

2. Die Ansicht <i>Trzaskaliks</i> .....	S. 108
V. Kombiniertes Lösungsansatz von <i>Lang</i> .....	S. 112
<b><u>2. Teil: Allgemeine dogmatische und systematische Erörterung des Problems</u></b> .....	S. 118
<b><u>A. Einführung</u></b> .....	S. 118
I. Steuerrechtswissenschaft und Systemdenken als Grundlage der Problemlösung .	S. 118
II. Beschreibung der die dogmatische Erörterung bestimmenden Punkte.....	S. 118
<b><u>B. Allgemeine Ausführungen zum Verhältnis zwischen Wertzu- und Wertabgängen</u></b> .....	S. 121
I. Beschreibung des Verhältnisses im Rahmen der Erwerbssphäre.....	S. 121
II. Übertragbarkeit auf den Bereich der Sonderausgaben .....	S. 124
<b><u>C. Sachliche Struktur des Steuergegenstandes: Systematische Einordnung der Sonderausgaben</u></b> .....	S. 128
I. Allgemeine Ausführungen zum Begriff des Steuergegenstandes .....	S. 128
1. Notwendigkeit der Differenzierung zwischen Steuergegenstand und Bemessungsgrundlage.....	S. 128
2. Inhaltliche Bestimmung des Steuergegenstandes, unter besonderer Berücksichtigung des subjektiven Nettoprinzips.....	S. 130
a) Verschiedene Formen der Berücksichtigung subjektiver Leistungsfähigkeit.....	S. 132
aa) Indisponible Aufwendungen als quantitativer Faktor.....	S. 134
bb) Indisponible Aufwendungen als qualitative Vorgabe.....	S. 135
b) Weitere Auswirkungen der unterschiedlichen Ansätze .....	S. 138
c) Ergebnis: Erste Stufe der Konkretisierung des Steuergegenstandes...	S. 143
aa) Indisponible Privatausgaben als Teil des Steuergegenstandes.....	S. 143
bb) Kriterium der „Indisponibilität“ .....	S. 145
d) Zweite Stufe der Konkretisierung des Steuergegenstandes .....	S. 148
II. Konsumorientierte, am Markteinkommen ausgerichtete oder auf die Reinver- mögenszugangstheorie abstellende Konkretisierung des Steuergegenstandes ....	S. 149

1. Vorüberlegung: Könnten Erstattungen überhaupt praktikabel als Einnahmen erfasst werden?.....	S. 149
a) Grundsatz des besonderen Schutzes der Privatsphäre.....	S. 150
b) Möglichkeiten des Vollzugs eines (auch) Erstattungen von Privataufwendungen erfassenden Einnahmetatbestandes.....	S. 152
aa) Quellenbesteuerung.....	S. 155
bb) § 160 AO.....	S. 159
cc) Normierung von Mitteilungspflichten.....	S. 162
c) Zusammenfassende Beurteilung.....	S. 164
2. Die Markteinkommenstheorie als Form der Bestimmung des Steuergegenstandes.....	S. 166
a) Grundsätze der Markteinkommenstheorie.....	S. 166
b) Fehlender Erwerbseinnahmencharakter der Erstattungen von Ausgaben.....	S. 169
c) Exkurs: Erstattung von Sonderausgaben als Grundlage für die „Nachversteuerung“ von Markteinkommen?.....	S. 172
3. Das Modell des Rechtsinstituts der persönlichen Einnahmen - Konsumorientierte Bestimmung des Steuergegenstandes.....	S. 180
a) Beschreibung des dogmatischen Verständnisses <i>Langs</i> .....	S. 180
b) Die Vorschläge zur Ausgestaltung des Rechtsinstituts der persönlichen Einnahme.....	S. 183
c) Bewertung der Reformvorschläge in dogmatischer Hinsicht.....	S. 184
aa) Problem der „Abhängigkeit“ der Berücksichtigung der subjektiven Leistungsfähigkeit von der objektiven Leistungsfähigkeit.....	S. 184
bb) Problem der „Abhängigkeit“ des Ansatzes der Erstattung als persönlicher Einnahme von der Abzugsfähigkeit der persönlichen Ausgaben.....	S. 188
4. Methodische Beurteilung auf der Grundlage des Reinvermögenszugangskonzepts (nach <i>Schanz</i> ).....	S. 195
a) Darstellung des Reinvermögenszugangskonzepts.....	S. 196
b) Folgerungen für die Einordnung der Erstattung von Sonderausgaben....	S. 200
<u>D. Zeitliche Struktur des Steuergegenstandes und daraus abzuleitende Vorgaben für die Behandlung des Problems der Erstattung von Sonderausgaben.....</u>	<u>S. 208</u>

I. Präzisierung des Gegenstandes der Erörterung .....	S. 208
II. Unterschiedliches Verständnis der Periodizität: materiell-rechtliche oder technische Bedeutung?.....	S. 210
1. Die Ausgestaltung der Periodizität im geltenden EStG .....	S. 210
2. Die Position <i>Kirchhofs</i> : Freiheitsrechtlich begründete materielle Periodizität .....	S. 214
a) Das Postulat der Gegenwärtigkeit der Besteuerung .....	S. 214
b) Anwendungsbereich des Gegenwärtigkeitspostulats .....	S. 220
c) Folgerungen für die Erstattung von Sonderausgaben .....	S. 225
3. Gleichheitsrechtlich begründete materielle Periodizität .....	S. 227
4. Technisches Periodizitätsverständnis: Maßgeblichkeit des Lebenseinkommens .....	S. 231
5. Abwägung der verschiedenen Positionen.....	S. 238
III. Beantwortung der aufgeworfenen Frage: Führt die spätere Erstattung nachträglich zu einer veränderten Beurteilung der Sonderausgabe?.....	S. 246
<u>E. Zusammenfassung der Ergebnisse der systematischen Erörterung.....</u>	S. 249
<b><u>3. Teil: Überprüfung des Lösungskonzepts an ausgewählten Beispielen .....</u></b>	<b>S. 256</b>
A. Vorauszahlung von Sonderausgaben .....	S. 256
B. Erstattung von Sonderausgaben an den Gesamtrechtsnachfolger .....	S. 261
C. Erstattung von Sonderausgaben und Lohnsteuerabzug.....	S. 265
<b><u>4. Teil: Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse.....</u></b>	<b>S. 266</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>S. 271</b>
<b>Rechtsprechungsübersicht.....</b>	<b>S. 300</b>

## Einführung in das Thema

### I. Zum Zustand des geltenden Steuerrechts

1. Die „Klagen“ über fehlende Systemhaftigkeit und fehlende Transparenz des Steuersystems sind zahlreich, und gerade in der letzten Zeit durch verschiedene Reformvorschläge verstärkt in den Vordergrund gerückt<sup>1</sup>.

In ganz besonderem Maße beziehen sich diese Klagen auf den Bereich der sogenannten privaten Aufwendungen. Die Herausgeber des Kölner Entwurfs etwa stellen, sehr plakativ, fest, dass das „bestehende Konglomerat der privaten Abzüge“ geradezu nach einer „Fundamental-Reform, die das Recht ordnet und zugleich vereinfacht“, „schreie“.

Teil dieses so bezeichneten „Konglomerats der privaten Abzüge“ ist die Vorschrift des § 10 EStG, die den Abzug der Sonderausgaben regelt, und deren Systemhaftigkeit und Transparenz wiederholt in Frage gestellt wurde.

So hält z.B. *Fischer*, der Vorsitzende des zehnten Senats des BFH, § 10 EStG „aus verschiedenen Gründen für eine völlig verfahrenere Vorschrift“<sup>2</sup>.

Man könnte nun angesichts dessen bezweifeln, ob § 10 EStG überhaupt Ausgangspunkt einer systembezogenen Erörterung des Problems der Erstattung von Sonderausgaben sein kann.

---

<sup>1</sup> Als Beispiele seien hier genannt: (1) *Kirchhof*, Einkommensteuergesetzbuch – Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer, 2003, aufbauend auf dem 2001 der Öffentlichkeit vorgestellten Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, hrsg. v. *Kirchhof*, *Paul/Althoefer*, *Klaus/Arndt*, *Hans-Wolfgang/Bareis*, *Peter/Eckmann*, *Gottfried/Freudenberg*, *Reinhart/Hahnemann*, *Meinert/Kopie*, *Dieter/Lang*, *Friedbert/Lückhardt*, *Josef/Schutter*, *Ernst*; (2) *Lang*, *Joachim/Herzig*, *Norbert/Hey*, *Johanna/Horlemann*, *Heinz-Gerd/Pelka*, *Jürgen/Pezzer*, *Heinz-Jürgen/Seer*, *Roman/Tipke*, *Klaus* (Hrsg.), Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2005; (3) *Mitschkes* Vorschlag einer dualen Einkommenbesteuerung ([www.humanistische-stiftung.de/Entwurf.htm](http://www.humanistische-stiftung.de/Entwurf.htm)), sowie ders., Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts, 2004; *Rose*, [www.einfachsteuer.de](http://www.einfachsteuer.de). Ferner sind diverse Vorschläge von Politikern zu nennen, etwa *Merz* ([www.friedrich-merz.de](http://www.friedrich-merz.de)), allerdings ohne einen ausformulierten Gesetzesvorschlag; *Solm* ([www.fdp-bundesverband.de/kampagnen/steuern/steuerlinks.php](http://www.fdp-bundesverband.de/kampagnen/steuern/steuerlinks.php)), sowie der darauf beruhende Gesetzentwurf der FDP-Bundestagsfraktion, BT-Drs. 15/2349; Konzept 21 der CSU ([www.stmf.bayern.de/gehezuasp?thema=konzept21](http://www.stmf.bayern.de/gehezuasp?thema=konzept21)). Eine synoptische Darstellung der verschiedenen Reformvorschläge findet sich unter [http://www.dihk.de/inhalt/download/DIHK\\_zur\\_steuerreform.pdf](http://www.dihk.de/inhalt/download/DIHK_zur_steuerreform.pdf). (S. 17).

<sup>2</sup> *Fischer*, DStJG Bd. 24 (2001), S. 463, 516.

Der mit der Problematik befasste zehnte Senat sprach jedoch in seinen dazu ergangenen Urteilen v. 26. 6. 1996<sup>3</sup> und v. 28. 5. 1998<sup>4</sup> von einer bestimmten „steuersystematisch richtigen“ Lösung sowie von der Existenz eines „verallgemeinerungsfähigen Rechtsgedanken“, so dass eine Systemanbindung auch des § 10 EStG offensichtlich trotz der Klagen zu bestehen scheint. Diese, mit ihrer Bedeutung für die Problematik der Erstattung herauszustellen, wird v.a. Gegenstand der nachfolgenden Ausführungen sein.

2. Die beiden oben genannten Urteile des zehnten Senats haben zu einer bedeutenden Neuorientierung der steuerlichen Behandlung der Erstattung von Sonderausgaben in Verwaltung und Rechtsprechung geführt, was die Steuerberaterkammer zu dem Hinweis veranlasste, dass der Steuerberater, um Haftungsrisiken auszuschließen, unbedingt auf diese Rechtsprechung hinweisen sollte, da es hierdurch zu „unter Umständen nicht geringen Steuernachzahlungen“ kommen könne<sup>5</sup>. Die Höhe der Sonderausgaben-Erstattungen, die dem Urteil des BFH v. 26. 6. 1996 zugrunde liegen, wie auch die Tatsache, dass das Urteil von 28. 5. 1998 die Rückabwicklung von Sozialversicherungsbeiträgen aus einem Zeitraum von zehn Jahren zum Gegenstand hatte, belegen dies eindrucksvoll<sup>6</sup>.

## II. Beschreibung des Problems sowie Konkretisierung der im folgenden zu klärenden Fragen

1. In terminologischer Hinsicht ist zunächst klarzustellen, dass hier der Begriff der Erstattung (in einem umfassenden Sinn) gebraucht wird.

Mangels einer allgemeinen gesetzlichen Regelung<sup>7</sup>, die Erstattung von Sonderausgaben

---

<sup>3</sup> BFH v. 26. 6. 1996 – X R 73/94, BStBl. II 1996, 646 ff. = BFHE 181, 144.

<sup>4</sup> BFH v. 28. 5. 1998 – X R 7/96, BStBl. II 1999, 95 ff. = BFHE 186, 521.

<sup>5</sup> Kammer - Report, Beihefter zu DStR 45/2003, S. 43.

<sup>6</sup> Der Einschätzung *Pelkas*, DStJG Bd. 5 (1982), S. 209, 229, dass es nicht so schlimm sei, wenn man die „nicht so gewichtige Position“ der Erstattung von Sonderausgaben unbesteuert lasse, kann somit keinesfalls zugestimmt werden. Zu dieser „fiskalisch“ bestimmten Betrachtung der Sonderausgaben vgl. bereits *Mrozek*, Handkomm. zum EStG 1925 vom 10. 8. 1925, § 17 Anm. 20. Vgl. andererseits auch *Hoffmann*, FR 1956, 512, 513, sowie *Traxel*, DStZ 1994, 74, 76.

<sup>7</sup> § 10 Abs. 5 EStG betrifft nur wenige, enumerativ aufgeführte Einzelfälle, und gilt nach der Abschaffung des Sonderausgabenabzugs der Bausparbeiträge durch das Gesetz zur Neuregelung der steuerrechtlichen