

Vorlesung und Repetitorium Allgemeines Steuerrecht

Montag, den 3. Januar 2005

I. Steuertatbestand

Jedes materielle Steuergesetz enthält nur einen Steuertatbestand und gestaltet diesen aus. Anders als das StGB, das eine große Zahl von Straftatbeständen enthält, findet man z.B. im EStG nur den einen Steuertatbestand der Einkommensteuer. Dieser eine Steuertatbestand besteht, wie jeder Steuertatbestand, aus vier Teilen (jeweils mit dem Zusatz Einkommensteuer-): Steuersubjekt, Steuerobjekt, Bemessungsgrundlage und Tarif.

Subjekt der Einkommensteuer sind natürliche Personen einschließlich der Gesellschafter von Personengesellschaften. §§ 1 und 1a EStG unterscheiden hier zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht. Anders als im Gewerbe- oder im Umsatzsteuerrecht sind BGB-Gesellschaft, oHG oder KG keine Subjekte der Einkommensteuer (dort §§ 5 I 3 GewStG, 2 I UStG).

Objekt der Einkommensteuer sind die Einkünfte der natürlichen Personen, die von § 2 I EStG nach sieben Einkunftsarten differenziert werden.

Regeln über die Bemessungsgrundlage quantifizieren dieses Steuerobjekt so, dass sich eine Zahl ergibt, auf die der Tarif angewandt wird. § 2, der für die Systematik des EStG grundlegenden Vorschrift, kann entnommen werden, dass diese Quantifikation sich in mehreren Schritten vollzieht: von den Einkünften zur Summe der Einkünfte, dann über den Gesamtbetrag der Einkünfte über das Einkommen hin zum zu versteuernden Einkommen. Dieses bildet gemäß § 2 V S. 1, 2. Halbsatz EStG die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer. § 2 Va EStG ist zu entnehmen, dass es sich bei Einkünften, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen, zu versteuerndes Einkommen) um feststehende Begriffe handelt, die trotz sprachlicher Ähnlichkeit genau unterschieden sein wollen.

Auf das zu versteuernde Einkommen ist der Steuertarif anzuwenden, zu dem insbesondere § 32a EStG Näheres sagt. Die Tabellen, die diesen Tarif umrechnen (Grundtabelle und Splittingtabelle), sind heute nicht mehr Bestandteil des Gesetzes. Bei der sich so ergebenden tariflichen Einkommensteuer sind noch die in § 2 VI EStG benannte Korrekturen vorzunehmen, um zur festzusetzenden Einkommensteuer zu gelangen.

II. Unbeschränkte und beschränkte Einkommensteuerpflicht

Für die subjektive Steuerpflicht, den ersten Punkt jeden Steuertatbestands, ist die Unterscheidung von beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht grundlegend (zum Wechsel während eines Veranlagungszeitraums § 2 VII 3 EStG). Diese Unterscheidung findet man nicht nur im EStG, sondern auch in jedem weiteren deutschen Steuergesetz, das Einkünfte besteuert, z.B. in den §§ 1, 2 KStG sowie spiegelbildlich in ausländischen Steuergesetzen. Diese Unterscheidung ist darum eine der Grundlagen des sog. Internationalen Steuerrechts, Völkerrecht, das in Doppelbesteuerungsabkommen ausgeprägt ist und durch das die Steuerhoheit der Staaten völkerrechtlich abgegrenzt wird. Angesichts internationaler Verflechtung, in der Steuerpflichtige Einkünfte grenzüberschreitend erzielen, gewinnt diese Materie immer mehr Bedeutung.

Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist gemäß § 1 I 1 EStG eine natürliche Person, die im Inland Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Die Begriffe „Wohnsitz“ und „gewöhnlicher Aufenthalt“ werden in den §§ 8 und 9 AO definiert. Sie sind grundsätzlich unabhängig vom Melderecht. Unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige werden in Deutschland mit ihren gesamten Einkünfte zur Einkommensteuer veranlagt, ohne Rücksicht darauf, ob die Einkünfte auch im Inland erzielt worden sind. Für sie gilt das Welteinkommensprinzip.

Beschränkt einkommensteuerpflichtig ist gemäß § 1 IV EStG eine natürliche Person, die im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt, wohl aber Einkünfte hat. Dann unterliegen diese Einkünfte, aber auch nur sie, nicht das Welteinkommen, der deutschen Einkommensteuer.

Unbeschränkte und beschränkte Einkommensteuerpflicht können sich überschneiden. Erzielt z.B. ein in Deutschland Wohnender in Frankreich Einkünfte, so sind diese französischen Einkünfte einer Doppelbesteuerung ausgesetzt. Sie werden in Deutschland besteuert, weil für einen hier Wohnenden das Welteinkommensprinzip gilt, und sie werden in Frankreich besteuert, weil sie dort erzielt worden sind. Diese Doppelbesteuerung ist nur durch freiwillige Koordination der beteiligten Staaten zu beseitigen, wobei es im Prinzip zwei Möglichkeiten gibt, die Freistellungs- und die Anrechnungsmethode. Freistellungsmethode würde in dem Beispiel bedeuten, dass Frankreich – zugunsten von Deutschland – die in Frankreich erzielten Einkünfte von der Besteuerung freistellt, so dass sie nur einmal, nämlich in Deutschland, von der Steuer erfasst werden. Anrechnungsmethode würde bedeuten, dass Deutschland – zugunsten von Frankreich – die in Frankreich auf Grund der beschränkten Steuerpflicht bezahlten Steuern auf die deutsche Steuerschuld anrechnet, so dass eine Doppelbesteuerung im Ergebnis wieder vermieden wird.

Mehr als die Grundbegriffe der beschränkten und der unbeschränkten Steuerpflicht sowie der Freistellungs- und der Anrechnungsmethode müssen Sie vom Internationalen Steuerrecht nicht kennen. Das Weitere ist in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen niedergelegt, die sich an einem Musterentwurf orientieren, den die OECD aufgelegt hat.

Internationale Sachverhalte berühren in der Europäischen Union und, darüber hinaus, im Europäischen Wirtschaftsraum Fragen der EG-Grundfreiheiten, also z.B. der Arbeitnehmerfreizügigkeit, des Niederlassungsrechts der Freiheiten des Kapital- und des Zahlungsverkehrs. Diese Freiheiten wollen gleiche Wirtschaftsbedingungen im europäischen Binnenmarkt herstellen und stehen darum in einem Spannungsverhältnis zu der Unterscheidung von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht, dies insbesondere, wo die beschränkte Steuerpflicht zu Nachteilen führt. Solche Nachteile ergeben sich, wenn dieselben Einkünfte in dem einen Staat qua unbeschränkter und in dem anderen Staat qua beschränkter Steuerpflicht, im Ergebnis also doppelt steuerlich erfasst werden. Auf diese Weise wird grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit wenig attraktiv, was den EG-Grundfreiheiten widerspricht.

Es gibt darum einige Entscheidungen des EuGH, in denen solche Nachteile für europarechtswidrig erklärt werden, und es gibt darum in Deutschland § 1a EStG, der Familienangehörige von EU- oder EWR-Bürgern zur Vermeidung von Diskriminierungen unbeschränkt Steuerpflichtigen gleichstellt, sowie § 1 III EStG, der eine Option für die unbeschränkte Steuerpflicht vorsieht.

Diese Regelungen sind die Folge der sog. Schumacker-Entscheidung des EuGH (Slg. 1995 – I, 22). Dort hatte es der EuGH beanstandet, dass einem ausschließlich in Deutschland tätigen, aber mit seiner über kein eigenes Einkommen verfügenden Ehefrau in Belgien wohnenden Arbeitnehmer der Vorteil des Ehegattensplitting versagt worden war. Denn die Anwendung des Splitting-Tarifs setzt nach dem klaren Wortlaut von § 26 I 1 EStG die unbeschränkte Steuerpflicht voraus. Diese fehlte sowohl Herrn als auch Frau Schumacker, weshalb Herr Schumacker nicht in den Genuss des Splitting-Vorteils kam, der einem Berufskollegen, der mit seiner Ehefrau bei ansonsten gleichem Sachverhalt in Deutschland wohnt, gewährt worden ist.

Rechenbeispiel: Das zu versteuernde Einkommen von Schumacker und einem deutschen Kollegen betrage 50.000 Euro. Beide sind verheiratet, und die Ehefrau ist nicht berufstätig. Schumacker wohnt mit seiner Frau in Belgien, der deutsche Kollege wohnt mit seiner Frau in Deutschland. Vor der Schumacker-Entscheidung hatte das zur Konsequenz, dass auf Schumacker die Grundtabelle und auf den deutschen Kollegen die Splittingtabelle Anwendung fand. Für Schumacker ergibt sich daraus eine Einkommensteuerschuld von 13.667 Euro, für den deutschen Kollegen nur von 8.716 Euro (Stand 2004).

Dieser Nachteil verstößt gegen die Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art. 39 EG), die für Grenzpendler wie Herrn Schumacker im Prinzip Gleichbehandlung mit Inländern vorsieht.

Der Nachteil wird nunmehr durch zwei Normen ausgeschaltet: Gemäß § 1 III 1 EStG kann Herr Schumacker sich auf Antrag als unbeschränkt Steuerpflichtiger behandeln lassen. Gemäß § 1a I Nr. 2 EStG hat Frau Schumacker dieselbe Möglichkeit. Machen beide hiervon Gebrauch, so liegen die Voraussetzungen des Ehegattensplitting gemäß § 26 I EStG vor, was dazu führt, dass die Steuerschuld von Herrn Schumacker sich auf 8.716 Euro erniedrigt.

III. Fall Gerritse (EuGH, Urt. vom 12.6.2003, EuZW 2003, 461)

Sachverhalt: Der in den Niederlanden wohnende Herr Gerritse hatte 1996 in Berlin ca. 6.000 DM verdient und dafür Aufwendungen in Höhe von 1.000 DM getätigt. Außerdem hatte er im gleichen Jahr in den Niederlanden und in Belgien Einkünfte von insgesamt 55.000 DM. Das Finanzamt Neukölln-Nord verweigerte Herrn Gerritse die Berücksichtigung der Aufwendungen und gewährte ihm auch keinen Grundfreibetrag, sondern belegte die 6.000 DM voll mit deutscher Einkommensteuer. Zur Begründung berief sich das Finanzamt Neukölln darauf, dass Herr Gerritse einen Grundfreibetrag nur einmal geltend machen könne; das habe in dem Staat zu geschehen, in dem er unbeschränkt steuerpflichtig sei, also in den Niederlanden, nicht in Deutschland; weiterhin sei es Sache dieses Staates, im Rahmen des Welteinkommensprinzips über die Betriebsausgaben zu befinden.

Die Nichtberücksichtigung der Betriebsausgaben sieht der EuGH als einen Nachteil an, der die Ausübung der Dienstleistungsfreiheit weniger attraktiv mache und deshalb gegen die Art. 49 und 50 EG verstoße. Bei Steuerpflichtigen, die in mehreren Ländern tätig seien (Niederlande, Belgien, Deutschland) könne leicht der Fall eintreten, dass in dem Land, in welchem unbeschränkte Steuerpflicht herrsche, das erzielte Einkommen so gering sei, dass es als Grundlage für die Anrechnung von Aufwendungen nicht reiche. Aus diesem Grunde gebiete es die Kohärenz des Steuersystems, Betriebsausgaben und Werbungskosten von beschränkt Steuerpflichtigen, die mit inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, hier zu berücksichtigen (so jetzt auch § 50 I 1 EStG).

Die Nichtberücksichtigung des Grundfreibetrags in Deutschland hält der EuGH für europarechtskonform. Er begründet das mit der sozialen Zielsetzung des Grundfreibetrags, die eine Aufgabe des Wohnsitzstaats darstelle. Dies ist problematisch bei international tätigen Steuerpflichtigen, die in keinem Land den Grundfreibetrag ausschöpfen können.

IV. Das Objekt der Einkommensteuer

Das Objekt der Einkommensteuer, das Einkommen, ist gegliedert in sieben Einkunftsarten, die § 2 I 1 EStG auflistet, und zwei Gruppen von Einkunftsarten, die Gewinn- und die Überschusseinkünfte, die § 2 II EStG unterscheidet; Letzteres ist gemeint, wenn man von einem Dualismus der Einkunftsarten spricht.

1. Gewinn- und Überschusseinkünfte; sieben Einkunftsarten

Die Unterscheidung der beiden Gruppen von Einkunftsarten ist bedeutsam für die Methode der Einkünfteermittlung. Gewinneinkünfte werden grundsätzlich (Ausnahme: § 4 III EStG) durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, für den gemäß § 5 I EStG die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgeblich sind. Damit sind die Regeln der §§ 238 ff. HGB über den Einzelabschluss gemeint, nicht über den Konzernabschluss, Regeln, die durch das BiRiLiG europäisch harmonisiert sind. Nicht gemeint sind internationale Regeln wie US GAAP oder IAS, die sich – derzeit – nur auf den Konzernabschluss beziehen. Wegen einer weiteren Verweisung in § 8 I 1 KStG gelten diese Regeln grundsätzlich auch für die Körperschaftsteuer. Überschusseinkünfte werden durch Abzug der Werbungskosten von den Einnahmen ermittelt (§ 2 II Nr. 2 EStG). Dafür ist keine kaufmännische Buchführung erforderlich.

Die Unterscheidung von sieben Einkunftsarten ist zunächst wichtig für die auf einzelne Einkunftsarten bezogenen Vorschriften der §§ 13 – 23 EStG. Die wichtigste dieser Vorschriften ist § 15 EStG, der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, insb. die sog. Mitunternehmerschaft, betrifft. Die einkommensteuerrechtliche Unterscheidung hat Folgewirkungen bei der Gewerbesteuer. Wer einkommensteuerlich Gewerbetreibender ist, ist wegen der Verweisung in § 2 I 2 GewStG gewerbesteuerpflichtig, wer dagegen selbstständig ist, unterliegt nicht der Gewerbesteuer. Die Unterscheidung von sieben Einkunftsarten ändert nichts am synthetischen Charakter der Einkommensteuer. Synthetisch bedeutet, dass die Einkommensteuer nicht für jede Einkunftsart gesondert festgesetzt wird, sondern dass eine für alle Einkunftsarten gemeinsame Bemessungsgrundlage gebildet wird. Unterschiede und Besonderheiten der einzelnen Einkunftsarten kommen im Prozess dieser Bildung einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage zur Geltung, so z.B. der Sparer-Freibetrag nach § 20 IV EStG oder die Freigrenze für Einkünfte aus privaten

Veräußerungsgeschäften nach § 23 III 6 EStG oder der nach Einkunftsarten differenzierende Werbungskostenpauschbetrag nach § 9a Satz 1 EStG. Synthetisch steht im Gegensatz zu Schedule. Wenn von einer Scheduling der Rede ist, ist damit gemeint, dass einzelne Einkunftsarten besonderen Regeln unterworfen werden und nicht mehr als bloße Berechnungsgröße Regeln unterworfen werden, die für alle Einkunftsarten gemeinsam gelten. Rechtspolitisch neigen Scheduling zu einer stärkeren Belastung von Einkünften aus Gewerbebetrieb und aus selbstständiger Tätigkeit.

2. Quellen- und Reinvermögenszugangstheorie

Mit der Unterscheidung von sieben Einkunftsarten und dem Dualismus der Einkunftsarten entscheidet das EStG einen Theorienstreit, der Anfang des 19. Jahrhunderts um den Einkommensbegriff geführt worden ist. Dies ist der Streit zwischen der Reinvermögenszugangstheorie (Schanz) und der Quellentheorie (Fuisting). Die Reinvermögenszugangstheorie behandelt jede Vermögensmehrung in einer bestimmten Zeit als Einkommen, die Quellentheorie nur die Früchte ständiger Einnahmequellen, unter Ausblendung von Wertveränderungen der Quelle selbst. Der Vorteil der Reinvermögenszugangstheorie besteht darin, dass sie wirtschaftliche Leistungsfähigkeit besser erfasst; ihr Nachteil liegt in dem mit ihrer Anwendung verbundenen Aufwand; dieser Aufwand kann von bilanzierenden Steuerpflichtigen erfüllt werden, weshalb ihre Anwendung auf diese beschränkt ist. Die Quellentheorie ist ungenauer, denn sie blendet Vermögenszugänge, die nicht aus „Quellen“ stammen, ebenso aus wie Wertveränderungen der Quelle selbst, etwa die Bildung „stillen Reserven“. Die Quellentheorie wird bei den Überschusseinkünften verwirklicht, wobei das EStG zwei wichtige Ausnahmen kennt: § 17 EStG hinsichtlich der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft und § 23 EStG hinsichtlich der Spekulationsgeschäfte. Weiterhin sind Übergänge möglich, so nach der 3-Objekt-Regel, die auf Grund der Quellentheorie steuerfreien privaten Grundstückshandel in nach der Reinvermögenszugangstheorie steuerpflichtigen gewerblichen Grundstückshandel umqualifiziert.

3. Nicht steuerbare Einkünfte

Der Einkunfts begriff des EStG grenzt bestimmte Einkünfte als nicht steuerbar aus. Folgende Punkte sind hervorzuheben: Die Liebhaberei, d.h. eine nicht mit Einkünfteerzielungsabsicht betriebene Tätigkeit, Privatveräußerungsgeschäfte, schließlich Vermögenszugänge wie Lottogewinne, Erschaften und Auszeichnungen.

Die Einkünfteerzielungsabsicht ist Voraussetzung jeder einkommensteuerpflichtigen Tätigkeit. Fehlt sie, so entgehen dem Fiskus nur scheinbar Steuern, wenn gleichwohl erzielte Einkünfte nicht steuerbar sind. Denn würden diese Einkünfte von der Steuer erfasst, müssten auch Verluste berücksichtigt werden. Und ein Überwiegen von Verlusten ist nicht unwahrscheinlich bei einer Tätigkeit, die nicht aus Gewinnerzielungsabsicht erfolgt. **Beispiel:** Hobbyimker H erzielt einen Gewinn von 100 Euro aus dem Verkauf von Honig. Dieser Gewinn ist nicht steuerbar, weil er sich keiner Einkunftsart zuordnen lässt. Dieses Ergebnis ist aus Sicht des Fiskus nur scheinbar zu bedauern. Würde der Gewinn von 100 Euro versteuert, so müsste der Fiskus auch den Aufwand berücksichtigen, der diesem Gewinn gegenübersteht. Da H die Imkerei als Hobby betreibt, wird der Aufwand leicht höher sein als der Gewinn. Liegt der Aufwand zum Beispiel bei 1.000 Euro, so müsste der Fiskus, wenn er die 100 Euro Gewinn erfassen will, auch diesen erfassen. Auf diese Weise würde zunächst der Gewinn von 100 Euro vollständig aufgezehrt, und die verbleibenden 900 Euro würden steuermindernd auf Einkünfte des H aus anderen Einkunftsquellen angerechnet. Für den Fiskus ist das ein schlechtes Geschäft. Deshalb fährt der Fiskus besser, wenn er den Gewinn von 100 Euro ebenso ignoriert wie den Aufwand von 1.000 Euro. Beides ist nicht steuerbar. Anders ausgedrückt: Kein Sekt ohne Selters!

Privatveräußerungsgewinne sind grundsätzlich nicht steuerbar. Wird z.B. ein Aktienpaket, das von einem Privaten mehr als ein Jahr im Depot gehalten worden ist, veräußert, so ist ein dabei erzielter Veräußerungsgewinn nicht steuerbar. Das wäre anders, wenn das Aktienpaket Betriebsvermögen eines Unternehmens gewesen wäre. Denn dann würde der Veräußerungsgewinn (also die Differenz zwischen den Anschaffungskosten der Aktien, mit denen sie in den Büchern des Unternehmens verzeichnet sind, und dem Verkaufspreis) in den Betriebsvermögensvergleich eingehen. Ausnahmen von diesem Grundsatz sind die §§ 17 und 23 EStG.

Nicht steuerbar sind schließlich Lottogewinne oder Preise oder Erbschaften, weil sie sich keiner Einkunftsart zuordnen lassen. Eine Ausnahme gilt bei berufsbezogenen Preisen, z.B. der Auszeichnung, die ein Wissenschaftler für sein Werk bekommt.

4. Steuerfreie Einnahmen

Einnahmen, die steuerbar sind, werden von § 3 EStG (in 69 Ziffern) und § 3b EStG, der die Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit betrifft, von der Besteuerung freigestellt. Die Liste ist unübersichtlich. Sie wird verständlicher, wenn man den Grundgedanken einiger ihrer Punkte herausarbeitet, und sich im Übrigen wichtige Punkte besonders merkt. Ein Grundgedanke lautet, dass soziale Leistungen, die gewiss eine Vermögensmehrung bei ihrem Empfänger bewirken, ihrem Zweck gemäß dort nicht besteuert werden sollen. Das trifft z.B. zu für Leistungen aus einer Kranken-, Unfall- oder Pflegeversicherung (§ 3 Nr. 1) oder für den Arbeitgeberanteil an der Sozialversicherung des Arbeitnehmers (§ 3 Nr. 62). Besonders wichtig ist weiterhin § 3 Nr. 40, weil durch ihn das Halbeinkünfteverfahren umgesetzt wird; die hälftige Steuerbefreiung trägt dem Umstand Rechnung, dass die dort genannten Beträge auf einer körperschaftlichen Ebene schon einmal der Besteuerung unterworfen waren, weil also die Doppelbesteuerung in typisierender Weise ausgleichen; ein Beispiel sind Dividenden, die von einer Aktiengesellschaft ausgeschüttet werden (§§ 3 Nr. 40 lit. d), 20 I Nr. 1 EStG). Daran anknüpfend bestimmt § 3c EStG, dass Ausgaben, die mit steuerfreien (Abs. 1) oder hälftig steuerfreien (Abs. 2) Einkünften in Zusammenhang stehen, nicht (bzw. nur hälftig) als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden dürfen. Eine andere Ziffer aus dem Katalog des § 3 EStG, die ein oft diskutiertes Problem betrifft, ist Nr. 51, der Trinkgelder steuerfrei stellt.

V. Objektives und subjektives Nettoprinzip

Der Begriff der Einkünfte ist als Anknüpfung für eine Besteuerung gemäß dem verfassungsrechtlich vorgegebenen Leistungsfähigkeitsprinzip noch ungeeignet. Ausdruck von Leistungsfähigkeit sind nur die Einkünfte, über die der Steuerpflichtige tatsächlich disponieren kann. Deshalb muss der Einkünftebegriff noch eingeschränkt, von einer Roh- zu einer Nettogröße verfeinert werden. Das geschieht in zwei

Schritten, die man objektives und subjektives Nettoprinzip nennt und die im Wesentlichen in den Absätzen 2 und 4 des § 2 EStG geregelt sind.

Objektives Nettoprinzip bedeutet, dass die Aufwendungen abgezogen werden dürfen und müssen, die der Steuerpflichtige zur Erzielung der Einkünfte machen musste; hierauf beruht die Abziehbarkeit von Betriebsausgaben – bei Gewinneinkünften – und Werbungskosten – bei Überschusseinkünften. Hierauf beruhen weiter die Regeln über den Ausgleich und den Abzug von Verlusten. Die Objektivität dieses Prinzips äußert sich darin, dass es nur Positionen berücksichtigt, die nicht von der persönlichen Lebenssituation des Steuerpflichtigen bestimmt sind.

Subjektives Nettoprinzip bedeutet, dass der Steuerpflichtige bestimmte Aufwendungen der privaten Lebensführung, die für ihn unausweichlich sind, abziehen darf; das subjektive Nettoprinzip steht in einem Spannungsverhältnis zu dem Grundsatz, dass das Einkommensteuerrecht sich nicht für die private Lebensführung des Steuerpflichtigen interessiert (§ 12 EStG). Ausnahmen von diesem gesetzlichen Grundsatz müssen ebenfalls gesetzlich geregelt sein. Das betrifft insbesondere existenzsichernde Privatausgaben, die unter den Begriffen Sonderausgaben (§§ 10 ff. EStG) und außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 ff. EStG) zusammengefasst werden.

1. Verluste

Das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt aber nicht, dass Verluste in vollem Umfang und sogleich geltend gemacht werden können. Nach dem BFH genügt es, wenn Verluste überhaupt berücksichtigt werden und wenn eine Besteuerung des Existenzminimums vermieden wird (BFH BStBl. 2001 II, 554; BFH DB 2003, 1149 und 1151). Damit erhält der Gesetzgeber Spielraum für Regelungen, die eine sog. Verlustnutzung einschränken, die es m.a.W. dem Steuerpflichtigen erschweren, sich „arm“ zu rechnen. Allgemein geht es bei dem Thema „Verluste“ um ein beständiges Ringen zwischen dem Gesetzgeber und gut beratenen Steuerpflichtigen, das einerseits Ausdruck des nicht hohen Niveaus der Steuergesetzgebung, andererseits aber auch Ausdruck der zum Teil geringen Steuermoral ist.

2. Abzugsverbote

Ebenso wie bestimmte Verluste werden bestimmte Aufwendungen vom Gesetzgeber vom Abzug, hier als Werbungskosten oder Betriebsausgaben, ausgeschlossen. Die Gründe sind vielfältig; zumeist geht es um eine private Mitveranlassung der Aufwendungen. Einschlägig sind insbesondere die § 4 IVa und V EStG, wobei Abs. 5 kraft der Verweisung in § 9 V EStG auch für den Werbungskostenabzug gilt. Der Grundgedanke des § 4 V EStG kommt in dessen Nr. 7 zum Ausdruck. Unangemessener betrieblicher Repräsentationsaufwand wird nicht berücksichtigt. Die Crux dieser Vorschrift liegt darin, dass die Vorstellungen eines Finanzinspektors und eines Unternehmers über die Angemessenheit von Repräsentationsaufwand leicht auseinander gehen. Deshalb ist es gut, dass sie als Generalklausel durch die zuvorigen Ziffern konkretisiert wird. Wichtig ist, dass bei Unangemessenheit die steuerliche Berücksichtigung ganz ausgeschlossen ist und nicht etwa auf den noch angemessenen Teil reduziert wird. Wichtige Regelungen betreffen den Bewirtungsaufwand (Nr. 2), Verpflegungsmehraufwendungen (Nr. 5), Fahrtkosten (Nr. 6) und häusliche Arbeitszimmer (Nr. 6b).