

§ 7 Zum „wirtschaftlichen Zusammenhang“ als Kriterium des einkommensteuerlichen Veranlassungsprinzips*

Benjamin Straßburger

I. Funktionale Einordnung des Veranlassungsprinzips im Gesamtzusammenhang der Einkommensteuer

Möchte man die Funktion des Veranlassungsprinzips im Gesamtzusammenhang der Einkommensteuer sowie die Bedeutung des zum Zwecke seiner Operationalisierung herangezogenen Kriteriums des „wirtschaftlichen Zusammenhangs“ zutreffend erfassen, so ist in einem ersten Schritt die ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in Erinnerung zu rufen, der zufolge der Allgemeine Gleichheitssatz den Gesetzgeber dazu verpflichtet, die dem Einzelnen gesetzlich auferlegte Steuerlast am Maßstab der individuellen finanziellen Leistungsfähigkeit auszurichten (Art. 1 Abs. 3 GG in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 GG).¹

1. Grundentscheidung für die Besteuerung der Reineinkünfte

Beim Fiskalzugriff auf das Einkommen natürlicher Personen trägt der Gesetzgeber jener zentralen gleichheitsgrundrechtlichen Direktive in der Weise Rechnung, dass er das Steuerobjekt „Einkommen“ an der Disponibilität des Vermögenszugangs ausrichtet. Demnach indiziert nicht etwa das gesamte am Markt hinzuerworbene Vermögen finanzielle Leistungsfä-

* Der vorliegende Beitrag greift Gedanken auf, die in eine Gesetzeskommentierung eingeflossen sind, welche in den Jahren 2015 bis 2018 am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg entstanden ist (§ 9 EStG, in: Gregor Kirchhof/Eckhart Ratschow (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar zum Einkommensteuergesetz, C. H. Beck Verlag, München).

¹ Vgl. nur BVerfGE 74, 182 (199 f.); BVerfGE 122, 210 (230 f.).

higkeit, sondern nur der Teil, den der Steuerpflichtige weder im Zusammenhang mit der Sicherung seiner Erwerbsquelle noch zur Sicherung seiner eigenen Existenz oder der Existenz seiner Familie aufwendet (sog. „Nettoprinzip“).² Die Regelung des § 2 Abs. 2 EStG positiviert die objektive Komponente dieses Prinzips, indem sie nicht die Brutto-, sondern die Reineinkünfte – d.h. den Saldo aus Erwerbsbezügen und Erwerbsaufwendungen – in die Steuerbemessungsgrundlage einfließen lässt (sog. „objektives Nettoprinzip“).

2. Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privataufwendungen

Die rechtspraktische Verwirklichung dieses Prinzips, welches das Bundesverfassungsgericht als folgerichtig umzusetzende „Grundentscheidung“ identifiziert,³ bedingt eine Abgrenzung zwischen jenen Aufwendungen, die in der Erwerbssphäre wurzeln und solchen Aufwendungen, die im privaten Bereich angesiedelt sind. Denn während Erwerbsaufwendungen gemäß dem objektiven Nettoprinzip die Bemessungsgrundlage der Einkommenssteuer mindern, ist der Abzug von Privataufwendungen – abgesehen von den gesetzlich ausdrücklich geregelten, existenzsichernden Ausgaben (vgl. § 2 Abs. 4 und 5 EStG) – ausgeschlossen. Für die Gewinneinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 3 EStG) erfüllt die Vorschrift des § 4 Abs. 4 EStG diese Abgrenzungsfunktion, für die Überschusseinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 bis 7 EStG) § 9 EStG.

a. Unterschiedlicher Wortlaut von § 4 Abs. 4 EStG und § 9 Abs. 1 S. 1 EStG

Indes konturieren die beiden vorgenannten Vorschriften den abzugseröffnenden Erwerbszusammenhang ungeachtet ihrer funktionalen Äquivalenz in disparater Weise. Dies gilt jedenfalls dann, wenn man ihren jeweiligen Regelungsgehalt im Wege einer streng grammatischen Auslegung zu ermitteln sucht. Denn während § 4 Abs. 4 EStG die Zuordnung von Aufwen-

² Vgl. BFH, DStR 2017, 439.

³ BVerfGE 107, 27 (48); BVerfGE 126, 268 (279 f.).

dungen zur Erwerbssphäre an das Kriterium der (betrieblichen) „Veranlassung“ knüpft, macht § 9 Abs. 1 S. 1 EStG die Qualifikation von Abflüssen in Geld oder Geldeswert als Werbungskosten davon abhängig, dass es sich dabei um „Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen“⁴ handelt, fordert also dem Wortlaut nach einen Finalzusammenhang.

b. Abkehr der Rechtsprechung vom finalen Werbungskostenbegriff

Der Bundesfinanzhof hat sich jedoch sukzessive von einer streng am Wortlaut orientierten Auslegung des § 9 Abs. 1 S. 1 EStG distanziert. Während das höchste deutsche Finanzgericht in seiner frühen Rechtsprechung den allgemeinen Werbungskostenbegriff noch ausdrücklich als „final“ strukturiert charakterisierte,⁵ befand der VI. Senat des Bundesfinanzhofs in seinem Urteil vom 3.2.1962, dass man den Begriff „Werbungskosten“ bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Anlehnung an § 4 Abs. 4 EStG als „Aufwendungen des Arbeitnehmers, die durch das Dienstverhältnis veranlaßt sind“, definieren könne⁶. Der damit eingeleiteten Abkehr vom streng finalen Werbungskostenbegriff schloss sich der VIII. Senat des Bundesfinanzhofs im Jahr 1972 ausdrücklich an. In seinem Urteil vom 25.7.1972 argumentierte er, dass der Werbungskostenbegriff bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung „ebenso wie bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht nur rein final, sondern auch kausal zu sehen“ sei und zwar „in dem Sinn, daß als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Aufwendungen anzusehen sind, die durch die Vermietung und Verpachtung verursacht oder veranlaßt sind“.⁷ Vollendet wurde die Hinwendung zum Veranlassungsprinzip sodann spätestens durch den Beschluss des Großen Senats vom 28.11.1977⁸, in dem hervorgehoben wird, dass die Abziehbarkeit von Kfz-

⁴ Hervorhebung hinzugefügt.

⁵ BFH, NJW 1958, 926: „Der Werbungskostenbegriff ist in erster Linie ein finaler, d.h. Aufwendungen müssen zum Zweck der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte gemacht werden.“

⁶ BFH, NJW 1962, 1174 (1175).

⁷ BFH, NJW 1973, 535.

⁸ BFH, BStBl. II 1978, 105.

Unfallkosten bei den Überschusseinkunftsarten grundsätzlich nicht anders beurteilt werden könne als bei den Gewinneinkunftsarten. Entscheidend für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) oder Werbungskosten (§ 9 EStG) sei hier wie dort die betriebliche bzw. berufliche *Veranlassung*.⁹

3. Verfassungsrechtlicher Hintergrund

Die oben skizzierte Rechtsauffassung, an der der Bundesfinanzhof bis heute festhält, verdient nicht zuletzt deshalb Zustimmung, weil schon aus verfassungsrechtlichen Gründen sichergestellt sein muss, dass die Wahl der Einkunftsart grundsätzlich keinen Einfluss auf das Belastungsergebnis hat. Dem liegt zugrunde, dass Art. 3 Abs. 1 GG eine folgerichtige Ausführung der Grundentscheidung des Gesetzgebers für eine am objektiven Nettoprinzip orientierte Einkommensbesteuerung gebietet, das objektive Nettoprinzip sich gegenüber den verschiedenen in Betracht kommenden Einkommensquellen jedoch neutral verhält. Es verlangt die Verschonung des objektiv indisponiblen Vermögenszugangs ohne Rücksicht darauf, aus welcher der in § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 bis 7 EStG genannten Einkünfteerzielungstätigkeiten der jeweilige Vermögenszugang resultiert. Die vom Gesetzgeber in § 2 Abs. 2 EStG unternommene Differenzierung zwischen Gewinneinkunftsarten einerseits und Überschusseinkunftsarten andererseits vermag eine Ungleichbehandlung in den Rechtsfolgen daher nicht zu rechtfertigen („synthetische Einkommensteuer“).¹⁰ In Anbetracht dessen kann ein gleichheitsgerechtes Besteuerungsergebnis nur unter der Bedingung erreicht werden, dass die Zuordnung von Aufwendungen zur Erwerbs- bzw. Privatsphäre bei allen Einkunftsarten prinzipiell nach Maßgabe derselben Kriterien erfolgt.

⁹ BFH. BStBl. II 1978, 105 (108).

¹⁰ Vgl. BVerfGE 84, 348 (363 f.); BVerfGE 96, 1 (6); BVerfGE 99, 88 (95).

II. Operationalisierung des Veranlassungsprinzips

Der Umstand, dass die Finanzgerichte den Werbungskostentatbestand seit geraumer Zeit ausdrücklich nicht mehr „final“, sondern – analog zum Betriebsausgabenbegriff – veranlassungsbezogen interpretieren, wirft die Frage auf, wie das Veranlassungsprinzip im konkreten Fall operationalisiert werden kann. Die Rechtsprechung behilft sich diesbezüglich mit der formelhaften Feststellung, dass die geforderte „Veranlassung“ vorliege, wenn die zu beurteilende Wertabgabe objektiv mit dem Betrieb bzw. dem Beruf zusammenhängt und subjektiv dem Betrieb bzw. dem Beruf zu dienen bestimmt ist, d.h. wenn sie – so der Bundesfinanzhof wörtlich – in einem „steuerrechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang“ mit einer Einkunftsart steht.¹¹

1. Das Kriterium des „steuerrechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhangs“

Für die Subsumtion einer Aufwendung unter den Betriebsausgaben- bzw. den allgemeinen Werbungskostentatbestand bedarf es demnach einer spezifischen Verbindung in Gestalt eines Sinnzusammenhangs zwischen den für die zu prüfende Wertabgabe ausschlaggebenden Gegebenheiten (sog. „aufwendungsauslösendes Moment“) einerseits und der Einkünfteerzielungstätigkeit des Steuerpflichtigen andererseits, wobei die Rechtsprechung diesen Sinnzusammenhang mit dem Attribut „wirtschaftlich“ kennzeichnet. Was heißt nun aber „wirtschaftlich“?

Die Finanzgerichte verwenden das Kriterium des „wirtschaftlichen Zusammenhangs“ regelmäßig in Abgrenzung vom „rein rechtlichen Zusammenhang“, welcher letzterer für die Zuordnung einer Aufwendung zur Erwerbssphäre gerade nicht genügen soll. Mit der Begründung, es liege kein „wirtschaftlicher“, sondern lediglich ein rein „rechtlicher“ Zusammenhang zwischen Aufwendung und Einkünfteerzielungstätigkeit vor, hat der Bundesfinanzhof etwa die Werbungskostenqualifikation von Schuldzinsen auf ein Darlehen abgelehnt, das der Steuerpflichtige mit einer Hypothek

¹¹ BFH, BStBl. II 1990, 817 (823); BFH, FR 2000, 1000 (1001); BFH, BStBl. II 2010, 672 (681); BFH, DStZ 2015, 183; BFH, DStRE 2017, 263.

auf von ihm fremdvermieteten Grundbesitz besichert hatte, jedoch nicht für Zwecke eben dieses Grundbesitzes, sondern zur Finanzierung des Neubaus eines zur privaten Nutzung vorgesehenen Einfamilienhauses verwendete.¹² Keinen wirtschaftlichen, sondern einen rein rechtlichen Zusammenhang sah das höchste deutsche Finanzgericht auch im Falle von Schuldzinsen gegeben, die der Steuerpflichtige auf ein Darlehen leistete, welches er aufgenommen hatte, um eine Zugewinnausgleichsverpflichtung erfüllen zu können, die unter anderem auf dem Wert eines ihm – dem Steuerpflichtigen – zur Einkünfteerzielung dienenden Grundstücks beruhte.¹³

2. Die Relevanz innerer Tatsachen für die Konturierung der Erwerbssphäre

Aus der dezidierten Abkehr vom finalen Werbungskostenbegriff sowie dem Umstand, dass der Bundesfinanzhof in der Folge wiederholt Anlass sah, den von ihm zum Zwecke der Operationalisierung des Veranlassungsprinzips herangezogenen „wirtschaftlichen Zusammenhang“ explizit vom – unstrittig rein objektiv gearteten – „rechtlichen Zusammenhang“ abzugrenzen, zieht ein Teil des wissenschaftlichen Schrifttums den Schluss, dass auch der „wirtschaftliche Zusammenhang“ jeglicher subjektiven Komponente entbehrt.¹⁴ Bei genauerer Betrachtung vermag eine objektivistische Interpretation dieses Kriteriums, das der Bundesfinanzhof der Sache nach dem besonderen Werbungskostentatbestand des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG entlehnt hat, indes kaum zu überzeugen. Denn wenngleich selbiges unbestritten Ausfluss des Bestrebens der Rechtsprechung ist, den Werbungskostenbegriff gegenüber seiner überkommenen, streng finalen Lesart zu erweitern, so zwingt dieser Umstand doch nicht zu der Annahme, dass subjektive Aspekte bei der inhaltlichen Ausdeutung des „wirtschaftlichen Zusammenhangs“ gänzlich auszublenden sind. Im Gegenteil: Bei Lichte

¹² BFH, BStBl. II 1980, 348.

¹³ BFH, BStBl. II 1993, 751.

¹⁴ So im Ergebnis etwa U. Köhler, in: Bordewin/Brandt EStG, Lbl. 381. Egl. 2016, § 9 EStG Rn. 440; K. J. von Bornhaupt, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff EStG, Lbl. 133. Egl. 2003, § 9 EStG Rn. B 174.

besehen beinhaltet die als „wirtschaftlicher Zusammenhang“ apostrophierte spezifische Verbindung zwischen den für die jeweilige Wertabgabe wesentlichen Umständen einerseits und der Einkünfteerzielungstätigkeit des Steuerpflichtigen andererseits notwendig eine subjektive Komponente. Dies namentlich insofern, als nur die individuell-subjektiven Vorstellungen des Steuerpflichtigen einen Sinnzusammenhang zu erzeugen vermögen, der sodann Bezugspunkt des Attributs „wirtschaftlich“ sein kann.¹⁵ Es zeigt sich: Der Umstand, dass die Erwerbssphäre auf der Einkünfteerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen und mithin auf einer *inneren* Tatsache gründet, hat zur Konsequenz, dass die Umgrenzung dieser Sphäre allein anhand objektiver Gegebenheiten nicht sinnhaft durchgeführt werden kann.

3. Die Fallgruppe der unfreiwilligen Aufwendungen als „Lackmustrast“

Die konstitutive Bedeutung des subjektiven Moments für die Operationalisierung des Veranlassungsprinzips wird endgültig offenbar, wenn man sich vergegenwärtigt, dass es sogar im Falle von sog. „unfreiwilligen Aufwendungen“ letztendlich bestimmte Willensakte des Steuerpflichtigen sind, die den Ausschlag für die Zuordnung zur Erwerbssphäre geben.¹⁶ So lässt der Bundesfinanzhof Wertabgaben infolge des Verlusts, der Beschädigung oder Zerstörung eines Vermögensgegenstands grundsätzlich nur dann zum Werbungskostenabzug zu, wenn der Steuerpflichtige den betroffenen Gegenstand zuvor seiner Erwerbssphäre *gewidmet* hat¹⁷ oder der unbeabsichtigte Abfluss in Geldeswert anlässlich einer *planmäßigen* Verwendung des betroffenen Gegenstands für erwerbliche Zwecke eintritt¹⁸. Bezeichnenderweise handelt es sich bei der „Widmung zur Einkünfteerzie-

¹⁵ Ähnlich K. Wagner, in: Heuermann/Wagner (Hrsg.), Lohnsteuer, Lbl. 54. Egl. 2015, Werbungskosten Rn. 90.

¹⁶ Ebenso T. Stapperfend, Über Betriebsausgaben und Werbungskosten, FS Kruse (2001), 533 (543).

¹⁷ Vgl. BFH, BStBl. II 1983, 586, betr. Entwendung eines Arbeitsmittels.

¹⁸ Vgl. BStBl. II 1993, 44, betr. Diebstahl eines Privat-Pkw während einer Dienstreise.

lung“ und der „planmäßigen Verwendung zu Erwerbszwecken“ um Vorgänge, in denen die Absicht des Steuerpflichtigen, steuerbare Einkünfte zu erzielen, eindeutig zum Ausdruck gelangt.¹⁹

III. Fazit

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die objektive Verursachung einer Wertabgabe durch eine Einkünfteerzielungstätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 7 EStG notwendige, aber keinesfalls hinreichende Bedingung für die Qualifikation als Erwerbsaufwendung ist. Stets ist darüber hinaus erforderlich, dass sich jene Aufwendung, deren Abzug als Betriebsausgabe gemäß § 4 Abs. 4 EStG bzw. als Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 S. 1 EStG in Rede steht, bei wertender Betrachtung als Manifestation der Einkünfteerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen darstellt. Dem vom Bundesfinanzhof zur Operationalisierung des Veranlassungsprinzips herangezogenen Kriterium des „wirtschaftlichen Zusammenhangs“ ist daher zwingend eine subjektive Komponente beizumessen: Nur wenn sowohl die äußeren Umstände als auch die inneren Tatsachen, welche der betreffenden Wertabgabe zugrunde liegen, bei der Entscheidung über die Zuordnung derselben zur Erwerbs- oder Privatsphäre Berücksichtigung finden, kann eine wertungskonsequente Umsetzung des steuerrechtlichen Ausgangsstatbestands der Einkommensteuer gelingen.

¹⁹ Siehe dazu V. *Kreft*, in: Herrmann/Heuer/Raupach EStG/KStG, Lbl. 287. Egl. 2018, § 9 EStG Rn. 149 sowie T. *Stapperfend*, Über Betriebsausgaben und Werbungskosten, FS Kruse (2001), 533 (543).