

**§ 1 EINFÜHRUNG**

Steuerrecht – Eine unliebsame und überwiegend wohl auch unbekannte Materie, mit der sich der „normalsterbliche“ Student während seines Studiums nicht beschäftigen wird. Dennoch sind in der 11. Klausur des Zweiten Bayerischen Staatsexamens fundierte Kenntnisse im Einkommensteuerrecht und in der Abgabenordnung erforderlich.

Die Stofffülle wirkt oft abschreckend, da sich Rechtssätze des Steuerrechts in nahezu unüberschaubaren Gesetzessammlungen und Verwaltungsrichtlinien befinden. Zu beachten ist dabei, dass - wie im Allgemeinen Verwaltungsrecht auch - nur Steuergesetze unmittelbare Außenwirkung entfalten. Die Steuerrichtlinien haben allenfalls über Art. 3 Abs.1 GG im Wege der Selbstbindung der Verwaltung mittelbare Außenwirkung. Die Richtlinien selbst gehören nicht zum Prüfungsgegenstand, stehen Ihnen in der Klausur zumindest nicht zur Verfügung. Dennoch ist deren Kenntnis an mancher (seltenen) Stelle vorausgesetzt, da die Richtlinien vielfach auf BFH-Rechtsprechung beruhen.

Wichtig ist in der ESt-Klausur vor allem, dass Sie die Grundstrukturen und Grundwertungen des Einkommensteuerrechts beherrschen. Dann lassen sich auch komplizierte und unbekanntere Fallgestaltungen bewältigen.

Schwerpunktmäßig werden folgende Themenkreise abgeprüft:

- ⇒ Steuerpflicht
- ⇒ Abgrenzung der verschiedenen Einkunftsarten
- ⇒ Dualismus der Einkunftsarten
- ⇒ Absetzung für Abnutzung / Substanzverringerung (AfA)
- ⇒ Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen
- ⇒ Halbeinkünfteverfahren
- ⇒ Angehörigenverträge
- ⇒ Renten und dauernde Lasten

**hemmer-Methode: Umfassende Kalkulationen sind i.d.R. nicht zu erwarten, da die Dogmatik im Vordergrund steht und Sie keinen Taschenrechner zur Verfügung haben. Achten Sie vor allem in der Steuerrechtsklausur auf eine genaue Zitierweise. Manche Prüfer legen darauf Wert, dass § 2 EStG beim Zitat der verschiedenen Einkunftsarten, bei den Sonderausgaben oder den außergewöhnlichen Belastungen mitzitiert wird.**

Zudem wurden die umfassenden Änderungen von Altersvorsorge und Alterseinkünfte (Riester, Rürup und sukzessive nachgelagerte Besteuerung) bewusst nicht im Detail behandelt, da sie nicht examensrelevant sind und ihre Darstellung aufgrund der diversen Übergangsvorschriften ein Skript für sich in Anspruch genommen hätte. Konzentrieren Sie sich auf das Wesentliche!

## § 2 WESEN UND UMFANG DER EINKOMMENSTEUER

### I. Wesen der Einkommensteuer

<i>Steuer der natürlichen Person</i>	Die Einkommensteuer ist eine personenbezogene Steuer, also eine sog. Personensteuer. Aus § 1 Abs.1 S.1 EStG ergibt sich, dass Gegenstand der Besteuerung das Einkommen einer natürlichen Person ist. Persönliche Umstände, die in der Person des Steuerpflichtigen liegen, wie Familienstand, Alter, außergewöhnliche Belastungen, spielen anders als bei den Verkehrssteuern (z.B. Umsatzsteuer) und Verbrauchssteuern (z.B. Tabak,- Kaffee,- Energiesteuer, Alkopop-steuer usw.) eine entscheidende Rolle. Die Besteuerung bestimmt sich für jeden einzelnen Steuerpflichtigen nach seiner konkret-individuellen Leistungsfähigkeit.	1
<i>direkte Steuer</i>	Wer nach dem EStG steuerpflichtig ist, muss diese Steuer auch tragen. Die Einkommensteuer ist daher wie die Körperschaftsteuer oder die Gewerbesteuer auch eine direkte Steuer.	2
<i>indirekte Steuer</i>	Im Gegensatz hierzu sind die indirekten Steuern zu sehen, bei denen z.B. der Kaufmann die Steuern in den Kaufpreis einkalkuliert und auf den Abnehmer abwälzt. Die Steuer wird zwar vom Abnehmer letztlich getragen, Steuerpflichtiger ist aber der Kaufmann bzw. der Unternehmer. Wirtschaftlich Belasteter (Steuerträger) und Steuerschuldner sind bei diesen Steuern i.d.R. nicht identisch (z.B. USt).	
<i>Veranlagungssteuer</i>	Die Einkommensteuer ist schließlich eine Veranlagungssteuer, d.h. der Steuerpflichtige wird mit dem von ihm im Veranlagungszeitraum (= Kalenderjahr) erzielten Einkommen nach Ablauf des Kalenderjahres zur Einkommensteuer veranlagt (§§ 25 ff. EStG). Die Verwaltung der Einkommensteuer obliegt den Landesfinanzbehörden (Finanzämtern), deren Zuständigkeit sich aus §§ 16 bis 29 AO ergibt.	3
<i>Gemeinschaftsteuer</i>	Das Aufkommen der Einkommensteuer steht gem. Art. 106 Abs.3 GG nach Abzug eines den Gemeinden zustehenden Anteils dem Bund und den Ländern gemeinsam zu (Gemeinschaftsteuer).	4
	<b>hemmer-Methode: Die Art. 105a ff. GG enthalten die sog. Finanzverfassung. Wenn die AO häufig als „Steuergrundgesetz“ bezeichnet wird, so ist dies zumindest dann ungenau, wenn diese Bezeichnung in einem „verfassungsrechtlichen Sinne“ gemeint ist. Die AO ist das einheitliche Verfahrensgesetz für alle Steuergesetze und als solches dem VwVfG sehr ähnlich.</b>	
<i>Lohn-, Kapitalertrag-, Bauabzugssteuer</i>	Die Lohnsteuer (§ 38 EStG) die Kapitalertragsteuer (§§ 43, 43a EStG) oder die Bauabzugssteuer (§ 48 ff. EStG) stellen lediglich besondere Erhebungsformen der Einkommensteuer dar und werden daher bei einer späteren Veranlagung eines Steuerpflichtigen in vollem Umfang auf die sich ergebende Einkommensteuer angerechnet. Hierbei handelt es sich um eine besondere Form der Steuererhebung der ESt, nämlich um eine Quellensteuer. Abgesehen von der Regelung des § 50 Abs.5 S.1 EStG im Zusammenhang mit beschränkt Steuerpflichtigen hatte die jeweilige Erhebungsform bislang keine Abgeltungswirkung, sondern stellte lediglich eine Art Vorauszahlung dar. Seit dem Veranlagungszeitraum 2009 besitzt jedoch auch die Kapitalertragsteuer Abgeltungswirkung (§ 43 Abs. 5 EStG). Im Übrigen blieb es jedoch dabei, dass die Quellensteuern gewissermaßen lediglich Vorauszahlungen darstellen.	5

## II. Prinzipien der Einkommensbesteuerung<sup>1</sup>

**hemmer-Methode:** Auch das Einkommensteuerrecht hat einen rechtstheoretischen Unterbau. Freilich werden ausführliche Herleitungen von den Prinzipien auf die aktuellen Regelungen in der ESt-Klausur nicht verlangt. Dennoch sollte man einige Begriffe kennen, die in die "gute Klausur" häufig als Schlagworte eingebaut werden können. Denken Sie an den „Sound“. Auch in der mündlichen Prüfung können jederzeit Bezüge zu allgemeinen Fragen hergestellt werden.

### 1. Leistungsfähigkeitsprinzip

*Leistungsfähigkeitsprinzip*

Das Einkommensteuerrecht erhält seine verfassungsrechtliche Direktive vor allem aus dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG. Ausfluss des Art. 3 GG und Grundlage des gesamten Einkommensteuerrechts ist das sog. Leistungsfähigkeitsprinzip.

*Art. 3 GG*

Dem Leistungsfähigkeitsprinzip liegt der Gedanke zu Grunde, dass nur der Teil des Einkommens der Besteuerung unterworfen wird, der dem Steuerpflichtigen tatsächlich zu seiner freien Disposition überlassen ist (sog. disponibles Einkommen). Einkommensteile, die zur Einkünfteerzielung verwendet oder als Unterhaltsleistung verbraucht werden müssen, erhöhen die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen gerade nicht, sollen daher bei der Besteuerung außer Betracht bleiben. Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird wiederum in das objektive und das subjektive Nettoprinzip unterteilt.

6

#### a) Objektives Nettoprinzip

*objektives Nettoprinzip*

Objektives Nettoprinzip bedeutet, dass bei der Erzielung von Einkünften entstandene Aufwendungen grundsätzlich nicht in die Bemessungsgrundlage der ESt eingehen, sondern, wie sich aus §§ 4 Abs. 1 S. 1 und Abs. 4 sowie § 9 EStG ergibt, zum Abzug zugelassen werden. Sollen diese Aufwendungen (ausnahmsweise) nicht zum Abzug zugelassen werden, bedarf es eines ausdrücklichen Abzugsverbotes (vgl. z.B. § 4 Abs. 4a bis 7 EStG). Aufwendungen, die nicht mit der Einkünfteerzielung, sondern mit der allgemeinen Lebensführung in Zusammenhang stehen (disponible Lebenshaltungskosten), können die Bemessungsgrundlage hingegen grundsätzlich nicht mindern, vgl. auch § 12 Nr. 1 EStG.

7

#### b) Subjektives Nettoprinzip

*subjektives Nettoprinzip*

Da der Steuerpflichtige nach Vorgaben des BVerfG i.R. seines Existenzminimums nicht als leistungsfähig zu betrachten ist, ist dieses von der Besteuerung freizuhalten. Seine Leistungsfähigkeit ist auch gemindert, soweit er von Gesetzes wegen Unterhaltsleistungen erbringen muss. In beiden Fällen liegt sog. *indisponibler Lebenshaltungsaufwand* vor. Auch wenn diese Einkommensverwendung nach § 12 Nr. 2 EStG grds. unbeachtlich ist, erfordert das subjektive Leistungsfähigkeitsprinzip die steuerliche Berücksichtigung dieser Umstände (dazu später). Ausfluss des subjektiven Leistungsfähigkeitsprinzips ist auch die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen und Sonderausgaben als solchen. Aufwendungen, die das subjektive Nettoprinzip betreffen, sind demnach grundsätzlich nicht abzugsfähig. Sollen diese (ausnahmsweise) doch zum Abzug zugelassen werden, bedarf es demnach einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung.

8

<sup>1</sup> Zu den Grundsätzen des Besteuerungsverfahrens vgl. Rn. 58 ff. des AO-Skripts.

### c) Abgrenzungsrelevanz

bei § 50 EStG (beschränkte Steuerpflicht)

Deutlich wird die Abgrenzung zwischen subjektiven und objektiven Nettoprinzip z.B. im Bereich der beschränkten Steuerpflicht. Ein beschränkt Steuerpflichtiger i.S.d. § 1 Abs.4 EStG ist lediglich mit seinen inländischen Einkünften i.S.d. § 49 EStG in der BRD steuerpflichtig. Sofern eine Veranlagung vorzunehmen ist, bleiben im Hinblick auf § 50 Abs.1 S.4 EStG fast alle Vorschriften aus dem subjektiven Nettoprinzip außer Betracht. Lediglich § 10 Abs. 1 Nr. 2 und 3 sowie § 10c EStG sind auch bei dem beschränkt Steuerpflichtigen einschlägig.

im Körperschaftsteuerrecht

Deutlich wird die Abgrenzung auch im Zusammenhang mit der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens für eine Körperschaft. Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, richtet sich gem. § 8 Abs.1 KStG sowohl nach dem KStG als auch nach dem EStG. Bei dem Verweis in § 8 Abs.1 KStG kann es sich nur um einen Verweis auf das objektive Nettoprinzip handeln. Demnach sind im KSt-Recht die Vorschriften des subjektiven Nettoprinzips nicht anwendbar.

Oder soll z.B. der Daimler AG wirklich ein Altersentlastungsbetrag nach § 24a EStG gewährt werden?

### d) Einkommensbegriff

Einkommensbegriff

Zu der Frage, wie der Begriff der Einkünfte zu definieren ist, werden verschiedene Ansätze vertreten:

8a

Quellentheorie

⇒ Nach der sog. Quellentheorie wird alles, was aus einer ständig fließenden Quelle als Ertrag zur Bestreitung des persönlichen Bedarfs fließt, als Einkünfte erfasst, nicht jedoch die „Versilberung“ der Quelle selbst. Persönliche Vermögensveränderungen bleiben grundsätzlich außer Betracht.

Reinvermögenszuwachstheorie

⇒ Die Reinvermögenszuwachstheorie erfasst als Einkommen alles, was als Reinvermögen zugeht, so auch z.B. Nutzungsmöglichkeiten.

Markteinkommenstheorie im EStG

⇒ Das EStG ist keinem dieser Ansätze gefolgt, sondern hat einen eigenständigen, pragmatischen Einkommensbegriff entwickelt, der sich an der sog. Markteinkommenstheorie orientiert. Hiernach ist alles, was durch Erwerbstätigkeit mit der Absicht, einen Überschuss zu erzielen, erwirtschaftet wird, zu den Einkünften zu zählen. Die beiden Theorien werden jedoch nicht ganz aus dem Auge gelassen.

9

Die Quellentheorie ist Vorbild bei den Überschusseinkünften i.S.d. § 2 Abs.2 Nr.2 EStG und die Reinvermögenszuwachstheorie bei den Gewinneinkünften i.S.d. § 2 Abs.2 Nr.1 EStG.

Erwerbs- und Privatsphäre

Alle Theorien unterscheiden jedoch zwischen steuerbarer Einkommenserzielung (Erwerbssphäre) und steuerlich unbeachtlicher Einkommensverwendung (Privatsphäre). Nur das hinzu erworbene Einkommen wird steuerlich belastet, die nachfolgende Verwendung hat auf die Besteuerung des Erwerbseinkommens grundsätzlich keinen Einfluss mehr.

10

### e) Progressiver Steuertarif

progressiver Steuertarif

Konsequenz des Leistungsfähigkeitsprinzips ist schließlich der progressiv ausgestaltete Steuertarif des § 32a EStG.

11

Diesem liegt die Annahme zugrunde, dass die zu einem schon vorhandenen Einkommen hinzutretenden Teile zur privaten Bedürfnisbefriedigung immer weniger dringlich sind und der Steuerpflichtige demnach mehr in den Steuertopf zu leisten imstande ist. Steuerpflichtige mit großen Einkommen zahlen daher auf den höheren Teil des Einkommens auch höhere Einkommensteuer.

Davon ausgehend kann die vom Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs.1 GG) legitimierte Umverteilung der Steuermasse erfolgen („Einkommensredistribution“).

## 2. Steuerinterventionismus

*Fiskal- und Sozialzwecknormen*

Steuern werden zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs ohne weitere Rechtfertigung (vgl. § 3 AO: „Leistung ohne Gegenleistung“) erhoben, soweit sie alle gleichmäßig treffen. Regelungen, die der Deckung dieses Finanzbedarfs dienen, werden als Fiskalzwecknormen bezeichnet. Will eine Steuernorm nicht die Steuerlast gerecht zwischen den Bürgern verteilen, sondern deren Verhaltensweisen in eine bestimmte Richtung lenken, so wird sie als Sozialzwecknorm bezeichnet. Sie bedarf eines sachlichen Rechtfertigungsgrundes, wobei das steuerliche Mittel mit dem Interventionsziel anhand des Verhältnismäßigkeitsprinzips in Bezug zu setzen ist.

12

Diese Verhaltensmanipulation von Steuerpflichtigen ist häufig Grundlage eines Abzugsverbots –oder Abzugsgebots (bspw. ehemals hohe Sonderabschreibungen für Bauprojekte in den neuen Bundesländern nach dem Fördergebietsgesetz etc.).

13

## 3. Nominalwertprinzip

*Nominalwertprinzip*

Die Einkünfteermittlung ist eine reine Geldrechnung. Dieser Geldrechnung liegt das Nominalwertprinzip zugrunde, nachdem Geldbeträge immer nur nominal zu bewerten sind (1 € = 1 €), Geldwertschwankungen (Inflation) bleiben also außer Betracht. Dieses Nominalwertprinzip kollidiert mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip, das eine Berücksichtigung von sich verändernden Geldwerten eigentlich gebieten würde. Dementsprechend kann es zu Diskrepanzen zwischen Real- und Nominalgewinnen (-verlusten) kommen.<sup>2</sup>

14

## III. Gliederung einer ESt-Klausur

*Gliederung nach § 2 EStG*

Die Bearbeitung einer ESt-Klausur erfolgt – sofern im Bearbeitervermerk nach dem Einkommen oder dem zu versteuernden Einkommen gefragt ist – in der Reihenfolge des § 2 EStG. Die folgende Gliederung ist für die meisten Fallgestaltungen nötig, aber auch ausreichend:

15

### 1. Vorspann

*Vorspann*

In einem kurzen Vorspann sollten die folgenden allgemeinen Fragen beantwortet werden:

16

- ⇒ subjektive (persönliche) Steuerpflicht (§ 1 EStG)
- ⇒ Veranlagungsform (§ 25 – 26c EStG)
- ⇒ Tarif (§ 32a EStG)
- ⇒ Berücksichtigung von Kindern (§ 32 EStG)

<sup>2</sup> Vgl. Tipke/Lang, § 9 Rz. 56.