

# §§ 1 bis 8

Kirchhof / Kulosa / Ratschow

2020

ISBN 978-3-406-72681-1

C.H.BECK

sowie der Tatbestand der privaten Veräußerungsgeschäfte (§ 23) sehen eine Besteuerung von Vermögenszuwächsen vor. Zum Teil wird die Besteuerung von Privatvermögensveränderungen schon nicht mehr als Ausnahme verstanden (Bordewin/Brandt/*Naujok* § 2 Rn. 19).

**c) Annäherungen und Unterschiede.** Die Einkünfteermittlungsmethoden unterscheiden sich im Ausgangspunkt darin, dass eine Vermögensveränderung bei den Überschusseinkünften steuerlich nicht aufgenommen wird, ein steuerlicher Aufwand bei der Einnahme-Überschussrechnung jedoch umgehend zum steuerlichen Abzug kommt (→ Rn. 374 ff.). Das Einkommensteuerrecht hat die hieraus folgenden Unterschiede aber über die Zeit zurückgenommen. Der sofortige Abzug bei den Überschusseinkünften wurde bei der Anschaffung von Wertpapieren und von Grund und Boden beschränkt, beide Arten der Einkünfteermittlung durch gesetzliche Verweise zusammengeführt (siehe nur § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6, Nr. 6a, Abs. 9 und § 9 Abs. 5) und auch in der steuerlichen Aufnahme von Vermögensveränderungen bei den Überschusseinkünften (→ Rn. 379) angeglichen. Innerhalb der Gewinneinkünfte wurde die Rechnung nach § 4 Abs. 3 dem Betriebsvermögensvergleich angenähert (insgesamt Bordewin/Brandt/*Naujok* § 2 Rn. 120 f.). Diese Angleichung der Gewinn- und Überschusseinkünfte schwächt die verfassungsrechtliche Kritik an der Differenzierung. Das Bundesverfassungsgericht hat den Einkünfteualismus in der Aufnahme der jeweiligen Besonderheiten der Einkunftsarten (→ Rn. 374) in diesen Angleichungen und angesichts des Gestaltungsraums des Gesetzgebers als **verfassungskonform** anerkannt (BVerfG 9.7.1969 – 2 BvL 20/65, BStBl. II 1970, 156 (Rn. 32 ff.); BVerfG 7.10.1969 – 2 BvL 3/66 ua, BStBl. II 1970, 160 (Rn. 69)). Doch stellen sich erhebliche Gleichheitsfragen bei der Sonderbehandlung von Kapitaleinkünften, den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, der Tonnagebesteuerung (→ Rn. 382, → Rn. 433 ff.) und insgesamt bei einkünfte-spezifischen Regelungen von Steuererleichterungen, Pauschalierungen, Verlusten oder anderen Steuern. Außerdem bleibt die Frage, ob das Steuerbilanzrecht den Gewinn in der Schlichtheit und Vollständigkeit erfasst, wie es § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 vorsieht.

*Einstweilen frei*

#### 4. Besonderheiten: Kapitaleinkünfte, Land- und Forstwirtschaft, Tonnagebesteuerung

Für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1) greift gem. § 13a eine Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen. Diese Gewinnermittlung erfasst in der Regel die Einkünfte nicht vollständig und führt zu einer – in den Worten der Gesetzesbegründung – „maßvollen Begünstigung“ (BT-Drs. 14/265, 177; BFH 14.4.2011 – IV R 1/09, BFH/NV 2011, 1336; BFH 14.5.2009 – IV R 47/07, BStBl. II 2009, 900; Bordewin/Brandt/*Naujok* § 2 Rn. 118). Die Begünstigung sei – so fährt die Gesetzesbegründung fort – angesichts der „Vereinfachung der Gewinnermittlung für kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe“ gerechtfertigt (BT-Drs. 14/265, 177). Doch wird nicht zu Unrecht bezweifelt, dass diese Rechtfertigung dem Maß des Gleichheitssatzes genügt (Art. 3 Abs. 1 GG; HHR/*Paul* § 13 Rn. 3). Gegen das **europäische Beihilferecht** wird aber mangels maßgeblicher Beeinträchtigung des Handels und einer Verfälschung des Wettbewerbs in der Regel nicht verstoßen (zum Verfassungsrecht auch *Bode* Leitgedanken des Rechts, II, 2013, § 172 Rn. 17). Hier aber muss sich der EuGH gerade dem Auftrag stellen, das Maß des Beihilferechts zu präzisieren (siehe hierzu *Brandau/Neckenich/Reich/E. Reimer* BB 2017, 1175).

Die ebenfalls die Steuerlast senkende **Tonnagebesteuerung** (§ 5a) wurde als notwendige Hilfe für die deutsche Seeschifffahrt begründet (vgl. BFH 29.11.2012 – IV R 47/09, BStBl. II 2013, 32; *Bode* Leitgedanken des Rechts, II, 2013, § 172 Rn. 16). Doch wird nicht zu Unrecht eingewandt, dass die Begünstigung am Maßstab des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG; → Rn. 46 ff.) und des europäischen Beihilferechts nicht zu rechtfertigen sei (Kirchhof/*Gosch* § 5a Rn. 1; *Bode* Leitgedanken des Rechts, II, 2013, § 172 Rn. 16; Bordewin/Brandt/*Naujok* § 2 Rn. 118).

§ 2 Abs. 2 S. 2 weist darauf, dass der Werbungskostenabzug für Kapitaleinkünfte nach § 20 Abs. 9 auf den Sparer-Pauschbetrag (801 EUR oder 1.602 EUR für zusammenveranlagte Ehegatten und eingetragene Lebenspartner) beschränkt ist. § 20 Abs. 9 verdrängt als Spezialvorschrift den allgemeinen Werbungskostenabzug (§ 9 und § 9a). Die Sperrwirkung ordnet nicht § 2 Abs. 2 S. 2 an. Sie folgt aus § 20 Abs. 9 (Bordewin/Brandt/*Naujok* § 2 Rn. 124,

114). Der BFH hat die gesetzliche Typisierung (→ Rn. 58 ff.) im **Pauschbetrag als verfassungskonform erachtet** (BFH 28.1.2015 – VIII R 13/13, BStBl. II 2015, 393; siehe aber zur Diskussion der Sonderbehandlung von Kapitaleinkünften → Rn. 433 ff.).

385 *Einstweilen frei*

### III. Gesamtbetrag der Einkünfte – § 2 Abs. 3

#### 1. Synthetische Einkommensteuer, persönliche und sachliche Universalität

386 § 2 Abs. 3 führt die in den verschiedenen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1) und im Dualismus der Einkünftermittlung bestimmten Erträge zu der Summe der Einkünfte zusammen. Aus dieser Summe wird der Gesamtbetrag der Einkünfte gebildet, indem der Altersentlastungsbetrag (→ Rn. 396), der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (→ Rn. 397 f.) und der Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 → Rn. 399) abgezogen und – hierauf verweist § 2 Abs. 3 aber nicht – der Hinzurechnungsbetrag nach § 52 Abs. 2 S. 3 und § 8 Abs. 5 S. 2 AIG berücksichtigt werden (insgesamt EStR 2; → Rn. 11). § 2 Abs. 3 unterscheidet **zwei Berechnungsstufen**. Zunächst wird (1.) die Summe der Einkünfte gebildet (→ Rn. 390 ff.). Die Summierung fordert, die negativen und positiven Einkünfte innerhalb einer Einkunftsart (horizontaler Verlustausgleich) und sodann zwischen verschiedenen Einkunftsarten zu verrechnen (vertikaler Verlustausgleich; BFH 3.6.1975 – VIII R 209/72, BStBl. II 1975, 698; *Thiemann* Verluste im Steuerrecht, 2018; demgegenüber spricht etwa § 35 Abs. 1 S. 2 von der „Summe der positiven Einkünfte“). Alle Einkünfte eines Steuerpflichtigen werden so zusammengeführt und grundsätzlich einer einheitlichen Besteuerung unterworfen (synthetische Einkommensteuer). Von der Summe der Einkünfte sind (2.) sodann die Entlastungsbeträge und der Freibetrag abzuziehen, die Hinzurechnung ist vorzunehmen. Die Abzugstatbestände greifen nur für bestimmte Steuerpflichtige. Der Abzug führt in der Prüf-

387 Das Einkommensteuergesetz entscheidet sich in § 2 Abs. 3 für die synthetische Einkommensteuer und die persönliche und sachliche Universalität (→ Rn. 47, → Rn. 102). Elementare Vorgaben des Gleichheitssatzes (→ Rn. 46 ff.) werden so umgesetzt. Jeder Steuerpflichtige wird mit allen seinen Erträgen grundsätzlich der gleichen Besteuerung unterworfen (**persönliche und sachliche Universalität**). Die Bemessung der Einkommensteuer unterscheidet in aller Regel nicht nach der Einkunftsart, besteuert die Erträge eines Arbeitnehmers oder Selbständigen, eines Gewerbetreibenden oder Vermieters gleich. Alle Einkünfte eines Steuerpflichtigen werden für die gleichmäßige Besteuerung zusammengeführt (**synthetische Einkommensteuer**). Der Schedulensteuer, die als Gegenmodell die Besteuerung nach der Einkunftsquelle differenziert (→ Rn. 49), wird so eine klare Absage erteilt. Die Gleichheitsforderung der synthetischen Einkommensteuer wird aber gegenwärtig in der Tonnagebesteuerung (§ 5a; → Rn. 383), der Besteuerung von Land- und Forstwirten nach Durchschnittssätzen (§ 13a; → Rn. 382) und vor allem in der Sonderbehandlung der Kapitalerträge (→ Rn. 432 ff.) auf die Probe gestellt.

388–389 *Einstweilen frei*

#### 2. Summe der Einkünfte – Verlustausgleich

390 Den Ausgangspunkt für die Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte bildet die Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3). Zur Bestimmung der Summe der Einkünfte sind die Einkünfte aus den verschiedenen Einkunftsarten zu saldieren. Es sind nicht nur positive, sondern auch negative Einkünfte einzubeziehen. Zunächst findet ein Verlustausgleich innerhalb einer Einkunftsart (**horizontaler Verlustausgleich**) und sodann ein Verlustausgleich zwischen den Einkunftsarten (**vertikaler Verlustausgleich**) statt (→ Rn. 386). Genaugenommen ist daher keine Summe, sondern ein Saldo zu bilden.

391 Im Falle der **Zusammenveranlagung** von Ehegatten und eingetragenen Lebenspartnern erfasst die Summe der Einkünfte auch die Erträge der jeweiligen Partner (§ 26b). Im Falle eines Verlustes eines Partners werden die positiven Einkünfte des einen Ehegatten oder Lebenspartners mit möglichen negativen Einkünften des anderen saldiert. Dabei ist der Verlustausgleich in der Reihenfolge vorzunehmen, wie er für die Ehegatten oder eingetragenen

Lebenspartner am günstigsten ist (**Meistbegünstigungsprinzip**, BFH 23.8.1977 – VIII R 120/74, BStBl. II 1978, 8).

Ein **Insolvenzverfahren** wirkt sich nicht auf den Verlustausgleich aus. Während des Insolvenzverfahrens richten sich die „Entstehung von Steueransprüchen, die Art der Einkünfte und die Berechnung deren Höhe unverändert nach steuerlichen Grundsätzen“ (BFH 25.7.1995 – VIII R 61/94, BFH/NV 1996, 118 – noch zum Konkursverfahren; steuerjuristische Betrachtungsweise → Rn. 27 f.). Verluste, die vor und während des Insolvenzverfahrens entstanden sind, können somit in einen Verlustausgleich einfließen (BFH 4.9.1969 – IV R 288/66, BStBl. II 1969, 726; BFH 5.3.2008 – X R 60/04, BFH/NV 2008, 1569 – noch zum Konkursverfahren).

Es gibt zahlreiche **Beschränkungen des Verlustausgleichs**. Der Verlustausgleich ist von vornherein ausgeschlossen, wenn Einkünfte nicht der Einkommensbesteuerung unterliegen, da sie keiner der in Abs. 1 genannten sieben Einkunftsarten angehören oder weil sie steuerfrei sind. Zudem sind folgende Verlustausgleichsbeschränkungen zu beachten:

Gem. § 20 Abs. 6 S. 1 sind Kapitalerträge nicht in den Verlustausgleich einzubeziehen (zu der Sonderbehandlung der Kapitalerträge → Rn. 433 ff.).

§ 2a begrenzt den Verlustausgleich bei negativen Einkünften mit Bezug zu Drittstaaten, die weder EU-Mitglieder sind, noch dem EWR angehören. Dadurch werden vom Gesetzgeber unerwünschte Drittstaatenverluste isoliert.

§ 15 Abs. 4 S. 1 schränkt den Verlustausgleich mit negativen Einkünften aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung ein. Diese bewegt sich ohnehin häufig an der Grenze zur Liebhaberei (→ Rn. 334).

§ 15 Abs. 4 S. 3 u. 4 beschränkt in Teilen den Verlustausgleich mit negativen Einkünften aus Termingeschäften, durch welche ein Differenzausgleich oder ein durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmter Geldbetrag oder Vorteil erlangt wurde.

§ 15 Abs. 4 S. 6 begrenzt den Verlustausgleich bei Verlusten im Zusammenhang mit stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen und sonstigen Innengesellschaften an Kapitalgesellschaften, bei denen der Gesellschafter oder Beteiligte als Mitunternehmer anzusehen ist.

§ 15a beschränkt den Verlustausgleich bei Verlusten von Kommanditisten. Auf diese Verlustausgleichsbeschränkung verweisen die § 13 Abs. 7, § 18 Abs. 4 S. 2, § 20 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 und § 21 Abs. 1 S. 2.

§ 15b schränkt den Verlustausgleich bei Verlusten im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen ein. Auf diese Verlustausgleichsbeschränkung verweisen die § 13 Abs. 7, § 18 Abs. 4 S. 2, § 20 Abs. 7 und § 22 Nr. 1 S. 1.

§ 17 Abs. 2 S. 6 begrenzt den Verlustausgleich bei negativen Einkünften durch die Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen.

§ 20 Abs. 6 beschränkt den Verlustausgleich bei negativen Einkünften aus Kapitalvermögen.

§ 22 Nr. 3 S. 3 schränkt den Verlustausgleich bei negativen Einkünften aus Leistungen ein.

§ 23 Abs. 3 S. 7 begrenzt den Verlustausgleich bei negativen Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften.

§ 34a Abs. 8 schränkt den Verlustausgleich bei ermäßigt besteuerten Gewinnen ein.

Gem. § 40 Abs. 3 S. 3 bleiben der pauschal besteuerte Arbeitslohn und die pauschale Lohnsteuer bei der Einkommensteuerveranlagung und beim Lohnsteuerjahresausgleich unberücksichtigt. Auf diese Regelung verweist § 40a Abs. 5. Sie nehmen folglich am Verlustausgleich nicht teil.

Nach § 50 Abs. 2 sind bestimmte Einkünfte bei beschränkt Steuerpflichtigen, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn, vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug aufgrund des § 50a unterliegen, durch den Steuerabzug abgegolten. Durch die abgeltende Wirkung des Steuerabzugs ist ein Verlustausgleich ausgeschlossen.

### 3. Gesamtbetrag der Einkünfte – Abzugstatbestände

Die Summe der Einkünfte wird insbesondere im horizontalen und vertikalen Verlustausgleich gebildet (→ Rn. 390 ff.). Aus dieser Summe wird der Gesamtbetrag der Einkünfte durch Abzug des Altersentlastungsbetrags nach § 24a, des Entlastungsbetrags für Alleinerzie-

hende nach § 24b und des Freibetrags für die Land- und Forstwirtschaft nach § 13 Abs. 3 gebildet (§ 2 Abs. 3). Hinzu tritt zuweilen der in § 2 Abs. 3 nicht geregelte Hinzurechnungsbetrag nach § 52 Abs. 2 S. 3 sowie § 8 Abs. 5 S. 2 AIG (insgesamt EStR 2; → Rn. 11).

395 *Einstweilen frei*

396 **a) Altersentlastungsbetrag.** Die Höhe des Altersentlastungsbetrags bestimmt sich nach der Berechnungsformel des § 24a. Es handelt sich um einen Steuerfreibetrag, der Steuerpflichtigen ab dem Kalenderjahr, das auf die Beendigung des 64. Lebensjahres folgt, zugutekommt (§ 24a S. 3). Die Regelung soll die Belastung von Alterseinkünften mit der Einkommensteuer harmonisieren. Für Versorgungsbezüge greift ein Versorgungsfreibetrag, der sich nach dem Jahr des Versorgungsbeginns bestimmt (§ 19 Abs. 2). Bei Leibrenten wird nach § 22 Nr. 1 S. 3 nur ein bestimmter Anteil, der sich nach dem Jahr des Rentenbeginns bemisst, zur Besteuerung herangezogen. § 24a entlastet Steuerpflichtige, die (zusätzlich) andere Einnahmen haben, wie zum Beispiel aus aktiver nichtselbständiger Arbeit. Diese Entlastung gibt das Grundgesetz zwar nicht vor. Der soziale Staat hat sich aber mit guten Gründen dafür entschieden, ältere Steuerpflichtige in dieser Weise steuerlich zu schonen.

397 **b) Entlastungsbetrag für Alleinerziehende.** Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende wird Steuerpflichtigen gewährt, die alleinstehend sind und in deren Haushalt mindestens ein Kind lebt, dem der Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 oder Kindergeld zusteht (§ 24b Abs. 1 S. 1). Der Entlastungsbetrag ist wegen der „regelmäßig höheren Lebensführungskosten von echten Alleinerziehenden, die einen gemeinsamen Haushalt nur mit ihren Kindern führen,“ erforderlich (BT-Drs. 15/1751, 6). Alleinerziehende „können keine Synergieeffekte aufgrund einer gemeinsamen Haushaltsführung mit einer anderen erwachsenen Person zur Haushaltsersparnis nutzen. Auch können zB höhere Kosten für den alltäglichen Einkauf wegen mangelnder Mobilität oder erhöhte Kosten zur Deckung von Informations- und Kontaktbedürfnissen sowie für gelegentliche Dienstleistungen Dritter etc. entstehen“ (BT-Drs. 15/3339, 11). Daher kommt der Entlastungsbetrag auch nur Steuerpflichtigen zu Gute, die keine Haushaltsgemeinschaft mit einer anderen volljährigen Person bilden, sofern dieser nicht der Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 oder Kindergeld zusteht (§ 24b Abs. 3 S. 1). Zwar ist diese Entlastung nicht vom Grundgesetz vorgegeben (BFH 25.10.2007 – III R 104/06, BFH/NV 2008, 545). Doch drängt die Verfassung in der Vorgabe des sozialen Staats, die Steuerlast von Alleinerziehenden aufgrund ihrer besonderen Situation zu mäßigen.

398 Zuweilen wird vorgeschlagen, den Entlastungsbetrag durch eine bessere Absetzbarkeit von Kinderbetreuungskosten zu ersetzen oder zu ergänzen (HHR/*Krömker* § 24b Rn. 4). Eine solche Absetzbarkeit würde jedoch andere Mehrkosten für Alleinerziehende außer Acht lassen. Alleinerziehende können sich zB nicht mit einem anderen Erwachsenen die Kosten für Haushaltsgeräte, Mobiliar oder ein Auto teilen. Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende beträgt zurzeit – unabhängig von der tatsächlichen Mehrbelastung – pauschal 1.908 EUR pro Kalenderjahr (§ 24b Abs. 2 S. 1). Für jedes weitere Kind erhöht sich der Freibetrag um 240 EUR pro Kalenderjahr (§ 24b Abs. 2 S. 2).

399 **c) Freibetrag für Land- und Forstwirtschaft.** Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft werden nach § 13 Abs. 3 S. 1 mit einem jährlichen Freibetrag in Höhe von 900 EUR entlastet, sofern die Summe der Einkünfte nicht höher als 30.700 EUR ist (§ 13 Abs. 3 S. 2). Diese steuerliche Entlastung wurde „aus agrarpolitischen Erwägungen“ gewährt (BFH 25.2.1988 – IV R 32/86, BStBl. II 1988, 827). Die Land- und Forstwirtschaft geringen Umfangs liegt nicht selten im Bereich der nichtsteuerbaren Einkünfte. Dann erübrigt der Freibetrag die schwierige Trennung der Erwerbs- von der Privatsphäre (→ Rn. 280). Der Gesetzgeber hat mit dem Freibetrag in Höhe von 900 EUR insbesondere für diese Fälle eine Pauschalierung und Vereinfachung geschaffen.

400–401 *Einstweilen frei*

## IV. Einkommen – § 2 Abs. 4

### 1. Einkommensbegriff als Zwischengröße

402 Das Einkommen errechnet sich gem. § 2 Abs. 4 aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3; → Rn. 387 ff.) abzüglich der Sonderausgaben (§ 10, § 10a, § 10b, § 10c) und

der außergewöhnlichen Belastungen (§ 33, § 33a, § 33b). Unerwähnt lässt der Wortlaut des § 2 Abs. 4 den Verlustabzug nach § 10d, die Steuerbegünstigungen der zu Wohnzwecken genutzten Wohnungen, Gebäude und Baudenkmale sowie der schutzwürdigen Kulturgüter (§§ 10e bis 10g) und die hinzuzurechnenden Erstattungsüberhänge nach § 10 Abs. 4b S. 3. Das gem. § 15 Abs. 1 AStG zuzurechnende Einkommen ist seit dem Veranlagungszeitraum 2013 entfallen (insgesamt EStR 2; → Rn. 11).

Der in § 2 Abs. 4 geregelte Begriff des Einkommens ist – trotz der Bezeichnung Einkommensteuer – lediglich eine **Zwischengröße** in der Prüffolge des § 2. Im Einkommen iSd § 2 Abs. 4 soll nicht die steuerliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen abschließend gefasst werden (HHR/*Musil* § 2 Rn. 801). § 2 folgt zudem nicht einer Reihenfolge, in der die erwerblichen von den privaten Abzugstatbeständen getrennt werden (HHR/*Musil* § 2 Rn. 806). So wird beim Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen im gleichen Ermittlungsschritt auch ein Abzug der Verluste anderer Veranlagungszeiträume zugelassen (§ 10d). Die Steuervergünstigungen der §§ 10e bis 10g hat der Gesetzgeber aus sozialen Gründen und in der Erwägung erlassen, zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnraum und schutzwürdige Kulturgüter steuerlich zu fördern. **403**

## 2. Verlustabzug des § 10d

Um vom Gesamtbetrag der Einkünfte das Einkommen zu berechnen, ist vorrangig vor **404** Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen der Verlustabzug nach § 10d durchzuführen (§ 10d Abs. 1 S. 1, Abs. 2 S. 1; EStR 2; → Rn. 11). Der Verlustabzug folgt dem objektiven Nettoprinzip, bezieht sich auf die Erwerbssphäre (→ Rn. 368 ff.). Die Erwerbssphäre ist anders als die Privatsphäre grundsätzlich steuererstrickt. Zu Recht wird daher der erwerbliche Verlustabzug vor dem Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen durchgeführt, weil diese primär private Aufwendungen zum steuerlichen Abzug zulassen (→ § 12 Rn. 52 ff.; BFH 14.3.2008 – IX B 247/07, BFH/NV 2008, 1147; BFH 9.4.2010 – IX B 191/09, BFH/NV 2010, 1270).

§ 10d ermöglicht, Verluste anderer Veranlagungszeiträume in einem **überperiodischen** **405** **Verlustausgleich** zu berücksichtigen. Der Verlustrücktrag (§ 10d Abs. 1) lässt unter gewissen Voraussetzungen einen Abzug negativer Einkünfte im vorangegangenen Veranlagungszeitraum zu. Der Verlustvortrag nach § 10d Abs. 2 erlaubt Verluste mit den Einkünften folgender Veranlagungszeiträume zu verrechnen.

## 3. Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen

Die Tatbestände der Sonderausgaben (§ 10, § 10a, § 10b, § 10c) und der außergewöhnlichen **406** Belastungen (§ 33, § 33a, § 33b) regeln Aufwendungen, die nicht oder jedenfalls nicht eindeutig erwerblich veranlasst sind. Die Ausgaben sind deshalb nach dem objektiven erwerbssichernden Nettoprinzip nicht steuerlich abziehbar (→ Rn. 368 ff.). Das subjektive existenzsichernde Nettoprinzip fordert, das Existenzminimum typisiert steuerlich zu schonen und über diese Typisierung hinausgreifende zwingende pflichtbestimmte existenzsichernde Aufwendungen steuerlich abzuziehen (BVerfG 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125; BFH 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47; → Rn. 80, → § 12 Rn. 22 ff.). Aufwendungen, die nicht dem Erwerb dienen (**objektives Nettoprinzip**) oder die Existenz sichern (**subjektives Nettoprinzip**) sind nur steuerlich abziehbar, wenn der Gesetzgeber den Abzug konstitutiv anordnet (→ § 12 Rn. 42). Die steuerlichen Regelungen, die der verfassungsrechtlichen Vorgabe des subjektiven Nettoprinzips folgen und existenzsichernde Aufwendungen steuerlich schonen, sowie die Tatbestände, die darüber hinaus private Aufwendungen konstitutiv zum Abzug zulassen, sind über das gesamte EStG verteilt. Ein klares System des abziehbaren privaten Aufwands regelt das Einkommensteuerrecht nicht (*Tipke* Die Steuerrechtsordnung, II, 787, 796 ff.; *Mellinghoff* Leitgedanken des Rechts, II, 2013, § 174 Rn. 16 ff.; → § 12 Rn. 4 mwN). Private Lebensführungskosten werden pauschalierend in Freibeträgen (§ 32, § 32a), enumerativ in Sonderausgaben (§§ 10 ff.; BFH 4.2.2010 – X R 10/08, BStBl. II 2010, 617) und generalisierend als außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 ff.) steuerlich berücksichtigt. Hinzu tritt der sog. Familienleistungsausgleich (BVerfG 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 ua, BVerfGE 107, 27 (47); → § 12 Rn. 4). § 2 Abs. 4 verweist daher im Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen einerseits auf Tatbestände,

die das subjektive Nettoprinzip umsetzen, andererseits aber auch auf Regelungen, die als konstitutiver Abzug vom Gesetzgeber auch unterlassen werden könnten (insgesamt zu den abziehbaren lebensführungsnahen Erwerbsaufwendungen und Lebensführungskosten → § 12 Rn. 42, → § 12 Rn. 45 ff.).

- 407 Diese Vorgabe des subjektiven Nettoprinzips, existenzsichernde Aufwendungen steuerlich zu schonen, entspricht der Besteuerung nach der **subjektiven Leistungsfähigkeit** (Art. 3 Abs. 1 GG; → § 12 Rn. 22 ff.). Die Einkommensteuer bemisst die Steuerlast auch nach den persönlichen Verhältnissen. Aufgrund dieser Ausrichtung auf die konkrete individuelle Zahlungsfähigkeit wird sie als die **gerechteste Steuer** bezeichnet (Tipke/Lang, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 1; → Rn. 5).

#### 4. Hinzuzurechnende Erstattungsüberhänge – § 10 Abs. 4b

- 408 § 10 Abs. 4b regelt Beträge, die zu dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuaddiert werden. Übersteigen erstattete Aufwendungen die geleisteten Aufwendungen, entsteht ein **Erstattungsüberhang** (§ 10 Abs. 4b S. 2). Betrifft der Erstattungsüberhang Krankenversicherungsbeiträge zur Basisabsicherung (§ 10 Abs. 1 Nr. 3) oder die Kirchensteuer (§ 10 Abs. 1 Nr. 4), ist er gemäß § 10 Abs. 4b S. 3 dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen. So erhöht zB eine Kirchensteuererstattung, welche die gezahlte Kirchensteuer übersteigt, das Einkommen.
- 409–411 *Einstweilen frei*

### V. Zu versteuerndes Einkommen – § 2 Abs. 5

#### 1. Zu versteuerndes Einkommen im EStG und in anderen Gesetzen

- 412 § 2 Abs. 5 S. 1 regelt im „zu versteuernden Einkommen“ einen weiteren Prüfschritt zur Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer. Vom Einkommen (§ 2 Abs. 4; → Rn. 403 ff.) sind die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 sowie weitere Beträge – der Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 EStG, § 70 EStDV – abzuziehen (insgesamt EStR 2; → Rn. 11). § 2 Abs. 5 S. 2 sieht vor, dass bei anderen Gesetzen, die an den Begriff des zu versteuernden Einkommens anknüpfen, diese Größe um die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 – den Kinderfreibetrag und den Betreuungsfreibetrag – zu verringern ist.

#### 2. Freibeträge nach § 32 Abs. 6

- 413 Nach dem **subjektiven existenzsichernden Nettoprinzip** sind das Existenzminimum des Steuerpflichtigen und seiner Kinder steuerlich zu schonen. Was der soziale Staat leisten muss, darf der Steuerstaat nicht nehmen (→ Rn. 80, → § 12 Rn. 22 ff.). Die von Verfassungen wegen geforderte steuerliche Freistellung des Kinderexistenzminimums einschließlich des Betreuungsbedarfs der Kinder wird entweder durch das Kindergeld oder die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 (Kinderfreibetrag, Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf) erreicht (§ 31 S. 1). In welcher Form dieser Familienleistungsausgleich gewährt wird, bestimmt sich nach einer von Amts wegen durchzuführenden Günstigerprüfung (§ 31 S. 4; BFH 28.4.2010 – III R 86/07, BStBl. II 2011, 259).
- 414 Der Wortlaut des § 2 Abs. 5 S. 1 ist insofern **unscharf**, als er nicht klarstellt, dass die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 nur dann abzuziehen sind, wenn für den Steuerpflichtigen das **Kindergeld** für seine zu berücksichtigenden Kinder **nicht wirtschaftlich günstiger** ist (Bordewin/Brandt/*Naujok* § 2 Rn. 170). Werden die Freibeträge vom Einkommen abgezogen, ist – um eine Doppelberücksichtigung zu vermeiden – zur tariflichen Einkommensteuer der Anspruch auf Kindergeld hinzuzurechnen (§ 31 S. 4, § 2 Abs. 6 S. 3).
- 415 *Einstweilen frei*

#### 3. Sonstige vom Einkommen abzuziehende Beträge

- 416 Der pauschale Verweis in § 2 Abs. 5 S. 1 auf „sonstige“ Beträge, die vom Einkommen abzuziehen sind, soll die Richtigkeit des Gesetzestextes im Falle von Gesetzesänderungen garantieren (HHR/*Musil* § 2 Rn. 850). Im Hinblick auf das Bestimmtheitsgebot ist diese Gesetzgebungstechnik jedoch zu kritisieren. Gerade die Bemessungsgrundlage für die tarifli-

che Einkommensteuer sollte gesetzlich präzise vorgegeben und nicht in die Hand der Exekutive oder der Judikative gelegt werden (Bordewin/Brandt/*Naujok* § 2 Rn. 171). Eine verfassungskonforme Auslegung wird die „sonstigen Beträge“ als weitere, im Gesetz vorgegebene Abzugsposten verstehen. Ein sonstiger Betrag in diesem Sinne ist der **Härteausgleich** bei Nebeneinkünften nach § 46 Abs. 3 und § 70 EStDV (EStR 2; → Rn. 11; HHR/*Musil* § 2 Rn. 850; Bordewin/Brandt/*Naujok* § 2 Rn. 175).

*Einstweilen frei*

417

#### 4. Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer

Die nach dem Steuertarif zu berechnende Höhe der Einkommensteuer knüpft an das zu versteuernde Einkommen im Sinne des § 2 Abs. 5 S. 1 Hs. 1 an (§ 32a Abs. 1 S. 1, § 2 Abs. 5 S. 1 Hs. 2; *Knaupp* Leitgedanken des Rechts, II, 2013, § 159 Rn. 1 ff.).

418

#### 5. Modifikation für andere Gesetze, § 2 Abs. 5 Satz 2

Der Familienleistungsausgleich wird – je nach den günstigeren Folgen – entweder durch das Kindergeld oder die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 bewirkt (→ Rn. 413 f.). Andere Gesetze, die an den Begriff des zu versteuernden Einkommens anknüpfen, lassen die zu wählende technische Umsetzung des Familienleistungsausgleichs jedoch zuweilen unberücksichtigt. Um Eltern, für die das Kindergeld günstiger ist und bei denen deshalb das zu versteuernde Einkommen nicht um die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 gemindert wird, nicht zu benachteiligen, muss eine Korrektur vorgenommen werden. Deshalb sind bei Kindergeldberechtigten trotz der Kindergeldzahlungen für die Zwecke anderer Gesetze die Freibeträge abzuziehen (Blümich/*Ratschow* § 2 Rn. 171).

419

**Andere Gesetze** sind materielle Gesetze unter Ausschluss des Einkommensteuergesetzes (HHR/*Musil* § 2 Rn. 871). Unter die im Vergleich zu § 2 Abs. 5a weitere Formulierung fallen auch andere Steuergesetze, nicht nur außersteuerliche Rechtsnormen (HHR/*Musil* § 2 Rn. 871; anders aber Bordewin/Brandt/*Naujok* § 2 Rn. 179). **Für die Bemessung der Einkommensteuer** hat § 2 Abs. 5 S. 2 **keine Bedeutung**.

420

*Einstweilen frei*

421–423

### VI. Außersteuerliche Rechtsnormen – § 2 Abs. 5a

#### 1. Wirkungen des § 2 außerhalb des Einkommensteuerrechts

§ 2 Abs. 5a regelt für **außersteuerliche Rechtsnormen** Modifikationen der durch § 2 Abs. 1 bis 5 definierten einkommensteuerlichen Begriffe. So sollen sachwidrige Folgen von Änderungen des Einkommensteuergesetzes für andere Rechtsgebiete vermieden werden. Novellen des EStG bewirken Folgen in anderen Gesetzen, wenn diese etwa für die Bestimmung von Leistungsberechtigten an die steuerrechtlichen Begriffe anknüpfen. Bei der Einführung des Halb- oder Teileinkünfteverfahrens und der Abgeltungsteuer sowie der Umqualifikation der Kinderbetreuungskosten sollte durch § 2 Abs. 5a verhindert werden, dass der auf der Grundlage des Einkommensteuergesetzes gebildete Maßstab andere Gesetze umformt (BT-Drs. 14/3366, 117; BT-Drs. 16/4841, 46; BT-Drs. 17/5125, 34; HHR/*Musil* § 2 Rn. 870). Deshalb nimmt die Vorschrift diese Änderungen für außersteuerliche Gesetze zurück. **Für die Einkommensbesteuerung** ist § 2 Abs. 5a aufgrund dieser Ausrichtung auf andere Gesetze **nicht von Bedeutung** (Blümich/*Ratschow* § 2 Rn. 173).

424

#### 2. Tatbestand und Rechtsfolgen des § 2 Abs. 5a S. 1

Voraussetzung für die Anpassung ist nach § 2 Abs. 5a S. 1, dass außersteuerliche Rechtsnormen die Begriffe „Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen und zu versteuerndes Einkommen“ verwenden. Außersteuerliche Rechtsnormen sind materielle Gesetze, für welche die Abgabenordnung nicht unmittelbar Anwendung findet (BT-Drs. 14/3366, 117; HHR/*Musil* § 2 Rn. 871). Die Vorschriften müssen an die genannten einkommensteuerlichen Begriffe anknüpfen, sie also in ihrem Tatbestand als Bezugsgröße verwenden. § 2 Abs. 5a zählt die Begriffe abschließend auf (HHR/*Musil* § 2 Rn. 871). § 2

425



Abs. 5a S. 1 betrifft etwa das Eigenheimzulagengesetz, das Fünfte Vermögensbildungsgesetz, das Wohnungsbau-Prämien-gesetz, das Investitionszulagengesetz 2010, das Bundeseltern-geld- und Elternzeitgesetz sowie das Wohngeldgesetz.

- 426 § 2 Abs. 5a gibt vor, die jeweiligen Größen – nicht die gesamten Berechnungen – um die mit der abgeltenden Kapitalertragsteuer belasteten Beträge (§ 32d Abs. 1, § 43 Abs. 5) und um die nach dem Teileinkünfteverfahren steuerfreien Beträge (§ 3 Nr. 40) zu erhöhen sowie um die wegen des Teileinkünfteverfahrens nicht abzugsfähigen Aufwendungen (§ 3c Abs. 2) herabzusetzen. Die Rechtsfolge tritt **nur für die Zwecke** der außersteuerlichen Rechtsnorm ein und hat keinen Einfluss auf die Einkommensbesteuerung (→ Rn. 424).

### 3. Tatbestand und Rechtsfolgen des § 2 Abs. 5a S. 2

- 427 § 2 Abs. 5a S. 2 wurde durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 1.11.2011 (BGBl. 2011 I 2131) mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2012 neu geregelt. Nachdem Kinderbetreuungskosten nur noch als Sonderausgaben und nicht mehr als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar sind, soll die Regelung verhindern, dass sich diese Änderung auch auf außersteuerliche Rechtsnormen auswirkt (BT-Drs. 17/5125, 34).
- 428 Der Tatbestand unterscheidet sich von § 2 Abs. 5a S. 1 lediglich darin, dass die maßgeblichen Begriffe auf § 2 Abs. 1 bis Abs. 3, also auf die Einkünfte, die Summe der Einkünfte und den Gesamtbetrag der Einkünfte, beschränkt werden. Beim Einkommen und beim zu versteuernden Einkommen wurden die Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 5) abgezogen (§ 2 Abs. 4; → Rn. 407 ff.). Deshalb beschränkt sich das Abzugsgebot auf die Ergebnisse der davorliegenden Rechenschritte.
- 429 Um den Abzug der Kinderbetreuungskosten – wie vor der Änderung der Abzugsfähigkeit – auf einer Ebene mit den Werbungskosten und Betriebsausgaben vornehmen zu können, sind die in außersteuerlichen Rechtsnormen verwendeten Größen um die nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 abziehbaren Kinderbetreuungskosten zu mindern.
- 430–431 *Einstweilen frei*

### VII. Ausschluss von Kapitalerträgen – § 2 Abs. 5b

- 432 Einkünfte aus Kapitalvermögen erfahren im geltenden System der Einkommensbesteuerung eine den Steuerpflichtigen entlastende **Sonderbehandlung**. § 20 Abs. 9 weicht vom objektiven Nettoprinzip (→ Rn. 368 ff.) ab, indem die Werbungskosten nur im sog. Sparer-Pauschbetrag berücksichtigt werden (801 EUR oder 1.602 EUR für zusammenveranlagte Ehegatten oder eingetragene Lebenspartner; § 20 Abs. 9, auf den § 2 Abs. 2 S. 2 verweist → Rn. 365). Die Verluste aus Kapitalvermögen dürfen gem. § 20 Abs. 6 S. 1 nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen und auch nicht nach § 10d abgezogen werden. Die Kapitalerträge werden schließlich gem. § 32d Abs. 1 S. 1 mit einem Steuersatz von 25% mit abgeltender Wirkung (§ 43 Abs. 5) besteuert. In dem Ziel, die Steuerpflichtigen zu entlasten, regelt § 32d Abs. 6 eine Günstigerprüfung, nach der die Sonderregelungen auf Antrag des Steuerpflichtigen nicht greifen, wenn dies zu einer niedrigeren Einkommensteuer führt. Grundsätzlich aber koppelt das Einkommensteuergesetz die Einkünfte aus Kapitalvermögen von der üblichen Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer ab. Zu Gunsten der Kapitalerträge wird von der elementaren Gleichheitsforderung der **synthetischen Einkommensteuer** (→ Rn. 47, → Rn. 102) abgewichen und eine Sonderbehandlung einer Einkunftsart – eine **Schedulensteuer** (→ Rn. 49) – eingeführt (*Englisch* Die Abgeltungssteuer für private Kapitalerträge, 2016; *Anzinger GmbH* 2018, 445; aA HHR/*Musil* § 2 Rn. 541; *Jachmann-Michel* FS für den BFH, Bd. II, 2018, 1279; Bordewin/Brandt/*Naujok* § 2 Rn. 190; HHR/*Musil* § 2 Rn. 872 mwN).
- 433 § 2 Abs. 5b nimmt die Kapitalerträge von der üblichen Einkünfteermittlung aus, um die Sonderbehandlung in das System des EStG zu integrieren (Kirchhof/*P. Kirchhof* § 2 Rn. 112). Die Kapitalerträge werden vom Anwendungsbereich der Begriffe Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen und zu versteuerndes Einkommen gelöst. § 2 Abs. 5b regelt die Schedule für die Kapitalerträge nicht selbst, sondern ist eine **Anwendungsvorschrift**, die eine klare Trennlinie zwischen der Abgeltungssteuer für Kapitaleinkünfte und der Einkommensteuer auf die übrigen Einkunftsarten zieht. Selbstverständliche Folge der Schedule ist, dass die Kapitaleinkünfte neben der Abgeltungssteuer nicht zusätz-