

Notwendige Erwerbsaufwendungen im britischen, US-amerikanischen und deutschen Steuerrecht

Von

Benedikt Hohaus



Duncker & Humblot · Berlin

BENEDIKT HOHAUS

**Notwendige Erwerbsaufwendungen im britischen,
US-amerikanischen und deutschen Steuerrecht**

Schriften zum Steuerrecht

**Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke**

Band 57

Notwendige Erwerbsaufwendungen im britischen, US-amerikanischen und deutschen Steuerrecht

Von
Benedikt Hohaus



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Hohaus, Benedikt:

Notwendige Erwerbsaufwendungen im britischen, US-amerikanischen und deutschen Steuerrecht / von Benedikt Hohaus. – Berlin : Duncker und Humblot, 1998

(Schriften zum Steuerrecht ; Bd. 57)

Zugl.: Münster (Westfalen), Univ., Diss., 1996/97

ISBN 3-428-09276-7

D 6

Alle Rechte vorbehalten

© 1998 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fotoprint: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin

Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 3-428-09276-7

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

*In Erinnerung an
meinen Vater*

Haben wir ein Rechtsideal, so müssen wir ihm die Mittel zur Verfügung stellen, um es in das wirkliche Leben zu verpflanzen. Die Erfahrung aus dem Rechtsleben sagt uns oft, daß die Lebenserscheinungen andere sind, als wir sie mit unseren Idealtypen verbinden. Dann müssen wir versuchen festzustellen, wo unsere Fehler sitzen; wir müssen weitere Versuche machen, wieder genau beobachten und von neuem bessern und vervollkommen. Oft wollen wir dies nicht tun, oft können wir es nicht tun. Dann muß die doktrinäre Untersuchung einsetzen und prüfen, ob das Erreichte und Gewonnene nicht eine andere Kategorie unseres wissenschaftlichen Denkens und Unterscheidens bedeutet als jene, der unsere Ideatype angehört.

Franz Meisel

Britische und deutsche Einkommensteuer

Tübingen 1925

Vorwort

Die Untersuchung wurde im Wintersemester 1996/1997 abgeschlossen und von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster als Dissertation angenommen. Literatur und Rechtsprechung konnten bis September 1996 berücksichtigt werden.

An dieser Stelle möchte ich all denjenen danken, ohne die meine Dissertation nicht hätte entstehen können. An erster Stelle ist hier mein Doktorvater, Herr Prof. Dr. Dieter Birk, zu nennen. Seine universitären Lehrveranstaltungen trugen entscheidend dazu bei, daß ich im Laufe meines Studiums ein besonderes Interesse an dem Steuerrecht entwickelte. Nicht nur war er mir bei der Auswahl und der Bearbeitung des Promotionsthemas behilflich, sondern er unterstützte mich auch bei der Organisation der notwendigen Forschungsaufenthalte in London und Boston. Danken möchte ich auch Herrn Prof. Dr. Bernhard Großfeld als Zweitgutachter für die zügige Durchführung des Promotionsverfahrens.

Wertvolle Unterstützung erhielt ich in Großbritannien von Herrn Prof. David D. Williams, University of London, Queen Mary and Westfield College. Trotz seiner vielfältigen Verpflichtungen hat er es sich nicht nehmen lassen, mir das britische Einkommensteuerrecht in interessanten und aufschlußreichen Diskussionen näher zu bringen. Bei Prof. Hugh J. Ault von der Boston College Law School möchte ich mich sowohl für seine fachliche als auch persönliche Betreuung herzlich bedanken, die meine Zeit in Boston zu einem unvergeßlichen Erlebnis gemacht hat. Die Teilnahme an seinen Lehrveranstaltungen, die Ermöglichung der Nutzung der Einrichtungen an der BC Law School und der Harvard Law School sowie die vielen persönlichen Gespräche haben wesentlichen Anteil an dem Gelingen der Arbeit. In guter Erinnerung werden mir in diesem Zusammenhang die fruchtbaren, rechtsvergleichenden Gespräche mit Frau Prof. Silvia Velarde Aramayo, Universidad Salamanca, bleiben, die mit mir die Zeit an der BCLS und der HLS verbracht hat.

Dem DAAD möchte ich für die großzügige und unbürokratische Förderung des Forschungsaufenthaltes in den USA, der Westfälischen Wilhelms-Universität und der Albert-Hensel-Preis-Kommission für die finanzielle Unterstützung bei der Drucklegung danken. Den Herren Professoren Dr. Joachim Lang und Dr. Jens Peter Meincke danke ich für die Aufnahme meiner Dissertation in die Schriftenreihe „Schriften zum Steuerrecht“.

Frau Christine Jakobs danke ich für das kritische Korrekturlesen. Meinem Bruder, Dipl.-Bw. Busso Hohaus, sei gedankt für die technische Unterstützung. Zu guter Letzt danke ich meiner Mutter und meinem verstorbenen Vater, die mich in meinem ganzen Leben in jeglicher Hinsicht immer unterstützt haben. Alle an dieser Stelle nicht Genannten mögen dies verzeihen, ihr Beitrag ist dennoch nicht vergessen.

Münster, Juli 1997

Benedikt Hohaus

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	33
<i>1. Kapitel</i>	
Deductible Expenses im britischen Steuerrecht	35
1. Abschnitt	
Einführung in das britische Einkommensteuerrecht	35
A. Einleitung	35
I. Die geschichtliche Entwicklung der britischen Income Tax.....	35
II. Rechtsquellen des britischen Steuerrechts	36
1. Statute Law.....	36
2. Case Law	36
3. Income Tax Practice	37
B. Steuerlicher Rechtsschutz.....	37
I. Quasigerichtlicher Rechtsschutz.....	37
II. Rechtsschutz vor den unteren Gerichten.....	38
III. Letztinstanzliches Rechtsmittel	39
C. Grundriß des britischen Einkommensteuerrechts.....	39
I. Allgemeines	39
II. Die 6 Schedulen.....	40
1. Schedule A	40
2. Schedule B und C	40
3. Schedule D	40
4. Schedule E.....	41
5. Schedule F	41
III. Ermittlung der Bemessungsgrundlage	42
1. Übersicht über die Einkommensteuerermittlung	42
2. Stufen der Einkommensteuerermittlung	42
a) Statutory Income.....	42
aa) Begriffsbestimmung	42

bb) Berechnung der Einkünfte in den Schedulen.....	43
(1) Schedule D.....	43
(2) Schedule E	43
b) Charges on Income	44
c) Total Income.....	45
d) Personal reliefs	45
2. Abschnitt	
Begriffsbestimmung und Beispiele	45
A. <i>Deductible Expenses</i> innerhalb der Schedule E gemäß Sec. 198 TA 1988..... 45	
I. Die Generalklausel.....	45
1. Wortlaut.....	45
2. Geschichtliche Entwicklung	46
II. Tatbestandsmerkmale	46
1. Holder of an office or employment.....	47
2. Necessarily obliged to incur and defray.....	47
a) Rechtsprechung	48
aa) Ricketts v. Colquhoun	48
(1) Sachverhalt und Entscheidung	48
(2) Richterliche Interpretation	48
bb) Pook v. Owen	50
(1) Sachverhalt und Entscheidung	50
(2) Richterliche Interpretation	50
(3) Zusammenfassung.....	53
cc) Taylor v. Provan	54
(1) Sachverhalt und Entscheidung	54
(2) Richterliche Interpretation	54
(3) Zusammenfassung.....	57
b) Quintessenz.....	58
3. Art der Kosten	58
a) Reisekosten.....	58
b) Unterhaltskosten für ein Pferd	59
c) Sonstige Ausgaben	59
4. Wholly, exclusively and necessarily	60
a) Allgemeines	60
b) Necessarily.....	60
aa) Rechtsprechung	61
(1) Bolam v. Barlow	61
(a) Sachverhalt und Entscheidung.....	61
(b) Richterliche Interpretation	61

	Inhaltsverzeichnis	13
(2) Brown v. Bullock	62	
(a) Sachverhalt und Entscheidung	62	
(b) Richterliche Interpretation	62	
(3) Elwood v. Utitz	62	
(a) Sachverhalt und Entscheidung	63	
(b) Richterliche Interpretation	63	
bb) Zusammenfassung	64	
c) Wholly and exclusively	64	
aa) Rechtsprechung	65	
(1) Hillyer v. Leeke	65	
(a) Sachverhalt und Entscheidung	65	
(b) Richterliche Interpretation	65	
(2) Nolder v. Walters	65	
(a) Sachverhalt und Entscheidung	65	
(b) Richterliche Interpretation	66	
(c) Zusammenfassung	66	
(3) Elwood v. Utitz	67	
bb) Quintessenz	67	
5. In the performance of the duties	67	
a) Rechtsprechung	68	
aa) Humbles v. Brooks	68	
(1) Sachverhalt und Entscheidung	68	
(2) Richterliche Interpretation	68	
bb) Smith v. Abbott; Fitzpatrick v. IRC (No 2)	69	
(1) Sachverhalt und Entscheidung	69	
(2) Richterliche Interpretation	70	
b) Zusammenfassung	71	
6. Capital Allowances (Abschreibung auf Anlagegüter)	71	
III. Beispiele für abzugsfähige Kosten	72	
1. Reisekosten	72	
a) Allgemeines	72	
b) Fahrtkosten	73	
aa) Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte	73	
(1) Grundsatz	73	
(2) Ausnahmen	74	
(a) 2 oder mehr Arbeitsstätten	74	
(b) Außergewöhnliche persönliche Qualifikation	76	
bb) Fahrten zwischen verschiedenen Arbeitsstätten eines Arbeitsverhältnisses	76	
cc) Fahrten zwischen verschiedenen Arbeitsstätten verschiedener Arbeitsverhältnisse	77	
(1) Grundsatz	77	
(2) Ausnahme	77	

dd) Tätigkeit mit häufig wechselnden Einsatzorten	78
(1) Itinerant Employment	78
(2) Temporary absence	78
c) Angemessenheitsprüfung	79
2. Sonstige Kosten	80
a) Allgemeines	80
b) Hotelkosten	81
c) Kosten für Büro, Büromaterialien etc.	81
d) Kosten in Verbindung mit dem Beruf i.e.S.	83
aa) Aus- und Weiterbildungskosten	83
(1) Training Courses	83
(a) Grundsatz	83
(b) ESC A64	84
(2) Vocational Training	84
bb) Mitgliedsbeiträge	84
cc) Sonstiges	85
(1) Examensgebühren	85
(2) Kosten für Haushaltshilfen	85
(3) Kosten für die Arbeitsplatzbeschaffung	85
e) Prozeßkosten	86
aa) Arbeitsplatzsicherung	86
bb) Vergütung	87
f) Umzugskosten	87
g) Arbeitskleidung, Arbeitsgeräte etc.	88
B. <i>Deductible Expenses innerhalb der Schedule D unter Berücksichtigung des Abzugsverbotes gemäß Sec. 74 (1) (a) TA 1988</i>	89
I. Einleitung	89
1. System im Rahmen der Schedule D	89
2. Verbot von Abzügen	90
a) Generalklausel	90
b) Geschichtliche Entwicklung	90
3. Ausdrücklich zugelassene Abzüge	91
II. Tatbestandsmerkmale	91
1. Expenditure incurred	91
a) Rückstellungen für Ausgaben	91
b) Geschätzte Ausgaben	92
2. Incurred „for the purposes of the trade“	92
a) Allgemein	92
aa) Strong & Co. of Romsey Ltd. v. Woodifield	93
(1) Sachverhalt und Entscheidung	93
(2) Richterliche Interpretation	93
(3) Kritik	94
bb) Smith's Potato Estates Ltd. v. Bolland	95

	Inhaltsverzeichnis	15
(1) Sachverhalt und Entscheidung.....	95	
(2) Richterliche Interpretation	95	
b) Subjektiver Prüfungsmaßstab	96	
c) Besonderheiten	97	
aa) Freiwillige Zahlungen	97	
bb) Ausgaben mit Drittbegünstigung.....	97	
cc) Langfristig angelegte oder erfolglose Ausgaben.....	97	
3. Wholly and exclusively incurred	98	
a) Dual Purpose Test.....	98	
aa) Rechtsprechung	98	
(1) Bentleys, Stokes and Lowless v. Beeson.....	98	
(a) Sachverhalt und Entscheidung.....	99	
(b) Richterliche Interpretation	99	
(2) Mallalieu v. Drummond.....	100	
(a) Sachverhalt und Entscheidung.....	101	
(b) Richterliche Interpretation	101	
(3) Mac Kinlay v. Arthur Young McClelland Moores & Co.....	103	
(a) Sachverhalt und Entscheidung.....	103	
(b) Richterliche Interpretation	104	
bb) Zusammenfassung	105	
b) Apportionment.....	106	
c) Personal Expenditure.....	107	
4. Income not capital expenditure.....	108	
III. Beispiele für abzugsfähige Kosten.....	109	
1. Allgemeine Bürokosten	109	
2. Zahlungen an Angestellte	109	
a) Löhne und Gehälter	109	
b) Prämienzahlungen	110	
c) Freisetzung von Mitarbeitern.....	110	
d) Approved Pension Scheme.....	110	
e) Ausgaben, die beim Arbeitnehmer angefallen sind.....	111	
3. Professional expenses	111	
4. Reisekosten.....	112	
a) Fahrtkosten	112	
b) Konferenzkosten und sonstige damit verbundene Kosten	113	
5. Bekleidungskosten.....	114	
6. Krankenhauskosten.....	115	
7. Mitgliedsbeiträge	115	

3. Abschnitt

Verhältnis der Abzugsregelungen der Schedulen E und D	116
A. Unterschiede	116
B. Kritik.....	116
I. Rechtsprechung	116
II. Literatur	118
III. Steuerrechtskommissionen	120
1. Royal Commission on The Income Tax - 1920	120
2. Income Tax Codification Committee - 1936	121
3. Royal Commission on the Taxation of Profits and Income - 1955	121
C. Änderungsvorschläge.....	122
I. Höhere Freibeträge für Berufstätige	122
II. Pauschennebetrag oder prozentualer Pauschbetrag	123
III. Einzelfallregelungen.....	123
IV. Angemessene Werbungskosten.....	123
D. Reaktion des Gesetzgebers und Zukunftsprognose.....	124

2. Kapitel

Deductible Expenses im US-amerikanischen Steuerrecht 126

1. Abschnitt	
Einführung in das US-amerikanische Einkommensteuerrecht	126
A. Einleitung	126
I. Die geschichtliche Entwicklung der US-amerikanischen Income Tax	126
II. Rechtsquellen des US-amerikanischen Steuerrechts.....	128
1. Legislative Materials	128
a) Code	128
b) Sonstige	128
2. Administrative Materials	129
3. Judicial Materials.....	129
B. Steuerlicher Rechtsschutz	130
I. Quasigerichtlicher Rechtsschutz.....	130
II. Rechtsschutz vor den unteren Gerichten.....	130
III. Letztinstanzlicher Rechtsschutz.....	131
C. Grundriß des US-amerikanischen Einkommensteuerrechts	132
I. Der Einkommensbegriff.....	134
II. Ermittlung der Bemessungsgrundlage	134

Inhaltsverzeichnis	17
1. Übersicht über die Einkommensteuerermittlung	134
2. Stufen der Einkommensteuerermittlung	134
a) Gross income	134
b) Deductions for adjusted gross income	135
c) Taxable Income	136
aa) Standard oder Itemized Deductions.....	136
(1) Standard Deductions gemäß Sec. 63(c) IRC 1986	136
(2) Itemized Deductions gemäß Sec. 63(c)(7) IRC 1986.....	137
bb) Personal exemptions.....	138
2. Abschnitt	
Begriffsbestimmung und Beispiele	138
A. Allgemeines	138
I. Normengefüge	138
II. Abzugsfähigkeit von Aufwendungen „as a matter of Legislative Grace“	140
B. <i>Trade or business Deductions</i> gemäß Sec. 162(a) IRC 1986.....	141
I. Generalklausel	141
1. Wortlaut.....	141
2. Geschichtliche Entwicklung	141
II. Tatbestandsmerkmale	141
1. Trade or Business	142
a) Allgemein	142
b) Profit-Motive.....	143
c) Scope of the Activity	143
2. Ordinary and Necessary Expenses.....	145
a) Begriffsbestimmung.....	145
aa) Gesetzestext.....	145
bb) Regulations.....	146
cc) Rechtsprechung	146
(1) Ordinary.....	147
(a) Welch v. Helvering.....	147
(aa) Sachverhalt und Entscheidung	147
(bb) Richterliche Interpretation.....	147
(b) Deputy v. Du Pont	149
(aa) Sachverhalt und Entscheidung	149
(bb) Richterliche Interpretation.....	150
(c) Raymond Bertolini Trucking Company v. Commissioner	151
(aa) Sachverhalt und Entscheidung	151
(bb) Richterliche Interpretation.....	151

(d) Zusammenfassung.....	152
(2) Necessary	154
(a) Welch v. Helvering.....	154
(b) Henry v. Commissioner	154
(aa) Sachverhalt und Entscheidung	155
(bb) Richterliche Interpretation.....	155
(c) Sonstige Gerichtsurteile.....	156
(d) Zusammenfassung.....	157
b) Angemessenheit (Reasonable in amount)	157
c) Effektive Einschränkungswirkung des Tatbestandsmerkmals	160
aa) Abgrenzung von Kosten der allgemeinen Lebensführung und Erwerbsaufwendungen	160
(1) Inherently Personal	160
(2) Übersteigende Kosten (Excess Cost)	161
(3) Kostenverteilung (Allocation).....	161
(4) Vorrangige Absicht (Primary Purpose).....	162
bb) Abgrenzung von Kapitalausgaben und Erwerbsaufwendungen.....	162
(1) Der One-Year-Test.....	163
(2) Der Separate-and-Distinct-Asset-Test.....	163
(3) Die Origin-of-the-Claim-Doctrine	164
cc) Public Policy Restrictions	165
(1) Allgemeines	165
(2) Fines und Penalties	166
(3) Bribes, Kickbacks und vergleichbare Zahlungen.....	167
(a) Illegale Zahlungen an Staatsbedienstete	167
(b) Andere illegale Zahlungen	167
(c) Kickbacks, rebates und bribes im Zusammenhang mit Medicare und Medicaid	168
(4) Sonstige Zahlungen.....	168
3. Carrying on.....	169
4. Paid or incurred during the taxable year.....	169
III. Beispiele für abzugsfähige Kosten.....	170
1. Lohn- und Gehaltzahlungen.....	170
a) Allgemeines	170
b) Zahlung als Kompensation	171
c) Zahlung für effektiv erbrachte Dienstleistungen.....	172
d) Angemessenheit der Zahlung.....	172
e) Golden Parachutes: Sec. 280G und Sec. 4999 IRC 1986	173
2. Reisekosten und sonstige damit verbundene Kosten	173
a) Allgemeines	173
b) Grundsätze	174
aa) Ordinary and Necessary.....	175
(1) Reasonable and Necessary	175

(2) Lavish or extravagant.....	175
bb) While away from Home.....	176
(1) Away	176
(2) From Home	177
(a) Fahrtkosten	178
(aa) Tägliche Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (commuting costs)	178
(bb) Ausnahmeregelungen gemäß Rev.Rul. 94-47	178
(α) Kosten der Fahrt zu einer temporären Arbeitsstätte	179
(β) Eine oder mehrere reguläre Arbeitsstätten	179
(γ) Weitere Arbeitsstätte neben einem <i>Home Office</i> i.S.d. Sec. 280A IRC 1986	180
(δ) Transport von Arbeitsmaterialien und schwerem Arbeitsgerät.....	180
(b) Kosten für Verpflegung und Unterkunft.....	180
(aa) Steuerpflichtige mit zwei oder mehreren Arbeitsstätten	180
(bb) Steuerpflichtige ohne zentrale Arbeitsstätte und ohne ständigem Wohnsitz	181
(cc) Steuerpflichtige ohne zentrale Arbeitsstätte, aber mit ständigem Wohnsitz.....	182
(dd) Lediglich zeitweise Abwesenheit von einer zentralen Arbeitsstätte.....	182
(ee) Berufstätige Ehepartner mit zwei verschiedenen Arbeitsstätten.....	183
(cc) In pursuit of a Trade or Business.....	183
cc) Spezialfälle	184
aa) Mixed Purpose Travel	184
(1) Reisen innerhalb der USA.....	184
(2) Auslandsreisen	185
(3) Ausgaben für Familienmitglieder.....	185
bb) Reisen zu Kongressen, Konferenzen, Tagungen, Seminaren, etc.	185
3. Umzugskosten	186
4. Meals and Business Entertainment Expenses	187
a) Generelle Einschränkungen der Abzugsfähigkeit	187
aa) Allgemeines	187
bb) Entertainment	187
cc) Ordinary and Necessary.....	188
dd) „Directly Related“ oder „Associated With“.....	188
ee) Glaubhaftmachung (Substantiation Requirements)	189
b) Beispiele	190
aa) Geschäftsessen.....	190

bb) Freizeitvorrichtungen (<i>Entertainment Facilities</i>)	191
cc) Werbegeschenke (<i>Business gifts</i>)	191
5. Bekleidungskosten	191
6. Child-Care-Expenses	192
7. Business Use of Residence	192
a) Home Office Deductions	192
aa) Allgemeines	193
bb) Anforderungen	193
(1) Reguläre und exklusive Nutzung	193
(2) Principle Place of Business	194
(a) Berufliche Betätigung des Steuerpflichtigen	194
(b) Zentrale Arbeitsstätte	194
cc) Aufteilung der Kosten	196
b) Vacation Homes	196
8. Legal Expenses	197
a) Rechtsberatungskosten (Legal Counselling Expenses)	197
b) Prozeßkosten (Litigation Expenses)	197
9. Kosten für die Arbeitssuche und Ausbildungskosten	198
a) Kosten für die Arbeitssuche (Job-Seeking Expenses)	198
b) Ausbildungskosten (Educational Expenses)	198
aa) Generelle Regeln bezüglich der Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten	199
(1) Existence of a Trade or Business	199
(2) Abzugsfähige Kosten (Allowance Test)	199
(a) Maintenance or Improvement of Existing Skills	199
(b) Satisfaction of Employer's Express Requirements	200
(3) Nichtabzugsfähige Kosten (Disallowance Test)	200
(a) Minimum Education Requirements	200
(b) Qualifying for a New Trade or Business	200
bb) Reisen als Ausbildungskosten	201
C. Employee Expenses gemäß Sec. 162(a) IRC 1986	201
I. Allgemeines	201
II. Spezielle Tatbestandsmerkmale	202
1. Employee Business Expenses	202
2. Erstattete oder erstattungsfähige Ausgaben	202
III. Spezielle Beispiele für abzugsfähige Kosten	203
1. Labor Union Dues	203
2. Unemployment and Nonoccupational Disability Insurance	203
3. Job Search Expenses	203
4. Uniforms and Working Clothing	204
D. For-Profit Activity Deductions gemäß Sec. 212 IRC 1986	204
I. Generalklausel	204
1. Wortlaut	204

	Inhaltsverzeichnis	21
2. Geschichtliche Entwicklung	205	
II. Tatbestandsmerkmale	206	
1. In a case of an Individual	206	
2. Income	207	
3. Profit Activity	208	
a) Sec. 212(1) und (2) IRC 1986	208	
aa) Activity	208	
(1) Production or Collection of Income, Sec. 212(1)	208	
(a) Production	208	
(b) Collection	209	
(c) Production oder Collection	209	
(2) Management, conservation, or maintainance of property held for Production of Income, Sec. 212(2)	210	
(a) Property held for production of Income	210	
(b) Management, Conservation, or Maintenance	211	
bb) Profit Motive	212	
b) Determination, Collection, or refund of any tax, Sec. 212(3)	213	
4. Ordinary and necessary Expenses	214	
a) Bedeutung des gleichen Wortlautes in Sec. 212 und 162 IRC 1986	214	
b) Effektive Einschränkungswirkung des Tatbestandsmerkmals Ordinary and Necessary	216	
aa) Reasonableness	216	
bb) Frustration of Public Policy	216	
cc) Capital Expenditure	217	
dd) Personal Expenses	217	
5. Paid or incurred during the taxable year	217	
III. Beispiele für abzugsfähige Kosten	218	
1. Allgemeines	218	
2. Abzugsfähige Kosten - Generell	218	
a) Reisekosten und sonstige damit verbundene Kosten	218	
b) Meals and Entertainment Expenses	218	
c) Business Use of Residence	219	
d) Legal Expenses	219	
e) Ausbildungskosten	220	
3. Abzugsfähige Kosten - Speziell	220	
a) Investment Expenses	220	
b) Real Estate Expenses	221	
c) Expenses in connection with Fiduciary Relationships	222	

3. Abschnitt	
Verhältnis von Sec. 162(a) und Sec. 212 IRC 1986	222
A. Gemeinsamkeiten.....	222
B. Unterschiede	223
C. Überschneidungen von Sec. 162(a) und Sec. 212 IRC 1986	224
3. Kapitel	
Erwerbsaufwendungen im deutschen Einkommensteuerrecht	225
1. Abschnitt	
Vorbemerkungen	225
2. Abschnitt	
Werbungskosten gem. § 9 I EStG	225
A. Grundsätze	225
I. Notwendigkeit	225
1. (Notwendige) Fahrtkosten gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG	226
a) Gesetzesentwicklung und Wortlaut	226
b) Begriffsbestimmung und Auslegung.....	228
aa) Notwendigkeit	228
(1) Rechtsprechung und Verwaltung.....	228
(2) Literatur	231
bb) Üblichkeit.....	235
cc) Zusammenfassung	236
2. Doppelte Haushaltungsführung gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 EStG	237
a) Einführung.....	237
b) Bezugspunkt der Notwendigkeit.....	237
aa) Doppelte Haushaltungsführung selbst	237
bb) Aufwendungen für die doppelte Haushaltung	239
cc) Stellungnahme	239
c) Begriffsbestimmung und Auslegung der Notwendigkeit	241
aa) Grundsätze.....	241
(1) „Notwendig“ gleichbedeutend mit „wesentlich“.....	241
(2) „Notwendig“ gleichbedeutend mit „angemessen“.....	242
(a) Notwendigkeit der Art und der Höhe nach	242
(b) Notwendig der Höhe nach	243

Inhaltsverzeichnis	23
(3) Stellungnahme	243
bb) Abzugsfähige Kosten im einzelnen	248
(1) Notwendige Aufwendungen für die Zweitwohnung	248
(2) Notwendige Fahrtkosten	249
(3) Notwendige Verpflegungsmehraufwendungen	251
3. Sonstige Aufwendungen	251
a) Ausgaben, die nicht die persönliche Lebensführung berühren	251
b) Ausgaben, die die persönliche Lebensführung berühren	252
aa) Grundsatz	252
bb) Nichtbeachtung von Weisungen des Dienstherrn	253
II. Üblichkeit	255
1. Kosten, die nicht die persönliche Lebensführung berühren	255
2. Kosten, die die persönliche Lebensführung berühren	256
III. Zweckmäßigkeit	257
1. Kosten, die nicht die persönliche Lebensführung berühren	257
2. Kosten, die die persönliche Lebensführung berühren	257
IV. Angemessenheit	258
1. Rechtslage bis VZ 1991 einschließlich	258
2. Rechtslage ab VZ 1992	259
B. Verhältnis des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zum Werbungskostenbegriff	260
I. Auffassung Wassermeyers	260
II. Reaktion Söhns	261
III. Stellungnahme	262
3. Abschnitt	
Betriebsausgaben gemäß § 4 IV EStG	266
A. Notwendigkeit, Zweckmäßigkeit und Üblichkeit	266
B. Angemessenheit	266
I. Anwendungsbereich	267
1. Art und Höhe der Aufwendung	268
2. Lediglich Höhe der Aufwendung	268
3. Stellungnahme	269
II. Angemessenheitsprüfung	272
III. Rechtsfolge	274

4. Kapitel

Rechtsvergleichende Bemerkungen	275
----------------------------------------	------------

1. Abschnitt

Vergleich der Generalklauseln	275
--------------------------------------	------------

A. Großbritannien und Deutschland	275
I. Regelung in Großbritannien	275
II. Gemeinsamkeiten und Unterschiede.....	276
1. Sec. 198 (1) TA 1988	276
2. Sec. 74 (1) (a) TA 1988	278
III. Übernahmemöglichkeit.....	278
1. Neuer Wortlaut	278
2. Kritik	279
a) Steuerrechtliche Ungleichbehandlung	279
b) Stringenz der Norm	279
B. USA und Deutschland	281
I. Regelung in den USA.....	281
II. Gemeinsamkeiten und Unterschiede.....	281
III. Übernahmemöglichkeit.....	282
1. Neuer Wortlaut	282
2. Kritische Würdigung	283
C. Anmerkung und Änderungsvorschläge.....	284
I. Notwendige und übliche Erwerbsaufwendungen.....	284
II. Pauschennennbetrag oder prozentualer Pauschbetrag	285
III. Einzelfallregelungen	286
IV. Beibehaltung.....	286

2. Abschnitt

Vergleich einzelner gemischter Aufwendungen	287
----------------------------------------------------	------------

A. Fahrtkosten	287
I. Großbritannien.....	287
II. USA.....	288
III. Deutschland	289
1. Allgemeines	289
2. Charakter der Norm § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 1 EStG.....	289
a) Deklaratorische Norm.....	289
b) Konstitutive Norm	290

	Inhaltsverzeichnis	25
c) Stellungnahme	291	
IV. Anmerkungen und Änderungsvorschläge	294	
1. Einschränkung auf „notwendige“ und „übliche“ Fahrtkosten	294	
2. Einschränkung mittels einer absoluten Kilometergrenze oder der Gemeindegrenzen.....	295	
3. Entfernungspauschale.....	296	
4. Verbot des Abzuges von Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.....	297	
a) Rechtssystematische Gründe.....	297	
b) Mißbrauchsanfälligkeit	297	
c) Ökonomische Gründe	298	
d) Steuervereinfachungsgründe.....	298	
e) Zusammenfassung	299	
aa) Allgemein	299	
(1) Grundsatz.....	299	
(2) Ausnahme	299	
bb) Folgewirkung.....	300	
(1) Streichung des § 3 Nr. 34 EStG	300	
(2) Familienheimfahrten gemäß § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 3 EStG.....	300	
(3) Aufwendungen für Fahrten gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG.....	301	
(4) Senkung des Pauschbetrages gem. § 9a S. 1 Nr. 1 EStG	301	
B. Typische Berufskleidung und Arbeitsmittel.....	301	
I. Großbritannien.....	301	
II. USA.....	302	
III. Deutschland.....	302	
1. Kleidung.....	302	
a) Typische Berufskleidung	302	
b) Bekleidungsmehraufwand.....	303	
2. Arbeitsmittel	304	
IV. Anmerkungen und Änderungsvorschläge	304	
1. Typische Berufskleidung und Bekleidungsmehraufwand.....	304	
a) Pausch- und Höchstbeträge	305	
b) Ergänzung des Wortlautes	305	
aa) Berufskleidung, die lediglich die bürgerliche Kleidung ersetzt...	305	
bb) Bekleidungsmehraufwendungen.....	306	
2. Arbeitsmittel	308	
3. Vorschlag eines neuen Gesetzeswortlautes.....	309	

3. Abschnitt

Gesamter neuer Gesetzeswortlaut	309
----------------------------------------	-----

5. Kapitel

Zusammenfassung und Schlußbemerkung	312
--------------------------------------------	-----

Literaturverzeichnis	315
-----------------------------	-----

Sachwortregister	329
-------------------------	-----

Abkürzungsverzeichnis

aff'd	affirmed (bestätigt)
aff'g	affirming (in Bekräftigung)
AJTaxPol	The American Journal of Tax Policy
All ER	All England Law Review
Am.B.L.J.	American Business Law Journal
AN	Arbeitnehmer
Anm.	Anmerkung
Ariz.St.L.J.	Arizona State Law Journal
ASA	Archiv für schweizerisches Abgabenrecht
Aufl.	Auflage
BA	Betriebsausgaben
BB	Der Betriebs-Berater
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Bundesfinanzhofentscheidung
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BR-DS	Bundesratsdrucksache
Brooklyn L.R.	Brooklyn Law Review
BStBl.	Bundessteuerblatt
B.T.A.	Board of Tax Appeals
BT-DS	Bundestagsdrucksache
BTR	British Tax Review
Buchst.	Buchstabe
Buffalo L.R.	Buffalo Law Review
bzw.	beziehungsweise
CAA	Capital Allowance Act 1990
Cal. L.R.	California Law Journal
CamLJ	The Cambridge Law Journal
CCH Taxes	CCH Taxes The weekly Tax News

Cir.	Circuit (Gerichtsbezirk)
C.J.	Chief Justice = LCJ (Lord Chief Justice)
Cmd.	Command Papers (Kennzeichen der Veröffentlichungen der H.M.S.O)
Cmnd.	<ul style="list-style-type: none"> - 1. Serie 1833 - 1869 (1) bis (4222) - 2. Serie 1870 - 1899 (C. 1) bis (C. 9550) - 3. Serie 1900 - 1918 (Cd. 1) bis (Cd. 9239) - 4. Serie 1919 - 1956 (Cmd. 1) bis (Cmd. 9889) - 5. Serie 1956 - (Cmnd. 1) bis
Co.	Company
ComLa	The Company Lawyer
Comm.	Commission
Cong.	Congress
COO	Comerford/Oswald/Ocko, Federal Tax Deductions
Corn. L.R.	Cornell Law Review
Cum.Bull.	Cumulative Bulletin
DB	Der Betrieb
D.C. Cir.	Washington D.C. Circuit
DePaul L.R.	DePaul Law Review
d. h.	das heißt
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
Duquesne L.R.	Duquesne Law Review
ed.	edition (Auflage)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
Erg.L.	Ergänzungslieferung
ESC	Extra Statutory Conecession
EStDV	Einkommensteuerdurchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
et al.	et altera (und andere)
F.	Fach
F.2d	Federal Reporter 2.edition
FA	Finance Act
Fed.Cir.	Federal Circuit
FG	Finanzgericht

FLS	Freeland/Lind/Stephans, Cases and Materials on Fundamentals of Federal Income Taxation
FN	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau
F.Supp.	Federal Supplement
Gr.	Gruppe
Harvard L.R.	Harvard Law Review
H.M.S.O	Her (His) Majesty's Stationary Office
H.R.Rep.	House of Representative Report
Hrsg.	Herausgeber
i.e.S.	im engeren Sinne
iHv.	in Höhe von
ILJ	Industrial Law Journal
Inc.	Incorporation
Ind.L.J.	Indiana Law Journal
Inf.	Die Information über Steuer und Wirtschaft
IRB	Internal Revenue Bulletin
IRC	Internal Revenue Commissioner
IRC 1986	Internal Revenue Code 1986
IRS	Internal Revenue Service
iSd.	im Sinne der
iVm.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe
J	Judge
JBL	Journal of Business Law
J.T.	The Journal of Taxation
KCLJ	Kings College Law Journal
Kent. L.J.	Kentucky Law Journal
KFR	Kommentierte Finanzrechtsprechung
LawTeach	The Law Teacher
L.C.	Lord Chancellor
Lit.	Literatur
L.J.	Lord Justice
LStDV	Lohnsteuerdurchführungsverordnung
Ltd.	limited
MAMS	McDaniel/Ault/McMahon/Simmons, Federal Income Taxation

m.E.	meines Erachtens
Miami L.Q.	Miami Law Quartely
Mich. L.R.	Michigan Law Review
Mil. L.R.	Military Law Review
mwN.	mit weiteren Nennungen
NHS	National Health Service
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
No.	Number (Nummer)
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
N.Y.U. I.Fed.Tax.	N.Y.U. Institute on Federal Taxation
OFD	Oberfinanzdirektion
o. g.	oben gezeigt
o. V.	ohne Verfasser
para	paragraph (Absatz)
Pepp L.R.	Pepperdine Law Review
PKW	Personenkraftwagen
Prop.Reg.	Proposed Regulations (vorgeschlagene Steuerrichtlinien)
Pr.OVG	Preussisches Oberverwaltungsgericht
RA	Revenue Act
RdF	Reichsminister der Finanzen
Rdnr.	Randnummer
Rdz.	Randzeichen
Rev.	Reverend
Rev.Rul.	Revenue Ruling
RFH	Reichsfinanzhof
RfM	Reichsfinanzministerium
RStBl.	Reichssteuerblatt
s.	siehe
S.	Seite
SanDiego L.R.	San Diego Law Review
S.C.	Court of Session
S. Ct.	Supreme Court (Supreme Court Entscheidung)
SDTS	Butterworths': Simon's Direct Tax Service
Sec.	Section (Paragraph)
Sess.	Session (Wahlperiode)
SJ	Solicitors Journal

SMAK	Surrey/McDaniel/Ault/Warren, Federal Income Taxation
sog.	sogenannte
Sp.	Spalte
S.Rep.	Senate Report
StÄndG	Steueränderungsgesetz
Stanf. L.R.	Stanford Law Review
Stbg	Die Steuerberatung
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
STC	Simon's Tax Cases
St.ClaraL.R.	Santa Clara Law Review
StuW	Steuer und Wirtschaft
StW	Steuerwarte
TA	Income and Corporation Tax Act 1988
Tax Adviser	The Tax Adviser
TAXES	TAXES - The Tax Magazine
Tax Lawyer	The Tax Lawyer
Tax. for Lawyers	Taxation for Lawyers
Tax.L.R.	Tax Law Review
Tax'n and Ind.	Review of Taxation of Individuals
T.C.	Tax Court
T.C.M.	Tax Court Memo(randum)
T&E	Travel and Entertainment Expenses
Tenn. L.R.	Tennessee Law Review
TJ	The Tax Journal
TLQR	The Law Quartely Review
TM	Tax Management
TMA	Tax Management Act 1970
TMLR	The Modern Law Review
TP	Tax Practitioner
TRA 1986	Tax Reform Act 1986
Treas.Reg.	Treasury Regulations
U.Cin. L.R.	University of Cincinnati Law Review
U.Florida L.R.	University of Florida Law Review
U.Mich.J. L.R.	University of Michigan Journal of Law Reform
U.Pa.L.R.	University of Pennsylvania Law Review
U.S.	United States Supreme Court

U.S.F.L.R.	University of San Fransico Law Review
v.	versus (gegen)
Va.T.R.	Virginia Tax Review
V.-C.	Vice Chancellor
V.Dt.BT.	Verhandlungen des deutschen Bundestages
vgl.	vergleiche
VK	Vereinigtes Königreich
Vol.	Volume (Jahrgang)
VZ	Veranlagungszeitraum
Wake F. L.R.	Wake Forest Law Review
Wash.U.L.Q.	Washington University Law Quartely
WestL.	West Law
WestV.L.R.	West Virginia Law Review
WK	Werbungskosten
WP.	Wahlperiode
Yale L.J.	Yale L.J.
z. B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer

Im übrigen wird verwiesen auf:

Kirchner, Hildebert: Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 4. Auflage, Berlin, New York, 1993

The Bluebook: A Uniform System of Citation, 15. ed., 1991, by The Columbia Law Review Association and The Harvard Law Review Association

Einleitung

Paul Kirchhof¹ hat in seinem Gutachten F für den 57. Deutschen Juristentag festgestellt, daß „die Forderung nach mehr Einfachheit und Gleichheit im Einkommensteuerrecht in den Tatbeständen der abziehbaren Erwerbsaufwendungen ihren wichtigsten Anwendungsbereich findet“. Die Unübersichtlichkeit und Detailabhängigkeit der Abzugstatbestände sei die wesentliche Ursache für die Ungleichheit in den Abzugsberechtigungen. Eine Neuordnung des Einkommensteuergesetzes müsse sich vorrangig der Aufgabe widmen, den Maßstab der abziehbaren Erwerbsaufwendungen deutlich zu bestimmen und seine Handhabbarkeit möglichst zu erleichtern. An diese Forderung knüpft die vorliegende Arbeit an.

Dargestellt werden soll insbesondere, inwiefern die deutschen Erwerbsaufwendungsgriffe „Werbungskosten“ gemäß § 9 Abs. 1 S. 1 EStG und „Betriebsausgaben“ gemäß § 4 Abs. 4 EStG, durch das Merkmal der „Notwendigkeit“ eingegrenzt und somit eine Objektivierung der Begriffe erreicht werden kann. Im Rahmen einer rechtsvergleichenden Betrachtung des britischen und des US-amerikanischen Steuerrechts soll untersucht werden, wie die Steuergegengeber in Großbritannien und den Vereinigten Staaten von Amerika das Problem der Erwerbsaufwendungen gelöst haben, und ob dies für das deutsche Steuerrecht Leitmotiv für eine mögliche Änderung sein kann.

Im ersten Teil der Arbeit wird der Begriff der *expenses* im britischen Steuerrecht dargestellt. Maßgeblich sind hier die Section 74 und die Section 198 TA 1988², die *deductible expenses* innerhalb der Schedule D und E regeln. Insbesondere wird auf die *expenses* gemäß Sec. 198 TA 1988 eingegangen, da sie, um zum Abzug zugelassen werden zu können, „ganz und ausschließlich“ bzw. „ganz, ausschließlich und *notwendig* in der Ausübung der Aufgaben“ angefallen sein müssen. Es wird hierbei aufgezeigt, wie die Rechtsprechung diese Begriffe mit Definitionen ausgefüllt hat und welche Auswirkung sie auf die Geltendmachung einzelner Kosten haben.

¹ Kirchhof, Gutachten F, F39f.

² Income and Corporation Tax Act 1988.

Der zweite Teil der Arbeit befaßt sich mit dem Begriff der *expenses* im US-amerikanischen Einkommensteuerrecht. Der IRC 1986³ unterscheidet die *deductible nonbusiness expenses* gemäß Sec. 212 und die *deductible business expenses* gemäß Sec. 162(a). Kosten können auf Grundlage dieser Normen nur als Erwerbsaufwendungen geltend gemacht werden, wenn sie „notwendig“ und „gewöhnlich“ sind. Auch hier soll aufgezeigt werden, wie die abstrakten Begriffe durch Richterrecht ausgefüllt wurden und ob sie effektiv zu Einschränkungen der Möglichkeiten des Abzuges von Erwerbsaufwendungen führen.

Der dritte Teil stellt die momentane Gesetzeslage bezüglich der Erwerbsaufwendungen im deutschen Einkommensteuerrecht dar. Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG und Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 S. 1 EStG haben es unter anderem gemeinsam, daß es in der Regel nicht darauf ankommt, ob die Aufwendungen objektiv notwendig sind und ob sie im Rahmen des Üblichen liegen. Es liegt ausschließlich im Ermessen des Steuerpflichtigen, Art und Höhe der erwerbsbezogenen Aufwendungen zu bestimmen.

Diesen Ausführungen schließt sich der vierte Teil mit rechtsvergleichenden Bemerkungen an. Untersucht wird, ob das britische und das US-amerikanische Einkommensteuerrecht sich aufgrund des restriktiveren Wortlautes der einschlägigen Normen im Ergebnis vom deutschen Einkommensteuerrecht wesentlich unterscheiden oder ob nicht die Einschränkung des oben angesprochenen Prinzips der Entscheidungsfreiheit durch die Regelung des § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG sowohl im Bereich der Betriebsausgaben als auch in dem der Werbungskosten zu denselben Ergebnissen führt. Anschließend wird versucht, die Vor- und Nachteile, die die in Frage stehenden Steuerrechtsnormen aufweisen, in einem eigenen Gesetzesvorschlag zusammenzufassen bzw. zu vermeiden.

Der fünfte Teil schließt die Bearbeitung mit einer Zusammenfassung der Ergebnisse ab.

³ Internal Revenue Code 1986.

1. Kapitel

Deductible Expenses im britischen Steuerrecht

1. Abschnitt

Einführung in das britische Einkommensteuerrecht

A. Einleitung

I. Die geschichtliche Entwicklung der britischen Income Tax

Auf die Entwicklung der britischen Einkommensteuer seit ihrer Einführung durch William Pitt im Jahre 1799 wird hier nur kurz eingegangen, weil sie in der älteren Literatur¹ wiederholt ausführlichst dargestellt wurde. Um die Entwicklung des britischen Erwerbsaufwendungs begriffes aber besser in den geschichtlichen Kontext einordnen zu können, werden die wichtigsten geschichtlichen Stationen der Einkommensteuer seit ihrer Einführung in einer synoptischen Gegenüberstellung² angegeben:

- | | | |
|-----------------------|-----------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Entwicklungsphase: | ab 1799 - | Einführung der Steuer zur Kriegsfinanzierung durch Pitt; Abschaffung durch den Frieden von Amiens |
| 2. Entwicklungsphase: | ab 1803 - | Wiedereinführung; Einführung des Schedulensystems durch den Schatzkanzler Addington |
| 3. Entwicklungsphase: | ab 1816 - | Wiederabschaffung der Steuer |
| 4. Entwicklungsphase: | ab 1842 - | Wiedereinführung der Steuer durch Peel |
| 5. Entwicklungsphase: | ab 1910 - | Einführung der SurTax auf höhere Gesamteinkommen |

¹ *Lingemann*, Angelsächsisches EStR, S. 1-8; *Neumark*, Theorie und Praxis, S. 169 ff m. w. N.; *Widmer*, ASA 1954, 305 (307 ff); in der neueren Literatur vgl.: *Großfeld*, Die Einkommensteuer, S. 7 ff; *Weisflog*, Steuergerechtigkeit, S. 542 ff; *Williams*, Taxation, S. 33 ff.

² Angelehnt an: *Auermann*, StuW 1952, Sp. 169 (172).