

1. Kapitel: Einleitung

A. Problemaufriss

Der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet die Besteuerung des Steuerpflichtigen entsprechend seiner individuellen Leistungsfähigkeit.¹ Diese wird unter Zuhilfenahme der Einkommensteuer-Bemessungsgrundlage ermittelt.² Dabei mindern – unter dem Leitgedanken, dass nur besteuert werden soll, was dem Steuerpflichtigen tatsächlich zum Zwecke seines Konsums zur Verfügung steht – Aufwendungen des Steuerpflichtigen die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer, § 2 Abs. 5 S. 1 EStG.

Aufwendungen können indes grds. im Zusammenhang mit mehreren Einkunftsarten stehen. Gedacht sei etwa an den Fall, in dem ein Steuerpflichtiger ein Wohnobjekt zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einsetzt und dieses später unter Verwirklichung des Tatbestands des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG (privates Veräußerungsgeschäft) veräußert. Reicht der erzielte Erlös dabei nicht aus, um ein etwaiges Finanzierungsdarlehen abzulösen, so stellt sich die Frage, ob die in Form von Zinsen anfallenden Aufwendungen in der Folgezeit noch der ursprünglichen Vermietungstätigkeit oder schon dem Veräußerungsgeschäft zuzuordnen sind.

Die Zuordnung der Aufwendungen ist in dieser Konstellation von besonderer Bedeutung für den Steuerpflichtigen, denn ein Abzug der tatsächlich anfallenden Aufwendungen ist im Rahmen von nur einmalig erfüllten Veräußerungstatbeständen (sog. „punktuelle Einkunftsarten“) häufig nicht, oder nur begrenzt möglich (§§ 23 Abs. 3 S. 7, 17 Abs. 2 S. 1, 20 Abs. 4 S. 1 EStG). Dies kann – abhängig von der konkreten Zuordnung der Aufwendungen – zu erheblichen Belastungsunterschieden führen. Das aus dem Gleichheitssatz abgeleitete objektive

¹ Hey, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, Einf. EStG Anm. 42.

² Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981, S. 33.

Nettoprinzip³ gebietet es jedoch, zwangsläufige Aufwendungen zum Abzug zuzulassen, so dass sich die Frage stellt, wie die Tatbestände der hier untersuchten punktuellen Einkunftsarten richtigerweise zu interpretieren sind. Dies schließt auch die Überlegung mit ein, wann derartige Aufwendungen steuerlich zu berücksichtigen sind und ob der Zeitpunkt ihrer Berücksichtigung nicht bereits verfassungsrechtlich determiniert ist.

Die vorliegende Arbeit beschränkt sich in ihren Untersuchungen ausschließlich auf eine Teilmenge der punktuellen Einkunftsarten – die sog. „originär privaten Veräußerungsgeschäfte“ der §§ 17, 20 Abs. 2 und 23 EStG⁴. Ausgeklammert werden soll der gewerbliche Einkommenstatbestand der Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe nach § 16 EStG, da dieser aufgrund seiner besonderen Wirkrichtung als Tatbestand der „Steuerbeschränkung“ gegenüber den anderen punktuellen Einkunftsarten gewissermaßen einen Fremdkörper im System der punktuellen Einkunftsarten darstellt.

B. Gang der Untersuchung

Der Verfasser verschafft zunächst einen Überblick über die Grundlagen der Zuordnung von Aufwendungen sowie deren Maßstäbe und Begrifflichkeiten. Dabei werden insbesondere der im Steuerrecht allgegenwärtige Veranlassungsbegriff und die dazu vertretenen vielfältigen Ansichten in Rspr. und Literatur erörtert und wertend betrachtet.

Die gewonnenen Erkenntnisse werden anschließend auf die hier untersuchten originär privaten Veräußerungsgeschäfte übertragen, wobei insbesondere die sich aus der punktuellen Gewinnermittlung ergebenden Besonderheiten herausgearbeitet werden.

Daran anschließend behandelt der Verfasser die Frage der verfassungsrechtlichen Determinierung der Zuordnung von Aufwendungen, wobei er besonderes

³ Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2000, S. 322.

⁴ Zum Begriff: 2. Kapitel: 2. Teil: A.

Augenmerk auf eine mögliche Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips in seinen einzelnen Ausprägungen legt.

Diesem – der Zuordnung von Aufwendungen bei originär privaten Veräußerungsgeschäften und damit bei punktuellen Einkunftsarten zugrunde liegenden – Teil der Arbeit, schließt sich ein kasuistisch geprägter Teil an, in Rahmen dessen konkrete Zuordnungsfragen erörtert und beantwortet werden. Dies erfolgt nach Einkunftsarten getrennt und jeweils unter Orientierung an einer zeitlichen Schiene.

Die dabei herausgearbeiteten Schwierigkeiten bei der Zuordnung von Aufwendungen werden abschließend zusammengefasst und nach Möglichkeiten zu deren Vermeidung in der Zukunft gesucht. Der Verfasser untersucht in diesem Zusammenhang anhand prominenter Steuerreformvorschläge aus der Wissenschaft die Auswirkungen von Steuerreformen auf die Problematik der Zuordnung von Aufwendungen bei originär privaten Veräußerungsgeschäften und unterbreitet im Anschluss daran eigene Lösungsvorschläge, bevor er ein abschließendes Resümee zieht.

2. Kapitel: Maßstäbe der Zuordnung und steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen

Das folgende Kapitel behandelt die Frage, nach welchen Kriterien Aufwendungen einzelnen Einkunftsarten zuzuordnen sind. Erst wenn diese Kriterien zweifelsfrei feststehen, können konkrete Zuordnungsfragen – wie die oben skizzierten – angegangen und erfolgreich gelöst werden. Dabei werden in einem ersten Schritt die für alle Einkunftsarten geltenden Zuordnungskriterien herausgearbeitet, bevor sich die Arbeit den Besonderheiten der Zuordnung von Aufwendungen bei originär privaten Veräußerungsgeschäften widmet.

1. Teil: Grundlagen der Zuordnung von Aufwendungen

A. Erfordernis der Zuordnung zu einer bestimmten Einkunftsart

Aufwendungen können nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn sie einer konkreten Einkunftsart zugeordnet werden können.⁵ Dies ist dem Umstand geschuldet, dass das deutsche Einkommensteuerrecht von einem synthetischen Einkommensbegriff ausgeht. So werden nur solche Vorgänge steuerlich erfasst, die einer der sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 S. 1 EStG zugeordnet werden können, wohingegen Einnahmen und Aufwendungen außerhalb dieser Einkunftsarten der steuerlich unbeachtlichen Privatsphäre zuzuordnen sind. Die synthetische Einkommensteuer versteht sich dabei als das Zusammenfügen (Synthese) einzelner, verwirklichter Tätigkeiten und Ereignissen.⁶ Einen „Äther“

⁵ Vorbedingung einer Zuordnung von Aufwendungen ist daher die Abgrenzung der Einkunftsarten voneinander: Dazu ausführlich: *Koller*, Abgrenzung von Einkunftstatbeständen im Einkommensteuerrecht, 1993.

⁶ Vgl. dazu: *Eisgruber*, in: Kube/Mellinghoff/Morgenthaler, Leitgedanken des Rechts, 2013, 1837 (1839).

des Einkommens, dem sämtliche Steuerobjekte zugeordnet werden, sieht das deutsche Einkommensteuerrecht hingegen nicht vor.⁷

B. Begriff der Aufwendungen

Aufwendungen sind nach allgemeiner Auffassung der vermögensmindernde Abfluss von Gütern in Geld oder Geldeswert.⁸ Folglich sind sowohl Anschaffungs- und Herstellungskosten (AK/HK) als auch Werbungskosten und Betriebsausgaben Aufwendungen.⁹ Werbungskosten und Betriebsausgaben sind dabei jedoch nur dann als Aufwendungen zu berücksichtigen, wenn sie mit einer der sieben Einkunftsarten in einem (noch näher zu definierenden) Zusammenhang stehen, da nur auf diese Weise die Erwerbssphäre sachgerecht vom Bereich der Einkommensverwendung abgegrenzt werden kann, §§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 S. 1 EStG.¹⁰

I. Abgrenzung zu ähnlichen Begriffen

Wer versucht, die Problematik der Zuordnung von Aufwendungen zu einer der sieben Einkunftsarten oder zur steuerlich unbeachtlichen Privatsphäre einer Lösung zuzuführen, muss im Hinblick auf das Gesamtverständnis der Materie zunächst den Begriff der Aufwendungen von ähnlichen, ebenfalls im Einkommensteuergesetz verwendeten Begriffen, abgrenzen.¹¹

⁷ Etwas anderes kann entgegen der Ansicht von: *Eisgruber*, in: Kube/Mellinghoff/Morgenthaler, Leitgedanken des Rechts, 2013, 1837 (1846) auch nicht aus einzelnen „Fehlentscheidungen“ des BFH geschlossen werden, da insoweit lediglich versucht wurde sachgerechte Einzelfallentscheidungen herbeizuführen.

⁸ *Stapperfend*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 4 EStG Anm. 750; *Beckerath*, in: Kirchhof, EStG, 15. Auflage, 2016, § 9 Rn. 4 ff; *Raupach*, in: Kube/Mellinghoff/Morgenthaler, Leitgedanken des Rechts, 2013, 1883 (1883).

⁹ *Kreft*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 9 EStG Anm. 60; *Thürmer*, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, § 9 EStG Rz. 100.

¹⁰ *Eisgruber*, in: Kube/Mellinghoff/Morgenthaler, Leitgedanken des Rechts, 2013, 1837 (1838); zur Entwicklungsgeschichte des Einkommensbegriffs mit weiteren Nachweisen: *Raupach*, in: Kube/Mellinghoff/Morgenthaler, Leitgedanken des Rechts, 2013, 1883 (1885).

¹¹ Vgl. dazu auch: *Offerhaus*, BB 1979, 617 (617).

1.) Kosten

Der im Einkommensteuergesetz verwendete Begriff der „Kosten“ (etwa bei den Anschaffungs- und Herstellungskosten) versteht sich als Unterbegriff der Aufwendungen, der aus dem Handelsbilanzrecht übernommen wurde und so Einzug in das EStG gefunden hat. Ebenso gut hätte das EStG den Begriff „Anschaffungs- und Herstellungsaufwendungen“ verwenden können.¹² Dies ist jedoch mit Blick auf die aus dem Handelsbilanzrecht bereits vertrauten Begrifflichkeiten nicht geschehen, was sich insbesondere daran zeigt, dass Rspr. und Schrifttum häufig von „Anschaffungs- und Herstellungsaufwand“¹³ sprechen.¹⁴ Eine besondere Bedeutung kommt dem Begriff der Kosten demzufolge nicht zu.

2.) Ausgaben

Der Begriff der „Ausgaben“ ist im Einkommensteuergesetz nicht näher definiert. Es wird jedoch überwiegend angenommen, es sei auf den Begriff der Einnahmen in § 8 EStG in umgekehrter Form abzustellen, da es sich um Gegensatzbegriffe handle.¹⁵ Danach sind „Ausgaben“ alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und beim Steuerpflichtigen abfließen.

Daraus könnte auf den ersten Blick der Schluss gezogen werden, dass die Begriffe „Ausgaben“ und „Aufwendungen“ deckungsgleich sind,¹⁶ da sich die Definitionen insoweit entsprechen.¹⁷ Dies ist jedoch nicht zutreffend, da es beim Begriff der „Ausgaben“ auf einen tatsächlichen Abfluss beim Steuerpflichtigen ankommt (Zu- und Abflussprinzip), während der Begriff der Aufwendungen

¹² *Offerhaus*, BB 1979, 617 (617).

¹³ Anm.: Die Begriffe Aufwand und Aufwendungen sind nicht vollkommen deckungsgleich. Zum Unterschied zwischen den Begrifflichkeiten aber: 2. Kapitel: 1. Teil: B. I. 3.).

¹⁴ Exemplarisch: *BFH v. 26.11.1973*, GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132; *Hennrichs*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Anm. 232 ff.

¹⁵ *Stapperfend*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, KStG, § 4 EStG Anm. 752; *Loschelder*, in: *Schmidt*, EStG, 35. Auflage, 2016, § 9 Rz. 12; *Offerhaus*, BB 1979, 617; anderer Ansicht ist: *Meurer*, in: *Lademann*, EStG, § 4 Anm. 533. Er geht davon aus, Gegenstück der Einnahmen seien Werbungskosten.

¹⁶ So etwa die Auffassung von: *Bornhaupt*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG, § 9 Rn. B 15.

¹⁷ Siehe dazu bereits: 2. Kapitel: 1. Teil: B.

auch den durch den Betrieb veranlassten Aufwand als bloßen Wertverzehr – etwa im Rahmen der Absetzung für Abnutzung (AfA) – umfasst. Ausgaben liegen damit nur dann vor, wenn der Abfluss auf einem aktiven Handeln des Steuerpflichtigen beruht (etwas „ausgeben“).¹⁸ Der Begriff der „Ausgaben“ ist also enger und stellt nur einen Teilbereich der „Aufwendungen“ dar, da er keinen bloßen Wertverzehr beinhaltet.

3.) Aufwand

Soweit das Gesetz vom Begriff „Aufwand“ spricht, könnte man nach dem allgemeinen Sprachgebrauch vorschnell davon ausgehen, es handele sich um ein Synonym für den Begriff der Aufwendungen, was jedoch nicht zutreffend ist.

Der etwa in § 5 Abs. 5 Nr. 1 EStG verwendete Begriff des „Aufwands“ fand durch eine Übernahme der Vorschrift des § 152 Abs. 9 Nr. 1 AktG in seiner bis zum 1. Januar 1986 gültigen Fassung Einzug in das EStG, so dass aufgrund des Gleichlauts der Vorschriften die bereits zum AktG gewonnenen Wertungen bei der Auslegung des Begriffs herangezogen werden können.¹⁹

Die Vorschriften ordnen an, dass für Ausgaben, die *Aufwand* des Folgejahres darstellen, Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden sind. Ausgaben stellen dabei – wie bereits aufgezeigt²⁰ – eine Untergruppe der Aufwendungen dar. Aus der Unterscheidung zwischen „Aufwand“ und „Aufwendungen“ wird somit deutlich, dass der Gesetzgeber im Aktienrecht – und damit nun auch im Steuerrecht – eine Erfassung von Aufwendungen im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit der jeweiligen Aufwendung gewährleisten wollte. Damit ist nicht jede Aufwendung auch „Aufwand“ des Jahres der Verausgabung.²¹ Vielmehr sind nur solche Aufwendungen „Aufwand“, die im jeweiligen Jahr *erfolgswirksam* werden. „Aufwand“ ist somit jeglicher erfolgswirksamer Verzehr von Gütern

¹⁸ *Stapperfend*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 4 EStG Anm. 752.

¹⁹ *Offerhaus*, BB 1979, 617 (617).

²⁰ Dazu bereits: 2. Kapitel: 1. Teil: B. I. 2.).

²¹ Zum Gesamten: *Offerhaus*, BB 1977, 1493 (1496).

und Leistungen, der keine Entnahme ist und damit – ebenso wie der Begriff der Kosten – ein Unterbegriff der Aufwendungen.²²

4.) Erkenntnisse aus der Abgrenzung der Begriffe

Die Abgrenzung der einzelnen Begriffe zueinander führt zu dem Ergebnis, dass der Begriff der Aufwendungen als Oberbegriff die Begriffe „Aufwand“, „Kosten“ und „Ausgaben“ umfasst.

Dies hat neben der sprachlichen Erkenntnis aber auch einen anderen – für die weitere Untersuchung äußerst relevanten – Aspekt zu Tage gefördert. So wird durch die Abgrenzung der Begriffe deutlich, dass es in zeitlicher Hinsicht für die steuerliche Beachtlichkeit von Aufwendungen nicht auf den Zeitpunkt ankommt, in dem die Aufwendung zum Aufwand wird, sondern auf den Zeitpunkt der Verausgabung.²³

II. Die Unterbegriffe „Werbungskosten“ und „Betriebsausgaben“

Während im Rahmen der Gewinneinkunftsarten „Betriebsausgaben“ die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer mindern, kommt diese Aufgabe im Rahmen der Überschusseinkunftsarten den „Werbungskosten“ zu. Damit stellt sich die Frage, in welchem Verhältnis die Begriffe „Werbungskosten“ und „Betriebsausgaben“ zueinander stehen. Eine (wissenschaftlich fundierte) Auseinandersetzung mit der Zuordnung von Aufwendungen erfordert zunächst ein klares Verständnis der dieser Zuordnung zugrunde liegenden Begrifflichkeiten.

Damit ist – vor einem Eingehen auf konkrete Fragen der Zuordnung von Aufwendungen – zunächst das Verhältnis der beiden Begriffe zueinander zu untersuchen. Insbesondere soll die Frage beantwortet werden, ob die Begriffe inhalt-

²² Vgl. dazu auch: *Stapperfend*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 4 EStG Anm. 753.

²³ So auch: *Offerhaus*, BB 1979, 617 (618).

lich wesensgleich sind, oder ob relevante Unterschiede zwischen den beiden Begriffen bestehen.²⁴ Dies geschieht im Wege der Auslegung.

„Werbungskosten“ sind gem. § 9 Abs. 1 S. 1 EStG Aufwendungen *zur* Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen des Steuerpflichtigen, wohingegen „Betriebsausgaben“ gem. § 4 Abs. 4 EStG durch den Betrieb *veranlasste* Aufwendungen sind.

Orientiert man sich beim Versuch der inhaltlichen Ausfüllung der Begriffe strikt am Wortlaut, so könnte aus diesen Definitionen geschlossen werden, „Werbungskosten“ seien nur zweckgerichtete („*zur* Erwerbung...“) Aufwendungen des Steuerpflichtigen, während für das Vorliegen von „Betriebsausgaben“ bereits eine einfache Kausalität („*veranlasst*“) genüge. Der Wortlaut einer Vorschrift stellt jedoch nur den äußersten Rahmen (die Grenze) einer möglichen Auslegung dar,²⁵ so dass eine rein verbale Interpretation bei der Beantwortung der Frage nach den inhaltlichen Unterschieden der Begriffe nicht weiter hilft. Vielmehr sind grundlegende Überlegungen zur genetischen Entwicklung des Rechtsstoffes, zur Teleologie und zur Systematik erforderlich, welche in den folgenden Abschnitten angestellt werden sollen.²⁶

1.) Rechtshistorische Entwicklung der Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben

Die Möglichkeit, Werbungskosten und Betriebsausgaben bei der Ermittlung des Einkommens steuerlich geltend zu machen, dient der Umsetzung des Prinzips der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit. Damit steht die Frage nach der historischen Interpretation der Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben in einem unmittelbaren Zusammenhang zum Verständnis von

²⁴ Zum Gesamten: *Bauer*, Der Dualismus Betriebsausgaben- Werbungskosten, 1974.

²⁵ Zu den einzelnen Auslegungsmethoden: *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 5 Rz. 46 ff.

²⁶ Vgl. dazu: *Ruppe*, in: Söhn, DStJG 3, 1980, 103 (105).

Leistungsfähigkeit in der jeweiligen Epoche.²⁷ Dieser Prämisse folgend, soll der nachfolgende Abschnitt das rechtshistorische Verständnis zum Gleichlauf der Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben herausarbeiten.

a) Frühe Steuerrechtskodifizierungen (1807-1906)

Die erste Phase der Steuerrechtskodifizierung in deutscher Sprache war geprägt von einer Vielzahl von Einzelgesetzen, die zumeist mit dem Ziel der kurzfristigen Finanzierung von Kriegen erlassen wurden. Dementsprechend war es von Nöten, Gesetze zu schaffen, die es der in Kriegszeiten schlecht organisierten Verwaltung erlaubten, ihre Aufgaben bestmöglichst zu bewältigen. Ein zu hoher Abstraktionsgrad wäre diesem Zweck hinderlich gewesen.²⁸ Daher waren die Steuergesetze dieser Periode durch eine präzise Umschreibung des Reineinkommensbegriffs ohne Zuhilfenahme der Begriffe Werbungskosten oder Betriebsausgaben geprägt.²⁹

(aa) Publikandum der Stadt Königsberg von 1807 und Preußische Vermögens- und Einkommensteuer von 1812

Das „Publikandum für die Stadt Königsberg“ aus dem Jahr 1807 war ein Kriegssteuergesetz der Jahre 1807-1811, das aufgrund der Größe des Geltungsbereichs für ganz Ostpreußen das erste erwähnenswerte Einkommensteuergesetz in deutscher Sprache war.³⁰

Dem Gesetz waren die Begriffe Werbungskosten oder Betriebsausgaben jedoch noch weitgehend fremd, vielmehr lies es aus den oben beschriebenen Gründen nur enumerativ bestimmte Ausgaben zum gesetzlichen Abzug zu.³¹ In § 6 der Instruktion und Anweisung zum Publikandum vom 20.10.1807 fand sich indes erstmals eine abstrakte Definition des Begriffs „Kosten“:

²⁷ Tipke, StuW 1979, 193 (194).

²⁸ Vgl. dazu: Grossfeld, Die Einkommensteuer, 1981, S. 37 ff.

²⁹ Ruppe, in: Söhn, DStJG 3, 1980, 103 (108).

³⁰ Vgl. dazu: Langohr, Das Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht, 1990, S. 2.

³¹ Dazu ausführlich: Grabower, Preußens Steuern vor und nach den Befreiungskriegen, 1932, S. 195.

„Von dem rohen Einkommen sind die zur Hervorbringung, Gewinnung und Fortdauer desselben notwendigen sowie die mit dem Besitz des Einkommens sonst in Verbindung stehende Kosten oder Abgaben in Abzug zu bringen, indem nur das sodann verbleibende Reineinkommen dem Zwecke der Ausmittlung entspricht.“³²

Auch wenn dies zunächst keine weiteren Erkenntnisse für die Auslegung der Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben zu Tage fördert, so wird doch ersichtlich, dass der Gesetzgeber bereits begann, zwischen Roh- und Reineinkommen zu unterscheiden und somit an die individuelle Leistungsfähigkeit anzuknüpfen.

Das dem Publikandum der Stadt Königsberg nachfolgende „Edikt wegen der Erhebung einer Vermögens- und Einkommensteuer vom 24.05.1812“, welches zur Vermögens- und Einkommensteuer vom selbigen Tage erlassen wurde, versuchte in der Folgezeit erstmals abstrakt (und nicht enumerativ) das Reineinkommen des Steuerpflichtigen zu bestimmen. Es verwendete jedoch weder den Begriff der Werbungskosten noch den der Betriebsausgaben, sondern umschrieb diese lediglich grob, so dass aus dem Edikt letztlich keine weiterreichenden Erkenntnisse hinsichtlich eines Gleichlaufs der Begriffe gewonnen werden können, da diese noch gar nicht existent waren.³³

(bb) Klassengesetze der Folgejahre und „Klassen- und klassifizierte Einkommensteuer aus dem Jahre 1851“

Im Jahr 1820 begann Preußen mit der Einführung einer Klassensteuer. Dabei hing die jeweilige Steuerlast von der Zugehörigkeit der Person zur jeweiligen Standesklasse ab. Dies hatte zur Folge, dass die individuelle Leistungsfähigkeit

³² Zitiert nach: *Grabower*, Preußens Steuern vor und nach den Befreiungskriegen, 1932, S. 205.

³³ *Duhn/Francke*, Gesetzessammlung für die Königlich-Preussischen Staaten, 1812, S. 65.: „Unter dem reinen Einkommen ist dasjenige zu verstehen, was Jemand von dem Gesamteinkommen seines Gewerbes, nach Abzug dessen, was zur Betreibung des Gewerbes erforderlich ist, übrig behält.“

des Einzelnen unbeachtet blieb, was als Rückschritt in der Entwicklung des Leistungsfähigkeitsprinzips gewertet werden muss und dazu führte, dass auch diese Zeit keine neuen Erkenntnisse hinsichtlich eines einheitlichen Aufwendungsbegriffs hervorbrachte.

Erst die Klassen- und klassifizierte Einkommensteuer aus dem Jahre 1851 verminderte die Anzahl der Standesklassen auf nunmehr drei Hauptklassen³⁴ und erkannte als erstes Steuergesetz abstrakt Aufwendungen auf das den Ertrag abwerfende Vermögen an, wobei Aufwendungen auf den Vermögensstamm ausgenommen sein sollten.³⁵ Der Begriff der Aufwendungen wurde dabei jedoch bedauerlicherweise nicht näher erläutert. Zu erkennen ist aber, dass der historische Gesetzgeber zunehmend dahin tendierte, auf das Reineinkommen als maßgeblichen Anknüpfungspunkt hinsichtlich der steuerlichen Leistungsfähigkeit abzustellen.³⁶

(cc) Preußisches Einkommensteuergesetz von 1891

Zur Phase der bloßen „Umschreibung“ der Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben gehörte auch jene Zeit unmittelbar nach Inkrafttreten des preußischen Einkommensteuergesetzes (PrEStG) im Jahre 1891. Das preußische Einkommensteuergesetz war dabei das erste Steuergesetz, das nicht nur der kurzfristigen Staatsfinanzierung (etwa für Kriege etc.) dienen sollte. Ihm lag vielmehr ein System zugrunde, welches die Staatseinnahmen langfristig sichern sollte.³⁷ So bekannte sich das PrEStG 1891 bereits in seiner amtlichen Begründung zur von Fuisting geprägten Quellentheorie („Von besonderer Wichtigkeit ist die Unterscheidung des Stammvermögens von dem steuerpflichtigen Einkommen.“).³⁸

³⁴ PrGS 1851, 193 (195).

³⁵ PrGS 1851, 193 (206).

³⁶ Vgl. dazu auch: *Langohr*, Das Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht, 1990, S. 6.

³⁷ *Elster/Weber*, Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 1892, S. 79.

³⁸ Die neuen Preußischen Steuerentwürfe, Finanzarchiv 1890, S. 278.

Infolgedessen befand sich im PrEStG 1891 eine erste Umschreibung der Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben, die allerdings noch unter dem Begriff „Ausgaben“ zusammengefasst wurden. So sah § 9 PrEStG 1891 vor:

„Von dem Einkommen (§ 7) sind in Abzug zu bringen: 1. die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Einkommens verwendeten Ausgaben...“³⁹

Diese – für alle Einkunftsarten geltende – Anordnung, bezweckte dabei eine Abgrenzung der Aufwendungen, die mit dem Rohertrag zusammenhingen, von solchen, die die Quelle selbst betrafen, wobei letztere nur im Wege der Abschreibung berücksichtigt werden sollten.⁴⁰

Fuisting selbst folgerte indes aus dem Bedürfnis der Ausscheidung der Aufwendungen auf die Quelle selbst keinen sonderlich engen Aufwendungsbegriff in Richtung eines finalen Aufwendungsbegriffes. So sei „entscheidend für die Abzugsfähigkeit [...] überall der *ursächliche Zusammenhang* der Kosten mit einer bestimmten Quelle“.⁴¹ Aus dem PrEStG 1891 kann bzgl. des inhaltlichen Verständnisses des Aufwendungsbegriffs zu jener Zeit somit nicht mehr geschlossen werden, als dass Aufwendungen auf die Quelle selbst vom Abzug ausgeschlossen werden sollten.

b) Zeit der Alleinherrschaft des Werbungskostenbegriffs (1906-1920)

Der Begriff der „Werbungskosten“ fand erstmals im Jahr 1906 durch eine Novellierung des PrEStG 1891 Einzug in das Gesetz.⁴² So ordnete § 8 PrEStG 1906 an:

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

³⁹ PrGS 1891, 175.

⁴⁰ Vgl. dazu: *Ruppe*, in: Söhn, DStJG 3, 1980, 103 (109).

⁴¹ *Fuisting*, Die preußischen direkten Steuern, 1902, S. 237.

⁴² *Bauer*, Der Dualismus Betriebsausgaben- Werbungskosten, 1974, S. 24.

Obwohl aus der bloßen Einführung des Begriffs der Werbungskosten keine inhaltlich abweichende Interpretation hinsichtlich der Anforderungen an die jeweiligen Aufwendungen zu erwarten war, fanden sich in der Folgezeit vermehrt Stimmen in Rspr. und Literatur, die von einer strikten Finalität des Werbungskostenbegriffs ausgingen.

Strutz vertrat in seinem von Fuisting begründeten Kommentar zum PrEStG die Auffassung, Werbungskosten müssten sich „zum Ertrage verhalten wie Ursache und Wirkung“ und sich „*unmittelbar* auf den Ertrag erstrecken“. ⁴³

Dabei bezog er sich auf das Wort „zur“ in § 8 PrEStG 1906 und stand damit im Einklang mit der Rspr. des Preußischen OVG. So versagte das Gericht etwa freiberuflich tätigen Personen den Abzug von Aufwendungen für Fachliteratur, Studienreisen und Fortbildungskosten, da sich diese in erster Linie auf die Quelle bezögen und das Einkommen nur mittelbar berühren würden. ⁴⁴

Der damit einhergehende Einzug des Begriffs der „Unmittelbarkeit der Aufwendungen“ in das Steuerrecht hatte begonnen. Dabei führte auch dieser Begriff zu keinerlei Fortschritten oder gar einem Mehr an Rechtssicherheit bei der Beurteilung der Frage, ob Aufwendungen auf die Quelle selbst, oder Erwerbsaufwendungen vorliegen, da er – wie Ruppe richtig erkennt ⁴⁵ – abstrakt nicht zu umschreiben ist.

Damit ist und war der Begriff der „Unmittelbarkeit“ aber schlichtweg ungeeignet, um die Anerkennung von einzelnen Aufwendungen zu regeln. Dies wird u.a. dadurch deutlich, dass in Einzelfällen auch schon in jener Zeit von der Formel der „Unmittelbarkeit“ abgewichen wurde, um zu vertretbaren Ergebnissen – in Bezug auf die individuelle Leistungsfähigkeit – zu gelangen. So wurden beispielsweise Schadensersatzleistungen im Zusammenhang mit Einkünften zum Abzug zugelassen, weil es sich um Aufwendungen handele, die mit dem Beruf

⁴³ Vgl. dazu: Strutz, in: Fuisting/Strutz, EStG, 1915, S. 220.

⁴⁴ Exemplarisch: *PrOVG* Bd. 4, 200; *PrOVG* Bd. 9, 168; *PrOVG* Bd. 15, 134.

⁴⁵ Ruppe, in: Söhn, DStJG 3, 1980, 103 (111).

in „ursächlicher Verbindung“ stünden und als solche aus dem quellenmäßigen Rohertrag bestritten werden müssten, bevor ein als Einkommen zu verwendender Reinertrag verbleibe.⁴⁶

c) *Dualismus der Begriffe bei Unterordnung des Betriebsausgaben- unter den Werbungskostenbegriff (1920-1934)*

(aa) *EStG 1920*

Das EStG 1920 brachte in Bezug auf den Begriff der Werbungskosten keine entscheidenden Veränderungen. So waren gemäß § 13 EStG 1920 „vom Gesamtbetrag der Einkünfte [...] in Abzug zu bringen: 1. die zu ihrer Erwerbung, Sicherung und Erhaltung gemachten Aufwendungen (Werbungskosten).“.

Neu in das Gesetz aufgenommen wurde hingegen der Begriff der Betriebsausgaben, § 33 EStG 1920. So war der Geschäftsgewinn (der als Einkommen aus dem Betrieb eines Gewerbes oder des Bergbaus anzusetzen war) durch Vergleich der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben unter Berücksichtigung der Unterschiede im Betriebsvermögen festzustellen. Diese Veränderung ist auf die Gegebenheit zurückzuführen, dass sich der Gesetzgeber im EStG 1920 zur Reinvermögenszugangstheorie von Schanz⁴⁷ (Besteuerung jedes Vermögenszugangs) bekannte und diese konsequent umsetzen wollte.⁴⁸

Da der Begriff der Betriebsausgaben nicht näher definiert wurde, kam es in der Folgezeit zu zahlreichen Uneinigkeiten darüber, wie dieser Begriff richtig zu verstehen sei. Die Indifferenzen beruhten dabei letztlich auf der Tatsache, dass der Gesetzgeber mit dem Begriff der Betriebsausgaben auf die Erfordernisse der Reinvermögenszugangstheorie von Schanz einging, der Werbungskostenbegriff aber noch an die Quellentheorie von Fuisting angelehnt war.

⁴⁶ Vgl. dazu: Strutz, in: Fuisting/Strutz, EStG, 1915, 242.

⁴⁷ Dazu ausführlich: Schanz, FA 1896, 1.

⁴⁸ RGBl. I 1920, S. 359.