



**Internationale
Göttinger Reihe**

RECHTSWISSENSCHAFTEN

Moritz Klein

**Die Zuordnung von Aufwendungen
bei originär privaten
Veräußerungsgeschäften**

Band 77



Cuvillier Verlag Göttingen
Internationaler wissenschaftlicher Fachverlag



Internationale Göttinger Reihe

Rechtswissenschaften

Band 77





Moritz Klein

**Die Zuordnung von Aufwendungen
bei
originär privaten Veräußerungs-
geschäften**



Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

1. Aufl. - Göttingen: Cuvillier, 2017

Zugl.: Leipzig, Univ., Diss., 2017

© CUVILLIER VERLAG, Göttingen 2017

Nonnenstieg 8, 37075 Göttingen

Telefon: 0551-54724-0

Telefax: 0551-54724-21

www.cuvillier.de

Alle Rechte vorbehalten. Ohne ausdrückliche Genehmigung des Verlages ist es nicht gestattet, das Buch oder Teile daraus auf fotomechanischem Weg (Fotokopie, Mikrokopie) zu vervielfältigen.

1. Auflage, 2017

Gedruckt auf umweltfreundlichem, säurefreiem Papier aus nachhaltiger Forstwirtschaft.

ISBN 978-3-7369-9598-7

eISBN 978-3-7369-8598-8



Vorwort und Danksagung

Die Juristenfakultät der Universität Leipzig hat die vorliegende Arbeit im Sommer 2017 als Dissertation angenommen. Literatur, Gesetze und Rechtsprechung wurden bis Januar 2017 berücksichtigt.

Mein besonderer Dank gilt zunächst meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Marc Desens, der meine Arbeit betreute und durch die von ihm gesetzten Denkanstöße und Impulse wesentlich zum Gelingen der Arbeit beitrug. Ebenfalls bedanken möchte ich mich bei Herrn Prof. Dr. Kurt Faßbender für die freundliche Übernahme des Zweitgutachtens. Dem Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen danke ich für die Zurverfügungstellung der zur Erstellung dieser Arbeit notwendigen Infrastruktur.

Ein ganz besonders herzlicher Dank gilt meinen Lektoren Ursula Klein und Dr. Anna-Elisabeth Klein sowie Dr. Philipp Schultes für das zeitaufwendige Korrekturlesen des Manuskripts.

Zuletzt möchte ich mich bei meinen Eltern und meiner Verlobten Heidi Klein für die Unterstützung jenseits der rein wissenschaftlichen Tätigkeit bedanken. Ihnen dreien ist diese Arbeit gewidmet.

München, im Sommer 2017

Moritz Klein





Inhaltsübersicht

Vorwort und Danksagung	V
Inhaltsverzeichnis	X
Abkürzungsverzeichnis	XXII
1. Kapitel: Einleitung	1
A. Problemaufriss	1
B. Gang der Untersuchung	2
2. Kapitel: Maßstäbe der Zuordnung und steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen	4
1. Teil: Grundlagen der Zuordnung von Aufwendungen	4
A. Erfordernis der Zuordnung zu einer bestimmten Einkunftsart	4
B. Begriff der Aufwendungen	5
C. Der Veranlassungszusammenhang	25
D. Problematik der Aufteilung bzw. Zuordnung von Aufwendungen bei Mehrfachveranlassungen	65
2. Teil: Besonderheiten der punktuellen Gewinnermittlung bei originär privaten Veräußerungsgeschäften	69
A. Begriff der originär privaten Veräußerungsgeschäfte	69
B. Berücksichtigungszeitpunkt und Reichweite des Veranlassungszusammenhangs	70
3. Teil: Punktuelle Gewinnermittlung und Verfassungsrecht	78
A. Berührungspunkte punktueller Gewinnermittlungsvorschriften mit dem Verfassungsrecht	78
B. Verstoß gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)	80
C. Verletzung der Eigentumsfreiheit (Art. 14 GG)	102
D. Besteuerung des Existenzminimums (Art. 1 Abs. 1 i.V.m. 20 Abs. 1 GG)	104
E. Ergebnis	105

VII



3. Kapitel: Lösung konkreter Zuordnungsfragen unter Berücksichtigung der erarbeiteten Maßstäbe	106
1. Teil: Private Veräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG.....	106
A. Besonderheiten des Einkommenstatbestandes des § 23 EStG.....	107
B. Zuordnung von Aufwendungen zu § 23 EStG, insb. in Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten.....	109
C. Zwischenergebnis / Thesen	155
2. Teil: Kapitalbeteiligungen nach § 17 EStG	158
A. Besonderheiten des Einkommenstatbestands des § 17 EStG.....	158
B. Zuordnung von Aufwendungen zu § 17 EStG, insb. in Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten.....	160
C. Zwischenergebnis / Thesen	184
3. Teil: Kapitaleinkünfte nach § 20 Abs. 2 EStG	186
A. Besonderheiten des § 20 Abs. 2 EStG.....	186
B. Zuordnung von Aufwendungen bei Kapitaleinkünften aus §§ 20 Abs. 1 und 20 Abs. 2 EStG.....	187
C. Zwischenergebnis / Thesen	203
4. Kapitel: Wege zur Überwindung bzw. Vermeidung von Zuordnungsschwierigkeiten.....	205
1. Teil: Analyse der Ursachen der Zuordnungsschwierigkeiten.....	205
2. Teil: „Große Lösung“: Totalreform des Steuerrechts.....	206
A. Bisherige Reformvorschläge und ihre Auswirkungen auf die Zuordnungsproblematik	206
B. Eigene Reformanstöße.....	212
C. Schwierigkeiten der Umsetzung eines steuerlichen Gesamtkonzepts	219
3. Teil: „Kleine Lösung“: Tatbestandsspezifische Änderungsvorschläge.....	221
A. Änderungsvorschläge betreffend alle punktuellen Einkunftsarten	222



B. Änderungsvorschläge zu § 23 EStG.....	223
C. Änderungsvorschläge zu § 17 EStG.....	224
D. Änderungsvorschläge zu § 20 EStG.....	224
Abschließende Würdigung / Gesamtfazit	227
Literaturverzeichnis	229
Wissenschaftlicher Lebenslauf des Verfassers	250



Inhaltsverzeichnis

Vorwort und Danksagung	V
Inhaltsübersicht	VII
Abkürzungsverzeichnis.....	XXII
1. Kapitel: Einleitung	1
A. Problemaufriss	1
B. Gang der Untersuchung.....	2
2. Kapitel: Maßstäbe der Zuordnung und steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen	4
1. Teil: Grundlagen der Zuordnung von Aufwendungen	4
A. Erfordernis der Zuordnung zu einer bestimmten Einkunftsart	4
B. Begriff der Aufwendungen.....	5
I. Abgrenzung zu ähnlichen Begriffen.....	5
1.) Kosten.....	6
2.) Ausgaben	6
3.) Aufwand	7
4.) Erkenntnisse aus der Abgrenzung der Begriffe	8
II. Die Unterbegriffe „Werbungskosten“ und „Betriebsausgaben“	8
1.) Rechtshistorische Entwicklung der Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben.....	9
a) Frühe Steuerrechtskodifizierungen (1807-1906)	10
(aa) Publikandum der Stadt Königsberg von 1807 und Preußische Vermögens- und Einkommensteuer von 1812	10
(bb) Klassengesetze der Folgejahre und „Klassen- und klassifizierte Einkommensteuer aus dem Jahre 1851“	11
(cc) Preußisches Einkommensteuergesetz von 1891	12



b) Zeit der Alleinherrschaft des Werbungskostenbegriffs (1906-1920).....	13
c) Dualismus der Begriffe bei Unterordnung des Betriebsausgaben- unter den Werbungskostenbegriff (1920-1934).....	15
(aa) EStG 1920.....	15
(bb) EStG 1925.....	16
d) Dualismus der Begriffe bei Gleichordnung des Werbungskosten- und Betriebsausgabebegriffs (ab 1934)	18
e) Zwischenergebnis aus der historischen Entwicklung der Begriffe.....	19
2.) Semantische, teleologische und steuersystematische Erwägungen	20
a) Semantische Aspekte.....	20
b) Teleologische und steuersystematische Aspekte.....	21
(aa) Dualismus der Einkunftsarten und objektives Nettoprinzip ...	21
(bb) Praktische Anwendungsschwierigkeiten.....	22
3.) Zwischenergebnis.....	23
4.) Schlussfolgerungen aus dem Gleichlauf von Werbungskosten und Betriebsausgaben (finaler oder kausaler Werbungskostenbegriff?)	23
C. Der Veranlassungszusammenhang.....	25
I. Bezugsgrößen.....	25
1.) Wortlautauslegung	25
2.) Das Steuerobjekt als Bezugspunkt der Aufwendungen.....	26
3.) Zwischenergebnis.....	28
II. Inhaltliche Bestimmung des Veranlassungszusammenhangs	28
1.) Finales Verständnis der Veranlassung	29
2.) Kausales Verständnis der Veranlassung	31



a) Ursprung und Grundaussagen des kausalen Verständnisses.....	31
b) Probleme bei reiner Kausalbetrachtung	32
c) Anlehnung an Kausaltheorien aus anderen Rechtsgebieten.....	33
(aa) Zivilrechtliche Ansätze.....	34
(bb) Strafrechtliche Ansätze.....	35
(cc) Sozialversicherungsrechtliche Ansätze	37
(dd) Zwischenergebnis	39
3.) Unterschiedliche Ansatzpunkte als Ursache für kausal bzw. final geprägte Theorien.....	40
(aa) Innere Auslöser.....	41
(bb) Äußere Auslöser	42
4.) Stellungnahme zur finalen bzw. kausalen Veranlassungstheorie	44
5.) Die Relevanz objektiver und subjektiver Kriterien bei der Zuordnung von Aufwendungen	47
a) Objektives Nettoprinzip als Zuordnungskriterium von Aufwendungen.....	48
b) Der Ursprung der Auslegungsmerkmale „objektiv“ und „subjektiv“	50
c) Objektive Theorien.....	51
(aa) Grundaussage.....	51
(bb) Kritik.....	53
d) Subjektive Theorien.....	55
(aa) Grundaussage.....	55
(bb) Kritik.....	56
e) Der Veranlassungsbegriff in anderen Teilbereichen des Steuerrechts	58
(aa) Betriebsvermögen.....	58



(bb) Verdeckte Gewinnausschüttungen	59
(cc) Einnahmen/Vermögenszuflüsse beim Steuerpflichtigen	60
(dd) Liebhaberei	62
(ee) Übertragung der Kriterien aus den anderen Teilbereichen	63
f) Zwischenergebnis zur Relevanz objektiver bzw. subjektiver Kriterien bei der Zuordnung	63
6.) Zwischenergebnis zum Veranlassungszusammenhang	65
D. Problematik der Aufteilung bzw. Zuordnung von Aufwendungen bei Mehrfachveranlassungen	65
I. Grundproblematik	65
II. Vorrang des Veranlassungszusammenhangs	66
III. Aufteilung im Falle der „Mehrfachveranlassung“	67
IV. Zusammenfassung	68
2. Teil: Besonderheiten der punktuellen Gewinnermittlung bei originär privaten Veräußerungsgeschäften	69
A. Begriff der originär privaten Veräußerungsgeschäfte	69
B. Berücksichtigungszeitpunkt und Reichweite des Veranlassungszusammenhangs	70
I. Zeitpunkt der Berücksichtigung von Aufwendungen	70
1.) Die stichtagsbezogene Gewinnermittlung des § 17 Abs. 2 EStG	71
2.) Geltung des Abflussprinzips bei Einkünften aus §§ 20 Abs. 2 und 23 EStG ?	72
3.) Ergebnis	73
II. Reichweite des Veranlassungszusammenhangs	74
1.) Maßgebliche Erwerbshandlung bei punktuellen Veräußerungstatbeständen	74
2.) Einschränkung durch den jeweiligen Aufwendungsbegriff	77



3.) Ergebnis.....	78
3. Teil: Punktuelle Gewinnermittlung und Verfassungsrecht.....	78
A. Berührungspunkte punktueller Gewinnermittlungsvorschriften mit dem Verfassungsrecht	78
B. Verstoß gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG).....	80
I. Konkretisierung des Gleichheitssatzes durch das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Gebot der Folgerichtigkeit.....	81
1.) Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	82
a) Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Finanzwissenschaft	82
b) Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Rechtswissenschaft	83
(aa) Das Leistungsfähigkeitsprinzip als „Fundamentalprinzip“	83
(bb) Kritik am Leistungsfähigkeitsprinzip als „Fundamentalprinzip“	85
(cc) Stellungnahme	86
c) Messgröße der Leistungsfähigkeit.....	88
II. Weitere Konkretisierung durch das objektive Nettoprinzip.....	89
III. Einfachgesetzliches Abschnittsprinzip als weitere Konkretisierung oder Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips?.....	92
1.) Vorüberlegungen.....	92
2.) Periodeneinkommen als Indikator der Leistungsfähigkeit	94
a) Aspekte „pro Periodeneinkommen“	94
b) Aspekte „contra Periodeneinkommen“	95
3.) Lebenseinkommen als Indikator der Leistungsfähigkeit.....	97
a) Aspekte „pro Lebenseinkommen“	97
b) Aspekte „contra Lebenseinkommen“	98
4.) Stellungnahme.....	99



IV. Prüfung der Gewinnermittlungsvorschriften am erarbeiteten Vergleichsmaßstab.....	100
C. Verletzung der Eigentumsfreiheit (Art. 14 GG)	102
D. Besteuerung des Existenzminimums (Art. 1 Abs. 1 i.V.m. 20 Abs. 1 GG).....	104
E. Ergebnis	105
3. Kapitel: Lösung konkreter Zuordnungsfragen unter Berücksichtigung der erarbeiteten Maßstäbe	106
1. Teil: Private Veräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG.....	106
A. Besonderheiten des Einkommenstatbestandes des § 23 EStG	107
B. Zuordnung von Aufwendungen zu § 23 EStG, insb. in Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten.....	109
I. Anschaffungs- bzw. Herstellungsphase.....	109
1.) Grundlagen des Anschaffungs- und Herstellungskostenbegriffs.....	109
2.) Besondere Anschaffungs- und Herstellungskosten	110
a) Finanzierungskosten	110
b) Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten	111
II. Haltensphase	112
1.) Einschränkung des Begriffs der Werbungskosten?	113
2.) Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten und Zuordnung von Aufwendungen	114
a) Abgrenzung zum gewerblichen Immobilienhandel nach § 15 EStG.....	114
b) Zuordnung bei nicht gewerblicher Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG	116
(aa) Zuordnung bei Einkünften aus §§ 21, 23 EStG (Normalfall).....	116



(bb) Exkurs: Abgrenzung der nicht-gewerblichen von der gewerblichen Vermietung und Verpachtung.....	117
(cc) Sonderfall: Keine Überschusserzielungsabsicht im Rahmen der nicht-gewerblichen Vermietung nach § 21 EStG.....	118
(i) Anforderungen an die Überschusserzielungsabsicht im Rahmen der Einkunftsart des § 21 EStG	118
(ii) Trennungstheorie	120
(iii) Zusammengehörigkeitstheorie	120
(iv) Abwägung	121
(dd) Sonderfall: Unterbrechung der Vermietungstätigkeit	124
3.) Keine private Lebensführung nach § 12 Nr. 1 EStG	125
III. Veräußerungsphase	128
1.) Normalfall	128
2.) Sonderfall: Gescheiterte Veräußerung	129
IV. Phase nach der Veräußerung (insb. am Beispiel nachträglicher Schuldzinsen).....	131
1.) Vorüberlegungen.....	132
a) Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht bei § 21 EStG als Zuordnungskriterium?	133
b) Grds. Berücksichtigungsfähigkeit nachträglicher Aufwendungen bei § 23 EStG	135
(aa) Das Mantra der „einkunftsartbedingten Besonderheiten“	136
(bb) „Punktualität“ als tatbestandliche Besonderheit oder bloße Gewinnermittlungsvorschrift?	137
(cc) Verfahrensrechtliche Möglichkeit der Berücksichtigung nachträglicher Aufwendungen.....	138



(dd) Verfassungsrechtliche Aspekte rückwirkender Berücksichtigung	142
2.) Klassische nachträgliche Schuldzinsen	143
a) Veräußerung ohne vorherige Vermietung/Verpachtung	144
(aa) Zuordnung nach Veranlassungsgesichtspunkten	144
(bb) Keine private Lebensführung nach § 12 Nr. 1 EStG	146
b) Veräußerung nach vorheriger Vermietung/Verpachtung	146
(aa) Ausweitung der steuerlichen Verstrickung des Privatvermögens als Zuordnungskriterium?	146
(bb) Zuordnung nach Veranlassungsgesichtspunkten	149
(i) Meinungsstand	149
(ii) Stellungnahme	151
3.) Vorfälligkeitsentschädigungen	154
C. Zwischenergebnis / Thesen	155
2. Teil: Kapitalbeteiligungen nach § 17 EStG	158
A. Besonderheiten des Einkommenstatbestands des § 17 EStG	158
B. Zuordnung von Aufwendungen zu § 17 EStG, insb. in Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten	160
I. Anschaffungsphase	161
1.) Grundlagen des Anschaffungskostenbegriffs	161
2.) Nachträgliche Anschaffungskosten, insb. bei Gesellschafterdarlehen	161
a) Ausgangslage vor MoMiG und UntStRefG 2008	162
(aa) Gesellschaftliche Veranlassung	163
(bb) Kein Abzug als Werbungs- oder Veräußerungskosten	164
b) Lage nach MoMiG und UntStRefG 2008	165



(aa) Übersicht über die neue Rechtslage	165
(bb) Meinungsstand zu den Folgen der Rechtsänderung	166
(i) Festhalten an den Eigenkapitalersatzvorschriften.....	166
(ii) Insolvenzrechtlicher Ansatz (strenge Akzessorietät des Steuerrechts zum Gesellschaftsrecht).....	167
(iii) Entkoppelung des Anschaffungskostenbegriffs vom Gesellschaftsrecht	167
(cc) Streitentscheid	168
(i) Vorüberlegung: Figur der nachträglichen Anschaffungskosten noch erforderlich?	168
(ii) Stellungnahme zu den einzelnen Auffassungen	170
c) Zwischenergebnis	171
II. Haltensphase	172
1.) Begriff der Veräußerungskosten	172
2.) Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten und Zuordnung von Aufwendungen	175
a) Abgrenzung zu § 15 EStG	175
b) Abgrenzung zu § 20 Abs. 2 EStG	175
c) Zuordnung bei Einkünften aus §§ 17, 20 Abs. 1 EStG (Normalfall)	176
d) Sonderfall: Keine Überschusserzielungsabsicht im Rahmen der Einkunftsart des § 20 Abs. 1 EStG	177
III. Veräußerungsphase	177
IV. Phase nach der Veräußerung (insb. am Beispiel nachträglicher Schuldzinsen).....	178
1.) Grds. Berücksichtigungsfähigkeit nachträglicher Aufwendungen bei § 17 EStG	179



a) Erfordernis des Bestehens eines Betriebsvermögens	179
b) „Besonderheiten“ des § 17 EStG als Grund gegen eine Anerkennung nachträglicher Aufwendungen.....	180
c) Verfahrensrechtliche Möglichkeit der Berücksichtigung nachträglicher Aufwendungen.....	181
d) Sonderproblem: Nachträgliche Finanzierungskosten.....	182
2.) Konkrete Zuordnung von nachträglich anfallenden Aufwendungen...	182
C. Zwischenergebnis / Thesen	184
3. Teil: Kapitaleinkünfte nach § 20 Abs. 2 EStG	186
A. Besonderheiten des § 20 Abs. 2 EStG.....	186
B. Zuordnung von Aufwendungen bei Kapitaleinkünften aus §§ 20 Abs. 1 und 20 Abs. 2 EStG	187
I. Anschaffungsphase	187
1.) Begriff der Anschaffungskosten	187
2.) Nachträgliche Anschaffungskosten (insb. in Form von Gesellschafterdarlehen).....	187
3.) Exkurs: Berücksichtigungsfähigkeit von Verlusten aus nicht abgezogenen (Gesellschafter-) Darlehen bei § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 i.V.m § 20 Abs. 2 S. 2 EStG	189
a) Berücksichtigung im Wege der AfaA	190
b) Verdeckte Einlage nach § 20 Abs. 2 S. 2 EStG	190
c) Analoge Anwendung von § 20 Abs. 2 S. 2 EStG	192
(aa) Planwidrige Regelungslücke	193
(bb) Schließung der Lücke im Wege der Analogie.....	195
d) Zwischenergebnis	196



II. Haltensphase	197
1.)Begriff der im „unmittelbaren sachlichen Zusammenhang“ mit der Veräußerung stehenden Aufwendungen	197
2.)Konkrete Zuordnung von Aufwendungen	198
a) Zuordnung bei Einkünften aus §§ 20 Abs. 1, 20 Abs. 2 EStG (Normalfall)	198
b) Sonderfall: Keine Einkünfteerzielungsabsicht im Rahmen der Einkunftsart des § 20 Abs. 1 EStG	199
III. Veräußerungsphase	200
IV.Phase nach der Veräußerung (insb. am Beispiel nachträglicher Schuldzinsen).....	200
1.)Vorüberlegung: Schuldzinsen als „unmittelbare“ Aufwendungen?	200
2.)Sonstige nachträgliche Aufwendungen.....	202
C. Zwischenergebnis / Thesen	203
4. Kapitel: Wege zur Überwindung bzw. Vermeidung von Zuordnungsschwierigkeiten.....	205
1. Teil: Analyse der Ursachen der Zuordnungsschwierigkeiten.....	205
2. Teil: „Große Lösung“: Totalreform des Steuerrechts.....	206
A. Bisherige Reformvorschläge und ihre Auswirkungen auf die Zuordnungsproblematik	206
I. Steuerentwurf von Joachim Lang und der Stiftung Marktwirtschaft	207
1.)Grundidee des Entwurfs.....	208
2.)Auswirkungen auf die Zuordnung von Aufwendungen.....	208
II. Karlsruher Entwurf zur Reform des EStG von Paul Kirchhof.....	209
1.)Grundidee des Entwurfs.....	209
2.)Auswirkungen auf die Zuordnung von Aufwendungen.....	210



B. Eigene Reformanstöße.....	212
I. Schaffung einer eigenständigen Besteuerungsnorm für sämtliche Veräußerungserlöse von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens	212
II. Implementierung der Veräußerungstatbestände in die laufenden Einkunftsarten.....	213
1.) Grundidee	213
2.) Verstoß gegen den Grundsatz der Unbeachtlichkeit von Wertveränderungen im Privatvermögen?	215
3.) Erhebungstechnischen Schwierigkeiten.....	217
4.) Zusammenfassung.....	218
C. Schwierigkeiten der Umsetzung eines steuerlichen Gesamtkonzepts	219
3. Teil: „Kleine Lösung“: Tatbestandsspezifische Änderungsvorschläge.....	221
A. Änderungsvorschläge betreffend alle punktuellen Einkunftsarten	222
B. Änderungsvorschläge zu § 23 EStG.....	223
C. Änderungsvorschläge zu § 17 EStG.....	224
D. Änderungsvorschläge zu § 20 EStG.....	224
Abschließende Würdigung / Gesamtfazit	227
Literaturverzeichnis	229
Wissenschaftlicher Lebenslauf des Verfassers	250



Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Ansicht
a.F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AK/HK	Anschaffungs- und Herstellungskosten
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BSG	Bundessozialgericht
BStBl.	Bundessteuerblatt
BStG	Bundessteuergesetz (Entwurf)
BT	Bundestag
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
Ds.	Drucksache
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
e.A.	eine Ansicht
Einf.	Einführung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
ff.	fortfolgend
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht (Zeitschrift)



FS	Festschrift
GewSt	Gewerbesteuer
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die GmbH
GmbHHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
grds.	grundsätzlich
GrS	Großer Senat (BFH)
h.M.	herrschende Meinung
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
i.e.S.	im engeren Sinn
i.V.m.	in Verbindung mit
JbFStR	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lit.	lat. littera (Buchstabe)
m.E.	meines Erachtens
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen mit weiteren Nachweisen
mwN	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NV	Nicht Veröffentlicht
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
NZA	Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht (Zeitschrift)
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)
OVG	Oberverwaltungsgericht
Rdnr.	Randnummer
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
Rn.	Randnummer
Rspr.	Rechtsprechung
Rz.	Randziffer
S.	Seite



sog.	sogenannte (/r,/s)
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
SteuerStud	Steuern und Studium (Zeitschrift)
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst (Zeitschrift)
StuW	Steuern und Wirtschaft (Zeitschrift)
u.U.	unter Umständen
UntStRefG	Unternehmensteuerreformgesetz
v.	von (/m)
V+V	Vermietung und Verpachtung
Verf.	Verfasser
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VZ	Veranlagungszeitraum
z.B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)

Ergänzend wird verwiesen auf: *Kirchner/Butz*, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 8. Auflage, Berlin 2015.



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; *Henrichs*, 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 Ausmittelung 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 geschlussfolgert 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 erkennt⁴⁵ – 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 Gesamtbeitrag 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.

Strutz meinte, dass der Begriff der Betriebsausgaben weiter sein müsse, als derjenige der Werbungskosten, da er alle unmittelbar durch den Betrieb entstandenen oder mittelbar durch den Zweck der Erzielung und Erhaltung der Betriebs-einnahmen verursachten Aufwendungen umfasse.⁴⁹ Diese Auffassung deckte sich insoweit mit der Rspr. des Reichsfinanzhofs (RFH), der postulierte, eine Betriebsausgabe sei „jede mit dem Geschäftsbetrieb sachlich zusammenhängende Ausgabe“.⁵⁰

Diesem Verständnis entwuchs das Problem, dass nach allgemeiner Vorstellung der Werbungskostenbegriff der Oberbegriff war und der Betriebsausgabenbegriff sozusagen als Unterpunkt von ihm umfasst werden musste. Damit musste aber der Werbungskostenbegriff über das finale Verständnis hinaus erweitert werden, um Raum für das neue Verständnis des Betriebsausgabenbegriffs zu schaffen.

Zu einer dahingehenden Klarstellung – etwa durch Erweiterung des Werbungskostenbegriffs – durch die Rspr. kam es jedoch aufgrund der inflationsbedingten, kurzen Geltungsdauer des EStG 1920 nicht mehr. Das Verhältnis der Werbungskosten zu den Betriebsausgaben blieb somit letztlich unklar.⁵¹

(bb) EStG 1925

Das EStG 1925 war das erste Gesetz, das weder der Quellen- noch der Reinvermögenszugangstheorie folgte, sondern sich alleine an den „praktischen und wirtschaftlichen Notwendigkeiten“ orientierte.⁵² Doch auch diese Novelle vermochte es nicht, die begrifflichen Auslegungsschwierigkeiten zu lösen. Zwar führte die Begründung des Gesetzes aus:

„Der Begriff der Werbungskosten entspricht dem bisherigen Recht. Während jedoch im bisherigen EStG nicht klargestellt war, wie sich die Be-

⁴⁹ Strutz, Handausgabe des EStG vom 29.03.1920 (Reichseinkommensteuer), 1920, S. 171.

⁵⁰ RFH Bd. 19, 201.

⁵¹ So auch: Bauer, Der Dualismus Betriebsausgaben- Werbungskosten, 1974, S. 33.

⁵² RStBl 1925, 359.

triebsausgaben [...] zu den Werbungskosten [...] verhielten, umfassen die Werbungskosten im Sinne des Entwurfes auch die Betriebsausgaben [...].⁵³

Damit war die Frage nach der Reichweite des Werbungskostenbegriffs aber immer noch nicht beantwortet. Dabei war das Problem eigentlich ein hausgemachtes, denn alleine die Einengung des Werbungskostenbegriffs auf ein finales Verständnis führte zur Problematik, dass Betriebsausgaben – nach einem kaufmännischen Verständnis des Begriffs – nicht unter den Werbungskostenbegriff subsumiert werden konnten.

Diese Konstellation führte in der Folgezeit dazu, dass sowohl Rspr.⁵⁴ als auch Literatur⁵⁵ – notgedrungen – von einem weiten Verständnis des Werbungskostenbegriffs ausgingen. Insoweit war es unstrittig, dass betrieblich veranlasste Ausgaben (Betriebsausgaben) nicht mit einem finalen Aufwendungsbegriff in Übereinstimmung zu bringen waren. Dies war dem Umstand geschuldet, dass Betriebsausgaben teilweise „nur deshalb erforderlich sind, weil infolge des Betriebs eine Verpflichtung entstanden ist“⁵⁶ und nicht aus dem Beweggrund heraus den Betrieb zu fördern, wie es für das Vorliegen von Werbungskosten erforderlich gewesen wäre. Folge daraus war eine Aufweichung des Werbungskostenbegriffs und eine Rückorientierung hin zu einem kausalen Verständnis des Werbungskostenbegriffs. Dieser Wandel erfolgte – zu Lasten der Rechtssicherheit – aber keineswegs einheitlich. So war die Zeit bis zum EStG 1934 geprägt von einem Konglomerat unterschiedlichster Diktionen in den jeweiligen Entscheidungen der Rspr., begonnen bei Begriffen wie „wirtschaftlicher Verursa-

⁵³ Amtliche Begründung zum EStG 1925, abgedruckt in: FA 1926, 208.

⁵⁴ Exemplarisch: RFH Bd. 20, 208; RFH Bd. 21, 84.

⁵⁵ Insoweit federführend: *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, 1926, S. 77; *Becker*, StuW 1926, 667 (671).

⁵⁶ RFH Bd. 20, 208.

chung“, „unmittelbarem Zusammenhang“ sowie „objektivem Zusammenhang“; aber auch vom Begriff der „Werbungskosten im engeren Sinn“ war die Rede.⁵⁷

d) Dualismus der Begriffe bei Gleichordnung des Werbungskosten- und Betriebsausgabebegriffs (ab 1934)

Das EStG 1934 straffte das Einkommensteuerrecht insofern, als § 2 Abs. 1 EStG 1934 eine Aufzählung von nur mehr sieben statt bisher acht Einkunftsarten enthielt. Dabei war hinsichtlich der außerbetrieblichen Einkunftsarten der Abzug von Werbungskosten und hinsichtlich der betrieblichen Einkunftsarten der Abzug von Betriebsausgaben gestattet. Doch auch diese Absteckung der Anwendungsbereiche der Begriffe brachte keine neuen Erkenntnisse hinsichtlich ihrer inhaltlichen Unterschiede (sofern solche überhaupt existieren sollten).

Langohr interpretiert aus den unterschiedlichen Formulierungen (finaler Wortlaut bei den Werbungskosten; Begriff der „Veranlassung“ bei den Betriebsausgaben) eine „Kehrtwendung“ in der historischen Entwicklung.⁵⁸ Dies sei deshalb der Fall, da durch den gesetzlich vorgeschriebenen Dualismus nun auch der Grundstein für einen inhaltlichen Verständnisdualismus gelegt worden sei.

Dem ist nicht zuzustimmen. Alleine aus der Abgrenzung der Gewinn- von den Überschusseinkunftsarten durch den Gesetzgeber des EStG 1934 kann nicht der Schluss gezogen werden, dass diese Abgrenzung mit dem Ziel erfolgte, Raum für Aufwendungsbegriffe unterschiedlichen Inhalts zu schaffen. Dies ergibt sich auch aus der amtlichen Begründung des EStG 1934. Diese besagt: „Das Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934 hat daher an das bisher geltende Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925 überall da anknüpfen können, wo dessen Vorschriften [...] in ihrer Ausführung den Belangen der praktischen Verwendbarkeit entsprachen“.⁵⁹ Damit nahm das Gesetz aber direkten Bezug

⁵⁷ Weitere Nachweise bei: *Bauer*, Der Dualismus Betriebsausgaben- Werbungskosten, 1974, S. 36ff; *Ruppe*, in: Söhn, DStJG 3, 1980, 103 (114 ff.).

⁵⁸ *Langohr*, Das Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht, 1990, S. 32.

⁵⁹ RStBl. 1935, 33.

auf die Anwendungspraxis betreffend das EStG 1925, also ebenso auf die weite Auslegung des Werbungskostenbegriffs. Dies ergibt sich auch aus der weiteren Begründung des Gesetzes, die besagt, der Werbungskostenbegriff bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten „entspreche“ dem Betriebsausgabenbegriff bei den betrieblichen Einkunftsarten.⁶⁰

e) Zwischenergebnis aus der historischen Entwicklung der Begriffe

Die historische Entwicklung der Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben ist, wie vorgehende Ausführungen aufgezeigt haben, stark geprägt vom jeweiligen Verständnis des Einkommensbegriffs in der zugehörigen Epoche. So rührt der Begriff der Werbungskosten aus Zeiten der strengen Geltung der Quellenlehre her, während der Begriff der Betriebsausgaben aus Zeiten stammt, in denen die Reinvermögenszugangstheorie herrschend war und das Gesetz prägte.

Es existieren jedoch keine genetischen Argumente, die es rechtfertigen würden, von einem (historisch gebotenen) unterschiedlichen Inhaltsverständnis der Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben auszugehen. Zwar ist es zutreffend, dass der Begriff der Werbungskosten auch in der Vergangenheit stets enger formuliert war, als der aus dem Bilanzrecht stammende Begriff der Betriebsausgaben. Der Begriff der Werbungskosten musste jedoch schon immer weit ausgelegt werden, um zu tragbaren Ergebnissen und einer Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit zu gelangen.⁶¹

Historisch betrachtet erschließen sich somit keine wesentlichen Unterschiede zwischen den Begriffen Werbungskosten und Betriebsausgaben, so dass diese letztlich als deckungsgleich einzuordnen sind.

⁶⁰ RStBl. 1935, 39.

⁶¹ Dieser Auffassung sind auch: *Bauer*, Der Dualismus Betriebsausgaben- Werbungskosten, 1974, S. 37; *Ruppe*, in: Söhn, DStJG 3, 1980, 103 (116).

2.) Semantische, teleologische und steuersystematische Erwägungen

Nicht nur die oben aufgezeigten genetischen Argumente sprechen für eine inhaltlich gleiche Ausfüllung der Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben. Auch semantische, teleologische und steuersystematische Erwägungen sind für die Beurteilung der Frage nach einem inhaltlichen Gleichlauf der Aufwendungsbegriffe von besonderer Relevanz.

a) *Semantische Aspekte*

Der Blick auf die unterschiedliche Terminologie der Aufwendungen bei den Gewinn- bzw. Überschusseinkünften legt den Gedanken nahe, die Begriffe würden sich auch inhaltlich voneinander unterscheiden. Dabei ist jedoch zu beachten, dass – wie Tipke es formulierte – „die Entwicklung einer adäquaten Terminologie im jungen Steuerrecht noch in den Kinderschuhen steckt“.⁶² So verwendet das Einkommensteuergesetz eine Vielzahl höchst unterschiedlicher Begriffe hinsichtlich der Ermittlung des Reineinkommens:

- „durch den Betrieb veranlasst“, § 4 Abs. 4 EStG
- „für betriebsfremde Zwecke“, § 4 Abs. 1 S. 2 EStG
- „dem Betrieb zugeführt“, § 4 Abs. 1 S. 3 EStG
- „im Rahmen von Einkunftsarten zufließen“, § 8 Abs. 1 EStG
- „zur Erwerbung, Sicherung oder Erhalt der Einnahmen“, § 9 Abs. 1 S. 1 EStG

Damit wird deutlich, dass an dieser Stelle eine Wortlautauslegung nur bedingt geeignet sein kann, um aus ihr weitere, systemische Erkenntnisse hinsichtlich des Inhalts des jeweiligen Aufwendungsbegriffs zu sammeln. Dies vor allem deshalb, da der Gesetzgeber bei Schaffung der jeweiligen Regelungen offensichtlich kein besonderes Augenmerk auf die Semantik legte.

Weiter lässt sich nicht feststellen, dass im Rahmen der Überschusseinkünfte kausale Formulierungen vermieden werden, während im unternehmerischen Be-

⁶² Tipke, StuW 1979, 193 (195).

reich ausschließlich kausal formuliert wird (und umgekehrt). So findet sich etwa im Bereich der Überschusseinkünfte die kausale Formulierung „im Rahmen einer Einkunftsart zufließt“ (§ 8 Abs. 1 EStG).

Die Wahllosigkeit der Verwendung der unterschiedlichen Begriffe im Gesetz spricht dafür, dass den einzelnen Begriffen keine besondere Bedeutung beizumessen ist. Vielmehr kann daraus geschlossen werden, dass die Begriffe nach dem Willen des Gesetzgebers frei vertauschbar und demzufolge inhaltlich gleichbedeutend sind.⁶³

b) Teleologische und steuersystematische Aspekte

Daneben sprechen aber auch teleologische und steuersystematische Aspekte für einen Gleichlauf der Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben.⁶⁴

(aa) Dualismus der Einkunftsarten und objektives Nettoprinzip

Primäre Aufgabe der Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben ist die Gewährleistung einer dem Gleichheitssatz gerecht werdenden Umsetzung des objektiven Nettoprinzips. Dabei werden im Bereich der Gewinneinkunftsarten Betriebsausgaben und im Bereich der Überschusseinkunftsarten Werbungskosten zum Abzug zugelassen.

Nachfolgend soll nun geklärt werden, ob allein der Dualismus der Einkunftsarten eine differenzierende Behandlung von Werbungskosten und Betriebsausgaben rechtfertigen kann,⁶⁵ oder ob diese nicht vielmehr gleich zu behandeln sind.

Der Gesetzgeber stellt in § 2 Abs. 4 EStG den Gewinneinkünften die Überschusseinkünfte als gleichberechtigt gegenüber. Dabei regelt er die konkrete Ermittlung des Gewinns bzw. des Überschusses in verschiedenen Abschnitten des Einkommensteuergesetzes und schafft damit zwei Lager der Einkünfte-

⁶³ Diese Auffassung vertritt auch: *Tipke*, *StuW* 1979, 193 (196).

⁶⁴ Mit diesen Aspekten befasst sich auch: *Bornhaupt*, in: *Söhn*, *DStJG* 3, 1980, 149 (181).

⁶⁵ Dies wird angedeutet von: *Kröner*, *StuW* 1985, 115 (116).

ermittlung. Man könnte deshalb – wie Bauer richtig erkennt⁶⁶ – zu der Schlussfolgerung kommen, dass ein „äußeres System des EStG“ eine strikte Differenzierung der beiden Gruppen der Einkunftsarten voneinander fordert. Dies hätte zur Folge, dass das EStG einem unterschiedlich ausgestalteten Aufwendungsbegriff grds. offen wäre.

Dies greift jedoch zu kurz, da aus der schlichten Unterscheidung zwischen Gewinn- und Überschusseinkünften nicht mehr gefolgert werden kann, als die gesetzgeberische Intention, die Gewinnermittlung bei den Gewinneinkunftsarten an handelsrechtlichen Vermögensvergleichen zu orientieren und hinsichtlich der sonstigen Einkunftsarten eine einfache Kassenrechnung zu gestatten.

Ziel der Einkünfteermittlung ist es – sowohl bei den Gewinn- als auch bei den Überschusseinkünften – aus den Roheinkünften die tatsächlich zur Einkommensverwendung zur Verfügung stehenden Reineinkünfte⁶⁷ zu ermitteln, sog. objektives Nettoprinzip.⁶⁸

Da es aber nur ein objektives Nettoprinzip gibt, liegt es nahe, auch nur einen einheitlichen Aufwendungsbegriff gelten zu lassen.⁶⁹ Alles andere würde zu einer Verletzung des Gleichheitssatzes führen, da keine sachlichen Gründe, die eine unterschiedliche Behandlung von Werbungskosten und Betriebsausgaben rechtfertigen würden, vorliegen.⁷⁰ Dies führt folgerichtig zu einem inhaltlichen Gleichlauf der Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben.

(bb) Praktische Anwendungsschwierigkeiten

Für einen Gleichlauf sprechen darüber hinaus auch rein praktische Überlegungen. So vermag ein enger, finaler Werbungskostenbegriff nicht die Problematik

⁶⁶ Bauer, Der Dualismus Betriebsausgaben- Werbungskosten, 1974, S. 42.

⁶⁷ Kirchhof, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, 1988, S. F 40 bezeichnet die Ermittlung des Reineinkommens sogar als „Grundgedanken“ des EStG.

⁶⁸ Vgl. zum Begriff: Tipke, StuW 1971, 2 (14).

⁶⁹ Im Ergebnis auch: Bauer, Der Dualismus Betriebsausgaben- Werbungskosten, 1974, S. 44.

⁷⁰ Zutreffend: Bauer, Der Dualismus Betriebsausgaben- Werbungskosten, 1974, S. 52.

der Berücksichtigung von nachträglichen und unfreiwilligen Aufwendungen zu lösen. Gerade in diesen Fällen würde der Wortlaut von § 9 Abs. 1 S. 1 EStG zu einer steuerlichen Nichtberücksichtigung führen, da eben kein zielgerichtetes (finales) Handeln des Steuerpflichtigen vorliegt. Dies würde zu einem Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip führen, da eine Mehrbelastung gegenüber anderen Steuerpflichtigen vorläge, eine steuerliche Berücksichtigung aber dennoch ausscheiden würde. Gleiches gilt für Abwehraufwendungen und Aufwendungen trotz gesicherter Einnahmen.⁷¹

3.) Zwischenergebnis

Nach alledem ist der Werbungskostenbegriff entsprechend weit auszulegen, so dass sich im Ergebnis eine Deckungsgleichheit der Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben ergibt.

4.) Schlussfolgerungen aus dem Gleichlauf von Werbungskosten und Betriebsausgaben (finaler oder kausaler Werbungskostenbegriff?)

Anhand von historischen, systematischen und teleologischen Argumenten wurde aufgezeigt, dass die Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben deckungsgleich sind. Es stellt sich daher nun die Frage, welche weiteren Schlussfolgerungen aus diesen Erkenntnissen zu ziehen sind.

Dabei geht es im Kernpunkt darum, wie das Verhältnis der Aufwendungen zu den korrespondierenden Einkunftsarten ausgestaltet sein muss, um zu einer steuerlichen Berücksichtigung der Aufwendungen zu gelangen. Insoweit könnte man entweder mit der stetigen Rspr. des BFH⁷² an eine Übertragung des Veranlassungszusammenhangs auf den Werbungskostenbegriff denken, oder (im Bereich der Überschusseinkunftsarten) weiterhin von einem – zwar erweiterten,

⁷¹ So auch: *Stapperfend*, in: Drenseck/Seer, FS Kruse, 2001, 533 (535).

⁷² *BFH v. 02.03.1962*, VI 79/60 S, BStBl. III 1962, 192; *BFH v. 20.11.1979*, VI R 25/78, BStBl. II 1980, 75; *BFH v. 27.06.1995*, IX R 29/90, BFH/NV 1996, 28; *BFH v. 21.11.2013*, IX R 23/12, DB 2014, 274.

aber finalen – Zusammenhang zwischen Werbungskosten und der jeweiligen Überschusseinkunftsart ausgehen.⁷³

Letztere Auffassung greift nur dann auf den Veranlassungszusammenhang zurück, wenn ein Vorgehen nach dem finalen Werbungskostenbegriff zu einer Nichtberücksichtigung von „Aufwendungen, [die] ihrer Art nach keinen Einfluss auf die Einnahmen haben können“⁷⁴ führt, etwa bei Aufwendungen trotz bereits gesicherter Einnahmen. Dabei wird insbesondere das Argument bemüht, dass eine planwidrige Regelungslücke eben nur im Bereich dieser Aufwendungen bestehe und folglich auch nur dieser Teilbereich einer analogen Anwendung des Veranlassungszusammenhangs zugänglich sei.

Dies kann jedoch nicht überzeugen, da nur ein einheitlicher, durch den Veranlassungszusammenhang geprägter Aufwendungsbegriff zu einer gleichmäßigen Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips führen kann.⁷⁵ Der Werbungskostenbegriff ist entsprechend diesen Vorgaben zu erweitern,⁷⁶ so dass die Finalität als Berücksichtigungserfordernis bzgl. einzelner Aufwendungen auch im Zusammenhang mit Überschusseinkünften ausscheidet.

Demzufolge kommt es im Rahmen der Werbungskosten ebenfalls auf einen vom Veranlassungsprinzip geprägten Zusammenhang zur jeweiligen Einkunftsart an.⁷⁷ Dennoch sind damit aber die Unterschiede zwischen Gewinn- und Über-

⁷³ Dies wird vertreten von: *Kruse*, FR 1981, 473 (474); sowie von: *Stapperfend*, in: *Drenseck/Seer*, FS Kruse, 2001, 533 (536).

⁷⁴ *Stapperfend*, in: *Drenseck/Seer*, FS Kruse, 2001, 533 (537).

⁷⁵ So die Auffassung der Gegenseite: *pars pro toto*: *Bornhaupt*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG, § 9 Rz. B 177.

⁷⁶ Daraus ergibt sich die Folgeproblematik, ob eine Auslegung über den konkreten Wortlaut hinaus möglich ist, da das Gewaltenteilungsprinzip einer solchen Auslegung eigentlich eine klare Absage erteilt. Eine solche Auslegung solle vielmehr nur dann möglich sein, wenn „mit Sicherheit“ davon ausgegangen werden kann, dass der Gesetzgeber den Anwendungsbereich ebenfalls erweitert hätte, wäre ihm der Verstoß gegen den Gleichheitssatz bekannt gewesen (BVerGE 14, 308). Davon ist jedoch nicht zweifelsfrei auszugehen. Dazu ausführlich: *Bauer*, *Der Dualismus Betriebsausgaben- Werbungskosten*, 1974; *Bornhaupt*, in: *Söhn*, DStJG 3, 1980, 149 (185).

⁷⁷ So auch: *Söhn*, *StuW* 1983, 193 (194); *Bornhaupt*, *DStR* 1983, 11 (15).

schusseinkunftsarten nicht verwischt, da die unterschiedliche Einkünfteermittlung und die zahlreichen Sondervorschriften davon unberührt bleiben.⁷⁸

C. Der Veranlassungszusammenhang

Da nun feststeht, dass der Veranlassungszusammenhang auch im Rahmen der Überschusseinkunftsarten als Maßstab heranzuziehen ist, gilt es im nächsten Schritt den Begriff des „Veranlassungszusammenhangs“ inhaltlich auszufüllen und zu bestimmen. Nur auf diese Weise kann im nächsten Schritt eine Zuordnung von Aufwendungen zu den einzelnen Einkunftsarten vorgenommen werden.

I. Bezugsgrößen

Dabei muss als Vorfrage zunächst geklärt werden, zwischen welchen Bezugsgrößen der wie auch immer geartete Zusammenhang bestehen muss. Schon auf dieser Ebene bestehen zahlreiche Uneinigheiten.

1.) Wortlautauslegung

So meint Kruse⁷⁹, § 9 Abs. 1 S. 1 EStG beziehe die Aufwendungen auf die Einnahmen, was in Bezug auf den Wortlaut der Vorschrift „Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der *Einnahmen*“ sicher zutreffend ist. Da jedoch bereits aufgezeigt wurde, dass auch im Rahmen der Überschusseinkunftsarten auf den Veranlassungszusammenhang abgestellt werden soll, scheint es nicht als sachgerecht hinsichtlich der Ausgestaltung dieses Prinzips auf die Definition der Werbungskosten und damit auf eine „verdrängte Vorschrift“ zurückzugreifen.⁸⁰ § 4 Abs. 4 EStG nennt als Bezugspunkt hingegen den Betrieb und eben gerade nicht die Einnahmen, da „Betriebsausgaben die Aufwendungen sind, die durch den *Betrieb* veranlasst sind“.

⁷⁸ Schuck, Der Veranlassungszusammenhang, 1992, S. 57.

⁷⁹ Kruse, FR 1981, 473.

⁸⁰ Dieser Auffassung ist auch: Wassermeyer, StuW 1982, 352 (355).

Wie von Bornhaupt⁸¹ richtig erkennt, kann diese Definition aber nicht ohne weiteres auf die Überschusseinkünfte übertragen werden, da es dort keinen „Betrieb“ gibt.

Es reicht also nicht aus, lediglich auf die einzelnen Definitionen in den §§ 4 Abs. 4 und 9 Abs. 1 EStG zurückzugreifen, um den korrekten Bezugspunkt für die Zuordnung von Aufwendungen zu den jeweiligen Einkunftsarten zu ermitteln.

2.) Das Steuerobjekt als Bezugspunkt der Aufwendungen

Damit bleibt die Frage, zwischen welchen Komponenten des Steuertatbestands der Veranlassungszusammenhang bestehen soll, aber weiter offen.

Die von Hensel begründete Stufenbaulehre teilt den Steuertatbestand in vier Grundelemente auf.⁸² Sie unterscheidet zwischen Steuersubjekt, Steuergegenstand (Steuerobjekt), Steuerbemessungsgrundlage und Steuersatz.⁸³ Schwierigkeiten bereitet bei der Abgrenzung allein der Begriff des Steuerobjekts, da dieser im EStG nicht gesetzlich definiert ist. Er wird nach allgemeiner Ansicht (bezogen auf alle Steuergesetze) aber als derjenige Teil des Tatbestandes des Steuergesetzes verstanden, durch den das Steuersubjekt den Steueranspruch dem Grunde nach auslösen kann.⁸⁴

Nach der sog. „klassischen Lehre“⁸⁵ ergibt sich kein großer Unterschied zwischen dem Begriff des Steuerobjekts und der Steuerbemessungsgrundlage. Das Steuerobjekt sei entweder die „nicht quantifizierte Bemessungsgrundlage“⁸⁶

⁸¹ Bornhaupt, in: Söhn, DStJG 3, 1980, 149 (196).

⁸² Hensel, Steuerrecht, 1933, S. 56.

⁸³ So auch: Schuck, Der Veranlassungszusammenhang, 1992, S. 6.

⁸⁴ Zu den Vertretern dieser Auffassung gehören auch: Bayer, FR 1985, 337 (340); Biergans/Wasmer, FR 1985, 57 (57); Schulz, BB 1978, 1259 (1260).

⁸⁵ Vgl. zu diesem Themenkomplex: Koller, Abgrenzung von Einkunftstatbeständen im Einkommensteuerrecht, 1993, S. 5.

⁸⁶ So die Ansicht von: Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 6 Rz. 40, 44.

oder schlicht „das Einkommen“⁸⁷, was in letzterem Fall damit begründet wird, dass die *Einkommensteuer* schon sprachlich an das Einkommen anknüpft.⁸⁸

Die Vertreter der Stufenbaulehre⁸⁹ verstehen das Steuerobjekt hingegen als eine Erwerbshandlung und legen den Begriff tätigkeitsbezogen aus. Sie stützen sich primär auf den Wortlaut von § 2 Abs. 1 EStG, wonach Einkünfte der Einkommensteuer unterliegen, die der Steuerpflichtige aus einer der sieben Einkunftsarten „erzielt“. Aus dieser Formulierung könne, insbesondere im Hinblick auf die Regelung in § 15 Abs. 2 EStG („*Ausübung* eines Gewerbebetriebs“), geschlossen werden, dass ohne zielgerichtete Betätigung kein Steuertatbestand begründet werden kann.⁹⁰

Schon Ruppe bemühte sich im Rahmen einer Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft⁹¹ um eine Definition der Einkunftsquelle und kam zu der Auffassung, dass diese nur durch die Tätigkeit oder Leistung als solche gebildet werden könne. Dieser Schluss folgt – wie auch Wassermeyer⁹² richtig erkennt – aus der wörtlichen Auslegung von § 2 Abs. 5 EStG. Danach bildet das zu versteuernde Einkommen nur die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer. Weiter setzt sich das zu versteuernde Einkommen nach § 2 Abs. 3-5 EStG aus der Summe bzw. dem Saldo der Einkünfte zusammen, was dazu zwingt, die einzelnen Einkünfte als Teil der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer zu verstehen. „Sind aber die Einkünfte nur die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, dann bleiben als deren Besteuerungsgegenstand nur die Tätigkeiten und Leistungen übrig, die in § 2 Abs. 1 Nrn. 1-7 EStG

⁸⁷ *Handzik*, in: Littman/Bitz/Pust, EStG, § 2 Rn. 14.

⁸⁸ Weitere Nachweise dazu finden sich bei: *Schuck*, Der Veranlassungszusammenhang, 1992, S. 11.

⁸⁹ *Bayer*, Grundbegriffe des Steuerrechts, 1990; *Biergans*, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 1990.

⁹⁰ Falsch wäre es jedoch, die Verwirklichung des Steuertatbestandes als einfachen Realakt zu verstehen, denn richtigerweise kann auch derjenige den Steuertatbestand verwirklichen, der nicht „an der Front“ handelt, § 39 AO. Dazu ausführlich: *Wassermeyer*, *StuW* 1982, 352 (357).

⁹¹ *Ruppe*, in: Tipke, *DStJG* 1, 1979, 7 (16).

⁹² *Wassermeyer*, *StuW* 1982, 352 (356).

sozusagen namentlich erwähnt und die später in den §§ 13-23 EStG näher konkretisiert werden.⁹³ Derartige Leistungen und Tätigkeiten sind etwa in Bezug auf § 21 EStG im „Vermieten“ und in Bezug auf § 20 EStG im „Überlassen“ des Kapitals zu sehen.

3.) Zwischenergebnis

Kommt man nun auf die Ausgangsfrage nach den Bezugsgrößen des Veranlassungszusammenhangs zurück, so gelangt man in Anbetracht obiger Erkenntnisse zu dem Ergebnis, dass die Vermögensabflüsse in Form von Werbungskosten und Betriebsausgaben durch den Besteuerungsgegenstand, also durch die Tätigkeiten und Handlungen des Steuerpflichtigen, veranlasst sein müssen.⁹⁴ Der Veranlassungszusammenhang versteht sich mit anderen Worten als Bindeglied zwischen Besteuerungsgegenstand (Tätigkeiten und Handlungen) und Bemessungsgrundlage.

II. Inhaltliche Bestimmung des Veranlassungszusammenhangs

Da nun die Bezugsgrößen feststehen, gilt es im nächsten Schritt zu ermitteln, was genau es bedeutet, wenn eine Aufwendung durch eine Erwerbshandlung „veranlasst“ ist. Insoweit handelt es sich beim Begriff der Veranlassung um einen unbestimmten Rechtsbegriff normativer (wertausfüllungsbedürftiger) Art.⁹⁵

So viel (weitgehende) Einigkeit auch hinsichtlich des Geltungsbereichs des Veranlassungsprinzips besteht,⁹⁶ umso kontroverser verhält sich die Diskussion in Rspr. und Literatur, wenn es um den dogmatischen Inhalt dieses Prinzips geht. So existiert eine nahezu unüberschaubare Anzahl an Einzelmeinungen betref-

⁹³ *Wassermeyer*, *StuW* 1982, 352 (356).

⁹⁴ *Hey*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 8 Rz. 229 versteht als Steuerobjekt zwar nicht die Erwerbshandlung, stellt hinsichtlich des Veranlassungsprinzips aber ebenfalls auf die Erwerbstätigkeit ab.

⁹⁵ *Kreft*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, *EStG, KStG*, § 9 EStG Anm. 140.

⁹⁶ Der Weg des BFH hin zum Veranlassungsprinzip wird ausführlich dargestellt bei: *Walz*, *StuW* 1986, 21 (24).

fend die Frage, wie der konkrete Veranlassungszusammenhang zu ermitteln und zu bewerten ist.⁹⁷

Die Aufgabe dieses Abschnitts ist es daher, einen Überblick über die verschiedenen „Theorienlager“ betreffend das Veranlassungsprinzip zu verschaffen, diese in einzelne Gruppen einzuteilen und inhaltlich zu bewerten.

Zunächst lassen sich zwei Hauptgruppen bilden; namentlich ein kausal und ein final⁹⁸ geprägtes Verständnis vom Veranlassungszusammenhang. Dabei geht es im Wesentlichen um die Frage, ob „veranlasst“ das Gleiche bedeutet wie „verursacht“ oder ob zwischen diesen Begriffen ein Unterschied besteht.⁹⁹

1.) Finales Verständnis der Veranlassung

Die Vertreter der finalen Veranlassungstheorie¹⁰⁰ sind der Auffassung, der Begriff der „Veranlassung“ sei schon aus sprachlichen Gründen final geprägt, denn er gehe auf den Begriff „Anlass“ zurück und unterscheide sich deshalb wesentlich von einer bloßen (rein kausalen) Verursachung.

Als „Anlass“ werde im Allgemeinen das aus einem Faktorenbündel herauszukristallisierende innere oder äußere Moment für eine die Aufwendung bewirkende Handlung bezeichnet.¹⁰¹ Das Präfix „ver“ im Wort „veranlassen“ deute weiter darauf hin, dass es sich um ein Verb der Zustandsveränderung handele.¹⁰²

⁹⁷ Ein ausführlicher Überblick über die Einzelmeinungen findet sich bei: *Wanner*, StuW 1987, 302 (310 ff.).

⁹⁸ Anm.: Der finale Veranlassungszusammenhang ist nicht zu verwechseln mit dem – im 2. Kapitel: 1. Teil: B. II. 4.) erörterten – finalen Verständnis des Werbungskostenbegriffs.

⁹⁹ Anm.: Die Argumente hinsichtlich eines kausalen bzw. finalen Verständnisses des Veranlassungszusammenhangs werden in der Literatur häufig gleichgesetzt bzw. vertauscht mit den Argumenten für bzw. gegen eine Beurteilung dieses Zusammenhangs nach objektiven bzw. subjektiven Kriterien. Dies beruht auf einem verkürzten Verständnis vom Veranlassungszusammenhang. Um die jeweiligen Berührungspunkte klar aufzeigen zu können, muss vielmehr getrennt auf diese Aspekte eingegangen werden.

¹⁰⁰ Exemplarisch: *Prinz*, StuW 1996, 267; *Wassermeyer*, StuW 1981, 245; *Kröger*, StuW 1978, 289; *Stapperfend*, in: *Drenseck/Seer*, FS Kruse, 2001, 533.

¹⁰¹ *Kreft*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, KStG, § 9 EStG Anm. 140.

¹⁰² *Wassermeyer*, StuW 1982, 352 (358) nennt als Belege dafür die Verben: verdampfen, verdunsten, verdursten, verfeinden, vergreisen, veröden, verwässern, verwaisen.

Folglich komme es – nach Auffassung der Vertreter der finalen Veranlassungstheorie – hinsichtlich der Zuordnung von Aufwendungen auf das „auslösende Moment“ an. Wenn aber der Anlass das auslösende Moment oder den Beginn eines Vorgangs ausdrückt, so müsse die „Veranlassung“ zeitlich früher ansetzen, da sie diesen erst in Gang setze. Damit umschreibe die Veranlassung aber nicht die Zustandsveränderung (die Auswirkung von Aufwendungen) als solche, sondern die Umstände, die diese auslösen.¹⁰³

Bezogen auf Betriebsausgaben und Werbungskosten – Wassermeyer bezeichnet diese als Teil des „Ausgabenbereichs im engeren Sinne“¹⁰⁴ und versteht darunter jene Ausgaben, die einen Vermögensabfluss betreffen, der unmittelbar auf eine Vermögensverfügung zurückgeht – bedeute dies, dass es bei deren Zuordnung darauf ankomme, aus welchem Anlass (betrieblich oder privat) diese geleistet werden. Vermögensverfügungen seien zivilrechtlich betrachtet jedoch zunächst einmal Rechtsgeschäfte, die ein Recht aufheben, ändern oder übertragen.¹⁰⁵ Entscheidend hinsichtlich des hier zu ermittelnden Veranlassungszusammenhangs seien daher die Umstände, die die Vermögensverfügung als Rechtsgeschäft auslösen. Grundlage einer solchen Vermögensverfügung sei denklogisch der rechtsgeschäftliche Wille desjenigen, der das Rechtsgeschäft tätigt, welcher zunächst einmal gebildet werden müsse. Damit ist die Veranlassung – nach der finalen Auffassung des Veranlassungszusammenhangs – als ein innerer Vorgang des Steuerpflichtigen zu verstehen.¹⁰⁶

Zur Veranschaulichung folgendes Beispiel: Erwirbt ein Steuerpflichtiger eine Packung Bleistifte, so kommt es nach Ansicht der Vertreter eines finalen Verständnisses vom Veranlassungszusammenhang darauf an, ob der Steuerpflichtige die Vorstellung hat, die Bleistifte „für sich“ oder für seine berufliche Tätigkeit zu erwerben.

¹⁰³ Vgl. dazu: *Prinz*, *StuW* 1996, 267 (270); *Wassermeyer*, *StuW* 1982, 352 (358).

¹⁰⁴ *Wassermeyer*, *StuW* 1982, 352 (358).

¹⁰⁵ *Wassermeyer*, *StuW* 1982, 352 (359).

¹⁰⁶ So etwa die Auffassung von: *Prinz*, *StuW* 1996, 267 (270); *Kröger*, *StuW* 1978, 289 (291); *Wassermeyer*, *StuW* 1982, 352 (359).

2.) Kausales Verständnis der Veranlassung

Die Vertreter der kausalen Veranlassungstheorie¹⁰⁷ sind hingegen der Ansicht, der Begriff „Veranlassung“ habe den gleichen Inhalt wie der Begriff der „Verursachung“.¹⁰⁸ Folglich handele es sich bei der Zuordnung von Aufwendungen zur beruflichen/betrieblichen bzw. privaten Sphäre um ein Kausalitätsproblem. Aufgabe der steuerrechtlichen Lehre sei es nun, eine geeignete Kausalitätstheorie zu entwickeln, die zu leicht nachvollziehbaren, belastungsgerechten Zuordnungen führt.

a) *Ursprung und Grundaussagen des kausalen Verständnisses*

Die Anhänger der kausalen Veranlassungstheorie vertreten die Auffassung, die vom finalen Lager vorgenommene Wortlautauslegung des Begriffs „veranlassen“ gehe an der Sache vorbei. So sei es widersinnig, zunächst den Veranlassungsbegriff entgegen dem Wortlaut von § 9 Abs. 1 S. 1 EStG auf diesen auszuweiten, und dann im nächsten Schritt strikt am Wortlaut zu argumentieren.¹⁰⁹ Schon aus diesem Aspekt heraus sei es problematisch, aus dem Wort „veranlassen“ auf eine subjektive Komponente des Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenbegriffs zu schließen. Ferner bestünde im allgemeinen Sprachgebrauch kein Unterschied zwischen „veranlassen“ und „verursachen“. Aber selbst wenn dem so wäre, träfe dies nicht zwingend auch auf den steuergesetzlichen Sprachgebrauch zu.¹¹⁰ Ebenso lasse die historische Entwicklung des Begriffspaares keine Rückschlüsse auf ein derartiges Verständnis des Gesetzgebers zu.

¹⁰⁷ Exemplarisch: *Wanner*, StuW 1987, 302; *Söhn*, StuW 1983, 193; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rz. 229; *Bauer*, Der Dualismus Betriebsausgaben- Werbungskosten, 1974, S. 37; *Schuck*, Der Veranlassungszusammenhang, 1992, S. 47. Differenzierend: *Ruppe*, in: *Söhn*, DStJG 3, 1980, 103 (132).

¹⁰⁸ Auch der BFH vermischt die Begriffe gelegentlich: *BFH v. 13.05.1959*, IV 131/58 U, BStBl. III 1959, 269 (270); *BFH v. 21.07.1967*, VI R 307/66, BStBl. III 1967, 734 (734); *BFH v. 25.07.1972*, VIII R 56/68, BStBl. II 1972, 880 (880).

¹⁰⁹ *Ruppe*, in: *Söhn*, DStJG 3, 1980, 103 (126).

¹¹⁰ *Söhn*, in: *Söhn*, DStJG 3, 1980, 13 (17).

Vor allem aber sprächen teleologische und systematische Aspekte gegen ein finales Verständnis des Veranlassungszusammenhangs, denn dieses diene primär der Umsetzung des objektiven Nettoprinzips und solle eine Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit sicherstellen. Das Abstellen auf finale, subjektive Elemente (Willenselemente und Handlungsmotive) stünde im direkten Widerspruch zu diesem Ziel, da der Steuerpflichtige seine Steuerlast selbst beeinflussen könnte, was als zweckwidrig und systematisch inkonform zu verwerfen sei.¹¹¹

Ruppe meint insoweit, man könne die Zuordnung zur privaten bzw. betrieblich/beruflichen Sphäre zwar durch den Begriff „Veranlassung“ zum Ausdruck bringen, müsse jedoch deutlich machen, dass durch den Begriff selbst keine Aussage zur Lösung der Zuordnungsfrage getroffen werde.¹¹² Es würde sich daher anbieten, stattdessen von einem „wirtschaftlichen Zusammenhang“ zu sprechen.

Auch an dieser Stelle ein kurzes Beispiel zur Veranschaulichung: Nach den Vertretern des kausalen Verständnisses vom Veranlassungszusammenhang wäre der oben aufgeworfenen „Bleistiftkauf“ alleine danach zu beurteilen, in welcher Sphäre (beruflich/betrieblich oder privat) die Stifte eingesetzt werden. Auf die Absichten und Vorstellungen des Steuerpflichtigen kommt es hingegen nicht an.

b) Probleme bei reiner Kausalbetrachtung

Durch die bloße Feststellung, es komme hinsichtlich der Zuordnung auf die Kausalität zwischen Tätigkeiten und Handlungen des Steuerpflichtigen und den Vermögensabflüssen in Form von Werbungskosten und Betriebsausgaben an, ist hinsichtlich der Kriterien der Zuordnung zur jeweiligen Sphäre des Steuerpflichtigen aber noch kein belastbares Ergebnis gefunden.

¹¹¹ Ruppe, in: Söhn, DStJG 3, 1980, 103 (127).

¹¹² Ruppe, in: Söhn, DStJG 3, 1980, 103 (128).

Es ist zwar richtig, dass jegliche Zuordnung zur betrieblichen bzw. beruflichen Sphäre zwingend einen logisch-naturwissenschaftlichen Zusammenhang voraussetzt, denn ohne einen solchen ist eine Zuordnung schlicht undenkbar.¹¹³ Im Falle einer Mischveranlassung ist indes zwingend eine Bewertung und Gewichtung der einzelnen Veranlassungskomponenten nötig.

Ein striktes Vorgehen nach der *conditio-sine-qua-non*-Formel würde ansonsten zu schlicht untragbaren Ergebnissen führen. So wären beispielsweise im Falle eines häuslichen Arbeitszimmers das Zimmer und die damit verbundenen Kosten auch bei „Wegdenken“ des Berufes noch existent. Die Kosten würden ebenso ohne den Beruf in unveränderter Höhe anfallen und wären damit nach o.g. Formel dem Privataufwand zuzuschreiben. Erst ein „Hinzudenken“ einer unterstellten Anmietung eines kleineren Hauses bzw. einer kleineren Wohnung würde zu einer steuerlichen Anerkennung der Kosten führen.¹¹⁴ Dies widerspricht den steuerlichen Grundwertungen, die eine Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit verlangen.

Eine reine Kausalbetrachtung kann folglich nicht überzeugen, da sie keine Bewertung der einzelnen Komponenten vornimmt. Diese Problematik wird im Übrigen auch in die andere Richtung (zulasten des Staats) relevant. So ist konsequent weiter gedacht, jede aus steuerpflichtigen Einkünften bestrittene Aufwendung letztlich kausal auf den Betrieb bzw. den Beruf zurückzuführen.

c) Anlehnung an Kausaltheorien aus anderen Rechtsgebieten

Es bedarf folglich eines geeigneten Filters,¹¹⁵ um die aus der schlichten Kausalbetrachtung gewonnenen Ergebnisse zu präzisieren und eine Besteuerung nach Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten zu gewährleisten. Das Steuerrecht ist dabei nicht das einzige Rechtsgebiet, das Kausalitätsproblemen ausgesetzt ist. Daher

¹¹³ Vgl. dazu: *Watermann*, Die Ordnungsfunktionen von Kausalität und Finalität im Recht, 1968, S. 74.

¹¹⁴ Dieses und weitere Beispiele dazu finden sich bei: *Ruppe*, in: Söhn, DStJG 3, 1980, 103 (129).

¹¹⁵ Dieser Auffassung sind auch: *Kröger*, StuW 1978, 289 (290); *Tipke*, StuW 1979, 193 (200).

wird und wurde immer wieder versucht, Anleihe bei Kausaltheorien aus anderen Rechtsgebieten zu nehmen.

(aa) Zivilrechtliche Ansätze

Das Zivilrecht geht etwa im Rahmen der Zurechnung von Verletzungshandlungen¹¹⁶ in drei Schritten vor:

In einem ersten Schritt wird die Ursächlichkeit der Handlung der Person für die Rechtsgutverletzung nach der *conditio-sine-qua-non*-Formel, also in einem logisch naturwissenschaftlichen Sinn bestimmt. Im nächsten Schritt wird als „erster Filter“ die sog. Adäquanztheorie angewendet, welche der Frage nachgeht, ob mit dem eingetretenen Erfolg (Rechtsgutverletzung) nach der allgemeinen Lebenserfahrung zu rechnen war. Dies dient dazu, den Schädiger von solchen Kausalverläufen zu entlasten, die gänzlich unwahrscheinlich sind und mit denen nach der allgemeinen Lebenserfahrung nicht mehr zu rechnen ist.¹¹⁷ In einem letzten Schritt soll dann der Frage nachgegangen werden, ob dem Schädiger der Erfolg auch zuzurechnen ist (Schutzzweck der Norm), oder ob etwa ein Dritter den Kausalverlauf unterbrochen hat.

Eine Übertragung dieses (im Zivilrecht seit langem bewährten) Vorgehens auf das Steuerrecht kann jedoch nicht ohne weiteres vorgenommen werden. Dies liegt daran, dass die Adäquanztheorie auf einen „gewöhnlichen Ablauf“ der Dinge abstellt. Hinsichtlich der Zuordnung von Aufwendungen sollen aber gerade auch untypische Kausalverläufe berücksichtigt werden, denn diese beeinflussen die finanzielle Leistungsfähigkeit ebenso.¹¹⁸

Letztlich ergibt sich die Nichtübertragbarkeit der zivilrechtlichen Theorien auf das Steuerrecht daraus, dass im Zivilrecht unwahrscheinliche Kausalverläufe gefiltert werden sollen, während im Rahmen der Zuordnung von Aufwendungen

¹¹⁶ Etwa im Rahmen von § 823 BGB.

¹¹⁷ *Grüneberg*, in: Palandt, BGB, 76. Auflage, 2017, Vorb v § 249 Rn. 26.

¹¹⁸ *Langohr*, Das Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht, 1990, S. 89; *Kröger*, *StuW* 1978, 289 (290).

zur Privat- bzw. Betriebs- und Berufssphäre eine Belastungsentscheidung getroffen werden soll.

(bb) Strafrechtliche Ansätze

Das Strafrecht hält mit der Theorie der objektiven Zurechnung ebenfalls eine Kausaltheorie bereit, die geeignet sein könnte, um sie auf das Steuerrecht und die Zuordnung von Aufwendungen zu übertragen. Dies vor allem aus dem Blickwinkel heraus, dass sowohl das Straf- als auch das Steuerrecht hoheitliche Wertungsentscheidungen im Verhältnis Bürger-Staat treffen.¹¹⁹ Die Bejahung des objektiven Tatbestands einer Straftat hängt dabei elementar von der Kausalität der Tathandlung und des Erfolges ab.¹²⁰

Doch bereits an dieser Stelle unterscheiden sich das Straf- und das Steuerrecht, denn das Strafrecht lässt einen Kausalzusammenhang bereits bei fehlendem Erfolgseintritt entfallen¹²¹, während das Steuerrecht gerade nicht auf den tatsächlichen Erfolgseintritt, sondern auf die Minderung der finanziellen Leistungsfähigkeit abstellt. Eine schlichte Kausalbetrachtung kann auch hier keine Wertungsentscheidung herbeiführen. Insoweit ist Langohr zuzustimmen, der postuliert, dass die Bestimmung der Grenzlinie zwischen Berufs- und Privatsphäre jedenfalls nicht über bloße Kausalitätsgedanken zu finden ist.¹²²

Dennoch sieht sich auch das Strafrecht der Problematik ausgesetzt, einen geeigneten Filter für die Frage nach der Strafbarkeit einzelner Personen finden zu müssen. Dies geschieht vorwiegend durch Bildung von einzelnen Fallgruppen, die trotz Vorliegen einer Kausalität im Sinne der *conditio-sine-qua-non*-Formel zu keiner Strafbarkeit der handelnden Person führen sollen. Exemplarisch genannt werden dürfen hier folgende Fallgruppen:

¹¹⁹ Vgl. dazu auch: *Langohr*, Das Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht, 1990, S. 99.

¹²⁰ Dazu auch: *Tipke*, *StuW* 1979, 193 (200); *Hofstetter*, *DStZ* 1991, 658 (659).

¹²¹ *Lenckner/Eisele*, in: Schönke/Schröder, *StGB*, 29. Auflage, 2014, Vor. § 13 Rn. 73.

¹²² *Langohr*, Das Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht, 1990, S. 100.

- Das Handeln stellt eine *Risikominimierung* dar, auch wenn es selbst grds. kausal für den eingetretenen Erfolg wäre (Bsp.: Ein Schlag auf den Arm des Angreifers lenkt das Messer vom Kopfbereich des Opfers auf dessen Arm. Der Schlag wäre dabei grds. kausal für die Verletzung am Arm.).¹²³
- Die Handlung ist nach einer Wertungsentscheidung nicht vom *Schutzzweck der Norm* umfasst (Bsp.: Das Opfer einer Schlägerei stirbt auf dem Weg ins Krankenhaus, unabhängig von seinen zuvor erlittenen Verletzungen, aufgrund eines Autounfalls des Rettungswagens.).¹²⁴
- Der Erfolg wäre auch bei *pflichtgemäßem Alternativverhalten* (~hypothetische Kausalität) eingetreten (Bsp.: Überholen eines Radfahrers mit zu geringem Seitenabstand, der infolge seiner Trunkenheit aber auch bei Einhaltung des gebotenen Abstands tödlich überfahren worden wäre.).¹²⁵
- Der Erfolg ist trotz vorliegender Kausalität dem Täter nicht *objektiv zurechenbar*, da Sinn und Zweck der strafrechtlichen Norm entgegenstehen und keine rechtlich relevante Gefahr geschaffen wurde (Bsp.: Der Enkel schenkt seinem Erbonkel eine Flugreise und wünscht sich, dass dieser abstürzt, was dann auch (ohne weiteres Zutun des Enkels) geschieht.).¹²⁶

Da sich Strafrecht und Steuerrecht aufgrund der gleichen Wirkrichtung (hoheitlicher Eingriff) recht ähnlich sind, könnte man nun überlegen, die im Strafrecht entwickelten Fallgruppen zumindest entsprechend auf das Steuerrecht zu übertragen. Dabei gehen letztlich sämtliche oben aufgezeigten „Filter“ auf die Frage nach dem hinter der jeweiligen Norm stehenden Zweck und den gesetzgeberischen Willen zurück. Durch die Vielzahl der Normen und dem Verfassungsgrundsatz *nulla poene sine lege* in Art. 103 Abs. 2 GG, aus dem sich der Grund-

¹²³ Lenckner/Eisele, in: Schönke/Schröder, StGB, 29. Auflage, 2014, Vor. § 13 Rn. 94.

¹²⁴ Lenckner/Eisele, in: Schönke/Schröder, StGB, 29. Auflage, 2014, Vor. § 13 Rn. 95/96.

¹²⁵ Lenckner/Eisele, in: Schönke/Schröder, StGB, 29. Auflage, 2014, Vor. § 13 Rn. 99.

¹²⁶ Lenckner/Eisele, in: Schönke/Schröder, StGB, 29. Auflage, 2014, Vor. § 13 Rn. 93.

satz zur restriktiven Auslegung ableiten lässt, ist es im strafrechtlichen Bereich relativ gesehen einfach diesen Zweck bzw. Willen zu bestimmen.¹²⁷

Gerade dies ist im Rahmen der §§ 4, 9 und 12 EStG nicht ohne weiteres möglich, denn die Aufwendungstatbestände sind eher als Generalklausel gefasst und bedürfen erst der weiteren Konkretisierung durch den Rechtsanwender. Sinn und Zweck der §§ 4, 9 und 12 EStG ist gerade die Abgrenzung der Privat- von der Berufs- bzw. Betriebssphäre sowie die Sicherstellung einer Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit. Der Rückgriff auf den Zweck der Norm führt somit bei der Frage, wie diese konkret auszulegen ist, zu einem Zirkelschluss, denn an dieser Stelle sollte ja gerade erst ermittelt werden, nach welchen Gesichtspunkten eine Zuordnung stattfinden soll. Mit anderen Worten kann ein unbestimmter Rechtsbegriff in einer Norm („veranlassen“) nicht dadurch ausgefüllt werden, dass die Norm (welche in mehrere Richtungen ausgelegt werden kann) selbst als Maßstab herangezogen wird. Damit scheitert eine Übertragung der strafrechtlichen Ansätze auf das Steuerrecht schon in den Grundzügen.

(cc) Sozialversicherungsrechtliche Ansätze

Das Sozialversicherungsrecht (und auch das Beamtenrecht) hält mit der Theorie von der wesentlichen Bedingung ebenfalls eine die Kausalität einschränkende Theorie parat, die den Umfang des Versicherungsschutzes auf einen ihrem Zweck entsprechenden Rahmen gewährleisten soll.¹²⁸ Sie stellt darauf ab, ob eine Bedingung – wegen ihrer besonderen Beziehung zum Erfolg – zu dessen Eintritt wesentlich mitgewirkt hat. Dabei ist eine wesentliche Bedingung nicht ohne Weiteres die (zeitlich) letzte Bedingung (*causa proxima*). Die Wesentlichkeit wird vielmehr als eine Qualität verstanden, die nach dem Wert zu beurteilen sei,

¹²⁷ Langohr, Das Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht, 1990, S. 101.

¹²⁸ Kröger, Stuw 1978, 289 (290).

den ihr die „Auffassung des praktischen Lebens“ oder des „täglichen Lebens“ beimesse, so Tipke.¹²⁹

Tiedtke war einer der Ersten, der an eine Übertragung der dort entwickelten Grundsätze auf das Steuerrecht dachte und diese näher untersuchte.¹³⁰ Dies darf nicht verwundern, denn gerade im Bereich der Vermögensverluste lässt sich eine weitgehende Parallelität der Rechtsgebiete ausmachen. So ist etwa im Falle eines Verkehrsunfalles im Sozialversicherungs- wie auch im Steuerrecht danach zu fragen, ob die schadensauslösende Fahrt eine Berufs- oder Privatfahrt war. Im Sozialversicherungsrecht haben sich dabei in der Rspr. unterschiedlichste Fallgruppen gebildet, die eine Herausarbeitung der jeweils wesentlichen Bedingung ermöglichen sollen.¹³¹ Ohne auf die Details der jeweiligen Fallgruppen einzugehen, sei festgestellt, dass sich diese allesamt auf eine Würdigung der Gesamtumstände konzentrieren. Liegt die wesentliche Bedingung – etwa die eines Wegeunfalls – im beruflichen Sektor, so handelt es sich vollumfänglich um einen durch die Sozialversicherung abgedeckten Unfall. „Mischtatbestände“ kennt das Unfallversicherungsrecht hingegen nicht.

Damit wird bereits auf dieser Ebene deutlich, dass eine Übertragung der Fallgruppen zur Theorie der wesentlichen Bedingung auf das Steuerrecht nicht ohne weiteres möglich ist. So stellt das BSG im Falle eines Wegeunfalls entscheidend darauf ab, welche Bedingung den Unfall herbeigeführt hat. Nur wenn eine Bedingung von so überragender Bedeutung ist, dass sie die andere zurückdrängt, wird sie als einzige Ursache betrachtet, die andere, die zurückgedrängte, also unbeachtet gelassen.¹³² Ein Wegeunfall liegt somit nach dem BSG immer dann vor, wenn die unternehmensbezogene Tätigkeit nicht dergestalt hinter die priva-

¹²⁹ Tipke, StuW 1979, 193 (200).

¹³⁰ Vgl. dazu die ausführlichen Darstellungen bei: Tiedtke, FR 1978, 493.

¹³¹ Die Frage, ob aufgrund des weiten Anwendungsbereichs des Veranlassungsprinzips die Bildung von „Case Law“ nach anglo-amerikanischem Vorbild vorzuziehen ist, wird behandelt bei: Walz, StuW 1986, 21 (26).

¹³² BSG, BSGE 13, 175.

te Unfallursache zurücktritt, dass sie nicht mehr als wesentliche Bedingung und damit als Ursache angesehen werden kann.¹³³

Der BFH lässt eine berufliche bzw. betriebliche Anerkennung von Unfallkosten hingegen bereits dann scheitern, wenn die private Unfallursache „nicht unbedeutend“ ist.¹³⁴

Diese Diskrepanzen sind auf den unterschiedlichen Normzweck zurückzuführen. So will das Steuerrecht eine Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit sicherstellen, während das Sozialrecht versucht, eine finanzielle Absicherung des Geschädigten, etwa bei Wegeunfällen, sicherzustellen. Eine Besteuerung nach Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten kann aber nur dann verwirklicht werden, wenn sämtliche dafür relevanten Faktoren exakt berücksichtigt werden.¹³⁵ Folglich müssen aber eine Gewichtung zwischen mehreren Ursachen und eine entsprechende Aufteilung möglich sein. Ein bloßes Abstellen auf einen „Ursachenschwerpunkt“ kann diesen Anforderungen nicht genügen. Eine Übertragung der Fallgruppen aus dem Sozialversicherungsrecht auf das Steuerrecht kommt demzufolge ebenfalls nicht in Betracht.¹³⁶

(dd) Zwischenergebnis

Aufgrund der verschiedenen Zielrichtungen der einzelnen Rechtsgebiete kann eine sinngemäße Übertragung von Kausaltheorien aus anderen Rechtsgebieten auf das Steuerrecht somit nicht erfolgen.

¹³³ Vgl. dazu auch: *Tiedtke*, FR 1978, 493 (496).

¹³⁴ *BFH v. 28.11.1977*, GrS 2-3/77, BStBl. II 1978, 105.

¹³⁵ Vgl. dazu: *Langohr*, Das Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht, 1990, S. 95.

¹³⁶ *Tiedtke*, FR 1978, 493 begründet dies mit der unterschiedlichen Wertigkeit der Rechtsgebiete. Während das Sozialrecht über langjährige Rentenleistungen entscheidet, müsse das Steuerrecht „nur“ Aufwendungen zuordnen. Damit sei eine aufwendige Sachverhaltsermittlung zu zeitintensiv, so dass das Steuerrecht notwendigerweise auf Typisierungen zurückgreifen müsse. Eine Übertragung der Maßstäbe aus dem Sozialrecht sei somit nicht denkbar. Dieser Argumentation kann nicht zugestimmt werden, denn alleine die Höhe der relevanten Ansprüche kann kein Maßstab dafür sein, nach welchen Grundsätzen eine Zuordnung stattfindet. Auch eine Typisierung darf nicht so weit gehen, dass sie einem belastungskorrekten Ansatz den Weg versperrt. Gegen eine Übertragung sprechen vielmehr die o.g. Überlegungen.

3.) Unterschiedliche Ansatzpunkte als Ursache für kausal bzw. final geprägte Theorien

Bevor nun eine Streitentscheidung hinsichtlich eines kausalen bzw. finalen Verständnisses des Veranlassungszusammenhangs erfolgt, ist zum besseren Verständnis der Thematik zunächst der Frage nachzugehen, woher die Vielzahl an unterschiedlichen Auffassungen zum finalen bzw. kausalen Verständnis des Veranlassungszusammenhangs kommt. Dies vor allem unter dem Gesichtspunkt, dass zu deren jeweiligen Vertretern mitunter renommierte Größen der Rechtswissenschaft zählen. Es drängt sich daher der Gedanke auf, dass der Ausgangspunkt der einzelnen Lager ein unterschiedlicher sein muss.

Bereits im Rahmen der Bestimmung der Bezugsgrößen des Veranlassungszusammenhangs wurde festgestellt, dass der Veranlassungszusammenhang zwischen den Erwerbshandlungen des Steuerpflichtigen und den jeweiligen Aufwendungen bestehen muss.¹³⁷ Damit eröffnet sich als Folgeproblem aber die Frage, wie Aufwendungen einzuordnen sind, die nicht unmittelbar auf willensgesteuerte Handlungen des Steuerpflichtigen zurückgehen.

Die Vertreter der kausalen Veranlassungstheorie sehen an dieser Stelle ihre Auffassung bestätigt, als dass es im Rahmen von außerhalb der Person des Steuerpflichtigen liegenden Ereignissen (im Folgenden: „äußere Auslöser“) nicht auf dessen Willen ankommen könne, folglich ein finales Veranlassungsverständnis fehl gehe. Gerade Naturereignisse (etwa ein Schaden durch Blitzschlag) und Marktwertveränderungen lägen nicht in der Hand des Steuerpflichtigen, so dass es auf eine kausale Betrachtung der Vorgänge ankomme.

Damit wird aber die Ursache der Lagerbildung deutlich. So wurde in der Literatur häufig ausführlich und oft sogar ausschließlich auf die Handlungen des Steuerpflichtigen Bezug genommen, wenn es um die Frage nach der Auslegung des

¹³⁷ Siehe dazu: 2. Kapitel: 1. Teil: C. I.

Veranlassungszusammenhangs ging.¹³⁸ Zumeist wurde es jedoch versäumt darauf hinzuweisen, dass diese „inneren Auslöser“ nur einen Teilaspekt darstellen, was zu einer unnötigen Verengung der Auseinandersetzung geführt hat.¹³⁹

Trennt man aber strikt zwischen inneren und äußeren Auslösern, so fallen die meisten Reibungspunkte zwischen final und kausal geprägtem Verständnis des Veranlassungszusammenhangs ohnehin weg.

(aa) Innere Auslöser

Hinsichtlich der inneren Auslöser, also jenen Auslösern, die auf den Willen des Steuerpflichtigen zurückgehen – Wassermeyer spricht insoweit vom „Ausgabenbereich im engeren Sinn“¹⁴⁰ – kann nur ein finales Verständnis vom Veranlassungszusammenhang zu einer sachgerechten Abgrenzung der Berufs- von der Privatsphäre und der Vermögenserzielung von der Vermögensverwendung führen. Dies schon aus dem Grund heraus, als letztlich jedes Handeln des Steuerpflichtigen zielgerichtet (final) ist. Eine reine Kausalbetrachtung kann zu keiner wertungsgerechten Lösung der Zuordnungsfrage führen und ist abzulehnen. Der Vollständigkeit halber muss aber auf eine Ausnahme hingewiesen werden. So soll bei erzwungenem Handeln oder einem reinen Reflex nicht mehr von einem zielgerichteten Handeln und damit nicht mehr von inneren Auslösern gesprochen werden.¹⁴¹ Auch wenn äußerlich betrachtet der Steuerpflichtige „tätig wird“, hat dieser letztlich keinen Einfluss auf seine Handlungen, so dass es sich im Ergebnis um äußere Auslöser handelt. Eine reine Kausalbetrachtung ist hingegen nicht geeignet, eine Zuordnung zur jeweiligen Sphäre vorzunehmen, da es an einer wertenden Betrachtung der für die Leistungsfähigkeit relevanten Faktoren fehlt (Stichwort: Filter).

¹³⁸ *Offerhaus*, BB 1979, 667 (620); *Kröger*, StuW 1978, 289 (291); *Kruse*, FR 1981, 473 (476).

¹³⁹ *Kröner*, StuW 1985, 115 (121).

¹⁴⁰ *Wassermeyer*, StuW 1982, 352 (358).

¹⁴¹ Vgl. dazu: *Kröner*, StuW 1985, 115 (121).

(bb) *Äußere Auslöser*

Problematischer ist die Beurteilung der Zuordnungsfrage im Falle von Aufwendungen, welche durch außerhalb der Person des Steuerpflichtigen liegende Ursachen ausgelöst werden (sog. äußere Auslöser).

Insoweit scheint auf den ersten Blick das Argument der kausalen Veranlassungstheorie einleuchtend, als beispielsweise ein Naturereignis oder ein Wertveränderung im Betriebsvermögen in der Tat nicht in der Hand des Steuerpflichtigen liegen und damit – zumindest nicht unmittelbar – auf eine Handlung des Steuerpflichtigen¹⁴² zurückgehen können. Damit läge es an sich nahe, schlicht auf eine reine Kausalbetrachtung zurückzugreifen, wenn es um die Bewertung von äußeren Auslösern geht. Neutrale Ereignisse sind aber gerade weder privat, noch beruflich bzw. betrieblich veranlasst, sondern wie sich schon aus dem Begriff ergibt, „neutral“.

Entscheidend für die Frage, ob von außen kommende (neutrale) Auslöser von Wertveränderungen eines Wirtschaftsgutes steuerliche Wirkungen entfalten, kann folglich alleine die Zuordnung des jeweiligen Wirtschaftsgutes zum Betriebs-/ Berufs- bzw. Privatvermögen sein. Eine solche Zuordnung findet durch Widmung des Wirtschaftsgutes (und damit letztlich doch durch eine Handlung des Steuerpflichtigen) statt, welche entweder durch Aufnahme in die Geschäftsbücher oder durch die tatsächliche Nutzung zum Ausdruck kommen muss.¹⁴³

Dies ist unproblematisch im Falle der Aufnahme von Betriebsvermögen in die Geschäftsbücher, kann aber zu Problemen führen, sofern Privatvermögen betrieblich bzw. beruflich genutzt wird.

Dazu folgender Beispielsfall: Ein Polizist stellt seinen Privatwagen über Nacht in seiner Garage ab, wo er von einer von ihm zuvor verhafteten Person aus Ärger über die polizeiliche Maßnahme beschädigt wird.

¹⁴² Zum Sonderproblem des Vertreterhandelns: *Wassermeyer*, *StuW* 1981, 245 (252).

¹⁴³ So auch: *Kröner*, *StuW* 1985, 115 (122).

Stellt man in diesem Fall auf die momentane, die tatsächliche Nutzung ab, so liegt zum Zeitpunkt des schädigenden Ereignisses keine berufliche Nutzung mehr vor, denn der Wagen wird zum Zeitpunkt der Schädigung nicht betrieblich genutzt. Damit würde die Beschädigung keine steuerliche Anerkennung finden.¹⁴⁴

Eine andere Ansicht¹⁴⁵ sieht eine denkbare Lösung hingegen in einer Extrapolation der bisherigen Nutzung und bewertet neutrale Ereignisse (Abstellen in der Garage) neutral. Damit würde eine zuvor erfolgte dienstliche Nutzung des Privatwagens noch weiter andauern, auch wenn dieser zum Zeitpunkt der Beschädigung „neutral“ in der Garage steht.

Die Entscheidung zwischen den beiden Ansichten ist also eine zeitliche Frage. Nicht relevant für die Beurteilung ist jedenfalls – dies kann vorweggenommen werden – der Zeitpunkt der Anschaffung des Wirtschaftsgutes. Dies ergibt sich schon aus der Vorschrift über die AfA in § 7 Abs. 1 S. 1 EStG, die auf die Nutzung im jeweiligen Veranlagungszeitraum abstellt, und nicht auf die Nutzung im Zeitpunkt der Anschaffung. Damit erfolgt eine Zuordnung zur jeweiligen Sphäre aber erst nach und nach, entsprechend der jeweiligen Nutzung.¹⁴⁶

In Anbetracht der Tatsache, dass es sich beim Privatwagen des Polizisten dem Grunde nach um Privatvermögen handelt, kann nur eine enge zeitliche Betrachtung der Nutzung für betriebliche Zwecke überzeugen, da ansonsten das Regel-Ausnahme-Verhältnis konterkariert werden würde. Die steuerliche Beachtung von Vermögensabflüssen im Privatvermögen des Steuerpflichtigen muss die Ausnahme bleiben. Dies führt zwar zu einer unterschiedlichen Behandlung im Vergleich zu einem bilanzierenden Steuerpflichtigen (dort wäre der Wagen Betriebsvermögen und könnte ohne weiteres abgeschrieben werden), ist jedoch

¹⁴⁴ Vgl. dazu: *Bormann*, DStZ 1982, 97.

¹⁴⁵ *Wassermeyer*, in: *Söhn*, DStJG 3, 1980, 315 (325); *Söhn*, in: *Söhn*, DStJG 3, 1980, 13 (92).

¹⁴⁶ *Meyer*, DStR 1981, 131 (131).

durch den Dualismus der Einkunftsarten und damit durch eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers bedingt und damit hinzunehmen.

Im hier vorliegenden Fall der Schädigung des Privatwagens des Polizisten ist der Schaden zusammenfassend also privat veranlasst und damit steuerlich nicht berücksichtigungsfähig. Anders wäre der Fall ggf. dann zu beurteilen, wenn der Polizist den Verhafteten in seinem Privatwagen befördert hätte und die Schädigung währenddessen oder zumindest unmittelbar danach erfolgt wäre.¹⁴⁷

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass dem Widmungsakt in Bezug auf äußere Auslöser eine besondere Rolle zukommt. Handelt es sich um Betriebsvermögen, so sind durch äußere Auslöser bedingte Wertveränderungen steuerlich relevant, während neutrale Auslöser im Falle von (zum Schädigungszeitpunkt nicht beruflich genutztem) Privatvermögen zu einer unbeachtlichen Vermögensänderung im Privatvermögen führen. Die neutralen Auslöser müssen dabei – insoweit ist den Vertretern der kausalen Veranlassungstheorie zuzustimmen – kausal für die Wertveränderungen sein. Jedoch kommt es auch in diesen Fällen hinsichtlich der Zuordnung entscheidend auf die Handlungen des Steuerpflichtigen (Widmungsakt bzw. Nutzung) an. Auch im Falle von äußeren Auslösern erscheint daher ein finales Verständnis des Veranlassungszusammenhangs vorzugswürdig.

4.) Stellungnahme zur finalen bzw. kausalen Veranlassungstheorie

Vor einer konkreten Bewertung der gewonnenen Erkenntnisse muss zunächst darauf hingewiesen werden, dass sich die Frage, ob der Veranlassungszusammenhang kausal oder final verstanden wird, nur in wenigen Fällen steuerlich auswirkt. So ist es kaum denkbar, dass eine finale Handlung des Steuerpflichtigen nicht auch kausal für die jeweilige Aufwendung wirkt. Umgekehrt ist jedes

¹⁴⁷ a.A.: *BFH v. 19.03.1982, VI R 25/80, BStBl. II 1982, 442* der insoweit auf einen rein objektiven Zusammenhang abstellt. Dieser könne sich wiederum aus den subjektiven Erwägungen des Schädigers ergeben.

kausale Handeln des Steuerpflichtigen (fast) immer willensgesteuert und hat damit notwendigerweise finale Elemente.¹⁴⁸

Dennoch spricht viel für ein finales Verständnis des Veranlassungszusammenhangs. So ist es zwar richtig, dass aus der Entstehungsgeschichte des Veranlassungsbegriffs kein Bekenntnis des historischen Gesetzgebers zu einem finalen Verständnis gefolgert werden kann. Der Gesetzgeber hätte tatsächlich genauso gut den Begriff „verursachen“ verwenden können. Auch der allgemeine Sprachgebrauch unterscheidet nicht streng zwischen „veranlassen“ und „verursachen“.¹⁴⁹ Dennoch darf nicht übersehen werden, dass sich der allgemeine Sprachgebrauch durchaus vom steuergesetzlichen Sprachgebrauch unterscheiden kann und der Gesetzgeber seit der Schaffung des noch immer gültigen Wortlauts des § 4 Abs. 4 EStG im Jahre 1934 unzählige Gelegenheiten gehabt hätte, den Begriff nachträglich zu ändern und an ein kausales Verständnis anzupassen. Dies ist – trotz unzweifelhafter Kenntnis des Gesetzgebers vom kausalen Verständnis in Teilen der Literatur und des damit verbundenen Meinungsstreits – nicht geschehen. Damit scheint aber auch der Gesetzgeber tendenziell von einem final geprägten Veranlassungszusammenhang auszugehen.¹⁵⁰

Diese Auffassung wird weiter gestärkt durch die Mangelhaftigkeit der – seitens der Gegenauffassung vorgebrachten – Argumente gegen ein finales Verständnis vom Veranlassungszusammenhang. So wird als eines der tragenden Argumente für ein kausales Verständnis vorgebracht, dass es nicht in der Hand des Steuerpflichtigen liegen dürfe, über Aufwendungen (und damit über seine Steuerlast) frei zu entscheiden, da ansonsten eine Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit nicht ausreichend sichergestellt werden könne.¹⁵¹ Dieses Argument setzt aber auf der falschen Ebene an, denn es betrifft nicht die Frage nach

¹⁴⁸ Vgl. dazu: *Stapperfend*, in: Drenseck/Seer, FS Kruse, 2001, 533 (541).

¹⁴⁹ *Söhn*, in: *Söhn*, DStJG 3, 1980, 13 (17); *Wanner*, StuW 1987, 302 (313); *Söhn*, StuW 1983, 193 (195).

¹⁵⁰ So im Ergebnis auch: *Stapperfend*, in: Drenseck/Seer, FS Kruse, 2001, 533 (541) der von einer strikten Geltung des Wortlauts ausgeht.

¹⁵¹ Exemplarisch: *Söhn*, StuW 1983, 193 (196).

einem kausalen oder finalen Veranlassungsbegriff, sondern die Beweisebene. Die „Beweisbarkeit“ kommt jedoch gedanklich erst auf der nächsten Stufe zum Tragen, denn erst wenn das Grundverständnis des Veranlassungszusammenhangs feststeht, kann auf nächster Ebene geprüft werden, wodurch die jeweiligen Aufwendungen tatsächlich veranlasst sind und wie sich diese Veranlassung im Einzelfall manifestieren muss. Insoweit kann dann zur Ermittlung des Willens des Steuerpflichtigen auch auf Typisierungen zurückgegriffen werden, die einem rechtsmissbräuchlichen Vorbringen des Steuerpflichtigen den Boden entziehen.¹⁵² Die vom „kausalen Lager“ gefürchtete Ausuferung von steuerrelevanten Aufwendungen ist folglich ein Scheinproblem und kann kein Argument für ein kausales Verständnis des Veranlassungszusammenhangs sein.¹⁵³

Weiteres Argument gegen ein finales Verständnis soll die Problematik im Zusammenhang mit der Einordnung von Zufalls- und Zwangsaufwendungen sein; also jene Fallgruppen in denen der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Aufwendung keine willentliche Entscheidung hinsichtlich der Aufwendung trifft, sog. äußere Auslöser. Dies zeige als schlagendes Argument auf, dass es nicht auf die Entscheidung des Steuerpflichtigen und damit auf finale Komponenten ankommen könne.¹⁵⁴ Die Fehlerhaftigkeit dieses Ansatzes wurde bereits aufgezeigt, denn es muss diesbezüglich entscheidend auf die vorangegangene Widmung des jeweiligen Wirtschaftsgutes durch den Steuerpflichtigen ankommen.¹⁵⁵ Zur Vermeidung von Wiederholungen darf insoweit auf die dortigen Ausführungen verwiesen werden.¹⁵⁶

Des Weiteren werden beinahe sämtliche Kritikpunkte des kausalen Lagers am finalen Verständnis des Veranlassungszusammenhangs gegenstandslos, sobald

¹⁵² Die Typisierung ist somit letztlich eine Regelung der Beweislast. Vgl. dazu die Ausführungen von: *Schiffbauer*, StbJb 1953/1954, 177 (205).

¹⁵³ Vgl. dazu die instruktiven Ausführungen bei: *Wassermeyer*, StuW 1981, 245 (250).

¹⁵⁴ Exemplarisch: *Ruppe*, in: Söhn, DStJG 3, 1980, 103 (127); *Söhn*, in: Söhn, DStJG 3, 1980, 13 (27).

¹⁵⁵ Dieser Auffassung sind auch: *Tipke*, StuW 1979, 193 (202); *Stapperfend*, in: Drenseck/Seer, FS Kruse, 2001, 533 (542).

¹⁵⁶ Vgl. dazu: 2. Kapitel: 1. Teil: C. II. 3.) (bb).

man gedanklich eine Trennung zwischen inneren und äußeren Auslösern vornimmt.

Aus diesen Gründen, und weil ein rein kausales Verständnis eher zu weiteren Problemen führt als die schon bestehenden zu lösen (Stichwort: Filter), erscheint ein finales Verständnis des Begriffs „veranlassen“ vorzugswürdig.

5.) Die Relevanz objektiver und subjektiver Kriterien bei der Zuordnung von Aufwendungen

Letztlich handelt es sich bei der Frage nach einem kausalen bzw. finalem Verständnis vom Veranlassungszusammenhang nur um eine Vorfrage bei der Zuordnung von Aufwendungen, denn alleine aus der Erkenntnis, dass es auf einen finalen Veranlassungszusammenhang ankommt, ist noch nicht ersichtlich, nach welchen Kriterien das finale Element bestimmt wird. Der BFH hat sich wohl aus diesem Grund keiner der beiden Theorien ausdrücklich angeschlossen, sondern definiert das Vorliegen von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten wie folgt:

„Eine erwerbsbezogene Veranlassung von Aufwendungen liegt dann vor, wenn objektiv ein Zusammenhang mit der Erwerbsleistung besteht und subjektiv die Aufwendung zur Förderung der Erwerbsleistung getätigt wird.“¹⁵⁷

Das nach der reinen Definition gleichwertige Nebeneinander von objektiven und subjektiven Kriterien wird vom BFH und auch von der herrschenden Lehre¹⁵⁸ jedoch insoweit eingeschränkt, als der objektive Zusammenhang stets ein zwingendes Erfordernis darstelle, während die subjektive Förderungsabsicht im Einzelfall auch entfallen könne.

¹⁵⁷ Stetige Rspr. seit: *BFH v. 27.11.1978*, GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213; vgl. etwa: *BFH v. 07.02.2008*, VI R 75/06, BFH/NV 2008, 863; *BFH v. 17.09.2009*, VI R 24/08, BStBl. II 2010, 198.

¹⁵⁸ Exemplarisch: *Bornhaupt*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9 Rn. B 175; sowie: *Kreft*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 9 EStG Anm. 147 mwN.

Bevor nun im Weiteren auf das Für und Wider der einzelnen Auffassungen hinsichtlich der Relevanz objektiver und subjektiver Kriterien eingegangen wird,¹⁵⁹ muss als (weitere) Vorfrage zunächst geklärt werden, ob es überhaupt nötig ist, diese Abgrenzungskriterien künstlich zu schaffen, oder ob nicht bereits bestehende steuerrechtliche Grundprinzipien zur Ausfüllung des Veranlassungszusammenhangs herangezogen werden können.

a) Objektives Nettoprinzip als Zuordnungskriterium von Aufwendungen

Als Zuordnungskriterium könnte man insoweit an das Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit, mithin an das objektive Nettoprinzip denken und den Veranlassungsbegriff ausschließlich nach dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit ausfüllen.

Ein derartiges Vorgehen unterliegt jedoch der Prämisse, dass alleine die Leistungsfähigkeit über eine Zuordnung der Aufwendungen zur Erwerbs- bzw. Privatsphäre entscheidet. Das Steuerrecht ist indes in einem hohen Maße von Lenkungsentscheidungen des Gesetzgebers durchzogen, die Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips darstellen. Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist mit anderen Worten ein Grundsatz, der zwar in seiner generellen Zielsetzung Eingang in das Ertragssteuerrecht gefunden hat, der jedoch in vielen Detailvorschriften durchbrochen wird, weil der Gesetzgeber – ihm insoweit vorrangig erscheinende – andere Ziele verfolgt.¹⁶⁰

In diesem Zusammenhang darf kurz aufgezeigt werden, dass auch das Leistungsfähigkeitsprinzip und damit ebenso das von ihm umfasste objektive Nettoprinzip keine in Stein gemeißelten Prinzipien sind. So gehen die Meinungen über deren konkreten Inhalt und das Verhältnis zu anderen Grundprinzipien weit

¹⁵⁹ Diese ist im einzelnen höchst umstritten, vgl. dazu: *Kreft*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 9 EStG Anm. 115 ff.

¹⁶⁰ *Wassermeyer*, Stuw 1981, 245 (249).

auseinander. Dies wird gerade durch die Vielzahl der Veröffentlichungen zum objektiven Nettoprinzip – auch in jüngerer Zeit – deutlich.¹⁶¹

So sprechen Gassner/Lang in einem Gutachten für den 14. Österreichischen Juristentag dem Leistungsfähigkeitsprinzip jeglichen Nutzen für die Steuerrechtsdogmatik ab,¹⁶² während beispielsweise Kruse den gemäßigten Ansatz verfolgt, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip zumindest in Konkurrenz mit „anderen Differenzierungsgründen“ stehe.¹⁶³

Ohne an dieser Stelle weiter auf die Details der jeweiligen Auffassungen einzugehen, wird hieraus aber bereits deutlich, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht geeignet sein kann, um das Veranlassungsprinzip auszufüllen, da es für sich alleine nicht genügend aussagekräftig ist, um präzise Lösungen zu vermitteln.¹⁶⁴ Insoweit ist Lang zuzustimmen, der deutlich macht, dass auch „oberste Rechtssätze“ [Anm.: sofern man denn einen solchen annimmt] nicht uneingeschränkt gelten.¹⁶⁵ Selbst wenn man im Leistungsfähigkeitsprinzip bzw. im objektiven Nettoprinzip ein Fundamentalprinzip erkennt, so steht dieses doch in einer Wechselwirkung mit anderen Grundprinzipien. Lang nennt als Vergleich das Prinzip der Vertragsautonomie im Zivilrecht, welches zum Schutz der schwächeren Partei ebenfalls eingeschränkt wird, ohne dass jemand auf die Idee kommen würde, das Prinzip per se in Zweifel zu stellen. Auch die Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips soll an dieser Stelle nicht in Zweifel gezogen werden. Die Sachlage lässt es jedoch nicht zu, alleine dieses Prinzip zur Auslegung des Veranlassungszusammenhangs heranzuziehen und alle anderen Faktoren, wie etwa das Prinzip der Entscheidungsfreiheit des Steuerpflichtigen auszublen-

¹⁶¹ So beschäftigte sich das „Steuerrechtswissenschaftliche Symposium im Bundesfinanzhof“ erst im März 2009 mit dem Generalthema „Zulässigkeit und Grenzen der Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht“, siehe dazu den Tagungsbericht in DStR 2009 (Beihefter zu Heft 34), 77-132.

¹⁶² Gassner/Lang, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2000.

¹⁶³ Kruse, StuW 1990, 322 (326).

¹⁶⁴ Dieser Auffassung ist auch: Ruppe, in: Söhn, DStJG 3, 1980, 103 (147).

¹⁶⁵ Lang, in: Dreseck/Seer, FS Kruse, 2001, 313 (317).

den.¹⁶⁶ Darüber hinaus ist schon zweifelhaft, wie denn genau die Leistungsfähigkeit zu bemessen ist. In Betracht kommt dabei sowohl die tatsächliche, als auch die „ideale“ Leistungsfähigkeit, die auf ein wirtschaftlich optimales Verhalten des Steuerpflichtigen abstellt. Eine Zuordnung allein nach Gesichtspunkten der Leistungsfähigkeit entspricht somit nicht den gesetzgeberischen Grundentscheidungen und ist wegen der Unbestimmtheit des Begriffs der Leistungsfähigkeit auch aus Gründen der Rechtssicherheit abzulehnen.

b) Der Ursprung der Auslegungsmerkmale „objektiv“ und „subjektiv“

Der BFH fordert, wie bereits dargestellt, einen objektiven und subjektiven Zusammenhang zwischen den jeweiligen Aufwendungen und der jeweils in Betracht kommenden Einkunftsquelle. Dabei ist er eine genaue Herleitung dieser These bislang allerdings schuldig geblieben.¹⁶⁷ Auch der Gesetzeswortlaut spricht nicht ausdrücklich von objektiven und subjektiven Kriterien des Veranlassungszusammenhangs.

Die Maßgeblichkeit dieser Kriterien ergibt sich aber aus folgenden Erwägungen heraus:¹⁶⁸

Im Rahmen der Überschusseinkunftsarten gilt hinsichtlich der Behandlung von Werbungskosten § 9 EStG. Dieser stellt seinem Wortlaut nach auf die subjektive Zielvorstellung des Steuerpflichtigen ab, da Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen sind, § 9 Abs. 1 S. 1 EStG.

Anders verhält es sich bei den Gewinneinkünften, die lediglich einen Zusammenhang (Veranlassung) der Aufwendungen durch den Betrieb fordern, § 4 Abs. 4 EStG.

¹⁶⁶ *Wassermeyer*, StuW 1981, 245 (250) nennt das Prinzip der Entscheidungsfreiheit als einen neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip stehenden Grundsatz und leitet daraus den Vorrang subjektiver Komponenten bei der Frage nach dem Veranlassungszusammenhang ab.

¹⁶⁷ Dies erkennt auch: *Wassermeyer*, StuW 1981, 245 (250).

¹⁶⁸ *Bornhaupt*, FR 1982, 313 (313) ist der Einzige, der sich diesbezüglich um eine konkrete Herleitung bemüht.

Da das Veranlassungsprinzip sowohl im Bereich der Überschuss-, als auch der Gewinneinkunftsarten gelten soll,¹⁶⁹ muss es beide Teilaspekte, also sowohl die subjektive Zielvorstellung des Steuerpflichtigen, als auch einen schlicht objektiven Zusammenhang der Aufwendungen mit der Einkunftsart, umfassen.¹⁷⁰

Damit steht nun fest, dass es hinsichtlich der Zuordnung von Aufwendungen zur Erwerbs- bzw. Privatsphäre auf objektive und subjektive Kriterien ankommt. Zu entscheiden bleibt jedoch, ob eine steuerliche Anerkennung von Aufwendungen bereits dann erfolgt, wenn nur eines der beiden Merkmale vorliegt und wenn ja welches, oder ob gar ein kumulatives Vorliegen der beiden Elemente erforderlich ist.

c) *Objektive Theorien*

Der BFH¹⁷¹ und die h.L.¹⁷² vertreten die Auffassung, es komme hinsichtlich der Veranlassung vorwiegend auf objektive Kriterien an. So läge eine erwerbsbezogene Veranlassung dann vor, wenn objektiv ein Zusammenhang mit der Erwerbsleistung besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung der Erwerbsleistung getätigt werden. Die subjektive Förderungsabsicht könne im Einzelfall entfallen, während der objektive Zusammenhang stets erforderlich sei.¹⁷³

(aa) *Grundaussage*

Begründet wird das primäre Abstellen auf objektive Kriterien damit, dass nur ein Festhalten an diesen Kriterien eine gleichmäßige Verwirklichung des objektiven Nettoprinzip gewährleisten könne. Würde es vorwiegend auf subjektive Aspekte, etwa den Willen des Steuerpflichtigen ankommen, so läge es alleine in

¹⁶⁹ Dazu bereits: 2. Kapitel: 1. Teil: B. II. 4.).

¹⁷⁰ Vgl. dazu auch: *Bornhaupt*, in: Söhn, DStJG 3, 1980, 149 (187).

¹⁷¹ Stetige Rspr. seit: *BFH v. 27.11.1978*, GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213; vgl. etwa: *BFH v. 17.09.2009*, VI R 24/08, BStBl. II 2010, 198; *BFH v. 07.02.2008*, VI R 75/06, BFH/NV 2008, 863.

¹⁷² Exemplarisch: *Söhn*, StuW 1983, 193 (195); *Söhn*, in: Söhn, DStJG 3, 1980, 13 (187); *Richter*, FR 1981, 556 (557); *Ruppe*, in: Söhn, DStJG 3, 1980, 103 (127); *Langohr*, Das Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht, 1990, S. 118.

¹⁷³ Vgl. dazu: *Kreft*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 9 EStG Anm. 147 mwN.

der Hand des Steuerpflichtigen, ob eine Aufwendung erwerbsbedingt oder privat veranlasst ist. Damit würde der Steuerpflichtige selbst über seine steuerliche Belastung entscheiden, was einer gleichmäßigen Besteuerung nach Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten im Wege stünde. Söhn geht dabei sogar so weit, als dass er postuliert, aus dem objektiven Nettoprinzip folge, dass Aufwendungen, die in einem objektiven (wirtschaftlichen) Zusammenhang mit der beruflichen (bzw. betrieblichen) Tätigkeit stehen, Werbungskosten (bzw. Betriebsausgaben) sein müssen, selbst wenn der Steuerpflichtige subjektiv Privatausgaben tätigen will.¹⁷⁴ Der Steuerpflichtige dürfe nicht „nach seinen Vorstellungen“ über die Grenze zwischen Werbungskosten (bzw. Betriebsausgaben) und Privatausgaben „verbindlich“ entscheiden können, da sonst das objektive Nettoprinzip „manipulierbar“ sei.¹⁷⁵ Auch Ruppe spricht sich unter Berufung auf das objektive Nettoprinzip für eine alleinige Relevanz von objektiven Kriterien aus und bezeichnet ein Abstellen auf subjektive Elemente als „zweckwidrig und systematisch inkonform“.¹⁷⁶

Weiter handele es sich nach Auffassung von Söhn bei den objektiven Kriterien nicht um bloße Beweisanzeichen für das Vorliegen von subjektiven Veranlassungsaspekten. Zwar sei es zutreffend, dass die berufliche (betriebliche) Tätigkeit als solche subjektiv gesteuert ist und sich die Veranlassung im Einzelfall aus objektiven und/oder subjektiven Umständen ergeben kann. Dennoch sei zwingend ein objektiver Zusammenhang erforderlich, der sich unter Umständen auch aus subjektiven Umständen ergeben könne. Die Tatsache, dass Erwerbshandeln stets final ist, sei noch kein Beweis für einen „subjektiven Veranlassungsbegriff“.¹⁷⁷ Dem pflichtet auch von Bornhaupt bei, der diesbezüglich die

¹⁷⁴ Söhn, in: Söhn, DStJG 3, 1980, 13 (27).

¹⁷⁵ Söhn, StuW 1983, 193 (196).

¹⁷⁶ Ruppe, in: Söhn, DStJG 3, 1980, 103 (127).

¹⁷⁷ Vgl. dazu: Söhn, StuW 1983, 193 (196).

These vertritt, der notwendige objektive Zusammenhang könne durch subjektive Vorstellungen, Absichten usw. lediglich indiziert werden.¹⁷⁸

Ferner sei das Argument der Befürworter eines subjektiven Veranlassungsbegriffs, dass ein objektiver Zusammenhang im Falle von vergeblichen oder vorweggenommenen Werbungskosten nicht zu einer Anerkennung dieser (unbestritten anzuerkennenden) Aufwendungen führen kann, unzutreffend. Söhn argumentiert dabei aus umgekehrter Wirkrichtung heraus, indem er anführt, derartige Aufwendungen seien auch nach objektiven Gesichtspunkten anzuerkennen, da sie nicht objektiv im Zusammenhang mit der Privatsphäre des Steuerpflichtigen stünden und folglich beruflich (betrieblich) veranlasst seien.¹⁷⁹

(bb) Kritik

Gegen dieses Verständnis vom Veranlassungszusammenhang sprechen gewichtige Gründe. So kann die Berufung auf das objektive Nettoprinzip alleine nicht überzeugen. Bereits oben wurde erläutert, dass auch das objektive Nettoprinzip lediglich ein unbestimmter Rechtsbegriff ist, der weiterer Konkretisierung bedarf.¹⁸⁰ Ferner darf der Begriff „objektives“ Nettoprinzip nicht dahingehend verstanden werden, als dass er nach objektiven Kriterien zu bestimmen sei. Das objektive Nettoprinzip ist vielmehr als „objektbezogenes“ Nettoprinzip zu verstehen, welches sich auf Gegenstände und Tätigkeiten der Einkünfteerzielung bezieht und einen Gegenbegriff zum subjektiven Nettoprinzip darstellt. Letzteres bezieht sich im Gegensatz dazu auf die Person bzw. die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen.¹⁸¹

Ebenfalls nicht einleuchtend erscheint es, weshalb subjektive Merkmale, wie der Wille des Steuerpflichtigen, überhaupt noch eine Rolle spielen sollen. Objektive Merkmale sollten doch gerade anhand objektiver Umstände darzulegen sein und

¹⁷⁸ *Bornhaupt*, in: Söhn, DStJG 3, 1980, 149 (175). Ebenso: *Bornhaupt*, FR 1982, 313 (315).

¹⁷⁹ *Söhn*, StuW 1983, 193 (197).

¹⁸⁰ Vgl. dazu: 2. Kapitel: 1. Teil: C. II. 5.) a).

¹⁸¹ Vgl. dazu die Ausführungen von: *Kröner*, StuW 1985, 115 (118); sowie von: *Weber*, StuW 2009, 184 (190).

keiner weiteren Indizien bedürfen.¹⁸² Kröner wirft diesbezüglich die Frage auf, ob die Autoren, die sich für einen objektiven Veranlassungszusammenhang aussprechen, nicht eigentlich den für eine objektive Instanz glaubhaften Zusammenhang meinen. Damit wäre der objektive Zusammenhang aber nur noch Ausdruck der Tatsachenwürdigung.¹⁸³ Eine andere Möglichkeit wäre ein dahingehendes Verständnis, dass es auf einen tatsächlichen Zusammenhang ankommt, der jedoch subjektive Elemente beinhalten kann. Dies entspricht aber letztlich dem Verständnis der (subjektiven) Gegenansicht.

Aber auch die Auffassung, es liege im Falle von vorweggenommenen Werbungskosten ein objektiver Veranlassungszusammenhang vor, ist unzutreffend, da sie auf falschen Schlüssen beruht. Aus der Tatsache, dass kein objektiver Zusammenhang mit der Privatsphäre des Steuerpflichtigen besteht, kann nicht gefolgert werden, es liege dann immer ein objektiver Zusammenhang mit der beruflichen bzw. betrieblichen Sphäre des Steuerpflichtigen vor. Vielmehr ist es so, dass im Falle vorweggenommener Werbungskosten überhaupt kein objektiver Zusammenhang vorliegt. Dies ist deshalb der Fall, da es im Zeitpunkt der Tätigkeit der Aufwendung bereits an einer vorhandenen Einkunftsquelle fehlt, zu der ein objektiver Bezug bestehen könnte.¹⁸⁴ Ein solcher wird auch nicht notwendigerweise nachträglich bzw. rückwirkend hergestellt, da der Steuerpflichtige seine angestrebte Einkünfteerzielung noch vor deren Verwirklichung aufgeben kann. Insoweit kann es einzig und alleine auf die Vorstellungen des Steuerpflichtigen ankommen. Diese manifestieren sich im Falle vorweggenommener Werbungskosten jedoch gerade nicht nach außen, so dass letztlich kein objektiver Zusammenhang feststellbar ist.

Weiter spricht gegen ein vorwiegendes Abstellen auf objektive Kriterien, dass damit letztlich auf ein durchschnittliches, übliches und zweckmäßiges Verhalten

¹⁸² Gänzlich auf subjektive Merkmale verzichten möchte: *Urbach*, Funktion und Erfordernis subjektiver Besteuerungsmerkmale im Einkommensteuerrecht, 2013, S. 123.

¹⁸³ *Kröner*, *StuW* 1985, 115 (118).

¹⁸⁴ Vgl. dazu: *Wassermeyer*, *StuW* 1981, 245 (250).

abgestellt wird, da jedes andere Verhalten „aus der Norm“ fällt und alleine anhand objektiver Kriterien nicht mehr erfasst werden kann.¹⁸⁵ Dies kann nicht gewollt sein, da auch nicht normgemäßes Verhalten Einfluss auf die Leistungsfähigkeit hat und steuerlich berücksichtigt werden muss.

Ohne die weiteren Argumente der (subjektiven) Gegenauffassung vorwegzunehmen, wird schon an dieser Stelle deutlich, dass eine Orientierung alleine an objektiven Kriterien mehr Fragen aufwirft als sie beantwortet. Eine rein objektive Betrachtung des Veranlassungszusammenhangs kann folglich nicht überzeugen.

d) Subjektive Theorien

Eine andere Ansicht¹⁸⁶ geht daher von einem Vorrang subjektiver Elemente bei der Beurteilung des Veranlassungszusammenhangs, also von einem Vorrang des Willens bzw. der Absichten des Steuerpflichtigen aus.

(aa) Grundaussage

Die Vertreter des subjektiven Veranlassungszusammenhangs berufen sich zunächst auf den Wortlaut des § 4 Abs. 4 EStG und postulieren, dass – schon rein begrifflich – alleine der Mensch etwas veranlassen könne. Folglich setze der Begriff „veranlassen“ ein menschliches Handeln voraus und beurteile sich damit nach subjektiven Kriterien.¹⁸⁷ Dies wird weiter damit begründet, dass jede Aufwendung (innerer Auslöser) letztlich auf einer Vermögensverfügung beruhe, welche als notwendiges Tatbestandsmerkmal den Willen des Verfügenden voraussetze. Da der Begriff der Veranlassung zeitlich aber bereits vor der konkre-

¹⁸⁵ Vgl. dazu: *Schuck*, Der Veranlassungszusammenhang, 1992, S. 104.

¹⁸⁶ *Wassermeyer*, Stuw 1981, 245 (251); *Tipke*, Stuw 1979, 193 (199); *Kröner*, Stuw 1985, 115 (117); *Prinz*, Stuw 1996, 267 (270); *Bareis*, Stuw 1986, 118 (121); *Schuck*, Der Veranlassungszusammenhang, 1992, S. 106; *Offerhaus*, BB 1979, 617 (617); *Offerhaus*, BB 1979, 667 (668).

¹⁸⁷ *Bareis*, Stuw 1986, 118 (121) spricht diesbezüglich von einer „entscheidungsorientierten Zuordnung“.

ten Zustandsveränderung (Handlung des Steuerpflichtigen) ansetze,¹⁸⁸ beziehe sich der Veranlassungsbegriff auf die Umstände, die zur Bildung des Willens des Steuerpflichtigen führen. Damit sei die Veranlassung ein innerer Vorgang des Steuerpflichtigen, auch wenn im Einzelfall aufgrund zwingender objektiver Erfordernisse kein oder nur ein geringer Entscheidungsspielraum bestehe und die Entscheidung unter dem Druck der tatsächlichen Verhältnisse zustande kommt.¹⁸⁹

Dies wirft das Problem auf, dass der Rechtsanwender, also die Finanzämter und Finanzgerichte, letztlich bloßen Behauptungen des Steuerpflichtigen ausgesetzt wären, was auch die Vertreter eines subjektiven Veranlassungsbegriffs erkennen. Daher gestehen sie insoweit zu, dass aus Gründen des drohenden Missbrauchs objektiv erkennbare Umstände vorliegen müssen, die die Aussagen des Steuerpflichtigen belegen.¹⁹⁰ Die Bedeutung des objektiven Zusammenhangs läge damit alleine im verfahrensrechtlichen Bereich.¹⁹¹

(bb) Kritik

Auch das subjektive Verständnis vom Veranlassungszusammenhang ist immer wieder Kritik ausgesetzt. Insbesondere die Vertreter des objektiven Lagers halten dieser Auffassung entgegen, sie versage in all den Fällen, in denen der Steuerpflichtige keine bewussten Entscheidungen treffe oder die Entscheidungen unter Zwang erfolgten. Als Beispiel werden dabei häufig die Leistung einer Geldstrafe sowie der Untergang von Wirtschaftsgütern aufgrund höherer Gewalt genannt.¹⁹²

¹⁸⁸ Dies wurde bereits im 2. Kapitel: 1. Teil: C. II. 1.) aufgezeigt, so dass auf die dortigen Ausführungen verwiesen werden darf.

¹⁸⁹ Vgl. dazu die Ausführungen von: *Wassermeyer*, *StuW* 1982, 352 (358).

¹⁹⁰ *Kröger*, *StuW* 1978, 289 (292) bezeichnet das Beweisproblem als „evident“.

¹⁹¹ Eine Analyse der Behandlung der Beweisthematik durch die Rechtsprechung findet sich bei: *Kröger*, *StuW* 1978, 289 (291).

¹⁹² Exemplarisch: *Söhn*, in: *Söhn*, *DStJG* 3, 1980, 13 (27); *Ruppe*, in: *Söhn*, *DStJG* 3, 1980, 103 (127).

Hinsichtlich der Zwangsaufwendungen – etwa im Falle der o.g. Geldstrafe – ist aber schon nicht ersichtlich, weshalb ein nach subjektiven Kriterien bestimmter Veranlassungsbegriff nicht ebenso unter dem Druck der tatsächlichen Verhältnisse greifen soll. Es ist zwar richtig, dass es sich insoweit – wie bereits aufgezeigt¹⁹³ – um einen „äußeren Auslöser“ handelt, aber auch bei der Einordnung dieser Auslöser kommt es entscheidend auf die Handlungen des Steuerpflichtigen an. Nach welchen Kriterien diese wiederum beurteilt werden, steht auf einem anderen Blatt. Es ist indes kein Grund ersichtlich, weshalb dies nicht ebenfalls nach subjektiven Kriterien erfolgen könnte.

Auch die Kritik an der Behandlung von Wertveränderungen von Wirtschaftsgütern durch äußere Auslöser, wie etwa höherer Gewalt, hält einer genaueren Überprüfung nicht stand. So wurde bereits aufgezeigt,¹⁹⁴ dass diesbezüglich eine Entscheidung dahingehend getroffen werden muss, welcher Sphäre das Wirtschaftsgut gewidmet wurde. Damit steht aber ebenfalls eine Handlung des Steuerpflichtigen (die Widmung) im Vordergrund. Es ist also ohne weiteres möglich den Auslöser (Willensbildung) des Steuerpflichtigen zu ermitteln, so dass die subjektive Veranlassungstheorie auch im Fall derartiger Aufwendungen nicht versagt, sondern zu nachvollziehbaren Ergebnissen gelangt.

Ebenfalls gegen die subjektive Auffassung wird vorgebracht, sie führe zu einer Aushöhlung des Prinzips der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit, da es in der Hand des Steuerpflichtigen läge, welcher Sphäre er seine Aufwendungen gedanklich zuordne.¹⁹⁵ Dass diese Kritik ins Leere läuft, wurde bereits aufgezeigt. So kann eine Anerkennung von Aufwendungen auch nach Auffassung der Vertreter des subjektiven Veranlassungszusammenhangs nur dann erfolgen, wenn sich die Motive des Steuerpflichtigen äußerlich manifestieren. Damit ist aber keine Missbrauchsgefahr zu erkennen.

¹⁹³ Vgl. dazu: 2. Kapitel: 1. Teil: C. II. 3.) (aa).

¹⁹⁴ Dazu bereits: 2. Kapitel: 1. Teil: C. II. 3.) (bb).

¹⁹⁵ So etwa: Müller, Aufwendungen für Aus- und Fortbildung, 2003, S. 77; Jüptner, Leistungsfähigkeit und Veranlassung, 1989, S. 165.

e) *Der Veranlassungsbegriff in anderen Teilbereichen des Steuerrechts*

Vor einer abschließenden Würdigung der Fürs und Widers der objektiven und subjektiven Komponenten, soll zunächst versucht werden, den – wie Wassermeyer es nennt – „Blick über den Zaun“ zu werfen und untersucht werden, wie der Veranlassungsbegriff in anderen Teilgebieten des Steuerrechts ausgelegt wird.¹⁹⁶

Wesentliche Funktion des Werbungskosten- und Betriebsausgabenbegriffs ist es, die Erträge aus einer bestimmten Einkunftsquelle von anderen Einkunftsquellen und vom *nicht steuerbaren Bereich* abzugrenzen. Dieses Abgrenzungserfordernis stellt sich aber nicht nur im Aufwendungsbereich, sondern ebenso in anderen Teilbereichen des Steuerrechts, wie etwa bei der Frage, ob ein Wirtschaftsgut dem Betriebs- oder Privatvermögen zuzuordnen ist. Insoweit erscheint es naheliegend, den Begriff der Veranlassung in allen Teilbereichen deckungsgleich auszufüllen und unter Umständen die in anderen Bereichen gewonnenen Erkenntnisse auf den Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenbereich zu übertragen.¹⁹⁷

(aa) *Betriebsvermögen*

Der Begriff des Betriebsvermögens ist nicht legal definiert. Als Betriebsvermögen werden im Allgemeinen aber alle Wirtschaftsgüter verstanden, die im wirtschaftlichen Eigentum des Betriebsinhabers stehen und von diesem *betrieblich veranlasst* angeschafft, hergestellt oder eingelegt wurden.¹⁹⁸ Gerade im Bereich des gewillkürten Betriebsvermögens (dort ergibt sich eine Zuordnung zum Betriebsvermögen nicht schon aus der ausschließlich betrieblichen Nutzung des Wirtschaftsgutes) kommt es entscheidend auf die Widmung des Wirtschaftsgu-

¹⁹⁶ Vgl. dazu: Wassermeyer, StW 1982, 352 (353).

¹⁹⁷ Zur Suche nach einem regelungsübergreifenden Veranlassungsprinzip: Prinz, StW 1996, 267.

¹⁹⁸ Wassermeyer, in: Söhn, DStJG 3, 1980, 315 (322) mwN.

tes durch den Steuerpflichtigen an.¹⁹⁹ Die Widmung ist wiederum als ein finales Handeln des Steuerpflichtigen zu verstehen,²⁰⁰ so dass es bei der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen letztlich auf subjektive Kriterien ankommt.²⁰¹ Erkennt man aber an, dass das Veranlassungsprinzip sowohl im Bereich der Betriebsausgaben, als auch im Bereich des Betriebsvermögens gilt,²⁰² so spricht im Ergebnis einiges dafür, das Veranlassungsprinzip generell nach subjektiven Kriterien zu bestimmen.

(bb) Verdeckte Gewinnausschüttungen

Leistungen an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft können im Zusammenhang mit der Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, aber auch im Zusammenhang mit einem anderen schuldrechtlichen Vertrag (etwa einem Dienstvertrag) stehen.²⁰³ Stehen die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Gesellschafterstellung dürfen sie, auch wenn sie beispielsweise als Geschäftsführergehalt getarnt sind, nicht den Gewinn der Gesellschaft mindern. Dies ist deshalb der Fall, da Dividendeneinkünfte beim Gesellschafter stets mit Körperschaftssteuer vorbelastet sind, während Leistungsvergütungen die Bemessungsgrundlage mindern und damit die Steuerlast senken. Eine Umqualifizierung der Ausschüttung als Leistungsvergütung stellt folglich eine Umgehung der Steuergesetze dar und ist zu unterbinden, sog. verdeckte Gewinnausschüttung (vGA). Für eine Einordnung derartiger Leistungen kommt es somit entscheidend auf die Frage an, ob die vGA durch das Gesellschaftsverhältnis, oder durch den schuldrechtlichen Vertrag *veranlasst* ist.

¹⁹⁹ *Bornhaupt*, FR 1982, 313 (319).

²⁰⁰ Vgl. dazu auch: *Weber*, StuW 2009, 184 (195).

²⁰¹ *BFH v. 15.07.1960*, VI 10/60 S, BStBl. III 1960, 484; *BFH v. 10.12.1964*, IV 167/64 U, BStBl. III 1965, 377; *BFH v. 28.04.1970*, VI R 183/67, BStBl. II 1970, 621; weitere Nachweise bei: *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 2016, S. 270.

²⁰² *Wassermeyer*, in: *Söhn*, DStJG 3, 1980, 315 (322).

²⁰³ Vgl. zur vGA die Ausführungen bei: *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 2016, S. 377.

Dabei ist nach stetiger Rspr. des BFH²⁰⁴ unter einer vGA bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung zu verstehen, die *durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst* ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht.

Der Begriff der Veranlassung wird in diesem Zusammenhang anhand von Fallgruppen ausgefüllt, die sowohl objektive, als auch subjektive Elemente enthalten. So soll es bei der Beurteilung der Zuordnungsfrage zur Gesellschafter- bzw. Betriebssphäre einmal auf die Perspektive eines „ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters“, also auf objektive Kriterien ankommen.²⁰⁵ In der Fallgruppe der „fehlenden Üblichkeit bzw. Ernsthaftigkeit“ soll es hingegen auf die Sicht des Gesellschafters, also auf subjektive Aspekte ankommen.²⁰⁶

Damit wird deutlich, dass eine Übertragung der Rspr. zum Veranlassungsprinzip bei den vGA auf den Werbungskosten- und Betriebsausgabebegriff nicht ohne weiteres möglich ist, da die Rspr. zur vGA versucht, ergebnisorientiert Sonderprobleme im Rahmen der vGA zu lösen. Aus den dort gewonnen Lösungsansätzen lassen sich folglich aufgrund ihrer Spezialität keine weiteren Erkenntnisse hinsichtlich des hier untersuchten Veranlassungsbegriffs im Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenbereich gewinnen.

(cc) Einnahmen/Vermögenszuflüsse beim Steuerpflichtigen

Einnahmen sind alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4-7 EStG zufließen, § 8 Abs. 1 EStG. Dabei müssen die Einnahmen durch die einkunftserzielende Tätigkeit des Steuerpflichtigen *veranlasst* sein.²⁰⁷

²⁰⁴ Stetige Rspr. seit: *BFH v. 09.08.1984*, I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; *BFH v. 07.08.2002*, I R 2/02, BStBl. II 2004, 131; *BFH v. 08.10.2008*, I R 61/07, BStBl. II 2011, 63.

²⁰⁵ Exemplarisch: *BFH v. 16.03.1967*, I 261/63, BStBl. III 1967, 626; *BFH v. 09.03.2011*, VIII R 32/07, DB 2010, 1266.

²⁰⁶ Exemplarisch: *BFH v. 17.05.1995*, I R 147/93, BStBl. II 1996, 204; *BFH v. 03.02.2011*, VI R 66/09, BFH/NV 2011, 1057.

²⁰⁷ Vgl. dazu: *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 2016, S. 307 ff.

Es stellt sich auch an dieser Stelle die Frage, wie der Veranlassungszusammenhang ausgestaltet sein muss und nach welchen Kriterien er zu bestimmen ist. Zunächst sei darauf hingewiesen, dass (anders als im Ausgabenbereich) der Steuerpflichtige nicht selbst über den Zufluss von Einnahmen entscheidet, sondern in der Regel der Vertragspartner oder ein Dritter die Güter in Geld oder Geldeswert anweist bzw. leistet. Dies alleine ist aber noch kein Grund dafür, wie selbstverständlich von einem Erfordernis objektiver Kriterien auszugehen,²⁰⁸ denn auch subjektive „Auslöser“ *beim Leistenden* können zur Einordnung des Zuflusses als privat oder beruflich veranlasst herangezogen werden.²⁰⁹

Dass es im Rahmen der Zuordnung von Einnahmen aber auch auf subjektive Komponenten ankommt, zeigt schon das Beispiel der Verleihung eines Preises für das Lebenswerk einer Person. So kommt es bei der Zuordnungsfrage unstrittig vor allem auf die Umstände an, die den Zuwendenden bewogen haben, Geld oder sonstige Vorteile zu gewähren.²¹⁰ Dies können sowohl konkret erbrachte Leistungen der geehrten Person für den Leistenden, als auch eine gewollte Ehrung des Lebenswerks der Person sein.

Die Leistungen können dabei grundsätzlich sowohl nach objektiven als auch nach subjektiven Kriterien zugeordnet werden. Die Relevanz der objektiven und subjektiven Komponenten ist im Bereich des Zuflusses von Einnahmen ebenso umstritten wie im Ausgabenbereich. Da Einnahmen beim Leistungsempfänger aber unmittelbar zu Ausgaben beim Leistenden führen, kann die Streitentscheidung hinsichtlich der Relevanz der Komponenten nur einheitlich ausfallen.

Damit wird deutlich, dass eine Übertragung der Überlegungen zum Einnahmebereich auf den Ausgabenbereich letztlich einen Zirkelschluss darstellen würde. So kann nicht der Einnahmebereich als Lösungsansatz für den Ausgabenbereich

²⁰⁸ So etwa: *Pust*, in: Littman/Bitz/Pust, EStG, § 8 Rz. 226; *Langohr*, Das Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht, 1990, S. 134.

²⁰⁹ *Wassermeyer*, StuW 1982, 352 (359); *Offerhaus*, BB 1982, 1061 (1063).

²¹⁰ *Kister*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 8 EStG Anm. 44.

herangezogen werden, da die Relevanz objektiver und subjektiver Faktoren auch dort umstritten ist.

(dd) Liebhaberei

Eine steuerbare Tätigkeit liegt immer dann vor, wenn sie mit Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht²¹¹ ausgeübt wird.²¹² Dieses ungeschriebene Tatbestandserfordernis dient der Abgrenzung der steuerlich unbeachtlichen Privatsphäre von der Betriebs- bzw. Berufssphäre, da ansonsten eine Verlagerung von privat veranlasstem Aufwand in die steuerlich relevante Sphäre droht (sog. Liebhaberei).

Eine Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige innerhalb einer Totalperiode (Beginn bis Ende der konkreten steuerbaren Tätigkeit) einen Totalgewinn bzw. Totalüberschuss erzielen möchte. Wie schon der Begriff „Absicht“ verdeutlicht, handelt es sich dabei um eine innere Tatsache. Nur der Steuerpflichtige weiß, ob er eine derartige Absicht hat oder eben nicht.²¹³ Die Rspr. verlangt daher, dass sich diese innere Tatsache anhand „äußerer Merkmale“ beurteilen lässt, um sie steuerlich anerkennen zu können.²¹⁴

Damit geht die Rspr. aber im Ergebnis nach den Kriterien vor, die das subjektive Lager des Veranlassungszusammenhangs fordert, nämlich anhand subjektiver Kriterien, die sich objektiv manifestieren müssen.²¹⁵

²¹¹ Anderer Auffassung ist: *Leisner-Egensperger*, DStZ 2010, 791 die lediglich eine Einkünfteerzielungsabsicht und keine Überschusserzielungsabsicht fordert; kritisch dazu: *Heuermann*, DStZ 2010, 825.

²¹² Zur Gewinnerzielungsabsicht: *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 2016, S. 223.

²¹³ Ausführlich zu dieser subjektiven Komponente der Einkünfteerzielungsabsicht: *Schramm*, Das Rechtsinstitut der Liebhaberei, 2006, S. 63; sowie: *Falkner*, Die Einkünfteerzielungsabsicht als subjektives Besteuerungsmerkmal, 2009, S. 35 ff.

²¹⁴ Exemplarisch: *BFH v. 22.04.1998*, IX R 10/97, BStBl. II 1998, 663; *BFH v. 27.01.2000*, IV R 33/99, BStBl. II 2000, 227.

²¹⁵ Diese Parallele sehen auch: *Prinz*, StuW 1996, 267 (272); *Wassermeyer*, StuW 1982, 352 (354).

(ee) Übertragung der Kriterien aus den anderen Teilbereichen

Sofern die o.g. Teilgebiete des Steuerrechts nicht von – der konkreten Materie geschuldeten – Einzelfalllösungen geprägt sind, zeigt sich, dass ein subjektives Verständnis vom Veranlassungszusammenhang vorherrschend ist. Dies nicht nur auf dem Gebiet des Betriebs- bzw. Privatvermögens, sondern auch im Bereich der Liebhaberei. Damit spricht aber vieles dafür, den Begriff der Veranlassung in allen Gebieten gleich,²¹⁶ also vorwiegend nach subjektiven Kriterien zu bestimmen.²¹⁷

f) Zwischenergebnis zur Relevanz objektiver bzw. subjektiver Kriterien bei der Zuordnung

Sowohl subjektive, als auch objektive Kriterien haben bei der Interpretation des Veranlassungsprinzips ihre Berechtigung.²¹⁸ So kommt keine der beiden Ansichten gänzlich ohne das jeweilige andere Element aus. Dabei wirkt es sich häufig nicht auf das konkrete Ergebnis der Zuordnung aus, ob man der objektiven oder der subjektiven Ansicht folgt. So will letztlich die eine Seite objektive Zusammenhänge anhand subjektiver Kriterien beweisen, während die andere Seite genau umgekehrt vorgeht.

Obige Ausführungen haben aber bereits im Wesentlichen deutlich gemacht, dass ein subjektiv geprägtes Verständnis vom Veranlassungszusammenhang dem Bedürfnis einer für den Steuerpflichtigen leicht nachvollziehbaren Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit am gerechtesten wird und zu weitaus weniger Widersprüchen führt als ein von objektiven Kriterien dominiertes Verständnis.

²¹⁶ Dieser Auffassung sind auch: *Schuck*, Der Veranlassungszusammenhang, 1992, S. 189; sowie: *Wassermeyer*, *StuW* 1981, 245 (250).

²¹⁷ *Langohr*, Das Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht, 1990, S. 94 stellt insoweit zutreffend fest, dass auch das Sozialversicherungsrecht vorwiegend auf subjektive Aspekte abstellt. Eine Vergleichbarkeit der beiden Rechtsgebiete wurde jedoch bereits abgelehnt, da die beiden Rechtsgebiete unterschiedliche Schutz- und Wirkrichtungen haben.

²¹⁸ *Kreft*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, *EStG, KStG*, § 9 *EStG* Anm. 149.

Eine Orientierung an rein objektiven Kriterien kann auch deshalb nicht überzeugen, da dies – wie Kröner richtig erkennt – letztlich zu einer weitgehenden Typisierung führen würde.²¹⁹ Gerade dies ist jedoch nicht gewollt, da auch untypische Aufwendungen steuerlich berücksichtigt werden sollen, sofern sie der Berufs- bzw. Betriebssphäre zurechenbar sind. Im Übrigen spricht gerade das vom objektiven Lager geforderte Aufstellen von objektiven Maßstäben, also von Typisierungen, für ein subjektives Verständnis vom Veranlagungszusammenhang. Dies deshalb, da Typisierungen letztlich widerlegbare Beweisvermutungen darstellen. Eine typisierende Betrachtung hat ihren Platz aber in der Regel im Rahmen der Beweiswürdigung.²²⁰ Dies entspricht gerade dem Verständnis des subjektiven Lagers, das objektive Umstände auf Beweisebene heranziehen möchte, um die subjektiven Aspekte zu belegen.

Die eigentliche Schwäche der Ansicht des objektiven Lagers zeigt sich indes daran, dass eine erwerbsbezogene Veranlassung zwar dann bestehen soll, wenn objektiv ein Zusammenhang zwischen Erwerbsleistung und Aufwendung besteht, es aber dennoch auf eine Förderungsabsicht des Steuerpflichtigen ankommen soll, welche im Einzelfall jedoch entfallen könne. Damit handelt es sich bei der subjektiven Förderungsabsicht um ein fakultatives, also ein nicht zwingendes Tatbestandsmerkmal. Ein Tatbestandsmerkmal definiert sich jedoch gerade dadurch, dass es zwingend erforderlich ist, um den Tatbestand zu erfüllen und damit die Rechtsfolge auszulösen. Der Sinn von fakultativen Tatbestandsmerkmalen erschließt sich nicht, zumal auch nicht deutlich wird, in welchen Fällen die subjektive Förderungsabsicht entfallen kann. Dies sieht auch Wassermeyer so, wenn er feststellt, dass „fakultative Tatbestandsmerkmale mehr Verwirrung als Klarheit“ schaffen.²²¹ Einem von objektiven Kriterien geprägten Verständnis des Veranlagungszusammenhangs ist somit eine Absage zu erteilen.

²¹⁹ Kröner, *StuW* 1985, 115 (119).

²²⁰ So auch: Wassermeyer, *StuW* 1981, 245 (252).

²²¹ Wassermeyer, *StuW* 1982, 352 (353).

6.) Zwischenergebnis zum Veranlassungszusammenhang

Abschließend bleibt somit festzuhalten, dass es sich beim Streit um die Relevanz einer kausalen bzw. finalen Verbindung um ein Scheinproblem handelt, welches durch eine strikte Trennung zwischen inneren und äußeren Auslösern gelöst werden kann. Letztlich beruhen die meisten Differenzen zwischen den Vertretern der jeweiligen Auffassung auf Missverständnissen, welche sich aus unterschiedlichen Ansatz- und Bezugspunkten ergeben.

Hinsichtlich der Relevanz von objektiven und subjektiven Komponenten des Veranlassungszusammenhangs ist von einem Vorrang subjektiver Kriterien auszugehen, welche sich aus Gründen der Rechtssicherheit objektiv manifestieren müssen. Die korrekte Verortung von objektiven Kriterien liegt demzufolge auf der Beweisebene bezüglich der (entscheidenden) subjektiven Kriterien.

D. Problematik der Aufteilung bzw. Zuordnung von Aufwendungen bei Mehrfachveranlassungen

I. Grundproblematik

Da nun aufgezeigt wurde, nach welchen Kriterien die Zuordnung von Aufwendungen zu den einzelnen Einkunftsarten zu erfolgen hat, stellt sich die Frage, wie diejenigen Fälle zu behandeln sind, in denen der Steuerpflichtige mit der jeweiligen Aufwendung mehrere Ziele verfolgt, und die Aufwendungen somit durch mehrere Einkunftsarten „veranlasst“ sind.

Als Beispiel kann etwa der Fall genannt werden, in dem ein Universitätsprofessor im Rahmen seines Lehrauftrags an einer universitären Tagung teilnimmt, auf der er auch potentielle Auftraggeber für private Forschungsaufträge (Sponsoren) trifft, welche bei ihm wiederum Einkünfte aus selbständiger Arbeit auslösen würden. Man könnte insoweit sowohl an eine Veranlassung (etwa der Aufwendungen für seine Anreise und Übernachtung am Tagungsort) durch seine nicht-selbständige Tätigkeit, als auch durch seine selbständigen Tätigkeiten denken. In Betracht kommt auch eine Veranlassung durch beide Einkunftsarten, was die

Folgefrage nach einem entsprechenden Aufteilungsmaßstab aufwirft. Der Klärung dieser Fragen ist der folgende Abschnitt gewidmet.

II. Vorrang des Veranlassungszusammenhangs

Das Gesetz trifft für derartige Fälle keine generelle Anordnung, sondern sieht allein im Falle der Werbungskosten vor, dass diese bei der Einkunftsart abzuziehen sind, bei der sie „erwachsen“, § 9 Abs. 1 S. 2 EStG. Aus dieser Gesetzesformulierung wird jedoch nicht deutlich, wie etwa oben genannter Beispielsfall zutreffend zu lösen ist.

Grundsätzlich sollen Aufwendungen denjenigen Einkunftsarten zugerechnet werden, denen auch die Einnahmen angehören, zu denen sie im Veranlassungszusammenhang stehen.²²² Dieser bestimmt sich – wie bereits aufgezeigt – vorwiegend nach subjektiven Kriterien.²²³ Auf o.g. Beispielsfall bezogen, kommt es hinsichtlich der Zuordnung zur jeweiligen Einkunftsart folglich auf den Willen des Universitätsprofessors im Zeitpunkt der Verausgabung²²⁴ an. Dieser muss jedoch anhand objektiver Kriterien bewiesen werden. Dies ist unproblematisch hinsichtlich des Zusammenhangs mit seiner Lehrtätigkeit, da es sich um eine universitäre Tagung im Rahmen seines Lehrauftrags handelt. Schwieriger zu beurteilen ist das Bestehen eines Zusammenhangs (etwa der Fahrtkosten) mit seinen (u.U. nur potentiellen) Einkünften aus selbständiger Arbeit, § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Es hängt insoweit von den Umständen des Einzelfalles ab, ob der Professor bereits bei der Anfahrt wusste, dass er potentielle Auftraggeber treffen wird oder nicht. Ein derartiges Wissen müsste dann etwa anhand von vorangehender E-mailkorrespondenz bewiesen werden.

Aus diesem Erfordernis wird aber deutlich, dass eine echte Mehrfachveranlassung von Aufwendungen nur selten vorliegen wird und sich eine Zuordnung zu-

²²² So auch: *Rieck*, DStR 2003, 1958 (1959).

²²³ Siehe dazu: 2. Kapitel: 1. Teil: C. II. 5.) f).

²²⁴ Auf die Ausführungen zur Relevanz des Zeitpunkts der Tätigkeit der Aufwendung für deren Anerkennung im 2. Kapitel: 1. Teil: B. I. 4.) darf hingewiesen werden.

nächst alleine nach den oben ausgearbeiteten Veranlassungsgesichtspunkten bestimmt.²²⁵

III. Aufteilung im Falle der „Mehrfachveranlassung“

Wie aber sind diejenigen Fälle zu behandeln, in denen tatsächlich eine „Mehrfachveranlassung“ vorliegt und der Steuerpflichtige diese auch belegen kann? In Betracht kommt dabei letztlich nur eine anteilige Aufteilung der Aufwendungen auf die jeweilige Einkunftsart, welche sich im Einzelfall aber als schwierig erweisen kann.

Die Rspr. des BFH ist bezüglich der Aufteilungsfrage mehr als uneinheitlich. So ging das Gericht teilweise davon aus, dass Aufwendungen, die im Zusammenhang mit mehreren Einkunftsarten stehen, nicht aufgeteilt werden können, da es insoweit an „zuverlässigen Abgrenzungsmerkmalen“ fehle.²²⁶

Das Gericht tendierte dabei vermehrt dazu – etwa im Falle von Verwalterkosten für ein Wertpapierdepot – eine Zuordnung der gesamten Aufwendungen zu den laufenden Erträgen vorzunehmen, da diese, sofern sie dem Erhalt der Quelle dienen, immer auch dem Erhalt der laufenden Erträge dienen würden.²²⁷ Diese „Nichtaufteilung“ ist letztlich aber wohl darauf zurückzuführen, dass derartige Kosten ansonsten überhaupt nicht berücksichtigt werden könnten, da die Erträge aus der Veräußerung von Wertpapieren zum Zeitpunkt des Rechtsstreits nicht steuerbar waren. Dies zeigt sich auch daran, dass der erkennende 8. Senat des BFH in einigen Entscheidungen bereits andeutete, dass eine Aufteilung der Aufwendungen immer dann denkbar sei, wenn die erzielten Wertsteigerungen steuerbar sind.²²⁸ Ein Grund für die Ablehnung der Aufteilung der Aufwendungen in einen abziehbaren und einen nichtabziehbaren Teil – wie sie *derselbe* Se-

²²⁵ Der Vorrang der Zuordnung nach Veranlassungsgesichtspunkten vor einer anteiligen Aufteilung bei bloßer Gleichartigkeit der Aufwendungen wird auch betont in: *BFH v. 10.06.2008*, VIII R 76/05, BStBl. II 2008, 937.

²²⁶ *BFH v. 21.07.1981*, VIII R 154/76, BStBl. II 1982, 36.

²²⁷ *BFH v. 04.05.1993*, VIII R 89/90, BFH/NV 1994, 225.

²²⁸ *BFH v. 21.07.1981*, VIII R 154/76, BStBl. II 1982, 36; *BFH v. 04.05.1993*, VIII R 89/90, BFH/NV 1994, 225.

nat in einer Entscheidung zu Verwaltergebühren für ein Wertpapierdepot²²⁹ vornahm – ist dabei aber nicht ersichtlich. Es kann für eine Zuordnung der Aufwendungen keinen Unterschied machen, ob diese anteilig auf zwei steuerbare Tätigkeiten oder auf eine steuerbare und eine nicht steuerbare Tätigkeit entfallen.²³⁰ Entscheidend kann nur sein, durch welche Einkunftsart die Aufwendung veranlasst ist, oder – sofern sie sich auf den nichtsteuerbaren Bereich bezieht – eben nicht veranlasst ist.

Für den Fall einer Mehrfachveranlassung kommt damit aber nur eine Aufteilung nach einem geeigneten Maßstab in Betracht, um der Mehrfachveranlassung und damit den tatsächlichen Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten Geltung zu verschaffen.²³¹

Findet sich kein derartiger Maßstab (etwa eine Aufteilung nach Zeit- oder Nutzungsanteilen), so ist diese gegebenenfalls im Schätzwege vorzunehmen.²³² Die Schätzung erfolgt dabei unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Einzelfalls.²³³

Ist eine solche Schätzung mangels geeigneter Anhaltspunkte ebenfalls nicht möglich, so sind die Aufwendungen der Einkunftsart zuzuordnen, zu der sie „vorwiegend“ gehören und mit der sie nach Grund und Wesen die engere Beziehung haben.²³⁴

IV. Zusammenfassung

Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass im Falle eines gewissen Zusammenhangs zu mehreren Einkunftsarten zunächst eine Beurteilung strikt

²²⁹ *BFH v.* 15.12.1987, VIII R 281/83, BStBl. II 1989, 16.

²³⁰ Dieser Auffassung ist auch: *Bornhaupt*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9 Rn. B 8.

²³¹ *BFH v.* 15.12.1987, VIII R 281/83, BStBl. II 1989, 16; *BFH v.* 04.10.1990, X R 150/88, BFH/NV 1991, 237; *BFH v.* 23.01.1991, X R 37/86, BStBl. II 1991, 398.

²³² Vgl. dazu: *Bornhaupt*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9 Rn. A 266.

²³³ *BFH v.* 21.04.1994, IV R 99/93, BStBl. II 1994, 650; *BFH v.* 18.05.2005, VIII R 43/03, BFH/NV 2005, 2174.

²³⁴ *BFH v.* 21.04.1961, VI 158/59 U, BStBl. III 1961, 431; *BFH v.* 03.12.1983, VI R 228/80, BStBl. II 1983, 467; *BFH v.* 23.01.1991, X R 37/86, BStBl. II 1991, 398.

nach Veranlassungsgesichtspunkten vorzunehmen ist. Erst wenn sich daraus eine echte „Mehrfachveranlassung“ ergibt, kann auf nächster Stufe eine anteilige Aufteilung stattfinden. Ist dies nicht möglich, so ist die Aufteilung im Schätzwege vorzunehmen. Ist auch dies nicht möglich, so werden die Aufwendungen der Einkunftsart zugeordnet, zu der sie die engere Beziehung aufweisen.

2. Teil: Besonderheiten der punktuellen Gewinnermittlung bei originär privaten Veräußerungsgeschäften

Die vorliegende Arbeit behandelt die Problematik der Zuordnung von Aufwendungen bei originär privaten Veräußerungsgeschäften. Da nun geklärt wurde, nach welchen Maßstäben Aufwendungen den jeweiligen Einkunftsarten zugeordnet werden, sollen nachfolgend der Begriff der „originär privaten Veräußerungsgeschäfte“ erläutert und die besonderen Probleme bei der Zuordnung und steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen im Zusammenhang mit originär privaten Veräußerungsgeschäften dargestellt werden.

A. Begriff der originär privaten Veräußerungsgeschäfte

Neben den laufenden Einkunftsarten kennt das EStG weitere Steuertatbestände, die nicht durch eine auf Dauer angelegte Tätigkeit bzw. Handlung, sondern durch ein einziges Ereignis (punktuell) ausgelöst werden.²³⁵ Dies ist etwa bei privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 EStG, bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG, bei der Veräußerung von Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 EStG sowie im Rahmen der Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe nach § 16 EStG der Fall. Diese Einkommenstatbestände werden allgemein als „punktuellen Einkunftsarten“ bezeichnet, sind jedoch nicht als solche im Gesetz legaldefiniert.

Die nachfolgende weitere Untersuchung soll sich ausschließlich auf eine Teilmenge dieser Einkommenstatbestände konzentrieren, nämlich auf die originär

²³⁵ *Wernsmann*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 23 Rn. A1 spricht insoweit von „Einmaltatbeständen“.

privaten Veräußerungsgeschäfte der §§ 17, 20 Abs. 2 und 23 EStG.²³⁶ Ausgeklammert werden soll der gewerbliche Einkommenstatbestand der Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe nach § 16 EStG. Gleichwohl können aus den Erkenntnissen zu den hier behandelten originär privaten Veräußerungsgeschäften weitreichenden Schlussfolgerungen für die Zuordnung von Aufwendungen bei Betriebsveräußerungen bzw. -aufgaben nach § 16 EStG gezogen werden.

B. Berücksichtigungszeitpunkt und Reichweite des Veranlassungszusammenhangs

Punktuelle Einkunftsarten weisen die Besonderheit auf, dass im Zeitpunkt der Verwirklichung des jeweiligen Steuertatbestands nur *einmalig* eine Gewinn- bzw. Überschussermittlung erfolgt. Damit stellen sich folgende Fragen:

1. Können Aufwendungen bereits zu einem Zeitpunkt berücksichtigt werden, indem der Tatbestand der jeweilige punktuellen Einkunftsart noch nicht verwirklicht wurde?
2. Stehen Aufwendungen, die ggf. Jahre vor oder nach der Verwirklichung des jeweiligen punktuellen Einkommenstatbestandes anfallen, noch in einem Veranlassungszusammenhang zu diesem?

I. Zeitpunkt der Berücksichtigung von Aufwendungen

Der Zeitpunkt der Berücksichtigung von Aufwendungen unterscheidet sich in Abhängigkeit davon, ob es sich beim jeweiligen punktuellen Einkommenstatbestand um eine Überschuss- oder Gewinneinkunftsart handelt. Während bei den Überschusseinkunftsarten der §§ 20 Abs. 2 und 23 EStG grds. das Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 EStG gilt,²³⁷ enthält § 17 Abs. 2 EStG in Bezug auf die Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen eine Gewinnermittlungsvorschrift ei-

²³⁶ Einkünfte aus § 17 EStG werden nur kraft gesetzlicher Fiktion als gewerbliche Einkünfte behandelt. Es handelt sich jedoch ebenfalls um Veräußerungen von im Privatvermögen gehaltenen (wesentlichen) Beteiligungen und damit um private Veräußerungsgeschäfte.

²³⁷ Musil, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 23 EStG Anm. 293; Buge, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 20 EStG Anm. 562.

gener Art, bei der eine stichtagsbezogene Gewinnermittlung im Zeitpunkt der Veräußerung erfolgt.²³⁸

1.) Die stichtagsbezogene Gewinnermittlung des § 17 Abs. 2 EStG

Veräußerungsgewinn im Sinne des § 17 Abs. 2 EStG ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis die Anschaffungskosten nach Abzug der Veräußerungskosten übersteigt. Der Veräußerungspreis ist hierbei die Gegenleistung, die der Veräußerer vom Erwerber für die veräußerte wesentliche Beteiligung erhält.

Die Gewinnermittlung bei § 17 Abs. 2 EStG erfolgt stichtagsbezogen im Zeitpunkt des wirtschaftlichen Übergangs der wesentlichen Beteiligung auf den Erwerber, wobei es keine Rolle spielt, wann das der Veräußerung zugrunde liegende Kausalgeschäft geschlossen wurde²³⁹ oder wann der Veräußerungspreis, die Veräußerungskosten und die Anschaffungskosten zu- bzw. abfließen.²⁴⁰ Hieraus wird deutlich, dass eine Gewinnermittlung (und damit eine Berücksichtigung von Aufwendungen) nur dann erfolgen kann, wenn es tatsächlich zu einer Veräußerung der wesentlichen Beteiligung kommt, denn § 17 Abs. 2 EStG setzt die Realisierung eines Veräußerungsgewinns tatbestandlich zwingend voraus.²⁴¹ Bereits vor einer späteren Veräußerung anfallende Kosten können steuerlich also nicht bereits im Zeitpunkt ihres Entstehens und damit vor Verwirklichung des Einkommenstatbestandes berücksichtigt werden.²⁴²

²³⁸ *Jäschke*, in: Lademann, EStG, § 17 Anm. 160; *Eilers/Schmidt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 17 EStG Anm. 162.

²³⁹ *BFH* v. 28.11.2001, I R 86/00, GmbHR 2002, 443.

²⁴⁰ *Rapp*, in: Littman/Bitz/Pust, EStG, § 17 Rn. 170; *Eilers/Schmidt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 17 EStG Anm. 163.

²⁴¹ *Eilers/Schmidt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 17 EStG Anm. 163.

²⁴² Ob derartige Aufwendungen später, also im Zeitpunkt der Veräußerung (noch) berücksichtigt werden können, hängt maßgeblich von der Reichweite des Veranlassungszusammenhangs ab. Hierzu sogleich: 2. Kapitel: 2. Teil: B. II. 1.).

2.) Geltung des Abflussprinzips bei Einkünften aus §§ 20 Abs. 2 und 23 EStG ?

Komplizierter stellt sich die Situation bei Einkünften aus §§ 20 Abs. 2 und 23 EStG dar, denn für diese gilt aufgrund des Umstandes, dass es sich um Überschusseinkunftsarten handelt, grds. das Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 EStG. Bereits die Verwendung des Begriffs „Gewinn“ in den §§ 20 Abs. 4 S. 1 und 23 Abs. 3 S. 1 EStG zeigt aber, dass die Zuordnung dieser Einkunftsarten zu den Überschusseinkunftsarten und damit die Geltung des Abflussprinzips nicht zweifelfrei ist.²⁴³

Als „Gewinn“ wird in § 23 Abs. 3 S. 1 EStG der Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie den Werbungskosten andererseits bezeichnet. § 20 Abs. 4 S. 1 EStG definiert den Veräußerungsgewinn als den Unterschied zwischen den Einnahmen aus der Veräußerung nach Abzug der Aufwendungen, die in unmittelbarem sachlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft stehen, und den Anschaffungskosten. Es wird deutlich, dass ein weitgehender Gleichlauf bei der Methodik der Gewinnermittlung bei diesen beiden Einkunftsarten besteht. Die Gewinnermittlung ähnelt hierbei – wie Wernsmann zutreffend feststellt – weitgehend einer Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich.²⁴⁴

Hinsichtlich der bereits oben aufgeworfenen Frage, ob eine Berücksichtigung von Aufwendungen bereits vor einer Verwirklichung des Veräußerungsstatbestandes möglich ist, kommt es entscheidend darauf an, ob das Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 EStG trotz der besonderen Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 23 Abs. 3 S. 1 und 20 Abs. 4 S.1 EStG weiterhin zur Geltung kommt oder durch diese durchbrochen bzw. verdrängt wird.

Bei § 11 Abs. 2 EStG handelt es sich um eine Vorschrift, die grds. für alle Überschusseinkunftsarten gilt und im Gesetz gewissermaßen „vor die Klammer ge-

²⁴³ Vgl. hierzu: *Musil*, in: Hey, DStJG 34, 2011, 237 (241) mwN.

²⁴⁴ *Wernsmann*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 23 Rn. D 21.

zogen“ wurde. Das Abflussprinzip kann jedoch nur solange gelten, wie das Gesetz in den einzelnen Einkommenstatbeständen keine spezielleren Regelungen über den Zeitpunkt der Berücksichtigung von Aufwendungen trifft. Gerade dies ist bei den hier betrachteten Tatbeständen der §§ 20 Abs. 2 und 23 EStG aber der Fall.²⁴⁵ So sehen die Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 23 Abs. 3 S. 1 und 20 Abs. 4 S. 1 EStG eine Berücksichtigung von Werbungskosten bzw. Aufwendungen, die in unmittelbarem sachlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft stehen, zum Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses vor. Zwar trifft das Gesetz hinsichtlich des konkreten Berücksichtigungszeitpunkts der genannten Aufwendungen keine expliziten Anordnungen, sondern gibt letztlich nur das „Berechnungsschema“ vor; aus der Methodik der Gewinnermittlung wird aber deutlich, dass der Veräußerungspreis bereits zugeflossen sein muss, denn erst ab diesem Zeitpunkt ist die Höhe des dem Steuerpflichtigen tatsächlich zur Verfügung stehenden Veräußerungserlöses bekannt und kann in die Berechnung einbezogen werden. Eine Gewinnermittlung und damit eine steuerliche Berücksichtigung kann folglich schon aus diesem Grund erst nach einer Veräußerung und somit nach Verwirklichung des jeweiligen Veräußerungstatbestandes erfolgen.

Für eine Durchbrechung des Abflussprinzips des § 11 Abs. 2 EStG spricht aber auch der Umstand, dass auf diesem Wege eine weitgehende Angleichung zur punktuellen Gewinnermittlung bei der Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen nach § 17 EStG erreicht werden kann, die vor dem Hintergrund des Zieles einer möglichst gleichmäßigen Besteuerung zu begrüßen ist.

3.) Ergebnis

Zusammenfassend ist eine Berücksichtigung von Aufwendungen bei originär privaten Veräußerungsgeschäften vor der Verwirklichung des jeweiligen Ein-

²⁴⁵ Von einer Durchbrechung des Abflussprinzips gehen aus: *Jachmann/Lindenberg*, in: *Lademann*, EStG, § 20 Anm. 765; *Musil*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, KStG, § 23 EStG Anm. 294.

kommenstatbestandes nicht möglich. Vielmehr erfolgt diese punktuell im Zeitpunkt des wirtschaftlichen Übergangs der Beteiligung bei § 17 EStG bzw. im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses bei §§ 20 Abs. 2 und 23 EStG.

II. Reichweite des Veranlassungszusammenhangs

Maßgeblicher Anknüpfungspunkt für die Veranlassung von Aufwendungen durch eine Einkunftsart ist die jeweilige Erwerbshandlung.²⁴⁶ Da im Rahmen der punktuellen Einkunftsarten eine einmalige Gewinnermittlung im Zeitpunkt der Veräußerung erfolgt, könnte man der Auffassung sein, dass nur solche Aufwendungen berücksichtigt werden, die im konkreten Zusammenhang mit der eigentlichen Veräußerungshandlung stehen, sodass bereits vorher oder nachher anfallende Aufwendungen nicht berücksichtigt werden könnten. Naturgemäß stellt sich die Frage nach der Berücksichtigungsfähigkeit lediglich hinsichtlich der in Form von Veräußerungskosten (bei § 17 EStG), Werbungskosten (bei § 23 EStG) sowie „in unmittelbarem sachlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft“ (bei § 20 Abs. 2 EStG) anfallenden Aufwendungen, wohingegen Anschaffungs- und Herstellungskosten (sofern es sich bei den jeweiligen Aufwendungen um solche handelt) unproblematisch im Veräußerungszeitpunkt in die Gewinnermittlung mit einzogen werden können. Nachfolgend soll nun der Reichweite des Veranlassungszusammenhangs bei punktuellen Einkunftsarten nachgegangen werden.

1.) Maßgebliche Erwerbshandlung bei punktuellen Veräußerungstatbeständen

Aufwendungen können dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn sie durch die jeweilige Erwerbshandlung veranlasst sind. Damit stellt sich die Frage, ob die konkrete Erwerbshandlung im Rahmen der punktuellen Einkunftsarten lediglich die punktuelle Veräußerung ist oder die Erwerbshandlung nicht vielmehr

²⁴⁶ Hierzu bereits: 2. Kapitel: 1. Teil: C. I. 2.).

bereits mit der Anschaffung bzw. Herstellung des Veräußerungsobjekts beginnt und sich über einen gewissen „Erwerbszeitraum“ erstreckt.

Auch wenn im Rahmen der punktuellen Gewinnermittlung eine Abrechnung zum Stichtag der Veräußerung stattfindet, so muss doch beachtet werden, dass bei der Gewinnermittlung u.a. auch die Anschaffungs- und Herstellungskosten mit in die Berechnung des Veräußerungsgewinnes einbezogen werden. Hinsichtlich dieser Aufwendungen wird aber wohl niemand auf die Idee kommen zu behaupten, diese Aufwendungen wären bereits vor dem Zeitpunkt der Veräußerung angefallen und seien daher nicht durch die jeweilige punktuelle Einkunftsart veranlasst. Nichts anderes darf dann aber für diejenigen Aufwendungen gelten, die im Zeitraum zwischen Anschaffung bzw. Herstellung des Veräußerungsobjekts und der späteren Veräußerung anfallen. Vor diesem Hintergrund wird man – auch wenn die Berechnung des Veräußerungsgewinns punktuell erfolgt – einen Beginn der relevanten Erwerbshandlung bereits mit der Anschaffung bzw. Herstellung des Veräußerungsobjekts annehmen müssen, sodass auch Aufwendungen, die nicht unmittelbar durch die eigentliche Veräußerung veranlasst sind, durch die jeweilige punktuelle Einkunftsart veranlasst sein können.²⁴⁷

Für ein solches Verständnis spricht auch der Umstand, dass § 23 Abs. 3 EStG – anders als § 17 Abs. 2 EStG – von Werbungskosten und nicht von Veräußerungskosten spricht. Offensichtlich geht also auch der Gesetzgeber davon aus, dass neben den Veräußerungskosten (also den Aufwendungen, die besonders eng mit der eigentlichen Veräußerung verbunden sind²⁴⁸) weitere Aufwendungen existieren, die bei der Gewinnermittlung berücksichtigt werden können, da er ansonsten schlicht den (engeren) Begriff der Veräußerungskosten hätte wählen können. Die Wahl des Begriffs der Werbungskosten bei § 23 Abs. 3 EStG lässt folglich auf das gesetzgeberische Verständnis schließen, dass auch nicht

²⁴⁷ So auch die neuere Rspr.: *BFH v. 12.12.1996*, X R 65/95, BStBl. II 1997, 603; anders noch in: *BFH v. 27.10.1977*, IV R 60/74, BStBl. II 1978, 100; *BFH v. 15.12.1987*, VIII R 281/83, BStBl. II 1989, 16.

²⁴⁸ Zum Begriff der Veräußerungskosten: 3. Kapitel: 2. Teil: B. II. 1.).

direkt im Zusammenhang mit der Veräußerung anfallende Aufwendungen berücksichtigungsfähig sein können. Eine solche Berücksichtigung ist aber nur dann möglich, wenn man die maßgebliche Erwerbshandlung nicht auf die Veräußerungshandlung beschränkt, sondern auf den Zeitraum zwischen Anschaffung bzw. Herstellung des Veräußerungsobjekts und der späteren Veräußerung erweitert.²⁴⁹

Auch § 20 Abs. 4 EStG verwendet den (weiten) Begriff des „Veräußerungsgeschäfts“ und nicht der „Veräußerung“, was darauf schließen lässt, dass ein Veranlassungszusammenhang eben nicht nur zur eigentlichen Veräußerung bestehen kann bzw. muss.

Ein weites Verständnis vom Veranlassungszusammenhang ist auch mit Blick auf die immer weitergehende steuerliche Verstrickung des Privatvermögens geboten, da dieses gewissermaßen die Kehrseite der Verstrickung darstellt. Insofern kann der Staat nicht in erheblichem Maße an Veräußerungsgewinnen von im Privatvermögen gehaltenen Vermögensgütern partizipieren, umgekehrt aber damit in Verbindung stehende Aufwendungen nicht zum Abzug zulassen.²⁵⁰

Nichts anderes kann hinsichtlich derjenigen Aufwendungen gelten, die erst nach einer Veräußerung anfallen, denn auch diese mindern die individuelle Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Ob derartige Aufwendungen rein verfahrenstechnisch noch in die (bereits erfolgte) punktuelle Gewinnermittlung mit einbezogen werden können, ist hingegen unabhängig von der Reichweite des Veranlassungszusammenhangs zu beurteilen. Der Möglichkeit der verfahrenstechnischen Berücksichtigung wird im Rahmen der konkreten Zuordnung der Aufwendungen zu den einzelnen Einkunftsarten weiter nachzugehen sein.²⁵¹

²⁴⁹ Zustimmend: *Musil*, in: Hey, DStJG 34, 2011, 237 (242).

²⁵⁰ So auch die Ansicht von: *Warnke*, DStR 1998, 1073 (1074); sowie von: *Musil*, in: Hey, DStJG 34, 2011, 237 (242).

²⁵¹ Siehe hierzu: 3. Kapitel: 1. Teil: B. IV (zu § 23 EStG); 3. Kapitel: 2. Teil: B. IV (zu § 17 EStG) sowie 3. Kapitel: 3. Teil: B. IV (zu § 20 Abs. 2 EStG)

Es darf nochmals darauf hingewiesen werden, dass die grds. Berücksichtigungsfähigkeit von Aufwendungen, die während der Haltenszeit des Veräußerungsobjekts anfallen, nicht dazu führt, dass diese Aufwendungen sofort (d.h. im Zeitpunkt der Verausgabung) berücksichtigt werden. Vielmehr erfolgt eine steuerliche Berücksichtigung erst punktuell zum Zeitpunkt der Veräußerung bzw. zum Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses.²⁵²

2.) Einschränkung durch den jeweiligen Aufwendungsbegriff

Das hier vertretene weite Verständnis von der Reichweite des Veranlassungszusammenhangs führt nicht dazu, dass nun sämtliche Aufwendungen, die einem Veranlassungszusammenhang zur jeweiligen punktuellen Einkunftsart stehen unbegrenzt berücksichtigt werden können. Vielmehr können nur solche Aufwendungen in die Gewinnermittlung einfließen, die in der jeweiligen Gewinnermittlungsvorschrift zum Abzug zugelassen werden.

Im Rahmen der Einkunftsart des § 23 EStG sind dies zwar tatsächlich sämtliche „Werbungskosten“, bei den Einkunftsarten der §§ 17 und 20 Abs. 2 EStG sind hingegen nur die „Veräußerungskosten“ bzw. die „Aufwendungen, die in unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft stehen“, berücksichtigungsfähig. Insoweit ist die Situation vergleichbar wie bei den gemäß § 4 Abs. 5 EStG nicht abziehbaren Betriebsausgaben. Auch hierbei handelt es sich um durch die jeweilige Einkunftsart veranlasste Aufwendungen. Eine Berücksichtigung scheidet jedoch – wie hier – an einschränkenden Regelungen des Gesetzes. Wie die Begriffe „Veräußerungskosten“ und „Aufwendungen, die in unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft stehen“ auszulegen sind und welche Aufwendungen tatsächlich unter diese Begriffe zu subsumieren sind, soll im Rahmen der späteren Lösung der konkreten Zuordnungsfragen weiter dargelegt werden.²⁵³

²⁵² Hierzu bereits: 2. Kapitel: 2. Teil: B. I.

²⁵³ Es darf auf die Ausführungen im 3. Kapitel: 1. Teil: B. II. 1.); 3. Kapitel: 2. Teil: B. II. 1.) sowie im 3. Kapitel: 3. Teil: B. II. 1.) verwiesen werden.

3.) Ergebnis

Der Veranlassungszusammenhang im Rahmen der hier untersuchten punktuellen Einkunftsarten muss nicht unmittelbar zur jeweiligen Veräußerung bestehen, vielmehr genügt eine Veranlassung durch die Erwerbshandlung, die bereits mit der Anschaffung des Veräußerungsobjekts beginnt.

Ob eine durch eine punktuelle Einkunftsart veranlasste Aufwendung im Rahmen der Gewinnermittlung steuerlich berücksichtigt werden kann, bestimmt sich in Abhängigkeit der in der jeweiligen Gewinnermittlungsvorschrift zum Abzug zugelassenen Aufwendungsarten.

3. Teil: Punktuelle Gewinnermittlung und Verfassungsrecht

A. Berührungspunkte punktueller Gewinnermittlungsvorschriften mit dem Verfassungsrecht

Die Zuordnung von Aufwendungen richtet sich nach dem Veranlassungsprinzip. Dies führt im Falle der Zuordnung von Aufwendungen zu einer der hier untersuchten punktuellen Einkunftsarten dazu, dass Aufwendungen, die bereits vor dem jeweiligen punktuellen Ereignis anfallen, erst im Zeitpunkt der (u.U. Jahre) späteren Verwirklichung des dazu korrespondierenden Steuertatbestands berücksichtigt werden können, §§ 17 Abs. 2 S. 1, 20 Abs. 4 S. 1, 23 Abs. 3 S. 1 EStG.²⁵⁴

Die Aufwendungen mindern jedoch bereits im Zeitpunkt der Verausgabung die individuelle Leistungsfähigkeit, da dem Steuerpflichtigen diese finanziellen Mittel de facto nicht mehr zur Verfügung stehen. Damit steht eine potentielle Verletzung des Steuerpflichtigen in seinen Grundrechten im Raum. Eine solche könnte dann vorliegen, wenn der Zeitpunkt der Berücksichtigung von Aufwendungen verfassungsrechtlich determiniert ist.

²⁵⁴ Hierzu soeben: 2. Kapitel: 2. Teil: B.

Anm.: Die gleiche Problematik ergibt sich grds. auch bei Aufwendungen, die erst nach einer Verwirklichung des punktuellen Steuertatbestandes anfallen. Gedacht sei etwa an nachträgliche Finanzierungskosten für ein V+V-Objekt. So gingen BFH²⁵⁵ und h.L. lange Zeit davon aus, dass punktuelle Einkunftsarten mit Tatbestandsverwirklichung „abgeschlossen“ und derartige Aufwendungen damit der steuerlich irrelevanten Privatsphäre zuzuordnen seien. Der „nachträgliche“ Abfluss von Mitteln war damit steuerlich unbeachtlich und führte dazu, dass beim Steuerpflichtigen Gelder besteuert wurden, die ihm nicht mehr zur Verfügung standen. Diese Rspr. hat der BFH nunmehr ausdrücklich aufgegeben.²⁵⁶ Ohne an dieser Stelle näher auf die genannten Urteile einzugehen, wird damit bereits hier deutlich, dass jedenfalls bei nachträglich anfallenden Aufwendungen nunmehr keine Grundrechtsverletzungen zu befürchten sind, mitunter kein Verstoß gegen das Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit droht.

Im Bereich der vor Erfüllung des Steuertatbestands getätigten Aufwendungen kommt indessen eine Verletzung des Gleichheitssatzes in seinen jeweiligen Ausprägungen (Art. 3 Abs. 1 GG), des Grundrechts der Eigentumsfreiheit (Stichwort: erdrosselnde Wirkung), aber auch ein Verletzung der in Art. 1 Abs. 1 GG garantierten Menschenwürde sowie des allgemeinen Persönlichkeitsrechts aus Art. 2 Abs. 1 GG (durch eine etwaige Besteuerung des Existenzminimums) in Betracht.²⁵⁷

Der folgende Abschnitt ist daher der Beantwortung der Frage gewidmet, ob eine steuerliche Nichtberücksichtigung von Aufwendungen vor Verwirklichung des

²⁵⁵ BFH v. 12.12.1996, X R 65/95, BStBl. II 1997, 603; BFH v. 16.06.2004, X R 22/00, BStBl. II 2005, 91; BFH v. 01.08.2012, IX R 8/12, BStBl. II 2012, 781.

²⁵⁶ Vgl. dazu die wegweisenden Urteile: BFH v. 16.03.2010, VIII R 20/08, BStBl. II 2010, 787; BFH v. 20.06.2012, IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275.

²⁵⁷ Hinsichtlich des Verhältnisses von Steuerrecht und Verfassungsrecht und der daraus resultierenden Weite des Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers darf auf die Ausführungen von: Friauf, in: Friauf, DStJG 12, 1989, 3 (4ff) verwiesen werden.

jeweiligen punktuellen Einkommenstatbestandes den Steuerpflichtigen in seinen Grundrechten verletzt.

B. Verstoß gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)

Der in Art. 3 Abs. 1 GG verankerte Gleichheitssatz bildet bis heute den zentralen verfassungsrechtlichen Prüfmaßstab für Gesetze über die steuerliche Erfassung des Einkommens.²⁵⁸

Die punktuellen Gewinnermittlungsvorschriften könnten dabei geeignet sein den Gleichheitssatz zu verletzen. So werden Steuerpflichtige, die durch punktuelle Einkunftsarten veranlasste Aufwendungen tätigen, anders behandelt als Steuerpflichtige, die durch laufende Einkunftsarten veranlasste Aufwendungen tätigen, obwohl diesen am Ende des Jahres reell die gleichen finanziellen Mittel zur Deckung ihres jeweiligen Lebensbedarfs verbleiben. Das BVerfG geht in stetiger Rspr. davon aus, dass der Gesetzgeber eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu einer anderen – unter denselben Oberbegriff fallenden – Adressatengruppe nur dann anders behandeln darf, wenn dies nicht willkürlich geschieht (sog. „Willkürverbot“²⁵⁹) oder Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die Ungleichbehandlung rechtfertigen können (sog. „Neue Formel“ des BVerfG²⁶⁰).

Zur Prüfung eines etwaigen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz müssten daher zunächst geeignete Vergleichsgruppen auf Ungleichbehandlungen untersucht werden. Gerade dies bereitet im vorliegenden Fall aber Schwierigkeiten.²⁶¹ So führt ein Vergleich der beiden oben skizzierten Gruppen, nicht jeweils am Ende des Jahres, sondern zu einem späteren Zeitpunkt – nach Verwirklichung der

²⁵⁸ *Kirchhof*, *StuW* 1984, 297.

²⁵⁹ Exemplarisch: *BVerfG* v. 16.03.1955, 2 BvK 1/54, BVerfGE 4, 144; *BVerfG* v. 24.09.1965, 1 BvR 228/65, BVerfGE 19, 119; *BVerfG* v. 09.08.1978, 2 BvR 831/76, BVerfGE 49, 148.

²⁶⁰ Stetige Rspr. seit: *BVerfG* v. 07.10.1980, 1 BvL 50/79, 1 BvL 89/79, 1 BvR 240/79, BVerfGE 55, 72; *BVerfG* v. 30.05.1990, 1 BvL 2/83, BVerfGE 82, 126; *BVerfG* v. 24.04.1991, 1 BvR 1341/90, BVerfGE 84, 133.

²⁶¹ Zu dieser Problematik ausführlich: *Birk*, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, 1983, S. 156 ff.

punktuellen Einkunftsart – zu einem anderen Ergebnis, als wenn man diese Gruppen bereits nach Ablauf eines Kalenderjahres vergleicht. So werden die Gruppen zwar temporär unterschiedlich behandelt, nach Ablauf der Gesamtperiode liegt aber gerade keine Ungleichbehandlung vor.²⁶² Damit wird deutlich, dass eine Prüfung der Gewinnermittlungsvorschriften auf eine Verletzung des Gleichheitssatzes eine steuerrechtsspezifische Konkretisierung des Gleichheitssatzes erfordert, da nur auf diese Weise ein geeigneter (feinerer) Vergleichsmaßstab (sog. „tertium comparationis“) gefunden werden kann.²⁶³ Die Ermittlung eines solchen Maßstabes ist dabei letztlich eine Wertungsfrage, die weitgehend in den Aufgabenbereich des Gesetzgebers fällt.²⁶⁴

I. Konkretisierung des Gleichheitssatzes durch das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Gebot der Folgerichtigkeit

Der in Art. 3 Abs. 1 GG normierte Gleichheitssatz ist aufgrund seiner Unbestimmtheit somit zunächst weiter konkretisierungsbedürftig. Im Bereich des Steuerrechts geschieht dies nach Rspr. des BVerfG durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien.²⁶⁵ Dies sind zum einen das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast an der Leistungsfähigkeit und zum anderen das Gebot der Folgerichtigkeit.²⁶⁶ Hat der Gesetzgeber einmal eine Belastungsentscheidung getroffen, so muss er diese folgerichtig umsetzen. Das Gebot der Folgerichtigkeit hat seinen Ursprung dabei im Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG.²⁶⁷ Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der z.B. in Lenkungs Zwecken liegen kann.²⁶⁸ Dennoch bleibt dem Ge-

²⁶² Anm.: Etwaige zinsbedingte Unterschiede können im Hinblick auf eine Verletzung des Gleichheitssatzes vernachlässigt werden, da die Ungleichbehandlung eine gewisse Erheblichkeit aufweisen muss, um in den verfassungsrechtlich relevanten Bereich vorzudringen.

²⁶³ Dazu ausführlich: Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 121.

²⁶⁴ G. Kirchhof, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, Einf. EStG Anm. 234.

²⁶⁵ Eine umfassende Übersicht über die Rspr. des BVerfG zum Leistungsfähigkeitsprinzip findet sich bei: Desens, StuW 2016, 240.

²⁶⁶ Exemplarisch: BVerfG v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192; BVerfG v. 06.07.2010, 2 BvL 13/09, BStBl. II 2011, 318.

²⁶⁷ Vgl. dazu die Ausführungen von: Wendt, in: Groll, DStJG 28, 2005, 41 (57) mwN.

²⁶⁸ Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 2016, S. 62 mwN.

setzgeber ein weitreichender Gestaltungsspielraum bei der Bestimmung des Steuergegenstandes.²⁶⁹

1.) Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Damit gilt es aber im nächsten Schritt zu klären, welchen Stellenwert und welchen konkreten Inhalt das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit hat, denn es konkretisiert, wie bereits oben aufgeworfen, den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG und stellt in diesem Rahmen einen Vergleichsmaßstab dar.²⁷⁰

a) *Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Finanzwissenschaft*

Ursprünglich wurde das Leistungsfähigkeitsprinzip ausschließlich als finanzwissenschaftlicher Ansatz zur Lastenverteilung verstanden.²⁷¹ Die Finanzwissenschaft kennt dabei grds. mehrere Prinzipien der Steuerlastverteilung. Dazu zählt neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip das Äquivalenzprinzip, welches davon ausgeht, dass öffentliche Güter von demjenigen zu finanzieren sind, der sie in Anspruch nimmt. Im Gegensatz dazu steht das Leistungsfähigkeitsprinzip, das von einer Besteuerung nach Maßstab der tatsächlich beim Steuerpflichtigen vorhandenen Mittel ausgeht. Dabei kann das Leistungsfähigkeitsprinzip auf eine lange geschichtliche Tradition zurückblicken. So fand es im Widerstand gegen die Steuerprivilegien des Feudalstaates bereits im Jahr 1789 Ausdruck in Art. 13 der französischen Erklärung der Menschen und Bürgerrechte und prägte somit von Anfang an das rechtsstaatliche Verständnis von Besteuerung.²⁷²

²⁶⁹ *BVerfG* v. 07.05.1968, 1 BvR 420/64, BVerfGE 23, 242; *BVerfG* v. 27.06.1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239; *BVerfG* v. 22.06.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121; *BVerfG* v. 22.06.1995, 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165; *BVerfG* v. 04.12.2002, 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27; *BVerfG* v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1.

²⁷⁰ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2000, S. 322.

²⁷¹ Vgl. dazu die Ausführungen bei: *Gassner/Lang*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2000, S. 7 mwN.

²⁷² Vgl. dazu: *Lang*, in: *Drenseck/Seer*, FS Kruse, 2001, 313 (314) mwN.

b) Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Rechtswissenschaft

Erst in den 1920er-Jahren entwickelte sich in Deutschland eine eigenständige Steuerrechtswissenschaft, die damit begann, Fragen der Steuerverteilung und der Steuergerechtigkeit und damit auch das Leistungsfähigkeitsprinzip zu diskutieren.²⁷³ Dabei war das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Weimarer Republik in Art. 134 WRV sogar verfassungsrechtlich verankert. Dort hieß es: „Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei“. Eine derartige Verankerung in der Verfassung existiert mittlerweile nicht mehr. Dennoch gehen zahlreiche Stimmen in der Literatur von einer Konstitution des Leistungsfähigkeitsprinzips durch mehrere verfassungsrechtliche Grundwertungen aus.²⁷⁴ So geht Tipke²⁷⁵ von einem Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips als Prinzip der Steuergleichheit aus, während Birk²⁷⁶ und Kirchhof²⁷⁷ das Leistungsfähigkeitsprinzip auch freiheitsrechtlich entfalten.

(aa) Das Leistungsfähigkeitsprinzip als „Fundamentalprinzip“

Die oben genannten Vertreter der Literatur sehen im Leistungsfähigkeitsprinzip – unabhängig von den jeweiligen Herleitungen des Prinzips – jedenfalls einen obersten Rechtsgrundsatz, der die gesamte Ordnung des Steuerrechts prägt.²⁷⁸ Steuernormen seien daher direkt am Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner jeweiligen Ausprägung zu messen. Lang stellt in diesem Zusammenhang die These auf, das Steuerrecht bedürfe „wie jedes andere Rechtsgebiet eines obersten Rechtsprinzips, das die Gerechtigkeitsidee eines Rechtsgebiets aus-

²⁷³ Vgl. dazu: *Gassner/Lang*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2000, S. 10.

²⁷⁴ Eine Darstellung der einzelnen Ansichten findet sich bei: *Lang*, in: *Drenseck/Seer*, FS Kruse, 2001, 313 (315).

²⁷⁵ Dazu ausführlich: *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, 1995, 3 (16).

²⁷⁶ *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 179; *Birk*, *StuW* 1983, 293 (297).

²⁷⁷ *Kirchhof*, *StuW* 1985, 319 (323).

²⁷⁸ Vgl. dazu die Ausführungen von: *Kirchhof*, *Besteuerung im Verfassungsstaat*, 2000, S. 21.

macht und von dem aus die Rechtsdogmatik entfaltet werden kann“.²⁷⁹ Wäre es im Belieben des Gesetzgebers, haushaltmäßigen Differenzierungsgründen den Vorrang vor dem Leistungsfähigkeitsprinzip einzuräumen, so wäre der Schutz des Steuerzahlers durch den Gleichheitssatz und die Freiheitsrechte vom Steuergesetzgeber zu leicht auszuhebeln. Somit gäbe es „rechtlich keine überzeugende Alternative zu einem anderen obersten Grundsatz des Steuerrechts“.²⁸⁰

Um diesen Ansatz besser nachvollziehen zu können, ist es zunächst erforderlich, sich das Grundverständnis der Vertreter dieser Auffassung, bzgl. der Stellung von Prinzipien in der Rechtsordnung im Allgemeinen, vor Augen zu führen.²⁸¹

Eine Rechtsordnung solle dabei grundsätzlich durch das organisierte Zusammenleben von Menschen in einem Staat hervorgebracht und geprägt werden. Umgekehrt sei aber auch eine funktionierende Rechtsordnung für das Bestehen des Staates notwendig, so dass die Staatsidee untrennbar mit der Rechtsidee zusammen hänge, der Staat also ein Rechtsstaat sei.²⁸² Folge daraus sei, dass alle Elemente der Rechtsordnung auf zwei Komponenten der Rechtsidee zurückzuführen seien. Diese Komponenten sollen die staatliche Macht auf der einen Seite (Recht begründet sich auf staatlicher Macht) und als Gegenstück die Gerechtigkeit sein, denn ohne Gerechtigkeit sei die Rechtsordnung nur eine Zwangsordnung und der Rechtsstaat unterscheide sich nicht von einer Gewaltherrschaft.²⁸³ Das Merkmal der Gerechtigkeit sei unerlässlich, da der Beitritt zum Staat nicht freiwillig erfolge.²⁸⁴ Die Umsetzung des Gerechtigkeitselements erfolge dann im nächsten Schritt durch Ableitung von Prinzipien aus dem Macht- und dem Gerechtigkeitselement.²⁸⁵ Die so gewonnenen Prinzipien sollen jedoch nicht den

²⁷⁹ Lang, in: Dreseck/Seer, FS Kruse, 2001, 313 (317).

²⁸⁰ Lang, in: Dreseck/Seer, FS Kruse, 2001, 313 (318).

²⁸¹ Dazu ausführlich: Reil, Leistungs- und Verlustfähigkeit, 2003, S. 67ff; sowie: Lang, in: Tipke/Lang, Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, 1995, 3 (12 ff.).

²⁸² Exemplarisch: Reil, Leistungs- und Verlustfähigkeit, 2003, S. 21 ff.

²⁸³ Vgl. dazu: Larenz, Richtiges Recht, 1979, S. 35; Park, Rechtsfindung im Verwaltungsrecht, 1999, S. 187.

²⁸⁴ Larenz, Richtiges Recht, 1979, S. 127.

²⁸⁵ Dazu ausführlich: Reil, Leistungs- und Verlustfähigkeit, 2003, S. 68 mwN.

Rang von rechtsverbindlichen Normen haben, vielmehr sollen derartige Normen erst aus dem jeweiligen Prinzip heraus entwickelt werden. Um Geltung zu erlangen, müsse für die Prinzipien daher ein Geltungsgrund gefunden werden, der ihnen die entsprechende Legalität verleiht.²⁸⁶ Mit anderen Worten seien die Prinzipien verfassungsrechtlich zu verankern.

Tipke postuliert in Bezug darauf: „Gerechtes Recht setzt Prinzipien (...) voraus. Das Prinzip schafft ein allgemeines, einheitliches Maß. (...) Ohne Prinzip existiert kein solches Maß. (...) Prinzipienlosigkeit ist Willkür. Willkür ist das Gegenteil von Gerechtigkeit.“²⁸⁷

Damit handele es sich beim Leistungsfähigkeitsprinzip um ein Fundamentalprinzip der Besteuerung, welches seine verfassungsrechtliche Verankerung vorwiegend in Art. 3 GG gefunden hat. Die verfassungsrechtlich in Frage stehenden Steuernormen seien dabei direkt am entsprechenden Prinzip zu messen.

(bb) Kritik am Leistungsfähigkeitsprinzip als „Fundamentalprinzip“

Das Leistungsfähigkeitsprinzip als „Überprinzip“ war in der Vergangenheit indes immer wieder heftiger Kritik ausgesetzt.

So gingen gemäßigte Kritiker wie etwa Kruse davon aus, beim Leistungsfähigkeitsprinzip handele es sich zwar um ein sachgerechtes Prinzip für die Besteuerung, jedoch stehe es in Konkurrenz mit „anderen Differenzierungsgründen“.²⁸⁸

Allgemeingültige Prioritäten gäbe es hingegen nicht, so dass das Leistungsfähigkeitsprinzip kein Fundamentalprinzip sei, was sich auch daran zeige, dass es keine Aussage darüber treffe, worin sich Leistungsfähigkeit äußere, mit welchen Maßstäben sie gemessen werde und welche Folgerungen aus der Leistungsfähigkeit gezogen werden.²⁸⁹

²⁸⁶ Park, Rechtsfindung im Verwaltungsrecht, 1999, S. 143.

²⁸⁷ Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2000, S. 256 ff.

²⁸⁸ Kruse, StW 1990, 322 (327).

²⁸⁹ Vgl. dazu: Kruse, StW 1990, 322 (327).

Andere Stimmen gehen in ihrer Kritik sogar noch weiter und sprechen dem Leistungsfähigkeitsprinzip jedweden Nutzen ab, da es keinerlei materielle Aussagen enthalte.²⁹⁰ So werde das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit häufig durchbrochen, was den geringen Nutzen des Prinzips zeige. Eine Orientierung am Gleichheitssatz direkt hätte den gleichen Nutzen, so dass es des Leistungsfähigkeitsprinzips als Ordnungsprinzip nicht bedürfe.²⁹¹

(cc) Stellungnahme

Keine der oben dargestellten Ansichten kann letztlich vollumfänglich überzeugen. So soll zwar nicht in Zweifel gestellt werden, dass der Rechtsstaat durch das Prinzip der Gerechtigkeit geprägt wird, jedoch wird aus der aufgezeigten Herleitung des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht deutlich, wo das Prinzip denn nun schlussendlich genau seinen Ursprung hat. So wäre es durchaus denkbar, auch andere Verteilungsprinzipien als „gerecht“ zu empfinden und von einer Geltung dieses Prinzips als „Fundamentalprinzip“ auszugehen. Eine zwingende Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips ergibt sich aus reinen Gerechtigkeits-erwägungen heraus aber nicht.

Die verfassungsrechtliche Überprüfung von Steuernormen direkt an – aus bloßen Gerechtigkeitsgedanken gewonnen – Prinzipien erscheint darüber hinaus als konstruiert und kann nicht überzeugen, denn Gesetzesnormen sind grundsätzlich vorrangig an der Verfassung selbst zu messen.²⁹² Eine Norm verstößt entweder

²⁹⁰ *Littmann*, in: Haller/Kullmer/Shoup, Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus, 1970, 113 (113); zuletzt auch: *Gassner/Lang*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2000.

²⁹¹ So die Auffassung von: *Gassner/Lang*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2000, S. 58.

²⁹² Anm.: Die Frage der Stellung von Prinzipien in der Rechtsordnung ist eher von akademischer Natur und wirkt sich in der Praxis kaum aus. So ist bei einem (nicht gerechtfertigten) Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip nach der oben aufgezeigten Auffassung schon alleine aufgrund dieses Verstoßes die in Frage stehende Norm verfassungswidrig, während nach der hier vertretenen Ansicht aus dem Verstoß jedenfalls eine Verletzung des Gleichheitssatzes resultiert und die Norm aus diesem Grund verfassungswidrig ist. Die Frage nach dem Verhältnis des Leistungsfähigkeitsprinzips zum Gleichheitssatz entspricht letztlich weitgehend der Problematik von Henne und Ei.

gegen die Verfassung oder eben nicht. Dabei soll nicht gelegnet werden, dass derartige Prinzipien eine gewisse Orientierungshilfe für den Gesetzgeber und den Rechtsanwender darstellen,²⁹³ jedoch gilt die von Friauf im Rahmen einer Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft aufgestellte Prämisse „Verfassungsrecht geht vor Steuerrecht“.²⁹⁴

Dennoch kann aus diesen Unwegsamkeiten heraus nicht auf eine komplette Nutzlosigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips geschlossen werden. Die Kritiker des Leistungsfähigkeitsprinzips gehen – wie Lang richtig darstellt – von einem falschen Bild von der „dogmatischen Leistungsfähigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips“ aus.²⁹⁵ So ist das Leistungsfähigkeitsprinzip in hohem Maße konkretisierungsbedürftig und gilt nicht uneingeschränkt als oberster Leitsatz des Steuerrechts. Vielmehr steht das Leistungsfähigkeitsprinzip in Konkurrenz mit anderen Rechtsprinzipien, die sich gegenseitig ergänzen und begrenzen.²⁹⁶ Lang stellt in diesem Zusammenhang den treffenden Vergleich auf, dass auch das Prinzip der Privatautonomie im Zivilrecht nicht uneingeschränkt gilt, dies jedoch kein Zivilrechtler zum Anlass nehmen würde, die Privatautonomie als Primärprinzip in Frage zu stellen.²⁹⁷

Damit bleibt festzuhalten, dass es sich beim Leistungsfähigkeitsprinzip weder um ein nutzloses, weil unbestimmtes Rechtsprinzip handelt, das Leistungsfähigkeitsprinzip aber auch nicht als „Überprinzip“ zu verstehen ist. Vielmehr versteht es sich als eine steuerrechtsspezifische Konkretisierung des Gleichheitssatzes aus Art. 3 Abs. 1 GG, das jedoch selbst weiterer Konkretisierung bedarf. Aus der historischen Entwicklung heraus kann dabei auch kein anderer Vergleichsmaßstab zur Konkretisierung des Gleichheitssatzes herangezogen wer-

²⁹³ Kruse, BB 1985, 1077 (1077) spricht in diesem Zusammenhang von einem bloßen „Rechtsgefühl“.

²⁹⁴ Friauf, in: Friauf, DStJG 12, 1989, 3 (4).

²⁹⁵ Lang, in: Dreseck/Seer, FS Kruse, 2001, 313 (316) mwN.

²⁹⁶ Zum Zusammenwirken verschiedener Rechtsprinzipien darf auf die instruktiven Ausführungen von: *Canaris*, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, 1983, S. 114 verwiesen werden.

²⁹⁷ Lang, in: Dreseck/Seer, FS Kruse, 2001, 313 (317).

den, denn die Orientierung an der individuellen Leistungsfähigkeit prägt das Verständnis vom System der Besteuerung – und damit auch vom Rechtsstaat selbst – seit der Abkehr vom feudalstaatlichen Besteuerungssystem Ende des 18. Jahrhunderts.

Die weitere Konkretisierung des Gleichheitssatzes liegt dabei in den Händen des Gesetzgebers, der eine einmal getroffene Entscheidung für ein Belastungssystem folgerichtig umsetzen muss und sich damit selbst bindet.²⁹⁸ Diese Konkretisierung erfolgt durch eine bewusste Belastungsentscheidung des Gesetzgebers, der mit der jeweiligen Auswahl des Steuergegenstandes zum Ausdruck bringt, welche Tatbestände er als Ausdruck einer gesteigerten Leistungsfähigkeit ansieht und (zur Wahrung des Gleichheitssatzes) der Besteuerung unterwerfen möchte.²⁹⁹

c) Messgröße der Leistungsfähigkeit

Da nun aber feststeht, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip den Gleichheitssatz entsprechend der vom Gesetzgeber getroffenen Belastungsentscheidungen weiter konkretisiert, ist im nächsten Schritt nach der konkreten Messgröße der Leistungsfähigkeit zu fragen.

Nach Haller ist in der Leistungsfähigkeit der „Umfang (Grad) der privaten Bedürfnisbefriedigung, den der zu besteuernde Staatsbürger zu erreichen in der Lage ist“ zu sehen.³⁰⁰ Die Bedürfnisbefriedigung lässt sich dabei grds. auf zwei Arten bestimmen. So kann sowohl von der Entstehungsseite (Erwerb von Mitteln), als auch von der Verwendungsseite (Verbrauch von Mitteln) versucht werden, die Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen zu bestimmen.³⁰¹

In der Finanzwissenschaft des 20. und 21. Jahrhunderts gilt das individuelle *Einkommen* überwiegend als Hauptindikator der steuerlichen Leistungsfähigkeit.

²⁹⁸ Vgl. dazu: *Wendt*, in: Groll, DStJG 28, 2005, 41 (43).

²⁹⁹ Hierzu ausführlich: *Desens*, StuW 2016, 240 (243).

³⁰⁰ *Haller*, Die Steuern, 1981, S. 15.

³⁰¹ So auch: *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 32.

Daneben wird das *Vermögen* als Indikator individueller Leistungsfähigkeit gesehen.³⁰²

Durch die Feststellung, dass vorwiegend auf das Einkommen des Steuerpflichtigen zur Ermittlung der individuellen Leistungsfähigkeit abzustellen ist, ist aber noch nicht viel gewonnen, da noch nicht feststeht, was als Einkommen zu gelten hat. So ergeben sich andere Einkommensgrößen, wenn man von Seiten der Quellentheorie argumentiert, als wenn man das Einkommen nach der Reinvermögenszugangstheorie ermittelt.³⁰³ Die Finanzwissenschaft neigt heute dem weiten Einkommensbegriff (Reinvermögenszugangstheorie) zu, wobei die Bruttoeinnahmen um den ertragsbezogenen Aufwand zu korrigieren sind.³⁰⁴

Dabei wird aber deutlich, dass auch ein an der Reinvermögenszugangstheorie orientiertes Verständnis von Leistungsfähigkeit noch zu keinem greifbaren Vergleichsmaßstab i.S.d. Art. 3 Abs. 1 GG führt, da immer noch nicht klar ist, welche Größen für die Einkommensbestimmung relevant sind und in welchen Zeitperioden Leistungsfähigkeit zu messen ist. Somit bedarf das Leistungsfähigkeitsprinzip weiterer Konkretisierung durch den Gesetzgeber.³⁰⁵

II. Weitere Konkretisierung durch das objektive Nettoprinzip

Das EStG misst die finanzielle Leistungsfähigkeit innerhalb der als Leistungsfähigkeitsindikatoren festgelegten Einkunftsarten nach dem Nettozuwachs bzw. dem Nettoertrag des Besteuerungszeitraums, sog. Nettoprinzip.³⁰⁶ Ausgangspunkt dieser Vorgehensweise ist die Überlegung, dass nur disponibles Einkommen dem Steuerpflichtigen für die Steuerzahlung zur Verfügung steht und des-

³⁰² *Kirchhof*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2 Rn. A 273.

³⁰³ Zu den unterschiedlichen Indikatoren der Leistungsfähigkeit darf auf die Ausführungen von: *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 33ff. verwiesen werden.

³⁰⁴ Vgl. dazu: *Haller*, Die Steuern, 1981, S. 45.

³⁰⁵ Obwohl er im Leistungsfähigkeitsprinzip ein Fundamentalprinzip erblickt, geht auch: *Lang*, in: Ebling, DStJG 24, 2001, 49 (58) von einer Konkretisierungsbedürftigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips aus.

³⁰⁶ *Wendt*, in: Groll, DStJG 28, 2005, 41 (49).

sen Leistungsfähigkeit abbildet.³⁰⁷ Dabei wird unterschieden zwischen dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip, wobei das objektive Nettoprinzip sicherstellen soll, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit der Erwerbshandlung (Betriebsausgaben und Werbungskosten) berücksichtigt werden, während das subjektive Nettoprinzip unvermeidbare Aufwendungen im Zusammenhang mit der privaten Sphäre des Steuerpflichtigen berücksichtigt. Das subjektive Nettoprinzip sichert dabei insbesondere das Existenzminimum, denn Leistungsfähigkeit beginnt erst dort, wo dem Steuerpflichtigen nach Befriedigung seiner Grundbedürfnisse Mittel zur freien Verwendung verbleiben.³⁰⁸

Das für die vorliegende Untersuchung relevante objektive Nettoprinzip ist einfachgesetzlich in § 2 Abs. 2 EStG verankert. Dabei wurde in der Vergangenheit vermehrt diskutiert, ob dem objektiven Nettoprinzip selbst Verfassungsrang zukommt.³⁰⁹ Das BVerfG hat dies stets offen gelassen.³¹⁰ Die Diskussion zum Verfassungsrang des objektiven Nettoprinzips³¹¹ ist insoweit weitgehend deckungsgleich mit der Diskussion um die Stellung des Leistungsfähigkeitsprinzips in der Verfassung.³¹² Große Teile der Literatur – besonders diejenigen, die im Leistungsfähigkeitsprinzip ein „Überprinzip“ sehen – neigen dazu, das objektive Nettoprinzip als „Subprinzip“ zu sehen und diesem ebenfalls Verfassungsrang einzuräumen.³¹³

³⁰⁷ Vgl. dazu: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2003, S. 763; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981, S. 167.

³⁰⁸ Vgl. dazu: *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 2016, S. 199.

³⁰⁹ Der BFH hielt dazu im Jahr 2009 eigens ein Symposium mit dem Titel „Zulässigkeit und Grenzen der Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips im Einkommens- und Körperschaftssteuerrecht“ ab. Die einzelnen Beiträge finden sich im Beihefter zum 34. Heft der DStR 2009.

³¹⁰ Exemplarisch: *BVerfG v. 04.12.2002*, 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27 (48); *BVerfG v. 12.10.2010*, 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (248).

³¹¹ Eine Darstellung des Streitstandes befindet sich bei: *Lang*, StuW 2007, 3; sowie bei: *Wernsmann*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 23 Rn. F 19; ebenso bei: *Reil*, Leistungs- und Verlustfähigkeit, 2003, S. 142 ff.

³¹² Eine Übersicht über den Streitstand findet sich bei: *Gallert*, Abzugsverbote für Betriebsausgaben und Werbungskosten als Verfassungsproblem, 2013, S. 70 ff.

³¹³ Exemplarisch: *Englisch*, DStR 2009 (Beihefter zu Heft 34), 92 (92); *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 14.

Die Debatte, ob dem objektiven Nettoprinzip Verfassungsrang zukommt, geht jedoch am Kern des Problems vorbei und ist für die hier behandelte Thematik nicht von entscheidender Bedeutung.³¹⁴ Dies zeigt sich schon daran, dass das BVerfG diese Frage immer wieder offen lassen konnte. Verfassungsrang hat – wie bereits aufgeworfen – zunächst nur Art. 3 Abs. 1 GG. Das objektive Nettoprinzip konkretisiert den Gleichheitssatz³¹⁵ im nächsten Schritt bereichsspezifisch auf einfachgesetzlicher Ebene.³¹⁶

Entscheidungserheblich ist folglich die Frage, ob ein Verstoß gegen das einfachgesetzlich in § 2 Abs. 2 EStG verankerte objektive Nettoprinzip einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz darstellt. Mit der Regelung des § 2 Abs. 2 EStG hat sich der Gesetzgeber für den Saldo der Erwerbseinnahmen als Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer entschieden und eine Belastungsentscheidung getroffen, die er folgerichtig umsetzen muss. Da der Gleichheitssatz im Steuerrecht durch das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und das Gebot der Folgerichtigkeit bereichsspezifisch konkretisiert wird, führt eine Verletzung des Gebots der Folgerichtigkeit (durch einen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip) notwendigerweise zu einer Verletzung des Gleichheitssatzes.³¹⁷

Aus der Erkenntnis, dass der Saldo der Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen ist, um eine Verletzung des Gleichheitssatzes zu vermeiden, ist auf den hier vorliegenden Fall bezogen aber immer noch keine konkrete Lösung in Sicht. So besagt das objektive Nettoprinzip nur, dass bestimmte Aufwendungen zu berücksichtigen sind, jedoch wird nicht deutlich, *wann* dies im Einzelnen zu geschehen hat. Das objektive Nettoprinzip ordnet mit anderen Worten nur an, dass durch punktuelle Einkunftsarten veranlasste Aufwendungen generell zum Abzug zugelassen wer-

³¹⁴ Dieser Auffassung ist auch: Röder, *StuW* 2012, 18 (19).

³¹⁵ So auch die Auffassung von: Lang/Englisch, *StuW* 2005, 3 (6); Röder, *StuW* 2012, 18 (19).

³¹⁶ Lehner, *DStR* 2009, 185 (191) geht daher – in Bezug auf die Frage nach dem Verfassungsrang des objektiven Nettoprinzips – von einer „bereichsspezifischen Verankerung“, in der Verfassung aus.

³¹⁷ Dies wurde bereits im 2. Kapitel: 3. Teil: B. I dargestellt.

den. Ob dies aber im Jahr der Verausgabung oder erst Jahre später nach Erfüllung des jeweiligen einkommensteuerlichen Tatbestandes geschehen muss, bleibt offen, da das objektive Nettoprinzip keine zeitlichen Anordnungen trifft.³¹⁸

III. Einfachgesetzliches Abschnittsprinzip als weitere Konkretisierung oder Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips?

Das EStG normiert in §§ 2 Abs. 7 S. 1, 25 Abs. 1 S. 1 EStG einfachgesetzlich das Prinzip der Abschnittsbesteuerung. Dies könnte eine weitere Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips und damit auch des Gleichheitssatzes darstellen, so dass eine Berücksichtigung von Aufwendungen erst in den Jahren nach der eigentlichen Verausgabung eine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG darstellen würde.

1.) Vorüberlegungen

Zunächst ist festzuhalten, dass es sich bei der Einkommensteuer um eine Jahressteuer handelt. Damit stellt eine Nichtberücksichtigung von Aufwendungen im Jahr der Verausgabung zunächst eine Verletzung des einfachgesetzlich in den §§ 2 Abs. 7 S. 1, 25 Abs. 1 S. 1 EStG verankerten Prinzips der Abschnittsbesteuerung (sog. Periodizitätsprinzip) dar.

Anm.: Eine Verletzung des Periodizitätsprinzips kann dabei – auf die hier untersuchte Problemstellung bezogen – grds. auf zweierlei Arten erfolgen:

So ist es einerseits denkbar, dass eine Verletzung daraus resultiert, dass das Veranlassungsprinzip zu einer Zuordnung zu einer der punktuellen Einkunftsarten führt, so dass die jeweilige Aufwendung (aufgrund der Anwendung des Veranlassungsprinzips) erst im – u.U. weit nach der Ver-

³¹⁸ Auf das fehlende zeitliche Moment des objektiven Nettoprinzips wies auch das BVerfG in seiner Entscheidung zu den Jubiläumsrückstellungen hin: *BVerfG v. 12.05.2009*, 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 (125).

ausgabung liegenden – Zeitpunkt der Erfüllung des Steuertatbestands berücksichtigt werden kann.

Andererseits kann eine Verletzung aber auch schon dann vorliegen, wenn es – etwa weil ausschließlich eine punktuelle und keine vorhergehende laufende Einkunftsart erfüllt wird – gar nicht auf das Veranlassungsprinzip ankommt.

Entscheidend für die Untersuchung eines etwaigen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz ist – bezogen auf beide Fallgruppen – die Frage, ob es sich beim Periodizitätsprinzip lediglich um ein technisch budgetäres Prinzip der Steuerermittlung handelt, das durch eine andere einfachgesetzliche Regelung (hier: die jeweilige punktuelle Gewinnermittlungsvorschrift) im Wege der Spezialität verdrängt werden kann,³¹⁹ oder ob es einen derart hohen Stellenwert besitzt, dass Gewinnermittlungsvorschriften, die eine Berücksichtigung erst in späteren Jahren vorschreiben – schon alleine wegen der Verletzung des Periodizitätsprinzips – verfassungswidrig sind.

Letzteres wäre nur dann der Fall, wenn das Periodizitätsprinzip selbst Verfassungsrang hat (was nicht der Fall ist³²⁰), oder wenn es als Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips (und damit auch des Gleichheitssatzes) verstanden wird. Dies würde das Grundverständnis voraussetzen, dass Leistungsfähigkeit in Perioden gemessen wird.³²¹ Folge daraus wäre, dass eine Verletzung des Periodizitätsprinzips immer auch zu einer Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips führt. Eine Zuordnung von Aufwendungen, bzw. eine Regelung, die eine Verletzung dieses den Gleichheitssatz konkretisierenden Prinzips bewirkt, würde den

³¹⁹ Dies wäre nach dieser Auffassung beispielsweise auch bei § 10d EStG der Fall.

³²⁰ Dazu ausführlich: *Friauf*, in: *Friauf*, DStJG 12, 1989, 3 (16).

³²¹ Dazu auch: *Lang*, in: *Ebling*, DStJG 24, 2001, 49 (64).

Steuerpflichtigen somit in seinen Grundrechten verletzen, sofern die Verletzung nicht aufgrund eines hinreichenden sachlichen Grundes gerechtfertigt ist.³²²

2.) Periodeneinkommen als Indikator der Leistungsfähigkeit

Teile der Literatur gehen davon aus, Leistungsfähigkeit sei richtigerweise in Perioden zu messen. Dieses von Schick³²³ und Kirchhof³²⁴ geprägte Verständnis von Leistungsfähigkeit beruht dabei auf dem Gedanken, dass Gleichheit nicht nur Vergleichbarkeit in der Sache, sondern auch Vergleichbarkeit in der Zeit verlange. Damit handele es sich beim Periodizitätsprinzip um ein „materielles Prinzip“³²⁵ der Einkommensbesteuerung.

a) Aspekte „pro Periodeneinkommen“

Dieses Verständnis von Leistungsfähigkeit beruht dabei auf der Erwägung, dass die Einkommensteuer der Deckung des Finanzbedarfs des Staates diene, welcher durchgehend bestehe. „Durch eine periodische, sukzessive Besteuerung [werde] die regelmäßige Teilhabe am Erwerbseinkommen sichergestellt und eine gegenwartsgerechte Besteuerung erreicht.“³²⁶ Es bestehe ferner ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Bedarf,³²⁷ was sich auch daran zeige, dass die Bedürfnisse des einzelnen Steuerpflichtigen stets akut seien. Auch die Sozialhilfe stelle auf den momentanen Bedarf ab,³²⁸ was diese These weiter stütze. Zu beachten sei auch, dass die unterschiedlichen Lebensabschnitte des Steuerpflichtigen einen unterschiedlichen Bedarf auslösen. So berücksichtige der Gesetzgeber bei der Bemessung der Einkommensteuer etwa, ob der Steuerpflichtige ledig, verheiratet (Stichwort: Ehegattensplitting) oder verwitwet sei,

³²² Solche Gründe sieht das BVerfG etwa in Lenkungs- und Typisierungserfordernissen: BVerfG v. 22.06.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121; BVerfG v. 11.11.1998, 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280; BVerfG v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192; BVerfG v. 28.06.1960, 2 BvL 19/59, BVerfGE 11, 245.

³²³ Schick, Der Verlustrücktrag, 1976, S. 12.

³²⁴ Exemplarisch: Kirchhof, in: Ebling, DStJG 24, 2001, 9 (17).

³²⁵ Dazu ausführlich: Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2 Rn. A 136, A 362.

³²⁶ Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2 Rn. A 136.

³²⁷ Vgl. dazu die Ausführungen von: Ismer, in: Hey, DStJG 34, 2011, 91 (106).

³²⁸ So etwa: Giloy, FR 1979, 133 (134).

was darauf hindeute, dass der Gesetzgeber immer an die Leistungsfähigkeit im jeweiligen Zeitabschnitt anknüpfe.³²⁹

Für ein periodenbezogenes Verständnis der Leistungsfähigkeit spreche auch die Tatsache, dass das einfachgesetzlich in § 2 Abs. 2 EStG verankerte objektive Nettoprinzip Bezug auf die jeweilige Periode nehme.³³⁰ Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass Einkünfte einen unterschiedlichen Wert haben, je nachdem in welcher Periode sie erzielt werden, so dass sich Leistungsfähigkeit je nach Zeitabschnitt anders beurteile.³³¹

Hauptargument der Vertreter des periodenbezogenen Verständnisses von Leistungsfähigkeit ist aber die fehlende Rechtssicherheit im Falle einer lebenszeitlich orientierten Besteuerung. So verlange das Prinzip des Vertrauensschutzes – welches sich aus dem Prinzip der Rechtssicherheit ableite – kurze Veranlagungszeiträume, um zeitnah Klarheit für einen überschaubaren Zeitabschnitt zu schaffen.³³²

b) Aspekte „contra Periodeneinkommen“

Dieser Auffassung wird entgegengehalten, dass es sich beim Periodizitätsprinzip um kein Prinzip mit verfassungsrechtlichem Stellenwert handele, so dass der Gesetzgeber dieses – sofern er dabei nicht willkürlich handelt – jederzeit durchbrechen könne. Die Messung von Leistungsfähigkeit in Perioden sei zwar technisch bedingt notwendig, aber nicht aus Gesichtspunkten der Leistungsfähigkeit vorgeschrieben.³³³

Eine Messung von Leistungsfähigkeit in Jahresperioden sei auch deshalb unnötig, da das Prinzip der Rechtssicherheit zwar in der Tat eine gewisse Vorherseh-

³²⁹ So die Auffassung von: *Giloy*, FR 1979, 133 (136).

³³⁰ Vgl. dazu: *Lehner*, in: *Lehner*, Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2004, 1 (11) mwN.

³³¹ Vgl. dazu: *Ismer*, in: *Hey*, DStJG 34, 2011, 91 (102) mwN.

³³² Dazu ausführlich: *Drüen*, Periodengewinn und Totalgewinn, 1999, S. 92; auch: *Lehner*, in: *Lehner*, Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2004, 1 (15).

³³³ Hinsichtlich des Rangs des Periodizitätsprinzips darf auf die Ausführungen von: *Friauf*, in: *Friauf*, DStJG 12, 1989, 3 (16) hingewiesen werden.

barkeit erfordere, diese aber auch bei Anwendung von mehrjährigen Veranlassungszeiträumen gegeben wäre.³³⁴ Die technische Durchführbarkeit wäre dabei ebenfalls gewährleistet, da schon jetzt entsprechend lange Aufzeichnungspflichten bestehen, die beispielsweise einen 3-jährigen Veranlassungszusammenhang ermöglichen würden.³³⁵

Tipke weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass „die Zerlegung des Lebens Einkommens in Zeitabschnitte immer etwas Willkürliches an sich [haben]“,³³⁶ während andere Autoren sogar drastischer von einer „Fallbeil-Wirkung“ sprechen.³³⁷

Gegen ein periodenbezogenes Verständnis von Leistungsfähigkeit spreche nach Auffassung der Gegner dieser Ansicht auch, dass der Hinweis auf den Finanzbedarf des Staates nicht durchgreife. So würden die Grundrechte dem Bürger zur Abwehr gegen Eingriffe von Seiten des Staats dienen. Dem Staat selbst stünden jedoch gerade keine Grundrechte zu, so dass die Messgröße der Leistungsfähigkeit (welche sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ableitet) nicht unter Hinweis auf etwaige Bedürfnisse des Staates bestimmt werden dürfe.³³⁸

Gegen eine Messung der Leistungsfähigkeit in Perioden spreche weiter, dass – wenn man denn von einer verfassungsrechtlich vorgegebenen Regel ausgeht – diese durch den Gesetzgeber laufend durchbrochen werde, was prima facie gegen die Regel spreche. Dies sei etwa im Rahmen der Regelungen über den Zu- und Abfluss in § 11 EStG, über die AfA in § 7 EStG, über den Verlustabzug in § 10d EStG sowie über den Ansatz von Aufwendungen im Zeitpunkt der Veräußerung im Rahmen der §§ 16 bzw. 23 EStG der Fall.³³⁹

³³⁴ So die Ansicht von: *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981, S. 189.

³³⁵ Vgl. dazu: *Reil*, Leistungs- und Verlustfähigkeit, 2003, S. 176.

³³⁶ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2003, S. 756.

³³⁷ Exemplarisch: *Desens*, FR 2011, 745 (747) unter Hinweis auf *Aufermann*, Einkommensteuerbilanz und Verlust-Kompensation, 1959, S. 30.

³³⁸ Dazu ausführlich: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2003, S. 614 ff.

³³⁹ So etwa: *Ismer*, in: Hey, DStJG 34, 2011, 91 (112); auch: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2003, S. 758.

3.) Lebenseinkommen als Indikator der Leistungsfähigkeit

Die h.M. in der Literatur³⁴⁰ und die Rspr. des BFH³⁴¹ sehen im Periodizitätsprinzip daher nur ein „technisches Prinzip“ und gehen davon aus, das Lebenseinkommen sei der ideale Indikator einkommensteuerlicher Leistungsfähigkeit.

a) Aspekte „pro Lebenseinkommen“

Die Überlegenheit eines derartigen Verständnisses ergebe sich bereits aus der Tatsache, dass die Messung von Leistungsfähigkeit in kurzen Perioden aufgrund der Progression im Steuersatz eine erhebliche Benachteiligung all derer darstelle, die ihr Vermögen innerhalb kurzer Zeit erwirtschaften. Dies sei deshalb der Fall, da die effektive Steuerlast unstreitig höher ist, wenn das Einkommen in einzelnen Jahren sehr hoch und in anderen Jahren niedrig ist, als wenn das Einkommen gleichmäßig verteilt zufließt.³⁴² Es wäre daher gerechter, die Summe der Lebenszeiteinkünfte gleichmäßig auf die Lebenszeit zu verteilen und laufende Steuerzahlungen als Vorauszahlungen zu gestalten.³⁴³

Für ein lebenszeitliches Verständnis von Leistungsfähigkeit spreche ferner, dass auch im Rahmen der Überschuss- bzw. Gewinnerzielungsabsicht stets auf die Gesamtperiode der Erwerbstätigkeit bzw. des Betriebs abgestellt werde.³⁴⁴ Grund dafür sei das Verständnis, dass zufällige Verlagerungen in die jeweiligen Veranlagungszeiträume nicht über die Steuerbarkeit einzelner Erwerbstätigkeiten entscheiden dürfen. Daher sei aber auch hier von einem rein technischen Ab-

³⁴⁰ Exemplarisch: *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981, S. 187; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2003, S. 756; *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003, S. 145.

³⁴¹ Exemplarisch: *BFH v. 22.08.2012*, I R 9/11, BStBl. II 2013, 512; *BFH v. 11.02.1998*, I R 81/97, BStBl. II 1998, 485; *BFH v. 05.05.2002*, I R 115/00, BFH/NV 2002, 1549; *BFH v. 31.03.2004*, X R 25/03, BFH/NV 2004, 1212.

³⁴² So etwa: *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981, S. 187; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2003, S. 755.

³⁴³ Zum Modell einer Besteuerung des Lebenseinkommens darf auf die wegweisende Arbeit von: *Hackmann*, Die Besteuerung des Lebenseinkommens, 1979 verwiesen werden; dazu auch: *Mitschke*, StuW 1981, 255.

³⁴⁴ *Heuermann*, FR 2012, 435 (438).

schnittsprinzip auszugehen, so dass die Leistungsfähigkeit jedenfalls nicht an diese Zeiträume gebunden sei.

Auch das von den Verfechtern eines abschnittsbezogenen Verständnisses von Leistungsfähigkeit aufgeworfene Argument, eine lebenszeitliche Besteuerung sei technisch nicht umzusetzen, da das steuerliche Ergebnis erst mit dem Ableben des Steuerpflichtigen endgültig feststehe, könne nicht überzeugen. So sei es ohne weiteres möglich, jährlich eine Art „Zwischenabrechnung“ anzustellen, so dass die noch zu entrichtende Steuer im Jahr des Ablebens von gleicher Relevanz sei, wie in den Jahren davor.³⁴⁵

Zu beachten sei auch, dass Investitionsentscheidungen in der Regel nicht zeitraumbezogen, sondern langfristig getätigt werden, ein Abstellen auf eine kurze Zeitperiode also zu Verfälschungen hinsichtlich der Bestimmung der konkreten Leistungsfähigkeit führen würde.³⁴⁶ Die überperiodische Sichtweise sei auch einfachgesetzlich verankert. So etwa im Bereich der bereits erwähnten Totalerfolgsprognose, aber auch in den Regelungen zur Milderung von Progressionsnachteilen in den §§ 4a Abs. 2 Nr. 1 und 34 EStG.³⁴⁷

b) Aspekte „contra Lebenseinkommen“

Diesem lebenszeitlichen Verständnis von Leistungsfähigkeit wird, wie bereits erörtert, teilweise unter Hinweis auf technische Schwierigkeiten eine Absage erteilt. In der Tat würde ein derartiges Vorgehen erhebliche Umstellungen in der Finanzverwaltung erfordern; diese wären jedoch zweifelsohne zu bewältigen. Gehaltvoller erscheint indes das Argument, eine am Lebenseinkommen orientierte Besteuerung scheitere daran, dass diese eine Änderung der Steuergesetze durch den Gesetzgeber faktisch unmöglich machen würde, da diese Auswirkungen auf sämtliche Veranlagungszeiträume hätten und damit nicht zu überschauen wären. Damit sei dem Gesetzgeber aber die Möglichkeit der Änderung der

³⁴⁵ Dazu etwa: *Ismer*, in: Hey, DStJG 34, 2011, 91 (101).

³⁴⁶ *Ismer*, in: Hey, DStJG 34, 2011, 91 (101).

³⁴⁷ Dazu ausführlich: *Ismer*, in: Hey, DStJG 34, 2011, 91 (118).

Steuergesetze genommen, was einen Verstoß gegen das Demokratieprinzip nahelege.³⁴⁸ Auch die Verrechnung von im Ausland geleisteten Steuern sei nur schwer zu bewerkstelligen.

4.) Stellungnahme

Überzeugender erscheint dennoch ein lebenszeitliches Verständnis von Leistungsfähigkeit, da eine Einteilung in Zeitabschnitte zwar technisch zwingend notwendig ist, diese aber zweifelsohne zu Verzerrungen führt. Ferner darf darauf hingewiesen werden, dass Argumente wie die Schwierigkeiten der Durchführung einer Lebenseinkommensbesteuerung zwar der Einführung einer solchen (End-) Besteuerung entgegenstehen, dies aber kein Argument gegen ein lebenszeitliches Verständnis von Leistungsfähigkeit ist. Dass die Besteuerung aus technischen Gründen zwingend in Perioden vorzunehmen ist, heißt nicht, dass Leistungsfähigkeit in Perioden gemessen werden muss. Vielmehr durchbricht das Periodizitätsprinzip das Leistungsfähigkeitsprinzip aus besagten technischen Gründen.

Festzuhalten bleibt daher, dass der Gesetzgeber verfassungsrechtlich weder zu einer rein lebenszeitlichen, noch zu einer abschnittsbezogenen Messung der individuellen Leistungsfähigkeit gezwungen ist. Eine verfassungsrechtliche Verankerung des Periodizitätsprinzips existiert nicht.

Damit stellt das Periodizitätsprinzip keine Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips dar und kann im Wege der Spezialität durch die Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 16 Abs. 2 S. 1, 17 Abs. 2 S. 1, 20 Abs. 4 S. 1, 23 Abs. 3 S. 1 EStG im Rahmen der punktuellen Einkunftsarten durchbrochen werden.

³⁴⁸ So etwa: *Giloy*, FR 1979, 133 (136); auch: *Ismer*, in: Hey, DStJG 34, 2011, 91 (104).

IV. Prüfung der Gewinnermittlungsvorschriften am erarbeiteten Vergleichsmaßstab

Da nun der Vergleichsmaßstab der gleichheitsrechtlichen Prüfung feststeht, können die punktuellen Gewinnermittlungsvorschriften auf eine etwaige Verletzung des Gleichheitssatzes untersucht werden.

Die obigen Untersuchungen haben ergeben, dass es unter Gesichtspunkten der Leistungsfähigkeit irrelevant ist, zu welchem Zeitpunkt eine Aufwendung berücksichtigt wird.³⁴⁹ Entscheidend ist nur, dass sie überhaupt Berücksichtigung findet, da es hinsichtlich der Leistungsfähigkeit auf das Lebenseinkommen des Steuerpflichtigen ankommt.

Anm.: Selbst wenn man von einem abschnittsbezogenen Verständnis von Leistungsfähigkeit ausgeht, so resultiert daraus dennoch kein relevanter Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG, da jedenfalls besondere sachliche Gründe vorliegen, die den Verstoß rechtfertigen.³⁵⁰ Es handelt sich bei den punktuellen Gewinnermittlungsvorschriften nicht um reine Fiskalzwecknormen, so dass Ungleichbehandlungen auf Grundlage von Lenkungs Zwecken gerechtfertigt werden können.³⁵¹ Derartige Rechtfertigungsgründe können beispielsweise im gesetzgeberischen Willen zur Unterbindung von Spekulationsgeschäften im Rahmen von § 23 EStG gesehen werden. Eine Rechtfertigung ergibt sich aber auch aus dem Umstand heraus, dass zum Zeitpunkt der Verausgabung noch nicht feststeht, ob es überhaupt zu einer steuerpflichtigen Veräußerung kommt. Ferner werden Wertsteigerungen vor Verwirklichung des Steuertatbestandes ebenfalls nicht berücksichtigt, so dass die Regelung jedenfalls nicht willkürlich ist.

³⁴⁹ So die Auffassung von: *Desens*, FR 2011, 745 (746); sowie von: *Lang/Englisch*, *StuW* 2005, 3 (6) zur Parallelproblematik des Verlustabzugs im Rahmen der Mindestbesteuerung.

³⁵⁰ Zu den Anforderungen an die Rechtfertigung von Verstößen gegen Art. 3 Abs. 1 GG darf auf die Ausführungen von: *Werz*, *Verlustverrechnungsbeschränkungen im Lichte der Verfassung*, 2003, S. 177, 234 hingewiesen werden.

³⁵¹ Dazu ausführlich und instruktiv: *Birk/Desens/Tappe*, *Steuerrecht*, 2016, S. 65; sowie: *Birk*, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, 1983, S. 245.

Eine bloße zeitliche Zäsur bei der Berücksichtigung von Aufwendungen verstößt somit nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.³⁵²

Dennoch gehen Teile der Literatur auch unter Zugrundlegung dieses Verständnisses von Leistungsfähigkeit davon aus, Verluste müssten aus Gründen der Rechtssicherheit möglichst zeitnah berücksichtigt werden.³⁵³

Dies ist zunächst nicht zu beanstanden. So steht das Leistungsfähigkeitsprinzip (orientiert am Lebenseinkommen) tatsächlich in einem Spannungsverhältnis zum Abschnittsprinzip, welches – neben erhebungstechnischen Gründen – jedenfalls auch der Rechtssicherheit und Überschaubarkeit dient. Dennoch kann das Abschnittsprinzip im Bereich der punktuellen Gewinnermittlungsvorschriften nicht uneingeschränkt umgesetzt werden und wird im Wege der Spezialität durch die Vorschriften der punktuellen Gewinnermittlung verdrängt. Grund dafür ist, dass zum Zeitpunkt der Tätigkeit der jeweiligen Aufwendung vor Erfüllung des Einkommenstatbestandes noch gar nicht feststeht, ob dieser überhaupt erfüllt wird. Würde man den Abzug derartiger Aufwendungen dennoch zulassen, so wäre dem steuerlichen Missbrauch Tür und Tor geöffnet, was es aufgrund der Tatsache, dass der Staat auf die Steuereinnahmen angewiesen ist, zu vermeiden gilt.

Abschließend bleibt damit festzuhalten, dass es Art. 3 Abs. 1 GG nicht gebietet, im Rahmen der punktuellen Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 16 Abs. 2 S. 1, 17 Abs. 2 S. 1, 20 Abs. 4 S. 1, 23 Abs. 3 S. 1 EStG Aufwendungen, welche bereits vor Verwirklichung des jeweiligen punktuellen Einkommenstatbestandes anfallen, unmittelbar zum Zeitpunkt ihrer Verausgabung zu berücksichtigen.

³⁵² So auch die Auffassung des BFH in seinen Entscheidungen zur Mindestbesteuerung: *BFH* v. 09.05.2001, XI B 151/00, BStBl. II 2001, 552 (554); *BFH* v. 06.03.2003, XI B 76/02, BStBl. II 2003, 523 (524).

³⁵³ Exemplarisch: *Lang/Englisch*, *StuW* 2005, 3 (9); *Röder*, *StuW* 2012, 18 (22); *Desens*, *FR* 2011, 745 (747); *Heuermann*, *FR* 2012, 435 (439).

C. Verletzung der Eigentumsfreiheit (Art. 14 GG)

Im Raum steht jedoch weiter eine mögliche Verletzung von Art. 14 GG. So könnte die Besteuerung von real nicht (mehr) vorhandenen Geldern zu einer Besteuerung der Vermögenssubstanz beim Steuerpflichtigen führen und diesen übermäßig belasten. Zwar schützt Art. 14 Abs. 1 GG grundsätzlich nicht das Vermögen als solches, jedoch besteht der Grundrechtsschutz immer dann, wenn die Steuer eine „erdrosselnde Wirkung“ hat, die einem Zugriff auf das jeweilige Eigentumsobjekt gleichkommt.³⁵⁴ Die neuere Rspr. des BVerfG³⁵⁵ geht mit der überwiegenden Auffassung in der Literatur³⁵⁶ sogar noch weiter: So soll bereits dann eine rechtfertigungsbedürftige Inhalts- und Schrankenbestimmung nach Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG vorliegen, wenn der Steuerzugriff tatbestandlich an das Innehaben von vermögenswerten Positionen anknüpft und so den privaten Nutzen der erworbenen Rechtsposition zugunsten der Allgemeinheit einschränkt. Art. 14 GG schütze folglich zwar nicht den Erwerb, aber den Bestand des Hinzuerworbenen.

Dabei darf jedoch nicht verkannt werden, dass vorliegend nicht die Frage behandelt werden soll, ob die Besteuerung punktuell erzielter Einkünfte einen Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG darstellt, sondern ob es Art. 14 Abs. 1 GG gebietet, Aufwendungen bereits vor Verwirklichung des entsprechenden punktuellen Einkommenstatbestandes zu berücksichtigen. Ein solches Vorgehen könnte das aus Art. 14 Abs. 1 GG und dem Rechtsstaatsprinzip abzuleitende Übermaßverbot verlangen. So darf der Steuerpflichtige nicht über die Maße belastet werden. Andererseits darf daraus aber nicht geschlussfolgert werden, die Tatsache, dass dem Steuerpflichtigen temporär die Geltendmachung seiner Verluste verwehrt

³⁵⁴ BVerfG v. 31.05.1988, 1 BvL 22/85, BVerfGE 78, 232; BVerfG v. 08.04.1997, 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267.

³⁵⁵ BVerfG v. 18.01.2006, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97.

³⁵⁶ Exemplarisch: Ipsen, Staatsrecht II, 2014, S. 209ff; Friauf, in: Friauf, DStJG 12, 1989, 3 (24); Wendt, NJW 1980, 2111 (2113).

wird, stelle zwingend einen Eingriff in den Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG dar.³⁵⁷

Eine Überbelastung besteht aber nur dann, wenn keine Kompensation für eine (wie auch immer geartete) Belastung erfolgt. Die punktuellen Gewinnermittlungsvorschriften selbst greifen somit nur dann in den Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG ein, wenn sie Wertsteigerungen bereits vor Tatbestandsverwirklichung der Besteuerung unterwerfen würden, Aufwendungen aber noch unberücksichtigt lassen würden und den Steuerpflichtigen somit (kompensationslos) übermäßig belasten. Dies ist jedoch gerade nicht der Fall, da Wertsteigerungen vor Tatbestandsverwirklichung nicht besteuert werden und folglich schon keine auszugleichende Belastung vorliegt.

Somit ist in Art. 14 Abs. 1 GG kein verfassungsrechtliches Gebot zu sehen, Aufwendungen im Zusammenhang mit punktuellen Einkunftsarten sofort zu berücksichtigen. Dieses Ergebnis steht auch im Einklang mit der von Kirchhof³⁵⁸ entwickelten Lehre der Eigentümerfreiheit. Dabei soll Art. 14 Abs. 1 GG nicht nur das Eigentum selbst, sondern auch die Freiheit über das Eigentum zu entscheiden, schützen. Gerade dies ist aber im Fall der punktuellen Gewinnermittlungsvorschriften gewährleistet. So wird der Steuerpflichtige nicht gezwungen Aufwendungen vor Tatbestandsverwirklichung zu tätigen. Ein staatlicher Eingriff findet nicht statt. Vielmehr entscheidet der Steuerpflichtige frei darüber, wie er seine Mittel verwenden möchte und trifft gegebenenfalls Investitionsentscheidungen, die zu Aufwendungen führen. Die Beeinträchtigung durch den Abfluss von finanziellen Mitteln rührt daher aus der Ausübung des freiheitlich ausgeprägten Eigentumsgrundrechts selbst her, so dass auch aus dem Blickwinkel der Eigentümerfreiheit heraus kein ungerechtfertigter Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG vorliegt.

³⁵⁷ Vgl. dazu die Ausführungen bei: *Wertz*, Verlustverrechnungsbeschränkungen im Lichte der Verfassung, 2003, S. 153.

³⁵⁸ *Kirchhof*, in: Korinek/Müller/Schlaich u. a., Die Verfassungsgerichtsbarkeit im Gefüge der Staatsfunktionen, 1981 (213ff).

Damit stellt die Nichtberücksichtigung von vor Verwirklichung des punktuellen Einkommenstatbestands anfallenden Aufwendungen keine Verletzung des Eigentumsgrundrechts aus Art. 14 Abs. 1 GG dar.

D. Besteuerung des Existenzminimums (Art. 1 Abs. 1 i.V.m. 20 Abs. 1 GG)

Die steuerliche Nichtbeachtung von Aufwendungen vor Erfüllung eines punktuellen Einkommenstatbestandes könnte zu einer Besteuerung des Existenzminimums führen, wenn dem Steuerpflichtigen keine außerhalb des Existenzminimums stehenden Mittel zur Begleichung seiner Steuerschuld zur Verfügung stehen.

Das Gebot der Steuerfreiheit des Existenzminimums gewinnt das BVerfG in stetiger Rspr.³⁵⁹ aus Art. 1 GG sowie dem in Art. 20 Abs. 1 GG verankerten Sozialstaatsprinzip. Die belastungsgerechte Besteuerung der Familie wird darüber hinaus durch Art. 6 Abs. 1 GG sichergestellt.³⁶⁰

Das Existenzminimum ist dabei aus dem Grund von der Besteuerung freizuhalten, als der Staat dem mittellosen Bürger die Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein gewähren muss.³⁶¹ Nimmt er diesem die dafür nötigen Mittel zunächst weg, um sie ihm dann wieder als Sozialhilfe zu gewähren, so wäre dies nicht nur sinnwidrig, sondern es würde auch den verfassungsrechtlich gesicherten Vorrang des eigenverantwortlichen Erwerbs konterkarieren.³⁶²

Vorliegend wäre es – wie bereits aufgeworfen – denkbar, dass der Steuerpflichtige seine Einnahmen aus einer steuerpflichtigen Tätigkeit nutzt, um Aufwendungen – etwa zur Finanzierung eines privaten Veräußerungsgeschäfts – zu tätigen. Diese sind vor der Veräußerung des Investitionsobjekts aber noch nicht

³⁵⁹ *BVerfG v. 29.05.1990*, 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60; *BVerfG v. 10.11.1998*, 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, 216; *BVerfG v. 10.11.1998*, 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246.

³⁶⁰ Dazu ausführlich: Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 162 ff.

³⁶¹ Vgl. dazu: Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 2016, S. 59.

³⁶² Friauf, in: Friauf, DStJG 12, 1989, 3 (29).

steuerlich absetzbar, was wiederum dazu führen könnte, dass beim Steuerpflichtigen Gelder besteuert werden, die im de facto nicht zur Verfügung stehen.

Dennoch gebietet es die Steuerfreiheit des Existenzminimums auch in diesem Fall nicht, derartige Aufwendungen bereits im Jahr der Verausgabung anzuerkennen. So sieht das Steuerrecht in seiner Gesamtkonzeption vor, dass die Finanzverwaltung in bestimmten, die Existenz des Steuerpflichtigen gefährdenden Ausnahmefällen, von den in ihrem Ermessen stehenden Instrumenten der Stundung gem. § 222 AO und des Erlasses gem. § 227 AO³⁶³ Gebrauch macht.³⁶⁴ Damit wird aber deutlich, dass eine Besteuerung des Existenzminimums, auch im Falle von vorweggenommenen Aufwendungen, bei punktuellen Einkunftsarten auf keinen Fall eintreten wird.

Die punktuellen Gewinnermittlungsvorschriften sind folglich auch aus diesem Gesichtspunkt heraus verfassungskonform und erfordern keine sofortige Berücksichtigung von Aufwendungen, welche vor Verwirklichung des punktuellen Einkommenstatbestands anfallen.

E. Ergebnis

Es besteht verfassungsrechtlich unter keinem Gesichtspunkt ein Bedürfnis, „vorweggenommene Aufwendungen“ bereits im Zeitpunkt ihrer Verausgabung steuerlich zu berücksichtigen. Vielmehr genügt es den Anforderungen an die Verfassung, wenn derartige Aufwendungen überhaupt zum Abzug zugelassen werden.

³⁶³ Dazu auch: *Musil*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 2 EStG Anm. 907.

³⁶⁴ *Werz*, Verlustverrechnungsbeschränkungen im Lichte der Verfassung, 2003, S. 202.

3. Kapitel: Lösung konkreter Zuordnungsfragen unter Berücksichtigung der erarbeiteten Maßstäbe

Damit stehen die Rahmenbedingungen für die Zuordnung von Aufwendungen bei punktuellen Einkunftsarten fest. Dennoch kann die Zuordnung von Aufwendungen im Einzelfall Schwierigkeiten bereiten. Der folgende Abschnitt soll daher einen Überblick über die unterschiedlichen Auffassungen in Rspr. und Literatur zur „korrekten“ Zuordnung von Aufwendungen verschaffen und diese unter Zuhilfenahme des soeben erarbeiteten Verständnisses vom Veranlassungszusammenhang auf ihre Richtigkeit hin überprüfen.

In diesem Zusammenhang sollen insbesondere die für die jeweiligen originär privaten Veräußerungsgeschäfte typischen Abgrenzungsschwierigkeiten dargestellt und gelöst werden. Betrachtet wird dabei zuvorderst die Zuordnung von Aufwendungen bei Einkünften aus

- Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) und aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 EStG),
- der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 17 EStG) und aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 EStG) sowie
- aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 EStG) und aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft (§ 20 Abs. 2 EStG).

1. Teil: Private Veräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG

Aufwendungen können – wie bereits aufgeworfen – im Zusammenhang mit Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG sowie mit solchen aus Vermietung und Verpachtung (V+V) nach § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG stehen. Gedacht sei dabei an den bereits eingangs erwähnten Fall, in dem ein fremdfinanziertes V+V-Objekt noch innerhalb der Frist des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG veräußert wird.³⁶⁵ Gerade in

³⁶⁵ Vgl. dazu den im „Problemaufriss“ erwähnten Beispielfall, S. 1.

einer solchen Konstellation dienen die Finanzierungsaufwendungen – untechnisch betrachtet – sowohl der Finanzierung des V+V-Objekts, als auch der Finanzierung des „Veräußerungsobjekts“, was bei der Zuordnung der Aufwendungen Schwierigkeiten bereiten kann.

Der nachfolgende Abschnitt behandelt daher die Zuordnungsschwierigkeiten im Falle der Verwirklichung der Einkunftsart des § 23 EStG³⁶⁶ in Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten (insbesondere zur Einkunftsart des § 21 EStG). Die Untersuchung orientiert sich dabei an einer zeitlichen Schiene, die noch vor dem Erwerb des Spekulationsobjekts beginnt und sich bis zum Zeitpunkt nach der Veräußerung des Objekts erstreckt.

A. Besonderheiten des Einkommenstatbestandes des § 23 EStG

Bevor nun auf die einzelnen Fallgruppen eingegangen wird, ist zunächst auf einige Besonderheiten des Einkommenstatbestands des § 23 EStG hinzuweisen, die für das Verständnis der Zuordnungsproblematik von besonderer Bedeutung sind.

Basierend auf der Quellentheorie von Fuisting besteuert das deutsche Einkommensteuerrecht im Rahmen der Überschusseinkünfte grds. nur Zuflüsse aus der Einkommensquelle selbst, während Wertsteigerungen der Quelle steuerlich unberücksichtigt bleiben.³⁶⁷ Da Aufwendungen letztlich die Kehrseite der Einnahmen sind, ist es somit von besonderer Bedeutung, strikt zwischen Aufwendungen auf die Quelle (grds. unbeachtlich) und Aufwendungen im Zusammenhang mit laufenden Einkünften (grds. beachtlich) zu differenzieren.

Bei § 21 EStG handelt es sich um eine Überschusseinkunftsart, so dass Wertveränderungen der Quelle in den nicht steuerbaren Bereich fallen, § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG. Dennoch ordnet § 23 EStG ausnahmsweise die Be-

³⁶⁶ Die nachfolgenden Ausführungen konzentrieren sich aus Gründen der Übersichtlichkeit überwiegend auf § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Die dort getroffenen Feststellungen sind aber selbstverständlich auf § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG übertragbar.

³⁶⁷ Dazu ausführlich: Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rz. 50 ff.

steuerung von Wertsteigerungen der Quelle selbst an und durchbricht damit den Grundsatz der Nichtbesteuerung der Quelle.³⁶⁸ Der Einkommenstatbestand des § 23 EStG wurde dabei vom Gesetzgeber ursprünglich mit dem Ziel der Eindämmung und Bekämpfung von riskanten Spekulationsgeschäften geschaffen³⁶⁹ und durfte aufgrund seines engen Anwendungsbereiches als Ausnahmevorschrift hinsichtlich des Grundsatzes der steuerlichen Nichtberücksichtigung der Einkommensquelle verstanden werden.³⁷⁰ Mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999³⁷¹ hat der Gesetzgeber den Anwendungsbereich des § 23 EStG jedoch erheblich ausgeweitet, was sich insbesondere in der Verlängerung der Haltenszeiten von ursprünglich zwei Jahren im Fall von Immobilienspekulationen auf nunmehr zehn Jahre widerspiegelt. Dies führte zu einer weitgehenden „Steuerverhaftung“ des Privatvermögens (ähnlich eines Betriebsvermögens) und zu einer Angleichung der Überschusseinkunftsarten an die Gewinneinkunftsarten.³⁷²

Weitere Besonderheit des § 23 EStG ist, dass es sich zwar um eine Überschusseinkunftsart handelt, § 23 Abs. 3 S.1 EStG aber eine besondere Gewinnermittlungsvorschrift beinhaltet. So gilt bei privaten Veräußerungsgeschäften nicht das Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 EStG, vielmehr erfolgt eine Gewinnermittlung (eigentlich Überschussermittlung) punktuell zum Zeitpunkt der Veräußerung. Das bedeutet, dass Aufwendungen erst (und nur) im Zeitpunkt der Veräußerung berücksichtigt werden können.³⁷³

³⁶⁸ *Wernsmann*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 23 Rn. A1, A6; *Musil*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 23 EStG Anm. 8; *Brodhun*, Die Besteuerung privater Vermögensumschichtungen im Einkommensteuerrecht am Beispiel der Rechtsnachfolgeregelung des § 23 EStG, 2010, S. 34; *Musil*, in: Hey, DStJG 34, 2011, 237 (238).

³⁶⁹ Ein umfassender Überblick über die historische Entwicklung der Besteuerung von privaten Veräußerungsgeschäften findet sich bei: *Dechant*, Die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte in systematischer und verfassungsrechtlicher Hinsicht, 2006, S. 26 ff.

³⁷⁰ Dies wird auch daran deutlich, dass § 23 EStG in seiner ursprünglichen Fassung nicht von privaten Veräußerungsgeschäften, sondern von „Spekulationsgeschäften“ sprach.

³⁷¹ Abgedruckt in: BStBl. I 1999, 304.

³⁷² Hinweis: Auf die Auswirkungen dieser Änderungen wird im jeweils relevanten Bereich der „Zeitschiene“ noch näher eingegangen.

³⁷³ Dazu bereits: 2. Kapitel: 2. Teil: B. I.

Ebenso herausgestellt werden muss, dass eine Tatbestandsverwirklichung bei § 23 EStG nach überwiegender Auffassung auch dann angenommen wird, wenn keine Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt.³⁷⁴ Dies begründet die h.M. mit der engen Tatbestandsfassung des Einmaltatbestandes der Veräußerung, während die Gegenansicht der Auffassung ist, eine Einkünfteerzielungsabsicht sei zwar erforderlich, diese würde aber durch die kurzen Haltensfristen objektiviert und typisiert werden.³⁷⁵ Der Streit bedarf an dieser Stelle jedoch, aufgrund der Tatsache, dass jedenfalls nach keiner Auffassung eine Einkünfteerzielungsabsicht positiv festgestellt werden muss, keiner Entscheidung.

B. Zuordnung von Aufwendungen zu § 23 EStG, insb. in Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten

Die folgenden Fallgruppen orientieren sich, wie bereits aufgeworfen, an einer zeitlichen Schiene, welche noch vor der Anschaffung des Spekulationsobjekts beginnt und sich bis zum Zeitpunkt nach der Veräußerung des Objekts erstreckt.

I. Anschaffungs- bzw. Herstellungsphase

1.) Grundlagen des Anschaffungs- und Herstellungskostenbegriffs

Aufwendungen sind der vermögensmindernde Abfluss von Gütern in Geld oder Geldeswert.³⁷⁶ Damit sind sowohl Betriebsausgaben und Werbungskosten als auch die jeweiligen Anschaffungs- und Herstellungskosten (AK/HK) Aufwendungen.

Dabei sind nicht nur solche Aufwendungen als AK/HK zu behandeln, die unmittelbar zum Zeitpunkt des Erwerbs anfallen, vielmehr ist von einem „Anschaffungskostenzeitraum“ auszugehen.³⁷⁷ Gleiches gilt für die Herstellungskosten,

³⁷⁴ Exemplarisch: *Wernsmann*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 23 Rn. A2; *Musil*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 23 EStG Anm. 82.

³⁷⁵ So die Auffassung von: *Glenk*, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, § 23 EStG Rn. 13; sowie ausführlich zu dieser Thematik: *Höck*, FR 2000, 764; *Neeb*, StuW 1991, 52.

³⁷⁶ Dazu ausführlich: 2. Kapitel: 1. Teil: B.

³⁷⁷ *Stobbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 6 EStG Anm. 164.

denn die Herstellung ist ein Vorgang, der sich über einen gewissen Zeitraum erstreckt.³⁷⁸

Das steuerrechtliche Verständnis der AK/HK orientiert sich (weitgehend) an der handelsrechtlichen Vorschrift des § 255 Abs. 1 HGB, die auch etwaige Nebenkosten der Anschaffung den AK/HK zuordnet.³⁷⁹ Folglich sind nicht nur der Kaufpreis eines Objekts, sondern auch die zahlreichen Nebenkosten, die anlässlich des Erwerbs anfallen (Provisionen, Gebühren, Steuern, etc.), den nicht sofort abzugsfähigen AK/HK zuzurechnen.³⁸⁰ AK/HK werden im Rahmen des § 23 EStG bei der Gewinnermittlung und im Rahmen des § 21 EStG als Grundlage der geltend gemachten AfA (§ 7 Abs. 1 S. 1 EStG) steuerlich berücksichtigt. Zuordnungsschwierigkeiten zwischen den einzelnen Einkunftsarten ergeben sich demnach – im Falle des tatsächlichen Vorliegens von AK/HK – regelmäßig keine. Dennoch kann es im Einzelfall Probleme bereiten, zwischen AK/HK und laufenden Werbungskosten zu differenzieren.³⁸¹

2.) Besondere Anschaffungs- und Herstellungskosten

Aufgrund der Vielzahl der unterschiedlichsten Kosten im Zusammenhang mit der Anschaffung bzw. Herstellung eines Objekts³⁸² behandelt der folgende Abschnitt lediglich die praxisrelevantesten Fallgruppen hinsichtlich der Zuordnung von Anschaffungs- und Herstellungskosten im Zusammenhang mit Einkünften aus § 23 EStG.

a) Finanzierungskosten

Bei den Finanzierungskosten eines Objekts (die zumindest gedanklich auch der Anschaffung des Wirtschaftsguts zugeordnet werden könnten) handelt es sich

³⁷⁸ Dazu ausführlich: *Stobbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 6 EStG Anm. 166.

³⁷⁹ *Stobbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 6 EStG Anm. 165.

³⁸⁰ Vgl. dazu die Ausführungen von: *Rasenack*, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, 2007, S. 98 ff.

³⁸¹ Zu dieser Abgrenzung ausführlich: *Rasenack*, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, 2007, S. 104 ff.

³⁸² Eine umfangreiche Aufschlüsselung der unterschiedlichen Kosten findet sich bei: *Stobbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 6 EStG Anm. 160 ff.

um keine AK/HK, da sie der Beschaffung des Kapitals und nicht der Beschaffung des Wirtschaftsgutes dienen. Derartige Aufwendungen können jedoch ggf. als Werbungskosten bei § 23 EStG im Zeitpunkt der Veräußerung oder als Werbungskosten bei der jeweiligen laufenden Einkunftsart (etwa bei § 21 EStG) berücksichtigt werden. Die Frage der Zuordnung und Berücksichtigungsfähigkeit derartiger Aufwendungen während der Haltensphase des Veräußerungsobjekts wird später im 3. Kapitel: 1. Teil: B. II. 2.) behandelt.

b) Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten

AK/HK können grds. auch nachträglich anfallen. Dies ist etwa bei nachträglichen Kaufpreiserhöhungen der Fall.

Nachträgliche AK/HK liegen aber auch dann vor, wenn eine Erhaltungsmaßnahme soweit geht, dass nicht mehr der ursprüngliche Gegenstand erhalten, sondern de facto bereits ein neuer Gegenstand hergestellt bzw. angeschafft wird. Gerade in derartigen Fällen kann es im Einzelfall schwierig sein, zwischen laufendem Erhaltungsaufwand und AK/HK abzugrenzen.³⁸³

Vereinfacht betrachtet, liegen AK/HK immer dann vor, wenn etwas „Neues“ geschaffen wurde, während eine bloße Erhaltungsmaßnahme (welche zu ggf. sofort abziehbaren Werbungskosten führt) dann vorliegt, wenn die Sache lediglich „wiederhergestellt“ wurde, die Maßnahme also der Erhaltung des status quo dient.³⁸⁴ Besonders praxisrelevant ist diese Unterscheidung im Falle der Sanierung von Immobilien. Dabei erfordert die Annahme von nachträglichen AK/HK eine Standardanhebung bzgl. des gesamten Gebäudes (sog. Standardsprung), welche nach Ansicht des BFH³⁸⁵ immer dann vorliegt, wenn mindestens drei der vier standardprägenden Ausstattungsbereiche (Heizung, Sanitär, Elektrik, Fenster) nicht nur modernisiert werden, sondern eine wesentliche Funktionserweite-

³⁸³ Zu dieser Abgrenzung ausführlich: *Rasenack*, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, 2007, S. 104 ff.

³⁸⁴ Vgl. dazu: *Hennrichs*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 255.

³⁸⁵ Exemplarisch: *BFH v. 12.09.2001*, IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569; *BFH v. 03.12.2002*, IX R 64/99, BStBl. II 2003, 590.

rung vorgenommen wird.³⁸⁶ Einzelmaßnahmen der Verbesserung des Gebäudes führen hingegen in der Regel zu sofort abziehbarem Erhaltungsaufwand, sofern eine laufende Einkunftsart verwirklicht wird. Wird eine solche nicht verwirklicht, so ist eine Berücksichtigung der Aufwendungen erst im Zeitpunkt der Veräußerung in Gestalt von Werbungskosten möglich, sofern ein Veranlassungszusammenhang zur Einkunftsart des § 23 EStG besteht und belegt werden kann.³⁸⁷

Unabhängig vom handelsrechtlichen AK/HK Verständnis kennt das Steuerrecht in den §§ 9 Abs. 5 S. 2, 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG noch weitere Regelungen zu den nachträglichen Herstellungskosten von Gebäuden. So sollen zu diesen auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung eines Gebäudes durchgeführt werden und die ohne die Umsatzsteuer 15 Prozent der Anschaffungskosten übersteigen, gehören. Ausgeklammert werden jedoch solche Aufwendungen, die üblicherweise jährlich anfallen, § 6 Abs. 1 Nr. 1a S. 2 EStG. Klassische Schönheitsreparaturen fallen dabei nur dann unter die Rubrik der Herstellungskosten, wenn sie im Rahmen einer einheitlichen Baumaßnahme anfallen.³⁸⁸ Aufgrund dieser Sonderregelung im EStG kann es an dieser Stelle zu einem Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz kommen, da § 255 Abs. 2 HGB derartige Aufwendungen nicht als (nachträgliche) Herstellungskosten anerkennt.

II. Haltensphase

Aufwendungen während der Phase des Haltens des späteren Veräußerungsobjekts können im Rahmen des Einkommenstatbestands des § 23 EStG in Form von Werbungskosten zum Zeitpunkt der Veräußerung steuerlich berücksichtigt werden, § 23 Abs. 3 S. 1 EStG.³⁸⁹ Werbungskosten sind allerdings nur dann den Einkünften aus § 23 EStG zuzuordnen, wenn es sich bei den Aufwendungen

³⁸⁶ Vgl. zum Ganzen: *Rasenack*, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, 2007, S. 104ff; *Spindler*, BB 2002, 2041; *Wolff-Diepenbrock*, DB 2002, 1286; *Beck*, DStR 2002, 1559.

³⁸⁷ Ausführlich dazu: 3. Kapitel: 1. Teil: B. II.

³⁸⁸ *BFH v. 25.08.2009*, IX R 20/08, BStBl. II 2010, 125.

³⁸⁹ Vgl. hierzu bereits: 2. Kapitel: 2. Teil: B. I.

nicht um Anschaffungs- und Herstellungskosten³⁹⁰ handelt, diese durch die Einkunftsart des § 23 EStG veranlasst sind, und sie keiner anderweitigen vorrangigen steuerpflichtigen Nutzung zuzuordnen sind.³⁹¹ Ferner darf es sich nicht um Aufwendungen handeln, die der Privatsphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnen sind, § 12 Nr. 1 EStG.

1.) Einschränkung des Begriffs der Werbungskosten?

§ 23 Abs. 3 EStG sieht eine Berücksichtigung von Werbungskosten im Zeitpunkt der Veräußerung vor. Unter Werbungskosten werden allgemein diejenigen Aufwendungen verstanden, die durch die jeweilige Erwerbshandlung veranlasst sind.³⁹² Soweit teilweise vertreten wird, der Begriff der Werbungskosten sei aufgrund des Umstandes, dass es sich bei § 23 EStG um einen Einmaltatbestand handelt, einzuschränken³⁹³, wurde diesem engen Verständnis vom Veranlassungszusammenhang bereits entgegengetreten.³⁹⁴ Der Gesetzeswortlaut enthält insoweit schlicht keinerlei Anhaltspunkte für eine Einschränkung des allgemein Werbungskostenbegriffs des § 9 EStG. Sie ist auch mit Blick auf die weitreichende steuerliche Verstrickung durch den Tatbestand des § 23 EStG nicht geboten.

Die grundsätzliche weitgehend uneingeschränkte steuerliche Anerkennung von Aufwendungen, die während der Haltenszeit anfallen, führt jedoch nicht dazu, dass diese Aufwendungen steuerlich „sofort“ berücksichtigt werden können. Vielmehr sind diese erst im Zeitpunkt der späteren Veräußerung in die Gewinnermittlung einzubeziehen.³⁹⁵

³⁹⁰ Zur Abgrenzung bereits: 3. Kapitel: 1. Teil: B. I. 1.).

³⁹¹ Dazu etwa: *Wernsmann*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 23 Rn. D 11 ff.

³⁹² Vgl. hierzu: 2. Kapitel: 1. Teil: C. I. 2.).

³⁹³ Exemplarisch: *Bachem*, in: Bordewin/Brandt, EStG, § 23 Rz. 192.

³⁹⁴ Vgl. hierzu: 2. Kapitel: 2. Teil: B. II.

³⁹⁵ Dazu bereits ausführlich: 2. Kapitel: 2. Teil: B. I.

2.) Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten und Zuordnung von Aufwendungen

§ 23 Abs. 2 EStG ordnet die Subsidiarität der Einkunftsart der privaten Veräußerungsgeschäfte gegenüber anderen Einkunftsarten an. Um im Rahmen des § 23 EStG als Werbungskosten steuerlich berücksichtigt zu werden, darf demzufolge keine andere vorrangige Einkunftsart erfüllt werden. Andernfalls wären die Aufwendungen dort zu berücksichtigen. Ferner müssen die Aufwendungen durch die Einkunftsart des § 23 EStG veranlasst sein.

a) Abgrenzung zum gewerblichen Immobilienhandel nach § 15 EStG

Aufgrund der Subsidiarität von § 23 EStG gegenüber anderen Einkunftsarten sind Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Spekulationsobjekt dann den gewerblichen Einkünften des § 15 EStG zuzuordnen, wenn die Grenze privater Vermögensverwaltung überschritten ist.³⁹⁶

Die Zuordnung wirkt sich in diesem Fall besonders aus, da im Falle des Vorliegens gewerblicher Einkünfte neben der Einkommensteuer auch Gewerbesteuer zu leisten ist und § 7 Abs. 1 S. 1 EStG keine Abschreibungen auf Umlaufvermögen zulässt. Umgekehrt lässt § 23 Abs. 3 S. 7-10 EStG nur einen begrenzten Verlustabzug zu.

Der BFH³⁹⁷ entwickelte zur Abgrenzung der beiden Einkunftsarten die sog. „Fruchtziehungsformel“, nach der die Veräußerung privater Vermögensgegenstände die Grenze zur gewerblichen Tätigkeit dann überschreiten, wenn nicht mehr die Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten, sondern die Schaffung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung, im Vordergrund steht.

³⁹⁶ Wernsmann, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 23 Rn. C 23.

³⁹⁷ BFH v. 02.11.1971, VIII R 1/71, BStBl. II 1972, 360; BFH v. 03.06.1991, X R 39/88, BStBl. II 1991, 631; BFH v. 03.07.1995, GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617; BFH v. 27.09.2012, III R 19/11, BStBl. II 2013, 433.

Da es dem Steuerpflichtigen aber nicht verwehrt werden kann, auch seine privaten Vermögensgegenstände optimal zu verwerten, musste diese Formel weiter präzisiert werden. Dies geschah im Bereich des Immobilienhandels unter Schaffung der sog. „3-Objekt-Formel“³⁹⁸, welche im Wege eines Anscheinsbeweises vermutet, dass ein gewerblicher Grundstückshandel immer dann vorliegt, wenn der Steuerpflichtige innerhalb von fünf Jahren mehr als drei Objekte veräußert.³⁹⁹ Dieser Anscheinsbeweis kann durch den Steuerpflichtigen erschüttert werden, etwa dann, wenn er objektiv beweisen kann, dass er zum Zeitpunkt des Erwerbs nicht die Absicht hatte, das Objekt zu veräußern, was beispielsweise für den Fall einer vorangehenden längerfristigen Vermietung anerkannt wird.⁴⁰⁰

Folge des Vorliegens eines gewerblichen Grundstückshandels ist, dass der Steuerpflichtige sämtliche Wertzuwächse bei Realisierung (unabhängig davon, wie lange er das Objekt gehalten hat) zu versteuern hat. Spiegelbildlich können Aufwendungen unmittelbar im Jahr ihrer Entstehung steuerlich geltend gemacht werden, da es sich bei § 15 EStG (im Gegensatz zu § 23 EStG) nicht um eine punktuelle Einkunftsart handelt.

Dazu folgendes Beispiel: Erwirbt und veräußert ein Steuerpflichtiger innerhalb von zwei Jahren sieben Grundstücke, so ist die Grenze der privaten Vermögensverwaltung nach der Rspr. des BFH überschritten, da bereits ab einem Volumen von drei Grundstücken in fünf Jahren ein Anscheinsbeweis hinsichtlich eines gewerblichen Grundstückshandels vorliegt. Dieser Anscheinsbeweis dürfte aufgrund des erheblichen Umfangs des Handels auch nicht widerlegbar sein. Dies führt dazu, dass der Steuerpflichtige die durch die Veräußerung erzielten Gewinne im Jahr ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu versteuern hat. Umgekehrt kann er aber laufende Aufwendungen (wie etwa Finanzierungsaufwendungen) ebenfalls bereits im

³⁹⁸ Dazu ausführlich: *Markl/Zeidler*, in: Lademann, EStG, § 15 Anm. 78.

³⁹⁹ Exemplarisch: *BFH* v. 09.12.1986, VIII R 317/82, BStBl. II 1988, 244; *BFH* v. 27.09.2012, III R 19/11, BStBl. II 2013, 433; *BFH* v. 03.07.1995, GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617.

⁴⁰⁰ Vgl. dazu: *BMF* v. 24.02.2004, BStBl. I 2004, 434.

Jahr ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit steuerlich geltend machen. Veräußert der Steuerpflichtige aber nur zwei Objekte in sieben Jahren, so wird nach o.g. Rspr. kein gewerblicher Grundstückshandel angenommen, mit der Folge, dass der Steuerpflichtige das Grundstück zwar als privates Veräußerungsgeschäft nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG zu versteuern hat, er die laufenden Aufwendungen aber erst im Zeitpunkt der Veräußerung geltend machen kann, § 23 Abs. 3 S. 1 EStG. Erfolgt die Veräußerung erst nach dem Ablauf der Haltensfrist des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG von zehn Jahren, so ist die Veräußerung steuerfrei. Umgekehrt kann der Steuerpflichtige aber auch keine Werbungskosten geltend machen.

b) Zuordnung bei nicht gewerblicher Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG

(aa) Zuordnung bei Einkünften aus §§ 21, 23 EStG (Normalfall)

Von besonderer praktischer Relevanz ist die Zuordnung von Aufwendungen, die während der Zeit einer nicht-gewerblichen Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG anfallen, und der Steuerpflichtige bereits während der Haltensphase plant, das Objekt später (gewinnbringend) zu veräußern.

Es wurde bereits herausgearbeitet, dass es hinsichtlich der Zuordnung von Aufwendungen entscheidend auf den Veranlassungszusammenhang ankommt.⁴⁰¹ Dieser bestimmt sich primär nach subjektiven Kriterien (dem Willen des Steuerpflichtigen), muss sich jedoch aus Gründen der Missbrauchsbekämpfung objektiv manifestieren.

Im vorliegenden Fall, in welchem der Steuerpflichtige bereits eine spätere Veräußerung plant, aber auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen möchte, sind die Aufwendungen auf das Objekt subjektiv betrachtet sowohl durch die Einkunftsart des § 23 EStG, als auch durch die Vermietung und Verpachtung veranlasst, so dass die Aufwendungen eigentlich aufgeteilt werden

⁴⁰¹ Dazu bereits: 2. Kapitel: 1. Teil: C.

müssten.⁴⁰² Dennoch sind die Aufwendung in diesem Fall regelmäßig den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen, da die geplante Veräußerung noch zu ungewiss ist und folglich kein gesicherter objektiver Zusammenhang zu dieser bestehen kann.⁴⁰³ So ist weder klar ob, noch wann eine Veräußerung überhaupt stattfinden wird.⁴⁰⁴ Damit sind Aufwendungen während der Haltenzeit des späteren Veräußerungsobjekts der Einkunftsart des § 21 EStG zuzuordnen.

(bb) Exkurs: Abgrenzung der nicht-gewerblichen von der gewerblichen Vermietung und Verpachtung⁴⁰⁵

Ausnahmsweise können zu einer „reinen“ Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit im Sinne des § 21 EStG weitere Umstände hinzutreten, die dazu führen, dass im Ergebnis keine Einkünfte aus § 21 EStG, sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG vorliegen. Dies kann dann der Fall sein, wenn die Nutzung des Vermögens im Einzelfall hinter die Bereitstellung einer einheitlichen unternehmerischen Organisation zurücktritt.⁴⁰⁶

Die schlichte Vermietung und Verpachtung von Gebäuden und Grundstücken ist im Ausgangsfall aber beinahe immer den Einkünften aus § 21 EStG zuzuordnen, da zumeist die Nutzung von Kapital der unternehmerischen Tätigkeit gegenüber überwiegt. Gewerbliche Einkünfte liegen jedoch dann vor, wenn die Vermietungstätigkeit nicht im Vordergrund steht, sondern Sonderleistungen in erheblichem Umfang hinzutreten (bspw. bei betreutem Wohnen in einem Pflegeheim).⁴⁰⁷

⁴⁰² Zur Aufteilung bereits: 2. Kapitel: 1. Teil: D. III.

⁴⁰³ Dazu auch: *Warnke*, DStR 1998, 1073 (1076).

⁴⁰⁴ Für den Fall, dass der Entschluss zur Veräußerung bereits nach außen tritt, wird auf die Ausführungen zur Zuordnung von Aufwendungen während der Veräußerungsphase im 3. Kapitel: 1. Teil: B. III verwiesen.

⁴⁰⁵ Anm.: Die gewerbliche Vermietung ist nicht mit dem o.g. gewerblichen Grundstückshandel zu verwechseln.

⁴⁰⁶ *Buge*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 15 EStG Anm. 1180.

⁴⁰⁷ *BFH v. 21.08.1990*, VIII R 271/84, BStBl. II 1991, 126; *BFH v. 24.10.2000*, IX R 58/97, BFH/NV 2001, 752.

Aufwendungen während der Haltenszeit sind in dieser Konstellation – auch wenn der Steuerpflichtige die spätere Veräußerung bereits geplant hat – bei § 15 EStG zu berücksichtigen. Es gilt nichts anderes als im Falle einer nicht gewerblichen Vermietung, da auch hier die Absicht zur späteren Veräußerung noch nicht belegbar ist. Anders als bei der nicht gewerblichen Vermietung nach § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG fällt hier jedoch Gewerbesteuer an.

(cc) Sonderfall: Keine Überschusserzielungsabsicht im Rahmen der nicht-gewerblichen Vermietung nach § 21 EStG

Schwieriger einzuordnen sind diejenigen Fälle, in denen der Steuerpflichtige plant das Objekt unmittelbar nach dem Erwerb wieder zu veräußern. So wird aufgrund der (abschreibungsbedingten) hohen Anfangsverluste nicht unterstellt werden können, dass der Steuerpflichtige einen Überschuss aus Vermietung und Verpachtung über die (kurze) Haltenszeit erzielen möchte.⁴⁰⁸

(i) Anforderungen an die Überschusserzielungsabsicht im Rahmen der Einkunftsart des § 21 EStG

§ 2 Abs. 1 S. 1 EStG verlangt, dass der Steuerpflichtige Einkünfte „erzielt“. Daraus wird nach allgemeinem Verständnis geschlossen, dass der Steuertatbestand nur dann verwirklicht wird, wenn der Steuerpflichtige die Absicht hat, auf Dauer positive Einkünfte zu erzielen, sog. Erwerbsgerichtetheit.⁴⁰⁹ Die Überschusserzielungsabsicht stellt dabei ein subjektives Tatbestandsmerkmal dar, dessen Vorliegen bei positiver Gesamtprognose vermutet wird.

Der BFH verlangt im Rahmen der Einkunftsart des § 21 EStG in stetiger Rspr.⁴¹⁰, dass der Steuerpflichtige plant, über den Zeitraum der beabsichtigten Nutzung des Objekts einen Überschuss zu erzielen. Gerade im Bereich der Ein-

⁴⁰⁸ Vgl. dazu: *Heuermann*, DSz 2002, 864 (865); *Heuermann*, DB 2002, 2011 (2012).

⁴⁰⁹ Vgl. dazu: *Kirchhof*, in: *Kirchhof*, EStG, 15. Auflage, 2016, § 2 Rn. 57.

⁴¹⁰ *BFH v. 14.04.1972*, IV R 172/69, BStBl. II 1972, 599; *BFH v. 25.06.1984*, GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; *BFH v. 05.09.2000*, IX R 33/97, BStBl. II 2000, 676; *BFH v. 06.11.2001*, IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726.

künfte aus Vermietung und Verpachtung sind hohe Anfangsverluste (zumeist aufgrund der vorgenommenen Abschreibungen) aber eher die Regel als die Ausnahme. Eine Überschusserzielungsabsicht wird folglich nur dann vermutet, wenn die Vermietungstätigkeit auf eine Dauer angelegt ist, die geeignet ist, die hohen Anfangsverluste zu kompensieren und zu einem positiven Gesamtergebnis zu gelangen.⁴¹¹

Hat der Steuerpflichtige den Entschluss gefasst, langfristig zu vermieten, so wird die Überschusserzielungsabsicht auch dann unterstellt, wenn er später aufgrund eines neuen Entschlusses das Objekt nach Beginn seiner Vermietungsabsicht wieder veräußert.⁴¹² Da die konkrete Motivationslage des Steuerpflichtigen aber nur schwer überprüft werden kann, gilt es insoweit auf objektive Beweisanzeichen abzustellen: So geht der BFH davon aus, dass eine Überschusserzielungsabsicht dann nicht vorliegt, wenn das Objekt innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren wieder veräußert wurde und innerhalb dieser Zeit nur ein Werbungskostenüberschuss erwirtschaftet wurde.⁴¹³

Geht man nun davon aus, dass der Steuerpflichtige das Objekt (trotz Anfangsverlusten bei der Vermietung) mit Gewinn veräußert, so gelangt man zu der interessanten Folgefrage, ob eine Gewinnerzielungsabsicht hinsichtlich einer späteren Veräußerung in die Überschusserzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung mit einzubeziehen ist, oder ob eine getrennte Betrachtung der beiden Einkunftsarten zu erfolgen hat. Die Beantwortung dieser Frage wirkt sich wiederum unmittelbar auf die Zuordnung etwa von Finanzierungsaufwendungen aus, da im ersten Fall zwei Einkommenstatbestände erfüllt

⁴¹¹ Aus diesem Grund setzt das FA die Steuer bei neu aufgenommenen Tätigkeiten mit hohen Anfangsverlusten regelmäßig nur vorläufig fest, was die Möglichkeit einer längerfristigen „Beobachtung“ der Tätigkeit durch das FA eröffnet.

⁴¹² *Heuermann*, DB 2002, 2011 (2013); *Lorenz*, Einkünfteerzielungsabsicht bei auf Dauer angelegter Vermietung von Wohnraum, 2013, S. 103.

⁴¹³ Exemplarisch: *BFH v. 09.07.2002*, IX R 47/99, BStBl. II 2003, 580.

werden (§§ 21 und 23 EStG⁴¹⁴), während im letzteren Fall nur Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 EStG vorliegen.

(ii) Trennungstheorie

Die Vertreter der sog. Trennungstheorie⁴¹⁵ gehen davon aus, dass bei einem Sachverhalt, wie dem oben beschriebenen, eine Zuordnung der Aufwendungen zu § 23 EStG vorzunehmen ist, da mangels Überschusserzielungsabsicht bei § 21 EStG nur dieser Tatbestand verwirklicht werde. Begründet wird dieses Verständnis damit, dass die Einkünfteerzielungsabsicht für jeden Einkommens-tatbestand gesondert zu ermitteln sei, da es keine von der konkreten Einkunftsart „losgelöste“ Einkünfteerzielungsabsicht gäbe. Bezogen auf die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung bedeute dies, dass sich die Gesamtüberschussprognose alleine auf die Einkünfte aus der vermietenden bzw. verpachtenden Tätigkeit beziehen müsse. Eine spätere Substanzverwertung sei hingegen nicht zu berücksichtigen.⁴¹⁶ Anders verhalte sich der Sachverhalt nur in Fällen von Gewinneinkunftsarten, da dort auch die zur Einkünfteerzielung verwendete Substanz (das Betriebsvermögen) steuerverhaftet sei, so dass es dort auf eine Betrachtung des gesamten Betriebs ankomme. Gewinnerzielungsabsicht sei im Rahmen der Gewinneinkunftsarten als ein Streben nach Betriebsvermögensmehrung zu verstehen, worunter auch Substanzwertsteigerungen fallen.⁴¹⁷ Dies gelte aufgrund des Dualismus der Einkunftsarten aber nicht für den Bereich der Überschusseinkunftsarten.

(iii) Zusammengehörigkeitstheorie

Aufgrund der steuerlichen „Verstrickung“ des Privatvermögens im Rahmen der privaten Veräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG gehen die Vertreter der sog.

⁴¹⁴ Zu dieser Konstellation bereits: 3. Kapitel: 1. Teil: B. II. 2.) b) (aa).

⁴¹⁵ *Stein*, DStR 2002, 1419 (1421); *Hecht*, BB 2000, 226 (229).

⁴¹⁶ Implizierend: *BFH v. 23.03.1982*, VIII R 132/80, BStBl. II 1982, 463.

⁴¹⁷ Vgl. dazu: *BFH v. 25.06.1984*, GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

Zusammengehörigkeitstheorie⁴¹⁸ dagegen davon aus, dass das Merkmal der Überschusserzielungsabsicht tatbestandsübergreifend verstanden werden müsse. Die Verlängerung der Haltensfristen in § 23 Abs. 1 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999⁴¹⁹ würde zu einer immer weitergehenden Steuerverhaftung des jeweiligen Objekts führen, so dass im Ergebnis faktisch kein Unterschied zu den Gewinneinkunftsarten bestehe. Damit seien aber auch die durch eine günstige Veräußerung des Objekts angestrebten Gewinnerwartungen in die Gesamtüberschussprognose einzustellen.

Folge dieser Auffassung wäre die Verwirklichung sowohl der Einkunftsart des § 21 EStG, als auch des § 23 EStG, so dass hinsichtlich der Zuordnung der Aufwendungen auf die bereits zu dieser Konstellation getroffenen Feststellungen verwiesen werden darf.⁴²⁰

(iv) Abwägung

Der Dualismus der Einkunftsarten spricht zunächst für die Anwendung der Trennungstheorie. So sind Einkommensquellen im Rahmen der Überschusseinkunftsarten grds. nicht steuerverhaftet. Damit scheint es nahezuliegen, auch hinsichtlich der Überschusserzielungsabsicht zwischen den laufenden Einkünften aus der Quelle und Einkünften aus der Veräußerung der Quelle zu differenzieren.

Diese Betrachtung greift jedoch zu kurz und übersieht, dass § 23 EStG gerade den Grundsatz der Nichtbesteuerung der Quelle durchbricht und mit der Regelung des § 23 Abs. 3 S. 4 EStG die bisherige Nutzung mit der Veräußerung verknüpft. So ist die bis dahin im Rahmen der Einkunftsart des § 21 EStG geltend gemachte AfA bei den Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes abzuziehen. Damit wird die bereits geltend gemachte AfA de facto rückgängig gemacht und

⁴¹⁸ Pezzer, *StuW* 2000, 457 (457); Thürmer, *DB* 2002, 444 (449); Paus, *DStZ* 2001, 200 (200); so wohl auch: Eisgruber, in: Kube/Mellinghoff/Morgenthaler, *Leitgedanken des Rechts*, 2013, 1837 (1839).

⁴¹⁹ Abgedruckt in: *BStBl. I* 1999, 304.

⁴²⁰ Siehe dazu bereits: 3. Kapitel: 1. Teil: B. II. 2.) b) (aa).

steuerlich neutralisiert. Dieses Vorgehen lässt auf ein Verständnis des Gesetzgebers dahingehend schließen, dass es sich bei der Veräußerung um „den letzten Akt der Nutzung“ des Objekts als V+V-Objekt handelt.⁴²¹

Damit ist aber auch die Überschusserzielungsabsicht tatbestandsübergreifend zu verstehen, denn es ist das Gesetz selbst, das die beiden Einkunftsarten miteinander verbindet. Heuermann stellt in diesem Zusammenhang zutreffend fest: „Das fehlende Dauerelement wird kompensiert durch die steuerbare Veräußerung“.⁴²² Dies darf allerdings nur dann gelten, wenn sich der Werbungskostenüberschuss während der Anfangsphase im Wesentlichen auf die Inanspruchnahme von AfA zurückführen lässt.

Das gefundene Ergebnis deckt sich im Übrigen auch mit der Rspr. des BFH, der in einem Beschluss des Großen Senats feststellte, dass eine Überschusserzielungsabsicht dann vorliege, wenn die Absicht besteht, auf Dauer Überschüsse zu erzielen, wobei „steuerfreie Veräußerungsgewinne“ nicht zu berücksichtigen seien.⁴²³ Dies bedeutet im Umkehrschluss aber, dass der Besteuerung unterworfenen Veräußerungsgewinne sehr wohl in die Gesamtbeurteilung mit einzubeziehen sind.

Die Gesamtschau der Für und Wider der einzelnen Ansätze spricht daher für die Anwendung der Zusammengehörigkeitstheorie, so dass im vorliegenden Fall sowohl Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sowie aus privaten Veräußerungsgeschäften vorliegen. Die Aufwendungen während dieser Zeit des Haltens sind folglich den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen.⁴²⁴

An diesem Ergebnis ändert sich auch dann nichts, wenn der Steuerpflichtige das Objekt tatsächlich erst nach Ablauf der Haltensfristen des § 23 EStG steuerfrei

⁴²¹ So auch die Auffassung von: *Heuermann*, DStZ 2002, 864 (866).

⁴²² *Heuermann*, DStZ 2002, 864 (867).

⁴²³ *BFH v. 25.06.1984*, GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

⁴²⁴ Insoweit gilt nichts anderes als im Ausgangsfall, so dass auf die Ausführungen im 3. Kapitel: 1. Teil: B. II. 2.) b) (aa) verwiesen werden darf.

veräußert (bzw. eine solche Veräußerung plant). Zwar könnte man argumentieren, dass dann keine (objektivierte) Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich dieser Einkunftsart vorliegt und somit die (ebenfalls fehlende) Einkünfteerzielungsabsicht bei § 21 EStG nicht ausgeglichen werden kann.⁴²⁵ Dies greift jedoch zu kurz. So wird ein Steuerpflichtiger kaum jemals die Absicht haben, explizit *steuerpflichtige* Einnahmen zu erwirtschaften. Vielmehr wird er in der Regel steuerfreie Einnahmen erhalten wollen. Dennoch wird man kaum auf die Idee kommen, einem derart denkenden Steuerpflichtigen keine Einkünfteerzielungsabsicht zu unterstellen. Entscheiden kann daher nur das Vorliegen einer Absicht „Werterhöhungen im Vermögen“ zu erzielen sein. Auf eine Absicht einen bestimmten Steuertatbestand auszulösen kann es hingegen nicht ankommen.

Sofern der Steuerpflichtige also die Absicht hat, Werterhöhungen zu realisieren, ist eine spätere Verwirklichung des Tatbestands des § 23 EStG nicht mehr erforderlich, um im Wege der Zusammengehörigkeitstheorie eine Einkünfteerzielungsabsicht auch bei § 21 EStG zu unterstellen. Entscheidend ist alleine die Gesamtprognose während der Haltenszeit „aus dem Objekt“ Überschüsse zu erwirtschaften. Dies entspricht auch dem Sinn und Zweck des Tatbestandmerkmals der Einkünfteerzielungsabsicht, der darin besteht, eine Verlagerung von privaten Verlusten in den steuerbaren Bereich zu verlagern. Diese Gefahr droht hier aber gerade nicht.

Aufwendungen während der Haltenszeit sind also auch dann bei § 21 EStG berücksichtigungsfähig, wenn es später zu keiner steuerbaren Veräußerung i.S.d. § 23 EStG kommt und der Steuerpflichtige lediglich eine (ggf. steuerfreie) „Werterhöhung im Vermögen“ beabsichtigt.

⁴²⁵ Die Objektivierung der Einkünfteerzielungsabsicht bei den punktuellen Einkunftsarten soll alleine den Umstand ausgleichen, dass die Haltenszeiten in der Regel zu kurz sind, um eine solche Absicht zu belegen. Hier liegt aber genau der umgekehrte Fall vor, dass die Anlage (gewinnbringend) über einen sehr langen Zeitraum (länger als die Haltensfristen) gehalten wird. Hier also vom Nichtvorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen wäre widersinnig.

(dd) Sonderfall: Unterbrechung der Vermietungstätigkeit

Der vorübergehende Ausfall von Einnahmen aus einer Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG ist für die Berücksichtigung von Aufwendungen im Zusammenhang mit diesen Einkünften zunächst irrelevant. So kommt es bzgl. der Berücksichtigung von Aufwendungen nicht auf den Zufluss von Einnahmen, sondern auf den Veranlassungszusammenhang an.⁴²⁶

Aufwendungen sind jedoch dann dem nicht steuerbaren Privatbereich zuzuordnen, wenn die Unterbrechung der Vermietungstätigkeit einen Zeitraum überschreitet, der als Aufgabe der Überschusserzielungsabsicht verstanden werden kann.⁴²⁷ Insoweit gilt es, die nur vorübergehende Unterbrechung der Vermietungstätigkeit von der endgültigen Aufgabe abzugrenzen.⁴²⁸

Zuordnungsentscheidend sind dabei die subjektiven Absichten des Steuerpflichtigen, welche im Einzelfall schwierig nachzuvollziehen und zu beurteilen sein können. Zwar stellt die Dauer der Unterbrechung ein Indiz hinsichtlich des Wegfalls bzw. Bestehens der Überschusserzielungsabsicht dar, jedoch darf nicht alleine auf diesen Umstand abgestellt werden. Vielmehr sind die Gesamtumstände in die Abwägung mit einzubeziehen. So entfällt der Werbungskostenabzug etwa dann, wenn der Steuerpflichtige das Objekt auf unabsehbare Zeit leerstehen lässt⁴²⁹ oder es unentgeltlich einem Dritten zur Nutzung überlässt⁴³⁰.

Die während der Zeit eines nur vorübergehenden Leerstandes anfallenden Aufwendungen sind nach den oben entwickelten Veranlassungskriterien somit der Einkunftsart des § 21 EStG zuzuordnen, während Aufwendungen im Falle der Aufgabe der Überschusserzielungsabsicht der steuerlich unbeachtlichen Privatsphäre zuzuordnen sind. Die konkrete Abgrenzung ist dabei mitunter eine Frage des Einzelfalls. Eine endgültige Aufgabe dürfte aber jedenfalls dann vor-

⁴²⁶ Dazu bereits: 2. Kapitel: 1. Teil: C.

⁴²⁷ Vgl. dazu: *Thürmer*, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, § 9 EStG Rz. 168.

⁴²⁸ Zum Gesamten: *Kreft*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 9 EStG Anm. 167.

⁴²⁹ *BFH v. 06.02.1993, IX R 132/88, BFH/NV 1993, 646.*

⁴³⁰ *BFH v. 14.12.1994, X R 1-2/90, BStBl. II 1996, 680.*

liegen, wenn der Steuerpflichtige keine Bemühungen unternimmt das Objekt wieder zu vermieten. Ist die mangelnde Vermietung bzw. Verpachtung hingegen nur der konkreten Marktsituation geschuldet, so dürfte dies für eine nur vorübergehende Unterbrechung der Vermietungstätigkeit sprechen.

Anm.: In Anbetracht der oben getroffenen Feststellungen zur Zusammengehörigkeitstheorie⁴³¹ im Rahmen des Fehlens einer Überschusserzielungsabsicht bei § 21 EStG könnte man auf den Gedanken kommen – auch in der hier vorliegenden Fallgruppe (keine Überschusserzielungsabsicht aufgrund langen Leerstandes) – ein Abfärben der Gewinnerzielungsabsicht hinsichtlich einer späteren steuerpflichtigen Veräußerung des Objekts auf § 21 EStG anzunehmen. Dies ist jedoch nicht angezeigt, da sich die beiden Gruppen wesentlich unterscheiden: So scheitert eine Zuordnung der Aufwendungen im Falle einer kurzfristigen Vermietung (kürzer als fünf Jahre) zunächst an der negativen Gesamtprognose, wobei das Objekt tatsächlich vermietet wird, während im hier zu untersuchenden Fall schon gar keine Vermietung stattfindet und der Steuerpflichtige auch keine (nachweisliche) Überschusserzielungsabsicht hat.⁴³²

3.) Keine private Lebensführung nach § 12 Nr. 1 EStG

Um als Aufwendung im Rahmen von § 23 EStG berücksichtigt zu werden, darf es sich ferner um keine Aufwendung handeln, die der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzuordnen ist, § 12 Nr. 1 EStG. Dies ist besonders im Falle der Eigennutzung einer später steuerpflichtig veräußerten Immobilie von hoher praktischer Relevanz.⁴³³

Grundsätzlich sind Aufwendungen, wie etwa Finanzierungsaufwendungen, die durch keine vorrangige Einkunftsart veranlasst sind, im Rahmen der Gewinn-

⁴³¹ Vgl. dazu: 3. Kapitel: 1. Teil: B. II. 2.) b) (cc).

⁴³² Dies wäre etwa im Fall vorweggenommener Werbungskosten der Fall. Dort liegt zwar ebenfalls noch keine Vermietung/Verpachtung, aber zumindest eine Überschusserzielungsabsicht vor.

⁴³³ Dazu ausführlich: *Wernsmann*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 23 D 22.

ermittlung des § 23 Abs. 3 EStG als Werbungskosten berücksichtigungsfähig. Nach Auffassung des BFH⁴³⁴ soll dies jedoch im Falle von eigengenutzten Wohnobjekten nicht der Fall sein, da § 12 Nr. 1 S. 2 EStG zu beachten sei.⁴³⁵

Aufgrund der immer weitergehenden Steuerverstrickung des Privatvermögens vertreten Teile der Literatur dagegen die Auffassung, § 12 Nr. 1 EStG sei im Rahmen des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG einschränkend auszulegen.⁴³⁶ So sei es geboten, zumindest solche Aufwendungen, die auch ohne Nutzung bzw. bei fremder Nutzung des späteren Veräußerungsobjekts angefallen wären, zu berücksichtigen. Ferner würden die Schuldzinsen das rechtliche Schicksal der Anschaffungskosten, zu deren Zweck sie aufgenommen worden seien, teilen. Die Anschaffungskosten als solche seien aber abzugsfähig, so dass dies auch für den Kreditaufwand gelten müsse.⁴³⁷

Zur Klärung dieser Streitfrage ist es nötig, § 12 Nr. 1 EStG entsprechend seinem Sinn und Zweck auszulegen.⁴³⁸ Die Auslegung findet aus Gründen der Rechtssicherheit jedoch ihre Grenzen im Wortlaut der infrage stehenden Vorschrift.⁴³⁹ § 12 Nr. 1 EStG ordnet an, dass bei den einzelnen Einkunftsarten die „für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge“ nicht abgezogen werden dürfen. Dazu sollen auch die „Aufwendungen für die Lebensführung (...)“ gehören, § 12 Nr. 1 S. 2 EStG. Sinn und Zweck der Vorschrift des § 12 EStG ist es somit, eine Trennung zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung zu gewährleisten

⁴³⁴ Exemplarisch: *BFH v. 12.12.1996*, X R 65/95, BStBl. II 1997, 603; *BFH v. 16.06.2004*, X R 22/00, BStBl. II 2005, 91.

⁴³⁵ Anm.: Die Rechtsprechung des BFH erlangt erst dann Relevanz, wenn nicht schon ein Fall des § 23 Abs. 1 S. Nr. 1 S. 3 EStG vorliegt, da die Aufwendungen dann schon aus diesem Grunde nicht anzuerkennen wären und es auf § 12 Nr. 1 EStG nicht mehr entscheidend ankommt.

⁴³⁶ So etwa: *Warnke*, DStR 1998, 1073 (1078).

⁴³⁷ *Warnke*, DStR 1998, 1073 (1074).

⁴³⁸ Zu den einzelnen Auslegungsmethoden, insb. zur teleologischen Methode: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2012, S. 1597 ff.

⁴³⁹ Dazu ausführlich und instruktiv: *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 5 Rz. 46 ff.

und so die steuerlich unbeachtliche Privatsphäre von der Erwerbssphäre zu trennen.⁴⁴⁰ Dieser Zweck wird aber auch dann erfüllt, wenn dem Steuerpflichtigen der Abzug der Kosten gestattet wird, die auch im Falle eines Leerstandes, oder einer Fremdvermietung angefallen wären, da sich die Selbstnutzung in dieser Konstellation nicht auswirkt. Es droht nämlich gerade keine bewusste Verlagerung von nicht abziehbaren Privataufwendungen in den steuerlich relevanten Bereich. § 12 Nr. 1 EStG würde in diesem Fall folglich nicht zu einer angestrebten Gleichbehandlung, sondern zu einer Schlechterstellung des Steuerpflichtigen führen, da sich die private Nutzung gerade nicht steuerlich auswirken soll.⁴⁴¹ Dieses Ergebnis deckt sich auch mit dem Wortlaut der Vorschrift, der ausdrücklich von Aufwendungen für die Lebensführung spricht. Solche stellen die Finanzierungskosten aber nicht dar, da diese der Finanzierung eines Veräußerungsobjekts dienen.

Dies gilt jedoch nur soweit, als die Aufwendungen in einem Veranlassungszusammenhang zu § 23 EStG stehen.

Während der Eigennutzung sind die Aufwendungen indes nicht durch § 23 EStG veranlasst, da sich der Veranlassungszusammenhang zwar nach subjektiven Kriterien bestimmt, diese sich jedoch objektiv manifestieren müssen. Eine spätere Veräußerung ist während der Zeit der Eigennutzung aber zu ungewiss, so dass die Aufwendungen privat veranlasst sind und folglich aus diesem Grund keine steuerliche Berücksichtigung finden.⁴⁴² Dies gilt jedenfalls solange, als der Verkaufsentschluss noch nicht nach außen getreten ist und objektiv belegt werden kann.⁴⁴³

⁴⁴⁰ *Fissenewert*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 12 EStG Anm. 3.

⁴⁴¹ *Claßen*, in: Lademann, EStG, § 12 Anm. 15 geht davon aus, dass Aufwendungen, die unabhängig(!) einer bestimmten Einkunftsart entstehen, nicht abziehbar sein sollen. Die hier in Frage stehenden Aufwendungen stehen aber im Zusammenhang mit der Einkunftsart des § 23 EStG.

⁴⁴² Es liegt somit de facto die gleiche Ausgangssituation, wie bei der zwischenzeitlichen Vermietung des Objekts vor. Auch dort ist die spätere Veräußerung noch zu ungewiss. Dazu bereits: 3. Kapitel: 1. Teil: B. II. 2.) b) (aa).

⁴⁴³ Dieser Auffassung ist auch: *Musil*, in: Hey, DStJG 34, 2011, 237 (247).

Der Anerkennung von Schuldzinsen im Rahmen eines eigengenutzten Wohnobjekts steht somit nicht § 12 Nr. 1 EStG entgegen, sondern vielmehr der fehlende Veranlassungszusammenhang zur Einkunftsart des § 23 EStG, der frühestens mit dem nach außen tretenden Entschluss zur Veräußerung des Objekts begründet werden kann.⁴⁴⁴

Unabhängig davon kommt es in den meisten Fällen der Eigennutzung einer Immobilie aber schon nicht zu einer Verwirklichung des Tatbestands des § 23 Abs. 1 S. 1 EStG, mit der Folge, dass derartige Aufwendungen schon aus diesem Grund nicht steuerlich berücksichtigt werden können. So liegt ein steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäfte nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG dann nicht vor, wenn es Wirtschaftsgüter betrifft, die zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden, § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG.⁴⁴⁵ Häufig wird daher aufgrund der mangelnden Steuerbarkeit derartiger Geschäfte die Nichtanerkennung von Aufwendungen während einer privaten Eigennutzung nicht ins Gewicht fallen, da – gewissermaßen spiegelbildlich – auch die Veräußerung nicht steuerpflichtig ist.

III. Veräußerungsphase

1.) Normalfall

Wie bereits dargestellt, sind im Rahmen der Einkunftsart des § 23 EStG grundsätzlich sämtliche durch diese Einkunftsart veranlassten Aufwendungen abziehbar.⁴⁴⁶ Es gilt der allgemeine Werbungskostenbegriff des § 9 Abs. 1 S. 1 EStG.

Veräußerungskosten sind dabei in der Regel, auch im Falle einer vorrangigen zwischenzeitlichen Nutzung, unproblematisch durch § 23 EStG veranlasst, da

⁴⁴⁴ So auch: *BFH* v. 16.06.2004, X R 22/00, BStBl. II 2005, 91.

⁴⁴⁵ Dazu im Einzelnen: *Musil*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 23 EStG Anm. 128ff.

⁴⁴⁶ Vgl. dazu: 3. Kapitel: 1. Teil: B. II. 1.).

die Veräußerung einen neuen Entschluss des Steuerpflichtigen voraussetzt, der den bisher bestehenden Veranlassungszusammenhang durchbricht und einen neuen Zusammenhang zum Veräußerungsgeschäft herstellt.

Damit sind etwa Makler- und Grundbuchgebühren im Rahmen der Einkünfte aus § 23 EStG zu berücksichtigen. Das Gleiche gilt für Reparaturaufwendungen, die aufgrund der Veräußerung selbst anfallen.⁴⁴⁷ Aber auch Finanzierungskosten sind vollumfänglich – sofern keine vorrangige Zwischennutzung oder eine private Veranlassung⁴⁴⁸ vorliegt – berücksichtigungsfähig.⁴⁴⁹ Die Berücksichtigung der Kosten erfolgt punktuell im Zeitpunkt der Veräußerung, § 23 Abs. 3 S.1 EStG.

2.) Sonderfall: Gescheiterte Veräußerung

Trotz der grundsätzlichen Geltung des allgemeinen Werbungskostenbegriffs bei § 23 EStG gelten im Rahmen dessen nach Auffassung des BFH einige „einkunftsartbedingte Besonderheiten“.⁴⁵⁰ So sollen Aufwendungen nur dann Berücksichtigung finden, wenn eine Veräußerung innerhalb der Veräußerungsfrist des § 23 EStG erfolgt. Schlägt die Veräußerung fehl, so sollen die damit verbundenen Kosten steuerlich nicht berücksichtigt werden (vergebliche Werbungskosten). Dies sogar dann, wenn das Objekt vorher vermietet war, denn der Veräußerungsentschluss stelle ein neues „auslösendes Moment“ dar, welches den Veranlassungszusammenhang zur Einkunftsart des § 21 EStG durchbräche.⁴⁵¹

Dieses Verständnis scheint auf den ersten Blick irritierend. So ist für den Bereich der vergeblichen Werbungskosten allgemein anerkannt, dass es nicht entscheidend auf die spätere Verwirklichung des Einkommenstatbestandes, sondern

⁴⁴⁷ BFH v. 25.02.2009, IX R 80/07, BFH/NV 2009, 1414.

⁴⁴⁸ Dazu bereits: 3. Kapitel: 1. Teil: B. II. 3.).

⁴⁴⁹ Vgl. dazu: Musil, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 23 EStG Anm. 289.

⁴⁵⁰ Exemplarisch: BFH v. 12.12.1996, X R 65/95, BStBl. II 1997, 603; BFH v. 20.06.2012, IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275.

⁴⁵¹ BFH v. 01.08.2012, IX R 8/12, BStBl. II 2012, 781.

alleine auf die Einkünfteerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt der Verausgabung ankommt. Vergebliche Werbungskosten werden grds. bereits dann steuerwirksam, sofern nur eine „erkennbare Beziehung zu den angestrebten Einkünften“ besteht.⁴⁵² Hierbei wird letztlich davon ausgegangen, der Steuerpflichtige fange durch die Verausgabung der (vergeblichen) Aufwendungen bereits mit der konkreten Erwerbshandlung an.⁴⁵³ Es liege in der Natur der Sache, dass der Steuerpflichtige häufig zunächst gewisse Mittel investieren müsse, um in die Position zu gelangen, überhaupt Gewinne bzw. Überschüsse erwirtschaften zu können.

Beispiel: Ein selbständiger Taxifahrer wird erst dann Einkünfte erzielen können, wenn er sich zuvor ein entsprechendes Fahrzeug angeschafft hat.

Letztlich stellt die Verausgabung von (sich später als vergeblich erweisenden) Aufwendungen bereits einen ersten Schritt der Erwerbshandlung und damit der Tatbestandsverwirklichung dar. Um eine Abgrenzung zu privat veranlassten Aufwendungen zu ermöglichen, muss dem Steuerpflichtigen der Nachweis gelingen, dass die vergeblichen Aufwendungen durch die geplante Erwerbstätigkeit veranlasst waren. Im obigen Beispiel wäre die bloße Anschaffung eines beliebigen Fahrzeuges mit der Behauptung, man habe geplant hiermit Fahrgäste zu befördern nicht ausreichend, um eine steuerliche Anerkennung zu erreichen. Anders läge der Fall jedoch, wenn das erworbene Fahrzeug über eine für Taxis übliche Ausstattung (Lackierung, Funkgerät, Leuchtschild) verfügt.

Dieses Verständnis von der Berücksichtigungsfähigkeit vergeblicher Aufwendungen kann jedoch nicht auf den Bereich der punktuellen Einkunftsarten übertragen werden, denn selbst wenn man – wie hier – die Auffassung vertritt, die Verwirklichung der jeweiligen punktuellen Einkunftsart beginne bereits mit der Anschaffung des Veräußerungsobjekts und erstrecke sich bis zur Veräußerung,

⁴⁵² Exemplarisch: *BFH v. 21.07.1981*, VIII R 154/76, BStBl. II 1982, 36; *BFH v. 15.11.2005*, IX R 3/04, BStBl. II 2006, 258; *BFH v. 07.06.2006*, IX R 45/05, BStBl. II 2006, 803.

⁴⁵³ Vgl. hierzu: *Hey*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 8 Rz. 232, 233.

so stehen der steuerlichen Berücksichtigung doch die besonderen Gewinnermittlungsvorschriften entgegen.⁴⁵⁴ So kann ein Abzug der Werbungskosten vom Veräußerungspreis eben nur erfolgen, wenn das Objekt auch tatsächlich veräußert wurde und der Veräußerungspreis endgültig feststeht.

Für ein solches Verständnis spricht auch der Umstand, dass die h.M. im Rahmen des § 23 EStG sogar auf das Bestehen einer Einkünfteerzielungsabsicht verzichtet, da es eben tatbestandlich ausschließlich auf die Veräußerung innerhalb der Veräußerungsfristen und nicht auf subjektive Absichten des Steuerpflichtigen ankommt.⁴⁵⁵

Werbungskosten sind zusammenfassend also nur dann bei § 23 EStG berücksichtigungsfähig, wenn es zu einer Verwirklichung des Tatbestands, also zu einer Veräußerung kommt. Kosten für eine gescheiterte Veräußerung sind hingegen steuerlich unbeachtlich.⁴⁵⁶ Kommt es später, also nach der gescheiterten Veräußerung, zu einer anderweitigen Veräußerung, so sind derartige Aufwendungen schon keine Veräußerungskosten dieser Veräußerung, sondern solche der gescheiterten ersten Veräußerung und können aus diesem Grund nicht berücksichtigt werden.⁴⁵⁷

IV. Phase nach der Veräußerung (insb. am Beispiel nachträglicher Schuldzinsen)

Die Behandlung von nachträglich anfallenden Aufwendungen stellt die wohl umstrittenste Rechtsfrage bei der Zuordnung von Aufwendungen dar. Typischerweise treten nachträgliche Aufwendungen im Bereich der Einkunftsart des § 23 EStG in Form von nachträglich – also nach Veräußerung zu leistenden – Schuldzinsen in Erscheinung. Gedacht sei dabei an den bereits mehrfach aufgeworfenen Fall, in dem ein Steuerpflichtiger ein fremdfinanziertes Objekt inner-

⁴⁵⁴ Hierzu bereits: 2. Kapitel: 2. Teil: B. II.

⁴⁵⁵ Exemplarisch: *Wernsmann*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 23 Rn. A2; *Musil*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 23 EStG Anm. 82.

⁴⁵⁶ Andere Ansicht: *Wernsmann*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 23 Rn. D 20.

⁴⁵⁷ *BFH v. 17.04.1997, VIII R 47/95, BStBl. II 1998, 102.*

halb der Haltensfrist des § 23 Abs. 1 EStG (steuerpflichtig) veräußert, wobei der Erlös nicht ausreicht, um den aufgenommen Kredit abzulösen und er somit gezwungen ist, weiter Schuldzinsen zu leisten. Während die Darlehensaufwendungen während der Zeit einer etwaigen V+V-Tätigkeit nach § 21 EStG unproblematisch steuerlich berücksichtigt werden konnten, ging der BFH lange Zeit von einer privaten Veranlassung des Restdarlehens (nach der Veräußerung) aus.⁴⁵⁸ Diese Rspr. wurde mittlerweile ausdrücklich aufgegeben.⁴⁵⁹ Nachfolgend soll nun die korrekte Zuordnung der Aufwendungen zur jeweiligen Einkunftsart bzw. zur steuerlich unbeachtlichen Privatsphäre aufgezeigt und die neuere Rspr. des BFH auf ihre Stichhaltigkeit hin untersucht werden.

1.) Vorüberlegungen

Der BFH erteilte in der Vergangenheit einer Berücksichtigung nachträglicher Schuldzinsen stets die Absage, da er zum einen davon ausging, mit der Veräußerung entfalle die Vermietungsabsicht (Überschusserzielungsabsicht) hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Andererseits könnten derartige Aufwendungen auch nicht im Rahmen der punktuellen Einkunftsart des § 23 EStG berücksichtigt werden, da es sich um einen Einmaltatbestand handle, der mit der Veräußerung endgültig erfüllt und damit beendet sei.⁴⁶⁰

Bevor nun eine konkrete Darstellung der Schwierigkeiten rund um die Zuordnung der Aufwendungen vorgenommen wird, sollen diese Prämissen des BFH auf ihre Richtigkeit hin überprüft werden. Dies ist für das Gesamtverständnis und den weiteren Verlauf der Untersuchung von besonderer Bedeutung.

⁴⁵⁸ Exemplarisch: *BFH v. 12.12.1996*, X R 65/95, BStBl. II 1997, 603; *BFH v. 16.06.2004*, X R 22/00, BStBl. II 2005, 91; sowie zum Gesamten: *Meyer*, StBp 1995, 30.

⁴⁵⁹ *BFH v. 20.06.2012*, IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275.

⁴⁶⁰ *BFH v. 23.01.1990*, IX R 8/85, BStBl. II 1990, 464; *BFH v. 24.04.1995*, IX R 114/92, BStBl. II 1995, 966; *BFH v. 24.04.1997*, VIII R 53/95, BStBl. II 1997, 682; *BFH v. 25.01.2001*, IX R 27/97, BStBl. II 2001, 573.

a) Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht bei § 21 EStG als Zuordnungskriterium?

Hauptargument für die Verweigerung der Anerkennung nachträglicher Aufwendungen bei § 21 EStG war lange Zeit die mit der Veräußerung des Objekts wegfallende Vermietungsabsicht (~Einkünfteerzielungsabsicht), die wiederum den bis zur Veräußerung bestehenden Veranlassungszusammenhang durchbrechen sollte.⁴⁶¹ So sei das aufgenommene Darlehen ab dem Zeitpunkt der Veräußerung der steuerlich unbeachtlichen Privatsphäre zuzuordnen.⁴⁶²

Nach neuerer Rspr. des BFH soll dies nun – aufgrund der mit der Verlängerung der Haltenszeiten in § 23 Abs. 1 EStG einhergehenden Grundsatzentscheidung des Gesetzgebers – nicht mehr der Fall sein, da nunmehr eine Parallele zum Betriebsvermögensbereich bestehe und der Veranlassungszusammenhang fortdaure. Die immer längeren Haltenszeiten würden zu einer weitgehenden Steuerverstrickung des Privatvermögens führen, so dass dies auf den gesetzgeberischen Willen schließen lasse, derartige Objekte fortan dem steuerlich erheblichen Vermögensbereich zuzuordnen. Damit bestehe der Veranlassungszusammenhang aber auch nach der Veräußerung fort.⁴⁶³

Dazu ist zunächst Folgendes festzustellen: Es ist zutreffend, dass die gesetzlichen Änderungen zu einer weitreichenden „Steuerverstrickung“ des Privatvermögens geführt haben. Die Argumentation des BFH geht jedoch in eine falsche Richtung, wenn sie hinsichtlich der Anerkennung nachträglicher Werbungskosten auf den Fortbestand der Vermietungsabsicht abstellt.⁴⁶⁴

⁴⁶¹ BFH v. 24.04.1997, VIII R 53/95, BStBl. II 1997, 682; BFH v. 19.08.1998, X R 96/95, BStBl. II 1999, 353; BFH v. 25.01.2001, IX R 27/97, BStBl. II 2001, 573.

⁴⁶² Ausführlich zur Einkünfteerzielungsabsicht bei Einkünften aus § 21 EStG: Schallmoser, DStR 2013, 501 (506).

⁴⁶³ BFH v. 20.06.2012, IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275 (277).

⁴⁶⁴ Der Auffassung des BFH folgt auch: Jochum, DStZ 2012, 728 (732).

So ist die Möglichkeit der Berücksichtigung nachträglicher Werbungskosten im Bereich der Überschusseinkünfte als allgemein anerkannt zu bewerten.⁴⁶⁵ Eine solche liegt zum einen dann vor, wenn nachträglich Werbungskosten durch ein Ereignis ausgelöst werden, das noch in die Zeit der Erwerbstätigkeit fällt.⁴⁶⁶ Zum anderen können auch Ereignisse nach Beendigung der Tätigkeit zu berücksichtigungsfähigen Aufwendungen führen, wenn der Veranlassungszusammenhang fortbesteht.⁴⁶⁷

Erkennt man nachträgliche Werbungskosten im Rahmen von Überschusseinkunftsarten aber generell an,⁴⁶⁸ so wird zu einem Zeitpunkt nach Beendigung der Tätigkeit eine in die Zukunft gerichtete Überschusserzielungsabsicht aber kaum jemals vorliegen.⁴⁶⁹ Für die Figur der nachträglichen Werbungskosten bliebe im Rahmen der Überschusseinkunftsarten somit kein Raum. Damit ist es unzutreffend, wenn der BFH pauschal davon ausgeht, nachträgliche Werbungskosten seien aufgrund des mit der Veräußerung verbundenen Wegfalls der Überschusserzielungsabsicht nicht berücksichtigungsfähig und nur durch die „Steuerstrickung“ des Privatvermögens ergebe sich etwas anderes.⁴⁷⁰

Dabei ist insbesondere der Sinn und Zweck der Figur der Überschusserzielungsabsicht zu beachten. Dieser liegt darin, eine Verlagerung von privat veranlasstem Aufwand in die steuerlich beachtliche Berufssphäre zu unterbinden (sog. Liebhaberei).⁴⁷¹ Diese Gefahr besteht hier indes nicht, da der Steuerpflichtige das Darlehen durch die Einkunftsart des § 21 EStG veranlasst aufgenommen hat. Daran ändert auch eine Veräußerung des Objekts nichts. Wenn der Staat nun

⁴⁶⁵ Exemplarisch: *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 2016, S. 314; *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rz. 234.

⁴⁶⁶ *BFH v. 14.10.1960*, VI 45/60 U, BStBl. III 1961, 20.

⁴⁶⁷ *BFH v. 21.11.1989*, IX R 10/84, BStBl. II 1990, 213.

⁴⁶⁸ Hinweis: So ist es etwa allgemein anerkannt, dass ein Arbeitnehmer Schadensersatzleistungen gegen sich auch nach Beendigung seines Arbeitsverhältnisses steuerlich absetzen kann. Warum dies gerade im Rahmen der Einkunftsart des § 21 EStG anders sein soll, erschließt sich dem Autor nicht. Vgl. dazu etwa: *BFH v. 14.10.1960*, VI 45/60 U, BStBl. III 1961, 20.

⁴⁶⁹ Etwas anderes gilt allenfalls dann, wenn der Steuerpflichtige plant die Tätigkeit in der Zukunft wieder aufzunehmen. Dies wird höchst selten der Fall sein.

⁴⁷⁰ *BFH v. 20.06.2012*, IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275.

⁴⁷¹ Dazu ausführlich: *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 2016, S. 188, 223.

aber während des Zeitraums der Vermietung bzw. Verpachtung des Spekulationsobjekts an den Überschüssen partizipiert, so müssen auch die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen steuerliche Berücksichtigung finden. Auf die (gesteigerte) steuerliche Verstrickung des Privatvermögens kommt es folglich bei der Anerkennung nachträglicher Schuldzinsen im Rahmen der Einkünfte aus § 21 EStG nicht entscheidend an. Diese sind schon nach allgemeinen Erwägungen steuerlich anzuerkennen. Entscheidend für die Berücksichtigungsfähigkeit der nachträglichen Aufwendungen ist vielmehr das Fortbestehen des Veranlassungszusammenhangs.⁴⁷²

b) Grds. Berücksichtigungsfähigkeit nachträglicher Aufwendungen bei § 23 EStG

Auch die Anerkennung nachträglicher Aufwendungen im Rahmen des § 23 EStG lehnt der BFH in stetiger Rspr. ab.⁴⁷³ Dabei steht – anders als noch im letzten Abschnitt bei § 21 EStG – jedoch nicht die Frage nach dem Vorliegen einer Überschusserzielungsabsicht im Vordergrund, denn diese wird im Rahmen der Einkunftsart des § 23 EStG durch die kurzen Haltenszeiten objektiviert und typisiert.⁴⁷⁴ Der BFH und einige Literaturmeinungen⁴⁷⁵ gehen vielmehr aufgrund „einkunftsartbedingter Besonderheiten“ des § 23 EStG davon aus, dass nur diejenigen Aufwendungen berücksichtigt werden können, die bis zum Zeitpunkt der Veräußerung anfallen. Bei § 23 EStG handele es sich um einen gestreckten Steuertatbestand, so dass nur solche Aufwendungen berücksichtigt werden können, die innerhalb der Veräußerungsfrist anfallen.⁴⁷⁶ Der folgende Abschnitt soll daher der Frage nach der grundsätzlichen Berücksichtigungsfähigkeit von nachträglichen Aufwendungen bei punktuellen Einkunftsarten gewidmet sein.

⁴⁷² Insoweit zutreffend: *BFH v. 20.06.2012*, IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275 (278).

⁴⁷³ Exemplarisch: *BFH v. 16.06.2004*, X R 22/00, BStBl. II 2005, 91; *BFH v. 12.12.1996*, X R 65/95, BStBl. II 1997, 603.

⁴⁷⁴ *Musil*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 23 EStG Anm. 82; Anderer Ansicht ist: *Wernsmann*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 23 Rn. A 3 der das Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht bei § 23 EStG schon gar nicht für erforderlich hält.

⁴⁷⁵ Exemplarisch: *Warnke*, DStR 1998, 1073 (1076); *Meyer*, StBp 1995, 30 (35).

⁴⁷⁶ So etwa: *BFH v. 01.08.2012*, IX R 8/12, BStBl. II 2012, 781.

(aa) Das Mantra der „einkunftsartbedingten Besonderheiten“

Der BFH führt, wie bereits aufgeworfen, in stetiger Rspr. „einkunftsartbedingte Besonderheiten“ als Argument gegen eine Berücksichtigung von nachträglichen Aufwendungen bei punktuellen Einkunftsarten an.⁴⁷⁷

Die Besonderheiten liegen nach Ansicht des BFH darin, dass die Gewinnermittlung bei § 23 EStG „zeitpunktbezogen“ erfolge und der Tatbestand mit der Veräußerung abgeschlossen sei.⁴⁷⁸ Eine Begründung, weshalb diese Besonderheiten einer Berücksichtigung nachträglicher Aufwendungen entgegenstehen, ist der BFH indes stets schuldig geblieben, denn auch im Rahmen von anderen Überschusseinkunftsarten ist eine Berücksichtigung von nachträglichen Aufwendungen – auch nach Verwirklichung des Steuertatbestandes – noch ohne weiteres möglich.⁴⁷⁹ Beinahe gebetsmühlenartig wiederholt der BFH das Postulat der „einkunftsartbedingten Besonderheiten“, setzt sich jedoch nie mit deren konkreten Inhalt oder der Frage auseinander, ob eine Berücksichtigung nachträglicher Aufwendungen nicht trotz der zeitpunktbezogenen Gewinnermittlung ausnahmsweise möglich sein muss. Gedacht sei etwa an die Änderungsvorschrift des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO, die eine Rückanknüpfung an den Veräußerungszeitpunkt ermöglichen könnte.

Um die Möglichkeit eines derartigen Vorgehens prüfen zu können, bedarf es zunächst einer Antwort auf die Frage, ob § 23 EStG in der Tat derart „besonders“ ist, als dass eine Berücksichtigung nachträglicher Aufwendungen generell ausgeschlossen ist, oder ob es sich bei § 23 Abs. 3 S. 1 EStG nicht vielmehr um eine „bloße“ Gewinnermittlungsvorschrift handelt, die einer nachträglichen Änderung gegenüber grds. offen ist.

⁴⁷⁷ Zuletzt: *BFH v. 20.06.2012*, IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275 unter Verweis auf: *BFH v. 16.06.2004*, X R 22/00, BStBl. II 2005, 91; *BFH v. 12.12.1996*, X R 65/95, BStBl. II 1997, 603.

⁴⁷⁸ *BFH v. 20.06.2012*, IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275 (278).

⁴⁷⁹ Dazu bereits: 3. Kapitel: 1. Teil: B. IV. 1.) a).

(bb) „Punktualität“ als tatbestandliche Besonderheit oder bloße Gewinnermittlungsvorschrift?

Die Natur der Vorschrift des § 23 Abs. 3 S. 1 EStG (als tatbestandliche Besonderheit, welche eine Berücksichtigung von nachträglichen Aufwendungen bereits auf Tatbestandsebene ausschließt, oder als bloße Gewinnermittlungsvorschrift, welche einer derartigen Berücksichtigung grundsätzlich offen gegenüber stehen würde) lässt sich durch wertungsjuristische Methoden⁴⁸⁰ bestimmen. Primär ist dabei nach dem Zweck der Vorschrift des § 23 EStG zu fragen, welcher den objektivierten Willen des Gesetzgebers am deutlichsten zu Tage fördert und damit im Wege der Auslegung die oben aufgeworfene Fragestellung beantwortet werden kann (teleologische Auslegung des Tatbestands).⁴⁸¹

Sinn und Zweck des § 23 EStG ist es, innerhalb einer Frist zwischen Anschaffung und Veräußerung realisierte Werterhöhungen eines Wirtschaftsgutes im Privatvermögen des Steuerpflichtigen der Einkommensteuer zu unterwerfen.⁴⁸² Da der Gesetzgeber nicht geneigt war, die Veräußerung sämtlicher privater Wirtschaftsgüter der Besteuerung zu unterwerfen und somit eine Art „privates Betriebsvermögen“ zu schaffen, entschied er sich für eine zeitliche Abgrenzung der steuerbaren von den nicht steuerbaren Veräußerungsgeschäften.⁴⁸³

Dieser Zweck – also die Erfassung von realisierten Werterhöhungen – wird auch dann noch gewährleistet, wenn Aufwendungen berücksichtigt werden, die zwar nach der Veräußerung anfallen, aber dennoch durch die Einkunftsart des § 23 EStG veranlasst sind. Daran orientiert, ist der gesetzgeberische Wille dahingehend auszulegen, dass sämtliche mit der Veräußerung in Zusammenhang

⁴⁸⁰ Dazu ausführlich: *Larenz/Canaris*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 2014, S. 312 die den wertungsjuristischen Methodenansatz entwickelt haben.

⁴⁸¹ Vgl. zu den Methoden der Rechtsanwendung: *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 5 Rz. 46 ff.

⁴⁸² *Musil*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 23 EStG Anm. 8.

⁴⁸³ Ursprünglich sollten sogar nur reine Spekulationsgeschäfte mit sehr kurzen Haltenszeiten der Besteuerung unterworfen werden. Dies wurde durch die Verlängerung der Haltenszeiten in § 23 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 nunmehr geändert.

stehenden Aufwendungen erfasst werden sollen, um eine leistungsgerechte Besteuerung (orientiert an den realen Wertzuwächsen) zu ermöglichen.

Damit ist aber kein Grund ersichtlich, der für eine Auslegung der Vorschrift dahingehend spricht, dass nur Aufwendungen die während der Haltenszeit anfallen, berücksichtigt werden können. Vielmehr muss eine Zuordnung der Aufwendungen wie bei jeder anderen Einkunftsart vorgenommen werden. Diese erfolgt nach allgemeinem Verständnis aber nach Maßgabe des Veranlassungsprinzips.⁴⁸⁴ Richtigerweise muss somit zunächst im Wege der Veranlassung die Zuordnung der (nachträglichen) Aufwendung zur Einkunftsart des § 23 EStG erfolgen, diese also durch die Einkunftsart des § 23 EStG veranlasst sein. Erst im nächsten Schritt erfolgt dann die Gewinnermittlung nach § 23 Abs. 3 S. 1 EStG, die darüber entscheidet, ob und wie derartige Aufwendungen berücksichtigt werden können.

Eine tatbestandliche Besonderheit, die einer Berücksichtigung nachträglicher Aufwendungen generell eine Absage erteilt, lässt sich indes weder dem Gesetzeswortlaut, noch dem Sinn und Zweck der Vorschrift entnehmen.

(cc) Verfahrensrechtliche Möglichkeit der Berücksichtigung nachträglicher Aufwendungen

Da nun feststeht, dass der Tatbestand des § 23 EStG einer Berücksichtigung von nachträglichen Aufwendungen grundsätzlich nicht entgegensteht, gilt es zu prüfen, ob und wie eine derartige Berücksichtigung „verfahrenstechnisch“ – mithilfe der AO – umsetzbar ist.

Bei § 23 EStG handelt es sich – auch wenn § 23 Abs. 3 S. 1 EStG von Gewinn spricht – um eine Überschusseinkunftsart, so dass sich die zeitliche Zuordnung der Abflüsse grds. nach dem Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 EStG richtet. Aufwendungen müssen also grds. im Zeitpunkt ihrer Verausgabung steuerlich be-

⁴⁸⁴ Dazu bereits ausführlich: 2. Kapitel: 1. Teil: C.

rücksichtigt werden.⁴⁸⁵ § 23 Abs. 3 S. 1 EStG durchbricht jedoch das Abflussprinzip (*lex specialis*) und ordnet eine Berücksichtigung der durch die Veräußerung veranlassten Werbungskosten im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungspreises an⁴⁸⁶, so dass es letztlich irrelevant ist, wann die Aufwendungen tatsächlich abfließen.⁴⁸⁷ Dies wird insbesondere dadurch deutlich, dass § 23 Abs. 3 S. 1 EStG im Zeitpunkt der Veräußerung explizit „Werbungskosten“ – und nicht lediglich Veräußerungskosten – zum Abzug zulässt. Daraus kann nur geschlussfolgert werden, dass der Gesetzgeber davon ausgeht, dass auch Aufwendungen, die vor bzw. nach einer Veräußerung anfallen und durch § 23 EStG veranlasst sind, im Zeitpunkt der Veräußerung steuerlich berücksichtigt werden sollen. Ein solch weites Verständnis entspricht auch dem Zweck der Vorschrift, Vorgänge im Zusammenhang mit der Veräußerung möglichst vollständig zu erfassen. Fallen die Aufwendungen aber erst nach der Verwirklichung des Tatbestandes des § 23 EStG an, so wirken sie auf den Zeitpunkt der Vereinnahmung des Veräußerungspreises zurück.

Während vorläufig bzw. unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassene Steuerbescheide in diesem Fall unproblematisch nach § 165 Abs. 2 S. 1 AO bzw. § 164 Abs. 2 S. 1 AO geändert werden können, stellt sich die Frage, ob die Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Vereinnahmung des Veräußerungspreises ein rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO darstellt.⁴⁸⁸

§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO bestimmt nicht näher, unter welchen Voraussetzungen tatsächlicher oder rechtlicher Art das Tatbestandsmerkmal des „rückwirken-

⁴⁸⁵ Vgl. zum Zu- und Abflussprinzip: *Dusowski*, DStZ 2004, 716; sowie: *Trzaskalik*, StuW 1985, 222.

⁴⁸⁶ Hierzu bereits: 2. Kapitel: 2. Teil: B. I. 2.).

⁴⁸⁷ Dahingehend zu verstehen: *Musil*, in: Hey, DStJG 34, 2011, 237 (247ff); *Dusowski*, Zu- und Abfluss bei einkommensteuerlichen Einmaltatbeständen, 2004, S. 194, 197, 198; *Meyer-Koppitz*, DStR 1999, 2053 (1076); *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rz. 196.

⁴⁸⁸ Hinsichtlich der Parallelproblematik der verfahrensrechtlichen Behandlung von nachträglichen Änderungen im Bereich der unmittelbar im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen aus § 3 EStG stehenden Aufwendungen nach § 3c EStG, darf auf die instruktiven Ausführungen von: *Desens*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 3c EStG Anm. 43 hingewiesen werden.

den Ereignisses“ als erfüllt anzusehen ist, so dass die Vorschrift ebenfalls der Auslegung bedarf.

Aus dem Erfordernis des „Eintritts“ des steuerlichen Ereignisses, kann geschlossen werden, dass sich das Ereignis erst nach Entstehung des Steuerstatbestandes („nachträglich“) ereignen darf.⁴⁸⁹ Bezogen auf die hier zur Debatte stehenden nachträglichen Schuldzinsen, könnte man die „Nachträglichkeit“ verneinen, indem man darauf abstellt, dass die Modalitäten des Darlehensvertrages bereits vor der Veräußerung feststehen. Somit wären die aufgrund des Darlehensvertrages zu leistenden Raten nicht als nachträgliches Ereignis zu werten.

Diese Auffassung greift jedoch zu kurz. So vernachlässigt ein derartiges Verständnis die Tatsache, dass zum Zeitpunkt der Eingehung des Darlehensvertrages zwar die Rahmenbedingungen für das Darlehen feststehen, sich diese Bedingungen aber kurzfristig ändern können.⁴⁹⁰ Dies kann etwa bei Sondertilgungen des Steuerpflichtigen oder bei der Ablösung des Restdarlehens aus eigenen Mitteln der Fall sein. Eine tatsächliche Belastung des Steuerpflichtigen mit Zinsaufwendungen erfolgt erst zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Darlehenszinsen. Diese tritt aber erst im jeweiligen Zeitabschnitt nach der Veräußerung (abhängig von den einzelvertraglichen Regelungen) ein, so dass die Fälligkeit der nachträglichen Schuldzinsen als das zeitlich relevante Ereignis einzuordnen und damit als „nachträgliches Ereignis“ i.S.d. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO zu werten ist.

Um einer Änderung des Steuerbescheids zu bewirken, müsste das Ereignis aber nicht nur „nachträglich“ eintreten, sondern auch steuerliche Wirkung für die Vergangenheit haben. Dies ist immer dann der Fall, wenn sich der rechtserhebliche Sachverhalt infolge des Ereignisses derart anders gestaltet hat, dass nunmehr der veränderte – und nicht der zuvor verwirklichte – Sachverhalt zu Grunde zu

⁴⁸⁹ Dazu ausführlich: *Groll*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, FGO, § 175 AO Rz. 270.

⁴⁹⁰ Maßgeblich ist dabei alleine der objektive Geschehensablauf, während es auf subjektive Kriterien wie Bekanntsein, Vorhersehbarkeit und Verschulden nicht ankommt. Dazu im Einzelnen: *Groll*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, FGO, § 175 AO Rz. 274.

legen ist. Dies entscheidet sich maßgeblich nach dem zugrunde zu legenden materiellen Recht.⁴⁹¹

Die Überschussermittlungsvorschrift des § 23 Abs. 3 EStG verfolgt – wie bereits erörtert – den Zweck, Wertsteigerungen im Privatvermögen der Besteuerung zu unterwerfen. Dabei sollen nach Möglichkeit alle mit der Veräußerung im Zusammenhang stehenden Einnahmen und Aufwendungen berücksichtigt werden. Fallen durch die Einkunftsart des § 23 EStG veranlasste Aufwendungen erst nachträglich an, so kann es nur dem Normzweck entsprechen, diese ebenfalls zu berücksichtigen und der Überschussermittlung zugrunde zu legen, da der Steuerpflichtige – auch wenn die Aufwendungen erst zeitlich verzögert anfallen – entsprechend weniger leistungsfähig ist.⁴⁹² Auch der BFH erkannte in mehreren Entscheidungen zur punktuellen Einkunftsart des § 16 EStG nachträgliche Änderungen des Veräußerungspreises als ein vom Tatbestand des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO umfasstes, relevantes Ereignis an.⁴⁹³ Zwar ist hier einzuräumen, dass es sich bei § 16 EStG um eine Gewinneinkunftsart handelt, während § 23 EStG zu den Überschusseinkunftsarten zu rechnen ist. Dennoch darf hier nichts anderes gelten. Beide Einkunftsarten zählen zu den „punktuellen Einkunftsarten“ und nehmen die konkrete Gewinn- bzw. Überschussermittlung im Zeitpunkt der (einmaligen) Tatbestandsverwirklichung vor. Auch der BFH betonte in jüngster Zeit, dass die immer weitergehende steuerliche Verstrickung des Privatvermögens⁴⁹⁴ zu einer weitgehenden Angleichung an betriebliche Einkünfte geführt hat.⁴⁹⁵ Diese Prämisse vorangestellt, darf im nächsten Schritt aber gerade kein Unterschied mehr zwischen nachträglichen Aufwendungen im Rahmen des § 16 EStG und solchen aus § 23 EStG gemacht werden, zumal be-

⁴⁹¹ Loose, in: Tipke/Kruse, AO, FGO, § 175 AO Tz. 26; Groll, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, FGO, § 175 AO Rz. 280; Rüsken, in: Klein, AO, § 175 Rz. 54 ff.

⁴⁹² So auch die Auffassung von: Groll, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, FGO, § 175 AO Rz. 386.

⁴⁹³ BFH v. 19.07.1993, GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897; BFH v. 26.03.1991, VIII R 55/86, BStBl. II 1992, 479; BFH v. 03.06.1992, X R 91/90, BStBl. II 1992, 1017.

⁴⁹⁴ Dazu ausführlich: Dornheim, DStZ 2012, 553 (555).

⁴⁹⁵ BFH v. 20.06.2012, IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275.

reits geklärt wurde, dass keine „einkunftsartbedingten Besonderheiten“ existieren, die etwas anderes gebieten.⁴⁹⁶

Für die Möglichkeit der Berücksichtigung von nach dem Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung anfallenden Aufwendungen spricht auch die Vorschrift des § 24 Nr. 2 EStG, die den Einkunfts begriff ausdrücklich auch auf Einkünfte (also Einnahmen und Ausgaben) aus § 2 Abs. 1 Nr. 7 i.V.m. § 22 Nr. 2 EStG erweitert.⁴⁹⁷

Nach dem aus den obigen Ausführungen abgeleiteten, materiellen Gehalt der Vorschrift des § 23 EStG haben nachträglich anfallende Aufwendungen – wie etwa Schuldzinsen – folglich eine steuerliche Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Veräußerung und können unter Zuhilfenahme der Änderungsvorschrift des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO steuerliche Berücksichtigung finden.⁴⁹⁸

(dd) Verfassungsrechtliche Aspekte rückwirkender Berücksichtigung

Die rückwirkende Änderung des Steuerbescheids des Veräußerungsjahrs führt dazu, dass die nun dort berücksichtigten Aufwendungen im Jahr ihrer tatsächlichen Verausgabung keine Berücksichtigung finden. Auf den ersten Blick könnte man daher der Auffassung sein, es würden im Jahr der Verausgabung Einkünfte besteuert, die aufgrund der Nichtberücksichtigung der in diesem Jahr geleisteten Aufwendungen in dieser Höhe gar nicht tatsächlich zur Verfügung stehen. Dies könnte gegen das Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit verstoßen.

Ein solcher Verstoß liegt aber aus zweierlei Gründen nicht vor: Zum einen führt eine Berücksichtigung im Jahr der Veräußerung zu einer Änderung des Steuer-

⁴⁹⁶ Dazu bereits: 3. Kapitel: 1. Teil: B. IV. 1.) b) (bb).

⁴⁹⁷ Dies sieht auch: *Dornheim*, DStZ 2012, 553 (557).

⁴⁹⁸ Dieser Auffassung ist auch die neuere Literatur in weiten Teilen gefolgt, jedoch zumeist ohne sie näher herzuleiten. Vgl. dazu etwa: *Musil*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 23 EStG Anm. 294; *Wernsmann*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 23 Rn. D 20, D 40; *Glenk*, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, § 23 EStG Rz. 203; *Hensel*, in: Lademann, EStG, § 23 Anm. 384; *Dornheim*, DStZ 2012, 553 (560).

bescheids aus dem Veräußerungsjahr und damit zu einem Rückzahlungsanspruch des Steuerpflichtigen noch im Jahr der Verausgabung, so dass im Ergebnis keine Mehrbelastung vorliegt. Zum anderen bleiben die Aufwendungen nicht unberücksichtigt, sondern werden allenfalls zeitlich versetzt berücksichtigt. Die zeitliche Verschiebung kann zwar unter Umständen eine Verletzung des einfachgesetzlichen Abschnittsprinzips darstellen, führt aber nicht automatisch zu einer Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips.⁴⁹⁹ Im Übrigen würde der Steuerpflichtige im Fall einer Berücksichtigung noch im Jahr der tatsächlichen Verausgabung finanziell schlechter stehen, da § 23 Abs. 3 S. 7 EStG nur einen sehr beschränkten Verlustausgleich ermöglicht. So können Verluste aus § 23 EStG grundsätzlich nur mit Gewinnen aus dieser Einkunftsart aus demselben Jahr verrechnet werden.⁵⁰⁰ Dies führt dazu, dass die Verluste letztlich – sofern der Steuerpflichtige im gleichen Jahr nicht noch andere Veräußerungsgeschäfte mit Überschuss getätigt hat – komplett untergehen würden.

Nach alledem bleibt festzuhalten, dass auch im Rahmen der Einkunftsart des § 23 EStG nachträglich anfallende Aufwendungen steuerliche Anerkennung finden können. Dem stehen weder „tatbestandliche Besonderheiten“, noch verfahrensrechtliche Schwierigkeiten entgegen.

2.) Klassische nachträgliche Schuldzinsen

Da nun die Rahmenbedingungen hinsichtlich der Berücksichtigungsfähigkeit von nachträglich anfallenden Schuldzinsen bei Einkünften aus § 23 EStG feststehen, soll im Folgenden eine konkrete Zuordnung der Aufwendungen zur jeweiligen Einkunftsart am Beispiel von nachträglichen Schuldzinsen vorgenommen werden. Dabei ist zwischen einem privaten Veräußerungsgeschäft nach vorheriger Vermietung bzw. Verpachtung und einer Veräußerung ohne vorangehende V+V-Tätigkeit zu unterscheiden.

⁴⁹⁹ Insoweit darf auf die Ausführungen im 2. Kapitel: 3. Teil: B. III dieser Arbeit verwiesen werden.

⁵⁰⁰ Auf die Ausnahmvorschrift des § 23 Abs. 3 S. 8 EStG darf hingewiesen werden.

Entscheidendes Kriterium für die steuerliche Anerkennung von Zinsaufwendungen für Finanzierungsdarlehen ist zum einen der mit der Schuldaufnahme verfolgte Zweck, welcher auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet sein muss und zum anderen die zweckentsprechende Verwendung der Mittel.⁵⁰¹ Abzustellen ist bei der Zweckermittlung primär auf den subjektiven Willen des Steuerpflichtigen, der jedoch anhand objektiver Kriterien zu Tage treten muss.⁵⁰²

a) Veräußerung ohne vorherige Vermietung/Verpachtung

(aa) Zuordnung nach Veranlassungsgesichtspunkten

Sofern bereits während der Haltensphase ein Veranlassungszusammenhang zur Einkunftsart des § 23 EStG bestanden hat,⁵⁰³ bleibt dieser auch über eine Veräußerung hinweg bestehen. Dies gilt jedenfalls insoweit, als der Steuerpflichtige das Darlehen aus den erzielten Mitteln nicht ablösen kann. Die Nichtablösung stellt in diesem Fall keine neue Entscheidung hinsichtlich der Darlehensvaluta dar, sondern ist vielmehr den tatsächlichen Gegebenheiten geschuldet. Eine Berücksichtigung von Aufwendungen, welche erst nach der Veräußerung anfallen, ist dabei grds. auch im Rahmen des § 23 EStG möglich.⁵⁰⁴

Eine Umveranlassung des Darlehens, also eine „neue Entscheidung“ des Steuerpflichtigen läge aber beispielsweise dann vor, wenn der Steuerpflichtige das Darlehen zwar ablösen könnte, er den Veräußerungserlös aber bewusst anderweitig einsetzt und das Darlehen nicht zurückführt.⁵⁰⁵ Finanziert er mit dem Betrag in der Folgezeit eine private Anschaffung, ist das Darlehen ab diesem Zeitpunkt privat veranlasst; setzt er den Betrag hingegen betrieblich bzw. beruflich

⁵⁰¹ *BFH v. 20.06.2012, IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275 (277); BFH v. 21.09.2009, GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 (zur Zuweisung zur relevanten Erwerbssphäre).*

⁵⁰² Dazu bereits: 2. Kapitel: 1. Teil: C. II.

⁵⁰³ Vgl. dazu: 3. Kapitel: 1. Teil: B. II. Es darf insoweit auch keine private Veranlassung des Darlehens vorliegen. Diese wäre etwa im Fall der Eigennutzung des Objekts anzunehmen.

⁵⁰⁴ Dazu bereits: 3. Kapitel: 1. Teil: B. IV. 1.) b).

⁵⁰⁵ Der Steuerpflichtige wird in einem solchen Fall freilich neue Sicherheiten stellen müssen.

ein, ist das Darlehen ab diesem Zeitpunkt durch die jeweilige betriebliche/berufliche Einkunftsart veranlasst.

Dennoch geht der BFH davon aus, derartige Aufwendungen könnten nicht im Rahmen der Einkunftsart des § 23 EStG berücksichtigt werden.⁵⁰⁶ Dass diese Ansicht fehlerbehaftet ist, wurde bereits aufgezeigt⁵⁰⁷; sie führt aber auch zu weiteren Wertungswidersprüchen:

So geht der BFH in seiner Entscheidung vom 20.06.2012 davon aus, nachträgliche Aufwendungen seien als Werbungskosten bei § 21 EStG berücksichtigungsfähig (sofern eine V+V-Tätigkeit vorgelegen hat). Dies führt konsequent weitergedacht dazu, dass Steuerpflichtige, die ihr Objekt kurzfristig vermieten bzw. verpachten,⁵⁰⁸ Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei § 21 EStG absetzen können (die Veräußerung durchbricht den Veranlassungszusammenhang zur vorherigen Vermietung und Verpachtung nicht⁵⁰⁹), während Steuerpflichtige, die das Objekt nicht vermieten bzw. verpachten, derartige Aufwendungen nicht steuerlich geltend machen können. Die beiden Gruppen werden im Ergebnis unterschiedlich behandelt, obwohl sie letztlich gleich belastet sind. Dies stellt rein wertungsmäßig ein weiteres Argument gegen eine Verweigerung der Anerkennung nachträglicher Schuldzinsen bei Einkünften aus § 23 EStG dar.

Nachträgliche Aufwendungen für bereits während der Haltenszeit aufgenommene Darlehen sind zusammenfassend also weiterhin durch die Einkunftsart des § 23 EStG veranlasst und steuerlich im Rahmen dieser Einkunftsart zu berücksichtigen.⁵¹⁰ Verfahrensrechtlich finden die Aufwendungen dabei durch Ände-

⁵⁰⁶ BFH v. 20.06.2012, IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275.

⁵⁰⁷ Vgl. dazu: 3. Kapitel: 1. Teil: B. IV. 1.) b).

⁵⁰⁸ Anm.: Die Vermietungs- Verpachtungstätigkeit darf nicht derart „kurzfristig“ sein, als dass eine Einkünfteerzielungsabsicht nicht mehr vermutet werden kann.

⁵⁰⁹ Dazu sogleich: 3. Kapitel: 1. Teil: B. IV. 2.) b).

⁵¹⁰ Für eine solche Möglichkeit der Berücksichtigung nachträglicher Aufwendungen plädiert mittlerweile auch: *Jochum*, DStZ 2012, 728 (732); ablehnend noch in: *Jochum*, SteuerStud 2011, 681 (688).

rung des Steuerbescheids aus dem Veräußerungsjahr nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO steuerliche Anerkennung.

(bb) Keine private Lebensführung nach § 12 Nr. 1 EStG

Wie bereits erörtert, steht nach Auffassung des BFH eine private Nutzung des Veräußerungsobjekts während der Haltenszeit einer steuerlichen Berücksichtigung von Schuldzinsen (und damit auch von nachträglichen Schuldzinsen) entgegen, § 12 Nr. 1 EStG.⁵¹¹ Die Fehlerhaftigkeit diese Auffassung wurde bereits umfassend dargestellt, so dass auf die dortigen Ausführungen verwiesen werden kann. Entscheidend für die Berücksichtigungsfähigkeit der Aufwendungen ist alleine der Veranlassungszusammenhang, der ab dem Entschluss, das Objekt zu veräußern, zur Einkunftsart des § 23 EStG besteht und eine – im Fall der Eigennutzung bis dahin bestehende – private Veranlassung verdrängt.⁵¹²

b) Veräußerung nach vorheriger Vermietung/Verpachtung

Der BFH geht in seiner neueren Rspr. von einer weitreichenden steuerlichen Verstrickung des Privatvermögens aus und plädiert aus diesem Grund für die Möglichkeit der Berücksichtigung von nachträglichen Aufwendungen bei § 21 EStG. Diese Argumentation soll nachfolgend auf ihre Stichhaltigkeit überprüft werden. Anschließend soll anhand der dabei gewonnenen Erkenntnisse die Frage der Zuordnung von nachträglich anfallenden Aufwendungen bei Einkünften aus §§ 21 und 23 EStG beantwortet werden.

(aa) Ausweitung der steuerlichen Verstrickung des Privatvermögens als Zuordnungskriterium?

Gedanklicher Ausgangspunkt für die Argumentation des BFH ist der Dualismus der Einkunftsarten. So sind nachträgliche Aufwendungen im Rahmen von betrieblichen Einkünften unproblematisch berücksichtigungsfähig. Das Objekt

⁵¹¹ Vgl. dazu: 3. Kapitel: 1. Teil: B. II. 3.).

⁵¹² Auf die Vorschrift des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG wird hingewiesen. Vgl. dazu bereits: 3. Kapitel: 1. Teil: B. II. 3.).

wird mit dem Anschaffungspreis bilanziert. Gleichzeitig wird das Finanzierungsdarlehen auf der Passivseite verbucht, so dass der Vorgang zunächst erfolgsneutral ist. Bei Veräußerung wird das Grundstück mit den Anschaffungskosten ausgebucht (evtl. vermindert um die vorgenommenen Abschreibungen) und der Erlös auf der Aktivseite (Geschäftskasse) verbucht. Die Differenz zwischen den beiden Werten (Veräußerung mit Verlust unterstellt) wird durch eine Minderung des Eigenkapitals auf der Passivseite bilanziell abgebildet. Die laufenden Zinsaufwendungen werden aus der Geschäftskasse beglichen und wirken sich (auch in den Folgejahren bis zum Zeitpunkt einer etwaigen Ablösung des Kredits) gewinnmindernd aus.

Anders verhält es sich indes bei den Überschusseinkunftsarten, in denen die Einkunftsquelle (hier das Grundstück bzw. Wohnobjekt) gerade nicht steuerverhaftet ist.⁵¹³ Es existiert kein Betriebsvermögen.⁵¹⁴ Steuerlich relevant sind lediglich die Zu- und Abflüsse der Quelle; es findet eine schlichte Kassenrechnung statt, auf die Wertveränderungen der Quelle keine Auswirkung haben.⁵¹⁵ Ausnahmen dazu stellen die Einmaltatbestände der §§ 17, 20 Abs. 2 und 23 EStG dar.

Die Anerkennung nachträglicher Schuldzinsen bei den laufenden Einkunftsarten – wie sie der BFH unter Verweis auf die erfolgte Angleichung der Vergleichsgruppen nunmehr vornimmt⁵¹⁶ – könnte folglich aus gleichheitsrechtlichen Aspekten heraus geboten sein, Art. 3 GG. Insoweit könnte man der Auffassung sein, die Unterschiede zwischen den Gewinn- und den Überschusseinkunftsarten sei nunmehr zu gering, um eine unterschiedliche Behandlung hin-

⁵¹³ Dazu ausführlich: *Schell*, FR 2004, 506 (508).

⁵¹⁴ Anderer Ansicht ist: *Krüger*, FR 1995, 633 (641) der aufgrund der zahlreichen Durchbrechungen des Prinzips der Nichtbesteuerung der Quelle von der Existenz eines „Überschusserzielungsvermögens“ ausgeht.

⁵¹⁵ Dieser Grundsatz wird freilich mehrfach durchbrochen, etwa durch die Regelungen über die AfA, welche gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 EStG auch auf die Überschusseinkunftsarten anzuwenden sind.

⁵¹⁶ *BFH v. 20.06.2012, IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275.*

sichtlich der nachträglichen Aufwendungen zu rechtfertigen.⁵¹⁷ Der Unterschied der Vergleichsgruppen wurde durch die Erweiterung der Einmaltatbestände durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999⁵¹⁸ sogar noch weiter reduziert.⁵¹⁹ In diese Stoßrichtung geht auch die weitere Argumentation des BFH, der davon ausgeht, dass die Regelung des § 23 Abs. 3 S. 4 EStG das private Veräußerungsgeschäft mit der bisherigen steuerbaren Tätigkeit verknüpfe, und damit nachträglich anfallende Aufwendungen ebenso nicht mehr dem steuerlich unbeachtlichen Privatbereich zuzuordnen seien.⁵²⁰

Dennoch setzt dieses Verständnis des BFH am falschen Punkt an: Es wurde bereits aufgezeigt, dass nachträgliche Aufwendungen grds. auch bei punktuellen Einkunftsarten berücksichtigt werden können.⁵²¹ Die Zuordnung von Aufwendungen ergibt sich dann aber nicht aus gleichheitsrechtlichen Abwägungen oder tatbestandlichen Verknüpfungen, sondern rein aus Veranlassungsgesichtspunkten,⁵²² denn gleichheitsrechtlich ergibt sich aus der Berücksichtigung von nachträglichen Aufwendungen bei § 23 EStG die gleiche Belastungswirkung wie aus der Berücksichtigung im Rahmen von § 21 EStG.⁵²³ Die Verkürzung der Haltenzeiten in § 23 EStG und die Verknüpfung der Tatbestände kann demnach zwar ein Argument für eine grundsätzliche Berücksichtigung von nachträglichen Aufwendungen sein, sie ist aber nicht geeignet, eine Zuordnungsentscheidung (zur Einkunftsart des § 21 EStG) zu treffen.

Dass es hinsichtlich der Zuordnung nicht entscheidend auf die Verlängerung der Haltenzeiten in § 23 EStG ankommen kann, wird insbesondere an folgendem Beispiel klar: So würde eine Veräußerung nach Ablauf der Veräußerungsfristen – diesen Gedanken fortgeführt – zu einer Nichtberücksichtigung nachträgli-

⁵¹⁷ Vgl. dazu auch: *Jochum*, DStZ 2012, 728 (729).

⁵¹⁸ Abgedruckt in: BStBl. I 1999, 304.

⁵¹⁹ So wohl auch: *Schallmoser*, in: Mellinghoff, Steuerrecht im Rechtsstaat, 2011, 739 (744).

⁵²⁰ Vgl. dazu: *BFH v. 20.06.2012*, IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275 (277); daran anknüpfend: *Dornheim*, DStZ 2012, 553 (557).

⁵²¹ Vgl. dazu die Ausführungen im 3. Kapitel: 1. Teil: B. IV. 1.) b).

⁵²² Dazu bereits: 2. Kapitel: 1. Teil: C.

⁵²³ Diesen Ansatz aufgreifend: *Meyer-Koppitz*, DStR 1999, 2053 (2054).

cher Aufwendungen bei § 21 EStG führen, da das Objekt dann nicht (mehr) steuerverstrickt wäre, was gleichheitsrechtlich nicht zu rechtfertigen ist. So ist ein Steuerpflichtiger, der die Einkunftsart des § 21 EStG verwirklicht und das Objekt anschließend steuerpflichtig veräußert genauso stark belastet, wie ein Steuerpflichtiger, der erst nach Ablauf der Veräußerungsfrist des § 23 EStG veräußert. Dies hat nunmehr auch der BFH erkannt und geht folgerichtig in seiner neueren Rspr.⁵²⁴ davon aus, dass nachträgliche Aufwendungen aufgrund des Fortbestehens des Veranlassungszusammenhangs bei § 21 EStG anzuerkennen seien, es auf eine steuerpflichtige Veräußerung mithin nicht ankomme.⁵²⁵

(bb) Zuordnung nach Veranlassungsgesichtspunkten

Nach alledem ist die Entscheidung des BFH zur oben erörterten Konstellation, auch der Anerkennung von nachträglichen Schuldzinsen die Türe zu öffnen, aus gleichheitsrechtlicher Sicht zu begrüßen.

Damit stellt sich nun die Frage, durch welche Einkunftsart die nachträglich anfallenden Aufwendungen tatsächlich veranlasst sind.

(i) Meinungsstand

Neben den bereits oben aufgeworfenen Argumenten soll für eine Zuordnung der nachträglich anfallenden Aufwendungen zur Einkunftsart des § 21 EStG, nach Auffassung des BFH, auch die in § 23 Abs. 2 EStG angeordnete Nachrangigkeit der Einkunftsart des § 23 EStG sprechen.⁵²⁶ Diese sei seiner Ansicht nach der

⁵²⁴ BFH v. 08.04.2014, IX R 45/13, DB 2014, 1112.

⁵²⁵ So auch die Ansicht von: Knaupp, SteuK 2012, 438 (438); Jochum, DStZ 2012, 728; Schmitz-Herscheidt, FR 2013, 39 (42); differenzierend: Geserich, NWB 2012, 3304 (3310).

⁵²⁶ BFH v. 20.06.2012, IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275 (278).

Grund dafür, dass durch die Veräußerung kein neuer Veranlassungszusammenhang zur Einkunftsart des § 23 EStG geschaffen werde.⁵²⁷

Eine andere Ansicht⁵²⁸ geht indes von einer Zuordnung der Aufwendungen zu § 23 EStG aus. So liege in der Veräußerung der „letzte steuerrelevante Akt“.⁵²⁹ Dieser entscheide über das Schicksal der nachträglich anfallenden Aufwendungen, so dass die Aufwendungen der Einkunftsart des § 23 EStG zuzuordnen seien. Die Schuldzinsen seien nur deshalb zu leisten, da sich der Steuerpflichtige für eine (verlustbringende) Veräußerung entschieden habe. Damit treffe der Steuerpflichtige aber bewusst eine Entscheidung über das Darlehen und ordne es einem neuen Zweck – und damit einer neuen Einkunftsart – zu. Das „auslösende Moment“ für die Aufwendungen sei folglich ausschließlich im Veräußerungsvorgang zu sehen.⁵³⁰

Weiter spreche die Spezialität des § 23 EStG für eine Zuordnung von nachträglichen Schuldzinsen zu § 23 EStG. So gehen sowohl § 21 Abs. 3 als auch § 23 Abs. 2 EStG von einer Nachrangigkeit der jeweiligen Einkunftsart aus, so dass die beiden Einkommenstatbestände grds. gleichrangig sind. Der Tatbestand des § 23 Abs. 3 S. 7 und 8 EStG treffe aber besondere Anordnungen hinsichtlich der Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften (vertikale Verlustbeschränkung) und sei damit als spezialgesetzliche Regelung vorrangig.⁵³¹

Auch die Regelung des § 23 Abs. 3 S. 4 EStG mache deutlich, dass die Vermietungstätigkeit mit dem Verkauf abgeschlossen sei, denn die bis dahin im Rahmen des § 21 EStG geltend gemachte AfA werde rechnerisch rückabgewickelt.

⁵²⁷ Von einem Fortbestand des Veranlassungszusammenhangs gehen auch: *Schallmoser*, in: Mellinghoff, Steuerrecht im Rechtsstaat, 2011, 739 (747); *Söffing*, FR 1984, 185 (188); *Seitrich*, FR 1983, 582 (584); *Menges*, Die Problematik der Zuordnung von Schuldzinsen im Einkommensteuerrecht, 2000, S. 50; *Stuhrmann*, DStR 2005, 726 (727); *Flies*, DB 1998, 2438 (2441); sowie: *Paus*, FR 1984, 135 (140) aus.

⁵²⁸ So etwa: *Jochum*, DStZ 2012, 728 (733); *Dornheim*, DStZ 2012, 553 (556); *Schell*, FR 2004, 506 (510).

⁵²⁹ *Jochum*, DStZ 2012, 728 (736).

⁵³⁰ Vgl. dazu: *Dornheim*, DStZ 2012, 553 (557).

⁵³¹ So das Verständnis von: *Dornheim*, DStZ 2012, 553 (557).

Damit bestehe kein weiterer Anknüpfungspunkt der nachträglichen Aufwendungen zu § 21 EStG, da die Veräußerung der Ausgangspunkt der „neuen“ Einkunftsart des § 23 EStG sei.⁵³²

(ii) Stellungnahme

Wie bereits aufgezeigt,⁵³³ orientiert sich die Zuordnung von Aufwendungen allein am Veranlassungszusammenhang.⁵³⁴ Dabei kommt es maßgeblich auf die subjektiven Absichten des Steuerpflichtigen an, welche jedoch objektiv belegbar sein müssen. Diesen Ansatz aufgreifend, können die obigen Überlegungen letztlich nicht überzeugen:

Zunächst ist festzustellen, dass das von den Vertretern beider Lager jeweils konträr verwendete Argument der Nachrangigkeit einer der beiden Einkunftsarten nicht durchgreifen kann. Tatsächlich liegt der Fall so, dass die beiden Einkunftsarten gleichzeitig und parallel zueinander verwirklicht werden. Die beiden Einkunftsarten setzen jedoch auf unterschiedlichen Ebenen an. So erfasst § 21 EStG quellenbezogen die Zu- und Abflüsse, während § 23 EStG auf die Wertänderungen der Quelle selbst abstellt. Jachmann/Schallmoser sprechen diesbezüglich zutreffend von zwei sich schneidenden, sich jedoch nicht deckenden Kreisen.⁵³⁵ Damit können aus der Nachrangigkeit aber keine Schlüsse bezüglich der Zuordnung der Aufwendungen gezogen werden. Gleiches gilt hinsichtlich des aufgeworfenen „lex-specialis-Arguments“. Es handelt sich eben gerade nicht um Einkunftsarten in einem klassischen Generalnorm/Spezialnorm-Verhältnis zueinander.

Stellt man stattdessen aber konsequent auf den nötigen Veranlassungszusammenhang der Aufwendungen zur jeweiligen Einkunftsart ab, so ist der Fall denkbar einfach zu lösen:

⁵³² Vgl. dazu: *Dornheim*, DStZ 2012, 553 (557).

⁵³³ Vgl. dazu: 2. Kapitel: 1. Teil: C.

⁵³⁴ Dies betont auch: *Krüger*, FR 1995, 633 (640).

⁵³⁵ *Jachmann/Schallmoser*, DStR 2011, 1245 (1249).

Das Finanzierungsdarlehen wurde zunächst mit dem Zweck aufgenommen, das V+V-Objekt zu finanzieren. Der insoweit entscheidende subjektive Wille des Steuerpflichtigen tritt dabei objektiv durch die Aufnahme der Vermietungstätigkeit⁵³⁶ nach außen, so dass die Finanzierungsaufwendungen (während der Haltenzeit) unstreitig § 21 EStG zuzuordnen sind. Dies gilt sogar dann, wenn der Steuerpflichtige schon zum Zeitpunkt der Kreditaufnahme eine steuerpflichtige Veräußerung im Sinn hat und das Darlehen (auch) zum Zwecke der Realisierung eines späteren Veräußerungsgewinns aufnimmt, denn dieser Wille tritt jedenfalls objektiv (noch) nicht hervor und ist damit steuerlich irrelevant.⁵³⁷ Dies vor allem deshalb, da zu diesem Zeitpunkt weder die Veräußerung selbst, noch deren genaue Bedingungen definitiv gesichert sind.

Der Veranlassungszusammenhang wird aber auch durch die (verlustbringende) Veräußerung nicht durchbrochen: Abzustellen ist wiederum auf den Willen des Steuerpflichtigen. Entscheidend dürfte dabei die Tatsache sein, dass der Steuerpflichtige im Rahmen einer verlustbringenden Veräußerung faktisch gar nicht über das Schicksal des Darlehens entscheidet, denn die Restverbindlichkeiten verbleiben alleine aufgrund der tatsächlichen Gegebenheiten bestehen (Erlös reicht nicht zur Ablösung des Darlehens).⁵³⁸ Eine Entscheidung des Steuerpflichtigen findet daher schon gar nicht statt, so dass der ursprüngliche Veranlassungszusammenhang auch über eine Veräußerung hinweg fortbesteht.⁵³⁹

Eine Umveranlassung des Darlehens, also eine „neue Entscheidung“ des Steuerpflichtigen läge aber – wie bereits dargestellt – dann vor, wenn der Steuerpflichtige das Darlehen zwar ablösen könnte, er den Veräußerungserlös aber

⁵³⁶ Anm.: Der Veranlassungszusammenhang muss zur Erwerbshandlung bestehen. Diese ist in einem solchen Fall in der Nutzungsüberlassung zu sehen. Dazu bereits: 2. Kapitel: 1. Teil: C. I.

⁵³⁷ Dazu bereits: 2. Kapitel: 1. Teil: C. II. 5.) f).

⁵³⁸ Etwas anderes gilt im Falle der bewussten Nichtablösung des Darlehens: Dort entscheidet der Steuerpflichtige bewusst über das Schicksal des Darlehens und ordnet es einer neuen Einkunftsart bzw. der privaten Vermögenssphäre zu (je nach Verwendung des Erlöses), so dass der ursprüngliche Veranlassungszusammenhang überlagert wird.

⁵³⁹ Zustimmend: *Jachmann/Schallmoser*, DStR 2011, 1245 (1249); *Schell*, FR 2004, 506 (509).

bewusst anderweitig einsetzt und das Darlehen nicht zurückführt.⁵⁴⁰ Der neue Veranlassungszusammenhang bestimmt sich dann danach, wofür der Steuerpflichtige den Überschussbetrag einsetzt (privat oder betrieblich/beruflich).

Diese Auffassung wird dabei ebenso durch den von der Rspr. entwickelten Grundsatz des „Vorrangs der Schuldentilgung“ getragen, der besagt, dass eine „Umveranlassung“ jedenfalls dann stattfindet, wenn sich der Steuerpflichtige *bewusst* dafür entscheidet, das Darlehen vom Erlös nicht abzulösen.⁵⁴¹ Damit disponiere der Steuerpflichtige erneut über das Darlehen und schaffe einen neuen Veranlassungszusammenhang, der entweder zu einer neuen Einkunftsart, oder zur steuerlich unbeachtlichen Privatsphäre bestehen kann.⁵⁴²

Daraus kann nur geschlussfolgert werden, dass im Falle einer Reduzierung des Entscheidungsspielraums des Steuerpflichtigen auf Null von keiner „Umveranlassung“ auszugehen ist, denn der Steuerpflichtige handelt ausschließlich unter den tatsächlichen Sachzwängen und disponiert eben gerade nicht über das Darlehen.⁵⁴³

Das von einer „Umveranlassung“ ausgehende Verständnis, kann aber auch aus gleichheitsrechtlichen Gründen nicht überzeugen. So würde eine Zuordnung der Aufwendungen zu § 23 EStG dazu führen, dass die Steuerbarkeit der Veräußerung ausschlaggebend für die Anerkennung der Aufwendungen ist, denn eine Veräußerung außerhalb der Frist des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG würde zur

⁵⁴⁰ Der Steuerpflichtige wird in einem solchen Fall freilich neue Sicherheiten stellen müssen.

⁵⁴¹ Exemplarisch: *BFH v. 11.12.1980*, I R 119/78, BStBl. II 1981, 460; *BFH v. 19.01.1982*, VIII R 150/79, BStBl. II 1982, 321; *BFH v. 21.12.1982*, VIII R 48/82, BStBl. II 1983, 373; *BFH v. 14.12.2004*, IX R 34/03, BStBl. II 2005, 343; *BFH v. 17.09.2008*, IX R 64/07, BStBl. II 2009, 301.

⁵⁴² Dazu ausführlich: *Schell*, FR 2004, 506 (509); *Schallmoser*, SteuK 2013, 115.

⁵⁴³ *Jochum*, DStZ 2012, 728 (735) geht davon aus, aus der Surrogationsrechtsprechung des BFH ergäbe sich eine Zuordnung zu § 23 EStG, denn es sei anerkannt, dass im Falle der Nichtablösung des Darlehens die Zinsaufwendungen auch dann steuerlich beachtlich sind, wenn der erzielte Erlös wiederum zur Einkünfteerzielung eingesetzt wird. Bzgl. einer verlustbringenden Veräußerung würde dann das Gleiche gelten: Der Verlust wäre das Surrogat; die Zinsaufwendungen wären durch die Veräußerung veranlasst. Dies kann indes nicht überzeugen, da diese Auffassung verkennt, dass der Steuerpflichtige im Falle eines Veräußerungsverlustes den Erlös eben gerade nicht bewusst neu einsetzt und damit auch keinen neuen Veranlassungszusammenhang schafft.

steuerlichen Unbeachtlichkeit der Aufwendungen führen, da der Tatbestand des § 23 EStG schon nicht erfüllt wäre. Jochum weist daher zu Recht darauf hin, dass der Ablauf der 10-Jahres-Frist damit zu einer „kriegsentscheidenden Demarkationslinie im Kampf um den Abzug nachträglicher Schuldzinsen“ werden würde.⁵⁴⁴

Richtigerweise darf die Anerkennung nachträglicher Finanzierungsaufwendungen nicht von diesen zeitlichen Aspekten abhängen.⁵⁴⁵ Dies macht auch der BFH in seiner neueren Rspr.⁵⁴⁶ deutlich, indem er hinsichtlich der Anerkennung von nachträglichen Schuldzinsen nicht auf die Steuerbarkeit der Veräußerung abstellt.⁵⁴⁷

Die überzeugenderen Ansätze sprechen somit für eine – nach Veranlassungskriterien vorgenommene – Zuordnung der Aufwendungen zu § 21 EStG, denn maßgeblich für die Berücksichtigung der Schuldzinsen als Werbungskosten ist der ursprünglich gesetzte Veranlassungszusammenhang, der nicht schon allein durch die Veräußerung durchbrochen wird.⁵⁴⁸

3.) Vorfälligkeitsentschädigungen

Eine besonders praxisrelevante Konstellation hinsichtlich der Berücksichtigungsfähigkeit nachträglicher Schuldzinsen ist die Frage nach der Zuordnung von Vorfälligkeitsentschädigungen. Dabei handelt es sich um – vom Steuerpflichtigen an den Darlehensgeber zu leistende – Entschädigungszahlungen für die, aufgrund der früheren Rückzahlung der Darlehensvaluta, geringeren Zinserträge. Auch insoweit kann wiederum an eine Zuordnung dieses Einmalaufwands zur Einkunftsart des § 21 EStG, als auch zu § 23 EStG gedacht werden.

⁵⁴⁴ Jochum, DStZ 2012, 728 (736).

⁵⁴⁵ So aber: Meyer/Ball, DStR 2012, 2260 (2265).

⁵⁴⁶ BFH v. 08.04.2014, IX R 45/13, DB 2014, 1112.

⁵⁴⁷ Dazu bereits 3. Kapitel: 1. Teil: B. IV. 2.) b) (aa) am Ende.

⁵⁴⁸ So auch die Auffassung von: Schallmoser, DStR 2013, 501 (504).

Das auslösendes Moment⁵⁴⁹ für den Anfall der Entschädigungen ist dabei in der Veräußerung zu sehen,⁵⁵⁰ denn diese bringt den Steuerpflichtigen erst in die Lage, über das Darlehen disponieren zu können.⁵⁵¹ Spitzer formuliert: Hätte sich der Steuerpflichtige nicht für eine sofortige Rückzahlung des Darlehens entschieden, so wäre keine Vorfälligkeitsentschädigung zu leisten. Der ursprünglich zu § 21 EStG bestehende Veranlassungszusammenhang wird daher überlagert.⁵⁵² Fällt die Veräußerung in den Annex des § 23 EStG, sind die Aufwendungen dort (als Veräußerungskosten) zu berücksichtigen, während sie im Falle einer nicht steuerbaren Veräußerung der steuerlich unbeachtlichen Privatsphäre zuzuordnen sind.⁵⁵³

C. Zwischenergebnis / Thesen

Damit lässt sich zusammenfassend festhalten:

1. Der allgemeine Werbungskostenbegriff des § 9 Abs. 1 EStG gilt auch im Rahmen der Einkunftsart des § 23 EStG. Es ist nicht erforderlich, dass Werbungskosten durch die Veräußerungshandlung selbst veranlasst sind. Vielmehr können Werbungskosten auch dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn sie bereits während der Haltensphase des Veräußerungsobjekts entstanden und durch das private Veräußerungsgeschäft veranlasst sind. Dies kann etwa bei Finanzierungsaufwendungen der Fall sein. Eine Berücksichtigung findet im Zeitpunkt der späteren Veräußerung (Zufluss des Veräußerungspreises) statt. (S. 113 ff.)

⁵⁴⁹ Zur Geltung des finalen Veranlassungszusammenhangs bereits: 2. Kapitel: 1. Teil: C. II. 4.).

⁵⁵⁰ Richtigerweise hätten die Ausführungen zu den Vorfälligkeitsentschädigungen daher bereits im Rahmen der Veräußerungsphase verortet werden müssen. Dies ist aus Gründen der Übersichtlichkeit nicht geschehen.

⁵⁵¹ Vgl. dazu: *Schell*, FR 2004, 506 (514).

⁵⁵² Die Vorfälligkeitsentschädigung ist dabei nicht nur nach dem hier vertretenen, weiten Verständnis des Werbungskostenbegriffs bei § 23 EStG zu berücksichtigen, sondern auch dann, wenn man nur solche Aufwendungen zum Abzug zulassen möchte, die „unmittelbar“ durch die Veräußerung veranlasst sind, denn die frühzeitige Ablösung des Darlehens konzentriert die zu leistenden Zinsauswendungen auf exakt diesen Zeitpunkt.

⁵⁵³ *BFH v. 11.02.2014, IX R 42/13, NZM 2014, 762* sieht das auslösende Moment in der Änderungsvereinbarung über das Darlehen.

2. Vermietet oder verpachtet der Steuerpflichtige das Veräußerungsobjekt während der Haltenszeit und kann (etwa aufgrund hoher Anfangsverluste) keine Einkünfteerzielungsabsicht bei § 21 EStG unterstellt werden, so wird die mangelnde Einkünfteerzielungsabsicht durch eine Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich einer späteren (gewinnbringenden) Veräußerung kompensiert (Zusammengehörigkeitstheorie). Dies hat zur Folge, dass Aufwendungen während der Haltenszeit trotz „Fehlens“ einer Einkünfteerzielungsabsicht bei § 21 EStG zu berücksichtigen sind. Dies gilt auch dann, wenn es später zu keiner steuerpflichtigen Veräußerung nach § 23 EStG kommt. Entscheidend ist alleine, ob der Steuerpflichtige aus dem Gesamtgeschäft einen Überschuss/Gewinn erzielen möchte. Auf eine Steuerbarkeit des Veräußerungsgewinns kommt es hingegen nicht an. (S. 118 ff.)
3. Aufgrund der weitreichenden Steuerverstrickung des Privatvermögens in § 23 EStG, ist § 12 Nr. 1 EStG einschränkend auszulegen. Entscheidend für die Möglichkeit der Berücksichtigung von Aufwendungen bei eigengenutzten Immobilien ist dabei nicht die zwischenzeitliche Nutzung des Objekts, sondern der Veranlassungszusammenhang der Aufwendungen zu § 23 EStG. Die Berücksichtigung derartiger Aufwendungen wird aufgrund der Regelung des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 indes die Ausnahme darstellen. (S. 125 ff.)
4. Vergebliche Werbungskosten, die aufgrund einer gescheiterten Veräußerung anfallen, sind nicht als Aufwendungen bei § 23 EStG berücksichtigungsfähig. (S. 129 ff.)
5. Auch nachträgliche Aufwendungen können durch die Einkunftsart des § 23 EStG veranlasst sein. Einer Berücksichtigung stehen weder „einkunftsartbedingte Besonderheiten“ noch der Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht bei § 21 EStG entgegen. Die Berücksichtigung findet rückwirkend im Zeitpunkt der Veräußerung statt. Auf den Zeitpunkt des tatsächlichen Abflusses der Aufwendungen kommt es hingegen nicht an, da § 23 Abs. 3 S. 1 EStG das Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 EStG durchbricht (lex specialis). Die verfahrensrechtliche Umsetzung erfolgt durch Anwendung der Vorschriften des

§ 165 Abs. 2 S. 1 AO im Falle von nur vorläufig erlassenen Steuerbescheiden, des § 164 Abs. 2 S. 1 AO im Falle von unter Vorbehalt der Nachprüfung erlassenen Steuerbescheiden bzw. von § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG in allen übrigen Fällen. Diese ermöglichen jeweils eine Änderung des Steuerbescheids des Veräußerungsjahrs. (S. 131 ff.)

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass die konsequente Orientierung am Veranlassungsprinzip eine belastungsgerechte und vorhersehbare Zuordnung der Aufwendungen zur jeweiligen Einkunftsart ermöglicht. Das Veranlassungsprinzip ist dabei gerade auch bei punktuellen Einkunftsarten geeignet, Zuordnungsfragen jedweder Art zu lösen.

2. Teil: Kapitalbeteiligungen nach § 17 EStG

Kapitalbeteiligungen führen in der Regel – unabhängig davon, ob es sich um eine „wesentliche“ Beteiligung nach § 17 EStG handelt oder nicht – während der Haltenzeit der Beteiligung zu laufenden Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 EStG, so dass sich auch hier Schwierigkeiten bei der Zuordnung von Aufwendungen ergeben können. Die Zuordnung der Aufwendungen ist im Bereich der Kapitaleinkünfte von besonderer Relevanz, da die jeweiligen Einkommenstatbestände unterschiedliche Aufwendungen zum Abzug zulassen. So gestattet § 17 EStG den Abzug der „Veräußerungskosten“, während § 20 Abs. 1 EStG den Steuerpflichtigen ausschließlich auf den Sparer-Pauschbetrag des § 20 Abs. 9 EStG verweist und (mit Ausnahme der sog. Veranlagungsoption des § 32 d Abs. 2 Nr. 3 EStG⁵⁵⁴) einen Abzug der tatsächlich entstandenen Aufwendungen ausschließt.

Der nachfolgende Abschnitt behandelt daher die Zuordnungsschwierigkeiten im Falle der Verwirklichung der Einkunftsart des § 17 EStG in Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten (besonders zum Einkommenstatbestand des § 20 Abs. 1 EStG). Die Untersuchung orientiert sich aus Gründen der Übersichtlichkeit wieder an einer zeitlichen Schiene, die noch vor dem Erwerb der wesentlichen Beteiligung beginnt und sich bis zum Zeitpunkt nach ihrer Veräußerung erstreckt.

A. Besonderheiten des Einkommenstatbestands des § 17 EStG

Bevor nun eine Darstellung der einzelnen Zuordnungsschwierigkeiten erfolgt, darf zunächst abermals auf einige Tatbestandsbesonderheiten hingewiesen werden, die für das Gesamtverständnis der Materie von besonderer Relevanz sind.

Bei § 20 Abs. 1 EStG handelt es sich ebenso wie bei § 23 EStG um eine Überschusseinkunftsart. Dies hat zur Folge, dass der Vermögensstamm grds. nicht

⁵⁵⁴ Vgl. dazu etwa: *Dornheim*, DStZ 2011, 763 (764); sowie zur Frage, ob die Ausübung dieser Option im Einzelfall sinnvoll ist: *Moritz/Strohm*, BB 2012, 3107.

steuerverhaftet ist, so dass bei der Zuordnung von Aufwendungen strikt zwischen Einkünfte- und Vermögensebene zu trennen ist.⁵⁵⁵ § 17 EStG durchbricht diese Grundregel und unterstellt (ausnahmsweise) auch Wertveränderung der Quelle der Besteuerung. Diese Ausnahme galt dabei ursprünglich nur für wesentliche Beteiligungen mit einer Beteiligungsquote von mehr als 25 Prozent⁵⁵⁶. Sie wurde aber nunmehr durch eine Vielzahl von Reformgesetzen⁵⁵⁷ auf eine Quote von lediglich einem Prozent⁵⁵⁸ herabgesetzt, so dass letztlich wohl nicht mehr von einer Ausnahmeregelung gesprochen werden kann. Die Steuerverhaftung der Quelle dürfte mitunter die Regel darstellen. Diese Entwicklung, der immer weiterreichenden Steuerverhaftung der Einkommensquelle im Rahmen von Kapitaleinkünften, fand ihren vorläufigen Höhepunkt nun im UntStRefG 2008⁵⁵⁹, das auch Wertsteigerungen von nichtwesentlichen, im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen der Besteuerung unterwarf, § 20 Abs. 2 EStG.

Während die Besteuerung von Wertveränderungen von im Privatvermögen gehaltenen Kapitalanlagen bisweilen die Ausnahme war, stellt eine solche nunmehr die Regel dar, § 20 Abs. 2 EStG. Die Frage, ob der Tatbestand des § 17 EStG verwirklicht wurde, ist seit dem UntStRefG 2008 also weniger dafür entscheidend, ob eine Wertveränderung steuerlich erfasst wird, sondern wie derartige Veränderungen erfasst werden. So führt eine Zuordnung zu § 17 EStG zu einer Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (§§ 17 Abs. 1 S. 1, 3 Nr. 40 EStG) während Wertsteigerungen von nichtwesentlichen Beteiligungen in den Annex der Abgeltungssteuer fallen (§§ 20 Abs. 8; 32d Abs. 1 S. 1 EStG).

⁵⁵⁵ Insoweit darf auf die Ausführungen bei § 23 EStG verwiesen werden. Dazu bereits: 3. Kapitel: 1. Teil: A.

⁵⁵⁶ Hintergrund der Einführung dieser Regelung war der Versuch einer Angleichung von Mitunternehmer und Gesellschafter.

⁵⁵⁷ Absenkung auf 10% durch das StEntlG 1999/2000/2002 vom 24.03.1999, BStBl. I 1999, 304; sowie weiter auf 1% durch das StSenkG vom 23.10.2000, BStBl. I 2000, 1428.

⁵⁵⁸ Zur Verfassungskonformität der 1%-Grenze: *Heuermann*, DB 2013, 718 (721) mwN.

⁵⁵⁹ UntStRefG 2008 vom 30.05.2007, BStBl. I 2007, 630.

Als weitere Besonderheit des § 17 EStG kann die Zuordnung von Gewinnen und Verlusten aus der Veräußerung von steuerverstrickten Anteilen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb genannt werden. Rechtssystematisch handelt es sich bei dieser Zuordnung allerdings lediglich um eine Fiktion bzgl. der Art des Veräußerungsgewinns, da die Merkmale des § 15 Abs. 2 EStG nicht vorliegen müssen (und regelmäßig auch nicht vorliegen, da die Veräußerung von Beteiligungen nach § 17 EStG keine originär gewerbliche Tätigkeit darstellt). Dies wird auch dadurch deutlich, dass Einkünfte aus § 17 EStG nicht der Gewerbesteuer unterliegen.⁵⁶⁰

Erwähnenswert ist ferner die weitreichende Vermutung⁵⁶¹ der Einkünfteerzielungsabsicht bei § 17 EStG, die sogar dann nicht erschüttert wird, wenn der wesentlich Beteiligte weder Ausschüttungen aus der Beteiligung erhält, noch Wertsteigerungen mit der Beteiligung erzielt.⁵⁶² Ein steuerlich unbeachtlicher Fall der Liebhaberei sei aber – nach Auffassung des BFH – nur dann denkbar, wenn private bzw. persönliche Motive in den Vordergrund rücken. Dies sei im Rahmen von Kapitalbeteiligungen aber nahezu ausgeschlossen.⁵⁶³

B. Zuordnung von Aufwendungen zu § 17 EStG, insb. in Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten

Die folgenden Fallgruppen orientieren sich, wie bereits aufgeworfen, an einer zeitlichen Schiene. Insoweit ergeben sich eine Vielzahl von Parallelen zu den Zuordnungsproblemen im Rahmen des § 23 EStG⁵⁶⁴, so dass zur Vermeidung von Wiederholungen im Falle eines etwaigen Gleichlaufs auf die dortigen Ausführungen verwiesen werden darf.

⁵⁶⁰ Zum Gesamten: *Eilers/Schmidt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 17 EStG Anm. 63.

⁵⁶¹ *Moritz*, GStB 2004, 420 (422) zieht insoweit eine Parallele zur Rechtsprechung zu § 18 EStG und interpretiert die Vermutung als Anscheinsvermutung.

⁵⁶² *BFH v. 21.04.2004*, VIII R 2/02, BStBl. II 2004, 551.

⁵⁶³ So auch: *Bayer*, DStR 2009, 2397 (2399).

⁵⁶⁴ Dazu bereits: 3. Kapitel: 1. Teil:.

I. Anschaffungsphase

1.) Grundlagen des Anschaffungskostenbegriffs

Anschaffungskosten im Sinne des § 17 EStG sind alle Beträge, die der (spätere) Veräußerer für den Erwerb seiner zu veräußernden Beteiligung aufwenden musste, sofern es sich nicht um Werbungskosten oder Veräußerungskosten handelt.⁵⁶⁵ Zu den Anschaffungskosten zählen dabei nicht nur die unmittelbaren Kosten für den Erwerb, sondern auch die Anschaffungsnebenkosten, wie etwa Notarkosten.⁵⁶⁶

Finanzierungskosten zählen indes nicht zu den Anschaffungskosten der Beteiligung, da diese durch die Anschaffung des Kapitals und nicht durch die Anschaffung der Beteiligung veranlasst sind.⁵⁶⁷ Sie können grds.⁵⁶⁸ jedoch als Werbungskosten bei den laufenden Einkünften aus § 20 EStG Berücksichtigung finden.

2.) Nachträgliche Anschaffungskosten, insb. bei Gesellschafterdarlehen

Anschaffungskosten können auch in Form von „nachträglichen Anschaffungskosten“ vorliegen. Dabei handelt es sich in der Ausgangslage zunächst schlicht um Aufwendungen, die zwar erst nachträglich anfallen, rechtlich jedoch den Anschaffungskosten zuzuordnen sind.⁵⁶⁹ Derartige Aufwendungen liegen etwa im Falle einer nachträglichen Erhöhung des Kaufpreises vor.

Die Rspr. hat die Figur der nachträglichen Anschaffungskosten in der Vergangenheit unter Bezugnahme auf das objektive Nettoprinzip aber auch im Falle des

⁵⁶⁵ *Eilers/Schmidt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 17 EStG Anm. 190, 200; Zum Sonderproblem der zeitlichen Zuordnung von Aufwendungen für zu unterschiedlichen Zeitpunkten erworbene Beteiligungen: *Rogall/Luckhaupt*, DB 2011, 1362.

⁵⁶⁶ *Schneider*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 17 Rn. A 339 mwN.

⁵⁶⁷ Insoweit darf auf die Ausführungen bei § 23 EStG verwiesen werden. Dazu bereits: 3. Kapitel: 1. Teil: B. I. 2.) a).

⁵⁶⁸ In der Regel wird ein Abzug der tatsächlichen Werbungskosten aufgrund des Sparer-Pauschbetrages in § 20 Abs. 9 EStG freilich nicht möglich sein.

⁵⁶⁹ Aus diesem Grund könnten die nachträglichen Anschaffungskosten genauso gut auch erst im Kapitel „Haltenphase“ dargestellt werden.

Ausfalls eines vom Gesellschafter an die Gesellschaft gegebenen Darlehens angewandt.⁵⁷⁰ Der Ausfall eines Gesellschafterdarlehens stellt dabei den wohl praxisrelevantesten und zugleich umstrittensten Fall von nachträglichen Anschaffungskosten dar und soll aus diesen Gründen im Weiteren näher beleuchtet werden.⁵⁷¹

a) Ausgangslage vor MoMiG und UntStRefG 2008

Hintergrund der über viele Jahre praktizierten Rspr.⁵⁷² war folgende Ausgangssituation: Aufgrund der Einordnung von § 20 EStG als Überschusseinkunftsart war der Verlust eines Gesellschafterdarlehens im Rahmen der Einkunftsart des § 20 EStG steuerlich unbeachtlich.⁵⁷³ Hätte der Gesellschafter der Gesellschaft aber kein Darlehen gegeben, sondern schlicht sein Eigenkapital erhöht, wären diese Aufwendungen als Anschaffungskosten bei § 17 EStG berücksichtigungsfähig gewesen.⁵⁷⁴ Der BFH ging daher davon aus, das objektive Nettoprinzip gebiete es, auch den Ausfall eines Gesellschafterdarlehens⁵⁷⁵ als nachträgliche Anschaffungskosten auf die wesentliche Beteiligung zu qualifizieren, sofern die Aufwendungen nicht als Werbungskosten bei § 20 EStG erfasst werden kön-

⁵⁷⁰ *BFH v. 02.10.1984*, VIII R 36/83, BStBl. II 1985, 320; *BFH v. 07.07.1992*, VIII R 24/90, BStBl. II 1993, 333; *BFH v. 02.04.2008*, IX R 76/06, BStBl. II 2008, 706; *BFH v. 07.02.2008*, VI R 75/06, BFH/NV 2008, 863; *BFH v. 24.01.2012*, IX R 34/10, DStR 2012, 854.

⁵⁷¹ Hinweis: Gleiches gilt grds. auch für eigenkapitalersetzende Bürgschaften. Aus Gründen der Übersichtlichkeit soll hier aber nur der Fall des Ausfalls eines Gesellschafterdarlehens behandelt werden.

⁵⁷² Eine ausführliche Darstellung der Rechtslage vor In-Kraft-Treten des MoMiG findet sich bei: *Eilers/Schmidt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 17 EStG Anm. 201a.

⁵⁷³ Ausnahmsweise waren Wertveränderungen des Vermögensstammes im Rahmen eines Spekulationsgeschäftes nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG a.F. oder bei § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 EStG a.F. im Rahmen von sog. Finanzinnovationen steuerlich erfassbar.

⁵⁷⁴ *BFH v. 04.03.2008*, IX R 80/06, BStBl. II 2008, 577; *BFH v. 04.03.2008*, IX R 78/06, BStBl. II 2008, 575; *BFH v. 19.08.2008*, IX R 63/05, BStBl. II 2009, 5.

⁵⁷⁵ Hinweis: Die nachträglichen Anschaffungskosten sind der Höhe nach nur mit dem Tilgungsanteil des Darlehens anzusetzen. Gleiches gilt für den Fall, in dem der Gesellschafter aus einer Bürgschaft in Anspruch genommen wird und seine Bürgschaftsschuld rätierlich begleicht. Dazu ausführlich: *Heuermann*, DB 2013, 718 (722) mwN.

nen.⁵⁷⁶ Insoweit dürfe es keinen Unterschied machen, ob der Gesellschafter sein Eigenkapital erhöhe oder ein Darlehen gebe.⁵⁷⁷

(aa) Gesellschaftliche Veranlassung

Um aber eine Verletzung des Regel-Ausnahme-Prinzips durch eine zu weitgreifende Berücksichtigung von Verlusten des Vermögensstammes zu vermeiden, musste gewährleistet werden, dass es sich bei dem vom Gesellschafter gegebenen Darlehen tatsächlich um eine eigenkapitalnahe Finanzierungsform (sog. funktionales Eigenkapital) handelt.⁵⁷⁸ Das Darlehen musste mit anderen Worten „gesellschaftlich veranlasst“ sein, was immer dann der Fall sein sollte, wenn das Darlehen unter die Eigenkapitalersatzvorschriften der §§ 32a, 32b GmbHG a.F. fiel.⁵⁷⁹

Von einer gesellschaftlichen Veranlassung war in diesem Zusammenhang immer dann auszugehen, wenn das Darlehen zu einem Zeitpunkt geleistet wurde, in dem der Gesellschafter als ordentlicher Kaufmann Eigenkapital statt der Darlehensvaluta zugeführt hätte (Krise der Gesellschaft).⁵⁸⁰ Als kapitalersetzende Gesellschafterdarlehen wurden dabei das sog. Krisendarlehen, das in der Krise stehen gelassene Darlehen, das krisenbestimmte Darlehen sowie das Finanzplandarlehen anerkannt.⁵⁸¹ Ferner sollte eine Berücksichtigung von „funktionalem Eigenkapital“ möglich sein.⁵⁸²

⁵⁷⁶ *BFH v.* 16.04.1991, VIII R 100/87, BStBl. II 1992, 234; *BFH v.* 02.05.2001, VIII R 32/00, BStBl. II 2001, 668; dazu auch: *Wolff-Diepenbrock*, DB 1994, 1539 (1539).

⁵⁷⁷ *BFH v.* 04.03.2008, IX R 80/06, BStBl. II 2008, 577; *BFH v.* 04.03.2008, IX R 78/06, BStBl. II 2008, 575; *BFH v.* 19.08.2008, IX R 63/05, BStBl. II 2009, 5.

⁵⁷⁸ Dazu ausführlich: *Bayer*, DStR 2009, 2397 (2398).

⁵⁷⁹ Insoweit kam es zwingend auf den eigenkapitalersetzenden Charakter an. Eine bloße Darlehensgabe unter Verletzung von Drittvergleichsmaßstäben genügte hingegen alleine nicht. So etwa: *BFH v.* 07.02.2008, VI R 75/06, BFH/NV 2008, 863.

⁵⁸⁰ *BFH v.* 16.04.1991, VIII R 100/87, BStBl. II 1992, 234; *BFH v.* 10.11.1998, VIII R 6/96, BStBl. II 1999, 348; *BFH v.* 02.04.2008, IX R 76/06, BStBl. II 2008, 706; *BFH v.* 07.02.2008, VI R 75/06, BFH/NV 2008, 863; *BFH v.* 13.07.1999, VIII R 31/98, BStBl. II 1999, 724.

⁵⁸¹ Vgl. dazu: *Moritz*, DStR 2014, 1636 (1637) mwN.

⁵⁸² *BFH v.* 07.02.2008, VI R 75/06, BFH/NV 2008, 863; *BFH v.* 07.12.2010, IX R 16/10, BFH/NV 2011, 778; *BFH v.* 16.03.2012, IX B 142/11, BFH/NV 2012, 1124.

(bb) Kein Abzug als Werbungs- oder Veräußerungskosten

Um als nachträgliche Anschaffungskosten berücksichtigt zu werden, durften die Aufwendungen ferner weder als Veräußerungskosten noch als Werbungskosten im Rahmen von § 20 EStG a.F. steuerlich erfasst werden.⁵⁸³ Dies war aufgrund der Unbeachtlichkeit von Vermögensverlusten in der Privatsphäre bei einem Verlust des Darlehens unproblematisch der Fall.⁵⁸⁴

Aus diesem Vorgehen der Judikative wird deutlich, dass die gedankliche Prämisse für die Anwendung der Eigenkapitalersatzvorschriften der §§ 32a, 32b GmbHG a.F. die steuerliche Unbeachtlichkeit von Wertsteigerungen (und damit auch von Wertverlusten) der Quelle bei § 20 EStG war. Nur in dieser Konstellation lag eine steuerliche Benachteiligung des darlehengebenden Gesellschafters vor, die es auszugleichen galt. Seit dem UntStRefG 2008⁵⁸⁵ ist dies jedoch nicht mehr der Fall, da nunmehr auch der Vermögensstamm steuerverstrickt ist und Darlehensverluste steuerliche Beachtung finden.⁵⁸⁶ Auch die von der Rspr. herangezogenen Eigenkapitalersatzvorschriften der §§ 32a, 32b GmbHG a.F. wurden durch das MoMiG⁵⁸⁷ aufgehoben und stattdessen vollständig ins Insolvenz- bzw. Anfechtungsrecht verlagert.

Damit stellt sich die Frage, ob an der Rspr. des BFH hinsichtlich der Einordnung von Aufwendungen als nachträgliche Anschaffungskosten weiterhin festgehalten werden sollte, oder ob aufgrund der Änderung der rechtlichen Rahmenbedingungen eine andere Beurteilung dieser Fallgruppe angezeigt ist. Diese Frage soll im nächsten Abschnitt beantwortet werden.

⁵⁸³ *BFH v. 27.06.1989*, VIII R 30/88, BStBl. II 1989, 934; *BFH v. 17.04.1997*, VIII R 47/95, BStBl. II 1998, 102; *BFH v. 16.04.1991*, VIII R 100/87, BStBl. II 1992, 234; *BFH v. 02.05.2001*, VIII R 32/00, BStBl. II 2001, 668.

⁵⁸⁴ Ausnahmsweise liegen die Voraussetzungen für einen vorrangigen Werbungskostenabzug auch dann nicht mehr vor, wenn die Aufwendungen zu einem Zeitpunkt getätigt werden, zu dem die Auflösung der Gesellschaft bereits beschlossen ist und zu dem mit Ausschüttungen und Wertsteigerungen nicht mehr zu rechnen ist. Vgl. dazu: *BFH v. 12.12.2000*, VIII R 52/93, BStBl. II 2001, 286.

⁵⁸⁵ UntStRefG 2008 vom 30.05.2007, BStBl. I 2007, 630.

⁵⁸⁶ Dazu ausführlich: *Ratschow*, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, § 20 EStG Rz. 17.

⁵⁸⁷ MoMiG vom 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026.

b) Lage nach MoMiG und UntStRefG 2008

(aa) Übersicht über die neue Rechtslage

Durch das MoMiG wurden die Eigenkapitalersatzvorschriften der §§ 32a, 32b GmbHG aufgehoben und die Schutzvorschriften der §§ 30, 31 GmbHG dahingehend modifiziert, dass sie auf Gesellschafterdarlehen nicht weiter anwendbar sind.⁵⁸⁸ Stattdessen wurde der Nachrang von Gesellschafterdarlehen in das Insolvenzrecht und das Anfechtungsrecht übertragen. Der Gesellschafter wird nunmehr im Insolvenzfall vollumfänglich nachrangig behandelt. Dabei kommt es nicht darauf an, ob das Darlehen während einer Krise gegeben wurde, § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO. Der Begriff der Krise wurde vielmehr aus dem Gesetz gestrichen. Ausnahmen vom grds. Nachrang des Gesellschafterdarlehens kennt die InsO jedoch für den Fall des Anteilserwerbs zur Sanierung der Gesellschaft in § 39 Abs. 4 S. 2 InsO (sog. Sanierungsprivileg) sowie für den Fall des nicht-unternehmerisch beteiligten Kleingeschafters in § 39 Abs. 5 InsO.⁵⁸⁹ Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die bisherigen Anknüpfungspunkte der Rspr. des BFH damit nicht mehr existent sind, so dass sich die im Folgenden noch zu klärende Frage stellt, welche Konsequenzen aus diesem Befund zu ziehen sind.

Durch das UntStRefG 2008 wurde die bis dahin geltende Grundregel der steuerlichen Nichtverstrickung von Privatvermögen im Bereich der Kapitaleinkünfte konterkariert. So wurden Veräußerungsgewinne aus Kapitalvermögen unabhängig davon, ob es sich um Erlöse aus wesentlichen Beteiligungen handelt oder nicht, der Besteuerung unterworfen, § 20 Abs. 2 EStG. Dabei regeln die §§ 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 und 7 EStG i.V.m. § 20 Abs. 2 S. 2 EStG, dass nunmehr auch die Erträge aus der Veräußerung (sowie aus der Einlösung, Rückzahlung, Abtretung oder verdeckten Einlage in eine Kapitalgesellschaft) von Darlehen

⁵⁸⁸ Zu den Folgen des MoMiG auf im BV gehaltene Kapitalgesellschaftsbeteiligungen: *Waclawik*, ZIP 2007, 1838 (1842).

⁵⁸⁹ Vgl. dazu die Ausführungen von: *Bayer*, DStR 2009, 2397 (2399).

steuerlich zu erfassen sind. Gesetzgeberisches Ziel dieser Rechtsänderung war die Erfassung sämtlicher Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen.⁵⁹⁰

Da nunmehr auch Darlehensverluste in § 20 Abs. 2 EStG steuerliche Berücksichtigung finden⁵⁹¹, stellt sich die Frage, ob und wenn ja, unter welchen Bedingungen eine steuerliche Einordnung der Darlehensverluste von Gesellschaftern als nachträgliche Anschaffungskosten bei § 17 EStG (aus Gründen des obj. Nettoprinzips) überhaupt noch erforderlich ist, oder ob diese nicht vielmehr – wie jeder andere Darlehensverlust – in den Anwendungsbereich des § 20 Abs. 2 EStG fallen.

(bb) Meinungsstand zu den Folgen der Rechtsänderung

Literatur und Verwaltung bezogen im Hinblick auf die Änderung der Rechtslage zur Frage nach der zutreffenden Behandlung von Darlehensverlusten von wesentlich beteiligten Gesellschaftern verschiedenste Standpunkte, welche im Folgenden näher betrachtet werden sollen.

(i) Festhalten an den Eigenkapitalersatzvorschriften

Teile der Verwaltung⁵⁹² sowie der Literatur vertreten auch nach der Streichung der Eigenkapitalersatzvorschriften aus dem GmbHG die Auffassung, es müsse weiterhin an der bisherigen Senatsrechtsprechung und damit an der Anwendung der Eigenkapitalersatzvorschriften festgehalten werden. Die Anknüpfung an diese Vorschriften stelle eine gesellschaftliche Veranlassung der Aufwendungen sicher. Daran ändere auch die Streichung dieser Vorschriften aus dem Gesetz nichts. Vielmehr habe sich der Rechtsanwender am objektiven Nettoprinzip zu

⁵⁹⁰ So die Gesetzesbegründung; vgl. dazu: BT-Drs. 16/4841 v. 27.03.2007, 56.

⁵⁹¹ Dies gilt unproblematisch für Fälle der Veräußerung sowie der Einlösung, Rückzahlung, Abtretung oder verdeckten Einlage von Darlehen in eine Kapitalgesellschaft. Ob dies auch für schlicht wertlos gewordene Darlehen („stehengelassene Darlehen“) gilt, soll im 3. Kapitel: 3. Teil: B. I. 3.) näher betrachtet.

⁵⁹² *BMF* v. 20.10.2010, IV C 6 - S 2244/08/10001, *BStBl.* I 2010, 832.

orientieren, das eine Berücksichtigung der Aufwendungen als nachträgliche Anschaffungskosten verlange.⁵⁹³

(ii) Insolvenzzrechtlicher Ansatz (strenge Akzessorietät des Steuerrechts zum Gesellschaftsrecht)

Da die bisherigen Eigenkapitalersatzvorschriften durch insolvenzrechtliche Regelungen ersetzt wurden, geht eine andere Ansicht davon aus, es sei nunmehr – für eine Berücksichtigung der Darlehensaufwendungen bei § 17 EStG – erforderlich, dass das Darlehen insolvenzrechtlich nachrangig ist. Die gesellschafts- bzw. insolvenzrechtlichen Vorschriften würden die Eigenkapitalersatzvorschriften auch im steuerrechtlichen Bereich ersetzen, so dass an der Rspr. vor der Einführung des MoMiG und des UntStRefG 2008 festgehalten werden könne; dies jedoch mit einem neuen Anknüpfungspunkt.⁵⁹⁴ Diesem Standpunkt liegt die Überlegung zugrunde, dass letztlich alle Gesellschafterdarlehen durch die Gesellschafterstellung motiviert und damit eigenkapitalersetzend sind. Auf die Prüfung einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung im eigentlichen Sinne kommt es nach diesem Verständnis folglich nicht mehr entscheidend an.⁵⁹⁵ Vielmehr stelle die Möglichkeit der Subsumtion unter die insolvenzrechtlichen Vorschriften den für die Zuordnung der Aufwendungen relevanten Aspekt dar.

(iii) Entkoppelung des Anschaffungskostenbegriffs vom Gesellschaftsrecht

Einen völlig anderen Ansatzpunkt verfolgt eine – sich wohl im Vordringen befindliche – Auffassung, die eine Akzessorietät zwischen dem Steuer- und dem

⁵⁹³ So etwa: *Bruschke*, *SteuK* 2014, 45 (48).

⁵⁹⁴ *Hölzle*, *DStR* 2007, 1185 (1192); *Groh*, *FR* 2008, 264 (267); *Bode*, *DStR* 2009, 1781 (1786); *Heuermann*, *NZG* 2009, 841 (845); *Schüppen*, in: *Drüen*, *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht* 2011/2012, 2012, 345 (350); wohl auch: *Fuhrmann*, *NWB* 2009, 3990 (3995); sowie: *OFD Frankfurt v.* 11.09.2013, S 2244 A -37- St 215, *BeckVerw*, 291266; wohl auch: *Jachmann*, in: *Hey*, *DStJG* 34, 2011, 251 (274).

⁵⁹⁵ So auch: *Heuermann*, *NZG* 2009, 841 (845). Er stellt jedoch darauf ab, ob das Darlehen innerhalb der Anfechtungsfrist des § 135 Abs. 1 Nr. 2 *InsO* geleistet wurde, da der Gesellschafter in einem solchen Fall mit der Anfechtung der Tilgungsbestimmungen rechnen müsse und das Darlehen damit funktionales Eigenkapital darstelle.

Gesellschaftsrecht verneint und stattdessen allein darauf abstellt, ob das Darlehen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, oder nicht.⁵⁹⁶

Ausgangspunkt ist dabei die Frage nach den Regelungszielen des Gesellschafts- und Steuerrechts. Während das Eigenkapitalersatzrecht – nach dieser Ansicht – dem Gläubigerschutz dadurch diene, dass es eigenkapitalersetzende Darlehen der Gesellschafter nachrangig stelle, versuche das Steuerrecht durch eine weite Auslegung des Anschaffungskostenbegriffs bei § 17 EStG eine belastungsgerechte Umsetzung des Nettoprinzips zu gewährleisten.⁵⁹⁷ Eine Anknüpfung an das Eigenkapitalersatzrecht in seiner neuen Fassung würde diesem Unterschied aber nicht gerecht werden, zumal sich massive Wertungswidersprüche ergeben würden: So sollen sowohl das Kleinbeteiligungs- als auch das Sanierungsprivileg zu einer Besserstellung der Gesellschafter führen. Eine Gleichstellung mit Drittgläubigern (und damit eine Nichteinbeziehung in den weiten Anschaffungskostenbegriff) würde diese Funktion aber gerade ins Gegenteil kehren.

Die Vertreter der hier erörterten Auffassung wenden sich daher von einer Anknüpfung an das Eigenkapitalrecht ab und besinnen sich zurück auf eine der steuerlichen Grundtugenden, nämlich die der Zuordnung von Aufwendungen nach dem Veranlassungsprinzip.

(cc) Streitentscheid

(i) Vorüberlegung: Figur der nachträglichen Anschaffungskosten noch erforderlich?

Bevor nun eine Abwägung der Für und Widers der einzelnen Auffassungen vorgenommen wird, soll zunächst die Frage vorangestellt werden, ob die Figur der

⁵⁹⁶ *Waclawik*, ZIP 2007, 1838 (1841); *Bayer*, DStR 2009, 2397 (2400); *Kellersmann*, FR 2012, 57 (67); *Schön*, in: Drüen, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2011/2012, 2012, 353 (353); dahingehend wohl auch: *Schmitt-Homann*, BB 2010, 351; *Doege*, Stbg 2008, 440 (444); *Vogt*, DStR 2001, 1881 (1882); differenzierend: *Moritz*, DStR 2014, 1636 (1645).

⁵⁹⁷ Vgl. dazu: *Waclawik*, ZIP 2007, 1838 (1840).

nachträglichen Anschaffungskosten bei § 17 EStG überhaupt noch erforderlich ist.⁵⁹⁸

Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen nachträglicher Anschaffungskosten war – nach Rspr. des BFH – zum einen die Tatbestandserfüllung der Eigenkapitalersatzvorschriften und zum anderen die Nichtberücksichtigungsfähigkeit als Veräußerungs- bzw. Werbungskosten bei anderen Einkunftsarten.⁵⁹⁹ Seit dem UntStRefG 2008 sind Verluste der Darlehensvaluta aber grds. bei § 20 Abs. 2 EStG berücksichtigungsfähig, so dass die von der Rspr. aufgestellten Tatbestandsmerkmale nicht mehr automatisch erfüllt werden.

Anm.: Derartige Verluste sind dann unproblematisch bei § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG berücksichtigungsfähig, wenn der Steuerpflichtige hinsichtlich des gegebenen Darlehens den Tatbestand des § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 (i.V.m. § 20 Abs. 2 S. 2) EStG verwirklicht, etwa wenn er das Darlehen veräußert. Kritischer ist der Fall, in dem der Steuerpflichtige das Darlehen schlicht hält bis es wertlos geworden ist, vgl. dazu sogleich: 3. Kapitel: 3. Teil: B. I. 3.).

Die grundsätzlich bestehende Möglichkeit, Darlehensverluste außerhalb von § 17 EStG zu berücksichtigen, kann jedoch nicht zu einer pauschalen Zuordnung der „Darlehen“ zu § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG führen. Betrachtet man den Vorgang der Darlehensgabe von außen, so stellt der Gesellschafter der Gesellschaft schlicht Geld bzw. geldwerte Mittel zur Verfügung. Ob diese Mittel nun formal als „Darlehen“ oder „Einlage“ deklariert werden, kann für die steuerliche Einordnung keinen Unterschied machen, § 42 Abs. 1 S. 1 AO. Entscheidend muss vielmehr sein, ob der Gesellschafter ein „normales Darlehen“ wie jeder unab-

⁵⁹⁸ Für eine Fortgeltung der Figur der nachträglichen Anschaffungskosten bei Darlehensausfällen des wesentlich beteiligten Gesellschafters: *Doege*, Stbg 2008, 440 (444); *Waclawik*, ZIP 2007, 1838 (1845); *Weber-Grellet*, NWB 2008, 3829 (3834); *Heuermann*, DStR 2008, 2089 (2094); differenzierend: *Kellersmann*, FR 2012, 57 (67); für eine Zuordnung zu § 20 Abs. 2 EStG: *Dinkelbach*, DB 2009, 870 (874); *Bayer*, DStR 2009, 2397 (2400); *Niemeyer/Stock*, DStR 2011, 445 (446); *Graf*, in: Drüen, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2009/2010, 2010, 260 (268).

⁵⁹⁹ Vgl. dazu: 3. Kapitel: 2. Teil: B. I. 2.) a).

hängige Drittdarlehensgeber geben wollte (subjektives Element⁶⁰⁰), oder ob er „seiner Gesellschaft“ Geld zuführen wollte, um sie finanziell am Leben zu halten und seine eigene Einlage zu sichern.⁶⁰¹ Einer pauschalen Zuordnung der Darlehensaufwendungen zu § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG muss daher eine Absage erteilt werden, da es insoweit entscheidend darauf ankommt, ob die Zahlungen durch das Gesellschaftsverhältnis, oder durch eine „normale“ Darlehensgewährung veranlasst sind. Eine völlige Gleichstellung der unterschiedlichen Darlehen findet nicht statt.

(ii) Stellungnahme zu den einzelnen Auffassungen

Betrachtet man die unterschiedlichen Auffassungen unter dem gewonnenen Blickwinkel, so kann weder ein Festhalten an den Eigenkapitalersatzvorschriften vor dem MoMiG noch ein Umschwenken auf die insolvenzrechtlichen Vorschriften nach dem MoMiG, überzeugen. Der Grund dafür, dass die Rspr. des BFH lange Zeit Bestand hatte und im Ergebnis zumeist überzeugen konnte, ist darin zu sehen, dass sowohl das Gesellschafts- als auch das Steuerrecht im Ausgangspunkt einen Vergleich mit einem fiktiven Normfall vornahmen (Fremdvergleich).⁶⁰²

Die Subsumtion unter die Eigenkapitalvorschriften führte damit de facto zu einem Fremdvergleich, wie ihn das Steuerrecht etwa bei Vermietungen an nahe Angehörige kennt. Da es letztlich aber – wie bereits aufgezeigt – auf die Veranlassung der Aufwendungen ankommt, besteht kein Bedarf für eine Subsumtion Anwendung der Eigenkapitalersatzvorschriften⁶⁰³, da diese zu einer unnötigen Verengung führen. Dies selbst dann, wenn Eigenkapitalersatzrecht und Steuer-

⁶⁰⁰ Zur Relevanz subjektiver und objektiver Kriterien bei der Frage nach dem Veranlassungszusammenhang bereits: 2. Kapitel: 1. Teil: C. II. 5.) f).

⁶⁰¹ Dieser Auffassung folgend: *Weber-Grellet*, NWB 2008, 3829 (3834); *Doege*, Stbg 2008, 440 (444).

⁶⁰² Vgl. dazu: *Waclawik*, ZIP 2007, 1838 (1839); *Gschwendtner*, NJW 1999, 2165 (2166).

⁶⁰³ Hinweis: Es scheint so als würde auch der BFH in neuerer Rspr. in diese Richtung tendieren, wenn er von „funktionalem Eigenkapital“ spricht. Vgl. dazu: *BFH v. 07.02.2008*, VI R 75/06, BFH/NV 2008, 863; *BFH v. 07.12.2010*, IX R 16/10, BFH/NV 2011, 778; *BFH v. 16.03.2012*, IX B 142/11, BFH/NV 2012, 1124.

recht die gleichen Ziele verfolgen.⁶⁰⁴ Anders formuliert: Das Steuerrecht bedarf nicht des Eigenkapitalersatzrechts, um zu beurteilen, ob sich der Gesellschafter wie ein („normaler“) Darlehensgeber verhält oder wie ein Gesellschafter.

Damit soll aber nicht gesagt werden, dass die von der Rspr. entwickelten Fallgruppen zum Eigenkapitalersatzrecht nunmehr hinfällig sind.

So wird ein Veranlassungszusammenhang zu § 17 EStG in der Regel immer dann vorliegen, wenn das Darlehen zu einem Zeitpunkt gewährt wurde, indem die Gesellschaft schon in der Krise war oder aber wenn ein Darlehen im Krisenfall nicht abgezogen wird, da ein Nichtgesellschafter versuchen würde eine Gefährdung seines Kapitals zu vermeiden. Die von der Rspr. entwickelten Fallgruppen können somit auch unter dem hier vertretenen Verständnis vom Vorrang des Veranlassungsprinzips aufrechterhalten werden⁶⁰⁵; sie sind aber keineswegs abschließend.

Anm.: Ebenso wenig kann und konnte es überzeugen, dass etwa dann keine Anschaffungskosten vorliegen sollen, wenn eine eigenkapitalersatzrechtliche Ausnahmevorschrift – wie etwas das Sanierungsprivileg – greift.⁶⁰⁶ Gerade ein Gesellschafter, der ein Darlehen zur Sanierung der Gesellschaft gibt, will doch „seiner Gesellschaft“ helfen; mithin ein Paradebeispiel für eine gesellschaftliche Veranlassung.

c) Zwischenergebnis

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass sich die Zuordnung von vom Gesellschafter geleisteten Darlehen zu § 17 EStG bzw. zu § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 i.V.m. § 20 Abs. 2 S. 2 EStG nach dem Veranlassungsprinzip richtet. Dabei werden zu Krisenzeiten gewährte Darlehen i.d.R. durch die Gesellschafterstellung veranlasst sein, während gewöhnliche Darlehen jedenfalls bis zum Eintritt

⁶⁰⁴ So auch schon: *Weber-Grellet*, DStR 1998, 1617 (1621).

⁶⁰⁵ Dieser Auffassung ist auch: *Heuermann*, DStR 2008, 2089 (2094).

⁶⁰⁶ *BFH v. 20.08.2013, IX R 43/12, DStR 2013, 2217; BFH v. 06.05.2014, IX R 44/13, DStR 2014, 1597; anders noch: BFH v. 19.08.2008, IX R 63/05, BStBl. II 2009, 5.*

der Krise – und dem damit verbundenen Nichtabzug der Darlehensvaluta – durch § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 i.V.m. § 20 Abs. 2 S. 2 EStG veranlasst sein werden.⁶⁰⁷ Im Falle einer Einordnung des Darlehens als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung erfolgt eine steuerliche Berücksichtigung erst im Zeitpunkt der Veräußerung der Beteiligung (oder im Zeitpunkt eines nach § 17 Abs. 4 EStG einer Veräußerung gleichgestellten Ereignisses).⁶⁰⁸

II. Haltensphase

1.) Begriff der Veräußerungskosten

Der Wortlaut des § 17 Abs. 2 S. 1 EStG gewährt dem Steuerpflichtigen lediglich die Möglichkeit „Veräußerungskosten“ zum Abzug zu bringen. Damit stellt sich die Frage, ob und wie etwa Finanzierungskosten zu berücksichtigen sind, die bereits während der Haltenszeit der wesentlichen Beteiligung anfallen und durch die Einkunftsart des § 17 EStG veranlasst sind.

Der BFH orientierte sich insoweit lange Zeit strikt am Begriff der Veräußerungskosten in § 16 EStG und ließ nur diejenigen Aufwendungen zum Abzug zu, die in einer *unmittelbaren sachlichen Beziehung* zu einem tatsächlich erfolgten Veräußerungsgeschäft stehen.⁶⁰⁹ Der BFH weichte diese strenge Rechtsprechung in der Folgezeit auf und stellt nunmehr nicht weiter auf die „Unmittelbarkeit“, sondern auf den Veranlassungszusammenhang zwischen Veräußerung und Kosten und das „auslösende Moment“ ab.⁶¹⁰ Sonstigen – während der Haltenszeit anfallenden – Aufwendungen versucht der BFH darüber hinaus über

⁶⁰⁷ Ob nicht durch die Gesellschafterstellung veranlasste Darlehen im Falle eines bloßen „Stehenlassens“ in der Krise bei § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 i.V.m. § 20 Abs. 2 S. 2 EStG berücksichtigt werden können, wird im 3. Kapitel: 3. Teil: B. I. 3.) ausführlich dargestellt.

⁶⁰⁸ Zum Berücksichtigungszeitpunkt von Aufwendungen bei Einkünften aus § 17 EStG bereits: 2. Kapitel: 2. Teil: B. I. 1.).

⁶⁰⁹ BFH v. 18.08.1992, VIII R 13/90, BStBl. II 1993, 34; BFH v. 01.12.1992, VIII R 43/90, BFH/NV 1993, 520; BFH v. 17.04.1997, VIII R 47/95, BStBl. II 1998, 102; zustimmend: Vogt, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, § 17 EStG Rz. 525 ff.

⁶¹⁰ BFH v. 25.01.2000, VIII R 55/97, BStBl. II 2000, 458; BFH v. 16.12.2009, IV R 22/08, BStBl. II 2005, 559; BFH v. 08.04.2014, IX R 45/13, DB 2014, 1112; BFH v. 08.02.2011, IX R 15/10, BStBl. II 2011, 684; BFH v. 08.04.2014, IX R 45/13, DB 2014, 1112.

eine großzügige Anwendung der Figur der nachträglichen Anschaffungskosten steuerliche Geltung zu verschaffen.⁶¹¹ Aufwendungen, die weder Veräußerungskosten noch nachträgliche Anschaffungskosten sind, sollen indes keine steuerliche Berücksichtigung finden.⁶¹²

Dieses Verständnis wird von einigen Teilen der Literatur als zu eng verstanden, denn es übersehe, dass im Rahmen der Einkünfte des § 17 EStG nicht nur der laufende Ertrag steuerpflichtig, sondern die Quelle selbst steuerverhaftet sei.⁶¹³ Da sämtliche Wertsteigerungen der Quelle steuerlich erfasst werden, gebiete daher das objektive Nettoprinzip spiegelbildlich, auch sämtliche durch die Quelle veranlasste Aufwendungen zu berücksichtigen.⁶¹⁴

Technisch kann die Berücksichtigung derartiger Aufwendungen auf unterschiedliche Arten umgesetzt werden. So ist es grds. denkbar, die Begriffe der Anschaffungs-⁶¹⁵ bzw. Veräußerungskosten⁶¹⁶ zu erweitern, oder die Abzugsfähigkeit von sonstigen „Beteiligungskosten“⁶¹⁷ in § 17 Abs. 2 EStG hineinzulesen.

Möchte man eine derartige Erweiterung des Tatbestands des § 17 EStG vornehmen, so dürfte eine erweiternde Auslegung des Begriffs der Veräußerungskosten am überzeugendsten sein, da sich dies mit dem Wortlaut des § 17 Abs. 2 EStG am ehesten vereinbaren ließe. Das Verständnis von „Veräußerung“ würde schlicht auf den gesamten Vorgang von Anschaffung bis Veräußerung erstreckt werden. Ein „Hineinlesen“ der Abzugsfähigkeit von sonstigen „Beteiligungskosten“ (bzw. Betriebsausgaben) ist hingegen nicht mit dem insoweit eindeutigen

⁶¹¹ Dazu bereits ausführlich: 3. Kapitel: 2. Teil: B. I. 2.).

⁶¹² *BFH v.* 16.04.1991, VIII R 100/87, BStBl. II 1992, 234; *BFH v.* 01.12.1992, VIII R 43/90, BFH/NV 1993, 520.

⁶¹³ *Weber-Grellet*, in: Schmidt, EStG, 35. Auflage, 2016, § 17 Rz. 150ff; *Schneider*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 17 Rn. C 121.

⁶¹⁴ *Wolff-Diepenbrock*, DB 1994, 1539; ebenso wohl: *Kellersmann*, FR 2012, 57.

⁶¹⁵ So das Vorgehen des BFH: *BFH v.* 27.06.1989, VIII R 30/88, BStBl. II 1989, 934; *BFH v.* 17.04.1997, VIII R 47/95, BStBl. II 1998, 102; *BFH v.* 16.04.1991, VIII R 100/87, BStBl. II 1992, 234; *BFH v.* 02.05.2001, VIII R 32/00, BStBl. II 2001, 668; *BFH v.* 28.12.2001, VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733.

⁶¹⁶ So etwa: *Eilers/Schmidt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 17 EStG Anm. 185.

⁶¹⁷ Exemplarisch: *Weber-Grellet*, DStR 1998, 1617 (1621).

Wortlaut zu vereinbaren, auch wenn dies mit Blick auf das objektive Nettoprinzip zu begrüßen wäre.

Problematisch sind jedoch die Rechtsfolgen eines solch weiten Verständnisses des Begriffs der Veräußerungskosten. So führt ein solches zwar auf den ersten Blick zu einer weitgehenden Angleichung an die übrigen punktuellen Einkunftsarten (§ 23 Abs. 3 EStG verwendet etwa den (weiteren) Begriff der Werbungskosten, während § 20 Abs. 4 EStG auf das gesamte Veräußerungsgeschäft und damit auch auf die Phase zwischen Anschaffung und Veräußerung abstellt). Die Ausweitung des Begriffs der Veräußerungskosten ist für den Steuerpflichtigen aber nicht immer vorteilhaft. Im Gegenteil führt eine solche Ausdehnung des Begriffs zu unterschiedlichen Wirkungen in den verschiedensten steuerrechtlichen Normen. So würde eine Ausdehnung des Begriffs der Veräußerungskosten etwa zu einer erweiterten Einbeziehung von Aufwendungen in die (für den Steuerpflichtigen weniger vorteilhafte) 5-Prozent-Besteuerung des § 8b Abs. 2, 3 KStG führen. Der Begriff der Veräußerungskosten sollte indes innerhalb des Einkommensteuergesetzes einheitlich interpretiert werden. Für eine Erweiterung des Begriffs der Veräußerungskosten bleibt damit kein Raum. Da sonstige Beteiligungskosten zusammenfassend also weder als nachträgliche Anschaffungskosten noch als Veräußerungskosten erfasst werden können und auch kein Raum für einen (gegen den Wortlaut vorgenommenen) Abzug von sonstigen Beteiligungskosten besteht, sind diese – jedenfalls bis zum Zeitpunkt einer Gesetzesänderung – nicht bei § 17 EStG berücksichtigungsfähig.

Veräußerungskosten sind folglich nur solche Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Veräußerung selbst stehen, wie etwa Maklerkosten, Notarkosten und Rechtsberatungskosten.⁶¹⁸

⁶¹⁸ So auch: *Rapp*, in: Littman/Bitz/Pust, EStG, § 17 Rz. 270.

2.) Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten und Zuordnung von Aufwendungen

Aufwendungen, die im Rahmen des § 17 EStG berücksichtigt werden sollen, müssen durch die Einkunftsart des § 17 EStG veranlasst sein. Somit ist § 17 EStG zunächst von anderen Einkunftsarten abzugrenzen.

a) Abgrenzung zu § 15 EStG

Erlöse aus der Veräußerung von Kapitalbeteiligungen sind in zwei verschiedenen Konstellationen § 15 EStG zuzuordnen. Dies ist zum einen dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige die Kapitalbeteiligung im Betriebsvermögen hält;⁶¹⁹ kann zum anderen aber auch dann der Fall sein, wenn die Betätigung des Steuerpflichtigen einen Umfang annimmt, der eine originäre gewerbliche Tätigkeit begründet.⁶²⁰ Dies bleibt letztlich eine Frage des Einzelfalls.⁶²¹ Entscheidendes Kriterium für die Annahme einer originär gewerblichen Tätigkeit dürfte jedenfalls eine über das bloße Halten der Beteiligung (Fruchtziehung) hinausgehende Betätigung am Markt sein, die den Umfang der privaten Vermögensverwaltung überschreitet.⁶²² Die Annahme einer gewerblichen Tätigkeit hätte zur Folge, dass Wertveränderungen der Beteiligung im Rahmen der laufenden Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs.1 bzw. 4 Abs. 3 EStG zu berücksichtigen wären.

b) Abgrenzung zu § 20 Abs. 2 EStG

Gegenüber § 20 Abs. 2 EStG ist § 17 EStG aus zweierlei Gründen vorrangig anzuwenden. Zum einen verlangt der Tatbestand des § 17 EStG eine qualifizierte

⁶¹⁹ In den meisten Fällen liegt dabei wohl gewillkürtes BV vor.

⁶²⁰ Vgl. dazu: *Jochum*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 20 Rn. J 21; *Bitz*, in: Littman/Bitz/Pust, EStG, § 15 Rn. 135; *Bode*, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, § 15 EStG Rz. 110; *Buge*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 15 EStG Anm. 1190; *Dötsch*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 20 Rn. Q 14; *Kaligin*, in: Lademann, EStG, § 15 Anm. 69 ff.

⁶²¹ Eine Darstellung der einzelnen Fallgruppen soll an dieser Stelle unterbleiben. Es darf diesbzgl. aber auf die Ausführungen von: *Jochum*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 20 Rn. J 29 ff hingewiesen werden.

⁶²² Vgl. dazu: *Buge*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 15 EStG Anm. 1190; *Kaligin*, in: Lademann, EStG, § 15 Anm. 69 ff.

Beteiligung und stellt damit einen spezielleren Tatbestand dar.⁶²³ Zum anderen ordnet § 20 Abs. 8 EStG die Subsidiarität des § 20 Abs. 2 EStG an.⁶²⁴

c) Zuordnung bei Einkünften aus §§ 17, 20 Abs. 1 EStG (Normalfall)

Entscheidendes Kriterium der Zuordnung von Aufwendungen ist der Veranlassungszusammenhang.⁶²⁵ Dieser bestimmt sich vorwiegend nach subjektiven Kriterien (dem Willen des Steuerpflichtigen), muss sich jedoch aus Gründen der Missbrauchsbekämpfung objektiv manifestieren.

Dabei gilt letztlich nichts anderes als bei der Zuordnung von Aufwendungen bei Einkünften aus den §§ 21, 23 EStG:⁶²⁶

So sind beispielsweise Finanzierungsaufwendungen ebenso dann § 20 Abs. 1 EStG zuzuordnen, wenn der Steuerpflichtige das Darlehen auch (oder sogar nur) mit Blick auf die Erzielung von späteren Veräußerungsgewinnen und weniger auf laufende Gewinne aufnimmt. Die Aufwendungen sind in einer solchen Konstellation zwar subjektiv (auch) durch die spätere Veräußerung veranlasst, diese tritt jedoch (noch) nicht objektiv in Erscheinung. Dies führt im Ergebnis dazu, dass die Finanzierungsaufwendungen nicht berücksichtigt werden können, da sie durch den Sparer-Pauschbetrag des § 20 Abs. 9 EStG verdrängt werden.⁶²⁷

Eine Zuordnung zu § 17 EStG wäre für den Steuerpflichtigen aber ebenfalls nicht vorteilhafter gewesen, da laufende Zinsaufwendungen keine Veräußerungskosten, sondern sonstige Betriebsausgaben darstellen und daher schon tatbestandlich nicht von § 17 EStG umfasst werden.⁶²⁸

⁶²³ So wohl: *Jochum*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 20 Rn. J 66.

⁶²⁴ Darauf stellen vorrangig ab: *Eilers/Schmidt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 17 EStG Anm. 35.

⁶²⁵ Dazu bereits ausführlich: 2. Kapitel: 1. Teil: C.

⁶²⁶ Vgl. dazu: 3. Kapitel: 1. Teil: B. II. 2.) b) (aa).

⁶²⁷ Dem folgend: *Dornheim*, DStZ 2011, 763 (764).

⁶²⁸ Dazu bereits: 3. Kapitel: 2. Teil: B. II. 1.).

d) Sonderfall: Keine Überschusserzielungsabsicht im Rahmen der Einkunftsart des § 20 Abs. 1 EStG

Auch eine fehlende Überschusserzielungsabsicht bei den Einkünften aus § 20 Abs. 1 EStG führt – wie der BFH in stetiger Rspr.⁶²⁹ annimmt – zu keiner abweichenden Beurteilung hinsichtlich der Zuordnung, denn in dieser Konstellation greift die bereits im Rahmen der Ausführungen zu § 23 EStG erörterte Zusammengehörigkeitstheorie.⁶³⁰ Diese geht davon aus, dass eine fehlende Überschusserzielungsabsicht bei den laufenden Einkünften durch eine solche Absicht hinsichtlich der späteren Veräußerung ergänzt und eine Gesamtüberschussprognose aufgestellt wird. Damit gilt aber nichts anderes als im Ausgangsfall. Die Aufwendungen sind den laufenden Einkünften des § 20 Abs. 1 EStG zuzuordnen und werden vom Sparer-Pauschbetrag des § 20 Abs. 9 EStG verdrängt.

III. Veräußerungsphase

Durch die Veräußerung veranlasste Aufwendungen, wie etwa Vorfälligkeitsentschädigungen, können bei § 17 EStG als Veräußerungskosten geltend gemacht werden.⁶³¹

Kommt es hingegen zu keiner Veräußerung (fehlgeschlagene Veräußerung), so handelt es sich etwa bei den vergeblichen Maklerkosten nach Auffassung des BFH zwar begrifflich um Veräußerungskosten, diese sollen jedoch keine Berücksichtigung finden, da es am erforderlichen Realisierungstatbestand fehle.⁶³² Die Hintergründe dieser Rechtsprechung wurden bereits im Rahmen der Ausführungen zu § 23 EStG erörtert.⁶³³ So können vergebliche Aufwendungen bei punktuellen Einkunftsarten mangels Verwirklichung des (die Einkünfteerzie-

⁶²⁹ *BFH v. 21.07.1981*, VIII R 154/76, BStBl. II 1982, 36; *BFH v. 08.10.1985*, VIII R 234/84, BStBl. II 1986, 596; *BFH v. 02.05.2001*, VIII R 32/00, BStBl. II 2001, 668.

⁶³⁰ Vgl. dazu: 3. Kapitel: 1. Teil: B. II. 2.) b) (cc).

⁶³¹ *BFH v. 02.10.1984*, VIII R 36/83, BStBl. II 1985, 320; *BFH v. 27.10.1977*, IV R 60/74, BStBl. II 1978, 100.

⁶³² *BFH v. 17.04.1997*, VIII R 47/95, BStBl. II 1998, 102.

⁶³³ Vgl. dazu: 3. Kapitel: 1. Teil: B. III. 2.).

lungsabsicht objektivierenden) Tatbestands nicht berücksichtigt werden.⁶³⁴ Kommt es hingegen zu einer späteren (anderen) Veräußerung, so sind derartige Aufwendungen keine Veräußerungskosten dieser Veräußerung, sondern solche der gescheiterten ersten Veräußerung und können aus diesem Grund nicht berücksichtigt werden.⁶³⁵ Auch eine Berücksichtigung als „nachträgliche (fehlgeschlagene) Anschaffungskosten“ kommt nicht in Betracht, da schon nicht ersichtlich ist, wie etwa Maklerkosten zu einer „Stärkung“ der Beteiligung führen sollen.⁶³⁶

IV. Phase nach der Veräußerung (insb. am Beispiel nachträglicher Schuldzinsen)

Ebenso wie im Bereich der Einkunftsart des § 23 EStG hat sich die Rspr. zur Berücksichtigungsfähigkeit von nachträglichen Aufwendungen stark gewandelt. So waren bislang beispielsweise Schuldzinsen für ein der Finanzierung einer wesentlichen Beteiligung dienendes Darlehen nur bis zum Zeitpunkt der Veräußerung der Beteiligung steuerlich beachtlich, da sie danach der steuerlich irrelevanten privaten Vermögenssphäre zugeordnet wurden.⁶³⁷ Diese Rechtsprechungspraxis wurde seit jeher in der Literatur kritisiert⁶³⁸ und nun vom BFH durch Urteil vom 16.03.2010⁶³⁹ unter Hinweis auf die Absenkung der Beteiligungsgrenze in § 17 Abs. 1 EStG aufgegeben. Die Aufwendungen seien auch nach einer Veräußerung der Beteiligung als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen, da insoweit nichts anderes gelten dürfe als im Bereich der nachträglichen Betriebsausgaben.

⁶³⁴ So auch: *BFH v. 20.04.2004*, VIII R 4/02, BStBl. II 2004, 597.

⁶³⁵ *BFH v. 17.04.1997*, VIII R 47/95, BStBl. II 1998, 102.

⁶³⁶ So aber vertreten von: *FG Baden-Württemberg v. 19.12.2008*, 1 K 71/07, EFG 2009, 473.

⁶³⁷ *BFH v. 21.04.2004*, VIII R 2/02, BStBl. II 2004, 551; *BFH v. 18.05.2005*, VIII B 141/04, BFH/NV 2005, 1783; *BFH v. 27.03.2007*, VIII R 64/05, BStBl. II 2007, 639.

⁶³⁸ Exemplarisch: *Meyer-Koppitz*, DStR 1999, 2053 (2054); *Intemann/Cöster*, DB 2007, 2059 (2060).

⁶³⁹ *BFH v. 16.03.2010*, VIII R 20/08, BStBl. II 2010, 787.

Der nachfolgende Abschnitt soll diese These auf ihre Stichhaltigkeit hin überprüfen.

1.) Grds. Berücksichtigungsfähigkeit nachträglicher Aufwendungen bei § 17 EStG

a) Erfordernis des Bestehens eines Betriebsvermögens

Die steuerliche Unbeachtlichkeit von nach der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung anfallenden Aufwendungen (nachträgliche Aufwendungen) wurde in der Vergangenheit im Wesentlichen dadurch begründet, dass bei den Einkünften aus § 17 EStG kein vom Privatvermögen getrenntes Betriebsvermögen bestehe, welches nach der Veräußerung der Beteiligung zurückbleiben könne.⁶⁴⁰ Es liege daher eine unterschiedliche Ausgangslage zu im Betriebsvermögen gehaltenen Darlehen vor, so dass sich aufgrund „rechtlicher Besonderheiten“ der Einkünfte aus § 17 EStG eine Gleichstellung mit nachträglichen Betriebsausgaben verbiete.⁶⁴¹

Diese These kann einer genaueren Überprüfung nicht standhalten. Der Fortbestand von Betriebsvermögen kann kein entscheidender Faktor für die Anerkennung nachträglicher Aufwendungen sein, denn auch im Bereich der (laufenden) Überschusseinkünfte ist die Figur der nachträglichen Aufwendungen allgemein anerkannt.⁶⁴² Ein Betriebsvermögen besteht dort aber ebenfalls nicht.⁶⁴³ Eine Nichtberücksichtigung der nachträglich anfallenden Aufwendungen kann somit allenfalls aus im Tatbestand des § 17 EStG verankerten bzw. aus diesem abzuleitenden Gründen gerechtfertigt werden. Dies soll im nachfolgenden Abschnitt untersucht werden.

⁶⁴⁰ *BFH v.* 19.01.1993, VIII R 74/91, BFH/NV 1993, 714.

⁶⁴¹ Anm.: Die Möglichkeit der steuerlichen Berücksichtigung von Darlehenszinsen für im BV gehaltene (nicht abgelöste) Darlehen, nach Veräußerung des durch das Darlehen finanzierten Wirtschaftsguts, ist im Bereich der betrieblichen Einkünfte unbestritten.

⁶⁴² *Bergkemper*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 9 EStG Anm. 372.

⁶⁴³ Dahingehend auch: *Meyer-Koppitz*, DStR 1999, 2053 (2055).

b) „Besonderheiten“ des § 17 EStG als Grund gegen eine Anerkennung nachträglicher Aufwendungen

Bereits im Rahmen der Untersuchungen zu § 23 EStG wurde aufgezeigt, dass allein in der Einordnung einer Einkunftsart als „Einmaltatbestand“ kein Grund gegen eine Anerkennung von nachträglich anfallenden Aufwendungen gesehen werden kann.⁶⁴⁴ Solche Gründe können sich allenfalls aus der jeweiligen punktuellen Einkunftsart selbst ergeben. Da § 17 EStG aber konkret keine Aussage zur Möglichkeit der Anerkennung nachträglich anfallender Aufwendungen trifft, ist dies wiederum nur dann der Fall, wenn eine Auslegung der Vorschrift zu einer zwingenden Unbeachtlichkeit derartiger Aufwendungen führt.

Der primär heranzuziehende Wortlaut des § 17 Abs. 2 S. 1 EStG lässt zunächst keine Rückschlüsse hinsichtlich der hier in Frage stehenden Problematik zu, so dass die Vorschrift entsprechend ihrem Sinn und Zweck auszulegen ist.⁶⁴⁵

Aus dem Dualismus der Einkunftsarten folgt, dass Wertveränderungen im Privatvermögen grds. steuerlich unbeachtlich sind. § 17 EStG durchbricht diesen Grundsatz und besteuert auch Gewinne aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen wesentlichen Beteiligungen. Dies erfolgt in erster Linie aus dem gesetzgeberischen Willen heraus, das aus derartigen Gewinnen erzielte „Mehr“ an Leistungsfähigkeit der Besteuerung zu unterwerfen und so eine am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierte Besteuerung zu gewährleisten.⁶⁴⁶ Ermittlungstechnisch wird dabei hinsichtlich der Wertzuwächse auf den Zeitpunkt der Veräußerung abgestellt, § 17 Abs. 2 S. 1 EStG. Dies lässt allerdings nicht unmittelbar darauf schließen, dass Aufwendungen, welche erst nach dem Veräußerungszeitpunkt anfallen, nicht mehr berücksichtigt werden können, denn der Ge-

⁶⁴⁴ Vgl. dazu die Ausführungen im 3. Kapitel: 1. Teil: B. IV. 1.) b) (bb).

⁶⁴⁵ Zu den einzelnen wertungsjuristischen Methoden: *Larenz/Canaris*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 2014, S. 312.

⁶⁴⁶ Dazu ausführlich: *Schneider*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 17 Rn. A20 ff.

setzgeber wollte gerade die reell existente Leistungsfähigkeit besteuern und keine tatsächlich nicht zur Verfügung stehenden Mittel des Steuerpflichtigen.⁶⁴⁷

Damit ergibt sich aus der Vorschrift des § 17 EStG heraus aber gerade kein Verbot der steuerlichen Berücksichtigung nachträglich anfallender Aufwendungen. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber sämtliche durch das Veräußerungsgeschäft veranlasste Aufwendungen berücksichtigt sehen wollte.

c) Verfahrensrechtliche Möglichkeit der Berücksichtigung nachträglicher Aufwendungen

Da die Gewinnermittlung bei § 17 EStG im Zeitpunkt der Veräußerung vorgenommen wird, wirft sich die Folgefrage auf, ob und wie nachträgliche Aufwendungen verfahrenstechnisch berücksichtigt werden können.

Anders als noch bei § 23 EStG kommt es bei § 17 EStG bei der Gewinnermittlung in zeitlicher Hinsicht nicht auf den Zufluss- bzw. Abfluss des Erlöses sowie der Aufwendungen an,⁶⁴⁸ sondern auf den Stichtag des Übergangs⁶⁴⁹ der Anteile, da es sich bei § 17 EStG definitionsgemäß um eine Gewinneinkunftsart handelt, § 17 Abs. 1 S. 1 EStG.⁶⁵⁰ Damit sind nachträgliche Aufwendungen nicht im Zeitpunkt ihres Abflusses zu erfassen, sondern wirken auf den Zeitpunkt der Anteilsübertragung zurück.⁶⁵¹ Ein bereits bestandskräftiger Steuerbescheid ist entsprechend zu korrigieren, § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO.⁶⁵² Dabei stellen – wie bereits herausgearbeitet – auch nach der Veräußerung fällig werdende Schuldzinsen rückwirkende Ereignisse nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO dar.⁶⁵³

⁶⁴⁷ So auch: *BFH v. 19.07.1993*, GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897.

⁶⁴⁸ Anm.: Auch dort wird das Abflussprinzip im Ergebnis durchbrochen.

⁶⁴⁹ *Schneider*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 17 Rn. C 17.

⁶⁵⁰ *BFH v. 30.06.1983*, IV R 113/81, BStBl. II 1983, 640; *BFH v. 27.02.1986*, IV R 52/83, BStBl. II 1986, 552; *BFH v. 16.05.1995*, VIII R 33/94, BStBl. II 1995, 870; *BFH v. 18.12.2001*, VIII R 5/00, BFH/NV 2002, 640.

⁶⁵¹ Hierzu bereits: 2. Kapitel: 2. Teil: B. I. 1.).

⁶⁵² *BFH v. 19.07.1993*, GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897; *BFH v. 21.12.1993*, VIII R 69/88, BStBl. II 1994, 648.

⁶⁵³ Vgl. dazu bereits: 3. Kapitel: 1. Teil: B. IV. 1.) b) (cc).

Nachträgliche Aufwendungen, wie etwa solche für Finanzierungsdarlehen, können somit grds. im Rahmen des § 17 EStG steuerlich berücksichtigt werden.

d) Sonderproblem: Nachträgliche Finanzierungskosten

Obwohl eine Berücksichtigung nachträglich anfallender Aufwendung bei § 17 EStG grds. denkbar ist (etwa im Falle nachträglicher Kaufpreiserhöhungen), ist eine Berücksichtigung der hier untersuchten, nachträglich anfallenden Finanzierungskosten bei § 17 EStG dennoch nicht möglich, da es sich weder um nachträgliche Anschaffungskosten noch um Veräußerungskosten handelt und der Abzug von sonstigen Beteiligungskosten (Betriebsausgaben) im Bereich des § 17 EStG nicht möglich ist.⁶⁵⁴ Nachträglich anfallende Finanzierungsaufwendungen sind somit zwar (sofern sie nicht – wie meist – durch eine andere (laufende) Einkunftsart veranlasst sind) durch § 17 EStG veranlasst, sie können dort aber keine steuermindernde Wirkung entfalten, da sie den Tatbestand des § 17 Abs. 2 S. 1 EStG nicht erfüllen.⁶⁵⁵ Dies wäre nur dann anders, wenn der Gesetzgeber den Begriff der Veräußerungskosten durch den Begriff der Werbungskosten ersetzen würde.

2.) Konkrete Zuordnung von nachträglich anfallenden Aufwendungen

Damit stehen nun die Rahmenbedingungen für die Zuordnung von nachträglich anfallenden Aufwendungen fest. Für den bereits aufgeworfenen Fall nachträglich anfallender Schuldzinsen können derartige Aufwendungen grds. entweder bei den laufenden Einkünften bei § 20 Abs. 1 EStG berücksichtigt werden oder sie sind dem Einmaltatbestand des § 17 EStG zuzuordnen, wo sie jedoch mangels Verwirklichung des Tatbestands des § 17 Abs. 2 S. 1 EStG keine steuerliche Wirkung entfalten. Damit stellt sich die Frage, durch welche Einkunftsart die Aufwendungen in den unterschiedlichen Fallkonstellationen veranlasst sind.

⁶⁵⁴ Vgl. dazu bereits: 3. Kapitel: 2. Teil: B. II. 1.).

⁶⁵⁵ Hierzu bereits ausführlich: 2. Kapitel: 2. Teil: B. II. 2.).

Der BFH⁶⁵⁶ geht in neuer Rspr. davon aus, auch nach einer Veräußerung der wesentlichen Beteiligung seien Finanzierungsaufwendungen weiterhin durch § 20 Abs. 1 EStG veranlasst, da eine Veräußerung den Veranlassungszusammenhang nicht durchbreche.⁶⁵⁷

Teile der Literatur⁶⁵⁸ ordnen derartige Finanzierungskosten hingegen den Einkünften aus § 17 EStG zu, denn mit der Veräußerung werde ein neuer steuerrelevanter Tatbestand erfüllt. Dies stehe insbesondere im Einklang mit der Regelung des § 20 Abs. 8 S. 1 EStG, der die Subsidiarität von § 20 EStG gegenüber gewerblichen Einkünften und damit auch gegenüber § 17 EStG anordne. Ferner erfordere das Gebot der Folgerichtigkeit eine derartige Zuordnung, denn das Verbot des Werbungskostenabzugs in § 20 Abs. 9 EStG werde durch den Vorteil des Steuersatzes von nur 25 % kompensiert. Mit der Veräußerung entfalle dieser Vorteil aber gerade, so dass die Zuordnung zu § 20 EStG (und die damit korrespondierende Anwendung von § 20 Abs. 9 EStG) nicht (mehr) folgerichtig sei.⁶⁵⁹

Letzterer Ansicht ist entgegenzuhalten, dass das Argument der Subsidiarität von § 20 EStG gegenüber gewerblichen Einkünften hier nicht greifen kann, da zwischen den Vorschriften schon kein klassisches Vorrangverhältnis besteht. Vielmehr existieren die Vorschriften nebeneinander, da sie jeweils an unterschiedlichen Punkten anknüpfen. So unterwirft § 17 EStG Wertsteigerungen der Quelle der Besteuerung, während § 20 Abs. 1 EStG laufende Einnahmen aus Kapitalvermögen besteuern will. Die Vorschriften greifen auf völlig anderen Ebenen, so dass nicht von einer Subsidiarität von § 20 Abs. 1 EStG ausgegangen werden kann. Weiter mag es zutreffen, dass aufgrund des Werbungskostenabzugsverbots in § 20 Abs. 9 S. 1 2. Hs. EStG eine Zuordnung zu § 17 EStG unter Gesichtspunkten der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit „gerechter“ er-

⁶⁵⁶ BFH v. 16.03.2010, VIII R 20/08, BStBl. II 2010, 787.

⁶⁵⁷ So auch die Auffassung von: Meyer-Koppitz, DStR 1999, 2053 (2055); Intemann/Cöster, DB 2007, 2059 (2060); Moritz/Strohm, BB 2012, 3107 (3109).

⁶⁵⁸ Dornheim, DStZ 2011, 763; Haase, BB 2010, 2870.

⁶⁵⁹ Dornheim, DStZ 2011, 763 (765).

scheint. Dies darf aber kein Kriterium für die Zuordnung von Aufwendungen sein.

Dreh- und Angelpunkt der Frage nach der konkreten Zuordnung von Aufwendungen muss immer das Veranlassungsprinzip sein.⁶⁶⁰

Mit der Veräußerung trifft der Steuerpflichtige aber keine „neue“ subjektive Entscheidung hinsichtlich des Darlehens, da er dieses nicht aus freien Stücken heraus, sondern aufgrund der tatsächlichen Gegebenheiten nicht vollständig ablöst.⁶⁶¹ Dies führt, aufgrund des in § 20 Abs. 9 EStG verankerten Verbots des Abzugs der tatsächlichen Werbungskosten,⁶⁶² zu einer faktischen Nichtberücksichtigung der Aufwendungen, die jedoch hinzunehmen ist.⁶⁶³ So hat der Gesetzgeber mit der Einführung der Abgeltungsteuer eine bewusste Belastungsentscheidung getroffen, die es zu respektieren gilt.⁶⁶⁴ Der Normanwender sollte nicht versuchen diese zu umgehen, indem er das Veranlassungsprinzip unter Verweis auf allgemeine Gerechtigkeitserwägungen beiseiteschiebt. Damit sind auch nach der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung nachträgliche Aufwendungen den Einkünften aus § 20 Abs. 1 EStG zuzuordnen.

C. Zwischenergebnis / Thesen

1. Aufwendungen für ausgefallene Gesellschafterdarlehen stellen nachträgliche Anschaffungskosten bei § 17 EStG dar, wenn das Darlehen durch die Gesell-

⁶⁶⁰ Vgl. dazu: 2. Kapitel: 1. Teil: C.

⁶⁶¹ Anders liegt der Fall natürlich, wenn der Steuerpflichtige zwar die Mittel zur Ablösung des Darlehens erwirbt, dieses aber bewusst nicht ablöst. Vgl. dazu bereits: 3. Kapitel: 1. Teil: B. IV. 2.).

⁶⁶² Hinweis: Die oben zitierte neuere Rspr. des BFH erging noch zur Rechtslage vor Einführung der Abgeltungsteuer, so dass abzuwarten bleibt, ob der BFH an ihr festhält und damit einem Abzug der Finanzierungsaufwendungen im Ergebnis den Weg versperrt.

⁶⁶³ Etwas anderes gilt im Fall der Ausübung der Veranlagungsoption des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG. Dort kann es u.U. zu einem Abzug der tatsächlichen Werbungskosten kommen. Ausführlich zu dieser Option und ihren Auswirkungen: *Moritz/Strohm*, BB 2012, 3107 (3110).

⁶⁶⁴ An der Verfassungsmäßigkeit des Werbungskostenabzugsverbots werden von Teilen der Literatur erhebliche Zweifel angemeldet. Von einer Verfassungswidrigkeit gehen aus: *Englisch*, StuW 2007, 221 (223); *Hey*, BB 2007, 1303 (1307); *Behrens*, BB 2007, 1025 (1028); anderer Ansicht sind: *Musil*, FR 2010, 149 (152); *Weber-Grellet*, NJW 2008, 545 (548); *Eckhoff*, FR 2007, 989 (997).

schafterstellung veranlasst ist. Dabei ist hinsichtlich der gesellschaftlichen Veranlassung weder auf die Eigenkapitalersatzvorschriften der §§ 32a, 32b GmbHG a.F., noch auf die ersatzweise eingeführten insolvenzrechtlichen Vorschriften in den §§ 39 Abs. 1 Nr. 5; 39 Abs. 4, 5 InsO abzustellen, sondern allein auf den Veranlassungszusammenhang zur Gesellschafterstellung selbst. (S. 161 ff.)

2. Fehlt es an einem solchen Zusammenhang, so sind die Darlehensverluste § 20 Abs. 2 EStG zuzuordnen. (S. 161 ff.)
3. Der Begriff der Veräußerungskosten in § 17 Abs. 2 EStG ist enger als der Begriff der Werbungskosten in § 23 Abs. 3 S. 1 EStG und umfasst nur solche Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Veräußerung selbst stehen, wie etwa Maklerkosten, Notarkosten und Rechtsberatungskosten. (S. 172 ff.)
4. Ebenso wie bei § 23 EStG sind vergebliche Aufwendungen für fehlgeschlagene Veräußerungen bei § 17 EStG steuerlich nicht berücksichtigungsfähig. (S. 177 ff.)
5. Nachträglich anfallende Aufwendungen können – sofern sie den Tatbestand des § 17 Abs. 2 S. 1 EStG erfüllen – grds. auch bei § 17 EStG berücksichtigt werden. Die verfahrensrechtliche Umsetzung erfolgt durch Anwendung der Vorschriften des § 165 Abs. 2 S. 1 AO im Falle von nur vorläufig erlassenen Steuerbescheiden, des § 164 Abs. 2 S. 1 AO im Falle von unter Vorbehalt der Nachprüfung erlassenen Steuerbescheiden bzw. von § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG in allen übrigen Fällen. Diese ermöglichen jeweils eine Änderung des Steuerbescheids des Veräußerungsjahrs. (S. 178 ff.)
6. Nachträglich anfallende Finanzierungsaufwendungen verwirklichen indes nicht den Tatbestand des § 17 Abs. 1 S. 1 EStG und können daher – selbst wenn sie im Einzelfall durch § 17 EStG veranlasst sind – keine steuermindernde Wirkung entfalten. In der Praxis wird aber ohnehin zumeist ein Veranlassungszusammenhang zur Einkunftsart des § 20 Abs. 1 EStG (fort-) bestehen, der i.d.R. auch nicht durch eine Veräußerung der Beteiligung durchbrochen wird. (S. 178 ff.)

Damit wird deutlich, dass auch bei § 17 EStG eine konsequente Orientierung am Veranlassungsprinzip zu belastungsgerechten und vorhersehbaren Zuordnungen der Aufwendungen zur jeweiligen Einkunftsart führt. Dabei ist das Veranlassungsprinzip gerade auch bei punktuellen Einkunftsarten geeignet, Zuordnungsfragen jedweder Art zu lösen.

3. Teil: Kapitaleinkünfte nach § 20 Abs. 2 EStG

A. Besonderheiten des § 20 Abs. 2 EStG

Mit Wirkung zum 01.01.2009 führte der Gesetzgeber mit dem UntStRefG 2008 die Abgeltungsteuer in das EStG ein. Dabei wurde § 20 EStG a.F. dahingehend modifiziert, als dass nunmehr auch Wertveränderungen von im Privatvermögen gehaltenen Kapitalanlagen vollumfänglich der Besteuerung unterworfen werden. Der Grundsatz der Unbeachtlichkeit von Wertveränderungen der Quelle wurde damit für den Bereich der Kapitaleinkünfte aufgehoben.⁶⁶⁵ So werden sowohl laufende Überschüsse als auch Veräußerungsgewinne aus Kapitalanlagen nunmehr einheitlich mit einem Steuersatz von 25 % besteuert.⁶⁶⁶ Dennoch wirkt sich die Zuordnung von Aufwendungen bei § 20 Abs. 1 und 2 EStG besonders aus, da für Einkünfte aus § 20 Abs. 1 EStG das Werbungskostenabzugsverbot⁶⁶⁷ des § 20 Abs. 9 S. 1 2. Hs. EStG gilt, während bei § 20 Abs. 2 EStG Aufwendungen im unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit der Veräußerung abgezogen und damit berücksichtigt werden können, § 20 Abs. 4 S. 1 EStG.⁶⁶⁸

⁶⁶⁵ *Jachmann/Lindenberger*, in: Lademann, EStG, § 20 Anm. 3 ff.

⁶⁶⁶ Auf die Ausnahme der sog. Veranlagungsoption in § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG wurde bereits hingewiesen.

⁶⁶⁷ An der Verfassungsmäßigkeit des Werbungskostenabzugsverbots werden von Teilen der Literatur erhebliche Zweifel angemeldet. Von einer Verfassungswidrigkeit gehen aus: *Englisch*, *StuW* 2007, 221 (223); *Hey*, *BB* 2007, 1303 (1307); *Behrens*, *BB* 2007, 1025 (1028); anderer Ansicht sind: *Musil*, *FR* 2010, 149 (152); *Weber-Grellet*, *NJW* 2008, 545 (548); *Eckhoff*, *FR* 2007, 989 (997); *Jachmann*, in: *Hey*, *DStJG* 34, 2011, 251 (258); differenzierend: *FG Baden-Württemberg v. 17.12.2012*, 9 K 1637/10, *EFG* 2013, 1041.

⁶⁶⁸ *Buge*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, KStG, § 20 EStG Anm. 567.

B. Zuordnung von Aufwendungen bei Kapitaleinkünften aus §§ 20 Abs. 1 und 20 Abs. 2 EStG

Nachfolgend soll, abermals unter Orientierung an einer Zeitschiene, eine konkrete Zuordnung von Aufwendungen zu § 20 Abs. 2 EStG bzw. zu § 20 Abs. 1 EStG vorgenommen werden.

I. Anschaffungsphase

1.) Begriff der Anschaffungskosten

Hinsichtlich des Begriffs der Anschaffungskosten ergeben sich keine wesentlichen Unterschiede zu den bereits zu § 17 EStG getroffenen Feststellungen, so dass zur Vermeidung von Wiederholungen auf diese verwiesen werden darf.⁶⁶⁹ Die Einordnung von „anschaffungsnahen“ Aufwendungen als Anschaffungsneben- bzw. Werbungskosten wirkt sich bei § 20 EStG aber besonders aus. So führt eine Einordnung als Werbungskosten dazu, dass die tatsächlich anfallenden Aufwendungen nicht geltend gemacht werden können, da sie dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 9 S. 1 2. Hs. EStG unterliegen. Der Steuerpflichtige wird in diesen Fällen alleine auf den Sparer-Pauschbetrag des § 20 Abs. 9 S. 1 EStG verwiesen, während eine Einordnung als Anschaffungskosten zu einer vollen Berücksichtigung der tatsächlich geleisteten Aufwendungen bei § 20 Abs. 2 EStG führt, § 20 Abs. 4 S. 1 EStG.⁶⁷⁰

2.) Nachträgliche Anschaffungskosten (insb. in Form von Gesellschafterdarlehen)

Zu den Anschaffungskosten einer Beteiligung zählen auch nachträgliche Aufwendungen⁶⁷¹ auf die Beteiligung, sofern diese durch das Gesellschaftsverhält-

⁶⁶⁹ Dazu bereits: 3. Kapitel: 2. Teil: B. I. 1.).

⁶⁷⁰ Die Rechtsprechung hinsichtlich der konkreten Zuordnung der unterschiedlichen Aufwendungen ist stark kasuistisch geprägt, so dass diesbzgl. auf die Übersicht bei: *Jachmann/Lindenberg*, in: Lademann, EStG, § 20 Anm. 764 ff verwiesen werden darf.

⁶⁷¹ Anm.: Aus diesem Grund könnten die nachträglichen Anschaffungskosten genauso gut auch erst im Kapitel „Haltensphase“ dargestellt werden.

nis veranlasst sind.⁶⁷² Es gilt insoweit nichts anderes als im Falle der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung.⁶⁷³ Damit können auch Gesellschafterdarlehen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein und als nachträgliche Anschaffungskosten auf die nicht wesentliche Kapitalbeteiligung nach § 20 Abs. 2 EStG einzuordnen sein.

Ob Gesellschafterdarlehen durch eine nicht wesentliche Kapitalbeteiligung nach § 20 Abs. 2 EStG veranlasst sind, ist eine Frage des Einzelfalles. Regelmäßig wird man im Falle eines Darlehensausfalls bei einem nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter, der „seiner Gesellschaft“ ein Darlehen gewährt hat, eine gesellschaftliche Veranlassung aber kaum annehmen können. So wird gerade ein Kleingesellschafter (mit einer Beteiligungsquote von unter 1%) in der Regel nicht geneigt sein, weitere finanzielle Mittel zur Rettung dieser Beteiligung aufzuwenden und damit weitere finanzielle Mittel zu gefährden.

Anm.: Eine Einordnung der Darlehensverluste als nachträgliche Anschaffungskosten auf die nicht wesentliche Beteiligung wäre für den Kleingesellschafter ohnehin finanziell nachteilhaft, da die Beteiligung im Falle einer Insolvenz der Gesellschaft schon nicht veräußert und der Verlust damit nicht realisiert wird.⁶⁷⁴ Damit käme es zu keiner Verwirklichung des Tatbestands des § 20 Abs. 2 EStG und somit auch zu keiner steuerlichen Berücksichtigung der Verluste. Eine Gleichstellung von Veräußerung und Insolvenz (und damit eine Verwirklichung des Veräußerungstatbestands) kennt das Gesetz bei § 20 Abs. 2 S. 2 EStG – anders als bei § 17 EStG (dort in § 17 Abs. 4 S. 1 EStG) – nicht, so dass eine Zuordnung der Darlehensverluste zu den Anschaffungskosten auf die nicht wesentli-

⁶⁷² So auch: *Jachmann/Lindenberg*, in: Lademann, EStG, § 20 Anm. 764.

⁶⁷³ Vgl. zur Parallelproblematik bei § 17 EStG: 3. Kapitel: 2. Teil: B. I. 2.).

⁶⁷⁴ Dieses Problem sieht auch: *Jachmann*, in: Hey, DStJG 34, 2011, 251 (273) die auf ein Tätigwerden des Gesetzgebers baut.

che Beteiligung zur steuerlichen Unbeachtlichkeit dieser Verluste führen würde.⁶⁷⁵

Darlehen von nicht wesentlich beteiligten Gesellschaftern sind somit regelmäßig wie Darlehen von Dritten zu behandeln und stellen keine nachträglichen Anschaffungskosten der wesentlichen Beteiligung dar.

3.) Exkurs: Berücksichtigungsfähigkeit von Verlusten aus nicht abgezogenen (Gesellschafter-) Darlehen bei § 20 Abs. 2 S. 1 Nr.7 i.V.m § 20 Abs. 2 S. 2 EStG

Die obigen Feststellungen werfen die Frage auf, ob Verluste aus nicht durch die Gesellschafterstellung veranlassten Darlehen anderweitig steuerlich berücksichtigt werden können. Dies soll im Wege dieses Exkurses untersucht werden:

Grundsätzlich können seit der Einführung der Abgeltungssteuer Verluste aus nicht durch die Gesellschafterstellung veranlassten Darlehen im Rahmen des § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG steuerlich geltend gemacht werden.⁶⁷⁶ Dies ist immer dann unproblematisch, wenn der Steuerpflichtige sein Darlehen veräußert oder eine der Veräußerung gleichgestellte Tatbestandsvariante erfüllt, § 20 Abs. 2 S. 2 EStG. Im Falle des bloßen „Stehenlassens“ des Darlehens bei Verschlechterung der Wirtschaftslage erfüllt der Steuerpflichtige aber auf den ersten Blick keine der Tatbestandsvarianten, da er das Darlehen gerade nicht veräußert. Die nachfolgenden Ausführungen gehen daher der Frage nach, ob eine Berücksichtigung von „stehengelassenen“ Darlehen im Rahmen des § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 7 EStG dennoch möglich ist.

⁶⁷⁵ Anders ist dies bei Kapitalbeteiligungen nach § 17 EStG. Dort wird in § 17 Abs. 4 S. 1 EStG eine Gleichstellung angeordnet.

⁶⁷⁶ Anm.: Verluste aus derartigen „stehengelassenen“ Darlehen fallen erst (später) während der Haltensphase der nicht wesentlichen Beteiligung an. Gleichwohl soll die Berücksichtigungsfähigkeit derartiger Verluste bei § 20 Abs. 2 S. 1 Nr.7 i.V.m § 20 Abs. 2 S. 2 EStG aufgrund des näheren Sachzusammenhangs bereits an dieser Stelle erörtert werden.

a) Berücksichtigung im Wege der AfaA

Teile der Literatur gehen davon aus, Verluste aus „stehengelassenen“ Darlehen könnten im Wege einer Abschreibung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) nach §§ 9 Abs. 1 S. 3 EStG i.V.m. § 7 Abs. 1 S. 7 EStG berücksichtigt werden.⁶⁷⁷ Dies wird vorwiegend mit dem Argument begründet, auch im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung würde zur Einkünfteerzielung die bloße Nutzungsmöglichkeit eingesetzt. Dort wäre es aber anerkannt, den Substanzverlust des Objekts im Wege der AfaA geltend zu machen. Nichts anderes dürfe bei Darlehen gelten, da auch dort die Nutzungsmöglichkeit (des Kapitals) eingesetzt werde.⁶⁷⁸

Dieses Verständnis kann schon vor dem Hintergrund, dass Forderungen anders als V+V-Objekte nicht der Abnutzung unterliegen, nicht überzeugen.⁶⁷⁹ Jedenfalls würde eine AfaA zu Werbungskosten bei § 20 Abs. 1 EStG führen, die regelmäßig dem in § 20 Abs. 9 EStG geregelten Sparer-Pauschbetrag zum Opfer fallen würden, was schon aus praktischen Erwägungen heraus gegen die Annahme der Möglichkeit einer AfaA spricht.⁶⁸⁰ Verluste aus „stehengelassenen“ Darlehen können somit nur dann bei § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG berücksichtigt werden, wenn das „Stehenlassen“ als Verwirklichung des Tatbestands des § 20 Abs. 2 S. 2 EStG verstanden werden kann.

b) Verdeckte Einlage nach § 20 Abs. 2 S. 2 EStG

§ 20 Abs. 2 S. 2 EStG stellt der Veräußerung die Einlösung, Rückzahlung, Abtretung oder verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft gleich. Der Steuerpflichtige löst das Darlehen aber nicht ein, er lässt es sich nicht zurückzahlen und tritt die Forderung auch nicht ab. Man könnte im „Stehenlassen“ jedoch ei-

⁶⁷⁷ Heuermann, NZG 2009, 841 (846); Loschelder, in: Schmidt, EStG, 35. Auflage, 2016, § 9 Rz. 246 ff.

⁶⁷⁸ Vgl. dazu: Heuermann, NZG 2009, 841 (846).

⁶⁷⁹ So etwa: Kellersmann, FR 2012, 57 (61).

⁶⁸⁰ Jochum, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 20 Rn. D/ 9 26.

ne verdeckte Einlage sehen⁶⁸¹, denn der Gesellschafter lässt sich das Darlehen bei Kenntnis von einer bevorstehenden Krise nicht zum (noch zu erlangenden) gemeinen Wert zurückzahlen.⁶⁸² Vielmehr widmet er das Darlehen durch das „Stehenlassen“ konkludent zu einem ggf. zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung führenden Gesellschafterdarlehen um. Eine verdeckte Einlage liegt immer dann vor, wenn „ein Gesellschafter [...] einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist“.⁶⁸³ Dabei stellt ein Forderungsverzicht – sofern die Forderung noch werthaltig ist – grds. eine solche verdeckte Einlage dar⁶⁸⁴, so dass man in der Umwidmung eine Einlage erkennen könnte.

Die Einordnung derartiger Vorgänge als verdeckte Einlage ist indes nicht unumstritten. Zum besseren Verständnis der Problematik bietet es sich an, zunächst den Fall einer offenen Einlage zu beleuchten: Wandelt der Gesellschafter ein von ihm gewährtes Darlehen in Kapitalanteile um, so stellt dies in stetiger Rspr.⁶⁸⁵ ein tauschähnliches Geschäft („Sacheinlage gegen Kapitalanteile“) dar und ist als Einlage von Seiten des Gesellschafters zu werten.⁶⁸⁶ Es liegt somit nahe, eine verdeckte Einlage gleich zu behandeln.⁶⁸⁷

⁶⁸¹ Dieser Auffassung ist: *Döllerer*, FR 1992, 233 (235); wohl auch: *Happe*, SteuK 2014, 379 (379).

⁶⁸² *BFH v.* 16.04.1991, VIII R 100/87, BStBl. II 1992, 234; Zur Bewertung solcher Darlehen bereits: *BFH v.* 24.04.1997, VIII R 23/93, BStBl. II 1999, 342; *BFH v.* 10.11.1998, VIII R 6/96, BStBl. II 1999, 348.

⁶⁸³ R 36a KStR 1995.

⁶⁸⁴ *Paus*, GStB 2004, 138 (138); unter Hinweis auf: *BFH v.* 09.06.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307.

⁶⁸⁵ *BFH v.* 21.08.1990, VIII R 271/84, BStBl. II 1991, 126; *BFH v.* 11.09.1991, IX R 15/90, BStBl. II 1992, 404.

⁶⁸⁶ Dazu ausführlich: *Groh*, DB 1997, 1683 (1684) der davon ausgeht, dem Anschaffungsgeschäft des Gesellschafters (Erwerb der Beteiligung) ließe sich ein Veräußerungsgeschäft an die Seite stellen (Erlangung der Beteiligung durch Sachleistung), so dass die bilanzrechtlichen Regelungen über den Tausch zur Anwendung kommen.

⁶⁸⁷ Zustimmung: *Groh*, in: *Herzig*, Steuerberater-Jahrbuch 1997/1998, 1998, 7 (17); *Raupach*, in: *Klein/Vogel*, Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung, 1985, 309 (317, 320); *Groh*, DB 1997, 1683 (1687); Ablehnend: *BFH v.* 29.01.1975, I R 135/70, BStBl. II 1975, 553; *BFH v.* 27.07.1988, I R 147/83, BStBl. II 1989, 271; *BFH v.* 01.08.1990, II R 17/87, BStBl. II 1990, 879; *BFH v.* 18.12.1990, VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512.

Damit wäre in der stillschweigenden Umwidmung eine verdeckte Einlage zu erkennen und diese ebenfalls als steuerlich beachtlicher Vorgang zu werten. Vorliegend verzichtet der Gesellschafter aber (anders als beim oben geschilderten Tausch „Sacheinlage gegen Kapitalanteile“) nicht auf die Rückzahlung des Darlehensbetrages, sondern nur auf die sofortige Fälligkeit.⁶⁸⁸ Die Umwidmung des Darlehens führt insoweit nicht zu einem Vermögensvorteil für die Gesellschaft und damit nicht zu einer verdeckten Einlage, denn auch nach einer Umwidmung schuldet die Gesellschaft noch den gleichen Rückzahlungsbetrag.⁶⁸⁹

Dies wird gerade dadurch deutlich, dass das Darlehen in aller Regel weiter als Fremdkapital zu erfassen sein wird, denn es wechselt de facto nur der Gläubiger von einem Drittgläubiger zu einem „Gesellschaftergläubiger“.⁶⁹⁰

Damit erfüllt das Umwidmen eines Darlehens nicht den Tatbestand der verdeckten Einlage gem. §§ 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7, 20 Abs. 2 S. 2 EStG

c) Analoge Anwendung von § 20 Abs. 2 S. 2 EStG

In der Umwidmung könnte aber eine der Veräußerung gleichstehende (nicht ausdrücklich genannte) Tatbestandsvariante zu sehen sein, so dass die Vorschrift des § 20 Abs. 2 S. 2 EStG entsprechend anzuwenden wäre.

Teile der Literatur erblicken im „Stehenlassen“ des Darlehens eine Rückzahlung zu Null und gehen daher jedenfalls von einer entsprechenden Anwendung des Tatbestands der Rückzahlung aus.⁶⁹¹ Es könne keinen Unterschied machen, ob der Gesellschafter das Darlehen noch zu einem Wert von 1 € veräußere, oder es schlicht wertlos werden lasse, da nach dem Willen des Gesetzgebers mit dem

⁶⁸⁸ *Groh*, in: Herzig, Steuerberater-Jahrbuch 1997/1998, 1998, 7 (12); ebenso: *BMF v. 09.10.2012, IV C1 - S 2252/10/10013, BStBl. I 2012, 953 (962)*.

⁶⁸⁹ Wenn auch nur nachrangig gegenüber dem Gesellschafter.

⁶⁹⁰ Zur Frage der Behandlung derartiger Umwidmungen auf Seiten der Gesellschaft: *Groh*, in: Herzig, Steuerberater-Jahrbuch 1997/1998, 1998, 7 (12) mwN.

⁶⁹¹ *Moritz*, DStR 2014, 1636 (1642); *Graf*, in: Drüen, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2009/2010, 2010, 260 (266); wohl auch: *Schüppen*, in: Drüen, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2009/2010, 2010, 252 (257); *Niemeyer/Stock*, DStR 2011, 445 (446); *Schmitt-Homann*, BB 2010, 351 (353).

UntStRefG 2008 „eine vollständige steuerliche Erfassung aller Wertzuwächse“ erreicht werden sollte. Daraus könne geschlossen werden, dass § 20 Abs. 2 EStG einen Verstrickungstatbestand für alle Wertveränderungen enthalte.⁶⁹² Dies müsse dann aber auch für negative Einkünfte gelten.

Dem wird teilweise entgegengehalten, eine teleologische Erweiterung des Tatbestands sei deshalb nicht möglich, da den Tatbestandsvarianten letztlich gemeinsam sei, dass der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Darlehen verliere, was bei nichtrealisierten Darlehensausfällen nicht der Fall sei.⁶⁹³ Auch die Finanzverwaltung lehnt eine Berücksichtigung derartiger Verluste bei § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG unter Hinweis auf den Wortlaut der Vorschrift ab.⁶⁹⁴

Richtigerweise muss man wohl eingestehen, dass – wie Kellersmann richtig erkennt – das Umdefinieren des Darlehensverlusts in eine „Veräußerung zu Null“ letztlich nur ein semantischer Trick ist, um die fehlende Einschlägigkeit des Wortlauts zu umgehen.⁶⁹⁵ Damit steht nur noch die Möglichkeit im Raum, das Wertloswerden des Darlehens im Wege einer Analogie zu berücksichtigen.⁶⁹⁶

(aa) Planwidrige Regelungslücke

Voraussetzung für eine derartige Analogie ist zunächst das Bestehen einer planwidrigen Regelungslücke, die erst im nächsten Schritt geschlossen werden kann. Entgegen der oben zitierten Auffassung in der Literatur ist der Gesetzesbegründung zwar zu entnehmen, dass grds. sämtliche positive Veränderungen im Ver-

⁶⁹² Graf, in: Drüen, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2009/2010, 2010, 260 (267); Bode, DStR 2009, 1781 (1783).

⁶⁹³ Bayer, DStR 2009, 2397 (2402); Jachmann, in: Hey, DStJG 34, 2011, 251 (272); Helios/Link, DStR 2008, 386 (389); Kleinmanns, DStR 2009, 2359 (2360).

⁶⁹⁴ BMF v. 09.10.2012, IV C1 - S 2252/10/10013, BStBl. I 2012, 953 (962).

⁶⁹⁵ Kellersmann, FR 2012, 57 (62).

⁶⁹⁶ Zur grds. Analogiefähigkeit des Steuerrechts: Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 5 Rz. 78 ff.

mögen des Steuerpflichtigen erfasst sein sollen.⁶⁹⁷ Der Schluss auf eine Berücksichtigung aller negativen Veränderungen kann daraus aber nicht gezogen werden, denn der Gesetzgeber wird bei Schaffung eines Steuergesetzes in erster Linie seine Einnahmen im Blick haben und sich über die Kehrseite nur wenige Gedanken machen. Derartige Erwägungen sind der Gesetzesbegründung jedenfalls nicht zu entnehmen (historisch-teleologische Auslegung).⁶⁹⁸ Aber auch aus der Gesetzssystematik können keine Rückschlüsse auf eine Regelungslücke gezogen werden.⁶⁹⁹ Eine Regelungslücke könnte jedoch im Wege einer verfassungskonformen Analogie festgestellt werden.⁷⁰⁰

Dabei gilt es für die Findung der Gesetzeslücke zunächst aus der Verfassung einen verfassungsrechtlichen Idealzustand hinsichtlich der Berücksichtigung von Aufwendungen zu finden. Nur wenn ein solcher existiert, kann im nächsten Schritt die Lücke zwischen Ist- und Sollzustand geschlossen werden. Das steuerrechtliche Schrifttum neigt diesbezüglich dazu, die Berücksichtigung der Verluste aus wertlos gewordenen Darlehensforderungen unter einem pauschalen Verweis auf das objektive Nettoprinzip zu fordern.⁷⁰¹ Da aber Abweichungen von der folgerichtig umzusetzenden Belastungsentscheidung aus besonderen sachlichen Gründen möglich sind,⁷⁰² reicht der Hinweis auf das objektive Nettoprinzip nicht aus, um von einem Gebot der Gleichstellung von durch die Veräußerung und durch das Stehenlassen in ihrer Leistungsfähigkeit geminderten

⁶⁹⁷ Vgl. dazu: BT-Drs. 16/4841 v. 27.03.2007, 54 ff.

⁶⁹⁸ Vgl. dazu: *Kellersmann*, FR 2012, 57 (63).

⁶⁹⁹ Eine ausführliche Darstellung der systematischen Erwägungen soll mit Rücksichtnahme auf den Umfang der vorliegenden Arbeit an dieser Stelle nicht erfolgen. Es darf insoweit jedoch auf die Ausführungen von: *Kellersmann*, FR 2012, 57 verwiesen werden.

⁷⁰⁰ Hinweis: Die Zulässigkeit einer solchen Analogie wird teilweise bestritten. Hintergrund ist dabei ein Kompetenzproblem: So wird teilweise vertreten, eine Auslegung der Vorschrift über den Wortlaut hinaus würde einen unzulässigen Eingriff in die Gesetzgebungskompetenz des Gesetzgebers darstellen. Ein vertiefter Einstieg in die Materie soll an dieser Stelle nicht erfolgen. Es darf jedoch auf die Ausführungen von: *Desens*, Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, 2010, S. 238 ff hingewiesen werden.

⁷⁰¹ Exemplarisch: *Schmitt-Homann*, BB 2010, 351 (353); *Fuhrmann*, NWB 2009, 3990 (3994).

⁷⁰² *BVerfG* v. 09.12.2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, BVerfGE 122, 210.

Steuerpflichtigen auszugehen.⁷⁰³ Eine gerechtfertigte unterschiedliche Belastung (etwa von Steuerpflichtigen, die das Darlehen im BV halten und solchen, die das Darlehen im PV halten) wurde über viele Jahre mit dem Dualismus der Einkunftsarten gerechtfertigt und vom BVerfG gebilligt.⁷⁰⁴ Dieser Ansatz kann hier jedoch nicht überzeugen, da seit dem UntStRefG 2008 auch das Privatvermögen weitgehend „steuerverstrickt“ ist und die Situation somit verfassungsrechtlich neu zu bewerten ist. Damit liegen keine besonderen sachlichen Gründe vor, die eine unterschiedliche Behandlung der Vergleichsgruppen rechtfertigen könnten. Unabhängig des jeweiligen Verständnisses von Leistungsfähigkeit wird man aber davon ausgehen müssen, dass beide Gruppen gleich leistungsfähig sind, diese also auch gleich zu belasten sind.

Da das Gesetz eine solche Gleichschaltung in § 20 Abs. 2 S. 2 EStG nicht regelt, liegt eine Gesetzeslücke vor, die es zu schließen gilt.⁷⁰⁵

(bb) Schließung der Lücke im Wege der Analogie

Aus dem Feststellen einer Regelungslücke kann aber noch nicht geschlossen werden, dass der Rechtsanwender diese auch im Wege der verfassungskonformen Analogie schließen darf. Berücksichtigt werden muss dabei insbesondere, dass sich der Rechtsanwender in gewisser Weise zum Gesetzgeber aufschwingt, wenn er die Lücke selbständig schließt. Insofern gilt es, den Willen des Gesetz-

⁷⁰³ Vgl. dazu: *Kellersmann*, FR 2012, 57 (65).

⁷⁰⁴ Exemplarisch: *BVerfG v. 09.07.1969*, 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302; *BVerfG v. 07.10.1969*, 2 BvL 3/66, 2 BvR 701/64, BVerfGE 27, 111; *BVerfG v. 07.07.2010*, 2 BvL 14/02; 2 BvL 2/04; 2 BvL 13/05, BStBl. II 2011, 76.

⁷⁰⁵ Anderer Ansicht ist: *Jochum*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 20 Rn. D/9 23 die nicht von einer Planwidrigkeit der Lücke ausgeht, sondern meint, dem Gesetzgeber käme es gerade auf die Entgeltlichkeit der Ersatztatbestände an, die bei unrealisierten Darlehensverlusten aber nicht vorliege und somit vom Gesetzgeber bewusst außen vor gelassen wurde. Damit bestünde keine Regelungslücke, da eine bewusste Negativentscheidung des Gesetzgebers vorliege. Ein derartiger Wille des Gesetzgebers lässt sich dem Gesetz jedoch nicht entnehmen.

gebers zu berücksichtigen, da ansonsten in unzulässiger Weise in dessen Gestaltungskompetenz eingegriffen wird.⁷⁰⁶

Eine Lückenschließung wäre vorliegend aber nicht nur durch eine Ausweitung von § 20 Abs. 2 S. 2 EStG auf unrealisierte Vermögensverluste denkbar, sondern ebenso durch Einschränkung der realisierten Vermögensverluste, denn auch dies würde eine Belastungsgleichheit herstellen. Eine Besteuerung von Einnahmen aus der Veräußerung, bei gleichzeitiger Nichtberücksichtigung sämtlicher dadurch veranlasster Aufwendungen, verstößt aber offensichtlich gegen das objektive Nettoprinzip und wäre vom Gesetzgeber sicherlich nicht gewollt.

Damit kann die Gesetzeslücke im Wege der Analogie nur durch Einbeziehung von Verlusten aus stehen gelassenen Darlehen geschlossen werden, so dass diese bei § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 i.V.m. § 20 Abs. 2 S. 2 EStG berücksichtigt werden können.

d) Zwischenergebnis

Auch Verluste aus „stehengelassenen“ Darlehen können im Rahmen der § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 i.V.m. § 20 Abs. 2 S. 2 EStG steuerlich berücksichtigt werden. Vorgelagert ist jedoch der Frage nachzugehen, ob derartige Verluste nicht ausnahmsweise durch die Gesellschafterstellung veranlasst sind und als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung zu berücksichtigen sind.⁷⁰⁷

Die Annahme der soeben hergeleiteten Analogie zwischen der Veräußerung einer Darlehensforderung und ihrer bloßen Wertlosigkeit ist besonders aus gleichheitsrechtlicher Sicht zu begrüßen.⁷⁰⁸ So wird auf diese Weise gewährleistet, dass Darlehensverluste der Gesellschafter – unabhängig von der Größe der jeweiligen Beteiligung – steuerlich geltend gemacht werden können. Dies vor al-

⁷⁰⁶ Kellersmann, FR 2012, 57 (67).

⁷⁰⁷ Hierzu bereits: 3. Kapitel: 3. Teil: B. I. 2.).

⁷⁰⁸ Dieser Ansicht sind auch: Fuhrmann, NWB 2009, 3990 (3994); Doege, Stbg 2008, 440 (444).

lem unter dem Aspekt, dass Darlehensverluste eines Kleingesellschafters bei § 20 Abs. 2 EStG in der Regel nicht gesellschaftlich veranlasst sein werden und damit nicht als nachträgliche Anschaffungskosten geltend gemacht werden können, während dies bei § 17 EStG gerade umgekehrt ist. Die Anerkennung einer Analogie zwischen der Veräußerung einer Darlehensforderung und deren bloßen Wertlosigkeit führt somit zu einer weitgehenden Gleichbehandlung von Darlehensausfällen des wesentlich bzw. nicht wesentlich beteiligten Gesellschafters.

II. Haltensphase

Im nächsten Schritt soll nun untersucht werden, zu welcher Einkunftsart Aufwendungen während der Haltenszeit einer Kapitalanlage zuzuordnen sind. Dabei gestattet § 20 Abs. 4 S. 1 EStG die steuerliche Geltendmachung aller im „unmittelbaren sachlichen Zusammenhang“ mit der Veräußerung stehenden Aufwendungen.

1.) Begriff der im „unmittelbaren sachlichen Zusammenhang“ mit der Veräußerung stehenden Aufwendungen

Der Begriff des „unmittelbaren sachlichen Zusammenhangs“ wird im Gesetz weder legaldefiniert, noch anderweitig verwendet, so dass vor einer konkreten Zuordnung der einzelnen Aufwendungen dargestellt werden soll, welche Aufwendungen unter diesen Begriff zu subsumieren sind.⁷⁰⁹

Das Merkmal des „unmittelbaren“ Zusammenhangs umfasst sämtliche Vermögensabflüsse in Geld oder Geldwert, die durch die entgeltliche Übertragung veranlasst und die nicht lediglich über Zwischenschritte oder Mittelpersonen in Verbindung stehen. Dabei liegt gerade in diesen Zwischenschritten bzw. Mittelpersonen der entscheidende Unterschied zu einer bloßen mittelbaren Veranlassung.⁷¹⁰

⁷⁰⁹ Sehr detailliert dazu: *Strohm*, Abgeltungsteuer, 2010, S. 245 ff.

⁷¹⁰ Vgl. dazu: *Jachmann/Lindenberg*, in: *Lademann*, EStG, § 20 Anm. 752.

Um als Aufwendung bei der Gewinnermittlung nach § 20 Abs. 4 S. 1 EStG berücksichtigt zu werden, muss der Zusammenhang zur Veräußerung aber nicht nur unmittelbar sein, sondern es muss sich auch um einen „sachlichen“ Zusammenhang handeln. Dieser liegt vor, wenn der Zusammenhang „in der Sache begründet“ ist, was immer dann der Fall ist, wenn die Aufwendung für die Veräußerung erforderlich ist.⁷¹¹

Damit wird deutlich, dass ein Abzug von Aufwendungen bei der Veräußerung einer Kapitalanlage, nur in einem sehr eingeschränkten Maße möglich ist.⁷¹²

2.) Konkrete Zuordnung von Aufwendungen

Im Rahmen der nun folgenden Zuordnung von Aufwendungen soll weiter danach differenziert werden, ob der Steuerpflichtige in Bezug auf die laufenden Einkünfte nach § 20 Abs. 1 EStG eine Überschusserzielungsabsicht hat, oder die Anlage allein mit der Absicht hält, Wertsteigerungen der Quelle zu erzielen.

a) Zuordnung bei Einkünften aus §§ 20 Abs. 1, 20 Abs. 2 EStG (Normalfall)

Unabhängig von der Frage, ob laufende Aufwendungen, wie etwa solche für Schuldzinsen für die Finanzierung der Beteiligung, noch als „unmittelbar“ mit der Veräußerung der Beteiligung im Zusammenhang stehend eingeordnet werden können, sind derartige Aufwendungen jedenfalls zum Zeitpunkt des „Halteins der Anlage“ nicht durch diese veranlasst. Insoweit darf zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen zu § 17 EStG verwiesen werden.⁷¹³ Die Aufwendungen haben zu dieser Zeit noch keinen hinreichenden objektiven Zusammenhang zur späteren Veräußerung und sind folglich den laufenden Einkünften des § 20 Abs. 1 EStG zuzuordnen, wo sie durch den Sparerpauschbetrag des § 20 Abs. 9 EStG verdrängt werden.

⁷¹¹ Sehr detailliert dazu: *Strohm*, Abgeltungsteuer, 2010, S. 262.

⁷¹² So auch die Auffassung von: *Buge*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 20 EStG Anm. 567.

⁷¹³ Vgl. dazu bereits: 3. Kapitel: 2. Teil: B. II. 2.) c).

b) Sonderfall: Keine Einkünfteerzielungsabsicht im Rahmen der Einkunftsart des § 20 Abs. 1 EStG

Im Bereich der Kapitalanlage dürften indes jene Fälle die Mehrheit ausmachen, in denen der Steuerpflichtige weniger an Dividendenausschüttungen als vielmehr an Wertsteigerungen der Quelle interessiert ist,⁷¹⁴ so dass sich die Frage stellt, welcher Einkunftsart etwaig anfallende Aufwendungen in dieser Konstellation zuzuordnen sind.⁷¹⁵

Auch hier darf letztlich nichts anderes gelten, als bereits zu den Einkünften aus §§ 21, 23 EStG, bzw. §§ 17, 20 Abs. 1 EStG festgestellt wurde.⁷¹⁶ So kann an dieser Stelle eine fehlende Einkünfteerzielungsabsicht bei § 20 Abs. 1 EStG ebenfalls durch eine Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich der Veräußerung der Beteiligung kompensiert werden, sog. Zusammengehörigkeitstheorie. Dies überzeugt gerade unter dem Blickwinkel, dass sich beide Einkunftsarten gegenseitig beeinflussen und folglich keine der beiden Einkunftsarten getrennt voneinander betrachtet werden kann. So führt eine Nichtausschüttung von Dividenden bei § 20 Abs. 1 EStG zu einer Wertsteigerung der Beteiligung, die später im Rahmen einer Veräußerung realisiert wird.

Damit liegt in derartigen Fällen auch bei § 20 Abs. 1 EStG eine Einkünfteerzielungsabsicht vor, so dass – wie bereits dargestellt⁷¹⁷ – die Aufwendungen § 20 Abs. 1 EStG zuzuordnen sind und damit letztlich dem Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Abs. 9 S. 1 2. Hs. EStG unterfallen.

⁷¹⁴ Gedacht sei dabei etwa an die immer weitergehende Ausbreitung des sog. „Daytrading“, bei dem der Anleger die Anlage mitunter nur wenige Stunden oder Minuten hält und allein auf Kursgewinne spekuliert.

⁷¹⁵ Zur Überschusserzielungsabsicht bei § 20 EStG detailliert: *Haisch/Krampe*, DStR 2011, 2178.

⁷¹⁶ Insoweit darf daher auf die Ausführungen im 3. Kapitel: 1. Teil: B. II. 2.) b) (cc) sowie im 3. Kapitel: 2. Teil: B. II. 2.) d) verwiesen werden.

⁷¹⁷ Vgl. dazu bereits: 3. Kapitel: 3. Teil: B. II. 2.) a).

III. Veräußerungsphase

Als Veräußerungskosten können bei § 20 Abs. 2 EStG nur im „unmittelbaren Zusammenhang mit der Veräußerung“ stehende Kosten berücksichtigt werden.⁷¹⁸ Dies sind neben – aufgrund der Veräußerung anfallenden – Notarkosten, Anwaltskosten oder sonstigen Gebühren auch (anteilig) pauschale Verwaltungs- und Beratungsgebühren. Diese stehen grds. sowohl mit dem Halten der Anlage, als auch mit der Veräußerung im Zusammenhang. Dabei wird es im Falle einer Pauschalgebühr für ein Wertpapierdepot (sog. „all-in-fee“) für zulässig erachtet⁷¹⁹ bis zu 50 % der Pauschale als Transaktionskosten geltend zu machen.⁷²⁰

Aber auch Vorfälligkeitsentschädigungen für vorzeitig abgelöste Finanzierungsdarlehen sind den unmittelbaren Veräußerungskosten zuzuordnen, denn diese sind allein aufgrund der Veräußerung zu leisten. Der Steuerpflichtige trifft in diesem Fall eine neue Entscheidung über die Aufwendungen (subjektive Komponente der Veranlassung), die sich objektiv durch die Ablösung des Darlehens manifestiert (objektive Komponente der Veranlassung).⁷²¹

IV. Phase nach der Veräußerung (insb. am Beispiel nachträglicher Schuldzinsen)

Aufwendungen nach einer Veräußerung der Kapitalanlage können ebenfalls nur dann berücksichtigt werden, wenn sie im „unmittelbaren“ Zusammenhang mit der Veräußerung stehen.

1.) Vorüberlegung: Schuldzinsen als „unmittelbare“ Aufwendungen?

Von besonderer praktischer Relevanz sind, im Bereich nachträglich anfallender Aufwendungen, Schuldzinsen für nicht abgelöste Finanzierungsdarlehen. Diese

⁷¹⁸ *Jachmann*, in: Hey, DStJG 34, 2011, 251 (269).

⁷¹⁹ *BMF v. 22.12.2009*, BStBl. I 2010, 94 (107 Tz. 93).

⁷²⁰ Zu dieser Problematik ausführlich: *Jochum*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 20 Rn. K 44; *Lohr*, DStR 2005, 321; *Jachmann/Lindenberg*, in: Lademann, EStG, § 20 Anm. 753.

⁷²¹ *BFH v. 27.02.2006*, VIII R 34/04, BStBl. II 2006, 265; auch: *Jachmann*, in: Hey, DStJG 34, 2011, 251 (267).

können bei § 20 Abs. 2 EStG jedoch nur berücksichtigt werden, wenn sie in einem „unmittelbaren sachlichen Zusammenhang“ zum Veräußerungsgeschäft stehen.

Eine derartige Berücksichtigung scheitert nach e.A. bereits an den tatbestandlichen Besonderheiten des § 20 Abs. 2 EStG. Es handele sich bei § 20 Abs. 2 EStG um einen „punktuellen Tatbestand“, während sich die Zahlung von Schuldzinsen gerade über einen längeren Zeitraum erstrecke.⁷²² Das Argument der „tatbestandlichen Besonderheiten“ wurde indes bereits bei § 23 EStG⁷²³ sowie bei § 17 EStG⁷²⁴ widerlegt. Da die gesetzgeberische Intention bei § 20 Abs. 2 EStG aber die gleiche ist – sie liegt in der Besteuerung des erwirtschafteten „Mehr“ an Leistungsfähigkeit – kann hier nichts anderes gelten.

Eine a.A. sieht in § 20 Abs. 2 EStG daher einen gestreckten Tatbestand, der sich vom Erwerb der Anlage hin zu deren Veräußerung erstreckt. Nach diesem Verständnis sind folglich auch auf Finanzierungsdarlehen zu leistende Schuldzinsen berücksichtigungsfähig.⁷²⁵

Der BFH geht indes von einer Zuordnung von Schuldzinsen zu § 20 Abs. 1 EStG aus, „sofern nicht die Erzielung von Veräußerungsgewinnen im Vordergrund stehe“.⁷²⁶ Damit sieht er *argumentum e contrario* aber grds. eine Möglichkeit, Schuldzinsen § 20 Abs. 2 EStG zuzuordnen. Eine solche Negativzuordnung lässt jedoch nicht automatisch darauf schließen, dass Aufwendungen, die durch § 20 Abs. 2 EStG veranlasst sind, auch den Tatbestand der Vorschrift erfüllen und damit steuerliche Wirkung entfalten. Unabhängig der Beurteilung des Tatbestands des § 20 Abs. 2 EStG als „punktuell“ oder „gestreckt“, stellen

⁷²² *Jachmann*, in: Hey, DSStJG 34, 2011, 251 (266).

⁷²³ Vgl. dazu: 3. Kapitel: 1. Teil: B. IV. 1.) b).

⁷²⁴ Vgl. dazu: 3. Kapitel: 2. Teil: B. IV. 1.)

⁷²⁵ *Dinkelbach*, DB 2009, 870 (871); *Beckerath*, in: Kirchhof, EStG, 15. Auflage, 2016, § 20 Rn. 150.

⁷²⁶ *BFH v. 16.03.2010*, VIII R 20/08, BStBl. II 2010, 787 (789); *BFH v. 08.07.2003*, VIII R 43/01, BStBl. II 2003, 937.

Schuldzinsen nämlich keine „unmittelbar“ durch die Veräußerung veranlassten Aufwendungen dar,⁷²⁷ da es sich bei Schuldzinsen gerade um typische mittelbare Aufwendungen handelt.⁷²⁸

Die Frage, ob Schuldzinsen bei § 20 Abs. 2 EStG berücksichtigt werden können, kann letztlich aber ohnehin dahinstehen, da Aufwendungen für die Finanzierung der Beteiligung – mangels belegbarem subjektiven Zusammenhang zur Veräußerung – regelmäßig durch das Halten der Anlage und damit durch § 20 Abs. 1 EStG veranlasst sind. Auch eine Umveranlassung durch die Veräußerung der Beteiligung findet nicht statt, da der Steuerpflichtige nicht neu über die Mittel disponiert.

Schuldzinsen für Finanzierungsdarlehen sind somit durch § 20 Abs. 1 EStG veranlasst, wo sie durch den Sparer-Pauschbetrag des § 20 Abs. 9 S. 1 EStG verdrängt werden.

2.) Sonstige nachträgliche Aufwendungen

Damit können allenfalls sonstige nachträgliche Aufwendungen, wie etwa nach einer Veräußerung fällig werdende und durch die Veräußerung veranlasste Gebühren (Veräußerungskosten), bei § 20 Abs. 2 EStG als nachträgliche Aufwendungen berücksichtigt werden. Dabei sind die Aufwendungen unter Durchbrechung des in § 11 Abs. 2 EStG verankerten Abflussprinzips im Jahr des Zuflusses der Einnahmen von diesen abzuziehen,⁷²⁹ so dass der Steuerbescheid dieses Jahres im Falle nachträglich anfallender Aufwendungen nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern ist.⁷³⁰

⁷²⁷ *BFH* v. 05.03.1991, VIII R 6/88, BStBl. II 1991.

⁷²⁸ *Stroh*, Abgeltungsteuer, 2010, S. 261 lässt die Unmittelbarkeit am Zwischenschritt der Eingehung eines Darlehensvertrags scheitern. Überzeugender ist es aber wohl auf den Bezug zur Veräußerung (in Abgrenzung zum Halten der Anlage) abzustellen und nicht auf formale Zwischenschritte.

⁷²⁹ *Jachmann/Lindenberg*, in: Lademann, EStG, § 20 Anm. 765.

⁷³⁰ Dazu bereits ausführlich: 3. Kapitel: 1. Teil: B. IV. 1.) b) (cc).

C. Zwischenergebnis / Thesen

1. Der Ausfall von Darlehensforderungen eines nicht wesentlich beteiligten Anteilseigners gegenüber „seiner“ Gesellschaft, kann zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung führen, wenn das Darlehen ausnahmsweise gesellschaftlich veranlasst ist. (S. 187 ff.)
2. In der Regel wird es aufgrund der geringen Beteiligungshöhe eines nicht wesentlich beteiligten Anteilseigners an einem solchen Zusammenhang fehlen, so dass die Aufwendungen § 20 Abs. 2 EStG zuzuordnen sind. Dort kann der Darlehensausfall aufgrund schlichter Wertlosigkeit der Forderung (ohne dass es einer Veräußerung des Darlehens bedarf) analog § 20 Abs. 2 EStG steuerlich berücksichtigt werden. (S. 187 ff.)
3. Aufwendungen während der Haltenszeit der Anlage sind – auch wenn primär Wertsteigerungen der Quelle angestrebt werden – durch § 20 Abs. 1 EStG veranlasst. (S. 198 ff.)
4. Durch § 20 Abs. 2 EStG sind nur solche Aufwendungen veranlasst, die nicht lediglich über Zwischenschritte oder Mittelpersonen in Verbindung stehen und für die Veräußerung erforderlich sind. (S. 197 ff.)
5. Aufwendungen für nicht abgelöste Finanzierungsdarlehen der Beteiligung sind daher nicht bei § 20 Abs. 2 EStG berücksichtigungsfähig, da es schon an einem unmittelbaren sachlichen Zusammenhang fehlt. (S. 200 ff.)

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass das Veranlassungsprinzip auch hier eine dogmatisch saubere Lösung der einzelnen Zuordnungsfragen anbietet. Die – etwa durch das Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG verursachten – Belastungsunterschiede stellen dabei bewusste Belastungsentscheidungen des Gesetzgebers dar, die es zu akzeptieren und entsprechend um-

zusetzen gilt.⁷³¹ Der Rechtsanwender darf sich daher, durch den Blick auf die Belastungswirkung, nicht verleiten lassen, eine ihm „gerechter“ erscheinende Zuordnung von Aufwendungen unter pauschalem Verweis auf allgemeine Gerechtigkeitserwägungen und das objektive Nettoprinzip vorzunehmen, sondern hat sich strikt am Veranlassungsprinzip zu orientieren.

⁷³¹ An der Verfassungsmäßigkeit des Werbungskostenabzugsverbots werden von Teilen der Literatur erhebliche Zweifel angemeldet. Von einer Verfassungswidrigkeit gehen aus: *Englisch*, *StuW* 2007, 221 (223); *Hey*, *BB* 2007, 1303 (1307); *Behrens*, *BB* 2007, 1025 (1028); anderer Ansicht sind: *Musil*, *FR* 2010, 149 (152); *Weber-Grellet*, *NJW* 2008, 545 (548); *Eckhoff*, *FR* 2007, 989 (997); *Jachmann*, in: *Hey*, *DStJG* 34, 2011, 251 (258); differenzierend: *FG Baden-Württemberg v. 17.12.2012*, 9 K 1637/10, *EFG* 2013, 1041.

4. Kapitel: Wege zur Überwindung bzw. Vermeidung von Zuordnungsschwierigkeiten

Die Ausführungen im vorhergehenden Kapitel haben gezeigt, dass auch bei der derzeit gültigen Rechtslage die bei der Zuordnung von Aufwendungen entstehenden Schwierigkeiten bewältigt werden können. Dennoch stellt sich die Frage, ob viele der bereits diskutierten Reibungspunkte nicht *de lege ferenda* vermieden werden könnten, was gerade im Hinblick auf die Rechtssicherheit zu begrüßen wäre.

Nachfolgend sollen daher Lösungen gesucht werden, die eine belastungsgerechte und leicht zu überblickende Zuordnung von Aufwendungen ermöglichen und dabei zu weniger Friktionen führen, als dies bei derzeitiger Rechtslage der Fall ist.

1. Teil: Analyse der Ursachen der Zuordnungsschwierigkeiten

Vergleicht man die oben erörterten Einmaltatbestände miteinander, so wird deutlich, dass diese keinen einheitlichen Regeln folgen, was darauf zurückzuführen ist, dass es sich teilweise um Überschusseinkunftsarten (§§ 20 Abs. 2, 23 EStG) und teilweise um Gewinneinkunftsarten (§ 17 EStG) handelt. Dennoch haben etwa die Einkunftsarten der §§ 17 und 23 EStG vergleichbare Ausgangspunkte, da sie beide auf Veränderungen im Stamm des privaten Erverbsvermögens abstellen.⁷³²

Kern der Zuordnungsschwierigkeiten ist die Tatsache, dass im Bereich der privaten Veräußerungsgeschäfte kein Betriebsvermögen besteht, so dass der Gesetzgeber zur Erfassung von Einnahmen aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Wirtschaftsgütern (die dem Erwerb dienen) gezwungen ist, besondere Tatbestände zu kreieren. Diese verlangen wiederum nach einer Abgrenzung zu den „laufenden“ Überschusseinkünften, so dass daraus die oben erörterten Schwierigkeiten bei der Zuordnung von Aufwendungen zur jeweili-

⁷³² Dazu auch: *Musil*, in: Hey, DStJG 34, 2011, 237 (249).

gen Einkunftsart resultieren. Diese Zuordnungsschwierigkeiten sind dabei zwar nicht alleine auf den Dualismus der Einkunftsarten, sondern auch auf ein falsches Verständnis von der „Punktualität“ der hier erörterten Einkunftsarten,⁷³³ sowie auf Unklarheiten des Veranlassungsbegriffs⁷³⁴ zurückzuführen. Dennoch stellt sich die Frage, ob diesen Schwierigkeiten nicht durch (größere oder kleinere) Reformen des Steuerrechts der Nährboden entzogen werden kann.

2. Teil: „Große Lösung“: Totalreform des Steuerrechts

Der Ursprung der Zuordnungsschwierigkeiten ist – wie bereits erörtert – primär im Dualismus der Einkunftsarten zu suchen.⁷³⁵ Damit ist es nur naheliegend, zur Vermeidung derartiger Schwierigkeiten Steuerreformen in Erwägung zu ziehen, die sich vom Dualismus der Einkunftsarten abwenden.

A. Bisherige Reformvorschläge und ihre Auswirkungen auf die Zuordnungsproblematik

Die unterschiedliche Behandlung von Wertsteigerungen im Betriebs- bzw. Privatvermögen ist nach Auffassung des BVerfG mit dem Gleichheitssatz zwar grds. zu vereinbaren, da sie sich innerhalb des dem Gesetzgeber zustehenden Gestaltungsspielraums bewegt und zum „historisch gewachsenen Bestand des Einkommensteuerrechts“ gehört.⁷³⁶ Dennoch hält auch das BVerfG eine konsequentere Umsetzung des Reinvermögenszugangsgedankens und damit eine Abkehr vom Dualismus der Einkunftsarten für wünschenswert.⁷³⁷

Bereits in der Vergangenheit wurden aus den gleichen Erwägungen heraus wiederholt Reformvorschläge aus verschiedenen Lagern der Rechtswissenschaft

⁷³³ Vgl. dazu bereits: 3. Kapitel: 1. Teil: B. IV. 1.) b); 3. Kapitel: 2. Teil: B. IV. 1.); sowie 3. Kapitel: 3. Teil: B. IV.

⁷³⁴ Vgl. dazu: 2. Kapitel: 1. Teil: C.

⁷³⁵ Eine Übersicht über die unterschiedliche am Dualismus der Einkunftsarten geübte Kritik findet sich bei: *Musil*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 2 EStG Anm. 522.

⁷³⁶ Vgl. dazu auch: *Dornheim*, DStZ 2012, 553 (555).

⁷³⁷ Zuletzt: *BVerfG v. 07.07.2010*, 2 BvL 14/02; 2 BvL 2/04; 2 BvL 13/05, BStBl. II 2011, 76.

vorgebracht,⁷³⁸ die sich um eine Abkehr vom Dualismus der Einkunftsarten bemühen.⁷³⁹

Nachfolgend sollen zwei dieser Reformmodelle dargestellt und bezüglich ihrer Auswirkungen auf die Zuordnung von Aufwendungen untersucht werden.⁷⁴⁰

I. Steuerentwurf von Joachim Lang und der Stiftung Marktwirtschaft

Bereits im Jahr 1993 erschien Joachim Langs „Entwurf eines Steuergesetzbuchs“,⁷⁴¹ welcher in den Folgejahren durch eine von ihm geleitete Arbeitsgemeinschaft weiterentwickelt wurde und zum sog. „Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes“⁷⁴² führte. Auf Grundlage dieses Entwurfs fertigte die – wiederum von Joachim Lang geleitete – „Kommission Steuergesetzbuch“ unter dem Dach der Stiftung Marktwirtschaft ein im Jahr 2006 veröffentlichtes „Steuerpolitisches Programm“,⁷⁴³ das in drei Modulen eine Reform der Unternehmensbesteuerung, die Neuordnung der Kommunalfinanzen und ein neugefasstes, vereinfachtes Einkommensteuergesetz vorschlägt.⁷⁴⁴ Ein vollständiger Entwurf des Einkommensteuergesetzes einschließlich seiner Begründungen liegt seit dem Jahr 2008 vor, wohingegen der Abschlussband der Kommission erst im Jahr 2013 fertiggestellt wurde.⁷⁴⁵

⁷³⁸ Eine Übersicht über die Vielzahl der Reformvorschläge findet sich bei: *Hey*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, Einf. EStG Anm. 734 ff.

⁷³⁹ Grundlegende Kritik am Dualismus der Einkunftsarten wurde bereits von: *Tipke*, in: Kruse, FS Paulick, 1973, 391 (401) geübt.

⁷⁴⁰ Zu den praktischen Schwierigkeiten der vollständigen Abschaffung des Dualismus der Einkunftsarten: *Desens*, in: Jachmann, DStJG 37, 2014, 95 (130).

⁷⁴¹ *Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, 1993.

⁷⁴² *Lang*, Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2005.

⁷⁴³ *Stiftung Marktwirtschaft*, Steuerpolitisches Programm der Kommission „Steuergesetzbuch“, 2006; ebenfalls abgedruckt bei: *Lang*, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, 2013, S. 51 ff.

⁷⁴⁴ Eine umfassende und lesenswerte Darstellung des Wegs zum fertigen Entwurf findet sich bei: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2012, S. 1830 ff.

⁷⁴⁵ *Lang*, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, 2013.

1.) Grundidee des Entwurfs

Der Entwurf beruht in seiner letzten Fassung auf dem Grundgedanken der strikten Trennung zwischen Erwerbs- und privater Konsumsphäre,⁷⁴⁶ wobei nur noch zwischen vier verschiedenen Einkunftsarten unterschieden wird: Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (§ 4 des Entwurfs), aus nichtselbständiger Tätigkeit (§ 6 des Entwurfs), aus Vermögensverwaltung (§ 7 des Entwurfs) sowie aus Zukunftssicherung (§ 8 des Entwurfs).

Besonders erwähnenswert ist dabei die ausdrückliche Besteuerung von Einkünften aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Erwerbsvermögens (§ 5 des Entwurfs) sowie aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern der Vermögensverwaltung (§ 7 Abs. 3 des Entwurfs). Dies soll – so die Begründung des Entwurfs – eine vollständige Erfassung des Reinvermögenszugangs gewährleisten, was in der derzeitigen Fassung des EStG aufgrund des Dualismus der Einkunftsarten nicht gewährleistet sei.⁷⁴⁷

2.) Auswirkungen auf die Zuordnung von Aufwendungen

Aufwendungen auf die Einkunftsquelle selbst sind nach derzeitiger Rechtslage nur dann steuerlich beachtlich, wenn die Quelle selbst steuerverhaftet ist. Dies ist grds. nur im Rahmen der Gewinneinkunftsarten der Fall. Ausnahmen davon kennt das Gesetz in Form der hier erörterten punktuellen Einkunftsarten, die Durchbrechungen des Grundsatzes des Dualismus der Einkunftsarten darstellen. Diese Durchbrechungen sind – dies ist aus den bisherigen Untersuchungen deutlich geworden – nur unzureichend umgesetzt und verlangen nach einer Vielzahl von Kunstgriffen zur Vermeidung von Belastungsungerechtigkeiten.

Der Entwurf von Joachim Lang und der Stiftung Marktwirtschaft schafft es hingegen, die aus dem Dualismus der Einkunftsarten resultierenden Ungleichbehandlungen von vornherein zu umgehen, indem er nicht mehr zwischen Über-

⁷⁴⁶ Dazu auch: *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 2016, S. 29.

⁷⁴⁷ *Lang*, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, 2013, S. 152.

schuss- und Gewinneinkünften differenziert, sondern schlicht sämtliche Wertsteigerungen von „Erwerbsvermögen“ der Besteuerung unterwirft. Damit spielt es letztlich auch keine Rolle mehr, ob Aufwendungen durch die laufenden Einkünfte oder durch die Veräußerung veranlasst sind, da sie gleichwertig behandelt und ohnehin der gleichen Einkunftsart zugeordnet werden.

Der Entwurf ist folglich bestens geeignet, die hier erörterten Zuordnungsprobleme zu beseitigen und gleichzeitig eine belastungsgerechte Besteuerung zu gewährleisten. Dabei darf freilich nicht übersehen werden, dass auch bei Umsetzung dieses Entwurfs durch den Gesetzgeber eine Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privatsphäre erforderlich bleibt. Diese lässt sich jedoch durch konsequente Anwendung des hier erarbeiteten Verständnisses vom Veranlassungszusammenhang umsetzen.

II. Karlsruher Entwurf zur Reform des EStG von Paul Kirchhof

Einem ebenfalls stark vereinfachenden Ansatz folgt der unter Leitung von Paul Kirchhof entstandene Entwurf eines „Bundessteuergesetzes“,⁷⁴⁸ der im Jahr 2011 vorgestellt und aus dem „Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes“⁷⁴⁹ sowie dem von Paul Kirchhof erstatteten „Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag“⁷⁵⁰ entwickelt wurde.⁷⁵¹

1.) Grundidee des Entwurfs

Der Entwurf sieht vor, künftig nur noch vier Bundessteuern zu erheben (Ertragsteuer, Erbschaftsteuer, allg. Umsatzsteuer und spezielle Verbrauchsteuern) und basiert auf dem Grundgedanken der Besteuerung des Markteinkommens.⁷⁵²

⁷⁴⁸ Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, 2011.

⁷⁴⁹ Kirchhof, Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, 2001.

⁷⁵⁰ Kirchhof, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, 1988.

⁷⁵¹ Eine umfassende und lesenswerte Darstellung des Wegs zum fertigen Entwurf findet sich bei: Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2012, S. 1821 ff.

⁷⁵² Kirchhof sieht in der Erzielung von Einkommen durch Teilnahme am Markt den Rechtfertigungsgrund für die Erhebung einer Einkommensteuer nur auf das Markteinkommen und stützt dieses Ergebnis auf Art. 14 GG. Dazu ausführlich: Tipke, StuW 2002, 148 (155).

Steuerliche Berücksichtigung finden – im Rahmen der Ertragsteuer – grundsätzlich alle Erwerbserträge bzw. -einnahmen, von denen die dadurch veranlassten Aufwendungen abgezogen werden können, § 44 BStGB.⁷⁵³ Eine Aufteilung in sieben Einkunftsarten, wie dies derzeit der Fall ist, findet nicht mehr statt, vielmehr soll nur noch die Generalklausel des § 43 BStGB gelten, der die gleiche Funktion wie § 2 EStG zukommen soll.⁷⁵⁴ Dies führt im Ergebnis zu einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage, die durch eine sog. „flat tax“ von 25 % kompensiert werden soll.⁷⁵⁵

2.) Auswirkungen auf die Zuordnung von Aufwendungen

Das BStGB behandelt aufgrund der Tatsache, dass nur noch eine einzige Einkunftsart existiert, sämtliche Einkünfte⁷⁵⁶, aber auch sämtliche Aufwendungen gleich. Damit entfallen die etwa aus den unterschiedlichen Aufwendungsbegriffen in den einzelnen Einkunftsarten⁷⁵⁷ resultierenden ungerechtfertigten Differenzierungen.

Ungeachtet dessen, muss hinsichtlich der einzelnen Aufwendungen aber weiter geklärt werden, ob diese zur Erwerbssphäre, oder zur steuerlich unbeachtlichen Privatsphäre zuzuordnen sind.⁷⁵⁸ In diesem Zusammenhang trifft der Gesetzentwurf keine ausdrückliche Anordnung zur Behandlung von Erlösen (und damit auch zur Behandlung von Aufwendungen) aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Wirtschaftsgütern. Dies muss vielmehr aus dem Tatbestand des § 43 BStGB abgeleitet werden. Aufwendungen sind dabei immer dann

⁷⁵³ Der Gesetzentwurf ist abgedruckt bei: *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, S. 39 ff.

⁷⁵⁴ *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, S. 366.

⁷⁵⁵ Vgl. dazu auch: *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 2016, S. 28 ff.

⁷⁵⁶ Zur Auswirkung auf die Erfassung von im Privatvermögen gehaltenen Einkunftsquellen: *Bäumel*, System und Reform der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte, 2005, S. 130.

⁷⁵⁷ So werden etwa bei § 20 Abs. 2 EStG nur Aufwendungen, die in unmittelbarem sachlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft stehen, zum Abzug zugelassen, während bei § 23 EStG sämtliche Werbungskosten berücksichtigt werden können.

⁷⁵⁸ *Schön*, StuW 2002, 23 (32) spricht diesbzgl. von einem „Ewigkeitsproblem“.

zu berücksichtigen, wenn sie durch das Erwerbshandeln veranlasst sind.⁷⁵⁹ Eine Legaldefinition des Begriffs des Erwerbshandels befindet sich in § 43 Abs. 3 S. 2 BStGB, der den Zustandstatbestand der „Erwerbsgrundlage“ und den Handlungstatbestand „Nutzung der Erwerbsgrundlage zur Erzielung von Einkünften am Markt“ einführt.⁷⁶⁰ Nur wenn Aufwendungen durch ein beide Tatbestandsmerkmale erfüllendes Erwerbshandeln veranlasst sind, können diese steuerlich berücksichtigt werden. Eine „Erwerbsgrundlage“ soll dabei eine „zur Vermögenmehrung bestimmte und geeignete Einkunftsquelle“ sein, § 43 Abs. 3 S. 3 BStGB.

Damit fallen Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens (etwa einer eigenbewohnten Immobilie) und die dadurch verursachten Aufwendungen nicht in den steuerbaren Bereich, da diese durch die private Lebensführung veranlasst sind.⁷⁶¹ Folglich bleibt auch im Rahmen des Regimes des BStGB eine Abgrenzung zwischen Privat- und Erwerbssphäre erforderlich.

Die Schwierigkeiten bei der Abgrenzung zur privaten Lebensführung stellen sich jedoch – wie bereits erörtert – auch beim Reformentwurf von Joachim Lang, da dieser ebenfalls zwischen Erwerbsvermögen und Privatvermögen differenziert und nur Wertsteigerungen des Erwerbsvermögens der Besteuerung unterwirft, § 7 Abs. 3 i.V.m. § 5 Abs. 1 des Entwurfs.

Zusammenfassend sind die vorgestellten Reformmodelle somit zwar grds. geeignet, die Zuordnung von Aufwendungen zu vereinfachen, da sie laufende Einkünfte und Einkünfte aus der Veräußerung der Einkunftsquelle jeweils in einer Einkunftsart zusammenfassen und die Frage, ob einzelne Aufwendungen durch das laufende Geschäft oder durch die Veräußerung veranlasst sind, hinfällig ma-

⁷⁵⁹ Leitgedanke des BStGB ist die Erfassung sämtlicher Vermögenmehrungen, die aus Erwerbshandeln, also aus der Nutzung von Erwerbsgrundlagen zur Erzielung von Einkünften am Markt, erzielt werden. Vgl. dazu: *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, S. 13.

⁷⁶⁰ *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, S. 370.

⁷⁶¹ Unberücksichtigt bleiben auch unrealisierte Wertsteigerungen, da diese nicht am Markt erwirtschaftet werden. Dies gilt auch für Erbschaften und Schenkungen. Dazu ausführlich: *Desens*, in: Jachmann, DStJG 37, 2014, 95 (122).

chen. Dennoch sind sie nicht im Stande, die Problematik der Zuordnung von Aufwendungen vollständig zu entschärfen, was daran liegt, dass sie nicht sämtliche Wertsteigerungen im Privatvermögen⁷⁶² erfassen und damit eine Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privatsphäre erforderlich machen.

B. Eigene Reformanstöße

Die vorgestellten Reformvorschläge ordnen das Einkommensteuerrecht in radikaler Weise neu. Dies führt nicht nur zu Vorbehalten des Rechtsanwenders, der in der Regel wenig geneigt sein dürfte, sich steuerrechtlich „neu aufstellen“ zu müssen, sondern wirft auch die Frage auf, ob derart radikale Änderungen überhaupt notwendig sind,⁷⁶³ um das Steuerrecht zu vereinfachen, eine Besserung der Zuordnungsproblematik zu bewirken und eine leistungsgerechte Besteuerung sicherzustellen.⁷⁶⁴

I. Schaffung einer eigenständigen Besteuerungsnorm für sämtliche Veräußerungserlöse von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens

Viele der Schwierigkeiten bei der Zuordnung von Aufwendungen rühren aus dem Umstand her, dass die einzelnen punktuellen Einkunftsarten unterschiedliche Aufwendungen zum Abzug zulassen. Ebenso sind die einzelnen Einkunftsarten sowohl ermittlungstechnisch, als auch materiell äußerst heterogen. So stellt § 23 EStG auf die Einhaltung von Veräußerungsfristen ab, während bei § 17 EStG die Größe der Beteiligung über eine Besteuerung entscheidet. Auf ein schlüssiges Gesamtkonzept lässt dieses Vorgehen nicht schließen.

Eine Möglichkeit, diese Indifferenzen zu beseitigen, wäre daher die Zusammenfassung der einzelnen Veräußerungstatbestände in einer einzigen Vorschrift.

⁷⁶² Die Probleme bei der steuerlichen Einordnung solcher „capital gains“ sieht auch: *Schön*, *StuW* 2002, 23 (31).

⁷⁶³ Kritisch zum Bedarf „großer Reformen“: *Schön*, *DStR* 2008 (Beihefter zu Heft 17), 10 (19).

⁷⁶⁴ Zu beachten ist in diesem Zusammenhang auch, dass die Reformvorschläge von Lang und Kirchhof zwar vermeintlich „einfach“ gestaltet sind, diese aber äußerst komplizierte Übergangsvorschriften verlangen würden. Derartige Übergangsvorschriften wurden bisher noch nicht entwickelt.

Diese könnte sowohl Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalanlagen als auch aus der Veräußerung von Grundstücken und sonstigen Privatvermögen umfassen, wobei einheitlich der Abzug von durch die Einkunftsart veranlassten Werbungskosten zugelassen werden könnte. Freilich müsste – schon aus Gründen der Praktikabilität – die Veräußerung von Gegenständen des täglichen Gebrauchs von der Besteuerung ausgeschlossen werden. Die Streitigkeiten um die Auslegung der Begriffe „Veräußerungskosten“, „unmittelbarer sachlicher Zusammenhang“, etc. wären damit aber jedenfalls obsolet.

Folge eines solchen Vorgehens wäre jedoch nur eine Vereinheitlichung des Aufwendungsbegriffs, während die Zuordnung von Aufwendungen zu den laufenden Einkünften, zu dieser neuen Einkunftsart oder zur steuerlich unbeachtlichen Privatsphäre weiter streitig bleiben würde, mit Hilfe des hier entwickelten Verständnisses vom Veranlassungszusammenhang aber jedenfalls gelöst werden könnte.⁷⁶⁵

II. Implementierung der Veräußerungstatbestände in die laufenden Einkunftsarten

1.) Grundidee

Ein Gegenmodell zu voranstehendem Vorschlag ist die Implementierung der Veräußerungstatbestände in die laufenden Einkunftsarten und eine damit verbundene Abkehr vom punktuellen Verständnis der Veräußerungsvorschriften. So könnten beispielsweise Veräußerungserlöse von Objekten, die der Erzielung von Einkünften aus § 21 EStG gedient haben, direkt von § 21 EStG (etwa durch Einführung eines entsprechenden Absatzes in § 21 EStG) umfasst werden. Damit würde die Zuordnung einzelner Aufwendungen zu den laufenden Einkünften bzw. zu denen aus einer Veräußerung steuerlich ohne Auswirkung bleiben, da sämtliche Aufwendungen schlicht „durch § 21 EStG“ veranlasst wären. Dies ist

⁷⁶⁵ Einen ähnlichen „Reformvorschlag“ macht: *Musil*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 23 EStG Anm. 8 der jedoch nur Wertsteigerungen des Erwerbsvermögens erfassen möchte.

bei § 20 EStG bereits grds. der Fall. Dieser „Vereinfachungseffekt“ kann sich dort aufgrund des Verbots des Abzugs der tatsächlichen Werbungskosten in § 20 Abs. 9 EStG, sowie aufgrund des engen Begriffs der „unmittelbar mit dem Veräußerungsgeschäft im sachlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen“ in § 20 Abs. 4 S. 1 EStG, jedoch nicht auswirken. Dies deshalb, da die Zuordnung der Aufwendungen zu den einzelnen Absätzen (§ 20 Abs. 1 oder § 20 Abs. 2 EStG), in Anbetracht dieser Gegebenheiten, erhebliche Auswirkungen auf das steuerliche Ergebnis hat. Dies wäre de lege ferenda ebenfalls zu ändern, so dass auch die durch das Halten der Anlage veranlassten Aufwendungen unbeschränkt zum Abzug zuzulassen, und der Aufwendungsbegriff bei § 20 Abs. 4 EStG entsprechend zu erweitern wäre. § 20 Abs. 9 EStG wäre entsprechend zu streichen. Dass ein derartiges Vorgehen gerade bei Kapitaleinkünften sinnvoll wäre, zeigt sich dabei besonders daran, dass eine Thesaurierung von Gewinnen zwar zu niedrigen laufenden Ausschüttungen, aber spiegelbildlich auch zu höheren Veräußerungsgewinnen führt. Die Tatbestände beeinflussen sich also gegenseitig, so dass es nur folgerichtig erscheint, Aufwendungen unabhängig ihrer Veranlassung durch das „Halten“ einer Anlage oder durch deren Veräußerung gleich zu behandeln.

Eine derartige Abhängigkeit der Einkunftsarten voneinander besteht aber auch zwischen den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und jenen aus § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. So mindern etwa Sanierungsaufwendungen die Überschüsse aus etwaigen Vermietungen bzw. Verpachtungen (als Werbungskosten⁷⁶⁶), führen aufgrund der aus der Sanierung resultierenden Werterhöhung des Objekts aber zu höheren Veräußerungserlösen. Der Steuerpflichtige wird daher freilich versuchen, diese erst nach Ablauf von 10 Jahren zu realisieren und sich so von einer Besteuerung weitgehend freizuhalten. Derartige Gestaltungen wären nach der hier vorgeschlagenen Lösung dann ebenfalls obsolet.

⁷⁶⁶ Auf die Rechtsprechung zur Umqualifizierung derartiger Aufwendungen zu nachträglichen Anschaffungskosten (Stichwort: Standardsprung) und die damit zusammenhängenden Folgen wurde bereits hingewiesen. Vgl. dazu: 3. Kapitel: 1. Teil: B. I. 2.) b) mwN.

Der Reiz dieser Lösung liegt aber auch darin, dass nachträglich anfallende Aufwendungen unmittelbar im Jahr ihrer Verausgabung berücksichtigt werden könnten und es keiner (mehr oder weniger aufwendigen) Änderung des Steuerbescheids aus dem Veräußerungsjahr bedürfte. Im Rahmen der hier in den Raum gestellten Vereinfachungen könnte ebenso über eine Abschaffung von § 17 EStG nachgedacht werden,⁷⁶⁷ der seit Schaffung von § 20 Abs. 2 EStG n.F. letztlich überflüssig geworden ist.⁷⁶⁸

Dennoch darf nicht übersehen werden, dass bei einem derartigen Vorgehen Erlöse aus der Veräußerung von sonstigen im Privatvermögen gehaltenen Gegenständen bei keiner anderen Einkunftsart „eingearbeitet“ werden können, diese also bei Abschaffung von § 23 EStG steuerfrei wären oder aber § 23 EStG in verschlankter Form fortbestehen müsste.⁷⁶⁹

2.) Verstoß gegen den Grundsatz der Unbeachtlichkeit von Wertveränderungen im Privatvermögen?

Das oben beschriebene Vorgehen führt zu einer weitreichenden steuerlichen Verstrickung von Privatvermögen. Im Bereich der Quelleneinkünfte sollen Wertveränderungen des Privatvermögens aber grds. unbeachtlich sein, so dass sich die Frage aufwirft, ob der obige Reformvorschlag nicht gegen grundlegende (und u.U. vorrangig zu beachtende) steuerrechtliche Wertungen verstößt.

Dazu müsste sich der Grundsatz der Unbeachtlichkeit von Wertveränderungen im Privatvermögen im Gesetz widerspiegeln und von überragender Bedeutung sein. Dies ist jedoch nur teilweise der Fall, denn – dies ist bereits im historischen Rückblick zum Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabebegriff deutlich gewor-

⁷⁶⁷ Dabei müsste jedoch eine Lösung gefunden werden die daraus entstehende Besteuerungslücke, bei vor dem Inkrafttreten der Abgeltungsteuer angeschafften wesentlichen Beteiligungen, zu schließen. Vgl. dazu auch: *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 2016, S. 229.

⁷⁶⁸ So auch die Auffassung von: *Frotscher*, in: *Frotscher*, EStG, § 17 Rz. 7 der dies als „dogmatisch saubere Lösung“ bezeichnet; diese Möglichkeit sehen auch: *Zimmermann/Zimmermann-Schwier*, in: *Bordewin/Brandt*, EStG, § 17 Rz. 22.

⁷⁶⁹ Zu dieser Thematik ausführlich: 4. Kapitel: 2. Teil: B. II. 4.).

den⁷⁷⁰ – schon das EStG 1920 schloss sich, unter Abkehr von der Fuistingschen Quellentheorie, der Reinvermögenszugangstheorie an. Die Unbeachtlichkeit von Wertveränderungen im Privatvermögen kann folglich nur schwer auf die quellentheoretische Konzeption des EStG gestützt werden. Vielmehr ist es so, dass sich die Unbeachtlichkeit derartiger Wertveränderungen aus dem Veranlassungsprinzip ableitet, denn die steuerbare Erwerbstätigkeit wird im Bereich der Überschusseinkünfte zumeist relativ eng umgrenzt und beschreibt konkrete Erwerbsleistungen im Sinne von Arbeitsleistungen oder Nutzungsüberlassungen.⁷⁷¹ Wertveränderungen von Vermögen sind durch derartige Tätigkeiten in der Regel aber nicht veranlasst. So stellt etwa die Veräußerung eines V+V-Objekts keine Nutzungsüberlassung im Sinne des § 21 EStG dar.

Dass grundsätzlich aber eine Erfassung von Vermögensänderungen auch im Bereich der Überschusseinkünfte möglich ist, zeigt schon die Vielzahl der Vorschriften, die den „Grundsatz“ der Unbeachtlichkeit der Vermögenssphäre im Bereich der Überschusseinkunftsarten durchbrechen. Gedacht sei etwa an die Möglichkeit der Geltendmachung von AfA, § 9 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 EStG sowie von Aufwendungen für Arbeitsmittel in § 9 Abs. 1 S. 1 Nr. 6 EStG.⁷⁷² Teilweise wird unter Bezugnahme auf diese Vorschriften sogar die Existenz eines „Überschusserzielungsvermögens“⁷⁷³ bzw. „Berufsvermögens“ hergeleitet.⁷⁷⁴ Ob ein solches tatsächlich existiert, kann an dieser Stelle dahingestellt bleiben, denn aus den angestellten Überlegungen wird jedenfalls klar, dass das EStG in seiner derzeitigen Fassung die Nichtbesteuerung von Wertveränderungen im Privatvermögen schon nicht konsequent durchhält und damit nicht geeignet ist, den hier in Erwägung gezogenen Reformvorschlägen eine Absage zu erteilen. Es existiert

⁷⁷⁰ Vgl. dazu: 2. Kapitel: 1. Teil: B. II. 1.).

⁷⁷¹ Dazu auch: *Krüger*, FR 1995, 633 (634); *Schlarb*, DStR 1984, 332 (332).

⁷⁷² Weitere Beispiele für diese Durchbrechungen finden sich bei: *Krüger*, FR 1995, 633 (634).

⁷⁷³ Ausführlich zur Frage, ob es ein Überschussvermögen als Pendant zum Betriebsvermögen gibt: *Krüger*, FR 1995, 633.

⁷⁷⁴ So etwa vertreten von: *Krüger*, FR 1995, 633 (640); *Wassermeyer*, StuW 1981, 245 (252); wohl auch: *Lang*, in: *Stolterfoht*, DStJG 9, 1986, 15 (53ff); anderer Ansicht: *Ring*, DStZ 1980, 155 (156); *Bormann*, DStZ 1982, 97 (98).

kein übergeordnetes Prinzip, das eine zwingende Unbeachtlichkeit von Wertveränderungen im Privatvermögen des Steuerpflichtigen verlangt.

Im Übrigen wäre ein derartiges Prinzip auch nur dann vorrangig, wenn es ein in der Verfassung angelegtes Verbot der Berücksichtigung von Wertveränderungen im Privatvermögen geben würde.⁷⁷⁵ Das Leistungsfähigkeitsprinzip des Art. 3 GG fordert indes nur die Berücksichtigung von durch die Einkommenssphäre veranlassten Aufwendungen und nicht umgekehrt die Nichtberücksichtigung von Aufwendungen im privaten Bereich.

3.) Erhebungstechnischen Schwierigkeiten

Einer steuerlichen Beachtung von Wertveränderungen des Privatvermögens werden teilweise aber auch erhebungstechnische Schwierigkeiten entgegengehalten. Dies vor allem mit dem Argument, dass Privatvermögen nicht bilanziert werden könne⁷⁷⁶ und die Erhebung derartig hohe Mehrkosten bei der Finanzverwaltung entstehen lassen würde, dass sich eine grundsätzliche Besteuerung solcher Wertveränderungen schon finanziell „nicht lohne“; die Steuer also nur noch ihrem Selbstzweck und nicht der Finanzierung des Staates dienen würde. Ferner wird argumentiert, ein derartiges Vorgehen sei schon aus gleichheitsrechtlicher Sicht bedenklich, da eine Besteuerung letztlich (mangels Buchführungspflicht) von der Erklärungsbereitschaft des Steuerpflichtigen abhängt. Art. 3 Abs. 1 GG verlange aber nicht nur eine rechtliche Gleichheit, sondern eine „Gleichheit im Belastungserfolg“.⁷⁷⁷ Dieser Ansatz greift jedoch zu kurz, denn er übersieht, dass auch im Bereich der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG keine Bilanzierung stattfindet, die Existenz von Betriebsver-

⁷⁷⁵ Zu dieser Frage ausführlich: *Musil*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 2 EStG Anm. 528.

⁷⁷⁶ So etwa die Ansicht von: *Müller-Franken*, in: Tipke/Söhn/Trzaskalik, GS Trzaskalik, 2005, 195 (212).

⁷⁷⁷ Unter Hinweis auf die erforderliche „Gleichheit im Belastungserfolg“: *Müller-Franken*, in: Tipke/Söhn/Trzaskalik, GS Trzaskalik, 2005, 195 (210).

mögen aber selbstverständlich anerkannt ist.⁷⁷⁸ Damit stehen aber weder grundlegende steuerrechtliche Wertungen, noch erhebungstechnische Schwierigkeiten einer Umsetzung des hier unterbreiteten Reformvorschlags entgegen.

4.) Zusammenfassung

Letztlich rühren viele der Streitigkeiten in der Literatur bzgl. der Frage nach der Existenz von „Überschusserzielungsvermögen“ aus einem Missverständnis her: So darf aus der Existenz eines solchen Erwerbsvermögens nicht geschlossen werden, dass nun sämtliche Wertsteigerungen im Privatvermögen steuerpflichtig sind. Dies ist vielmehr nur dann der Fall, wenn derartige Wertveränderungen vom Tatbestand der jeweiligen Einkunftsart erfasst werden.

Die hier vorgeschlagene Implementierung der Veräußerungstatbestände in die laufenden Einkunftsarten soll gerade eine solche tatbestandliche Erfassung gewährleisten. Diesem Ansatz folgend wäre im nächsten Schritt freilich noch über die Frage zu entscheiden, ob die Veräußerung von (keiner laufenden Einkunftsart dienenden) Wirtschaftsgütern des Privatvermögens (bspw.: brachliegende Grundstücke, Gegenstände des täglichen Gebrauchs, etc.) steuerlich erfasst werden soll, was wiederum im Rahmen einer eigenen Einkunftsart geschehen müsste.

Vorzug einer solchen steuerlichen Erfassung wäre der Wegfall der im Rahmen von gemischt genutzten Wirtschaftsgütern bestehenden Schwierigkeiten bei der Zuordnung bzw. Aufteilung von Aufwendungen.⁷⁷⁹ Dies zumindest unter der Prämisse, dass sowohl die Wertsteigerungen von betrieblich bzw. beruflich genutzten Wirtschaftsgütern, als auch die von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens gleich behandelt werden und jeweils die gleichen Aufwendungen zum Abzug zugelassen werden; sich die Zuordnung zur jeweiligen Einkunftsart also nicht finanziell auswirkt.

⁷⁷⁸ Dahingehend auch: *Trzaskalik*, in: Tipke/Lang, Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, 1995, 321 (328).

⁷⁷⁹ Anm.: Solche bestehen auch bei den o.g. Reformmodellen von Lang und Kirchhof.

Dies ist aber nur dann gewährleistet, wenn die betrieblichen bzw. beruflichen Einkunftsarten mit dem (zu schaffenden) Tatbestand der „privaten Veräußerungsgeschäfte“ gleichwertig sind. Eine solche Gleichwertigkeit würde aber voraussetzen, dass *sämtliche* Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften steuerlich anerkannt werden, da sich ansonsten Belastungsunterschiede aus der Zuordnung von Aufwendungen ergäben. Dies würde jedoch dazu führen, dass der Steuerpflichtige seine Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften nicht nur – wie es derzeit der Fall ist – mit Einkünften aus derartigen Geschäften verrechnen, sondern sämtliche Verluste aus privat angeschafften Wirtschaftsgütern steuerlich geltend machen kann, was zu massiven Steuerausfällen führen würde, da der Staat an sämtlichen Wertverlusten partizipieren würde. Eine vollständige Erfassung derartiger Wertveränderungen ist damit aus staatswirtschaftlichen Gründen schon nicht möglich, so dass es dogmatisch vorzugswürdig erscheint, Wertsteigerungen von rein privat genutzten Wirtschaftsgütern des Privatvermögens erst gar nicht der Besteuerung zu unterwerfen.⁷⁸⁰ Die daraus entstehenden Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen Privatsphäre und Berufs-/ Betriebssphäre wären hinzunehmen, können durch eine strikte Orientierung am Veranlassungszusammenhang aber bewältigt werden. Der hier erarbeitete Reformanstoß wäre damit grds. – ebenso wie die Entwürfe von Lang und Kirchhof – geeignet, die bei der Zuordnung von Aufwendungen entstehenden Schwierigkeiten zu verringern, auch wenn die Abgrenzung zur steuerlich unbeachtlichen Privatsphäre weiterhin nach den von der Rspr. entwickelten Maßstäben vorzunehmen wäre.

C. Schwierigkeiten der Umsetzung eines steuerlichen Gesamtkonzepts

Sämtliche, in den beiden letzten Abschnitten vorgestellte, Reformvorschläge sind grds. geeignet, eine Verbesserung der bei der Zuordnung von Aufwendungen zu den einzelnen Einkunftsarten bestehenden Unwegsamkeiten herbeizufüh-

⁷⁸⁰ Schön, *StuW* 2002, 23 (31) spricht sich auch unter Hinweis auf die hohe zu erwartende Zahl von Bagatellfällen gegen eine Erfassung von rein privat genutzten Wirtschaftsgütern aus. Dem ist zuzustimmen.

ren. So begrüßenswert sie aber auch sein mögen, bedürfen sie um Wirkung zu erlangen doch der Umsetzung durch den parlamentarischen Gesetzgeber. Dieser hat sich in der Vergangenheit jedoch nicht gerade reformwillig gezeigt, wenn es um den „großen Wurf“ ging, was der Tatsache geschuldet ist, dass Steuerpolitik in erster Linie Klientelpolitik ist. So wurden zwar wiederholt grundlegende Reformen angekündigt,⁷⁸¹ diese sind jedoch allesamt missglückt oder gescheitert.⁷⁸² Stattdessen achtete der Gesetzgeber vornehmlich auf die Interessen seiner Wählerschaft und schaffte eine Vielzahl größerer oder kleinerer Vergünstigungstatbestände, die die Systematik des EStG immer weiter durchlöcherten.⁷⁸³

Auch Lang und Kirchhof waren sich dieser realpolitischen Hürden bei der Umsetzung großer Reformen bewusst. Der Grund, weshalb sie dennoch einen derartigen Kraftakt auf sich nahmen und „große Lösungen“ erarbeiteten, lag zwar zum einen sicherlich in einem gewissen Optimismus und der damit verbundenen Hoffnung, es könne doch zu einer Umsetzung der Entwürfe kommen. Zum anderen sollte durch die Vorschläge aber ausdrücklich die Diskussion in der Wissenschaft angeregt werden, denn nur der Dialog kann zu Veränderungen in der Zukunft führen.⁷⁸⁴ Umso bedauerlicher ist es, dass diese Diskussion⁷⁸⁵ letztlich kaum politische Beachtung gefunden hat. Dies führte zunächst zu einer

⁷⁸¹ Helmut Kohl sprach etwa von einer „Jahrhundertreform“, während Hans Eichel die „größte Reform in der Geschichte der Bundesrepublik“ ankündigte.

⁷⁸² Vgl. zum Gesamten auch: *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2012, S. 1817.

⁷⁸³ Gedacht sei etwa an die von der FDP initiierte Privilegierung der Hotelbranche.

⁷⁸⁴ Dazu auch: *Tipke*, *StuW* 2002, 148 (148) mwN.

⁷⁸⁵ Zum Entwurf von Kirchhof etwa: *Tipke*, *StuW* 2002, 148; *Wassermeyer*, *DStR* 2001, 920; *Kirchhof*, *DStR* 2001, 913; *Kirchhof*, *StuW* 2002, 3; *Weber-Grellet*, *ZRP* 2003, 279; *Voß*, *ZRP* 2003, 458; *Voß*, *ZRP* 2004, 33; sowie zum Entwurf von Lang: *Lang/Englisch/Keß*, *DStR* 2005 (Beihefter zu Heft 25), 1; *Schön*, *DStR* 2008 (Beihefter zu Heft 17), 10.

gewissen Ernüchterung der Reformer.⁷⁸⁶ Die Diskussion in der Wissenschaft kam dadurch aber nicht nachhaltig ins Stocken.⁷⁸⁷

Ohne die Probleme von privat geschaffenen Steuergesetzbuchentwürfen vertiefen zu wollen, wird aber deutlich, dass „große Lösungen“ realpolitisch kaum umsetzbar sind.⁷⁸⁸ Damit ist aber auch die Frage, ob die bei der Zuordnung von Aufwendungen entstehenden Probleme im Rahmen derartiger Reformen „besser“ gelöst werden können, letztlich hinfällig,⁷⁸⁹ da es zu solchen Reformen schlichtweg nicht kommen wird. Dennoch soll uns – wie es Wolfgang Schön in einem Vortrag sagte – „die Verfolgung von Idealen nicht hindern, reale Fortschritte in der Steuergesetzgebung zu erreichen“.⁷⁹⁰

Nachfolgend soll daher untersucht werden, ob eine Verbesserung der Zuordnungsprobleme nicht durch kleinere (und damit besser umsetzbare) Änderungen des EStG herbeigeführt werden kann.

3. Teil: „Kleine Lösung“: Tatbestandsspezifische Änderungsvorschläge

Eine Vielzahl der Friktionen bei der Zuordnung von Aufwendungen bei punktuellen Einkunftsarten entstehen aufgrund der Tatsache, dass die einzelnen Einkunftsarten unterschiedliche Arten von Aufwendungen zum Abzug zulassen. Ferner besteht Streit über die Natur der punktuellen Einkunftsarten und die Frage, ob eine Berücksichtigung nachträglich anfallender Aufwendungen möglich sein soll.

⁷⁸⁶ Pezzer, in: Tipke, Gestaltung der Steuerrechtsordnung, 2011, 491 (494) geht davon aus, dass der Vorschlag der Stiftung Marktwirtschaft (an dem er mitgewirkt hat) keine Realisierungschance hat, da die Politik das Interesse verloren zu haben scheint.

⁷⁸⁷ So widmete sich die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft im Jahr 2013 eigens der Möglichkeit der Erneuerung des Steuerrechts. Die Beiträge und Diskussionen der Teilnehmer finden sich bei: Jachmann (Hrsg.), Erneuerung des Steuerrechts [DStJG 37], Köln 2014.

⁷⁸⁸ Diesbzgl. darf auf die Ausführungen von: Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2012, S. 1867 ff verwiesen werden.

⁷⁸⁹ Wenn sie auch aus akademischer Sicht interessant sein mag.

⁷⁹⁰ Schön, DStR 2008 (Beihefter zu Heft 17), 10 (17).

Im Folgenden sollen daher konkrete Reformvorschläge erarbeitet werden, die bereits der Entstehung dieser Probleme entgegenwirken und so zu mehr Rechtssicherheit führen.

A. Änderungsvorschläge betreffend alle punktuellen Einkunftsarten

Der BFH zieht in seiner Rspr. zur Zuordnung von Aufwendungen bei punktuellen Einkunftsarten aus der „Punktualität“ der Veräußerungstatbestände den Schluss, dass nachträgliche Aufwendungen dort per se nicht berücksichtigt werden könnten und diese daher (mit Blick auf das objektive Nettoprinzip) den laufenden Einkunftsarten zuzuordnen seien.⁷⁹¹ Dieser Ansatz wurde bereits in Bezug auf die hier untersuchten originär privaten Veräußerungsgeschäfte widerlegt.⁷⁹² Dennoch wäre es mit Blick auf die Rechtssicherheit sinnvoll, die Möglichkeit der Erfassung von nachträglich anfallenden Aufwendungen bei punktuellen Einkunftsarten gesetzlich zu verankern. Dies könnte etwa durch einen ausdrücklichen Verweis (in den einzelnen punktuellen Einkunftsarten) auf die Vorschrift des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO umgesetzt werden.

Ein ähnliches Vorgehen würde sich auch hinsichtlich des Veranlassungszusammenhangs anbieten, da auch dort Unklarheiten bestehen. So sind die Relevanz objektiver bzw. subjektiver Komponenten und deren Verhältnis zueinander noch immer umstritten.⁷⁹³ Eine ausdrückliche Kodifizierung des Veranlassungszusammenhangs würde indes zu einer starken Einengung des Spielraums der Rspr. führen, die in der Vergangenheit stets einzelfallbezogene und ergebnisorientierte Lösungen entwickelt hat. Dies auch mit gutem Sinn für den Gesamtzusammenhang. Damit wäre es zwar zu begrüßen, wenn sich die Rspr. künftig am hier erarbeiteten Verständnis des Veranlassungszusammenhangs orientieren würde,⁷⁹⁴

⁷⁹¹ Exemplarisch: *BFH v. 16.03.2010*, VIII R 20/08, BStBl. II 2010, 787; *BFH v. 20.06.2012*, IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275.

⁷⁹² Vgl. dazu bereits ausführlich: 3. Kapitel: 1. Teil: B. IV. 1.) b); 3. Kapitel: 2. Teil: B. IV. 1.); 3. Kapitel: 3. Teil: B. IV. 2.).

⁷⁹³ Dazu bereits: 2. Kapitel: 1. Teil: C.

⁷⁹⁴ Vgl. dazu bereits: 2. Kapitel: 1. Teil: C.

eine Kodifizierung könnte unter Umständen aber „über das Ziel hinaus schießen“, da sie der Rspr. ihren Entscheidungsspielraum im jeweiligen Einzelfall nehmen würde.

B. Änderungsvorschläge zu § 23 EStG

Bereits im Rahmen der „großen Lösungen“ wurde eine Ausgliederung der Veräußerungsgewinne aus § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG und eine Eingliederung dieser Einkünfte in § 21 EStG vorgeschlagen. Dies wäre auch im Rahmen einer kleinen Reform umsetzbar und würde keine grundlegenden Änderungen des EStG erfordern. Dadurch wäre die Zuordnung von Aufwendungen bei Einkünften aus § 21 und § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG ergebnisneutral und damit deutlich entschärft. Eine konkrete Umsetzung könnte etwa durch eine sinngemäße Anwendbarkeit der Vorschriften über das Betriebsvermögen in § 21 EStG erreicht werden.

Desweiteren könnte über eine Streichung der Veräußerungsfristen in § 23 EStG nachgedacht werden, was zu einer, aus gleichheitsrechtlicher Sicht zu begrüßenden, Angleichung an im Betriebsvermögen gehaltene Wirtschaftsgüter führen würde.⁷⁹⁵

Weiteres Konfliktpotential könnte durch ausdrückliche Ausklammerung von § 23 EStG aus § 12 Nr. 1 EStG beseitigt werden. So besteht wie bereits aufgezeigt⁷⁹⁶ Streit darüber, ob Schuldzinsen für eigengenutzte Wohnobjekte, die später gewinnbringend veräußert werden, bei § 23 EStG berücksichtigt werden dürfen, oder ob diese aufgrund der Regelung des § 12 Nr. 1 EStG unberücksichtigt bleiben müssen. Eine klarstellende Regelung im Gesetz, die § 12 Nr. 1 EStG in diesen Fällen für nicht anwendbar erklärt, könnte hier Abhilfe schaffen.

⁷⁹⁵ Dies wird auch von: *Musil*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 23 EStG Anm. 8 vorgeschlagen, führt zugegebenermaßen aber zu keiner Verbesserung der Zuordnungsproblematik. Dennoch erscheint eine derartige Änderung überzeugend.

⁷⁹⁶ Vgl. dazu: 3. Kapitel: 1. Teil: B. II. 3.).

C. Änderungsvorschläge zu § 17 EStG

Die weitgehende steuerliche Erfassung von Veräußerungserlösen von Beteiligungen in § 20 Abs. 2 EStG macht § 17 EStG letztlich entbehrlich, so dass über eine Streichung dieser Vorschrift⁷⁹⁷ und eine Einbeziehung der dort geregelten Vermögensmehrungen in § 20 Abs. 2 EStG nachgedacht werden sollte.⁷⁹⁸

Weniger „radikal“ und dennoch begrüßenswert wäre eine Änderung des Begriffs der „Veräußerungskosten“ in „Werbungskosten“, was einen Gleichlauf mit den hier behandelten punktuellen Einkunftsarten gewährleisten würde. Zwar wird in der Literatur eine Anerkennung von Werbungskosten im Wege einer teleologischen Erweiterung des Begriffs der Veräußerungskosten teilweise für möglich gehalten, eine solche wird von der Rspr. aber nicht anerkannt und ist für den Steuerpflichtigen auch nicht in allen Konstellationen vorteilhaft.⁷⁹⁹

D. Änderungsvorschläge zu § 20 EStG

Der größte Reformbedarf besteht im Bereich des § 20 EStG. Zunächst wäre es dort angezeigt, den Fall der Insolvenz der Gesellschaft, an der der Anteilseigner beteiligt ist, in § 20 Abs. 2 EStG aufzunehmen. So führt etwa eine gesellschaftliche Veranlassung eines vom Anteilseigner gewährten Darlehens, das später ausfällt, zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung. Diese wird im Falle der Insolvenz jedoch nicht veräußert, so dass der Tatbestand des § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG nicht erfüllt wird und der Darlehensausfall damit

⁷⁹⁷ Dies würde jedoch eine Übergangsregelung bzgl. der vor der Einführung der Abgeltungssteuer angeschafften Wertpapiere verlangen, da ansonsten eine Besteuerungslücke entstehen würde. Vgl. dazu: *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 2016, S. 229.

⁷⁹⁸ So auch die Auffassung von: *Frotscher*, in: *Frotscher*, EStG, § 17 Rz. 7 der dies als dogmatisch „saubere Lösung“ bezeichnet; diese Möglichkeit sehen auch: *Zimmermann/Schwieger*, in: *Bordewin/Brandt*, EStG, § 17 Rz. 22.

⁷⁹⁹ Die Rechtsprechung versucht derartige Aufwendungen als „nachträgliche Anschaffungskosten“ zu berücksichtigen und auf diesem Weg das objektive Nettoprinzip zu wahren. Dazu bereits: 3. Kapitel: 2. Teil: B. II. 1.).

steuerlich folgenlos bleibt.⁸⁰⁰ Anders ist dies bei § 17 EStG, wo § 17 Abs. 4 EStG einen Gleichlauf von Veräußerung und Insolvenz der Gesellschaft anordnet. Damit hängt nach derzeitigem Recht die steuerliche Beachtlichkeit von der Größe der Beteiligung ab, was gleichheitsrechtlich nicht zu rechtfertigen ist. Hier ist der Gesetzgeber gehalten nachzuarbeiten.⁸⁰¹

Aber auch der endgültige Ausfall von nicht gesellschaftlich veranlassten Darlehen ist derzeit nur unzureichend geregelt und führt zu Unsicherheiten beim Rechtsanwender. Eine Kodifizierung des Falles des schlichten „Wertloswerdens“ derartiger Darlehen könnte hier Abhilfe schaffen. Dies könnte durch eine Änderung von § 20 Abs. 2 S. 2 EStG umgesetzt werden, indem die „endgültige Wertlosigkeit“ derartiger Forderungen in den Tatbestand aufgenommen und einer Veräußerung der Forderung gleichgestellt wird. Damit würde die hier vertretene (aber höchst umstrittene) analoge Erweiterung des § 20 Abs. 2 S. 2 EStG hinfällig werden.⁸⁰²

Ferner wäre – um die Zuordnung von Aufwendungen zu § 20 Abs. 1 bzw. zu § 20 Abs. 2 EStG zu entschärfen – eine Angleichung der jeweils abziehbaren Aufwendungen sinnvoll.⁸⁰³ Derzeit können die tatsächlich durch § 20 Abs. 1 EStG veranlassten Aufwendungen steuerlich nicht geltend gemacht werden, da sie dem Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Abs. 9 S. 1 EStG unterliegen und durch den Sparer-Pauschbetrag verdrängt werden, während bei § 20 Abs. 2 EStG zumindest die mit dem Veräußerungsgeschäft in unmittelbarem sachlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen abgezogen werden können. Unabhängig von der Frage, ob die Regelung des § 20 Abs. 9 EStG ge-

⁸⁰⁰ Vgl. dazu bereits: 3. Kapitel: 3. Teil: B. I. 2.). Dieser Fall ist nicht zu vergleichen mit dem einer gescheiterten Veräußerung, da der Steuerpflichtige dort zumindest versucht den Tatbestand der Veräußerung zu erfüllen. Dies ist hier gerade nicht der Fall.

⁸⁰¹ Dieser Auffassung ist auch: *Jachmann*, in: Hey, DStJG 34, 2011, 251 (273).

⁸⁰² Vgl. hierzu: 3. Kapitel: 3. Teil: B. I. 3.).

⁸⁰³ Zu bevorzugen wäre eine Verwendung des allgemeinen Werbungskostenbegriffs; vgl. dazu bereits: 4. Kapitel: 2. Teil: B. II. 1.).

gen Verfassungsrecht verstößt,⁸⁰⁴ wäre eine Abschaffung dieser Vorschrift jedenfalls aber mit Blick auf die Zuordnung von Aufwendungen zu befürworten.⁸⁰⁵ Ferner wäre es begrüßenswert, auch bei § 20 Abs. 2, 4 EStG den allgemeinen Werbungskostenbegriff zu verwenden und nicht nur die im „unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft“ stehenden Aufwendungen zum Abzug zuzulassen. Dabei sei darauf hingewiesen, dass aufgrund der Vorschrift des § 20 Abs. 6 S. 1 EStG keine übermäßige Belastung des Staatshaushalts durch eine Streichung von § 20 Abs. 9 EStG und eine Änderung des Aufwendungsbegriffs zu befürchten ist, da Verluste aus Kapitalvermögen nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden dürfen.

⁸⁰⁴ An der Verfassungsmäßigkeit des Werbungskostenabzugsverbots werden von Teilen der Literatur erhebliche Zweifel angemeldet. Von einer Verfassungswidrigkeit gehen aus: *Englisch*, *StuW* 2007, 221 (223); *Hey*, *BB* 2007, 1303 (1307); *Behrens*, *BB* 2007, 1025 (1028); anderer Ansicht sind: *Musil*, *FR* 2010, 149 (152); *Weber-Grellet*, *NJW* 2008, 545 (548); *Eckhoff*, *FR* 2007, 989 (997); *Jachmann*, in: *Hey*, *DStJG* 34, 2011, 251 (258); differenzierend: *FG Baden-Württemberg v. 17.12.2012*, 9 K 1637/10, *EFG* 2013, 1041.

⁸⁰⁵ Dies würde freilich dem Vereinfachungsgedanken der Abgeltungsteuer zuwider laufen. Dies sieht auch: *Musil*, *FR* 2010, 149 (155) der daher für einen kompletten Ausstieg aus der Abgeltungsteuer plädiert.

Abschließende Würdigung / Gesamtfazit

Die vorliegende Untersuchung hat aufgezeigt, dass eine konsequente Orientierung am Veranlassungsprinzip – auch bei derzeitiger Rechtslage – geeignet ist, die Probleme, die bei der Zuordnung von Aufwendungen bei originär privaten Veräußerungsgeschäften entstehen, zu bewältigen.

Dabei sind die einzelnen Aufwendungen dann durch die jeweilige Einkunftsart veranlasst, wenn diese subjektiv mit der Absicht getätigt wurden, die Erwerbsleistung zu fördern und objektiv ein Zusammenhang zu dieser besteht. Dem objektiven Zusammenhang kommt hierbei eine bloße Beweisfunktion zu. (1. Kapitel: 1. Teil)

Ferner haben die Untersuchungen ergeben, dass die Zuordnung von Aufwendungen bei punktuellen Einkunftsarten nicht verfassungsrechtlich determiniert ist. So verstößt auch eine unter Umständen jahrelange Nichtberücksichtigung von reell anfallenden Aufwendungen nicht gegen Verfassungsrecht, da es insoweit nur darauf ankommt, dass diese Aufwendungen überhaupt steuerlich berücksichtigt werden. (1. Kapitel: 3. Teil)

Diesen Maßstab zugrundegelegt, können durchgehend vertretbare Ergebnisse bei der Zuordnung von Aufwendungen erzielt werden. Hinsichtlich der – als Anstoß zu dieser Arbeit dienenden – neueren Rspr. des BFH⁸⁰⁶ zur Anerkennung nachträglicher Aufwendungen bei originäre privaten Veräußerungsgeschäften ist festzuhalten, dass auch im Rahmen dieser Einkunftsarten eine Berücksichtigung nachträglich anfallender Aufwendungen grds. möglich ist. Dabei existieren insbesondere keine tatbestandlichen Besonderheiten, die einer solchen Berücksichtigung im Wege stehen würden. So können nachträglich anfallende Aufwendungen im Falle der Veranlassung durch eine dieser Einkunftsarten mit-

⁸⁰⁶ BFH v. 16.03.2010, VIII R 20/08, BStBl. II 2010, 787; BFH v. 20.06.2012, IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275.

tels Anwendung der Vorschrift des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO⁸⁰⁷ steuerliche Berücksichtigung finden. (1. Kapitel 2. Teil und 2. Kapitel)

Dennoch würden kleinere Steuerreformen bei der Zuordnung von Aufwendungen bei den hier untersuchten punktuellen Einkunftsarten zu einem Mehr an Rechtssicherheit beitragen, wohingegen größere Reformen zwar erstrebenswert, in der Praxis jedoch kaum realisierbar sind. (3. Kapitel)

Aufgrund der Tatsache, dass auch bei der momentanen Rechtslage keine größeren Probleme im Bereich der originär privaten Veräußerungsgeschäfte auftreten, ist der Reformdruck auf den Gesetzgeber jedoch eher gering.⁸⁰⁸ Damit ist auch mit kleineren Reformen in absehbarer Zeit kaum zu rechnen. Der Rechtsanwender ist somit gehalten, durch saubere Anwendung der ihm steuerjuristisch zur Verfügung stehenden Methoden, selbst belastungsgerechte Lösungen zu entwickeln. Dabei darf er jedoch nicht dahin abdriften, sich von allgemeinen Gerechtigkeitserwägungen leiten zu lassen. Vielmehr hat er sich bei der Zuordnung von Aufwendungen strikt am Veranlassungsprinzip zu orientieren. Dass dies bei der Lösung konkreter Zuordnungsfragen möglich ist und zu vorhersehbaren und belastungsgerechten Ergebnissen führt, hat die vorliegende Arbeit aufgezeigt.

⁸⁰⁷ Anm.: Sofern die Steuer nicht ohnehin nur vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt wurde.

⁸⁰⁸ Darauf weist auch: *Desens*, in: Jachmann, DStJG 37, 2014, 95 (126) hin.



Literaturverzeichnis

- Bareis*, Peter, Plädoyer für eine neues Konzept beim Abzug von Schuldzinsen, *StuW* 1986, 118-127.
- Bauer*, Klaus, *Der Dualismus Betriebsausgaben- Werbungskosten*, München 1974.
- Bäumel*, Swen Oliver, *System und Reform der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte*, Frankfurt am Main 2005.
- Bayer*, Frank, Verlorene Gesellschafterdarlehen im steuerlichen Privatvermögen, *DStR* 2009, 2397-2402.
- Bayer*, Hermann-Wilfried, *Der Stufenbau des Steuertatbestandes*, *FR* 1985, 337-344.
- ders.*, *Grundbegriffe des Steuerrechts*, Frankfurt am Main 1990.
- Beck*, Hans-Joachim, Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung zum anschaffungsnahe Aufwand- neue Abgrenzungskriterien zwischen nachträglichen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand, *DStR* 2002, 1559-1566.
- Becker*, Enno, Zur Frage der einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlung und der kaufmännischen Buchführung, *StuW* 1926, 667-808.
- Behrens*, Stefan, Neuregelung der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen ab 2009 nach dem Regierungsentwurf eines Unternehmenssteuerreformgesetzes vom 14.3.2007, *BB* 2007, 1025-1031.
- Biergans*, Enno, *Einkommensteuer und Steuerbilanz*, München 1990.
- Biergans*, Enno, *Wasmer*, Claudius, Zum Tatbestand der Besteuerung und zum Leistungsfähigkeitsbegriff in der Einkommensteuer, *FR* 1985, 57-63.
- Birk*, Dieter, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, Köln 1983.

ders., Zum Stand der Theoriendiskussion in der Steuerrechtswissenschaft, *StuW* 1983, 293-299.

Birk, Dieter, *Desens*, Marc, *Tappe*, Henning, *Steuerrecht*, 19. Auflage, Heidelberg 2016.

Blümich, Walter (Hrsg.), *EStG, KStG, GewStG, Kommentar*, München (Loseblatt, Stand: Juli 2016).

Böddinghaus, Andrea, *Kleveman*, Gerd, Der Begriff der Veräußerungskosten gemäß § 16 Abs. 2 EStG, *DB* 1987, 120-122.

Bode, Christoph, Nachträgliche Anschaffungskosten beim Ausfall von Gesellschafterdarlehen nach MoMiG und Einführung der Abgeltungsteuer, *DStR* 2009, 1781-1786.

Bordewin, Arno, *Brandt*, Jürgen, *Bode*, Walter (Hrsg.), *Einkommensteuergesetz, Kommentar*, Heidelberg (Loseblatt, Stand: November 2016).

Bormann, Michael, Der Diebstahl von Geld als Werbungskosten bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit?, *DStZ* 1982, 97-99.

Bornhaupt, Kurt Joachim von, Der Begriff der Werbungskosten unter besonderer Berücksichtigung seines Verhältnisses zum Betriebsausgabenbegriff, in: *Söhn*, Hartmut (Hrsg.), *Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht*, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft [DStJG 3], Köln 1980, 149-200.

ders., Zur Problematik des Werbungskostenbegriffs, *FR* 1982, 313-321.

ders., Ermittlung des Werbungskostenbegriffs nach dem Veranlassungsprinzip im Wege der Rechtsfortbildung, *DStR* 1983, 11-17.

Brodhun, Albrecht Heinrich, *Die Besteuerung privater Vermögensumschichtungen im Einkommensteuerrecht am Beispiel der Rechtsnachfolgeregelung des § 23 EStG*, Regensburg 2010.



- Bruschke*, Gerhard, § 17 EStG- Kapitalersetzende Darlehen unter Berücksichtigung des Kleinanleger- und Sanierungsprivilegs, *SteuK* 2014, 45-49.
- Canaris*, Claus-Wilhelm, *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, Berlin 1983.
- Dechant*, René-Marcel, *Die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte in systematischer und verfassungsrechtlicher Hinsicht*, Berlin 2006.
- Desens*, Marc, *Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung*, Tübingen 2010.
- ders.*, Der Verlust von Verlustvorträgen nach der Mindestbesteuerung, *FR* 2011, 745-751.
- ders.*, Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Maßstab der Steuernormen in der Rechtsprechung des BVerfG, *StuW* 2016, 240-255.
- ders.*, Einkommensbegriffe und Einkunftsarten, in: *Jachmann*, Monika (Hrsg.), *Die Erneuerung des Steuerrechts*, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft [DStJG 38], Köln 2014, 95-135.
- Dinkelbach*, Andreas, Offene Fragen und Ungereimtheiten bei Kapitaleinkünften nach der Unternehmensteuerreform, *DB* 2009, 870-875.
- Doege*, Mirko, Wertminderung und Ausfall privater Kapitalanlagen nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008, *Stbg* 2008, 440-445.
- Döllerer*, Georg, Verlust eines eigenkapitalersetzenden Gesellschafterdarlehens als nachträgliche Anschaffungskosten einer wesentlichen Beteiligung, *FR* 1992, 233-236.
- Dornheim*, Bertram, Nachträglicher Schuldzinsenabzug bei wesentlichen Beteiligungen im Sinne von § 17 EStG, *DStZ* 2011, 763-768.
- ders.*, Nachträglicher Schuldzinsenabzug bei privaten Veräußerungsgeschäften, *DStZ* 2012, 553-560.
- Drüen*, Klaus-Dieter, *Periodengewinn und Totalgewinn*, Berlin 1999.

- Duhn*, Carl von, *Francke*, Heinrich Gottlieb, Gesetzessammlung für die Königlich-Preußischen Staaten, Berlin 1812.
- Dusowski*, Anne, Das „Zufluss-Abfluss-Prinzip“: Ein Phantom des Einkommensteuerrechts?, *DStZ* 2004, 716-723.
- dies.*, Zu- und Abfluss bei einkommensteuerlichen Einmaltatbeständen, Berlin 2004.
- Eckhoff*, Rolf, Abgeltungsteuer, *FR* 2007, 989-998.
- Eisgruber*, Thomas, Einkommensteuerobjekt und Bemessungsgrundlage, in: *Kube*, Hanno, *Mellinghoff*, Rudolf, *Morgenthaler*, Gerd (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Heidelberg 2013, 1837-1852.
- Elster*, Ludwig, *Weber*, Adolf, Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Jena 1892.
- Englisch*, Joachim, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Kritik der Abgeltungsteuer, *StuW* 2007, 221-240.
- ders.*, Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips, *DStR* 2009 (Beihefter zu Heft 34), 92-100.
- Falkner*, Melanie, Die Einkunftserzielungsabsicht als subjektives Besteuerungsmerkmal, Frankfurt am Main [u.a.] 2009.
- Flies*, Rolf, Nachträgliche Schuldzinsen nach der Beendigung der Erzielung von Überschusseinkünften, *DB* 1998, 2438-2442.
- Friauf*, Karl Heinrich, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, in: *Friauf*, Karl Heinrich (Hrsg.), Steuerrecht und Verfassungsrecht, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft [DStJG 12], Köln 1989, 3-32.
- Frotscher*, Gerrit (Hrsg.), Praxiskommentar EStG, Freiburg (Loseblatt, Stand: Oktober 2016).

- Fuhrmann*, Claas, GmbH-Beteiligungen, NWB 2009, 3990-3996.
- Fuisting*, Bernhard, Die preußischen direkten Steuern, Berlin 1902.
- Fuisting*, Bernhard, *Strutz*, Georg (Hrsg.), Die preußischen direkten Steuern, Kommentar, Berlin 1915.
- Gallert*, Jan, Abzugsverbote für Betriebsausgaben und Werbungskosten als Verfassungsproblem, Frankfurt am Main 2013.
- Gassner*, Wolfgang, *Lang*, Michael, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Wien 2000.
- Geserich*, Stephan, Nachträgliche Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, NWB 2012, 3304-3310.
- Giloy*, Jörg, Zur Periodizität der Einkommensteuer, FR 1979, 133-137.
- Grabower*, Rolf, Preußens Steuern vor und nach den Befreiungskriegen, Berlin 1932.
- Graf*, Michael, Steuerverstrickung von Kapitalforderungen- zur Berücksichtigung von Verlusten trotz Abgeltungsteuer, in: *Drüen*, Klaus-Dieter (Hrsg.), Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2009/2010, Herne 2010, 260-271.
- Groh*, Manfred, Nachträgliche Änderung des Veräußerungsgewinns, DB 1995, 2235-2241.
- ders.*, Ist die verdeckte Einlage ein Tauschgeschäft?, DB 1997, 1683-1688.
- ders.*, Verdeckte Einlage von Gesellschafterforderungen, in: *Herzig*, Norbert (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 1997/1998, Köln 1998, 7-27.
- ders.*, Unternehmensteuerreform 2008/MoMiG 2008: Neuerungen bei § 17 EStG, FR 2008, 264-268.
- Grossfeld*, Bernhard, Die Einkommensteuer, Geschichtliche Grundlage und rechtsvergleichender Ansatz, Tübingen 1981.

- Gschwendtner*, Hubertus, Darlehensverluste eines wesentlich an einer Kapitalgesellschaft beteiligten Gesellschafters, NJW 1999, 2165-2167.
- Haase*, Florian, BFH: Nachträgliche Schuldzinsen bei Einkünften aus § 17 EStG, BB 2010, 2870-2871.
- Hackmann*, Johannes, Die Besteuerung des Lebenseinkommens, Tübingen 1979.
- Haisch*, Martin, *Krampe*, Stephan, Überschusserzielungsabsicht bei der Kapitalanlage unter der Abgeltungsteuer, DStR 2011, 2178-2183.
- Haller*, Heinz, Die Steuern, Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben, 3. Auflage, Tübingen 1981.
- Happe*, Rüdiger, Neue Aspekte bei Darlehen von Gesellschaftern einer GmbH-Teil 1, SteuK 2014, 379-383.
- Hecht*, Gottfried, Ist der Begriff „Liebhaberei“ im Vermietungs- und Verpachtungsbereich noch aktuell?, BB 2000, 226-234.
- Helios*, Marcus, *Link*, Mathias, Zweifelsfragen der Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge aus Finanzinnovationen und offene Fonds, DStR 2008, 386-392.
- Hensel*, Albert, Steuerrecht, Berlin 1933.
- Herrmann*, Carl, *Heuer*, Gerhard, *Raupach*, Arndt (Hrsg.) (Hrsg.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Köln (Loseblatt, Stand: Oktober 2016).
- Heuermann*, Bernd, Soll ein Veräußerungsgewinn nach § 23 EStG in die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einbezogen werden?, DStZ 2002, 864-867.
- ders.*, Vermietung auf bestimmte Zeit, Überschusserzielungsabsicht und in die Prognose einzubeziehende Besteuerungsmerkmale, DB 2002, 2011-2015.
- ders.*, Ausgefallene Finanzierungshilfen bei Anteilsveräußerungen im Privatvermögen- Nettoprinzip und künftige Entwicklungen, DStR 2008, 2089-2094.



ders., Anteilsveräußerung (§ 17 EStG) und Gesellschafterfinanzierung, NZG 2009, 841-849.

ders., Können wir auf die Überschusserzielungsabsicht verzichten?, DStZ 2010, 825-830.

ders., System- und Prinzipienfragen beim Verlustabzug, FR 2012, 435-442.

ders., Entwicklungslinien steuerbarer Veräußerungen von Privatvermögen, DB 2013, 718-724.

Hey, Johanna, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, 1303-1309.

Höck, Edith, Private Veräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG: wirklich unabhängig von einer Veräußerungsabsicht?, FR 2000, 764-766.

Hofstetter, Helmuth, Zur Frage der Anwendbarkeit der juristischen Kausalitätstheorien auf § 4 Abs. 4 EStG, DStZ 1991, 658-661.

Hölzle, Gerrit, Nachträgliche Anschaffungskosten auf Kapitalbeteiligungen in der Fassung des RegE-MoMiG, DStR 2007, 1185-1192.

Hübschmann, Walter, Hepp, Ernst, Spitaler, Armin (Hrsg.), AO, FGO, Kommentar, Köln (Loseblatt, Stand: Oktober 2016).

Intemann, Jens, Cöster, Thilo, Schuldzinsenabzug nach Veräußerung oder Aufgabe einer wesentlichen Beteiligung- Änderung der Rechtsprechung?, DB 2007, 2059-2062.

Ipsen, Jörn, Staatsrecht II, 17. Auflage, Neuwied 2014.

Ismer, Roland, Prinzipien der Einkünfteermittlung- Periodizitätsprinzip, in: *Hey, Johanna* (Hrsg.), Einkünfteermittlung, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft [DStJG 34], Köln 2011, 91-120.

- Jachmann, Monika*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, Ansätze zu einer an der Gemeinwohlverantwortung des Einzelnen ausgerichteten Lastenverteilungsgerechtigkeit, Stuttgart 2003.
- dies.*, Ermittlung von Vermögenseinkünften- Abgeltungsteuer, in: *Hey, Johanna* (Hrsg.), Einkünfteermittlung, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft [DStJG 34], Köln 2011, 251-277.
- Jachmann, Monika, Schallmoser, Ulrich*, Berücksichtigung von nachträglichen Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DStR 2011, 1245-1249.
- Jochum, Heike*, Werbungskosten und nachträgliche Schuldzinsen bei privaten Veräußerungsgeschäften, SteuerStud 2011, 681.
- dies.*, Zur Zuordnung nachträglicher Schuldzinsen aus privaten Immobiliengeschäften, DStZ 2012, 728-736.
- Jüptner, Roland*, Leistungsfähigkeit und Veranlassung, Heidelberg 1989.
- Kellersmann, Dietrich*, Behandlung „unrealisierter“ Kapitalvermögenseinbußen im Rahmen der Abgeltungsteuer, FR 2012, 57-68.
- Kirchhof, Paul*, Besteuerung und Eigentum, in: *Korinek, Karl, Müller, Jörg Paul, Schlaich, Klaus* (Hrsg.), Die Verfassungsgerichtsbarkeit im Gefüge der Staatsfunktionen, Berlin, New York 1981.
- ders.*, Steuergleichheit, StuW 1984, 297-314.
- ders.*, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, 319-329.
- ders.*, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag, München 1988.
- ders.*, Besteuerung im Verfassungsstaat, Tübingen 2000.

- ders.*, Erläuterungen zum Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, DStR 2001, 913-917.
- ders.*, Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, Heidelberg 2001.
- ders.*, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer, in: *Ebling*, Iris (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft [DStJG 24], Köln 2001, 9-26.
- ders.*, Der Karlsruher Entwurf und seine Fortentwicklung zu einer vereinheitlichten Ertragsteuer, StuW 2002, 3-22.
- ders.*, Bundessteuergesetzbuch, Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, Heidelberg 2011.
- Kirchhof*, Paul (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, 15. Auflage, Köln 2016.
- Kirchhof*, Paul, *Söhn*, Hartmut, *Mellinghoff*, Rudolf (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, Heidelberg (Loseblatt: Stand: November 2016).
- Kirchner*, Hildebert, *Butz*, Cornelia, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 8. Auflage, Berlin 2015.
- Klein*, Franz (Hrsg.), Abgabenordnung, Kommentar, 13. Auflage, München 2016.
- Kleinmanns*, Florian, Negative Einkünfte aus Kapitalvermögen und die Abgeltungsteuer, DStR 2009, 2359-2361.
- Knaupp*, Friederike, Nachträgliche Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, SteuK 2012, 438-439.
- Koller*, Andreas, Abgrenzung von Einkunftstatbeständen im Einkommensteuerrecht, München 1993.
- Kröger*, Horst, Zum Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht, StuW 1978, 289-294.

- Kröner*, Michael, Differenzierende Betrachtungen zum Betriebsausgaben- und Werbungskostenbegriff, *StuW* 1985, 115-131.
- Krüger*, Roland, Führen Werbungskosten zu Überschusserzielungsvermögen?, *FR* 1995, 633-641.
- Kruse*, Heinrich Wilhelm, Über Werbungskosten, *FR* 1981, 473-479.
- ders.*, Über Rechtsgefühl, Rechtsfortbildung und Richterrecht im Steuerrecht, *BB* 1985, 1077-1084.
- ders.*, Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, *StuW* 1990, 322-330.
- Lademann*, Fritz (Hrsg.), Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Stuttgart (Loseblatt, Stand: September 2016).
- Lang*, Joachim, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, Köln 1981.
- ders.*, Die Einkünfte des Arbeitnehmers- Steuerrechtssystematische Grundlegung, in: *Stolterfoht*, Joachim (Hrsg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft [DStJG 9], Köln 1986, 15-83.
- ders.*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Bonn 1993.
- ders.*, Über das Ethische der Steuertheorie von Klaus Tipke, in: *Tipke*, Klaus, *Lang*, Joachim (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln 1995, 3-24.
- ders.*, Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips, in: *Drenseck*, Walter, *Seer*, Roman (Hrsg.), Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag, Köln 2001, 313-338.
- ders.*, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, in: *Ebling*, Iris (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft [DStJG 24], Köln 2001, 49-134.
- ders.*, Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Köln 2005.

ders., Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht, *StuW* 2007, 3-15.

ders., Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, Bericht über die Arbeit und Entwürfe der Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft, München 2013.

Lang, Joachim, Englisch, Joachim, Zur Verfassungswidrigkeit der neuen Mindestbesteuerung, *StuW* 2005, 3-24.

Lang, Joachim, Englisch, Joachim, Keß, Thomas, Grundzüge des Kölner Entwurfs eines Einkommensteuergesetzes, *DStR* 2005 (Beihefter zu Heft 25), 1-12.

Langohr, Thomas, Das Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht, Münster 1990.

Larenz, Karl, Richtiges Recht, München 1979.

Larenz, Karl, Canaris, Claus-Wilhelm, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 4. Auflage, Berlin 2014.

Lehner, Moris, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Verlustberücksichtigung, in: *Lehner, Moris* (Hrsg.), Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, München 2004, 1-22.

ders., Die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips, *DStR* 2009, 185-191.

Leisner-Egensperger, Anna, Zulässigkeit von Überschussprognosen bei Vermietungen?, *DStZ* 2010, 791-800.

Littmann, Eberhard, Bitz, Horst, Pust, Hartmut (Hrsg.), Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, Stuttgart (Loseblatt, Stand: Oktober 2016).

Littmann, Konrad, Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip, in: *Haller, Heinz, Kullmer, Lore, Shoup, Carl S.* (Hrsg.), Theorie und Praxis des finanzpoliti-

- schen Interventionismus, Fritz Neumark zum 70. Geburtstag, Tübingen 1970, 113-134.
- Lohr*, Jörg-Andreas, Vermögensverwaltungsgebühren als Werbungskosten bei Einkünften aus Kapitalvermögen und privaten Veräußerungsgeschäften, DStR 2005, 321-323.
- Lorenz*, Stefan, Einkünfteerzielungsabsicht bei auf Dauer angelegter Vermietung von Wohnraum, Hamburg 2013.
- Menges*, Patrick, Die Problematik der Zuordnung von Schuldzinsen im Einkommensteuerrecht, Osnabrück 2000.
- Meyer*, Bernd, Die Behandlung beruflich genutzter Wirtschaftsgüter des Privatvermögens als Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Nr. 6 und 7 EStG), DStR 1981, 131-135.
- ders.*, Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten- ein Dauerproblem in Rechtsprechung und Schrifttum, StBp 1995, 30-36.
- Meyer*, Bernd, *Ball*, Jochen, Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung- Trendwende des BFH, DStR 2012, 2260-2265.
- Meyer-Koppitz*, Dirk, Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten insbesondere bei wesentlichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, DStR 1999, 2053-2057.
- Mitschke*, Joachim, Lebenseinkommenbesteuerung durch interperiodischen Progressionsausgleich, StuW 1981, 255-260.
- Moritz*, Joachim, Neue BFH-Rechtsprechung zu § 17 EStG, GStB 2004, 420-426.
- ders.*, Kapitalanlagen im Schnittpunkt zwischen §§ 17 EStG und 20 EStG (Teil 1), DStR 2014, 1636-1646.



- Moritz, Joachim, Strohm, Joachim*, Nachträgliche Schuldzinsen nach Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung i.S.d. § 17 EStG, BB 2012, 3107-3112.
- Müller, Manuela*, Aufwendungen für Aus- und Fortbildung, Regensburg 2003.
- Müller-Franken, Sebastian*, Verfassungsrecht und Einkommensteuerrecht, in: *Tipke, Klaus, Söhn, Hartmut, Trzaskalik, Christoph* (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik, Köln 2005, 195-218.
- Musil, Andreas*, Abzugsbeschränkung bei der Abgeltungsteuer als steuersystematisches und verfassungsrechtliches Problem, FR 2010, 149-155.
- ders.*, Ermittlung von Vermögenseinkünften- Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften, in: *Hey, Johanna* (Hrsg.), Einkünfteermittlung, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft [DStJG 34], Köln 2011, 237-250.
- Neeb, Helmut*, Die Besteuerung von Spekulationsgewinnen, StuW 1991, 52-60.
- Niemeyer, Markus, Stock, Cornelius*, Notleidende Gesellschafterdarlehen im Lichte der Abgeltungsteuer, DStR 2011, 445-448.
- Offerhaus, Klaus*, Einzelfragen zur vereinfachten Gewinnermittlung durch Überschubrechnung, BB 1977, 1493-1501.
- ders.*, Zur steuerlichen Abgrenzung zwischen betrieblich (beruflich) veranlaßten und durch die Lebensführung veranlaßten Aufwendungen (Teil I), BB 1979, 617-622.
- ders.*, Zur steuerlichen Abgrenzung zwischen betrieblich (beruflich) veranlaßten und durch die Lebensführung veranlaßten Aufwendungen (Teil II), BB 1979, 667-672.
- ders.*, Was gehört zum Arbeitslohn?, BB 1982, 1061-1072.
- Palandt, Otto* (Hrsg.), Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 76. Auflage, München 2017.

- Park*, Chöng-hun, Rechtsfindung im Verwaltungsrecht, Grundlegung einer Prinzipientheorie des Verwaltungsrechts als Methode der Verwaltungsrechtsdogmatik, Berlin 1999.
- Paus*, Bernhard, Sind Zinsen nach Veräußerung eines Mietgrundstücks Werbungskosten?, FR 1984, 135-141.
- ders.*, Liebhaberei trotz positiver Gesamteinkünfte?, DStZ 2001, 200-202.
- ders.*, Verzicht des Gesellschafters auf Forderungen gegen seine Personengesellschaft, GStB 2004, 138-146.
- Pezzer*, Heinz-Jürgen, Die Einkünfteerzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung- ein Mysterium als Folge des Einkünftepluralismus, StuW 2000, 457-466.
- ders.*, Die Besteuerung der freien Berufe gem. § 18 EStG, in: *Tipke*, Klaus (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, Köln 2011, 491-510.
- Prinz*, Ulrich, Grundfragen und Anwendungsbereiche des Veranlassungsprinzips im Ertragsteuerrecht, StuW 1996, 267-274.
- Rasenack*, Christian, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, 2. Auflage, Heidelberg 2007.
- Raupach*, Arndt, Die verdeckte Nutzungseinlage in Kapitalgesellschaften, ein unbewältigtes Problem bei der Besteuerung nationaler und internationaler Konzerne?, in: *Klein*, Franz, *Vogel*, Klaus (Hrsg.), Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung, Festschrift für Hugo von Wallis zum 75. Geburtstag, Bonn 1985, 309-326.
- ders.*, Erwerbsaufwand und Privataufwand, in: *Kube*, Hanno, *Mellinghoff*, Rudolf, *Morgenthaler*, Gerd (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Heidelberg 2013, 1883-1887.

- Reil*, Stephanny, Leistungs- und Verlustfähigkeit, Das Leistungsfähigkeitsprinzip und das System des Verlustausgleichs im deutschen Einkommensteuerrecht, Frankfurt am Main 2003.
- Richter*, Heinz, Zur Deckungsgleichheit des Werbungskostenbegriffs mit dem Betriebsausgabenbegriff, FR 1981, 556-558.
- Rieck*, Ulrich, Aufteilung von Wertpapierverwaltungskosten auf Einkünfte aus Kapitalvermögen und Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften?, DStR 2003, 1958-1962.
- Ring*, Ludwig, Sind Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie der Restwert und die Abbruchkosten eines Gebäudes Werbungskosten?, DStZ 1980, 155-159.
- Röder*, Erik, Zur Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung (10d Abs. 2 EStG) und der Beschränkung des Verlustabzugs nach § 8 KStG, StuW 2012, 18-32.
- Rogall*, Matthias, *Luckhaupt*, Hagen, Zuordnung von Anschaffungskosten bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, DB 2011, 1362-1366.
- Ruppe*, Hans Georg, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zuordnung, in: *Tipke*, Klaus (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft [DStJG 1], Köln 1979, 7-40.
- ders.*, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben / Werbungskosten von den Privatausgaben, in: *Söhn*, Hartmut (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft [DStJG 3], Köln 1980, 103-147.
- Schallmoser*, Ulrich, Ein paar Gedanken zu nachträglichen Schuldzinsen bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, in: *Mellinghoff*, Rudolf

- (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag, Köln 2011, 739-748.
- ders.*, Berücksichtigung nachträglicher Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, *SteuK* 2013, 115-118.
- ders.*, Neues zu Immobilien im Einkommensteuerrecht, *DStR* 2013, 501-507.
- Schanz*, Georg, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, *FA* 1896, 1-87.
- Schell*, Matthias, Nachlaufende Schuldzinsen und Vorfälligkeitsentschädigungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, *FR* 2004, 506-517.
- Schick*, Walter, *Der Verlustrücktrag*, München 1976.
- Schiffbauer*, Siegfried, Die Typisierungstheorie im Steuerrecht, *StbJb* 1953/1954, 177-206.
- Schlarb*, Eberhard, Unfallbedingte Wertminderung des Kfz als Werbungskosten?, *DStR* 1984, 332-334.
- Schmidt*, Ludwig (Hrsg.), *Einkommensteuergesetz, Kommentar*, 35. Auflage, München 2016.
- Schmitt-Homann*, Fabian, Abgeltungsteuer: Verlustanteil, Forderungsausfall, Bezugsrecht und Wertpapierleihe, *BB* 2010, 351-356.
- Schmitz-Herscheidt*, Fabian, Nachträgliche Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, *FR* 2013, 39-42.
- Schön*, Wolfgang, Vermeidbare und unvermeidbare Hindernisse der Steuervereinfachung, *StuW* 2002, 23-35.
- ders.*, Steuerpolitik 2008- Das Ende der Illusionen?, *DStR* 2008 (Beihefter zu Heft 17), 10-20.

- ders.*, Aussprache zu Schüppen, Steuerliche Behandlung des Vendor Loans ohne/mit Rückbeteiligung, in: *Drüen*, Klaus-Dieter (Hrsg.), Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2011/2012, Herne 2012, 353-356.
- Schönke*, Adolf, *Schröder*, Horst (Hrsg.), Strafgesetzbuch, Kommentar, 29. Auflage, München 2014.
- Schramm*, Manuel, Das Rechtsinstitut der Liebhaberei, München 2006.
- Schuck*, Stephan, Der Veranlassungszusammenhang, Sinzig 1992.
- Schulz*, Harald, Zur Frage des Steuergegenstandes der Einkommensteuer, BB 1978, 1259-1262.
- Schüppen*, Matthias, Eigenkapitalersatz im Steuerrecht, in: *Drüen*, Klaus-Dieter (Hrsg.), Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2009/2010, Herne 2010, 252-260.
- ders.*, Steuerliche Behandlung des Vendor Loans ohne/mit Rückbeteiligung, in: *Drüen*, Klaus-Dieter (Hrsg.), Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2011/2012, Herne 2012, 345-357.
- Seitrich*, Peter, Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten, FR 1983, 582-585.
- Söffing*, Günter, Die neue Rechtsprechung zum Schuldzinsenabzug und ihre Auswirkungen, FR 1984, 185-195.
- Söhn*, Hartmut, Betriebsausgaben, Privatausgaben, gemischte Aufwendungen, Entwicklung einer einkommensteuerrechtlichen Kausaltheorie am Beispiel umstrittener Abgrenzungsfälle, wie PKW-Unfallkosten, Aufwendungen für Telefon, Reisen, Fachtagungen, Arbeitszimmer, in: *Söhn*, Hartmut (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft [DStJG 3], Köln 1980, 13-102.

ders., Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung und allgemeiner Werbungskostenbegriff, *StuW* 1983, 193-205.

Spindler, Wolfgang, Zur Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei grundlegenden Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen an Gebäuden, insbesondere auch bei sog. anschaffungsnahen Aufwendungen, *BB* 2002, 2041-2049.

Stapperfend, Thomas, Über Betriebsausgaben und Werbungskosten, in: *Drenseck*, Walter, *Seer*, Roman (Hrsg.), Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag, Köln 2001, 533-554.

Stein, Michael, Praxisfragen zur Überschusserzielungsabsicht bei der Vermietung von Immobilien, *DStR* 2002, 1419-1426.

Stiftung Marktwirtschaft, Steuerpolitisches Programm der Kommission „Steuer-gesetzbuch“, Berlin 2006.

Strohm, Joachim, Abgeltungsteuer, Systematische Darstellung und ausgewählte Zweifelsfragen, Stuttgart 2010.

Strutz, Georg, Handausgabe des EStG vom 29.03.1920 (Reichseinkommensteuer), Berlin 1920.

ders., Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Berlin 1926.

Stuhrmann, Gerd, Nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, *DStR* 2005, 726-727.

Theisen, Manuel René, Unternehmensveräußerung und steuerliche Rückwirkung (Teil I), *DStR* 1994, 1560-1566.

ders., Unternehmensveräußerung und steuerliche Rückwirkung (Teil II), *DStR* 1994, 1599-1605.

Thürmer, Bernd, Einkünfteermittlung beim Vermieten von Ferienwohnungen; die neuen Rechtsprechungsgrundsätze, *DB* 2002, 444-450.

- Tiedtke*, Klaus, Unfallkosten als Betriebsausgaben und Werbungskosten, FR 1978, 493-499.
- Tipke*, Klaus, Steuerrecht- Chaos, Konglomerat oder System?, StuW 1971, 2-17.
- ders.*, Die dualistische Einkünfteermittlung nach dem Einkommensteuergesetz, in: *Kruse*, Heinrich Wilhelm (Hrsg.), Festschrift für Heinz Paulick zum fünfundsiebzehnten Geburtstag, Köln 1973, 391-401.
- ders.*, Zur Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, StuW 1979, 193-208.
- ders.*, Der Karlsruher Entwurf zur Reform der Einkommensteuer, StuW 2002, 148-175.
- ders.*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Auflage, Köln 2000.
- ders.*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Auflage, Köln 2003.
- ders.*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Auflage, Köln 2012.
- Tipke*, Klaus, *Kruse*, Heinrich Wilhelm (Hrsg.), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Köln (Loseblatt, Stand: November 2016).
- Tipke*, Klaus, *Lang*, Joachim, Steuerrecht, 22. Auflage, Köln 2015.
- Trzaskalik*, Christoph, Zuflussprinzip und periodenübergreifende Sinnzusammenhänge, StuW 1985, 222-228.
- ders.*, Vom Einkommen zu den Einkunftsarten, in: *Tipke*, Klaus, *Lang*, Joachim (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln 1995, 321-341.
- Urbach*, Elmar, Funktion und Erfordernis subjektiver Besteuerungsmerkmale im Einkommensteuerrecht, Hamburg 2013.
- Vogt*, Gabriele, Steuerliche Behandlung des Verzichts auf eigenkapitalersetzende Darlehen, DStR 2001, 1881-1882.



Voß, Reimer, Karlsruher Entwurf- Ein Weg nach vorn oder ein Weg in die Vergangenheit?, ZRP 2003, 458-461.

ders., Karlsruher Entwurf Teil II- Integration der Körperschaftsteuer in die Einkommensteuer?, ZRP 2004, 33-34.

Waclawik, Erich, Fernwirkung des MoMiG auf den Umfang nachträglicher Anschaffungskosten bei Darlehensverlusten?, ZIP 2007, 1838-1845.

Walz, Rainer, Steuerrechtliches Case Law oder Dictum des Gesetzgebers?, StuW 1986, 21-43.

Wanner, Eva, Der einkommensteuerrechtliche Zurechnungszusammenhang steuerbarer Wertabgänge, StuW 1987, 302-318.

Warnke, Karsten, Der Werbungskostenabzug bei Einkünften aus Spekulationsgeschäften, DStR 1998, 1073-1077.

Wassermeyer, Franz, Die Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen, in: *Söhn*, Hartmut (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft [DStJG 3], Köln 1980, 315-338.

ders., Rechtssystematische Überlegungen zum Werbungskostenbegriff, StuW 1981, 245-254.

ders., Das Erfordernis objektiver und subjektiver Tatbestandmerkmale in der ertragsteuerlichen Rechtsprechung des BFH, StuW 1982, 352-364.

ders., Anmerkungen zum Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, DStR 2001, 920-924.

Watermann, Friedrich, Die Ordnungsfunktionen von Kausalität und Finalität im Recht, Berlin 1968.

Weber, Guido, Die Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privatsphäre nach dem Veranlassungsprinzip, StuW 2009, 184-196.

Weber-Grellet, Heinrich, Anschaffungskosten und Beteiligungskosten im Rahmen des § 17 EStG, DStR 1998, 1617-1622.

ders., Der Karlsruher Entwurf- Ein Weg in die steuerstaatliche Vergangenheit, ZRP 2003, 279-285.

ders., Die Abgeltungsteuer: Irritiertes Rechtsempfinden oder Zukunftschance?, NJW 2008, 545-550.

ders., Grundlegende Änderung und neue Rechtsprechung bei § 17 EStG, NWB 2008, 3829-3836.

Wendt, Michael, Prinzipien der Verlustberücksichtigung, in: *Groll*, Rüdiger von (Hrsg.), Verluste im Steuerrecht, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft [DStJG 28], Köln 2005, 41-80.

Wendt, Rudolf, Besteuerung und Eigentum, NJW 1980, 2111-2118.

Wertz, Ralf Stefan, Verlustverrechnungsbeschränkungen im Lichte der Verfassung unter besonderer Berücksichtigung der Verlustregeln des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, Aachen 2003.

Wolff-Diepenbrock, Johannes, Verlust eines Darlehens als Anschaffungskosten bei § 17 EStG- Änderung des Anschaffungskostenbegriffs, DB 1994, 1539-1542.

ders., Anschaffungsnahe Aufwendungen, DB 2002, 1286-1295.



Wissenschaftlicher Lebenslauf des Verfassers

- 2005-2011 Studium der Rechtswissenschaften an der Ludwig-Maximilians-Universität in München
- 2011 Erste Juristische Staatsprüfung
- 2011-2013 Referendariat im Bezirk des Oberlandesgerichts München mit Stationen in München und Perth/Australien
- 2013 Zweite Juristische Staatsprüfung
- 2013 Zulassung zum Rechtsanwalt im Bezirk des Oberlandesgerichts München
- Veröffentlichungen zum Handels- und Gesellschaftsrecht



