

Schriften zum Steuerrecht

Band 30

Die Zeit
im Einkommensteuerrecht

Von

Dr. rer. oec. Thomas Birtel



DUNCKER & HUMBLOT / BERLIN

THOMAS BIRTEL

Die Zeit im Einkommensteuerrecht

Schriften zum Steuerrecht

Band 30

Die Zeit im Einkommensteuerrecht

Von

Dr. rer. oec. Thomas Birtel



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

CIP-Kurztitelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Birtel, Thomas :

Die Zeit im Einkommensteuerrecht / von Thomas

Birtel. – Berlin: Duncker und Humblot, 1985.

(Schriften zum Steuerrecht; Bd. 30)

ISBN 3-428-05904-2

NE: GT

Alle Rechte vorbehalten

© 1985 Duncker & Humblot GmbH, Berlin 41

Satz: Irma Grininger, Berlin 62. Druck: Bruno Luck, Berlin 65

Printed in Germany

ISBN 3-428-05904-2

Zum Geleit

Dem Prinzip der Zeit, dem die vorliegende Arbeit gewidmet ist, kommt für das Verständnis des Einkommensteuerrechts eine ganz außerordentliche Bedeutung zu. Es läßt sich schlechterdings kein Lebensvorgang denken, dessen einkommensteuerrechtliche Würdigung nicht auf irgendeine Weise die Frage nach dem „wann“ oder „wielange“ in sich schließen würde. Bis zu einem gewissen Grade „zeitlos“ mögen die Gedanken sein, die die Vielzahl der Vorschriften dieses oder jenes Einkommensteuergesetzes in ihrem letzten Grunde zusammenhalten. Der Hinweis auf das „klassische“ Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist vielleicht am ehesten geeignet, das zu zeigen. Doch hiervon einmal abgesehen, stehen das Einkommensteuerrecht und seine einzelnen Anwendungsfälle naturgegeben „in der Zeit“. Ihre Zeitlichkeit ist allgegenwärtig. Der Bürger, an den sich das Gesetz mit seinen einkommensteuerrechtlichen Anforderungen wendet, möchte wissen, ob das Gesetz, sei es als ganzes, sei es in Teilen, schon vom Tage X oder erst vom Tage Y an für ihn gilt. Es ist für ihn von erheblicher wirtschaftlicher Konsequenz, ob er eine Einkommensteuerzahlung selbst dann zu entrichten hat, wenn er innerhalb eines bestimmten Jahres nur eine begrenzte Zeit unter dem Gesetz gelebt und gearbeitet hat. Für jeden, der einem Einkommensteuergesetz unterworfen ist, ist es schließlich, um nur dieses Beispiel noch anzufügen, eine Frage von weit mehr als bloß „theoretischem“ Interesse, ob sich der Steuersatz, der im Einzelfall zur Anwendung gelangt, nach dem Einkommen aus einem, zwei oder noch mehr Jahren bemißt.

Die Antworten, die die einkommensteuerrechtliche Praxis auf die verschiedenen Zeitfragen gibt, sind vielstimmig und nicht immer erschöpfend. Schon das Bild, das die Gesetze insoweit vermitteln, birgt alles andere als nur Harmonie. Es finden sich hier nämlich einmal Bestimmungen, die sich des Themas, etwa im Rahmen der vielzitierten „Siebener“-Gruppe, mit einer kaum noch zu überbietenden Kasuistik annehmen, während auf der anderen Seite Regelungsbereiche vorhanden sind, in denen es selbst am Notwendigsten fehlt. Verwaltung und Rechtsprechung haben sich im Laufe der Jahrzehnte gewiß bemüht, die Dinge von sich aus besser zu machen. Es ist nur die Frage, ob ihnen das auch gelungen ist. Die Antwort lautet eher negativ. Auch noch so lange diesbezügliche Erlaß- und Entscheidungsketten können nämlich kaum darüber hinwegtäuschen, daß das Phänomen der Zeit im Einkommensteuerrecht etwas anderes als die Summe der Stereotypen von „Jahressteuer“, „Abschnittbesteuerung“, „Bilanzzusammenhang“ und „fünfjährigem Verlustvortrag“ darstellt.

Die hiermit der Öffentlichkeit vorgelegte Monographie ist in der Geschichte der Einkommensteuerrechtsdogmatik die erste, die die zwischen der Zeit und dem Einkommensteuerrecht bestehenden Zusammenhänge einer eingehenden Untersuchung unterzieht. Die Methode, deren sich ihr Verf. bedient, ist die

von mir begründete Stufenbautheorie. Der Verf. läßt sich also von dem Gedanken leiten, daß das einkommensteuerrechtliche Prinzip der Zeit keineswegs einen bloß „eindimensionalen“ Charakter besitzt, sondern einen je eigenen Inhalt hat, je nachdem, auf welcher der fünf Stufen des Einkommensteuertatbestandes man von ihm spricht. Die Ergebnisse, zu denen die Arbeit gelangt, bestätigen die Richtigkeit ihrer Vorgehensweise. Denn im Unterschied zu dem, was bis heute durchgängig herrschende Meinung ist, wird an dieser Stelle erkennbar gemacht, daß sich das Wesen des Einkommensteuerrechts schon insofern nicht in einem Begriff wie dem des „Jahressteuerrechts“ erschöpft, als zumindest zwischen den Steuerperioden des Lebens innerhalb der Grenzen eines bestimmten Staates, des menschlichen Lebens als solchem, des Lebens des Menschen in seinem Beruf und des beruflichen Wirkens innerhalb eines Wirtschaftsjahres unterschieden werden muß. Wer sich scheut, diese – und einige weitere – Periodisierungen vorzunehmen, ist nicht in der Lage, die Einkommensteuer „zeitlich“ ganz zu erklären.

Die vorliegende Untersuchung ist aus einer Arbeit hervorgegangen, die der Abteilung für Wirtschaftswissenschaft der Ruhr-Universität Bochum im Jahr 1982 als Dissertation vorgelegen hat. Sie ist in ihrer ursprünglichen Fassung von der Abteilung als eine besonders hervorragende Leistung auf dem Gebiet der rechts- und der finanzwissenschaftlichen Steuerlehre anerkannt worden. Die Fassung, die an dieser Stelle vorgelegt wird, stellt insofern eine Kurzform dar, als in ihr, vor allem mit Rücksicht auf den mehr juristisch interessierten Leser, der finanztheoretische Teil mit dem Titel „Finanzwissenschaftliche Alternativen zum Prinzip der jährlichen Abschnittsbemessung“ entfallen ist.

Für den Verf. darf ich nachtragen, daß die Arbeit erstmals im September 1982 abgeschlossen worden ist, die seither bekanntgewordene Lehre und Rechtsprechung aber auf jeden Fall noch bis zum 31. Mai 1984 Berücksichtigung gefunden hat.

Bochum, im Oktober 1984

Prof. Dr. iur. Hermann-Wilfried Bayer

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	17
------------------	----

Erster Teil:

Die Einkommensteuer als Gegenstand der Untersuchung

<i>A) Zur Methode</i>	20
1. Die Einkommensteuer als Gegenstand der Rechtswissenschaft	20
2. Die Einkommensteuer als Gegenstand der Wirtschaftswissenschaft .	22
3. Die Einkommensteuer im Schnittfeld von Wirtschafts- und Rechts- wissenschaft	23
a) ‚Spillout‘-Effekte	24
b) ‚Spillin‘-Effekte	26
c) Schlußfolgerungen	28
<i>B) Zum Aufbau: Die Theorie vom Stufenbau des Steuertatbestandes</i> . . .	29
1. Vorstufe: Der Anwendungstatbestand	29
2. Erste Stufe: Das Einkommensteuer-Subjekt	30
3. Zweite Stufe: Der Einkommensteuer-Gegenstand	31
a) Begriffsbestimmung	31
b) Finanzwissenschaftlicher Begriff	32
c) Herkömmlicher steuerrechtswissenschaftlicher Begriff	33
d) Kritik	34
e) Schlußfolgerungen	35
4. Dritte Stufe: Die Einkommensteuer-Bemessungsgrundlage	36
5. Vierte Stufe: Der Einkommensteuer-Tarif	38
6. Das Besteuerungsverfahren	39

Zweiter Teil:

Die Erscheinungsformen der Zeit im Einkommensteuertatbestand

<i>A) Überblick: Die Einkommensteuer-Abschnitte</i>	40
1. Der Ermittlungszeitraum	40
2. Der Bemessungszeitraum	42
3. Der Veranlagungszeitraum	43
<i>B) Der Zeitfaktor bei der Anwendung des Einkommensteuerrechts</i>	44
1. Zur Parallele mit dem räumlichen Anwendungstatbestand	44

2. Die Geltungszeit des Einkommensteuerrechts	46
a) Zum Begriff der Geltungszeit	46
b) Beginn der Geltungszeit: Das Problem der Rückwirkung	46
(1) ‚Echte‘ und ‚unechte‘ Rückwirkung	47
(2) Zulässigkeit	47
c) Ende der Geltungszeit: Das Problem der zeitlichen Doppelbesteuerung	49
(1) Steuergesetze als Gesetze ‚auf Zeit‘	49
(2) Nachwirkung	49
d) Die Geltungszeit als finanzpolitisches Instrument	52
3. Der zeitliche Anwendungstatbestand des Einkommensteuerrechts	53
a) Zu den Begriffen ‚unbeschränkte‘ und ‚beschränkte‘ Steuerpflicht	53
b) Zum Begriff der Anwendungszeit	55
c) Anwendungszeit bei der ‚unbeschränkten‘ Steuerpflicht	56
d) Anwendungszeit bei der ‚beschränkten‘ Steuerpflicht	58
4. Wirkungen eines Wechsels zwischen ‚unbeschränkter‘ und ‚beschränkter‘ Steuerpflicht	60
a) Wirkung auf den Veranlagungszeitraum	60
b) Wirkung auf den Ermittlungszeitraum	62
c) Wirkung auf den Bemessungszeitraum	62
d) Belastungswirkungen	63
e) Zwischenergebnis	64
<i>C) Der Zeitfaktor beim Steuersubjekt</i>	<i>65</i>
1. Die Lebenszeit des Steuersubjekts	65
a) Bedeutung für die Entstehung der Einkommensteuer	65
b) Besonderheiten am Anfang einkommensteuerrechtlicher Subjektfähigkeit	67
c) Besonderheiten am Ende einkommensteuerrechtlicher Subjektfähigkeit	69
(1) Folgen des Erbübergangs	69
(2) Wesen der Steuersukzession	71
2. Wirkungen der Lebensdauer des Steuersubjekts	72
a) Wirkung auf den Veranlagungszeitraum	72
b) Wirkung auf den Ermittlungszeitraum	73
c) Wirkung auf den Bemessungszeitraum und auf die Belastungshöhe	74
d) Wirkung auf die Zeit der Steuerzahlung	75
e) Zwischenergebnis	76
<i>D) Der Zeitfaktor beim Steuergegenstand</i>	<i>77</i>
1. Die Zeit als finanzwissenschaftlicher Ansatzpunkt zur Bestimmung des Steuergegenstandes	77
a) Zur besonderen Problematik der Bestimmung des Steuergegenstandes der Einkommensteuer	77
b) Die Zeit bei den Vorläufern der Quellentheorie	78
c) Die Zeit bei der Quellentheorie	80
d) Einfluß der Quellentheorie auf das Einkommensteuerrecht	81
e) Kritik aus der Sicht des Reinvermögenszugangskonzepts	82

2. Steuergegenstand und Ermittlungszeitraum	84
a) Zur Sonderstellung des Ermittlungszeitraums	84
b) Ermittlungszeitraum für Land- und Forstwirtschaft	85
(1) Geschichtliche Entwicklung des land- und forstwirtschaftlichen Wirtschaftsjahrs	85
aa) Entwicklung in Preußen 1891 bis 1918	85
bb) Entwicklung in Deutschland seit 1920	88
cc) Schlußfolgerungen	90
(2) Bedeutung der Zeit für die Ermittlung von Land- und Forstwirtschaft	91
(3) Rumpfwirtschaftsjahre	93
aa) Anlaß: Betriebsgründung/-erwerb und Betriebsaufgabe/-verkauf	93
bb) Problem: Strukturwandel	94
cc) Kritische Würdigung	95
c) Ermittlungszeitraum für Gewerbebetrieb	96
(1) Geschichtliche Entwicklung des gewerblichen Wirtschaftsjahrs	96
aa) Entwicklung in Preußen 1891 bis 1918	96
bb) Entwicklung in Deutschland seit 1920	98
cc) Schlußfolgerungen	99
(2) Bedeutung der Zeit für die Ermittlung von Gewerbebetrieb	100
aa) Rechtsprechung	100
bb) Kritische Würdigung	102
(3) Rumpfwirtschaftsjahre	103
aa) Anlaß: Betriebsgründung/-erwerb, Betriebsaufgabe/-verkauf und Umstellung des Wirtschaftsjahrs	103
bb) Problem: Wechsel des Betriebsinhabers	104
cc) Kritische Würdigung	106
d) Ermittlungszeitraum für Selbständige Arbeit	107
(1) Geschichtliche Entwicklung des Kalenderjahrs zum Regel-Ermittlungszeitraum des Einkommensteuerrechts	107
(2) Fehlen von Rumpf-Ermittlungszeiträumen	108
e) Ermittlungszeitraum für Nichtselbständige Arbeit	109
(1) Geschichtliche Entwicklung	109
(2) Ermittlungszeitraum bei der Lohnsteuer ohne Jahresausgleich	110
f) Ermittlungszeitraum für die Nebenerwerbstätigkeiten	111
(1) Geschichtliche Entwicklung	111
(2) Zeit als Tatbestandsmerkmal des Spekulationsgeschäfts	112
g) Zwischenergebnis	113
<i>E) Der Zeitfaktor bei der Steuerbemessungsgrundlage</i>	<i>115</i>
1. Einkünfte und Ermittlungszeiträume	115
a) Zum Verhältnis von Einkünften und Einkommen	115
b) Überblick über die Verfahren zur abschnittswisen Einkunfts-ermittlung	116
c) Das Abschnittsprinzip der Gewinneinkunftsermittlung	117
(1) Das Realisationsprinzip	117
aa) Problem der periodengerechten Gewinnermittlung	117

·	bb) Bedeutung betriebswirtschaftlicher Bilanzierungsregeln	118
	cc) Grundzüge des Realisationsprinzips	120
	(2) Vorwegnahme von Aufwand	120
	(3) Absetzungen für Abnutzung	121
	(4) Das Prinzip des Bilanzzusammenhangs	122
	aa) Betriebswirtschaftliche Grundzüge	122
	bb) Steuerrechtliche Probleme	124
	cc) Kritische Würdigung	125
d)	Das Abschnittsprinzip der Überschubeinkunftsermittlung	127
	(1) Das Zufluß- und Abflußprinzip	127
	aa) Grundzüge	127
	bb) Schlußfolgerungen	129
	(2) Ausnahmen bei anderer wirtschaftlicher Zugehörigkeit	130
	(3) Absetzungen für Abnutzung	133
	(4) Vorwegnahme von Betriebsausgaben und Werbungskosten	134
	aa) Zum Begriff	134
	bb) Beurteilung aus der Sicht der Theorie vom Stufenbau des Steuertatbestandes	136
	cc) Schlußfolgerungen	138
e)	Kritischer Vergleich	140
	(1) Unterschiede im Totalergebnis	141
	aa) Berücksichtigungen von Vermögensveräußerungen	141
	bb) Möglichkeiten zur Fehlerberichtigung	142
	(2) Unterschiede in der Periodisierung	144
	aa) Ursachen	144
	bb) Schlußfolgerungen	146
2.	Einkommen und Bemessungszeitraum	147
	a) Das Einkommen als Zeitraumgröße	147
	b) Das Abschnittsprinzip der Steuerbemessung	149
	(1) Hauptmerkmal: Innerperiodischer Verlustausgleich	149
	(2) Abschnittsbemessung und Abschnittsermittlung	152
	(3) ‚Steuerpause‘	154
	c) Kritik am Prinzip der jährlichen Abschnittsbemessung	156
	(1) Gegenstand der Kritik	156
	aa) Kongruenzeffekt	156
	bb) Progressionseffekt	159
	(2) Normative Grundlagen der Kritik	163
	aa) Postulat des Ausgleichs von Kongruenz- und Progressionseffekt	163
	bb) Bezugszeitraum	165
	cc) Durchschnittsbildung	168
	dd) Steuerrechtsänderung	169
	ee) Zusammenfassung	170
	d) Berücksichtigung der Kritik im geltenden Einkommensteuerrecht	171
	(1) Instrumente gegen den Kongruenzeffekt	171
	aa) Grundformen des interperiodischen Verlustabzugs	171
	bb) Wirkungen	173

cc) Geschichtliche Entwicklung	175
α) Einkommensteuer ohne interperiodischen Verlust- abzug von 1891 bis 1929	175
β) Einkommensteuer mit Verlustvortrag von 1929 bis 1976	176
γ) Einkommensteuer mit Verlustvor- und -rücktrag seit 1976	179
(2) Instrumente gegen den Progressionseffekt	180
aa) Grundformen	180
bb) Interperiodischer Gewinnausgleich	181
α) Veräußerungsgeschäfte	181
Exkurs: Die Einkommensteuerpflicht von Veräußerungs- geschäften	182
β) Mehrjährige Tätigkeit	183
cc) Tarifiermäßigung	186
e) Zwischenergebnis	188

Dritter Teil:

Der Zeitfaktor im Besteuerungsverfahren

<i>A) Das Abschnittsprinzip der Steuerfestsetzung</i>	189
1. Die Einkommensteuer als Veranlagungssteuer	189
2. Der Veranlagungszeitraum	190
a) Zum Begriff	190
b) Zukunftsveranlagung und Vergangenheitsveranlagung	192
(1) Zukunftsveranlagung am Beispiel der Preußischen Einkom- mensteuer von 1891 bis 1918	193
aa) Normative Grundlagen	193
bb) Probleme	193
cc) Kritik	196
(2) Vergangenheitsveranlagung am Beispiel der Deutschen Ein- kommensteuer seit 1920	197
aa) Grundzüge	197
bb) Kritik	199
c) Länge des Veranlagungszeitraums	200
(1) Geschichtliche Entwicklung	200
(2) Alternative der mehrjährigen Veranlagung	201
3. Materielle Wirkungen der Abschnittsfestsetzung	203
a) Entstehungszeit des Einkommensteueranspruchs	203
(1) Zu den verschiedenen Ansichten	203
(2) Kritische Würdigung	206
b) Abschnittsweise Sachverhaltsbeurteilung	207
<i>B) Der Zeitfaktor bei der Steuererhebung</i>	209
1. Der Erhebungszeitraum	209
a) Begriff	209
b) Bedeutung	210
2. Die Erhebungsformen der Einkommensteuer	210

a) Lohnsteuer	211
b) Veranlagte Einkommensteuer	211
c) Kritischer Vergleich	212
(1) Gerechtigkeitsaspekte	212
(2) Finanzpolitische Aspekte	213
3. Zwischenergebnis	215
Schluß: Zwölf Thesen zum Zeitfaktor in der Einkommensbesteuerung . .	216
Literaturverzeichnis	219
Entscheidungsregister	238
Stichwortregister	244

Abkürzungsverzeichnis

A. A.	Anderer Ansicht
aaO	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AfSchwAbgR	Archiv für schweizerisches Abgaberecht
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung (ohne nähere Angaben stets: AO v. 16.3.1976, BGBl. 1976 I S. 613)
Art.	Artikel
Az.	Aktenzeichen
BB	Betriebs-Berater – Zeitschrift für Recht und Wirtschaft
Bd.	Band
BdF	Bundesminister/Bundesministerium der Finanzen
Begr.	Begründung
Beschl.	Beschluß
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des BFH – herausgegeben von den Mitgliedern des BFH (zitiert: Bd., Anfangsseite/zitierte Seite)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
bspw.	beispielsweise
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache (zitiert: Wahlperiode/Nummer)
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des BVerfG – herausgegeben von Mitgliedern des BVerfG (zitiert wie BFHE)
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungen des BVerwG – herausgegeben von Mitgliedern des Gerichts (zitiert wie BFHE)
chap.	chapter
DB	Der Betrieb – Wochenschrift
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
DGStZ	Deutsche Gemeinde-Steuerzeitung
dies.	dieselbe(n)
Diss.	Dissertation
DM	Deutsche Mark
Drs.	Drucksache
d. h.	das heißt
DStBl.	Deutsches Steuerblatt – Monatsschrift für Wissenschaft und Praxis der direkten Reichs-, Staats- und Gemeinde-steuern sowie verwandter Gebiete

DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DStZ A	DStZ, Ausgabe A
D. Verf.	Der Verfasser
ed.	editor; edition
eds.	editors
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte – herausgegeben unter Mitwirkung der Richter der Finanzgerichte der Bundesrepublik (zitiert: Jahr, Nummer)
erg.	ergänzt
Erl.	Erläuterung
Est	Einkommensteuer
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EstG	Einkommensteuergesetz (ohne nähere Angaben stets: EstG 1979)
EstG 1920	EstG v. 29.3.1920, RGBl. 1920 I S. 359
EstG 1925	EstG v. 10.8.1925, RGBl. 1925 I S. 189
EstG 1934	EstG v. 16.10.1934, RGBl. 1934 I S. 1005
EstG 1983	EstG i.d.F. v. 24.1.1984, BGBl. 1984 I S. 113
est-lich	einkommensteuerlich
Est-Recht	Einkommensteuerrecht
est-rechtlich	einkommensteuerrechtlich
EstRefG 1974	Gesetz zur Reform der Einkommensteuer, des Familienlastenausgleichs und der Sparförderung v. 5.8.1974, BGBl. 1974 I S. 1769
FA	Finanz-Archiv
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau insbesondere für Einkommensteuer und Körperschaftsteuer
gem.	gemäß
GewSt	Gewerbesteuer
GewStDV	Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
gl. A.	gleicher Ansicht
GrEstWoBauG NW	Gesetz über die Grunderwerbsteuer-Befreiung für den Wohnungsbau für das Land Nordrhein-Westfalen
HdF	Handbuch der Finanzwissenschaft
HdWW	Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft
Hervorh.	Hervorhebung(en)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (zitiert: Jahr, Anfangsseite/zitierte Seite)
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
HwStR	Handwörterbuch des Steuerrechts
HwStW	Handwörterbuch der Staatswissenschaften

i.	im, in
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. e. S.	im engeren Sinne
i. S.	im Sinne
i. V. m.	in Verbindung mit
JA	Juristische Arbeitsblätter
JbfGVV	Jahrbücher für Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft im Deutschen Reich
JbfNÖST	Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik
Jg.	Jahrgang
KG	Kommanditgesellschaft
KiSt	Kirchensteuer
KfzSt	Kraftfahrzeugsteuer
Komm.	Kommentar
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
m. a. W.	mit anderen Worten
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
N. F.	Neue Folge
N. S.	New Series
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe – Briefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht
öRGBl.	österreichisches Reichsgesetzblatt
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
OHG	Offene Handelsgesellschaft
Orig.	Original
PrEStG	Preußisches EStG
PrEStG 1891	Preußisches EStG v. 24.6.1891
PrGS	Preußische Gesetzsammlung; vormals: Gesetz-Sammlung für die königlich Preußischen Staaten
PrOVG	Preußisches Oberverwaltungsgericht
PrOVGE/St	Entscheidungen des PrOVG in Staatssteuersachen (zitiert wie BFHE)
RAO	Reichsabgabenordnung
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des RFH – herausgegeben vom RFH (zitiert wie BFHE)
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen, herausgegeben von Mitgliedern des Gerichtshofs
RT-Drs.	Reichstags-Drucksache (zitiert wie BT-Drs.)
RWP	Rechts- und Wirtschafts-Praxis – Blattei-Handbuch

S.	Seite
Sp.	Spalte
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StAnpG	Steueranpassungsgesetz (ohne nähere Angaben stets v. 16.10.1934, RGBl. 1934 I S. 925)
StbJb.	Steuerberater-Jahrbuch
StNOG 1954	Gesetz zur Neuordnung von Steuern v. 16.12.1954, BGBl. 1954 I S. 373
StR	Steuer-Revue – Revue Fiscale
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StuW	Steuer und Wirtschaft – Zeitschrift für die gesamte Steuerwissenschaft
St.zins	Zinsen auf gezahlte Steuern
Urt.	Urteil
USt	Umsatzsteuer
v.	vom, von
Verf.	Verfasser
VA	Verwaltungs-Archiv – Zeitschrift für Verwaltungslehre, Verwaltungsrecht und Verwaltungspolitik
VjSchrStuFR	Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht
Vorbem.	Vorbemerkung
VSt	Vermögensteuer
VStG	Vermögensteuergesetz
VZ	Veranlagungszeitraum
WiGBl.	Gesetzblatt der Verwaltung des Vereinigten Wirtschaftsgebiets
WiSu	Das Wirtschaftsstudium – Zeitschrift für Studium und Examen
Wpg.	Die Wirtschaftsprüfung – Der Berater der Wirtschaft
WStB	(schweizerischer) Wehrsteuerbeschuß
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
ZfNÖuSt	Zeitschrift für Nationalökonomie und Statistik
Ziff.	Ziffer

„Denn was ist ‚Zeit‘? Wer könnte das leicht und kurz erklären? Wer vermöchte es auch nur gedanklich zu begreifen, um sich dann im Wort darüber auszusprechen? Gleichwohl, was ginge uns beim Reden vertrauter und geläufiger vom Munde als ‚Zeit‘?

Beim Aussprechen des Wortes verstehen wir auch, was es meint und verstehen es gleichso, wenn wir es einen anderen aussprechen hören.

Was ist also ‚Zeit‘?“

*AUGUSTINUS, Bekenntnisse**

Einleitung

Die Dimension ‚Zeit‘ wird seit langem als ein zentrales Problem der Einkommensbesteuerung erkannt. So hält der deutsche Einkommensteuergesetzgeber „die Bestimmung des Zeitraums, innerhalb dessen das Einkommen jeweils zu erfassen ist“¹,

seit Jahrzehnten erklärtermaßen für

„eine der wichtigsten Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes.“²

Der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung ist die Bedeutung der Zeit für die Einkommensteuer (ESt) mindestens ebensolange geläufig. Im Jahre 1930 stellt der Reichsfinanzhof (RFH) fest:

„... der Begriff des Einkommens . . . ist nach der positiven wie der negativen Seite ohne Hinzunahme des Zeitelements . . . gar nicht denkbar.“³

Ferner meint der Nestor der deutschen Steuerrechtswissenschaft, *Enno Becker*:

„Die hervorragende Bedeutung des *Zeitraums* entspricht dem Wesen der Einkommensteuer.“⁴

* XI. Buch, Kap. 14 Abschn. 17, zitiert in der Übersetzung von Joseph Bernhart, 2. Aufl. München 1960.

¹ Deutscher Bundestag, Begr. zum StNOG 1954, BT-Drs. II/481, S. 73.

² Ebenda; fast wörtlich übereinstimmend mit Deutscher Reichstag, Begr. zum EStG 1934, RStBl. 1935 I S. 33 ff., hier: S. 35.

³ Urt. v. 8.8.1930, RFHE 27, 107/112 (den Charakter des sog. Verlustvortrages betreffend).

⁴ Enno Becker: Grundfragen aus den neuen Steuergesetzen – Begriff und Gestaltung des Steuerabschnitts nach dem Einkommensteuergesetz, StuW 6. Jg. (1927), Sp. 541 ff. u. 787 ff. (kurz zitiert als: „Steuerabschnitt“), hier: Sp. 543 (Hervorh. i. Orig.).

Und schließlich bezeichnen in jüngerer Zeit Finanzwissenschaftler wie *Engels*, *Mitschke* und *Starkloff* den Umstand, daß die ESt ein *Periodeneinkommen* belastet, als

„die Quelle der meisten Komplikationen unseres Steuerrechts“.⁵

Trotz des besonders hohen Stellenwerts, der der Zeit demnach augenscheinlich von allen Seiten für die ESt beigelegt wird, fehlt es an einer umfassenden Analyse der Beziehungen zwischen ESt und Zeit⁶. Das gilt sowohl für die rechtssystematische Einordnung des Zeitfaktors als auch für die von ihm ausgelösten ökonomischen Wirkungen. Namentlich der Begriff des ‚Abschnittsprinzips‘ oder ‚Periodizitätsgrundsatzes‘ der ESt wird immer wieder ohne klare Abgrenzung verwendet⁷. Dieser Mangel muß als Ausdruck einer allgemeinen Vernachlässigung der Zeitdimension durch Wirtschafts- und Rechtswissenschaft gelten⁸.

Die vorliegende Arbeit will die insoweit bestehende Lücke füllen helfen.

Sie versucht, Antworten auf die Fragen zu geben, in welchen Ausprägungen der Zeitfaktor est-rechtlich auftritt, welche wirtschaftlichen Folgen er jeweils auslöst und welche Alternativen zum positiven Recht denkbar und zweckmäßig sind.

In einem Ersten Teil sollen hierfür die Grundlagen geschaffen werden. Zur Erläuterung des methodischen Vorgehens dient die Charakterisierung der ESt als Gegenstand der Rechts- und Wirtschaftswissenschaft. Zur Klärung des weiteren Aufbaus wird dann *Bayers* Theorie vom Stufenbau des Steuertatbestands vorgestellt.

Der Zweite Teil beschäftigt sich mit den Erscheinungsformen der Zeit bei den einzelnen Elementen des Einkommensteuertatbestandes. Nach dem sog. Anwendungstatbestand werden demgemäß das Subjekt, der Gegenstand, die Bemessungsgrundlage und – im Zusammenhang mit letzterer – der Tarif der ESt behandelt.

⁵ Wolfram Engels/Joachim Mitschke/Bernd Starkloff: Staatsbürgersteuer – Vorschlag zur Reform der direkten Steuern und persönlichen Subventionen durch ein integriertes Personalsteuer- und Subventionssystem, Schriften des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler, Heft 26, Wiesbaden 1973/74, S. 37.

⁶ Lediglich mit Teilaspekten beschäftigen sich entgegen der umfassenden Themenstellung insbesondere Karl Friedrichs: Die Zeit im Steuerrecht – Eine Übersicht über die neuere Rechtsprechung, VjSchrStuFR 4. Jg (1930), S. 654–662; sowie Ernst Heinemann: Die Bedeutung der Zeit im materiellen Steuerrecht, Diss. Marburg 1924.

⁷ Auch Uwe Bernd Sachse: Die Abschnittsbesteuerung im Deutschen Ertragsteuerrecht – Prinzip und Ausnahmen, Diss. Mainz 1977, gelangt nur zu dem Ergebnis, es sei „nicht immer leicht, den Stellenwert des Abschnittsprinzips klar zu erkennen“ (S. 3).

⁸ Die allgemeine Vernachlässigung hebt etwa Thomas C. Schelling: Foreword to the Symposium ‚Time in Economic Life‘, The Quarterly Journal of Economics, vol. 87 (1973), S. 627 f. für die Wirtschaftswissenschaft hervor. Vgl. für die Rechtswissenschaft Günter Dürig: Zeit und Rechtsgleichheit, in Joachim Gernhuber (Hrsg.): Tradition und Fortschritt im Recht – Festschrift gewidmet der Tübinger Juristenfakultät zu ihrem 500-jährigen Bestehen 1977 von ihren gegenwärtigen Mitgliedern, Tübingen 1977, S. 21–46, insbes. S. 21.

Der Dritte Teil befaßt sich mit dem Zeitaspekt im Besteuerungsverfahren, wobei zwischen dem Veranlagungs- oder Steuerfestsetzungsverfahren und dem Erhebungs- oder Beitreibungsverfahren unterschieden wird.

Am Schluß der Arbeit steht eine thesenhafte Zusammenfassung der gefundenen Ergebnisse.