



Jan Gallert

Abzugsverbote für Betriebsausgaben und Werbungskosten als Verfassungsproblem

Durchbrechungen des objektiven
Nettoprinzips im Einkommensteuerrecht

Einleitung

A. Problemstellung

Die Einkommensteuer wird nicht auf die Einnahmen, sondern auf das Einkommen der Steuerpflichtigen erhoben. Um das Einkommen zu ermitteln, sind von den Einnahmen die im Zusammenhang mit ihrer Erwirtschaftung entstandenen Aufwendungen (Erwerbsaufwendungen) abzuziehen. In der Sprache des EStG¹ handelt es sich je nach Einkunftsart um „Betriebsausgaben“ oder „Werbungskosten“. Damit gewährt der Gesetzgeber den Steuerpflichtigen nicht etwa eine Steuervergünstigung, sondern erkennt an, dass nur der nach Abzug von Erwerbsaufwendungen verbleibende Teil der Einnahmen dem Steuerpflichtigen tatsächlich zur Verfügung steht. Es ist eine steuerpolitische „Klugheitsregel“², dass der Staat seinen Anspruch, im Wege des Steuerzugriffs an den Einnahmen der Bürger zu partizipieren, auf das so ermittelte Nettoeinkommen beschränkt. Man spricht vom „objektiven Nettoprinzip“, womit zum Ausdruck gebracht wird, dass es sich um einen bei der Ermittlung des Einkommens als *Objekt* der Einkommensteuer zu berücksichtigenden Grundsatz handelt³. Das objektive Nettoprinzip stellt sicher, dass nur das vom Steuerpflichtigen erzielte wirtschaftliche Ergebnis besteuert wird⁴.

Vom objektiven Nettoprinzip ist das hier nicht zu behandelnde *subjektive Nettoprinzip* zu unterscheiden, wonach der Teil des Einkommens aus der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ausscheidet, den der Steuerpflichtige (*Subjekt* der Einkommensteuer) für seinen notwendigen Lebensbedarf aufbringen muss und der aus diesem Grund nicht für die Steuerzahlung zur Verfügung steht⁵. Ausdruck des subjektiven Nettoprinzips im geltenden Einkommensteuerrecht ist etwa der Abzug eines jährlichen Freibetrags in Höhe des Existenzmi-

1 § 8 Abs. 1 KStG verweist für die Ermittlung des Einkommens von Körperschaftsteuersubjekten auf die Vorschriften des EStG und damit auch auf den Betriebsausgabenbegriff.

2 Tipke, Steuerrechtsordnung II, S. 764.

3 Kröner, StuW 1985, 115, 118.

4 Vgl. Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 60.

5 Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rz. 69.

nimums⁶ und die Berücksichtigung bestimmter existenzsichernder Aufwendungen als „Sonderausgaben“ gemäß § 2 Abs. 4 EStG. Objektives und subjektives Nettoprinzip zusammen formulieren das Ziel eines am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten Einkommensteuerrechts, nur den für die Steuerzahlung disponiblen Teil der Vermögenszugänge zu erfassen⁷.

Auch wenn das objektive Nettoprinzip als „identitätskonstituierendes Merkmal“⁸ der Einkommensteuer von niemandem grundsätzlich in Frage gestellt wird, lässt sich in jüngerer Zeit doch eine starke Tendenz des Gesetzgebers erkennen, den Abzug von Betriebsausgaben und Werbungskosten – wie auch die Möglichkeiten der Verlustberücksichtigung – punktuell zu verbieten oder zumindest der Höhe nach zu beschränken. Regelungen zur Begrenzung des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs bestimmen mittlerweile in vielen Bereichen maßgeblich die Einkommensteuerlast. Die Unternehmenssteuerreform 2008⁹ hat diese Entwicklung durch die Einführung der Zinsschranke in § 4h EStG, das Abzugsverbot für tatsächlich angefallene Werbungskosten bei Kapitaleinkünften im Rahmen der Abgeltungsteuer in § 20 Abs. 9 EStG und den Ausschluss gezahlter Gewerbesteuer aus der Betriebsausgabendefinition in § 4 Abs. 5b EStG maßgeblich vorangetrieben.

Bereits in den Jahren zuvor hatte der Gesetzgeber den nach allgemeinen Regeln zulässigen Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten verboten für Arbeitszimmeraufwendungen¹⁰, Fahrtkosten¹¹ und Bildungsaufwendungen¹².

6 Vgl. dazu Tipke, Steuerrechtsordnung II, S. 797 ff.

7 Zum Verhältnis von objektivem und subjektivem Nettoprinzip siehe unten: 3. Kapitel,

8 57. Deutscher Juristentag, Sitzungsbericht N 1988, S. 214.

9 Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 v. 14. August 2007, BGBl. I 2007, 1912.

10 Eingeführt als § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG durch das JStG 1996 v. 11.10.1995, BGBl. 1995, S. 1250, verschärft durch das Steueränderungsgesetz 2007 v. 19.7.2006, BGBl. I 2006, S. 1652. Für verfassungswidrig erklärt durch BVerfG, Beschl. v. 6.7.2010 - 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268.

11 Eingeführt als § 9 durch das Steueränderungsgesetz 2007 v. 19.7.2006, BGBl. I 2006, S. 1652. Für verfassungswidrig erklärt durch BVerfG, Urt. v. 9.12.2008 - 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210.

Das Abzugsverbot für Arbeitszimmeraufwendungen und die Streichung der Pendlerpauschale hat das Bundesverfassungsgericht mittlerweile jedoch in vielbeachteten Entscheidungen jeweils wegen eines Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG für verfassungswidrig erklärt¹³.

Vor dem Hintergrund dieser Entwicklung haben in den letzten Jahren Vertreter der Steuerrechtswissenschaft die grundlegende Bedeutung des objektiven Nettoprinzips für die Einkommensteuer in Erinnerung gerufen¹⁴. Die Zahl gesetzlicher Regelungen, die den Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug beschränken, ihn punktuell neu definieren oder ihm nach der Vorstellung des Gesetzgebers neue Prinzipien zu Grunde legen sollen, ist in den letzten Jahren so stetig gestiegen, dass neben dem Blick auf die jeweiligen Besonderheiten eben dieser einzelnen Regelungen der Blick auf den damit stets berührten Grundsatz interessant geworden ist, nämlich dass das zu versteuernnde Einkommen als Nettogröße zu ermitteln ist. Besonders prägnant hat Drüen die Notwendigkeit für diese veränderte Perspektive zum Ausdruck gebracht: „Die alarmierende Erosion des Nettoprinzips zwingt die Steuerrechtswissenschaft leider dazu, dass ‚traurige Kapitel‘ eines ‚Allgemeinen Teils‘ des Nettoprinzips zu schreiben“¹⁵.

12 Eingeführt als § 12 Nr. 5 EStG durch das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze vom 21.7.2004, BGBl. I 2004, S. 1753. Siehe hierzu unten: 5. Kapitel, F.

13 Hierzu sogleich: Einleitung, B.

14 Vgl. Drenseck, FR 2006, 1 ff.; ders., DB, 2008, Heft 5, S. I; Drüen, StuW 2008, 3 ff.; Hey, 2008, BB, 2008, 1303 ff.; Lang, StuW 2007, 3 ff.; Lehner, DStR 2009, 185 ff.; Tipke, FS Raupach, S. 177 ff.; ders., BB 2007, 1525 ff. Vgl. auch die am 24. März 2009 im Rahmen eines steuerrechtswissenschaftlichen Symposiums beim Bundesfinanzhof zum Generalthema „Zulässigkeit und Grenzen der Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht“ gehaltenen Vorträge, veröffentlicht in DStR 2009, Beiheft zu Heft 34.

15 Drüen, StuW 2008, 3, 4.

B. Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zu Pendlerpauschale und Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer

Anlass für diese Untersuchung bieten nicht zuletzt die bereits erwähnten Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, in denen Abzugsverbote für Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten für verfassungswidrig erklärt wurden. Mit seinem Urteil vom 9.12.2008 erklärte das Bundesverfassungsgericht zunächst die Regelung zur Pendlerpauschale in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2007 (im Folgenden: Pendlerpauschale 2007) für mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar¹⁶. Am 6. Juli 2010 erklärte das Bundesverfassungsgericht dann auch die in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2007 enthaltene Regelung zur Berücksichtigung von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer wegen eines Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG für verfassungswidrig¹⁷.

Die betroffenen gesetzlichen Regelungen enthielten jeweils Abzugsverbote für Aufwendungen, die nach herrschender Auffassung zu den Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten, wie sie in § 4 Abs. 4 EStG bzw. § 9 Abs. 1 EStG definiert sind, gehören. Die Regelung zur Pendlerpauschale 2007 sah in § 9 Abs. 2 Satz 1 EStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2007 einen expliziten Ausschluss der Aufwendungen für Wegekosten zur Arbeitsstätte aus der Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostendefinition vor und ließ in § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG nur Aufwendungen für Wege ab 21 km „wie Werbungskosten“ zum Abzug zu, was sich als Härtefallregelung verstehen lässt. Den Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten hatte der Gesetzgeber mit § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG ebenfalls grundsätzlich ausgeschlossen und nur für den Fall gestattet, dass das Arbeitszimmer „den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet“. Damit stand jeweils die Frage nach der verfassungsrechtlichen Bedeutung des objektiven Nettoprinzips und insbesondere von Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips im Raum.

Das Bundesverfassungsgericht überprüft diese Regelungen in seinen Entscheidungen vom 9.12.2008 bzw. vom 6.7.2010 primär am allgemeinen Gleich-

16 BVerfG, Urt. v. 9.12.2008 - 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210.

17 BVerfG, Beschl. v. 6.7.2010 - 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268.

heitssatz in Art. 3 Abs. 1 GG¹⁸. Es stellt zunächst fest, dass der Gesetzgeber im Bereich des Steuerrechts bei der Auswahl des Steuergegenstandes einen weitreichenden Spielraum habe¹⁹. Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, werde aber insbesondere im Bereich des Einkommensteuerrechts durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. Danach müsse im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu Besteueren (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen angemessen sein muss. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürften eines „besonderen sachlichen Grundes“.

Als besondere sachliche Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen erkennt das Bundesverfassungsgericht explizit außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke sowie Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse an²⁰. Den rein fiskalischen Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung schließt das Gericht hingegen ausdrücklich als Rechtfertigungsgrund aus und verweist darauf, dass auch der auf Einsparungsmaßnahmen angewiesene Staat auf eine gleichheitsgerechte Verteilung der Lasten zu achten habe²¹.

Die so entwickelten Leitlinien des Leistungsfähigkeitsprinzips und des Folgerichtigkeitsgebots wendet das Bundesverfassungsgericht auf die Frage nach

-
- 18 Das Bundesverfassungsgericht lässt ausdrücklich offen, ob Verstöße gegen andere Grundrechte vorliegen, BVerfG, Urt. v. 9.12.2008 - 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210, 245; Beschl. v. 6.7.2010 - 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, 284. Vgl. hierzu unten: 3. Kapitel, C.
 - 19 BVerfG, Urt. v. 9.12.2008 - 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210, 230 f.; Beschl. v. 6.7.2010 - 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, 277.
 - 20 BVerfG, Urt. v. 9.12.2008 - 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210, 231; Beschl. v. 6.7.2010 - 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, 278.
 - 21 BVerfG, Urt. v. 9.12.2008 - 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210, 233; ähnlich Beschl. v. 6.7.2010 - 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, 281.

der Berücksichtigung von Erwerbsaufwendungen und insbesondere deren Einschränkbarkeit an²². Es stellt fest, dass der einfache Gesetzgeber die für die Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip bemisst. Danach unterliege der Einkommensteuer grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, nämlich der Saldo aus Erwerbseinnahmen einerseits und den Erwerbsaufwendungen sowie den existenzsichernden Aufwendungen andererseits. Im Rahmen des objektiven Nettoprinzips habe der Gesetzgeber die Zuordnung von Aufwendungen zum betrieblichen bzw. beruflichen Bereich, derentwegen diese Aufwendungen von den Einnahmen grundsätzlich abzuziehen seien, über die Definition der Begriffe „Betriebsausgaben“ (§ 4 Abs. 4 EStG) und „Werbungskosten“ (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG) danach vorgenommen, ob eine betriebliche bzw. berufliche Veranlassung bestehe.

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen lässt das Bundesverfassungsgericht, wie auch schon in früheren Entscheidungen²³, offen, ob das objektive Nettoprinzip verfassungsrechtlich verankert ist²⁴. Jedenfalls könne der Gesetzgeber dieses Prinzip beim Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen. Die Frage nach dem Verfassungsrang des objektiven Nettoprinzips könne dahinstehen, da schon das einfachrechtliche objektive Nettoprinzip Bedeutung im Zusammenhang mit den Anforderungen an die hinreichende Folgerichtigkeit bei der näheren Ausgestaltung der gesetzgeberischen Grundentscheidungen entfalte. Schon weil die Beschränkung des steuerlichen Zugriffs nach Maßgabe des objektiven Nettoprinzips als Ausgangstatbestand der Einkommensteuer zu den gesetzgeberischen Grundentscheidungen gehöre, bedürften Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes.

Bis zu diesem Punkt sind die Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts in den angesprochenen Urteilen nahezu identisch. Insoweit kann von einem allgemeinen Teil des objektiven Nettoprinzips gesprochen werden, den das Bun-

22 BVerfG, Urt. v. 9.12.2008 - 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210, 233; Beschl. v. 6.7.2010 - 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, 279 f.

23 BVerfG, Beschl. v. 23.1.1990 - 1 BvL 4, 5, 6, 7/87, BVerfGE 81, 228, 237; Beschl. v. 4.12.2002 - 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, 27, 48.

24 BVerfG, Urt. v. 9.12.2008 - 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210, 234; Beschl. v. 6.7.2010 - 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, 280.

desverfassungsgericht mittlerweile in ständiger Rechtsprechung der verfassungsrechtlichen Bewertung von Abzugsverboten zu Grunde legt. Bezogen auf ein konkretes Abzugsverbot muss das Bundesverfassungsgericht demnach, entsprechend seinen eigenen Vorgaben, jeweils der Frage nachgehen, ob ein besonderer sachlicher Grund, der eine Durchbrechung des Folgerichtigkeitsgebots rechtfertigen würde, vorliegt. Einen besonderen sachlichen Grund konnte das Bundesverfassungsgericht weder für die Beschränkung des Werbungskostenabzugs durch die Pendlerpauschale 2007²⁵ noch für das grundsätzliche Abzugsverbot für die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer²⁶ erkennen.

C. Gang der Untersuchung

Im ersten Kapitel der vorliegenden Untersuchung wird die ökonomische Bedeutung des Abzugs von Erwerbsaufwendungen dargestellt. Das objektive Nettoprinzip stellt sich aufgrund der erheblichen Auswirkungen, die eine Bruttosteuer auf die Wirtschaftsstruktur hätte, bereits als *Gebot ökonomischer Vernunft* dar.

Im zweiten Kapitel wird untersucht, wie das ökonomische Gebot einer Nettobesteuerung auf Ebene des einfachen Einkommensteuerrecht umgesetzt ist. Dabei soll gezeigt werden, dass dem geltenden deutschen Einkommensteuerrecht tatsächlich ein Prinzip der Berücksichtigung von Erwerbsaufwendungen zu entnehmen ist, Abzugsverbote sich demgegenüber als Ausnahme darstellen. Daneben sollen die grundlegenden Regelungen des deutschen Einkommensteuerrechts, mit denen der Abzug von Erwerbsaufwendungen in den Rechtsbegriffen „Betriebsausgaben“ und „Werbungskosten“ greifbar gemacht wird, dargestellt werden. Diese *erforderlichen Konkretisierungen* des objektiven Nettoprinzips bilden im deutschen Einkommensteuerrecht den Maßstab, um Abweichungen von ihm als *rechtfertigungsbedürftige Durchbrechungen* des objektiven Nettoprinzips zu identifizieren.

Das dritte Kapitel ist der Frage gewidmet, ob der Gesetzgeber von *Verfassungs wegen* gehalten ist, der Besteuerung von Einkommen das objektive Nettoprinzip zu Grunde zu legen: Könnte der nicht verfassungsändernde Gesetzgeber das einfachgesetzliche objektive Nettoprinzip abschaffen, wenn er wollte?

25 BVerfG, Urt. v. 9.12.2008 - 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210, 235 ff..

26 BVerfG, Beschl. v. 6.7.2010 - 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, 281 ff.