigen Teilbetrag abziehen kann, der über die zumutbare Belastung hinausgeht.

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Dogmatisch mag man das vielleicht so sehen, – obwohl ich Zweifel habe –, sicherlich handelt es sich aber um einen Fall für eine Billigkeitsmaßnahme.

Dr. Northmann, Hamburg

Herr Kollege Raupach, an Sie nur noch gewandt, zu dem etwas Verwirrung stiftenden Fall, den wir gehabt haben mit der Versicherungsprämie. Wenn Sie also die Versicherungssumme in Ihrem Fall dann als Betriebseinnahme zulassen wollen, dann müßten Sie eigentlich auch auf den Pkw eine Teilwertabschreibung zulassen. Sonst führt es zu unsinnigen Ergebnissen.

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Sie haben mich mißverstanden. Ich meine nicht Einnahme, sondern Einlage. Die Zahlung wird in einem solchen Fall auf ein betriebliches Konto erfolgen. Wenn man nun den Standpunkt vertritt, daß der Blitzschlag zu einer Entnahme führt, dann müßte folgerichtig der Zufluß der Entschädigung eine Einlage sein.

Richter am FG von Groll, Kiel

Nun ein Einwand zu der Frage, ob man mit dem Einlage- und Entnahmedenken hier auf der richtigen Fährte ist: Man kann doch wohl den Fall des Pkw-Schadens durch ein äußeres Ereignis nicht anders beurteilen, wenn er einen Unternehmer und wenn er einen Arbeitnehmer trifft, der täglich mit dem Auto zum Betrieb hin-und-herfährt. Infolgedessen ist das m. E. ein induktiver Beleg dafür, daß man mit dem Einlage-Entnahmedenken womöglich doch nicht auf der richtigen Spur ist. Meine Erwägungen gehen dahin, da stimme ich mit Herrn Wassermeyer überein, hier den Bezugspunkt für das Veranlassungs- oder das korrigierte Kausalitätsdenken anders zu sehen, und zwar im Nutzungsentzug. Wenn wir dies als Anknüpfungspunkt nehmen, dann sind wir tatsächlich in der Lage, ein finales oder ein Veranlassungsmoment nicht nur im Schema, sondern (etwa beim „Blitzfall") in der Realität zu erkennen; und dann sind wir auch in der Lage, meine ich, den Schaden, der da eingetreten ist, richtig zu gewichten – ihn unter Umständen sogar aufzuteilen, nach dem Umfang nämlich, in dem das der Nutzung entzogene Mittel dem Betrieb bzw. der Erzielung von Einnahmen diente.

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Ich möchte den Fall so lösen, daß die Abschreibung gewährt wird, weil der Entnahmebegriff nicht über eine Korrektur des Betriebsausgabenbegriffs bestimmt werden kann. Insofern käme ich bei meiner Lösung zu dem Ergebnis, das Kfz kann abgeschrieben werden, und dann müßte wohl auch die Entschädigung Betriebseinnahme sein. Ich habe nur gesagt, wenn man das Ganze als Entnahme sieht, dann korrespondiert damit die Behandlung der Entschädigung als Einlage. Nun zur Frage, ob eine Nutzungsentnahme vorliegt. M. E. wäre dies eine Fiktion: Durch den Blitzschlag wird die künftige Nutzung unmöglich; das ist aber keine Nutzungsentnahme.

Dr. Borggräfe, Ludwigshafen

Das ist richtig, die Privatfahrt, nämlich die Verwendung des Gegenstandes für private Zwecke, führt zu einem außerbetrieblichen Geschehen. Dies führt jedoch nicht dazu, Herr Wassermeyer, daß damit der Pkw kein Betriebsvermögen mehr ist.

Liegt aber Betriebsvermögen trotz „Nutzungsentnahme" vor, so führt der Blitzschlag zu einem „betrieblichen" Schaden. Wenn Sie jetzt diesen betrieblichen Schaden der Nutzungsentnahme zurechnen, haben Sie die Ursachenkette für den eingetretenen Erfolg verschoben: Denn nicht die Nutzungsentnahme führt unmittelbar zum Schaden, sondern der Blitz. Den Blitz können Sie nicht der privaten Tätigkeit hinzurechnen.

Deshalb meine ich auch, die Frage mit der Zigarette bzw. des Unfalls durch die Zigarette ist gleichzubehandeln. Der Pkw wird nicht dadurch, daß ich in dem Pkw eine Zigarette rauche, zum Privatvermögen. Ein Schaden führt in diesen Fällen immer zu einem Schaden im Betriebsvermögen. Ich komme immer zu einer Abschreibung, wenn ich nicht die Reparaturkosten als Erhaltungsaufwand geltend mache.

Wiss. Ass. Pezzer, Köln

Ich möchte zur Abrundung des Gesamtthemas kurz darauf hinweisen, daß die Grenzlinie, über die wir hier diskutieren, die Grenzlinie zwischen Privatsphäre und Betriebssphäre, nicht nur für die Einkommensteuer von Bedeutung ist, sondern auch für die Körperschaftsteuer im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung. Bei der Einkommensteuer geht es uns darum, die Einkünfteerzielung von der Einkünfteverwendung zu scheiden: Ausgaben, die mit der Einkünfteerzielung zusammenhängen, sind Betriebsausgaben, die der privaten Einkünfteverwendung dienen, sind privat und nicht abzugsfähig. Bei Kapitalgesellschaften tritt das prinzipiell gleiche Problem auf. Auch dort geht es um die Trennung zwischen Einkünfteerzielung der Kapitalgesellschaft und, wie es das Gesetz in § 8 KStG richtig umschreibt, Einkünfteverteilung an die Anteilseigner. Man könnte daher die Kriterien, die diese Tagung geliefert hat, benutzen, um einen neuen Versuch zu wagen, die verdeckte Gewinnausschüttung zu definieren. Man könnte sagen: Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt vor, wenn ein Vorgang, der den Gewinn der Gesellschaft mindert und den Gesellschafter wirtschaftlich begünstigt, nicht betrieblich veranlaßt ist. Das würde zwar einen Bruch mit der Rechtsprechungstradition bedeuten. Aber diese sehr alte Tradition ist auf unterschiedlichen Wurzeln aufgebaut, stützt sich letztlich auf sich selbst, so daß wir keine dogmatischen Bedenken haben sollten, uns davon zu lösen. Dafür spricht auch, daß die Rechtsprechung unter ihre eigene Definition selten exakt subsumiert, sondern eine Fülle unterschiedlicher Kriterien im Einzelfall heranzieht. So prüft die Rechtsprechung

zum Beispiel, ob Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers überhöht sind, ob die Verbesserung der Altersversorgung des Gesellschafters aus sozialen Gründen gerechtfertigt ist oder etwa, ob der Gesellschafter zusammen mit seiner Ehefrau oder einem anderen Gesellschafter einen beherrschenden Einfluß auf die Gesellschaft ausübt, um nur einige dieser Kriterien zu nennen. Die Kette ließe sich erheblich verlängern. Diese oft willkürlich anmutenden Kriterien bekommen einen Sinn, eine Ordnung, wenn man sie – um an das Referat von Herrn Rönitz anzuknüpfen – als Indizien ansieht, die jeweils im einzelnen Fall die betriebliche oder nicht betriebliche Veranlassung des betreffenden Vorganges verifizieren. Das führt zu der Konsequenz, daß im Einzelfall geprüft werden muß, ob tatsächlich das überhöhte Geschäftsführergehalt oder die Höhe der Altersbezüge den Schluß auf die betriebliche oder nichtbetriebliche Veranlassung zuläßt. Ich meine, daß wir uns bemühen sollten, hier für Körperschaftsteuer und Einkommensteuer zu mindestens ähnlichen Kriterien zu kommen, um insoweit eine einheitliche Rechtsanwendung zu gewährleisten.

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Soweit ist diese Auffassung von der Rechtsprechung des BFH nicht entfernt, wenn Sie daran denken, daß der BFH ja unterscheidet, ob solche Zuwendungen an den Gesellschafter aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses erfolgen oder wie zwischen Fremden. Im Grunde ist dies die Unterscheidung zwischen betrieblich und gesellschaftsrechtlich. Dann ergibt sich weiter die Frage, ob man auf die Verursachung oder die Veranlassung abstellen soll.

Wir sollten dann diesen Bereich verlassen und uns als letztes noch dem Problem des Betriebsvermögens zuwenden, da ja auch dazu Fragen vorliegen. Wobei ich vielleicht einleitend sagen darf, daß Herr Wassermeyer hier eine wahrscheinlich sehr unpopuläre These vertreten hat, wenn er sagt, gewillkürtes Betriebsvermögen gebe es nicht. Versuchen doch Steuerpflichtige immer wieder, gewillkürtes Betriebsvermögen zu bilden, wenn es um verlustträchtige Wirtschaftsgüter geht.

Ich muß andererseits aber doch sagen, daß ich die Argumentation auf den ersten Blick sehr einleuchtend finde. Ich frage mich, wie man, wenn man vom Gesetz aus argumentiert, ein gewillkürtes Betriebsvermögen begründen will. Mich würde interessieren, wie die Meinung des Plenums ist.

Prof. Tipke, Köln

Die Argumentation ist, wenn auch m. E. nicht in allen Einzelheiten, im Prinzip richtig, und wir können wirklich gespannt darauf warten, wie die Rechtsprechung darauf reagieren wird. Wir ich gestern morgen schon ausgeführt habe, geht auch nach meiner Meinung die Bezugnahme auf § 5 Abs. 1 EStG ins Leere, denn das Handelsrecht hält keine Antwort bereit. Gegenüber Freiberuflern, die ausnahmsweise den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln, würde der Hinweis auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ohnehin nicht zulässig sein. Ich möchte meine Auffassung – vgl. vorn S. 9 ff. – im übrigen nicht wiederholen.

Prof. Söhn, Passau

Eine Frage an Herrn Wassermeyer: Sie verneinen ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen, räumen aber ein, daß auch eine Anwendung des Veranlassungsprinzips in Grenzfällen „in die Nähe eines Wahlrechts" rückt. Würden Sie das einmal präzisieren.

Dr. Wassermeyer, Köln

Ich habe einerseits jedes Wahlrecht und in diesem Sinne auch jede Entscheidungsfreiheit des Steuerpflichtigen abgelehnt. Andererseits gehe ich aber von einem subjektiven Veranlassungsbegriff aus. Da sowohl das Wahlrecht als auch die Veranlassung auf subjektiven Kriterien aufbauen, ergeben sich die von Ihnen richtig erwähnten Abgrenzungsschwierigkeiten. Dennoch besteht zwischen Wahlrecht und Veranlassung ein entscheidender Unterschied, der deutlich wird, wenn man auf die Rechtsfolgen schaut. So sind Finanzämter und Finanzgerichte an das vom Steuerpflichtigen ausgeübte Wahlrecht gebunden. Sie haben keinerlei Recht, die Ausübung des Wahlrechts zu überprüfen. Dagegen löst die vom Steuerpflichtigen behauptete Veranlassung keinerlei Bindungswirkung aus. Sie ist eine sog. innere Tatsache des Steuerpflichtigen. Ihr Vorliegen kann von den Finanzämtern und Finanzgerichten in vollem Umfang beweismäßig gewürdigt werden. Die beweismäßige Würdigung geschieht in der Regel an Hand objektiv in Erscheinung tretender Umstände, von denen auf die subjektive Veranlassung rückgeschlossen wird. Jedoch gibt es einen Bereich, für den solche objektiven Kriterien fehlen, ohne daß deshalb die vom Steuerpflichtigen behauptete Veranlassung als tatsächlich nicht gegeben angesehen werden kann. Für diesen Bereich bleibt einmal die Möglichkeit der Anwendung des § 158 AO, d. h. des Abstellens auf die buchmäßige Behandlung. Dies würde in der praktischen Auswirkung keinen Unterschied zu den bei einem Wahlrecht (auch nicht) bestehenden Prüfungsmöglichkeiten machen. Man kann allerdings auch die behauptete Veranlassung jeweils als nicht nachgewiesen mit der Folge behandeln, daß im Zweifel der Bereich des Betriebsvermögens gegenüber der bisherigen Praxis sehr viel enger gezogen werden müßte. Vor der letztgenannten Konsequenz schrecke ich bisher noch zurück.

Prof. Tipke, Köln

Ich würde der buchmäßigen Behandlung kein wesentliches Gewicht beimessen. Papier ist geduldig. Es kommt auf die Wirklichkeit an; sie muß die Buchführung widerspiegeln. Die Wirklichkeit hängt aber nicht umgekehrt von der Buchführung

ab. Die Buchführung kann der Wirklichkeit entsprechen, aber auch widersprechen. Daher muß man m. E. – mindestens zusätzlich – andere Beweismittel verwenden.

Dr. Wassermeyer, Köln

Ich stimme Ihnen insoweit zu, als die von der buchmäßigen Behandlung gemäß § 158 AO ausgehende Vermutung durch jeden objektiven Umstand widerlegt werden kann. Ich gehe sogar soweit, daß ich bei besonders außergewöhnlichen Gestaltungen der Lebenserfahrung und dem Üblichen objektive Umstände entnehme, die die Vermutung des § 158 AO zu widerlegen geeignet sind. Es besteht also auch nach meiner Meinung in keinem Fall eine automatische Bindungswirkung an die buchmäßige Behandlung.

Prof. Tipke, Köln

Wichtig wäre wohl noch, die Beweislastfrage zu beantworten.

Dr. Wassermeyer, Köln

Das hängt davon ab, welche steuerliche Folge sich im Einzelfall ergibt. Will der Steuerpflichtige eine für ihn positive Folge, d. h. letztlich also Aufwand geltend machen, dann trägt er die Beweislast. Will das Finanzamt einen Veräußerungsvorgang beispielsweise versteuern, dann trägt es die Beweislast. Die Frage ist also, „wer von dem Kuchen essen" will.

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Ja das genau entspricht ja, glaube ich, der Rechtsprechung des BFH, was Sie jetzt gesagt haben.

Dr. Kröger, Maikammer

Als Beispiel: Nehmen wir an, es geht darum, ob Wertpapiere, eine GmbH-Beteiligung vielleicht, zum Betriebsvermögen gehört oder nicht. Was läßt sich da als Anlaß denken? Daß die Dividenden in das Betriebsvermögen fließen sollen, also die Kapitalkraft verstärken sollen, daß eine Kreditgrundlage geschaffen werden soll. Entweder kann der Unternehmer die Erträge seinem Betrieb zuordnen, sie können in den Betrieb fließen oder er kann sagen, das ist meine Privatschatulle. Bestimmt er nicht dadurch, wie er die Erträge zuordnet, ob die Wertpapiere Betriebsvermögen sind oder nicht, und ist nicht das genau das Wahlrecht, was der BFH für diesen Fall zugrunde legt?

Dr. Wassermeyer, Köln

Ich gehe mit Ihnen davon aus, daß gerade bei Wirtschaftsgütern wie Geld und Wertpapieren die betriebliche Veranlassung an Hand objektiver Kriterien häufig

nicht nachweisbar sein wird. Deshalb stehen wir vor der Frage, ob wir in einem solchen Fall nicht bis zum Beweis des Gegenteils den Angaben des Steuerpflichtigen, wie sie sich aus der Buchführung ergeben, Glauben schenken müssen. Rechtsgrundlage für ein solches Vorgehen wäre materiellrechtlich der subjektiv orientierte Veranlassungsbegriff und verfahrensrechtlich die Vermutungsregelung des § 158 AO. Dies bedeutet in den praktischen Auswirkungen kaum noch einen Unterschied zu der Annahme eines Wahlrechts. Dies ist jedoch nur die Folge der bestehenden Beweisschwierigkeiten. Aus systematischen Gründen sehe ich jedenfalls zwischen dem subjektiven Veranlassungsbegriff und einem Wahlrecht einen Unterschied. Es geht eben bei der Veranlassung nicht darum, was der Steuerpflichtige wählt, sondern von welchen Momenten er sich bei einer Entscheidung leiten läßt.

Prof. Tipke, Köln

M. E. geht es nicht nur um Beweisschwierigkeiten, sondern auch um eine Antwort auf die Frage: Kann in der Tatsache (ihre Erwiesenheit unterstellt), daß Wertpapiere als Kreditunterlage dienen, daß Dividenden die Kapitalkraft stärken sollen, überhaupt schon eine betriebliche Verwendung oder Nutzung, ein „Dem-Betrieb-Dienen", gesehen werden?

Dr. Borggräfe, Ludwigshafen

Nochmals zur buchhalterischen Erfassung des Betriebsvermögens. Dieses ist i. S. der §§ 5 EStG, 40 HGB zunächst „objektiv" (= gegenständlich) als „Wirtschaftsgut" bzw. „Vermögensgegenstand" zu erfassen. Argumentieren Sie nun, Herr Wassermeyer, nur „subjektiv", so kommen Sie zu dem Ergebnis, daß ein Vorgang allein im Inneren des Steuerpflichtigen zu einem Erfolg führt, der sich anschließend irgendwie objektiv (= nach außen hin) niederschlagen soll. Auch Sie müssen doch unterstellen, daß der Vorgang im Steuerpflichtigen, wenn er betrieblich veranlaßt ist, nur dann das Betriebsvermögen trifft, wenn er zu einem betrieblichen Erfolg führt, d. h. sich bei einem Wirtschaftsgut niederschlägt, das ich zu betrieblichen Zwecken einsetze.

Nehmen Sie die Kapitalgesellschaft. Die kann überhaupt kein Privatvermögen haben. Das Haus des Geschäftsführers ist, wenn es in der Bilanz erfaßt ist, GmbH- oder AG-Vermögen. Dies selbst dann, wenn dem Vorstandsvorsitzenden für seine privaten Intentionen die „Bombenvilla" dahingestellt wurde, weil er anders für die Gesellschaft nicht zu bekommen war. – Nun möchte das Einzelunternehmen denselben Mann zu denselben Konditionen haben. Damit hat der Einzelunternehmer einen betrieblichen Grund, die Villa im Betriebsvermögen zu errichten. Ob aber dieser betriebliche Vorgang zu Betriebsvermögen führt, wenn z. B. der Gesellschafter-Geschäftsführer die Villa alleine privat nutzt, erscheint nach bisherigen Kriterien schon wieder zweifelhaft: Danach sind Vorgänge denkbar, die be-

trieblich veranlaßt sind, die aber im konkreten Fall nicht zu einem „Erfolg" im Betriebsvermögen führen.

Der Grenzfall mit dem „Beitrag zum Golfclub" wird fast zu einer Glaubensfrage. Wenn Sie allerdings nach der Lebenserfahrung unterstellen, daß der einzelne Steuerberater bzw. Investmentmakler seine besten Abschlüsse im Golfclub macht, warum soll dann der Beitrag zum Golfclub nicht betrieblich veranlaßt sein? Der Steuerpflichtige hat sich entschieden, durch eine normalerweise private Handlung eine betriebliche Investition zu tätigen, er ist bestrebt, durch diese Tätigkeit einen betrieblichen Erfolg zu erzielen.

Dr. Wassermeyer, Köln

Es geht nicht um das Betriebsvermögen als eine Art objektiver Zustand, sondern um seine Entstehung. Da Betriebsvermögen nur durch Anschaffung, Herstellung oder Einlage entstehen kann, ist immer ein vom Willen des Steuerpflichtigen getragener Entschluß notwendig. Auch sagt das Gesetz nichts über irgendeinen Erfolg. Das Beispiel des Golfclubs ist für mich eine Frage, wie weit die Vermutung des § 158 AO gegenüber anderen Kriterien geht, die gegen die behauptete betriebliche Veranlassung sprechen. Damit handelt es sich letztlich um ein Beweisproblem. Jedes Finanzgericht wird dem Steuerberater die Lebenserfahrung entgegenhalten, nach der die meisten Mitglieder in einen Golfclub (auch) eintreten, um Golf zu spielen. Die Lebenserfahrung konkurriert also mit der Vermutung des § 158 AO in einer Weise, daß man ihr nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung im Zweifel den Vorrang wird einräumen müssen.

Dr. Borggräfe, Ludwigshafen

Vielleicht nur ganz kurz, weil Sie mich direkt angesprochen haben. Sie haben natürlich recht, die gesetzlichen Grundlagen sind dürftig; dies aber m. E. nicht deshalb, weil der Gesetzgeber schlecht ist, sondern weil sich die ganze Rechtsmaterie, wenn man so will, aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, aus der Übung des Kaufmanns entwickelt hat. Eine objektive, gesetzliche Abgrenzung haben Sie etwa in den Vorschriften über die Gewährung von Investitionszulagen. Sie erhalten nur dann die Investitionszulage, wenn Sie Ihre Investition „im Betrieb" vornehmen.

Dr. Wassermeyer, Köln

Ja gut, das ist aber ein anderer Fall.

Dr. Borggräfe, Ludwigshafen

Im Endeffekt zielen aber die Beispiele von Herrn Streck, der Teppich, der teure Pkw, in die gleiche Richtung, nämlich auf die Frage, ob ich von objektiven Kriterien her „Betriebsvermögen" habe oder nicht. Dies betrifft nicht nur den Vorgang der Veranlassung, sondern die Veranlassung muß doch zu einem Ergebnis geführt haben, so daß ich von diesem Ergebnis her rein gegenständlich abgrenzen kann – und damit objektiv abgrenzen kann –, liegt Betriebsvermögen, liegt Privatvermögen vor.

Dr. Wassermeyer, Köln

Ich kann dem nicht zustimmen, weil auch in den von Herrn Streck genannten Beispielen lediglich aus gewissen objektiv erkennbaren Kriterien Zweifel an der behaupteten, betrieblichen Veranlassung abgeleitet werden.

Ich möchte aber noch einmal auf das Betriebsvermögen bei Kapitalgesellschaften zurückkommen. Dieses Problem sehe ich schon deshalb anders, weil nach meiner Vorstellung eine Kapitalgesellschaft sehr wohl Privat- oder besser gesagt Nicht-Betriebsvermögen haben kann. Dies ist die logische Konsequenz aus meiner These, daß das Betriebsvermögen ein rein steuerlicher und vom Zivilrecht abweichender Begriff ist.

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Zur Ergänzung: Auch der Bundesfinanzhof nimmt ja an, eine Kapitalgesellschaft könne eine „Privatsphäre" haben; er hat das glaube ich anläßlich eines Gestütsfalles entschieden. Die Entscheidung wird übrigens allgemein kritisiert und – soweit ich sehe – im Schrifttum wohl herrschend abgelehnt. Man hat gesagt, man müsse das Problem eigentlich über die verdeckte Gewinnausschüttung lösen. Ich meine, eine „Privatsphäre einer Körperschaft" kann es auch geben, wenn man der erwähnten Rechtsprechung des BFH nicht folgt, und zwar im Verhältnis einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zu ihrem Eigenbetrieb, oder im Verhältnis zwischen einem Verein und seinem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. In diesen Bereichen stehen dieselben Abgrenzungsfragen im Vordergrund wie zwischen Betriebs- und Privatvermögen.

Ich habe in diesem Zusammenhang noch eine Frage an Herrn Wassermeyer: Der Bundesfinanzhof hat ja mehrfach entschieden, daß bestimmte lose Verknüpfungen nicht ausreichen, um notwendiges Betriebsvermögen zu begründen, also etwa, daß ein Grundstück Kreditunterlage für einen Betriebskredit ist. Es soll wohl auch nicht darauf ankommen, ob Zinsen aus Wertpapieren im Betrieb verwandt werden. In Betracht kommt in diesen Fällen aber gewillkürtes Betriebsvermögen. Da könnte natürlich die Aufgabe des gewillkürten Betriebsvermögens besondere Bedeutung erlangen, und zwar bei den Wirtschaftsgütern, die sowohl Betriebsvermögen als auch Privatvermögen sein können. Dies ist besonders bei zwei Gruppen der Fall, bei Wertpapieren und Mietwohngrundstücken. Es könnte also sehr wohl eine Folge der Ablehnung gewillkürten Betriebsvermögens darin liegen,

daß man Wertpapiere und Mietwohngrundstücke so gut wie nicht mehr in das Betriebsvermögen ziehen könnte. Sehe ich das richtig?

Dr. Wassermeyer, Köln

Ich möchte mich da sehr vorsichtig ausdrücken. Materiell-rechtlich muß der Steuerpflichtige Gründe haben, die ihrer Natur nach dem betrieblichen Bereich zuzuordnen sind. Dies folgt aus dem subjektiven Veranlassungsbegriff. Der Steuerpflichtige kann also gegenüber dem Finanzamt nicht geltend machen, er habe sich im Sinne eines Wahlrechts entschieden und die Besteuerung müsse der getroffenen Entscheidung folgen. Das eigentliche Problem ist der Nachweis der behaupteten betrieblichen Veranlassung z. B. bei Wirtschaftsgütern, bei denen sich der betriebliche Zusammenhang nicht schon aus objektiven Kriterien ergibt. Gerade weil ich insoweit den Bereich des Betriebsvermögens nicht unnötig einschränken wollte, habe ich dafür plädiert, die Vermutungsregelung des § 158 AO jedenfalls dann anzuwenden, wenn sie nicht durch andere Umstände widerlegt wird. Ich möchte also zur Zeit jedenfalls den Bereich des Betriebsvermögens so weit, wie es irgend geht, erhalten.

Dr. Frhr. von Schönberg, Meerbusch

Ich hätte eine Frage an Herrn Dr. Wassermeyer: Wenn Sie die betriebliche Entscheidung noch einmal betont ansprechen, dann verstehe ich nicht, warum Sie kein Wahlrecht bejahen wollen. Der Unternehmer hat ja die Möglichkeit, ob er nun Briefmarken noch in sein Unternehmen hineinnimmt oder ob er Goldmünzen noch zusätzlich handeln will. Wenn er das macht, dann ist das doch seine freie Entscheidung. Und diese Entscheidungsfreiheit legt es m. E. jedenfalls nahe, von einem Wahlrecht zu sprechen. Ob dann das mit dem Gedanken des § 4 Abs. 4 EStG vereinbar ist, ist eine andere Frage.

Dr. Wassermeyer, Köln

Das Gesetz sagt nichts von einem Wahlrecht, sondern spricht von Veranlassung. Die Tatbestandsmerkmale der Veranlassung einerseits und des Wahlrechts andererseits sind verschiedene. Auch wenn es sich jeweils um subjektive Merkmale handelt, so geht es doch bei der Veranlassung um innere Tatsachen des Steuerpflichtigen, die vorliegen oder nicht vorliegen, zwischen denen der Steuerpflichtige jedoch nicht wählen kann. Das Wahlrecht stellt sich dagegen als Recht des Steuerpflichtigen dar. Auch die Rechtsfolgen sind andere. Die Veranlassung ist als Tatsache in vollem Umfang nachprüfbar; das ausgeübte Wahlrecht löst dagegen als Rechtsausübung Bindungswirkung aus. Lediglich in einem bestimmten Grenzbereich, in dem der Nachweis der Veranlassung in Ermangelung objektiver Indizien schwierig ist, können die Rechtsfolgen von Veranlassung und Wahlrecht sich de facto ähneln.

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Ich meine, man muß vielleicht zwei Fragen unterscheiden. Die eine ist, gibt es gewillkürtes Betriebsvermögen, ja oder nein. Ich meine, die Frage ist offen, das hatte Herr Tipke ja schon gesagt.

Die zweite Frage gilt dem Veranlassungsgedanken. Sie ist mit all den Fragen verknüpft, die wir hier vorher erörtert haben. In diesem Zusammenhang ist wohl nicht damit zu rechnen, daß der BFH das Erfordernis des betrieblichen Dienens und seine Gefolgschaft zu Woerner aufgibt.

Wenn man einerseits meint, es gibt kein gewillkürtes Betriebsvermögen, andererseits aber am Erfordernis des betrieblichen Dienens festhielte, dann ist es in der Tat so, daß Wertpapiere und Mietwohngrundstücke kaum noch in die betriebliche Sphäre kommen könnten.

Dr. Pelka, Köln

Ich darf vielleicht noch einen Einwand bringen. Ich meine nämlich, daß der Gedanke des Vorredners von Herrn Dr. Wassermeyer nicht richtig beantwortet worden ist. Das Wahlrecht, das nicht im Gesetz enthalten ist, ergibt sich vielleicht doch aus folgender Überlegung: Der Steuerpflichtige hat unzweifelhaft die Wahl, ob er ein Unternehmen errichtet oder nicht, ob er Briefmarken kauft, um sie zu veräußern oder ob er einen Grundstückshandel betreibt. Dieses Wahlrecht mag formell nicht als solches eingeführt sein, die Wahlmöglichkeit des Steuerpflichtigen läßt sich aber nicht in Frage stellen. Und wenn wir die Frage des gewillkürten Betriebsvermögens darauf zurückführen könnten, daß der Steuerpflichtige eben die Wahl hat, unternehmerisch oder einkommensteuerlich irrelevant, also privat, tätig zu werden, dann meine ich doch, müßten wir ihm doch die Möglichkeit einräumen, Betriebsvermögen zu bilden oder auch nicht.

Dr. Wassermeyer, Köln

Für mich ist das kein Wahlrecht. Wenn jemand Grundstückshandel betreibt, ist dies für mich eine Tatsache. Der Grundstückshandel als Tatsache wird besteuert. Man sollte bedenken, daß der Begriff Wahlrecht den Wortteil „Recht" im Sinne von subjektivem Recht enthält. Dann dürfte die Abgrenzung des Begriffes zu faktisch bestehenden Verhaltensalternativen nicht schwer fallen.

Prof. Tipke, Köln

M. E. muß man differenzieren: Ein Steuerpflichtiger hat selbstverständlich Entscheidungsfreiheiten oder Wahlmöglichkeiten, wenn man so will: Er kann einen bestimmten Betrieb eröffnen oder nicht; er kann diesem Betrieb bestimmte Wirtschaftsgüter zur Verwendung oder Nutzung zuführen oder nicht. Er kann aber nicht – und allein darum geht es hier m. E. – durch „Wahlrecht", etwa in der

Buchführung ausgeübt, bestimmen, daß Wirtschaftsgüter, die in Wirklichkeit dem Betrieb nicht dienen, dafür auch gar nicht geeignet sind, diesem Betrieb für Ertragsteuerzwecke doch dienten, oder umgekehrt. Die Höhe seiner Steuer sollte man möglichst nicht wählen können.

Dr. Raupach, München

Ich meine, wir sollten auch wegen der fortgeschrittenen Zeit die Diskussion zu diesem Punkt abbrechen und doch ganz kurz die noch vorliegenden beiden Fragen vortragen und wenn es geht, eine Antwort darauf finden.

Wiss. Ass. Montag, Köln

Nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG sind auch Nutzungen entnahmefähig. Folgt aus dieser Vorschrift nicht, daß bei gemischtgenutzten Wirtschaftsgütern die erforderliche Gewinnkorrektur über die Entnahmevorschrift zu erfolgen hat? Wenn nicht, welche Bedeutung hat die Vorschrift dann bei der quotalen Aufteilung von Wirtschaftsgütern noch?

Dr. Wassermeyer, Köln

Die Frage ist einfach zu beantworten. Bei der Definition des Betriebsvermögens habe ich bekanntlich auf den Anschaffungs-, Herstellungs- oder Einlagevorgang abgestellt. Daraus folgt, daß sich die Veranlassung auf einen bestimmten Zeitpunkt beziehen muß. Wenn ich jedoch einen Pkw in der Absicht anschaffe, ihn zu 80 v. H. betrieblich und zu 20 v. H. privat zu nutzen, dann schließt das nicht aus, daß der Pkw in einzelnen Jahren nur zu 70 v. H. und in anderen zu 85 v. H. betrieblich genutzt wird. Diese Abweichungen sind durch Nutzungsentnahmen und -einlagen aufzufangen. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG wird also bei einer quotalen Aufteilung nicht überflüssig. Auch werden die Schwierigkeiten nicht geringer, weil sich bei einer dauerhaften Änderung des Nutzungsverhältnisses zusätzlich das Problem einer quotalen Sachentnahme bzw. -einlage stellt. In jedem Fall widerspricht die Existenz des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht meiner These von der quotalen Aufteilung.

Dr. Northmann, Hamburg

Das strenge Veranlassungsprinzip im Sinne des Vortrags von Dr. Wassermeyer hätte u. a. auch für die Betriebsaufspaltung zu gelten. Müßte es dann nicht z. B. ernstlich zweifelhaft sein, ob die GmbH-Anteile einer Betriebs-GmbH in den Händen des beherrschenden Gesellschafters bei dem Besitzpersonenunternehmen, das dieser ebenfalls beherrscht, noch wie bisher grundsätzlich als notwendiges Betriebsvermögen behandelt werden könnte. M. E. fehlt es an der betrieblichen Veranlassung des Anteilserwerbs, jedenfalls dann, wenn die vom Besitzunternehmen der Betriebs-GmbH vermieteten Wirtschaftsgüter nicht ganz speziell

auf deren Betrieb zugeschnitten sind und daher ohne weiteres auch x-beliebig an Dritte vermietet werden können. Erfreuliche Folge des Veranlassungsprinzips oder wie sieht das der Referent?

Dr. Wassermeyer, Köln

Auch bei dieser Frage muß man sich auf den maßgebenden Zeitpunkt besinnen. Die GmbH-Anteile werden im Zeitpunkt der Betriebsaufspaltung „notwendiges Betriebsvermögen". Also muß das Veranlassungsprinzip auf diesen Zeitpunkt bezogen werden. In einem solchen Augenblick besteht aber zwischen der Betriebs-GmbH und dem Besitzpersonenunternehmen ein objektiver Zusammenhang, der die subjektive Veranlassung indiziert. Die sich anschließende Tätigkeit des Besitzunternehmens interessiert solange nicht, als nicht eine Entnahme der GmbH-Anteile zur Diskussion steht. Der eigentlich interessante Aspekt Ihrer Frage besteht deshalb darin, ob man nicht unter gewissen Voraussetzungen die GmbH-Anteile aus dem Besitzunternehmen entnehmen kann, weil die ursprünglich vorhandene betriebliche Veranlassung sich verflüchtigt hat. Eine solche Konsequenz kann ich mir durchaus vorstellen. Ich meine deshalb, daß es sich schon lohnen kann, die Betriebsaufspaltung unter Veranlassungsgesichtspunkten erneut zu überdenken.

Dr. Northmann, Hamburg

Darf ich eine ganz kurze Bemerkung machen. Aus Ihrem Zögern habe ich doch entnommen, daß es vielleicht nicht ganz so eindeutig wäre, wenn man dem strengen Veranlassungsprinzip folgte. Nach den jetzigen Regeln ist es ja ziemlich eindeutig, aber vielleicht dann nicht mehr, wenn man schärfer prüft.

Diskussionsleiter Dr. Raupach, München

Es ist jetzt fast ein Viertel nach 6. Ich glaube, wir sollten die Diskussion abschließen. Der Vorstand hat mich gebeten, noch die Schlußworte zu sprechen. Ich möchte Ihnen daher namens des Vorstandes sehr herzlich für Ihr langes Ausharren danken. Unser Dank gilt auch den Herren Referenten, besonders denen, die auch noch an der Diskussion teilgenommen haben. Bei dieser Gelegenheit darf ich daran erinnern, welche gewaltige Arbeit die Vorbereitung dieser Tagung gemacht hat und meinen Dank auf die Herren Vorstandsmitglieder ausdehnen, die die Tagung vorbereitet und geleitet haben. Meine Damen und Herren, ich hoffe, daß wir uns alle möglichst in Nürnberg beim Thema „Gewinnrealisation" wiedersehen. Die Tagung ist geschlossen.

Resümee

Prof. Dr. Hartmut Söhn, Passau

I.

Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre ist ein Problem, das jeden Steuerpflichtigen berührt; ein dogmatisches Konzept zur Problemlösung fehlt. Dies und eine mehr zufällige und willkürliche Begriffsvielfalt im Einkommensteuerrecht („terminologische Konfusion" [*Tipke*]) hat zu einer unübersehbaren Kasuistik geführt. Das Steuerrecht braucht in dieser Abgrenzungsfrage „seine" Theorie. Die Lübecker Tagung versucht erstmals, die erforderliche Grundlagenarbeit zu leisten und die „innere Ordnung" des Ganzen aufzudekken.

II.

Jede Abgrenzung von Betriebsausgaben und Privatausgaben setzt Klarheit über den Betriebsausgabenbegriff, insbesondere über den Veranlassungsbegriff voraus. Die Lübecker Tagung offenbart insoweit gegensätzliche Position im Grundsätzlichen: *v. Bornhaupt*[1] und *Wassermeyer*[2] schließen aus der steuergesetzlichen Verwendung des Wortes „veranlassen", daß veranlassen nicht dasselbe wie verursachen, sondern i. S. von auslösendem Moment zu verstehen ist; nach *v. Bornhaupt* hat dieser Veranlassungsbegriff eine subjektive und eine objektive Komponente (Absicht der Einkunftserzielung – wirtschaftlicher Zusammenhang der Aufwendungen mit den Einkünften), *Wassermeyer* plädiert (in der Diskussion)[3] für einen rein subjektiven Veranlassungsbegriff. *Ruppe*[4] und *Söhn*[5] vertreten die Gegenposition: Der Ausdruck veranlassen spricht nicht für eine gewollte steuergesetzliche Differenzierung zwischen veranlassen, verursachen und ähnlichen Formulierungen; die Begriffe sind vielmehr austauschbar[6]. Eine Auslegung des § 4 Abs. 4 EStG muß am Zweck dieser Vorschrift (teleologisch) ansetzen. Der Betriebsausgabenbegriff soll die mit dem Betrieb zusammenhängenden Aufwendungen („Einkommenserzielung") von den mit der Privatsphäre des Steuerpflichtigen zusammenhängenden Aufwendungen („Einkommensverwendung") abgrenzen. Das entspricht dem Grundsatz der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähig-

1 S. 180.
2 S. 323.
3 S. 402, 420, 427, 430; teilweise anders im Vortrag (S. 323).
4 S. 115.
5 S. 23, 40.
6 Vgl. ferner *Tipke* S. 6.

keit (objektives Nettoprinzip). § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG ist eine „Interpretationshilfe" zur näheren Bestimmung dieses Prinzips. Die Vorschrift wiederholt die *negative Seite* des Grundsatzes der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit, wobei die *jeweilige Zweckbestimmung* einer Ausgabe, nicht die Art der Aufwendung maßgebend ist[7]. Aus dem objektiven Nettoprinzip folgt, daß eine subjektive Komponente für den Betriebsausgabenbegriff nicht zwingend sein kann. Auch Aufwendungen, die ohne Wissen und/oder ohne bzw. gegen den Willen des Steuerpflichtigen *im Zusammenhang mit dem Betrieb* entstehen (Zwangsaufwendungen, Zufallsaufwendungen u. ä.) müssen Betriebsausgaben sein[8].

In der Frage, wie die Zuordnung von Aufwendungen zur betrieblichen Sphäre oder zur privaten Sphäre durchzuführen ist, differieren *Ruppe* und *Söhn* (geringfügig). *Ruppe*[9] verzichtet auf die „diskussionsbeladenen" Begriffe veranlassen und verursachen und stellt auf den neutraleren und dem Grundgedanken des EStG adäquateren *wirtschaftlichen Zusammenhang* zwischen Aufwendungen und Betrieb ab; *ein rechtlicher Zusammenhang ist nicht erforderlich, ein zufälliger nicht ausreichend.* Die Äquivalenztheorie kann nach *Ruppe* „in der Fassung der conditio-sine-qua non-Formel" weder den wirtschaftlichen Zusammenhang aufdecken noch die Frage beantworten, ob Aufwendungen ausschließlich betrieblich verursacht sind und wie bei Vorliegen betrieblicher und privater Ursachen zu gewichten ist. Nach *Söhn*[10] setzt der Veranlassungsbegriff *positiv* eine tatsächliche Verursachung der Aufwendungen durch den Betrieb i. S. d. Äquivalenztheorie voraus (keine Ausgabe ohne Ursache, keine Betriebsausgabe ohne betriebliche Ursache)[11]. Erst für die *Zuordnung einer Aufwendungen verursachenden „causa" zur betrieblichen Sphäre bzw.* (und genauer) zum final gesteuerten betrieblichen Handeln des Steuerpflichtigen ist ein wirtschaftlicher Zusammenhang erforderlich[12] und ausreichend: Der wirtschaftliche Zusammenhang *zum* Betrieb *indiziert* eine Verursachung (= Veranlassung) *durch* den Betrieb, eine private Veranlassung schließt Betriebsausgaben begrifflich aus, *sonstige außerbetriebliche Ursachen* (höhere Gewalt, Einwirkungen außenstehender Dritter) *sind begriffsneutral*[13].

Ob Aufwendungen durch den Betrieb oder durch den Steuerpflichtigen privat veranlaßt sind, ist unter Berücksichtigung aller rechtlichen und tatsächlichen, objektiven und subjektiven Umstände zu entscheiden[14]. Für *Tipke*[15] ist insoweit die „Motivation des Steuerpflichtigen" maßgeblich (der objektive Zusammenhang ist lediglich Beweisfrage)[16], für *Söhn* ist die subjektive Seite nur ein Indiz für den objektiven Zusammenhang[17]. Da die Finanzbehörden eine Vielzahl von Fällen bearbeiten müssen (Massenverfahren), ohne ihre Verpflichtung zur wahrheitsgemäßen Sachverhaltsermittlung verletzen zu dürfen, stützen sie sich – ebenso wie die Finanzgerichte – zum Zwecke der Verfahrenserleichterung insbesondere auf die *Lebenserfahrung* und die *typisierende Betrachtungsweise. Rönitz*[18] hält dies weder für richtig noch für nötig und fordert stattdessen eine stärkere Inanspruchnahme des *Anscheinsbeweises* und des *Indizienbeweises.* Im übrigen müssen die Finanzbehörden im Rahmen des Zumutbaren ermitteln (§ 88 AO) und die Betroffenen mitwirken (§ 90 AO). Ist nicht aufklärbar, ob ein Veranlassungszusammenhang zwischen Aufwendung und Betrieb besteht, geht dies nach den Regeln über die objektive Beweislast zu Lasten des Steuerpflichtigen. Eine Schätzung „dem Grunde nach" ist *nicht* möglich[19].

Wenn feststeht, daß Aufwendungen sowohl durch den Betrieb als auch durch den Steuerpflichtigen privat veranlaßt sind, schlagen *Ruppe* und *Söhn* unterschiedliche Verfahrensweisen vor: *Ruppe*[20] fordert – in einer 2. Phase – *die Aufdeckung des rechtserheblichen wirtschaftlichen Zusammenhangs,* um Aufwendungen gegebenenfalls nur der betrieblichen oder ausschließlich der privaten Sphäre zuordnen zu können[21]. Diese Entscheidung trifft er je nach dem Vorliegen objektiver und/oder subjektiver Umstände und Merkmale „im Sinne eines beweglichen Systems"[22]. Sind Aufwendungen in rechtserheblicher Weise betrieblich und privat veranlaßt (gemischte Aufwendungen i. e. S.), muß nach *Ruppe*[23] eine *schätzungsweise Aufteilung* vorgenommen werden[24], um dem objektiven Nettoprinzip möglichst nahe zu kommen (3. Phase). *Söhn*[25] unterteilt Aufwendungen, die betrieblich und durch den Steuerpflichtigen privat veranlaßt sind, in aufteilbare und untrennbare Mischausgaben, je nachdem, ob sich die Aufwendungen in einen ausschließlich betrieblich veranlaßten und einen ausschließlich privat veranlaßten Teil trennen lassen oder nicht. Eine Aufteilung setzt das Vorliegen (sachgerechter) objektiver Merkmale für eine Quantifizierung der betrieblichen und privaten „Anlässe" voraus. Ist diese Voraussetzung erfüllt, *muß* aufgeteilt werden. Die Höhe des Betriebsausgaben- bzw. Privatausgabenanteils ist erforderlichenfalls zu schät-

7 *Ruppe,* S. 121 f.; *Söhn,* S. 43 f. Aus dem Zusammenhang mit den Tarifvorschriften schließt *Ruppe,* daß Aufwendungen, die durch die tarifliche Freistellung des Existenzminimums bereits berücksichtigt sind, jedenfalls der Sphäre der Einkommensverwendung zugerechnet werden müssen (S. 122 ff.).
8 *Ruppe,* S. 127; *Söhn,* S. 27 f.
9 S. 128 ff.
10 S. 21 ff.
11 Ebenso *Tipke,* S. 6; vgl. ferner *Tanzer,* S. 400, 415.
12 Ähnlich *Tipke,* S. 6.
13 *Söhn,* S. 26, 32 f. Vgl. ferner *Wassermeyer,* S. 420.
14 *Söhn,* S. 27.
15 S. 7.
16 Ebenso *Wassermeyer,* S. 420, 425, 427, 428, 430.
17 S. 27.
18 S. 307 ff.
19 *Rönitz,* S. 304; *Söhn,* S. 61.
20 S. 135 ff.
21 Ebenso *Tipke,* S. 7.
22 S. 138 f.
23 S. 140 ff.
24 Ebenso *Tipke,* S. 9.
25 S. 35 ff.

zen. Daß ein „zuverlässiger, leicht feststellbarer und nachprüfbarer Maßstab" für die Aufteilung fehlt, schließt eine Schätzung nicht aus. Die gegenteilige Rechtsprechung des BFH unterläuft die Schätzungsvorschriften. § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG regelt kein Aufteilungsverbot für aufteilbare Aufwendungen, sondern nur ein Abzugsverbot für nicht aufteilbare (Repräsentations)Aufwendungen[26]. Mischausgaben, für deren Aufteilung kein (sachgerechter) objektiver Aufteilungsmaßstab vorhanden ist, sind nach *Söhn* als „unteilbare Wertgröße" zwar keine Privatausgaben, aber auch keine (abzugsfähigen) Betriebsausgaben (aliud). Für diese Mischausgaben i. e. S. deklariert § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG ein Abzugsverbot[27]. Eine Ausnahme vom Abzugsverbot für untrennbare Mischausgaben macht *Söhn* in den Fällen, in denen solche Aufwendungen nur unwesentlich privat mitveranlaßt sind. *Eine unwesentlich private Mitveranlassung ist rechtlich unerheblich.* Sie darf vernachläßigt werden, weil sie das rigorose Abzugsverbot für untrennbar betrieblich und privat veranlaßte Mischausgaben mildert (Übermaßverbot). (Nur) Insoweit ist eine Gewichtung von Ursachen (Anlässen) *steuerrechtlich gerechtfertigt*[28]. Ob eine private Mitveranlassung wesentlich ist oder nicht, ist eine *Wertungsfrage*[29].

In den behandelten Einzelfällen kommen *Ruppe* und *Söhn* trotz ihrer unterschiedlichen Vorgehensweise *zu weitgehend gleichen* Ergebnissen[30].

III.

Was für Aufwendungen gilt, muß nach Ansicht von *Ruppe*[31] und *Söhn*[32] ebenso für Aufwand gelten: *Nur Aufwand, der i. S. d. § 4 Abs. 4 EStG durch den Betrieb veranlaßt ist, darf den Gewinn schmälern,* nicht aber eine durch den Steuerpflichtigen privat veranlaßte Wertabgabe des Betriebs. Das ergibt sich aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit (teleologische Auslegung des Gewinnbegriffs) sowie aus der Entstehungsgeschichte der §§ 4 Abs. 1 und 4, 12 EStG und ist Ausdruck eines umfassenden einkommensteuerrechtlichen Prinzips. *Raupach*[33] lehnt eine solche Übertragung der für laufende Betriebsausgaben geltenden Argumentation auf betrieblichen Aufwand ab.

26 *Söhn,* S. 46 ff.; vgl. ferner *Tipke,* S. 8 f.
27 S. 50 f.
28 S. 73 f.
29 S. 74 f.; vgl. ferner *Pelka,* S. 403.
30 S. 80 ff.; S. 139 f.
31 S. 118 ff.
32 S. 34 f., 93.
33 S. 419, 422; ebenso *Pelka,* S. 420; im Ergebnis auch *Borggräfe,* S. 423.

IV.

Im Körperschaftssteuerrecht folgt nach *Ruppe*[34] aus dem objektiven Nettoprinzip, daß nur Aufwendungen, die durch die Einkünfteerzielung veranlaßt sind, aus dem steuerpflichtigen Einkommen auszuscheiden sind, weil sie die Leistungsfähigkeit mindern, während Aufwendungen, die mit der Einkünfteverwendung zusammenhängen, die Bemessungsgrundlage nicht beeinflussen dürfen[35]. Ähnlich schließt *Wassermeyer* aus der Übernahme des Veranlassungsprinzips für die Abgrenzung von Betriebs- und Privatvermögen, daß auch Kapitalgesellschaften ein „Nicht-Betriebsvermögen" haben können[36].

V.

Die Diskussion zum Veranlassungsbegriff wiederholte die unterschiedlichen Positionen, insbesondere zu der Frage, ob der Veranlassungsbegriff subjektiv und/oder objektiv ist[37]. Dennoch ist „vorherrschende Meinung", daß die Unterschiede zwischen Veranlassungs- und Kausalitätslehren bzw. zwischen „auslösendem Anlaß" und „wesentlicher Ursache" tatsächlich geringfügig sind[38], und eine Zuordnung von Aufwendungen zur betrieblichen oder zur privaten Sphäre jedenfalls in Mischfällen ohne eine Wertung nicht zu entscheiden ist[39]. Im Mittelpunkt der Diskussion stand die Erprobung der „Veranlassungs- bzw. Kausalitätstheorien" an Einzelbeispielen; die Ergebnisse bringen teilweise Übereinstimmung, die Begründungen variieren:

1. In den Entführungsfällen mit Lösegeldzahlungen vermißt *Pelka*[40] eine theoretische Begründung für eine Qualifikation dieser Aufwendungen als Privatausgaben, während *Ruppe*[41] und *Tanzer*[42] dies mit dem stärkeren wirtschaftlichen Zusammenhang bzw. mit der wesentlichen Verursachung *durch die Person* des Entführten rechtfertigen[43].

34 S. 144 ff.; vgl. ferner *Söhn,* S. 33.
35 Zur Verwendung des Veranlassungsbegriffs für eine Definition der verdeckten Gewinnausschüttung vgl. *Pezzer,* S. 423 f.
36 S. 429. A. A.: *Borggräfe,* S. 427; differenzierend *Raupach,* S. 429.
37 *v. Bornhaupt,* S. 406, 412; *Kirchhof,* S. 403 f.; *Pelka,* S. 398 f.; *Raupach,* S. 402, 414; *Söhn,* S. 401; *Tanzer,* S. 400 f.; *Wassermeyer,* S. 402, 420, 425, 427, 430.
38 *Raupach,* S. 401 f.; *Söhn,* S. 401; *Tanzer,* S. 400 f.
39 *Pelka,* S. 402.
40 S. 398 f.
41 S. 411.
42 S. 400 f.
43 Vgl. ferner *Söhn,* S. 56 f.; sowie *Phillipowski,* S. 421.

2. Unfallkosten, die ein unter Alkohol stehender Steuerpflichtiger auf einer Betriebsfahrt verursacht, zählt *Wassermeyer*[44] zu den Betriebsausgaben, weil das Fahren unter Alkoholgenuß keine Nutzungszuführung des Pkw zu privaten Zwecken bedeutet. *Ruppe*[45] und *Söhn*[46] beschränken das Vorliegen von Betriebsausgaben auf Ausnahmefälle, da ein Unfall infolge alkoholbedingter Fahruntüchtigkeit *regelmäßig* durch den Steuerpflichtigen nicht nur unwesentlich privat mitveranlaßt ist bzw. der Vorgang in die Privatsphäre fällt[47].

3. Unfallkosten, die auf einer Privatfahrt des Steuerpflichtigen mit einem betrieblichen Pkw entstehen, sind nach *Ruppe*[48], *Söhn*[49] und *Wassermeyer*[50] keine Betriebsausgaben, weil ein Unfall auf einer Privatfahrt der Privatsphäre zuzuordnen *(Ruppe)* bzw. nicht nur unwesentlich privat mitveranlaßt ist *(Söhn)*, bzw. die betriebliche Veranlassung durch eine Zuführung zu privaten Zwecken überlagert wird *(Wassermeyer)*[51].

4. Aufwendungen, die durch eine Beschädigung eines betrieblichen Pkw's auf einer Privatfahrt des Steuerpflichtigen infolge höherer Gewalt (Steinschlag, Blitzschlag u. ä.) entstehen[52], sehen *Borggräfe*[53] und *Raupach*[54] als Betriebsausgaben an, da die höhere Gewalt nicht dem privaten Bereich zurechenbar ist und der Pkw zum Betriebsvermögen gehört *(Borggräfe)* bzw. die Beschädigung eines betrieblichen Pkw's zu Betriebsausgaben führt *(Raupach)*. *Wassermeyer*[55], *Ruppe*[56] und *Söhn*[57] verneinen das Vorliegen von Betriebsausgaben, da *ein (jeder) Unfall des Steuerpflichtigen auf einer Privatfahrt* seiner privaten Sphäre zuzuordnen ist *(Ruppe)*, nicht nur unwesentlich privat mitveranlaßt wird *(Söhn)* bzw. eine Zuführung zu privaten Zwecken vorliegt *(Wassermeyer)*. V. *Groll*[58] sieht im Nutzungsentzug den Bezugspunkt für das „Veranlassungs- oder das korrigierte Kausalitätsdenken", um den Schaden richtig zu gewichten und u. U. aufteilen zu können.

44 S. 325 FN 34; S. 408 f.
45 S. 139.
46 S. 84 ff., 409.
47 Ebenso *Tipke*, S. 7. Für eine differenzierende Betrachtungsweise auch *Raupach*, S. 400.
48 S. 139.
49 S. 86 ff.
50 S. 408.
51 Vgl. aber auch *Borggräfe*, S. 409 f.
52 Zur Zerstörung eines gemischt genützten Pkw in der Betriebsgarage bzw. in der häuslichen Garage vgl. *Söhn*, S. 92 und *Wassermeyer*, S. 324 f.
53 S. 423.
54 S. 419.
55 S. 408, 420.
56 S. 139 f.
57 S. 91.
58 S. 422.

5. In der Frage, wie eine Versicherungssumme zu qualifizieren ist, die dem Steuerpflichtigen auf Grund eines Unfalls mit einem betrieblichen Pkw auf einer Privatfahrt des Steuerpflichtigen zufließt[59], und der Unfall kein betrieblicher Vorgang ist, besteht ein offener Dissens: *Borggräfe* nimmt eine wesentlich privat veranlaßte Privateinnahme an[60], *Raupach*[61] eine Einlage in den Betrieb (falls die Beschädigung des Pkw's zu einer Entnahme führt)[62], *Wassermeyer*[63] eine Betriebseinnahme (falls die Zahlung der Versicherungsprämie Betriebsausgabe war)[64].

Mennel[65] ergänzt dieses „deutsche Bild" anhand einschlägiger – z. T. diskutierter – Beispiele durch einen knappen Überblick über die verschiedenartigen „Lösungen und Begründungen" in dieser Abgrenzungsfrage in den wichtigsten westlichen Industriestaaten. Kurzberichte von *Cagianut* (Schweiz)[66], *Vogel* (Schweden)[67] und Walter (USA)[68] vervollständigen die Übersicht.

VI.

Die gesetzliche Nichtabzugsfähigkeit von Betriebsausgaben ist eine Ausnahme von der Regel. Der Tatbestand der Veranlassung regelt den Grundsatz abziehbarer Betriebsausgaben, der am Maßstab von Abzugsverboten nochmals überprüft und je nach den Besonderheiten des Einzelfalls gerechtfertigt oder widerlegt werden muß. Das Problem der gesetzlich nicht abziehbaren Betriebsausgaben liegt deshalb nach *Kirchhof*[69] in einem Wertungsgegensatz zwischen tatbestandlicher Qualifikation und Rechtsfolge; die Tatbestände der beschränkt abziehbaren Betriebsausgaben regeln teilweise auch – verdeutlichend und konkurrierend – Einzelfälle des Veranlassungsprinzips. Einen *ersten* Grund für eine Abzugsbeschränkung sieht *Kirchhof* in der Unterscheidung der eine Ausgabe „veranlassenden Handlung" und der „Wirkung dieser Ausgabe". Grundsätzlich wird das Veranlassen und die Wirkung einer Ausgabe einheitlich entweder der Privat- oder der Betriebssphäre zugeordnet. Bei einzelnen Aufwendungshandlungen, insbesondere bei Ausgaben ohne konkrete Gegenleistung, ist dieses Junktim zwischen

59 Zur Anwendung des Veranlassungsprinzips auf der Einnahmeseite vgl. im übrigen *Ruppe*, S. 417 f.
60 S. 421.
61 S. 420.
62 Hiergegen und für eine Abschreibung des Pkw *Raupach*, S. 419, 422.
63 S. 420.
64 Vgl. ferner *Söhn*, S. 86 f. (zur Unfallversicherung).
65 S. 363 ff.
66 S. 377 ff.
67 S. 387 ff.
68 S. 381 ff.
69 S. 201 ff.

Handlung und Erfolg aber gelockert. Insoweit gilt: Betrieblich aufgewendete Ausgaben mit privater Wirkung sind grundsätzlich Betriebsausgaben, privat aufgewendete Ausgaben mit betrieblicher Wirkung grundsätzlich Privatausgaben[70]. Abzugsbeschränkungen können ferner ihren Grund im Aufeinandertreffen verschiedener Rechtsprinzipien (*Beispiele:* Mischausgaben im Einkommensteuerrecht; Konkurrenz zwischen Einkommensteuer und Umsatzsteuer)[71] und im Verfahrensrecht (*Beispiel:* Ermittlungsverbot zum Schutze der Privatsphäre als „Gegenprinzip zum Nettoprinzip")[72] haben.

VII.

RFH und BFH verneinen in ständiger Rechtsprechung die Abzugsfähigkeit von Geldstrafen und Geldbußen als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten. Die Begründung hierfür wechselt zumindest in ihren Schwerpunkten. *Tanzer*[73] liefert eine überzeugende Begründung für diese Judikatur (wobei die unterschiedlichen Formulierungen des Betriebsausgaben- und des Werbungskostenbegriffs unberücksichtigt bleiben und von einem einheitlichen Ausgabentatbestand ausgegangen wird). Geldstrafen können ausschließlich betrieblich bzw. beruflich veranlaßt sein und sind in diesem Falle Betriebsausgaben/Werbungskosten. Wertungen, die auf das Verschulden, die Strafbarkeit oder das moralische Verhalten des Steuerpflichtigen abstellen, stellen dies nicht (mehr) in Frage, einerlei, ob der Steuerpflichtige fahrlässig oder vorsätzlich gehandelt hat[74]. Zweifelhaft ist lediglich, ob ein Abzugsverbot für Geldstrafen und Geldbußen, denen begrifflich Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostencharakter zukommt, begründbar ist. *Tanzer*[75] weist im Wege einer „induktiven Lückenfüllung" nach, daß der strafrechtliche Rechtsgrundsatz einer höchstpersönlichen – ausschließlich die individuell-subjektiven Gesichtspunkte des Verschuldens wertenden – Bestrafung eine Abzugsfähigkeit von Geldstrafen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten verbietet *(Rechtsprinzip einer höchstpersönlichen Schuldindiziertheit der Geldstrafe). Das strafrechtliche Abzugsverbot ist eine lex specialis gegenüber §§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 EStG, welches auf einer eigenständigen Wertung des(selben) Gesetzgebers in einem anderen Rechtsgebiet zurückgeht.* Wenn der betriebliche Täter trotz gleicher oder sogar höherer Schuld von Rechts wegen insgesamt milder belastet würde als der private Täter, läge darin eine eklatante Verletzung der Ordnungsaufgabe des Strafrechts. Zu den nicht abzugsfähigen Geldstrafen zählen allerdings nur die öf-

70 S. 209 ff. S. auch *Kirchhof*, S. 403 f.; ferner *Borggräfe*, S. 409 f.
71 *Kirchhof*, S. 218 f.
72 *Kirchhof*, S. 222 ff.
73 S. 227 ff.
74 *Söhn*, S. 82 f.
75 S. 250 ff. Ebenso *Tipke*, S. 9.

fentlich-rechtlich begründeten Geldleistungen, welche nach Art und Höhe unmittelbar an der Schuld des Täters ausgerichtet *(täterindiziert)* sind, die höchstpersönlich treffen sollen, um vom Täter als Übel empfunden zu werden (kriminelle Geldstrafe), nicht dagegen alle sonstigen, aus dem Delikt folgenden strafrechtlichen Sanktionen („Maßnahmen") gegen das Eigentum, wie Einziehung, Unbrauchbarmachung und Verfall. Auch Strafverteidigerkosten sind nach Ansicht von *Tanzer* abzugsfähig, wenn sie den steuerlichen Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenbegriff erfüllen[76]. Für Geldbußen nach dem OWiG und dem österr. Verwaltungsstrafgesetz gilt folgendes[77]: Durch den Betrieb veranlaßte Geldbußen sind Betriebsausgaben. Soweit die Geldbuße für eine physische Person „echte Strafe" ist (*Täterindiziertheit* der Geldbuße), kann sie nicht abgezogen werden, dient sie erkennbar der Wertabschöpfung, ist sie „*tatindiziert*" und ggf. als Betriebsausgabe/Werbungskosten voll absetzbar. Geldbußen gegenüber Verbandspersonen sind allgemein „tatindiziert" betriebsbezogen und deshalb stets und zur Gänze als Betriebsausgaben absetzbar. Zur Klarstellung dieser Ergebnisse schlägt *Tanzer* eine ausdrückliche gesetzliche Verankerung des Abzugsverbots für Geldstrafen und Geldbußen vor.

VIII.

Die finale Formulierung des Werbungskostenbegriffs in § 9 Abs. 1 qualifiziert *v. Bornhaupt* als eine „unvollkommene Definition"[78], weil z. B. Aufwendungen bei bereits gesicherten Einnahmen, nachträgliche Aufwendungen und unfreiwillige Aufwendungen sowie Abwehraufwendungen nicht erfaßt werden, obwohl sie in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung stehen. Deshalb fordert er eine alle Arten von Werbungskosten umfassende Definition, die die vom Gesetz vorausgesetzte Absicht des Steuerpflichtigen, mit Aufwendungen Einkünfte zu erzielen, und das Kriterium des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Aufwendungen und Einkünfteerzielung enthält, und plädiert für eine Übernahme des für Betriebsausgaben geltenden Veranlassungsprinzips in den Werbungskostenbegriff[79]. Zur Begründung stützt sich *v. Bornhaupt* auf allgemeine Auslegungsregeln: Aus dem in § 9 Abs. 1 Nr. 5 und § 22 Nr. 4 EStG verwendeten Begriff der Veranlassung und dem in § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG nur unvollkommen definierten Begriff der Werbungskosten läßt sich „*der allgemeine Grundsatz ableiten, daß das Prinzip der Veranlassung das Kriterium für das Vorliegen von Werbungskosten schlechthin ist und damit für alle Werbungskosten*

76 S. 258 f.
77 S. 262 ff.
78 S. 172 ff.
79 S. 181 ff.

gültig sein muß"[80]. Für eine solche Gleichsetzung von Betriebsausgaben und Werbungskosten spricht überdies die historische Entstehung des Betriebsausgabenbegriffs und das objektive Nettoprinzip. Die Grenze zur Privatsphäre ist für beide Bereiche prinzipiell gleichzuziehen[81]. Die Rechtsprechung hat diesen Schritt z. T. bereits vollzogen. Als Definition eines vom Veranlassungsprinzip geprägten Werbungskostenbegriffs schlägt *v. Bornhaupt* vor: „*Werbungskosten sind (alle)* Aufwendungen, die durch die Erzielung von Einkünften veranlaßt sind"[82].

In den Diskussion stellte lediglich *Wassermeyer*[83] die Übernahme des Veranlassungsprinzips in den Werbungskostenbegriff in Frage, weil der finale Wortlaut dieser Auslegung eine Grenze setze, während insbesondere *Raupach*[84] und *Ruppe*[85] diese Gleichsetzung auch deshalb befürworten, weil § 9 Abs. 1 EStG „nie wörtlich" praktiziert worden ist und nichts im Wege steht, sich über den Wortlaut einer Vorschrift hinwegzusetzen, wenn er zu unbefriedigenden und widersprüchlichen Ergebnissen führt[86]. Die Neudefinition des Werbungskostenbegriffs durch *v. Bornhaupt* wurde kontrovers diskutiert: *Tipke*[87] kritisierte die Abhängigkeit dieses Werbungskostenbegriffs von der „Erzielung von Einkünften". Sein Definitionsvorschlag – „Werbungskosten sind Ausgaben, die durch den Beruf veranlaßt sind" – eignet sich nach Ansicht von *v. Bornhaupt* nicht für eine umfassende Definition der Werbungskosten, da der Ausdruck „Berufsausgaben" für Aufwendungen im Zusammenhang mit den Einkünften des § 2 Abs. 1 Nr. 5–7 EStG nicht passe[88]. Die Kompromißvorschläge von *Raupach*[89] und *Wassermeyer*[90] lauten: „Aufwendungen, die durch eine Leistung veranlaßt sind, die zu den Einkünften einer bestimmten Einkunftsart gehören" *(Raupach)*, bzw. „Werbungskosten sind Ausgaben, die durch eine Einkunftsquelle i. S. d. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG veranlaßt sind" *(Wassermeyer)*.

IX.

Rechtsprechung und Schrifttum unterscheiden seit Jahrzehnten zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen. Diese Praxis lehnt *Wassermeyer*

80 S. 188.
81 *Ruppe*, S. 115 f.
82 S. 198.
83 S. 402, 404, 410.
84 S. 411 f.
85 S. 410 f.
86 Ebenso *v. Bornhaupt*, S. 412; vgl. ferner *Kirchhof*, S. 403 f., aber auch *Borggräfe*, S. 412.
87 S. 405, 406.
88 S. 406.
89 S. 407 f.
90 S. 408.

ab:[91] Das Steuerrecht kennt nur *das* Betriebsvermögen und *das* Privatvermögen; für die Annahme gewillkürten Betriebsvermögens fehlt eine steuergesetzliche Grundlage. Zur Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen übernimmt *Wassermeyer* das für Betriebsausgaben geltende, in § 4 Abs. 4 EStG definierte Veranlassungsprinzip[92], da der Betriebsvermögensbegriff und der Betriebsausgabenbegriff identische Funktionen haben: Sie grenzen die Einkunftsquelle „Betrieb" von anderen Einkunftsquellen und gegenüber der privaten Lebensführung ab. Unter den Begriff Betriebsvermögen fallen deshalb „*alle Wirtschaftsgüter, die im wirtschaftlichen Eigentum des Betriebsinhabers stehen und von diesem „betrieblich veranlaßt" angeschafft, hergestellt oder eingelegt werden*"[93]. Betriebliche Veranlassung ist nach *Wassermeyer* i. S. v. „auslösendem Moment" oder „innerem Anstoß" zu verstehen[94], – mit der zusätzlichen Besonderheit, daß der Anschaffungs-, Herstellungs- und Einlagevorgang stets einen Willensakt des Steuerpflichtigen voraussetzt[95]. Der Steuerpflichtige muß die betriebliche Veranlassung für die Anschaffung, Herstellung oder Zuführung eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen schlüssig behaupten und erforderlichenfalls glaubhaft machen. Die Veranlassung ist subjektiv; objektive Merkmale dienen lediglich zum Beweis der subjektiven Veranlassung. Die betriebliche Veranlassung ist eine – voll überprüfbare – Beweisfrage; ein Wahlrecht oder eine Entscheidungsfreiheit des Steuerpflichtigen besteht nicht. Das Finanzamt entscheidet über die Zuordnungsfrage, der Steuerpflichtige trägt die objektive Beweislast.

Für Wirtschaftsgüter, die für gemischte Zwecke angeschafft oder hergestellt werden, lehnt *Wassermeyer* die von der h. M. vertretene Ganzheitsmethode ab und fordert eine quotale Aufteilung, da im Steuerrecht ein Rechtsatz fehlt, daß Wirtschaftsgüter stets als einheitlicher Gegenstand dem Betriebsvermögen oder Privatvermögen zuzuordnen sind, eine quotale Aufteilung z. T. anerkannt bzw. obligatorisch ist und für die vermögensmäßige Behandlung gemischt genutzter Wirtschaftsgüter keine anderen Grundsätze gelten können als bei der Aufteilung gemischt veranlaßter Aufwendungen[96]. Spätere Abweichungen sind durch Nutzungsentnahmen bzw. Nutzungseinlagen aufzufangen[97].

In der Diskussion fand die Auffassung *Wassermeyers*, daß eine Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen ohne steuergesetzliche Grundlage ist, Zustimmung[98]. Kontrovers bleibt, ob ein rein subjektives Ver-

91 S. 317 ff.
92 S. 321 ff.; ebenso *Tipke*, S. 10.
93 S. 322.
94 Ebenso *v. Bornhaupt*, S. 180; anders *Ruppe*, S. 115 und *Söhn*, S. 23, 40.
95 S. 323. In der Diskussion plädiert Wassermeyer für einen „rein subjektiven Veranlassungsbegriff" (S. 402, 420, 427, 430).
96 S. 331 ff.
97 S. 335 f., S. 432. Vgl. ferner *Montag*, S. 432.
98 *Tipke*, S. 424; vgl. ferner *Raupach*, S. 424.

anlassungsprinzip nicht tatsächlich das – von *Wassermeyer* abgelehnte – Wahlrecht des Steuerpflichtigen z. B. bei der Frage, ob ein Unternehmer Betriebsvermögen bildet oder nicht[99] oder Wertpapiere dem Betrieb zuzuordnen sind oder nicht[100], wieder einführt[101], bzw. ob nicht überhaupt objektiv auf den betrieblichen Erfolg abzustellen ist[102]. In Grenzfällen, in denen sich eine subjektive Veranlassung nicht durch objektive Indizien beweisen läßt, kann das rein subjektive Veranlassungsprinzip in seinen Rechtsfolgen – das räumt *Wassermeyer* ein –[103] de facto in die Nähe eines Wahlrechts führen. In der rechtlichen Konzeption ist die betriebliche Veranlassung eine reine Beweisfrage und eine durch die Finanzbehörden voll überprüfbare innere Tatsache, für die die Vermutungsregel des § 158 AO Anwendung findet, wenn sie nicht durch andere Umstände widerlegt wird. Das schließt – begrifflich – ein Wahlrecht und eine Entscheidungsfreiheit des Steuerpflichtigen über die betriebliche Veranlassung aus und vermeidet, daß der Steuerpflichtige die Höhe seiner Steuer „wählen" kann[104].

Böckli[105] ergänzt die Ausführungen *Wassermeyers* zum Dualismus „Betriebsvermögen – Privatvermögen" durch einen informativen Bericht über diese Zweiteilung und ihre Rechtsfolgen in den USA, in Frankreich und in der Schweiz – in den USA ist ein Dualismus Geschäftsvermögen/Privatvermögen weder in der Gesetzestechnik noch begrifflich bekannt, in Frankreich und in der Schweiz wird ebenso wie in Deutschland zwischen Privat- und Geschäftsbereich unterschieden –, und würdigt den in diesen Ländern unterschiedlich gestalteten Dualismus im Rechtsvergleich.

X.

Für den Steuerpflichtigen sind Ermittlungen, die aufklären sollen, ob Aufwendungen betrieblich/beruflich oder privat veranlaßt sind, mit einem unerwünschten Eindringen der Finanzbehörde in seinen privaten Lebensbereich verbunden. Das provoziert eine Abwehrhaltung. Dennoch ist dies nach den Erfahrungen von *Streck*[106] „als Finanzbeamter, Berater und Steuerbürger" für einen bestimmten Bereich der Besteuerungspraxis kein zentrales Problem, weil die Praxis „durch Selbsthilfe Wege gefunden (hat), um das dem Ärgernis entsprechende Problem zu lösen". Unter bestimmten von der Besteuerungspraxis entwickelten Einigungsbedingungen einigt man sich schlicht auf Zahlen. Zu den Einigungstechniken zählen die Pauschalierungen der Finanzverwaltung; daneben treten „Verfahren der individuellen Verhandlung im Einzelfall". Die Abgrenzungsproblematik wird folg-

99 *Pelka*, S. 431.
100 *Kröger*, S. 426.
101 *v. Schönberg*, S. 430.
102 *Borggräfe*, S. 427 f.
103 S. 427.
104 *Tipke*, S. 432.
105 S. 339 ff.
106 S. 273 ff.

lich durch Arrangements des Steuerbürgers mit den Finanzbehörden „überspielt". *Streck* fordert deshalb eine „rechtliche Erschließung des Arrangements", eine Orientierung der Normauslegung an dieser Praxis, insbesondere eine „Verobjektivierung der Abgrenzung als Gebot der Rechtsverwirklichung".

Der Vortrag von *Streck* provozierte eine ins Grundsätzliche gehende kontroverse Diskussion, obwohl niemand die geschilderten Fakten in Zweifel zieht[107]. Die Stellungnahmen sind durchweg ablehnend: Eine zu weitgehende Ursachenforschung und ein zu starkes Eindringen in die Privatsphäre muß der Gesetzgeber abstellen[108], die Einigungstechnik ist der falsche „Ausweg", der Jurist muß eine Antwort auf der Grundlage des geltenden Rechts suchen[109], die Einigungstechnik hilft in zahlreichen Fällen nicht weiter[110], dem Richter überhaupt nicht, sie schafft neuen Konfliktstoff[111] und führt zu Zufälligkeiten in der Besteuerung, je nachdem, welches Arrangement der Steuerberater eines Steuerpflichtigen beim Finanzamt durchsetzen kann[112]. Das „zeitökonomischste Regelungs- und Einigungsverfahren" in der Besteuerung kann nur eine Besteuerung nach dem Legalitätsprinzip sein, wenn sie in ihrer konkreten Anwendung „durchsichtig, verständlich und allgemein plausibel" gemacht wird[113]. Das Steuerrecht muß deshalb durch eine in der Praxis handhabbare Theorie das Arrangement überflüssig machen[114].

XI.

Wie nicht anders zu erwarten war, liefert die erste *grundsätzliche* Beschäftigung mit der Frage, wie die Betriebs-/Berufssphäre von der Privatsphäre abzugrenzen ist, noch keine „unumstrittene Zuordnungsformel". Dennoch sind die Unterschiede in der Auslegung des Veranlassungsbegriffs in § 4 Abs. 4 EStG tatsächlich gering, und die Entwicklung *einer* Veranlassungstheorie ist ebenso vorgezeichnet wie die Übernahme des *(dieses)* Veranlassungsgedankens in den Werbungskostenbegriff und seine Verwendung für eine Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen. Das bedeutet Vereinheitlichung und Vereinfachung in der Terminologie *und* im Materiellen. Insoweit hat die Tagung überraschend viel Übereinstimmung und Klärung gebracht; für einzelne Teilprobleme, z. B. für die Nichtabzugsfähigkeit von Geldstrafen als Betriebsausgaben/Werbungskosten gilt dies ohnehin. Deshalb ist in „Lübeck" ein wichtiger Schritt auf dem Weg vom „lästigen, wirklich unerträglichen Betriebsausgaben/Werbungskosten-ABC" *(v. Groll)* zu einer einsichtigen und allgemein gültigen dogmatischen Konzeption für die Abgrenzung der Betriebs-/Berufssphäre von der Privatsphäre getan worden.

107 vgl. *Borggräfe*, S. 397.
108 *Ruppe*, S. 393 f.
109 *v. Groll*, S. 394.
110 *Raupach*, S. 399.
111 *Tipke*, S. 395.
112 *Söhn*, S. 396.
113 *Kirchhof*, S. 396 f.
114 *Borggräfe*, S. 398.

Anhang:
Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.*

Satzung (Auszug)

§ 2 Vereinszweck

Der Verein hat den Zweck,

a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;

b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;

c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;

d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;

e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;

f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

§ 3 Mitgliedschaft

(1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befaßt.

(2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.

(3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, daß der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

---

* Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung). Geschäftsstelle: Classen-Kappelmann-Straße 24, 5000 Köln 41.

Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat

Vorstand: (1979–1981): Prof. Dr. *Klaus Tipke* (Vorstandsvorsitzender); Rechtsanwalt und Notar *Franz Josef Haas,* Fachanwalt für Steuerrecht (stv. Vorsitzender); Prof. Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse;* Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Heinrich List;* Ministerialdirektor Dr. *Karl Koch;* Wiss. Ass. Dr. *Joachim Lang* (Schriftführer); Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka* (Schatzmeister).

Wissenschaftlicher Beirat: Prof. Dr. *Hartmut Söhn* (Vorsitzender); Prof. Dr. *Karl Heinrich Friauf;* Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Manfred Groh;* Rechtsanwalt und Notar *Franz Josef Haas;* Ministerialdirektor Dr. *Karl Koch;* Prof. Dr. *Brigitte Knobbe-Keuk;* Prof. Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse;* Rechtsanwalt Dr. *Reinhold Kreile,* MdB; Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Heinrich List;* Ministerialdirigent Dr. *Klaus Manke;* Ministerialdirigent *Felix Müller;* Rechtsanwalt Dr. *Arndt Raupach;* Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe;* Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Ludwig Schmidt;* Prof. Dr. *Klaus Tipke;* Ministerialdirigent Dr. *Adalbert Uelner;* Prof. Dr. *Klaus Vogel;* Präsident des Bundesfinanzhofs a. D. Prof. Dr. *Hugo von Wallis;* Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Lothar Woerner.*

Mitglieder

Allitsch, Gerold, Dr., Steuerberater, Graz
Alpenländische Treuhand, Wirtschaftsprüfer- und Steuerberatungsgesellschaft, Wien
Altehoefer, Klaus, Regierungsdirektor, Bonn-Holzlar
Altheim, Michael, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Neu-Isenburg
von Arnim, Hans Herbert, Dr., Universitätsprofessor, Wiesbaden
Arnold, Wolf-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Wien
ASU – Arbeitsgemeinschaft Selbständiger Unternehmer e. V., Bonn
Ault, Hugh J., A. B., D. J., Professor of Law, Boston/USA

Baade, Gerhard, Steuerberater, Berlin
Babel, Helmut, Dr., Rechtsanwalt, Nürnberg
Bartsch, Erika, Steuerberaterin, Schömberg
Baumann, Norbert, Assessor, Germering
Baur, Dieter, Dipl.-Kfm., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Frankfurt/M.
Baur, Ulrich, Dr., Regierungsrat, Wiesbaden

Becker, Helmut, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Behrendt, Wolfgang, Rechtsanwalt, Hannover
Beisel, Wilhelm, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Karlsruhe
Beisse, Heinrich, Honorarprofessor, Richter am Bundesfinanzhof, München
Bellstedt, Christoph, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Bengestrate, Jörg Peter, Steuerberater, München
Blaurock, Uwe, Universitätsprofessor, Freiburg
Blumers, Wolfgang, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
Bolik, Werner, Steuerberater, Hannover
Bollhagen, Werner, Steuerbevollmächtigter, Ganderkesee
Bopp, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Gräfelfing bei München
Bordewin, Arno, Dr., Regierungsdirektor, Bonn-Holzlar
Borggräfe, Joachim, Steuerjurist, Frankenthal
von Bornhaupt, Kurt Joachim, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Ottobrunn bei München
Brandmüller, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Sökking
Brinkmann, Berthold, Rechtsanwalt, Hamburg
Bülow, Hans-Joachim, Dr., Regierungsrat, Neckargemünd
Bund der Steuerzahler e. V., Wiesbaden
Burchardi, Friedrich, Dr., Richter am Finanzgericht, Kummerfeld
Busch, Roswitha, Dr., Dipl.-Volkswirt, Steuerberaterin, Köln
Buss, Hans-Reinhard, Rechtsanwalt und Notar, Fachanwalt für Steuerrecht, Wiesmoor

Cagianut, Francis, Dr., Universitätsprofessor, Präsident des Verwaltungsgerichts, Mörschwil bei St. Gallen/Schweiz
Chrysant-Piltz, Ingeborg, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Köln
Clausen, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, München
Clemm, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, München
Coen, Max, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Köln
Conradi, Joachim, Dr., Nürnberg
Conscience, Kurt, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Bochum
Costede, Jürgen, Dr., Universitätsprofessor, Göttingen
Crezelius, Georg, Dr., Wiss. Assistent, Bielefeld

Damerow, Max-Dieter, Rechtsanwalt, Rosdorf
Daumke, Michael, Oberregierungsrat, Berlin
Denkl, Hellmut Rainer, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Deubner, Peter, Dr., Verleger, Köln
Deuschle, Gudrun, Referendarin, Dautphetal-Wolfgruben
Deuschle, Werner, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Dautphetal-Wolfgruben
Deutscher Bundestag, Fachbereich Haushalt und Finanzen, Bonn
Deutsche Steuer-Gewerkschaft, Düsseldorf
Deutscher Steuerberaterverband e. V., Bonn
Dietz, Karl-Dieter, Richter am Finanzgericht, Neukirchen-Vluyn
Doehlert, Helmut, Dr., Richter am Finanzgericht, Köln
Dölemeyer, Hans-Joachim, Dr., Steuerberater, Bad Homburg v. d. H.
Doralt, Werner, Dr., Univ.-Dozent, Steuerberater, Wien
Dornfeld, Robert, Dr., Steuerberater, Köln
Draxl, Otto, Steuerberater, Wien
Drenseck, Walter, Dr., Richter am Finanzgericht, Gröbenzell
Dressler, Herbert, Richter am Finanzgericht, Hamburg

Ebeling, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hannover
Eckert, Franz, Dr., Rechtsanwalt und Lehrbeauftragter der Universität Graz, Baden bei Wien
Eger, Othmar, Steuerberater, Oberndorf a. Neckar
Eggesiecker, Fritz, Dr., Steuerberater, Erftstadt-Liblar
Eichhorn, Franz-Ferdinand, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Eickhoff, Friedrich-Wilhelm, Steuerberater, Wuppertal
Eiselsberg, Maximilian, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Eliass, Werner, Dr., Steuerberater, Wedemark
Engert, Eckart, Rechtsanwalt und Steuerberater, Memmingen
Entringer, Fernand, Docteur en droit, Rechtsanwalt, Luxemburg
Esch, Günter, Dr., Rechtsanwalt, Wuppertal
Eulerich II, Michael, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Münster
Everding, Karl F., Dr., Rechtsanwalt (Syndikus), Hannover

Faut, Eberhard, Dr. Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart
Feddersen, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.

Felix, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Finken, Jürgen, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Krefeld
Fischer, Peter, Dr., Richter am Finanzgericht, Düsseldorf
Fischer, Robert, Regierungsassessor, Eßlingen
Flämig, Christian, Dr., Professor, Darmstadt
Fleck, Heinrich, Rechtsanwalt, Karlsruhe
Flick, Hans, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn-Bad Godesberg
Flockermann, Paul Gerhard, Ministerialrat, Bad Honnef
Förster, Martin, Regierungsdirektor, Bornheim-Roisdorf
Forst, Christian, Regierungsdirektor, Niederkassel bei Bonn
Freckmann, Heinz, Steuerberater, Coesfeld
Freitag, Jens, Frankfurt/M.
Friauf, Karl Heinrich, Dr., Universitätsprofessor, Bensberg-Frankenforst b. Köln
Fritsch, Werner, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien
Frotscher, Gerrit, Dr., Rechtsanwalt, Buchholz b. Hamburg

Gänger, Hartmut, Dr., Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. W.
Gaier, Richard, Mag. Mag. Dr., Steuerberater, Wien
Gassner, Wolfgang, Dr., Universitätsdozent, Wien
Gebel, Dieter, Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße
Geeb, Franz W., Dr., Finanzpräsident, Koblenz
Gefäller, Wolfgang, Dr., Steuerreferent, Bonn-Bad Godesberg
Geist, Günter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Gauting bei München
Gellner, Elmar, Hauptgeschäftsführer der Bundesrechtsanwaltskammer, Bonn
Geppaart, Chris, Dr., Universitätsprofessor, Tilburg/Niederlande
Gerger, Hans, Mag., Univ.-Assistent, Graz
Gerlach, Karl-Heinz, Steuerbevollmächtigter, Münster
Glauflügel, Bert, Oberregierungsrat, Schwaigern
Glenk, Heinrich, Dipl.-Vw., Regierungsrat, Bad Kissingen
Glotz, Herbert, Dr., Steuerberater, Wien
Gneiting, Dietrich, Dr., Regierungsdirektor, Stuttgart
Goegge, Harald, Berlin
Göggerle, Werner, Dr., Regierungsassessor, Tübingen
Görlich, Wolfgang, Dr., Berlin

Görs, Hartmut, Rechtsreferendar, Augsburg
Gräser, Waldemar, Steuerberater, Bremen
Grafinger, Hermann, Steuerberater, Linz/Österreich
Groh, Manfred, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Burgdorf-Ehlershausen b. Hannover
von Groll, Rüdiger, Richter am Finanzgericht, Preetz bei Kiel
Grube, G., Dr., Richter am Finanzgericht, München

Haarmann, Hans, Ministerialrat, Bad Honnef
Haas, Franz Josef, Rechtsanwalt und Notar, Bochum-Stiepel
Hahn, Hans-Heinrich, Rechtsreferendar, Braunschweig
Hammerstein, Rolf-H., Rechtsanwalt und Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Harrer, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Lörrach
Heber, Hans-Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Heeser, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Krefeld
Helml, Martin, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Linz/Österreich
Henninger, Michael-Peter, Dr., Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.
Hessler, K., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bochum
Hetl, Hanns, DDr., Finanzpolitischer Referent, Wien
Heydt, Volker, Rechtsanwalt, Brüssel
Heyll, Ulrich, Dipl.-Kfm., Wiss. Assistent, Berlin
Heyng, Eduard, Steuerberater, Düsseldorf
Hieber, Otto, Notarassessor, Hof/Saale
Hieber, Rudolf, Steuerberater, Reutlingen
Hintzen, Lothar, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn
Höhn, Ernst, Dr., Universitätsprofessor, St. Gallen/Schweiz
Hönig, Gilbert, Steuerbevollmächtigter, Köln
Hofmann, Ruth, Dr., Richterin am Bundesfinanzhof, München
Hollatz, Günter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.
Hoyer, Jürgen Henrich, Oberregierungsrat, Wuppertal
Huchatz, Wolfgang, Rechtsanwalt, München
Hübner, Sigwart, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Böblingen
Huss, Werner, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln

Ivens, Heinrich, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Pinneberg bei Hamburg

Jähnike, Götz Uwe, Richter am Finanzgericht, Mönkeberg bei Kiel
Jakob, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, München
Janell, Hans-Joachim, Rechtsanwalt und Notar, Fachanwalt für Steuerrecht, Essen
Jansen, Alfred, Dr., Regierungsdirektor, Aachen
Jantos, Heinz, Steuerberater, Berlin
Jessen, Uwe, Dr., Präsident des Finanzgerichts Berlin, Berlin
Jülich, Stefan H., Rechtsanwalt, Böblingen
Jürgens, Günter, Dr., Ministerialrat, Köln

Kahrs, Hermann, Steuerbevollmächtigter, Hamburg
Kaufinger, Kurt, Steuergehilfe, Vilshofen
Kebschull, Hans Helmut, Dr., Steuerberater, Bielefeld
Kemsat, Wolfgang, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Reinbek
Kesselring, Karl Armin, Rechtsreferendar, Würzburg
Keßler, Rainer, Oberregierungsrat, Meckenheim
Keßler, Rüdiger, Dr., Richter am Finanzgericht, München
Kimura, Konosuke, Privatdozent, Tokio/Japan
Kirchhof, Paul, Dr., Universitätsprofessor, Münster
Kitzinger, Manfred, Fachanwalt und Notar, Frankfurt/M.
Kiuppis, Viktor, Steuerberater, Bremen
Klasen, Volker, Regierungsrat, Wuppertal
Klasmeyer, Bernd, Dipl.-Kfm., Dr., Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Klein, Franz, Dr., Ministerialdirektor, Bonn-Röttgen
Kley, Max Dietrich, Rechtsanwalt, Bad Dürkheim
Klöcker, Reinhold, Steuerberater, Bonn
Klüting, Hans, Rechtsanwalt, Dortmund
Knobbe, Dietrich, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bonn
Knobbe-Keuk, Brigitte, Dr., Universitätsprofessor, Bonn
Knobel, Wolfgang, Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße
Koch, Hellmut-Ehrhart, Regierungsdirektor, Berlin
Koch, Karl, Dr., Ministerialdirektor, Bonn
Koch, Wolfgang, Assessor, Nürnberg
König, Andreas, Steuerberater, Montabaur
König, Faustin W., Rechtsanwalt und Steuerberater, Kassel
Kohler, Richard, Regierungsdirektor, Bonn

Koneczny, Walter, Dr., Mag., Universitätsassistent, Wien
Kopecky, Heinrich, DDr., Referent, Mödling bei Wien
Korfmacher, Michael, Rechtsreferendar, Alfter-Impekoven
Koschmieder, Lutz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wiesbaden
Kracke, Rolf, Steuerbevollmächtigter, Hude
Kraft, Wolfgang, Dr., Präsident des Hess. Finanzgerichts, Kassel
Kramer, Jörg-Dietrich, Dr., LL.M., Dozent und Rechtsbeistand, Lohmar
Krauß, Rolf, Oberregierungsrat, Neumünster
Krefting, Erwin, Notar a. D., Waldbröl
Kreile, Reinhold, Dr., MdB, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Kreppel, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Krug, Alfred, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.
Kruse, Heinrich Wilhelm, Dr., Universitätsprofessor, Bochum und Hamburg
von Küchler, Carl, Rechtsanwalt, Hamburg
Kuhlmann, Heinz, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Kunert, Bernhard, Steuerberater, Köln
Kupsch, Werner, Dr., Richter am Finanzgericht, Köln
Kussmann, Manfred, Dr., Regierungsdirektor, Dozent an der Fachhochschule für Finanzen, Nordkirchen
Kutz, Werner, Regierungsdirektor, Berlin

Lademann, Christian, Rechtsanwalt, Bonn
Landsmann, Georg Friedrich, Vizepräsident am Finanzgericht, Preetz bei Kiel
Lang, Joachim, Dr., Wiss. Assistent, Köln
Laube, Konrad, Ministerialrat, Bonn-Buschdorf
Laudahn, Diether, Dr., Zentralabteilung Steuern der BASF, Weinheim
Laule, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.
Lauprecht, Gottfried, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Kiel
Lehmann, Horst, Dr., Geschäftsführendes Vorstandsmitglied eines VVaG, Essen
Leiber, Kurt, Dr., Ministerialrat, Krefeld
Liedtke, Helmut D., Dr., Steuerreferent, Leonberg
Lieser, Joachim, Dr., Cheflektor, Bonn
Lipps, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Berlin
List, Heinrich, Professor Dr., Präsident des Bundesfinanzhofs, München
Löhning, Bernd, Dr., Regierungsdirektor, Berlin
Lohse, W. Christian, Richter am Finanzgericht, München

Loock, J. Dirk, Dr., Rechtsanwalt, Düsseldorf
Loos, Gerold, Dr. Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Chefsyndikus, Köln
Lopau, Mechthild, Lektorin, Köln
Luchterhand, Hans Friedrich, Dr., Rechtsanwalt, München
Ludwig, Werner, Ltd. Regierungsdirektor, Kiel
Lütke, Albert, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.
Luther, Siegfried, Dr., Rechtsanwalt, Gütersloh

Maeder, Gerhard, Präsident des FG Hamburg, Hamburg
Manfreda, Heinz, Dkfm., Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien
Manhardt, Ilse, Dr., Steuerberaterin, Wien
Manke, Klaus, Dr., Ministerialdirigent, Bonn
Martin, Suse, Regierungsassessorin, Eßlingen
Marx, Eckhard, Regierungsrat z. A., Haltern
Mathiak, Walter, Vors. Richter am Finanzgericht, Kiel
Mayr, Karl, Dr., Steuerberater, Wiss. Ass., München
Meeth, Rüdiger W., Rechtsanwalt, Wiesbaden
Meier, Adolf, Dr., Notar, Weißenburg i. Bay.
Meilicke, Heinz, Dr., Honorarprofessor, Rechtsanwalt und Steuerberater, Bonn
Meincke, Jens Peter, Dr., Universitätsprofessor, Köln
Menck, Thomas, Ministerialrat, Bonn
Mennel, Annemarie, Dr., Ministerialrätin, Bonn
Merkenich, Kurt, Steuerberater, Düsseldorf
Merz, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bad Wildungen
Meyn, Kurt, Steuerberater, Herford
Mösbauer, Heinz, Dr., Wiss. Assistent, Bochum
Mössner, Jörg Manfred, Professor, Dr., Hamburg
Mohr, K., Dr., Rechtsanwalt, Frankfurt/M.
Monz, Gerhard, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin
Mühlmeyer, Ernst, Rechtsanwalt, Münster
Müller, Felix, Ministerialdirigent, Königswinter b. Bonn
Müller, Johannes, Regierungsrat, Neckarhausen
Müller, Welf, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Kelkheim-Münster
Müller-Dott, Johannes Peter, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.

Murai, Tadashi, Universitätsprofessor, Dr., Osaka/Japan
Mußgnug, Reinhard, Dr., Universitätsprofessor, Heidelberg

Naumann, Gottfried, Steuerberater, Stade
Nehring, Heinz, Geschäftsführer, Mannheim-Neuostheim
Neuhof, Manfred, Rechtsanwalt, Bonn-Beuel
Neumann, Nikolaus, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Aachen
Neumann, Siegfried, Rechtsanwalt und Steuerberater, Celle
Nieland, Michael, Regierungsrat, Bonn-Bad Godesberg
Niemeyer, Gisela, Dr., Richterin am Bundesverfassungsgericht, Bonn
Nikoleit, Alfred, Finanzgerichtspräsident a. D., Kiel
Northmann, Rolf-Joachim, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg

Oehler, Günther, Steuerbevollmächtigter, Eppingen
Oepen, Wilhelm, Regierungsdirektor, St. Augustin b. Bonn
Oertel, Reiner, Dr., Regierungsrat, Bayreuth
Orlopp, Gerd L., Ministerialrat, Bonn-Röttgen
Orth, Manfred, Regierungsrat, Rockenberg
Oswald, Franz, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Weißenhorn
Otto, Klaus, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Nürnberg

Parzeller, Hans E., Regierungsoberrat, Künzell
Pelka, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln
Peter, Karl, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Recklinghausen
Peusquens, Herbert, Dr., Professor, Rösrath b. Köln
Pezzer, Heinz-Jürgen, Richter, Brühl
Pfitzner, Klaus, Regierungsrat, Alfter-Oedekoven
Philipowski, Rüdiger, Dr., Professor, Rechtsanwalt und Steuerberater, Bonn-Bad Godesberg

Picard, Holger, Steuerbevollmächtigter, Kerpen-Horrem
Pinne, Horst, Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße
Plate, Horst G., Steuerberater, Ganderkesee
Poellath, Reinhard, LL. M., Rechtsanwalt, München
Pollmann, Erika, Dr., Oberregierungsrätin, Mülheim/Ruhr
Ponschab, Reiner, Dr., Rechtsanwalt, München

Pott, Hans-Michael, Assessor, Wiss. Assistent, Bonn
Prüfer, Klaus, Oberregierungsrat, Hinterzarten

Ramer, Rudolf A., Steuerberater, Berlin
Ranft, Eckart, Präsident des Finanzgerichts, Bremen
Rasenack, Christian, Dr., Universitätsprofessor, Berlin
Raupach, Arndt, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Reger, Gerhard, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Frankfurt/M.
Reuss, Tilman, Oberregierungsrat, Nürnberg
Reuter, Hans-Peter, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Königstein/Ts.
Reuter, Horst, Oberregierungsrat, Wülfrath
Ritter, Wolfgang, Syndikus, Frankenthal
Roelig, Jürgen, Steuerbevollmächtigter, Köln
Rönitz, Dieter, Präsident des Finanzgerichts Düsseldorf, Kaarst b. Düsseldorf
Rößler, Gerhard, Richter am Finanzgericht, Heidelberg
Roller, Alfred, Dipl.-Volkswirt, Dr., Steuerberater, Stuttgart
Roth, Heinrich, Regierungsdirektor, Trier-Ruwer
Rudloff, Herbert, Vors. Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße
Rüber, Bernd, Dr., Regierungsrat, Tübingen
Rüber, Hans-Josef, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Rüßmann, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Bensheim
Runge, Berndt, Dr., Regierungsdirektor, Bornheim-Hemmerich
Ruppe, Hans Georg, DDr., Universitätsprofessor, Graz/Österreich

Salditt, Franz, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Neuwied
Sammern-Frankenegg, Hans Jörg, Dkfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Innsbruck
Sauer, Gisbert, Assessor, Berlin
Schall, Herbert, Dr., Vors. Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße
Schaumburg, Harald, Dr., Rechtsanwalt, Köln
Schaumburg, Heide, Dr., Richterin, Köln
Schaupensteiner-Perske, Eva, Regierungsrätin z. A., Frankfurt/M.
Schick, Walter, Dr., Universitätsprofessor, Nürnberg
Schitag, Schwäbische Treuhand-Aktiengesellschaft, Stuttgart

Schleifenbaum, Heinrich, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Fachanwalt für Steuerrecht, Siegen/Westf.
Schleifenbaum, Rudolf, Rechtsanwalt und Notar, Siegen/Westf.
Schlütter, Egon, Dipl.-Kaufmann, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Schmidt, Hans Martin, Dr., Verleger, Köln
Schmidt, Ludwig, Dr., Honorarprofessor, Richter am Bundesfinanzhof, Baldham bei München
Schmitt, Karl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Salzgitter
Schöck, Karl, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bayreuth
Schöck, Thomas A. H., Dipl.-Volkswirt, Wiss. Assistent, Fürth
Schönberg, Frhr. von, Rüdiger, Dr., Richter am Finanzgericht, Meerbusch
Scholtz, Rolf-Detlev, Dr., Ministerialrat, St. Augustin
Schott, Karl-Heinz, Steuerberater, Marktleuthen
Schreven, Bernhard, Dr., Fachhochschullehrer, Aachen
Schultheis, Peter, Steuerberater, Bad Wildungen
Schulze zur Wiesche, Dieter, Dr., Regierungsdirektor, Dozent an der Fachhochschule für Finanzen, Nordkirchen
Schulze-Baluff, Bärbel, Assessorin, Köln
Schulze-Osterloh, Joachim, Dr., Universitätsprofessor, Berlin
Schulze-Osterloh, Lerke, Dr., Assistenzprofessorin, Berlin
Schumacher, Detlef, Dr., Professor, Krumhörn
Schumann, Erich, Rechtsanwalt, Bonn
Schuster, Herbert, Professor, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien
Schweda, Joachim, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim/Ruhr
Schwichtenberg, Knut W., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.
Sebastian, Carl L., Rechtsanwalt und Steuerberater, Kressbronn
Seeger, Siegbert, Dr., Richter am Finanzgericht, München
Seest, Jan, Rechtsanwalt und wiss. Referent, Gräfelfing
Siska, Werner, Dr., Steuerberater, Wiener Neustadt
Slawik, Siegfried, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Erftstadt-Liblar
Söffing, Günter, Dr., Ministerialrat, Swisttal-Buschhoven bei Bonn

Söhn, Hartmut, Dr., Universitätsprofessor, Passau
Spangemacher, Klaus, Regierungsrat z. A., Coesfeld
Spanner, Hans, Dr., Universitätsprofessor, München
Speich, Günter, Dr., St. Augustin
Stäuber, Hans-Wilkin, Dr., Ministerialrat, Bonn-Holzlar
Stakemann, Hartwig, Dr., Präsident des Niedersächsischen Finanzgerichts, Großburgwedel b. Hannover
Steinhilper, Volker, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Stiegele, Eberhard, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Ravensburg
Stödter, Helga, Dr., Legationsrätin a. D., Wentorf b. Hamburg
Stoll, Gerold, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Stolterfoth, Joachim N., Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Freiburg
Stolze, Heinz, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Emsdetten
Streck, Michael, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Ströfer, Joachim, Assessor, Wiss. Assistent, Göttingen-Weende
Süchting, Hans-Peter, Finanzpräsident, Kiel

Tanzer, Michael, Dr., Assistent, Wien
Taucher, Otto, Mag., Dr., Assistent, Graz/Österreich
Thiel, Jochen, Dr., Ministerialrat, Kaarst bei Düsseldorf
Tiedtke, Klaus, Dr., Universitätsprofessor, Dortmund
Tipke, Klaus, Dr., Universitätsprofessor, Köln
Todt, Johann Ludwig, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer, Quickborn
Torggler, Hellwig, DDr., Rechtsanwalt, Wien
Troll, Max, Dr., Ministerialrat, Bonn
Trzaskalik, Christoph, Dr., Privatdozent, Höchberg

Uelner, Adalbert, Ministerialdirigent, St. Augustin
Uhlig, Sigmar, Dr., Regierungsdirektor, Bonn

Vallender, Klaus A., Dr., Dozent, Trogen/Schweiz
Veltum, August, Rechtsanwalt und Steuerberater, Essen
Vogel, Hans, Präsident des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Karlsruhe
Vogel, Hans-Heinrich, Dr., Universitätslektor, Loeddekoepinge/Schweden
Vogel, Klaus, Dr., Universitätsprofessor, München

Vogelsang, Horst, Regierungsdirektor, Siegburg
Voß, Reimer, Vors. Richter am Finanzgericht, Wohltorf bei Hamburg

Waas, Georg, Rechtsreferendar, München
Wachenhausen, Manfred, Dr., Regierungsdirektor, Bonn
von Wallis, Hugo, Professor Dr., Präsident des Bundesfinanzhofs a. D., München
Walter, Otto L., Professor Dr., New York und München
Walzer, Klaus, Dipl.-Kfm., Wiss. Assistent, Berlin
Wartner, Otto, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, München
Wassermeyer, Franz, Dr., Richter am Finanzgericht, St. Augustin-Niederberg
Weber, Harald, Dr., Universitätsprofessor, Bielefeld
Weber, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Bad Vilbel
Weber-Grellet, Heinrich, Dr., Regierungsrat z. A., Münster
Weckerle, Thomas, Dr., LL. M., Rechtsanwalt und Steuerberater, Hagen
Wegemer, Paul, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Wegner, Jürgen, Dipl.-Kfm., Steuerberater, Hamburg
Weidemann, Manfred, Oberregierungsrat, Braunschweig
Weidinger, Richard, Rechtsanwalt und Steuerberater, Nürnberg
Wenzel, Helmut, Ltd. Oberregierungsdirektor, Haan
Werner, Stefan M., Rechtsanwalt, Freiburg i. Br.
Westermann, Wolfgang, Regierungsdirektor, Wuppertal
Wiedemann, Klaus, Rechtsanwalt und Steuerberater, Grünwald b. München
Wiese, Friedrich, Steuerberater, Stadtlohn
Winter, Gerhard, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim/Ruhr
Wirtz, Otto, Bornheim
Witte, Leo, Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts Münster, Münster
Woerner, Lothar, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Wohlschlegel, Hanspeter, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Wolff, Eberhard, Dr., Abteilungsdirektor, Köln
Wolter, Eckhard, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Hamburg
Woltmann, Albrecht, Dr., Rechtsanwalt, Nürnberg
Woring, Siegbert, Richter am Finanzgericht, Dortmund
Woring, Sigrid, Steuerbevollmächtigte, Dortmund

Wrede, Friedrich, Ministerialrat, Bonn-Holzlar
Wüst, Hans Peter, Dr., Rechtsanwalt, Berlin
Wusowski, Peter, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Oldenburg

Zeitler, Franz-Joseph, Dr., Rechtsanwalt, Augsburg
von Zezschwitz, Friedrich, Dr., Universitätsprofessor, Gießen
Zitta, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, Salzburg

Namensregister

Altorfer 167, 351
Ault 340, 344

Balke 60, 61, 83, 91, 93, 104, 141, 274, 294
Baltzer 86
Bauer 15, 18, 23, 34, 110, 111, 159, 161, 168, 179, 180, 181, 184
Baumbach-Duden 318
Baumbach-Lauterbach-Albers-Hartmann 134
Becker 15, 18, 31, 33, 34, 35, 39, 41, 44, 45, 47, 68, 105, 113, 114, 121, 154, 155, 156, 179, 182, 189, 210, 223, 230, 231, 241
Binz 278
Birkenfeld 303, 306, 308, 311
Birsfelden 353
Bittker-Eustice 340
Blencke 82
Blümich 51, 52
Blümich-Falk 41, 116, 161, 164, 168, 172, 177, 178, 180, 191, 192, 211, 214, 222, 238, 239, 334
Blümich-Klein-Steinbring-Stutz 145, 212
Blümich-Schachian 24, 111
Blumenstein 105, 106, 353
Bockelmann 240
Böckli 10, 167, 339, 344, 347, 349, 351, 355
Bordewin 87, 88, 211
Borggräfe 397, 409, 413, 421, 423, 427, 428
v. Bornhaupt 31, 95, 96, 97, 149, 158, 165, 204, 274, 405, 406, 412
Bramson 240
Brockhoff 53, 56, 278
Brüggemann 254, 265
Bubenzer 117
Buchholz 185
Busch 282
Bühler-Paulick 214
Bullinger 213

v. Caemmerer 213
Cagianut 351, 352, 353, 355, 363, 377
Canaris 240, 246, 251, 252, 255, 257, 260, 261, 262
Cozian 348

Depiereux 244
van Dijck 293, 363
Döllerer 203, 329
Dolp 267
Doralt-Ruppe 22, 34, 39, 68
Düchting 34, 81, 91
Durand 340, 344

Ebeling 21, 98
Ebert 178
Eckhardt 244
Egger 353, 355
Ehlers 54
Engisch 255
Erler-Hoppe 215
Eser 258
Esser 132, 251
Esser-Schmidt 30, 70

Federmann 333
Felix 221, 240, 241, 274, 282, 291, 294
Felix-Streck 259, 286, 287
Fikentscher 30
Finken 292
Fischer-Zanzinger 274
Flämig 282
Forsthoff 290
Frank 254, 265, 290
Friauf 17, 18, 19, 41
Friedrich 146
Fuisting 43, 109, 110
Fuisting-Strutz 110, 111

39 OSV SAB

Gassner 238
Georgi 39
Gerhards 18, 126
Gericke 180
Germann 251
Gessler-Hefermehl-Hildebrandt 318
Gitter 136, 204
Glade 281
Glöggler 236, 263
Görlich 28, 42, 55, 61, 104, 116, 124, 126, 135, 171, 276, 282, 288
Gonella 145, 146
Goode 106, 107
Grabower 109, 241
Gräber 306
Grass 137, 244
Grieger 87, 331, 332
Groh 87, 88, 89
v. Groll 393, 422
Grossmann 351, 353, 355, 361
Grüninger-Studer 351, 354, 360
Grunsky 306
Gürtler 353
Gumpel 340, 341, 342, 343
Gygax 378

Haller 2, 292
Hartmann-Böttcher-Grass 243
Hartz 86, 90, 91, 92, 93, 94
Hartz-Meeßen-Wolf 177, 191, 192
Hauber 416
Haueisen 70, 78, 204, 298, 312
Hecht 215
Hedtkamp 292
Heider 275
Hein 263
Heinitz 256
Heinrich 34, 88, 93
v. Heinz 136, 137
Heller 259
Hensel 105
Herrmann-Heuer 16, 22, 23, 25, 29, 33, 34, 35, 39, 42, 45, 46, 47, 49, 53, 54, 56, 57, 61, 62, 68, 73, 75, 82, 83, 85, 87, 88, 89, 91, 92, 93, 94, 98, 116, 117, 118, 119, 122, 124, 126, 127, 128, 130, 132, 138, 142, 146, 154, 155, 156, 157, 158, 161, 162, 165, 166, 168, 169, 170, 171, 172, 173, 174, 176, 177, 180, 181, 182, 184, 190, 191, 194, 195, 197, 202, 203, 207, 211, 214, 215, 216, 217, 218, 219, 234, 236, 237, 242, 243, 244, 300, 302, 318, 323, 325, 326, 327, 332, 333
Heuer 29, 87, 98, 243, 245, 246, 247
Heyer 236
Höhn 161, 223, 351, 353, 355, 377, 379
Höhn-Hensel-Käppeli 351, 352, 353
Hofmann 82
Hoffmann 243, 249, 336
Hübschmann-Hepp-Spitaler 61, 62, 248, 293, 301, 304, 311

v. Ihering 280
Irmler 87
Isensee 238, 289, 290, 294, 304

Jacob 236
Jaenke 82, 83
Jescheck 240, 253, 254, 260, 263
Jessen 294
Job 145
Judeich 15, 39, 68, 82, 83, 87, 88, 89, 90, 91

Kaatz 87, 88
Känzig 351, 352, 378
Kaltenbrunner 136, 137
Kampe 311, 312
Kaufmann 251, 256, 259
Kennerknecht 145, 146
Kirchhof 19, 104, 201, 204, 216, 218, 219, 220, 274, 293, 312, 396, 403, 418
v. Kirchmann 292
Klein-Flockermann-Kühr 332
Klug 254
Knobbe-Keuk 119, 316, 317, 318, 329, 332, 333, 352
Körner 165
Kohler 59
Kolbe 208
Kottke 41, 42, 53, 124
Koziol 129

Koziol-Welser 267
Kraft 340
Kramer 25, 35, 41, 56, 59, 77, 88, 93, 104, 142
Krause 290
Krebs 82, 83
Kriele 291
Krings 363
Kröger 15, 16, 21, 24, 39, 40, 55, 61, 68, 75, 76, 88, 104, 117, 126, 127, 131, 134, 136, 142, 180, 181, 274, 294, 426
Krüger 142, 145, 208
Kruse 223, 241, 248, 249, 289, 306, 390
Kühn-Kutter 186

Labus 286, 287
Lang 17, 41, 105, 208, 230
Lange 15, 21, 23, 24, 29, 32, 36, 37, 69, 70, 71, 79, 82, 90, 94, 97, 98, 130
Larenz 2, 23, 30, 79, 251, 252, 256, 260, 302, 306, 321, 335
Lefebvre 344, 345, 346, 347, 348, 349, 350, 353, 359
Lefebvre-Polläth-Rädler 344, 347, 348
Leibholz-Rink 185
Leisner 353
Littmann 26, 41, 44, 52, 54, 56, 57, 61, 62, 91, 115, 121, 122, 124, 141, 156, 158, 161, 163, 168, 169, 170, 171, 172, 177, 187, 207, 211, 214, 215, 216, 218, 219, 225, 236, 238, 325, 332
Lohmeyer 80
Lopitzsch 282
Lotz 106, 107
Lukas 206

Maas 332
Mackensen 168
Mahlmann 208
Martens 82, 83, 258
Masshardt 351, 354, 379
Mattern 54, 61, 62, 124, 135, 141, 181, 201, 235, 243, 246, 252
Maunz-Dürig-Herzog-Scholz 311
McMillian 2
Mennel 184, 196, 363
Merkert 82, 235, 243, 252, 264, 265
Merten 16, 324
Mertens 383
Meuschel 145, 263
Meyer 123, 126
Mittelbach 83, 86, 87, 91, 234, 235
Mittelbach-Oswald 82, 83, 87
Mösslang 135, 282
Montag 87, 117, 119, 135, 142, 143, 432
Mrozek 113, 128
Murai 363

Neumark 2, 106, 107, 230, 282, 292, 294
Niemann 278
Nikisch 256
Nilsson-Toftered-Andersson 389
Nissen 82, 97
Norres 263
Northmann 422, 432, 433
Nowadowski 254, 257, 258

Oesch 351, 355, 356
Offerhaus 16, 17, 20, 22, 23, 24, 27, 28, 29, 31, 33, 34, 35, 36, 46, 54, 56, 58, 59, 60, 63, 74, 82, 83, 84, 85, 94, 95, 96, 97, 98, 104, 116, 117, 124, 126, 132, 138, 139, 141, 143, 155, 158, 164, 166, 171, 172, 173, 175, 180, 181, 184, 205, 206, 207, 217, 274, 286, 302, 323
Osthövener 137, 244
Oswald 39, 68, 82, 288
Ott 248

Paulick 306, 352
Pelka 398, 402, 419, 420, 431
Pesch 30, 71
Peter 178
Peter-v. Bornhaupt-Körner 165
Pezzer 423
Philipowski 421
Pichler-Drexler 267
Pißel-Koppe 45, 47, 107, 112, 122
Planck 20
Plassmann 292

Plew 262
Plückebaum 15, 21, 30, 61, 86, 87, 130, 133
Popitz 248
Prentice-Hall 340, 341, 342, 343

Raben 332, 333
Raupach 393, 394, 396, 398, 399, 401, 402, 403, 407, 409, 410, 411, 413, 415, 417, 418, 419, 420, 421, 422, 424, 426, 429, 431, 432, 433
Rautenberg 46, 47
Reher 86
Reimann-Zuppinger-Schärrer 351, 352, 355, 361, 379, 380
Reinisch 308
Riss 363
Risse 280
Rödig 129, 130
Rönitz 9, 194, 274, 297, 397
Rößler 59
Rohr 357
Rose 146
Rosenberg-Schwab 134, 135
Rotberg 264
Rudolph 39, 42, 60, 77, 124, 206, 207, 285, 286, 287
Runge 83, 86, 87, 88
Ruppe 23, 27, 66, 92, 103, 106, 138, 145, 208, 230, 232, 233, 255, 274, 285, 322, 325, 375, 393, 410
Ruppel 299

Sandström 392
Sauer 60
Sax 240, 259
Seithel 170
Socher 221
Söffing 87, 88, 89
Söhn 13, 61, 62, 104, 105, 106, 114, 126, 127, 129, 130, 133, 139, 140, 209, 219, 223, 274, 285, 311, 322, 396, 401, 409, 414, 416, 425
Speich 23, 34, 91, 92, 93, 117, 118, 120, 124, 130, 142
Spielberg 53
Spitaler 14, 117, 119, 121, 235, 236, 240, 262, 280

Scherdoner-Taucher 231
Schick 19, 47, 223
Schimetschek 104, 116, 124, 133, 134, 144, 239, 274
Schmid A. 298
Schmider 169
Schmidt H. 87, 88, 90, 93, 292
Schmölders 212, 222
v. Schönberg 430
Schumann 82, 83
Schwalm 256

Staub 318
Staudinger 20, 22, 30, 79, 102
Stevens 206
Stöcker 15, 22, 39, 82
Stoll 29, 39, 42, 54, 56, 68, 116, 117, 120, 127, 135
Stratenwerth 256
Streck 273, 394, 395, 416
Stree 254
Struck 290
Strutz 24, 34, 43, 45, 112, 113, 118, 121, 123, 126, 142, 168, 210, 211, 319
Studer 355
Stuhrmann 39, 41, 68

Tanzer 9, 15, 16, 19, 20, 23, 24, 29, 36, 42, 54, 70, 72, 82, 84, 127, 132, 136, 138, 227, 400, 415
Teschemacher 106, 107
Thaddey 82, 83
Thiel 211, 317, 318
Tiedtke 23, 26, 33, 36, 38, 39, 65, 72, 74, 78, 81, 84, 97, 116, 136, 137, 138, 206, 274, 294
Tietgen 301
Tipke 1, 5, 6, 7, 8, 15, 16, 17, 18, 19, 23, 25, 27, 28, 29, 33, 34, 35, 42, 43, 48, 51, 52, 63, 67, 71, 75, 82, 84, 87, 90, 92, 94, 98, 103, 105, 111, 116, 117, 119, 124, 127, 134, 136, 138, 140, 142, 144, 155,

166, 173, 176, 180, 184, 196, 197, 202, 204, 205, 207, 209, 211, 218, 221, 234, 236, 242, 245, 257, 260, 274, 277, 279, 282, 285, 288, 289, 292, 293, 294, 299, 303, 310, 311, 321, 322, 324, 343, 344, 351, 353, 361, 394, 395, 404, 406, 407, 424, 425, 427, 431
Tipke-Kruse 63, 83, 186, 224, 242, 247, 293, 299, 303, 304, 306, 308, 309, 310
Tomandl 136

Uelner 15, 25, 26, 42, 54, 115, 121, 124, 318

Vangerow 53, 62, 82, 83, 86, 92, 93, 98, 130, 162, 332
Villalon 340, 344
de Viti de Marco 106
Vogel H. 196, 363, 387
Vogel K. 17, 207, 208, 219, 230
Vogt 66

Wahrig 301
Wallerath 21, 70, 71, 80, 204
v. Wallis 62, 146, 304, 329
v. Wallis-List 301
Walter 267, 268, 269, 340, 344, 363, 381
Walter-Mayer 267
Wannagat 204
Wassermeyer F. 315, 402, 404, 407, 408, 410, 420, 425, 426, 428, 429, 430, 431, 432, 433
Wassermeyer H. 134, 140
Watermann 21, 30, 69, 70, 71, 78, 129, 136, 139
Weber 168, 178, 180
Weishäupl 70, 136
Welzel 20, 90, 129
Wenger 255
Wennrich 238
Wenzig 63, 277, 278, 286
Westermann 292
Wetter 41, 68, 155
Wödinger 221
Woerner 16, 32, 33, 34, 87, 209, 316, 320, 323, 327, 329, 330
Wolf 265
Wolff-Bachof 21
Würdinger 214
Würtenberger 239, 240

Zimmermann 233
Zitzlaff 233, 236, 245, 252, 261, 262
Zülow-Henze-Schubert-Rosiny 208
Zuppinger 360
Zuppinger-Schärrer-Fessler-Reich 351, 352, 354, 355, 360

Stichwortverzeichnis

Abflußprinzip 155 f.
Abgeordnetenmandat 5, 215
Abgrenzung
- s. auch Aufwendungen, Aufwand, Betriebsausgaben, Betriebsvermögen, Werbungskosten
- der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben 2 ff., 19 ff., 103 ff., 364 ff.
- des Betriebsvermögens vom Privatvermögen 315 ff.

Abschreibungen 419, 422, 423
Abschreibungsverbot 345
Absetzung für Abnutzung 33 f., 117, 419
Abwälzungstheorie 244
Abwehraufwendungen 39 FN 135, 178 f.
Abziehbare Privatausgaben 211 ff.
Abzugsbeschränkungen
- s. Abzugsverbot

Abzugsverbot
- für Betriebsausgaben 201 ff., 418
- für Geldbußen 262 ff.
- für Geldstrafen 239 ff.
- für Mischaufwendungen 40 ff., 54 ff., 124, 184

Adäquanztheorie 29 f., 71, 132
Äquivalenztheorie 398 f., 415, 416
- Begriff der 23
- Modifizierung der 66 ff.
- und Abzugsverbot für Mischaufwendungen 65 ff., 74
- und Betriebsausgabenbegriff 16, 27 f., 129 ff., 414

Ärztliche Untersuchung 46 f.
Äußerer Anstoß
- s. Anlaß

Allgemeine Lebenserfahrung
- s. Lebenserfahrung

Alkoholbedingte Fahruntüchtigkeit
- s. Unfall

Amtsermittlungsgrundsatz 61 ff., 298, 301, 304, 309 f.
Analogieverbot 259 ff.
Angemessenheit
- s. Betriebsausgaben, Werbungskosten

Anlaß
- s. auch Veranlassung, Veranlassungsprinzip
- als äußerer Anstoß 16, 180, 323
- als auslösendes Moment 16, 180, 323, 400, 402
- betrieblicher 24 ff., 399 f.
- und Ursache 16, 40, 400 f.
- und Zweck 324, 327, 402, 404 f., 407, 408
- unwesentlicher 69 ff.
- verbale Auslegung des Wortes 16, 23 f., 115, 180, 411
- Wertung eines 75 ff., 399
- wesentlicher 69 ff., 401
- zeitliche Reihenfolge 77 f.

Anschaffung
- s. Wirtschaftsgut

Anscheinsbeweis 134, 310 f.
AO
- § 40 246 ff.
- § 158 324, 425 f., 427, 428, 430
- § 160 299

Arbeitszimmer
- häusliches 57, 98 f., 129 f.

Arrangement 289 ff., 395, 396, 397 f.
Aufklärungspflicht
- s. Sachverhaltsermittlung, Amtsermittlungsgrundsatz

Aufteilung
- gemischt genutzter Wirtschaftsgüter 331 ff.
- von Mischaufwendungen 8 f., 35 ff., 140 ff., 302, 414

Aufteilungskriterien
- bei Mischaufwendungen 57 f.

Aufteilungsverbot

- für Mischaufwendungen 8, 54 ff., 64, 184

Aufwand
- und Veranlassungsprinzip 34 f., 93, 119 f., 419

Aufwendungen
- als Abfluß von Gütern 155 f.
- als Ausgabe 33 f., 154 f.
- Art 122
- bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern 162 ff.
- bei bereits gesicherten Einnahmen 176
- bei der Anschaffung von Wirtschaftsgütern 164 ff.
- bei der Geltendmachung von Erstattungsansprüchen 157 f.
- bei der Geltendmachung von Ersatzansprüchen 158
- bei der Herstellung von Wirtschaftsgütern 164 ff.
- bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern 165 ff.
- bei nichtabnutzbaren Wirtschaftsgütern 160 ff.
- beim Untergang von Wirtschaftsgütern 165 f.
- beim Verzicht auf Erstattungs- und Ersatzansprüche 159 f.
- bei Wertminderungen von Wirtschaftsgütern 164 ff.
- betrieblich veranlaßte 25 ff., 126 ff.
- betrieblich bewirkte mit privaten Folgen 209 ff.
- erfolglose 170
- fixe 9, 59, 142 ff., 325
- gemischte 35 ff., 52, 133 ff.
- laufende 8
- nachträgliche 177
- privat veranlaßte 5, 25 ff., 43 ff., 126 ff.
- privat bewirkte mit betrieblichen Folgen 209 ff.
- übliche 170
- unangemessene 29, 135
- unfreiwillige 177
- ungeeignete 135
- ungewöhnliche 28 f.
- unnötige 170
- unsinnige 29
- untrennbare 40 ff.
- unwirtschaftliche 28 f.
- unzweckmäßige 28 f., 135, 170
- vergebliche 28 f.
- Zweckbestimmung 122

Ausgaben
- s. Aufwendungen

Auslandsgruppenreise 58

Auslandsstudienreise 206

Auslösendes Moment
- s. Anlaß

Außerbetriebliche Ursachen
- s. sonstige außerbetriebliche Ursachen

Außergewöhnliche Belastungen 8

Bankraub 399, 400

Bedingung
- s. Ursache

Bedingungstheorie
- s. Äquivalenztheorie

Befriedungstheorie 394, 396

Belgien
- die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben 364 ff.

Berufskrankheiten 45

Beruf
- Begriff des 407

Berufsausgabe
- Begriff der 406

Berufskleidung 206

Berufssphäre
- s. Werbungskosten

Berufsunfall 45

Berufszweck
- s. Zweck

Besteuerungspraxis
- die Abgrenzung von Betriebsausgaben/Werbungskosten in der 281 ff., 395

Besteuerungsverfahren
- zeitökonomisches 396

Bestrafung
- s. Geldstrafe

Betrachtungsweise
- ethische 240 ff., 247
- qualifizierende 75
- typisierende 134, 194, 305 ff.

- wirtschaftliche 241

Betrieb
- Begriff des 413, 414

betriebliche Veranlassung
- s. Veranlassung

betriebliche Verursachung
- s. Verursachung

Betriebsaufspaltung 432 f.

Betriebsausgaben
- s. auch Aufwendungen
- angemessene 203
- gesetzlich nicht abzugsfähige 201 ff.
- im engeren Sinne 34
- im weiteren Sinne 34
- nichtabzugsfähige 239 ff.
- rechtsunerhebliche 214 f.
- und Entnahme 116 ff., 419, 422
- und Verschulden 235 ff.
- und Werbungskosten 31, 108 ff., 179 ff., 404, 407, 410

Betriebsausgabenbegriff
- historische Entwicklung 4 f., 14, 23, 182
- negative Komponente 38
- objektive Komponente 28
- positive Komponente 24 ff.
- subjektive Komponente 28, 126 f.
- teleologische Auslegung 24 ff., 105 ff.
- und Äquivalenztheorie 23 ff.
- und Entnahmebegriff 116 ff., 419, 422
- und Kausalität 19 ff.
- und Werbungskostenbegriff 31, 108 ff., 179 ff., 404, 407, 410

Betriebseinnahmen 4

Betriebssphäre
- s. Betriebsausgaben

Betriebsvermögen
- Abgrenzung vom Privatvermögen 315 ff., 428 f.
- als Gewinnerzielungssystem 357 f.
- als Informationssystem 357 f.
- Begründung des 10, 321 ff., 428
- buchhalterische Erfassung 427
- gewillkürtes 316, 429 f., 431 f.
- notwendiges 316
- Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem 10, 316 ff., 424 f.
- und Veranlassungsprinzip 312 ff.
- und Wahlrecht 325 f., 425, 426, 430, 431 f.
- Wertminderungen des 32 ff., 93, 119 f.

Betriebsvermögensbegriff
- Definition des 322
- einheitlicher 328
- teleologische Auslegung des 35

Betriebsvermögensmehrung
- s. Ertrag

Betriebsvermögensminderung
- s. Aufwand

Betriebsvermögensvergleich 4, 328

Beweis
- der betrieblichen Veranlassung 7, 27, 326, 430

Beweisführung 134

Beweislast
- objektive 61 f., 302, 304, 310, 426

Beweiswürdigung 61, 134, 326, 420

Blitzschlag
- s. höhere Gewalt

Bilanzielle Behandlung
- gemischt genutzter Wirtschaftsgüter 90

Causa
- efficiens 69 ff., 127
- finalis 6, 127
- movens 6, 127
- und culpa 235 ff.
- und Veranlassung 19 ff., 23, 40, 115, 180, 323, 404

Conditio
- sine-qua-non-Formel 22, 129

Dänemark
- die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben 364 ff.

Darlegungslast 224

Darlegungsverbot 225

Dualismus
- der Begriff Betriebsausgaben – Werbungskosten 115, 154
- der Einkunftsarten 4
- von Betriebsvermögen und Privatvermögen 9 f., 329 ff.

Einfachheit
– Grundsatz der 357 f.
Einheit der Rechtsordnung 243 f., 250 ff.
Einigungstechniken 284 ff., 397
Einkommensbegriffe 363 ff.
Einkommensermittlung 363 ff.
Einkünfteerzielung
– und Werbungskostenbegriff 196 ff., 406 ff.
Einkunftsarten 4, 363 ff.
Einkunftsquelle
– und Werbungskostenbegriff 407 f.
Einlage 324, 327, 419, 422
Einnahmen
– und Veranlassungsprinzip 417 ff.
Einwirkungen
– Dritter 7, 32 f., 89
Einziehung 257 f.
Entführung
– mit Lösegelderpressung 58 f., 398 f., 400 f., 410, 421
Entnahme 5 ff., 87 ff., 93, 324
– und Betriebsausgaben 116 ff., 419, 422
– und Wertabgaben 117 ff.
– von Nutzungen 432
Entnahmebegriff
– und Betriebsausgabenbegriff 116 ff., 419, 422
Entscheidungsspielraum
– des Steuerpflichtigen und Veranlassungsprinzip 28 f., 325
Erfahrungssätze 134, 306, 308, 313
Erfahrungswerte 312
Erfolgsbedingung
– neutrale 33
Ergiebigkeit
– Grundsatz der 358
Ermittlung
– s. Amtsermittlungsgrundsatz, Sachverhaltsermittlung
Ermittlungsverbot
– in der Privatsphäre 396 f.
Erpressung
– s. Entführung
Erstattungsanspruch
– s. Aufwendungen
Ersatzanspruch
– s. Aufwendungen
EStG
– § 4 Abs. 1 316 ff., 432
– § 4 Abs. 4
– – als Zuordnungsregel 209 ff.
– – Auslegung 24 ff., 105 ff.
– – Entstehungsgeschichte 4 f., 14, 23, 182
– – Wortlaut 17, 105
– – Zweck 24 ff.
– § 4 Abs. 5 202 f., 210, 224
– § 5 316 ff.
– § 9 Abs. 1 Satz 1 167 ff.
– § 12 Nr. 1 Satz 1
– – als Zuordnungsregel 209 ff.
– – Auslegung 43 ff., 120 ff.
– – Entstehungsgeschichte 43 f.
– – extendierende Funktion 121
– – Rechtsnatur 41 ff.
– – restringierende Funktion 121
– – Zweck 121
– § 12 Nr. 1 Satz 2
– – Auslegung 50 ff.
– – Entstehungsgeschichte 49 ff.
– – Rechtsnatur 41 ff., 50
– – Sinn und Zweck 49 ff.
– § 12 Nr. 2 124 f.
Existenzminimum 8, 122

Fachtagung 405 ff.
Fahrlässigkeit
– s. Geldstrafe
Fahrten
– zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 208
Fahrzeugkosten
– laufende 59
– fixe 59, 142 ff., 325
Familienausgaben
– s. Lebensführungskosten, Privatausgaben
Familienheimfahrt 214
Ferienaufenthalt
– im Ausland 58
Feste Kosten
– s. Fixkosten
Feststellungslast
– s. Beweislast objektive
Fixkosten
– gemischt genutzter Wirtschaftsgüter 9, 59, 142 ff., 325
Frankreich
– die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben 364 ff.
– der Dualismus Betriebsvermögen – Privatvermögen 344 ff.
Fristigkeit 358

Ganzheitsmethode
– bei gemischt genutzten Wirtschaftsgütern 332
Gebührenpflichtige Verwarnung 9, 259
Geldbuße
– abzugsfähige 264
– als Betriebsausgaben/Werbungskosten 83, 262
– als echte Strafe 264
– als Nebenfolge 264, 265
– gegenüber Verbandspersonen 265 f.
– nichtabzugsfähige 9, 262 ff.
– Rechtsnatur 263 f.
– Täterindiziertheit 264 f.
– Tatindiziertheit 264 ff.
Geldstrafe
– Abzugsverbot für 9, 239 ff.
– als Betriebsausgaben/Werbungskosten 81 ff., 229 ff.
– höchstpersönliche Natur 244 ff.
– nach dem österreichischen Verwaltungsstrafgesetz 266 ff.
– öffentlich-rechtliche Natur 244 ff., 257 ff.
– Rechtfertigung des Abzugsverbots für 242 ff.
– Täterindiziertheit 257
Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter
– s. Wirtschaftsgut
Gerechtigkeit
– steuerliche 40, 55 f., 64, 73, 184
Geschäftsreise
– s. Verpflegungsmehraufwendungen
Gesundheit
– Aufwendungen zur Erhaltung der 44 ff.
Gewillkürtes Betriebsvermögen
– s. Betriebsvermögen
Gewinnbegriff
– teleologische Auslegung 34 f., 93
Gewinnungskosten 377 ff.
Gleichbehandlung
– steuerliche 40, 55 f., 64, 73
Glaubhaftmachung 302, 326
Gleichmäßigkeit
– der Besteuerung 108, 143
Gleichstellungsthese
– bei Mitunternehmerschaft 329 f.
Großbritannien
– die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben 364 ff.
Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 4, 317, 424, 428
Grundstücksgewinnbesteuerung 353 f.

Handeln
– berufliches 6
– betriebliches 25, 27 f.
– betrieblich motiviertes 6
– dem Betrieb objektiv dienendes 6
– dem Betrieb subjektiv dienliches 6
– finales 6
– privates 25, 27
– wesentliches 8
Handelsrechtliche Grundsätze
– ordnungsmäßiger Buchführung 4, 317, 424, 428
Handlung
– s. Handeln
Handlungsmotiv 6 f.
– s. auch Motiv
Handlungstheorie
– finale 7
Handlungszweck 6 f.
– s. auch Zweck
Hausgehilfin 124, 221
Haushaltsaufwendungen 123
Haushaltsführung
– doppelte 208, 214
Herstellung
– s. Aufwendungen, Werbungskosten, Betriebsvermögen

höhere Gewalt
- Beschädigung eines betrieblichen Pkw durch 32 f., 89
- Beschädigung eines betrieblichen Pkw auf einer Privatfahrt durch 91, 419 ff.
- Beschädigung eines gemischt genutzten Pkw in der häuslichen Garage durch 92, 140, 324 f.

Indizienbeweis 310 f.
Insassenunfallversicherung 86 f.
Irland
- die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben 364 ff.

Japan
- die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben 364 ff.

Kanada
- die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben 364 ff.

Kapitalgesellschaft
- Nicht-Betriebsvermögen 427, 429
- Privatsphäre 429
- verdeckte Gewinnausschüttung 6, 146, 203, 423 f.

Kapitalgewinnbesteuerung 342, 347 ff., 354 ff.
Kinderbetreuungskosten
- s. Hausgehilfin

Kausalität
- alternative 36
- juristische 20
- kumulative 36
- philosophisch-logisch-naturwissenschaftliche 19 f.
- rechtserhebliche 20
- und Veranlassung 19 ff.

Kausalitätstheorie 398
- s. auch Adäquanztheorie, Äquivalenztheorie
- einkommensteuerrechtliche 65 ff., 73 ff.
- juristische 69, 71
- von der wesentlichen Bedingung 16, 70 f., 135 ff., 204, 415

Körperschaft
- und objektives Nettoprinzip 144 ff.

Konkurrenz
- einkommensteuerrechtlicher Prinzipien 217 f.

Kosten
- s. Aufwendungen, Betriebsausgaben, Werbungskosten

Krankheitskosten 44 ff., 57

Lebenserfahrung
- allgemeine 276 ff., 305 ff.

Lebensführungskosten 49, 51, 122 ff., 184, 185
- s. auch Privatausgaben

Legalitätsprinzip 396
Leistungsfähigkeit 399
- objektive 17 f., 25, 34, 40, 55 f., 73, 131, 221
- subjektive 17 f., 221

Lösegeldzahlung 58 f., 398 f., 400 f., 410, 421
Luxemburg
- die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben 364 ff.

Mandat
- s. Abgeordnetenmandat

Maßgeblichkeitsgrundsatz 318
Maßnahmen
- strafrechtliche 258

Mehraufwendungen 47 ff., 60, 122 f., 416
Mischaufwendungen 35 ff., 133 ff., 414
- aufteilbare 35 ff., 49
- Aufteilungsverbot für 54 ff.
- im Schätzungswege aufteilbare 140 ff.
- nichtabziehbare 40 ff., 50 ff.
- untrennbare 35 ff.

Mischausgaben
- s. Mischaufwendungen

Mißbrauchsabwehr 223 f.

Mißbrauchstatbestände 224
Mitgliederbeiträge 57, 114, 428
Mittagessen
- auf Geschäftsreisen 47 ff., 130

Mitveranlassung
- steuerlich irrelevante 67 ff.
- steuerlich relevante 67 ff.
- unwesentliche betriebliche 76 f.
- unwesentliche private 66 ff., 72 ff., 74 ff., 85 f., 94, 96 f., 414 f., 416
- wesentliche betriebliche 74
- wesentliche private 80 f., 84 f., 86 ff., 95 f.

Mitverursachung
- s. Mitveranlassung

Mitwirkungspflicht
- des Steuerpflichtigen 299, 304, 309 f., 313 f.

Motiv 6, 408
moralisches Verhalten
- und berufliche/betriebliche Veranlassung 81 ff., 235 ff.

Natur der Sache 256 f.
Naturereignisse
- s. höhere Gewalt

Nebenfolgen
- s. Maßnahmen

Nettoprinzip 5, 184, 209, 220, 229
- Bestimmung des objektiven 121
- Durchbrechung 18
- einkommensteuerrechtliches 5, 9
- objektives 18, 105, 115, 121, 128, 141, 230, 232, 242, 256
- ökonomischer Hintergrund des 105 ff.
- rechtshistorische Entwicklung des objektiven 108 ff.
- subjektives 105, 122
- und Strafrecht 9, 230, 232, 242, 256

Neutralität
- außerbetrieblicher Anlässe/Ursachen 32 f.

Nichtabzugsfähigkeit
- von Betriebsausgaben/Werbungskosten 201 ff.
- von Geldbußen 262 ff.
- von Geldstrafen 239 ff.
- von Mischaufwendungen 40 ff., 50 ff.

Niederlande
- die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben 364 ff.

Normauslegung
- Orientierung an der Besteuerungspraxis 289 ff.

Norwegen
- die Abgrenzung von Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben 364 ff.

Notwendiges Betriebsvermögen
- s. Betriebsvermögen

Nutzungseinlagen 335 f., 432
Nutzungsentnahmen 335 f., 423, 432
Nutzungsentzug 422

Objektive Leistungsfähigkeit
- s. Leistungsfähigkeit

Objektives Nettoprinzip
- s. Nettoprinzip

Ordnungsgeld 259
Ordnungswidrigkeit
- s. Geldbuße

Parkschäden
- am Pkw 95 ff.

Pauschalierung 225, 284, 286, 300, 312 f.
Periodizitätsprinzip 218
Pkw
- Beschädigung eines betrieblichen –
- – in der Betriebsgarage durch höhere Gewalt 32 f., 420
- – auf einer Privatfahrt 86 ff., 139, 408
- – auf einer Privatfahrt durch höhere Gewalt 89, 420
- Beschädigung eines privaten – auf einer Betriebs-/Berufsfahrt 94, 422
- Beschädigung eines gemischtgenutzten – in der häuslichen Garage durch höhere Gewalt 92, 324 f.
- Fixkosten eines gemischt genutzten 59, 142 ff., 325
- laufende Kosten eines gemischt genutzten 59
- unbefugte Benutzung durch Arbeitnehmer 91, 140

Prinzipienkonkurrenzen 216 ff.
Privataufwand
– s. Aufwand
Privataufwendungen
– s. auch Aufwendungen
– abziehbare 211 ff.
– geborene 44
– gekorene 44
– mit betrieblicher/beruflicher Wirkung 211 ff.
Privatausgaben
– s. Privataufwendungen
Privatsphäre
– s. auch Aufwendungen, Aufwand, Betriebsausgaben, Betriebsvermögen, Werbungskosten
– Ermittlungen in der 222 f., 274 ff., 393, 396
Privatvermögen
– Abgrenzung vom Betriebsvermögen 321 ff.

Rechtswidrigkeit
– und betriebliche/berufliche Veranlassung 81 ff., 235 ff.
Reparaturkosten
– s. Unfall
Repräsentationsaufwendungen 8, 49 f., 52, 54, 124
Reineinkommen 105
Reineinkünfte 17, 25
Reisekosten 57, 66 f.
Richtlinien 311

Sachverhaltsermittlung 61 ff., 298, 301, 303, 307 ff., 397
Schadensersatz
– s. Versicherungssumme
Schätzung
– Aufteilung von Mischaufwendungen durch 140 ff.
– keine – dem Grunde nach 61, 304
– der Höhe nach 62 f., 304
Schenkung
– Zuordnung einer 417 f.
Schweden
– die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben 364 ff., 387 ff.
Schweiz
– die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben 364 ff., 377 ff.
– der Dualismus Betriebsvermögen-Privatvermögen 351 ff.
Sonstige außerbetriebliche Ursachen
– Einwirkungen Dritter 32, 68, 89
– höhere Gewalt 7, 32, 68, 89
– Neutralität der – für Betriebsausgabenbegriff 32 f., 89
Spezialität
– von Berufsausgaben- und Lebensführungstatbeständen 217 f.
Steuerkonkurrenzen 218 f.
Steuertechnische Konkurrenzen 218
Strafbarkeit
– und betriebliche/berufliche Veranlassung 81 ff., 235 ff.
Strafrecht
– s. Geldstrafe
Strafrechtliche Sanktion
– gegen das Eigentum 257 ff.
Strafverteidigungskosten 9, 216, 258 f.

Tarifvorschriften
– und Abzugsfähigkeit von Aufwendungen 122 ff., 143
Teilwertabschreibungen 33 f., 117, 419, 422
Telefonkosten 415, 416
– Gesprächsgebühren 33, 206
– Grundgebühren 33 f., 206
Testamentsvollstreckervergütung 67, 98
Trunkenheitsunfall
– s. Unfall

Übermaßverbot 41, 73
Überschußrechnung 4, 328
Umwegstrecke
– s. Unfall
Unangemessenheit
– s. Aufwendungen

Unbrauchbarmachung 258
Unfall
– auf Betriebsfahrt/Berufsfahrt 81 ff., 422
– – auf einem privaten Umweg 80 f., 139, 409
– – infolge alkoholbedingter Fahruntüchtigkeit 7, 84 f., 139, 400, 408, 409
– – infolge eines schlechten Gesundheitszustandes 36 f., 96 f., 139
– – infolge einer herabfallenden Zigarette 36, 85 f.
– – mit einem privaten Pkw 37, 94
– – privat mitveranlaßter 57, 80 ff.
– auf einer Privatfahrt
– – mit einem betrieblichen Pkw 86 ff., 130, 139, 408, 419 ff.
– – mit einem betrieblichen Pkw infolge höherer Gewalt 91, 419 ff., 423
Unfallaufwand 93 f.
– s. auch Aufwand
Unfallaufwendungen
– s. Unfall
Unfallkosten
– s. Unfallaufwand, Unfallaufwendungen
Ungeeignetheit
– s. Aufwendungen
Unmittelbarkeit
– und Betriebsausgabenbegriff 111, 114, 182 f.
Unsinnigkeit
– s. Aufwendungen
Unterbrechung
– des Veranlassungszusammenhangs 79, 81, 408
Unterhaltsausgaben
– s. Lebensführungskosten, Privatausgaben
Ursache
– betriebliche 24 ff., 399 f.
– letzte 77, 403
– private 26 f.
– rechtserhebliche 6, 69 ff.
– rechtsunerhebliche 69 ff.
– sonstige außerbetriebliche 32 f., 68
– überwiegende 68 f.
– und Anlaß 23 f., 40, 400 f.
– und wirtschaftlicher Zusammenhang 26, 128
– und Zweck 6
– unwesentliche betriebliche 76 f.
– unwesentliche private 69 ff., 401
– wesentliche 7 f., 69 ff., 204, 401 f., 403
– Wertung von 74 ff., 399 f., 403
– zeitliche Reihenfolge 77 f., 403
– Zuordnung von 26 ff.
Ursachenauswahl 67
Ursachenforschung 393
Ursachenkette 77 ff., 399
USA
– die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben 364 ff., 381 ff.
– der Dualismus Betriebsvermögen – Privatvermögen 329 ff.

Veranlassung
– s. auch Anlaß
– als innere Tatsache 326, 425
– betriebliche 413
– – Anschaffung von Wirtschaftsgütern 321 ff.
– – Aufwand 34 f., 93, 119 f., 419
– – Aufwendungen 38 ff.
– – Herstellung von Wirtschaftsgütern 321 ff.
– – Nachweis 430
– Glaubhaftmachung 326
– private 38 ff., 67 ff.
– sonstige außerbetriebliche 32
– steuerlich irrelevante 68, 72 ff.
– steuerlich relevante 68, 72 ff.
– überwiegende 39, 68 f.
– und Verursachung 15 f., 23 f., 40, 180, 401 f., 403, 404
– und wirtschaftlicher Zusammenhang 26
– und Zweck 324, 327, 402, 404 f., 407, 408
Veranlassungsbegriff
– Entstehungsgeschichte 23 f.
– finaler 402
– objektive Merkmale des 25, 27 f., 181
– subjektive Merkmale des 16, 27 f., 127,

181, 323, 402, 414
– subjektiver 402, 420, 427, 430
– teleologische Auslegung 24 ff.
– und Verursachungsbegriff 40, 180, 400 f., 404
– verbale Auslegung 23 f., 180
Veranlassungskette 408
Veranlassungsprinzip 398 f.
– Geltung des – für Aufwand 34 f., 93, 119 f.
– im Betriebsausgabenbegriff 15 f., 21 ff., 180
– Übernahme des – in den Werbungskostenbegriff 179 ff., 410 ff.
– und verdeckte Gewinnausschüttung 423 f.
– und Verursachungsprinzip 40, 69 ff., 400 f.
– Verwendung des – für den Betriebsvermögensbegriff 10, 322 ff.
– Verwendung des – für die Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen 321 ff.
Veranlassungstheorie
– s. Veranlassungsprinzip
Veranlassungszusammenhang
– Unterbrechung des 79, 408
Verausgabung 156 f.
Verbandsperson
– s. Geldbuße
Verdeckte Gewinnausschüttung 6, 146, 203, 423 f.
Verfall 258
Verkehrsauffassung 212 f.
Verkehrsvorschriften
– Verstoß gegen 81 ff.
Verlustverrechnung 341, 345
Vermögensaufwendungen 169 f.
Vermutungsregel
– des § 158 AO 332, 425 f., 427, 428, 430
Verpflegungsmehraufwendungen 47 ff., 57, 133, 416
Versicherungssumme 419 ff.
– als Betriebseinnahme 420, 422
– als Einlage 420, 422
– als Privateinnahme 86 f., 421
Verschulden
– und betriebliche/berufliche Veranlassung 7, 81 ff., 235 ff.
Verteidigerkosten
– s. Strafverteidigungskosten
Verursachung
– betriebliche 21
– objektive 27
– private 26 f.
– sonstige außerbetriebliche 33
– tatsächliche 27
– und Veranlassung 23 f., 40, 115, 180, 401 f., 403, 404
Verwaltungsanweisungen 311 ff.
Verwaltungsvorschriften 311 ff.
Verwarnung
– gebührenpflichtige 9, 259
Vorsatz
– s. Geldstrafe

Wahlrecht
– und Veranlassungsprinzip 325 f., 425, 426, 430, 431 f.
Wahrscheinlichkeitstheorie 137 f.
Werbungskosten
– bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern 162 ff.
– bei bereits gesicherten Einnahmen 176 f.
– bei der Anschaffung von Wirtschaftsgütern 164 f.
– bei der Herstellung von Wirtschaftsgütern 164 f.
– bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern 165 f.
– beim Untergang von Wirtschaftsgütern 165 f.
– bei Wertminderungen von Wirtschaftsgütern 164 f.
– gesetzlich nicht abzugsfähige 201 ff.
– nachträgliche 177
– rechtsunerhebliche 214 f.
– und Betriebsausgaben 31, 112 ff., 160 ff., 179 ff., 404, 407, 410
– und Veranlassungsprinzip 189 ff., 405, 410 ff.
– unfreiwillige 177 f.
– Vermögensaufwendungen als 169 f.
– vorweggenommene 171

Werbungskostenbegriff
– Bestimmung des – nach dem Veranlassungsprinzip 179 ff., 410 ff.
– Definition 109 ff., 196 ff., 405 ff.
– einheitlicher 175
– Einschränkungen des finalen 172 ff.
– finaler 110 f., 167 ff.
– gesetzlicher Wortlaut 167 ff., 410 f.
– historische Entwicklung 108 ff., 152 ff., 412
– objektive Merkmale im 173 ff., 403, 406, 412
– subjektive Merkmale im 181 ff., 403, 406, 412 f.
– und Betriebsausgabenbegriff 31, 112 ff., 160 ff., 179 ff., 404, 407, 410
– und moralisches Verhalten 81 ff., 235 ff.
– und Strafbarkeit 81 ff., 235 ff.
– und Veranlassungsprinzip 179 ff., 410 ff.
– und Verschulden 81 ff., 235 ff.
– Unvollkommenheit des finalen 172 ff.
Wertabgaben
– außerbetrieblich veranlaßte 34 f., 93, 119 f.
– unbemerkte 127
Wertung 399
– von Anlässen 75 ff., 414
– von Ursachen 75 ff., 204, 414
– von wirtschaftlichen Zusammenhängen 135 ff., 411, 417
Wesentliche Bedingung
– s. Ursache
Wesentlicher Anlaß
– s. Anlaß
Wesentliche Ursache
– s. Ursache
Wirkung
– einer Ausgabe 209 ff., 409 f.
Wirtschaftliche Zuordnung
– s. wirtschaftlicher Zusammenhang
Wirtschaftlicher Zusammenhang
– als Zuordnungskriterium 26, 126 ff., 411, 414, 417
– auf der Einnahmenseite 417 ff.
– Ermittlung 134 ff.
– Gewichtung 135 ff.
– maßgeblicher 138 ff.
– und Verursachung/Veranlassung 26, 406, 414
– zwischen Aufwendungen und Betrieb 26
– zwischen Aufwendungen und Einkunftsart 406, 408
– zwischen Aufwendungen und Einnahmen/Einkünften 131 ff., 173 ff., 181, 406
Wirtschaftsgut
– Art 53, 122
– Aufteilung eines gemischt genutzten 331 f.
– betrieblich veranlaßte Anschaffung/Herstellung 323 ff., 426 f.
– Beschädigung eines gemischtgenutzten 32 f., 80 ff., 92, 140, 324 f., 419 ff.
– des Betriebsvermögens 53, 321 ff.
– des Privatvermögens 53, 321 ff.
– Fixkosten eines gemischt genutzten 9, 142 f.
– gemischtgenutztes 9, 331 ff.
– laufende Kosten eines gemischt genutzten 59
– privat veranlaßte Anschaffung/Herstellung 324 ff.
– quotale Zuordnung 334 f., 432
– unwesentliche betriebliche Mitbenutzung 76 f.
– unwesentliche private Mitbenutzung 66 f.
– Verwendungszweck 53, 122
– Zerstörung eines 32, 80 ff., 140, 324 f., 419 ff.

Zufallsaufwendungen 127
Zuführung
– eines Wirtschaftsgutes zum Betrieb 321 ff.
Zuordnung
– von Aufwand zur betrieblichen Sphäre 34 f., 93, 119 f., 419 ff.
– von Aufwand zur privaten Sphäre 34 f., 93, 119 f., 419 ff.
– von Aufwendungen zur betriebli-

chen/beruflichen Sphäre 6, 19 f., 25 ff., 126 ff., 154 ff.
- von Aufwendungen zur privaten Sphäre 6, 25 ff., 126 ff.
- von Ursachen zur betrieblichen/privaten Sphäre 25 f.
- von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen/Privatvermögen 321 ff.
- wirtschaftliche 126 ff.

Zuordnungsformel
- allgemeine 12

Zuordnungskriterien
- s. Veranlassung, Verursachung, wirtschaftlicher Zusammenhang

Zumutbarkeit 303 f.

Zusammenhang
- innerer 26, 132
- kausaler 12, 26
- objektiver 7, 138 ff., 172 f., 420
- rechtlicher 26, 132
- rechtserheblicher 135 ff.
- subjektiver 138 ff.
- von Aufwendungen mit dem Betrieb 12, 26
- von Aufwendungen mit Einnahmen/Einkünften 131 ff., 167 ff., 172 f.
- wirtschaftlicher 26, 131 ff., 173 ff., 181, 411
- zufälliger 26, 132

Zwangsaufwendungen 127

Zweck
- beruflicher 6 ff.
- betrieblicher 6
- betriebsfremder 5
- privater 325
- und Motiv 6
- und Veranlassung 324, 327, 402, 404 f., 407, 408

Zweckmäßigkeit
- s. Aufwendungen

Tipke (Hrsg.)

Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht

Möglichkeiten und Grenzen der Einkommensverlagerung durch Nießbrach. Beteiligung und Darlehen mit einem rechtsvergleichenden Teil. Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Prof. Dr. Klaus Tipke. 280 Seiten DIN A 5, 1978; gbd. 48,– DM; für Mitglieder der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. 38,– DM. ISBN 3 504 62001 3

Aus dem Inhalt:

Prof. Dr. Klaus Tipke:
Rechtfertigung der Themenwahl; Ziel der Untersuchung

Uni.-Prof. Dr. Dr. Hans Georg Ruppe:
Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung

Prof. Dr. Ludwig Schmidt, Richter am BFH:
Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen von Eltern auf Kinder

Prof. Dr. Jens Peter Meincke:
Zivilrechtliche Vorfragen bei der einkommensteuerrechtlichen Übertragung von Einkunftsquellen aus der Sicht des Zivilrechtlers

Dr. Manfred Groh, Vors. Richter am FG:
Übertragung von Einkunftsquellen durch Beteiligung an einer Familienpersonengesellschaft, insbesondere die Angemessenheit der Gewinnverteilung

MinRat Dr. Günter Söffing:
Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen durch Bestellung eines unentgeltlichen Nießbrauchs für Familienangehörige

RA Prof. Dr. Jörg Beinert:
Rechtstatsächliche Aspekte der Übertragung von Einkunftsquellen

Prof. Hugh J. Ault: A. B., J. D.:
Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen nach amerikanischem Steuerrecht

Prof. J. E. A. M. van Dijck:
Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen im niederländischen Steuerrecht

MinRätin Dr. Annemarie Mennel:
Übersicht über die steuerrechtlichen Grundsätze der Übertragung von Einkunftsquellen in ausgewählten europäischen Staaten

Diskussion

Prof. Klaus Tipke:
Resümee

Verlag Dr. Otto Schmidt KG · Köln