



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Das objektive Nettoprinzip als Rechtfertigungsmaßstab im
Einkommensteuerrecht
Eine Untersuchung zum Verfassungsrang eines
Besteuerungsprinzips und zur Rechtfertigung gesetzgeberischer
Einzelentscheidungen vor der Grundentscheidung“**

Dissertation vorgelegt von Maximilian Bowitz

Erstgutachter: Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Zweitgutachter: Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof

Institut für Finanz- und Steuerrecht

Grundlegung

A. I. Prinzipien bestimmen – in Abgrenzung zur Regel – keine Rechtsfolgen, sondern sind als Optimierungsgebote auf Relativierung im Wege der Abwägung angelegt. Sie bedürfen zu ihrer Verwirklichung der Konkretisierung durch Unterprinzipien und Einzelwertungen. Sie müssen nicht in Reinform verwirklicht werden. Die Nettobesteuerung von Einkommen ist ein Prinzip in diesem Sinne.

Zu unterscheiden ist zwischen Verfassungsprinzipien und einfachgesetzlichen Prinzipien (Grundentscheidungen), die das innere System des Rechtsgebiets bilden, ohne dass dies verfassungsrechtlich geboten wäre. Die Eigenschaft des objektiven Nettoprinzips als Verfassungsprinzip ist Gegenstand des 1. Kapitels. Mit den im 2. Kapitel entwickelten normenhierarchischen Grundlagen wird die Selbstbindung des Gesetzgebers an seine einfachrechtlichen Grundentscheidungen, die das objektive Nettoprinzip ausgestalten, im 3. Kapitel behandelt. Das 4. Kapitel schlägt eine Änderung des Einkommensteuergesetzes vor, die den Erkenntnissen der Untersuchung folgt. Das 5. Kapitel legt schließlich kurz dar, wie die gewonnenen Erkenntnisse auf weitere Prinzipien der Einkommensbesteuerung angewandt werden könnten.

II.-III. Wegen seiner grundlegenden Bedeutung für die Quantifizierung der Einkünfte hat das objektive Nettoprinzip zwangsläufig Einfluss auf jeden weiteren, hieran anknüpfenden Schritt zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens. Das objektive Nettoprinzip, wie es Gegenstand der Untersuchung ist, betrifft nur den Abzug von Erwerbsaufwendungen innerhalb der jeweiligen Einkunftsquelle, nicht aber ihr Schicksal in Bezug auf andere Einkunftsarten oder -quellen (vertikaler Verlustausgleich) oder Veranlagungszeiträume (intertemporale Verlustverrechnung). Die Bestimmung des Umfangs der Abziehbarkeit von Aufwendungen und diesbezügliche Einschränkungen wirken sich nicht unmittelbar auf Fragen des Verlustausgleichs und der Verlustverrechnung aus. Sie sind diesen vielmehr vorgelagert. Dasselbe gilt für die einkommensteuerliche Berücksichtigung von Wertveränderungen des zur Einkommenserzielung eingesetzten Vermögensstamms. Der Dualismus der Einkunftsarten ist eine Grundentscheidung, die dem objektiven Nettoprinzip in seinem hier zugrunde gelegten Verständnis vorrangig und von dessen konkreter Ausgestaltung unabhängig ist.

IV. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind die Abzugstatbestände der Betriebsausgaben und Werbungskosten einheitlich auszulegen. Die Notwendigkeit, Angemessenheit, Üblichkeit, Zweckmäßigkeit und der Erfolgseintritt von Erwerbsaufwendungen sind grundsätzlich unerheblich. Gemischt veranlasste Aufwendungen sind grundsätzlich aufzuteilen und anteilig abziehbar.

1. Kapitel

Das 1. Kapitel behandelt die Frage, inwieweit das objektive Nettoprinzip ein Verfassungsprinzip, mithin von vornherein verfassungsrechtlich vorgegeben ist. An diese äußere Grenze der Einschränkung des objektiven Nettoprinzips ist sowohl der ändernde als auch der grundlegend reformierende Einkommensteuergesetzgeber gebunden.

Das objektive Nettoprinzip ist in mehrerlei Hinsicht verfassungsrechtlich vorgegeben und insoweit ein Verfassungsprinzip mit normativem Gehalt.

A. Das Bundesverfassungsgericht hat den Verfassungsrang des objektiven Nettoprinzips stets offengelassen.

B. Die Finanzverfassung schützt den Bestand und die groben Grundzüge der Nettobesteuerung. Mit ihrem Gebot, die Einkommensteuer als Nettosteuer auszugestalten, wäre eine grundsätzliche Abkehr vom objektiven Nettoprinzip nicht vereinbar.

Aus den finanzverfassungsrechtlichen Gesetzgebungs- und Ertragskompetenzen folgt die Notwendigkeit der Abgrenzung der Steuern voneinander; insoweit besitzt die Finanzverfassung einen materiellen Regelungsgehalt. Bei der hierbei gebotenen historischen Auslegung des finanzverfassungsrechtlichen Einkommenstypus zeigt sich, dass die Steuerquelle „Einkommen“ seit jeher als Nettogröße verstanden wurde. Dies zeigt sich anhand der Entwicklung der Einkommensteuergesetze seit 1891 und der zeitgenössischen juristischen und finanzwissenschaftlichen Literatur. In nahezu zeitloser Klarheit lässt sich das objektive Nettoprinzip auch in früheren Quellen nachweisen, namentlich bei *Carl Gottlieb Svarez* (1791/1792), *Karl Murhard* (1834) und *Zachariae von Lingenthal* (1843).

C. Aus den Freiheitsrechten lässt sich keine grundsätzliche und unmittelbare Aussage zum objektiven Nettoprinzip herleiten. Weder ist das objektive Nettoprinzip an die freie Entscheidung über den Einsatz von Aufwand „rückgekoppelt“, noch hat die Einkommensteuer im Allgemeinen einen unmittelbaren Bezug zu einem Beruf oder ist gar Voraussetzung der Wahl eines bestimmten Berufs. Auch ist es nicht schlechthin undenkbar, dass eine Einkommensteuer auch ohne objektives Nettoprinzip hinreichend schonend ausgestaltet sein kann, um dem steuerpflichtigen Grundrechtsträger eine hinreichende Existenzgrundlage zu bieten, ohne dass sich unbedingt eine erdrosselnde Wirkung oder eine unverhältnismäßige Besteuerung ergäbe. Denn aus freiheitsrechtlicher Sicht kommt es nur auf das Ergebnis der Besteuerung, nicht aber darauf an, auf welche – sozusagen „technische“ – Art und Weise die gewährleisteten absoluten Grenzen der Besteuerung gewahrt bleiben.

Die Freiheitsrechte gebieten allerdings in vielen Fällen die Nettobesteuerung mittelbar, indem sie der Besteuerung absolute Obergrenzen setzen. Dass das objektive Nettoprinzip in diesen Fällen im Ergebnis praktisch alternativlos ist, führt jedoch nicht dazu, dass es grundsätzlich und unmittelbar, alle Einkunftsarten und Branchen erfassend, freiheitsrechtlich geboten wäre.

D. In gleichheitsrechtlicher Hinsicht steht das Leistungsfähigkeitsprinzip an erster Stelle der allgemeinen steuerrechtlichen Prinzipien.

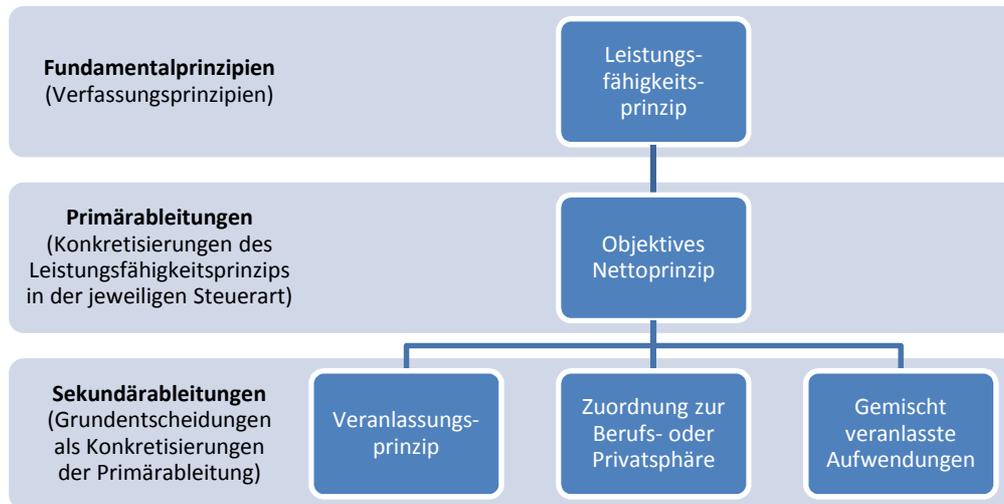
I. Das Leistungsfähigkeitsprinzip lässt sich bis zu *Adam Smith* (1776), der französischen Erklärung des Menschen und Bürgerrechte von 1789, in der deutschen Staats- und Rechtswissenschaft bis zu *Carl Gottlieb Svarez* (1791/1792), *Adolf Trendelenburg* (1860) und schließlich auch in der Verfassungsgeschichte des 19. und 20. Jahrhunderts zurückverfolgen.

II. Das Bundesverfassungsgericht leitet das Leistungsfähigkeitsprinzip unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG her, dem als besondere Ausprägung (Konkretisierung) im Steuerrecht das Gebot der Steuergerechtigkeit zu entnehmen sei. Es gelte insbesondere im Einkommensteuerrecht, das auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen angelegt sei. Steuerpflichtige müssten bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch besteuert werden (horizontale Steuergerechtigkeit), die Besteuerung höherer Einkommen müsse wegen der damit einhergehenden höheren Leistungsfähigkeit im Vergleich mit der Belastung niedrigerer Einkommen angemessen sein (vertikale Steuergerechtigkeit).

III. Bei der Frage, ob das objektive Nettoprinzip zwingend aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip folgt und somit – in gleichheitsrechtlicher Hinsicht – Verfassungsrang genießt, ist zunächst zwischen Fundamentalprinzipien wie dem Leistungsfähigkeitsprinzip und Subprinzipien wie dem objektiven Nettoprinzip zu unterscheiden. Hierbei sind wiederum Primär- von Sekundärableitungen abzugrenzen: Das Leistungsfähigkeitsprinzip gibt das objektive Nettoprinzip als seine zwingende Primärableitung im Einkommensteuerrecht vor. Eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Einkommensbesteuerung ist ohne das objektive Nettoprinzip nicht möglich.

Im Einzelnen sind aber zahlreiche alternative Sekundärableitungen des objektiven Nettoprinzips auf einfachrechtlicher Ebene denkbar. Bei der Festlegung des Umfangs des objektiven Nettoprinzips genießt der Gesetzgeber weitreichende Spielräume. So ist das Veranlassungsprinzip nicht alternativlos: Es besteht insbesondere ein erhebliche Wertungsspielraum bei der Zuordnung bestimmter Aufwendungen zur Erwerbs- oder Privatsphäre und bei der Behandlung von gemischt veranlassenen Aufwendungen. Auch eine Beschränkung der Abziehbarkeit

auf erforderliche oder angemessene Erwerbsaufwendungen wäre zulässig. Eine verfassungsrechtliche Überhöhung der diesbezüglichen Grundentscheidungen ist verfehlt.



E. Das objektive Nettoprinzip ist somit kein absolut verfassungsfestes Prinzip, das konkrete Aussagen für die Rechtsanwendung enthielte. Es bildet vielmehr vor allem einen relativen, gleichheitsrechtlichen Maßstab, enthält aber – außerhalb der weiten äußeren Grenzen der Finanzverfassung und der Freiheitsrechte – keine relevante absolute Aussage.

Wenngleich es begrifflich kaum möglich erscheint, ist mithin scharf zu unterscheiden zwischen dem objektiven Nettoprinzip als Verfassungsprinzip mit normativem Gehalt und dem objektiven Nettoprinzip als Beschreibung der einfachrechtlichen Struktur des Einkommensteuergesetzes, also mit rein deskriptiver Funktion.

2. Kapitel

Innerhalb der Ebene des einfachen Gesetzes sind systembestimmende Normen nicht ranghöher als systemdurchbrechende: Art. 20 Abs. 3 GG bindet die Gesetzgebung an die verfassungsmäßige Ordnung, d.h. ausschließlich an die Normen des Grundgesetzes, nicht aber an einfache Gesetze. Normenhierarchische Zwischenstufen sind – jedenfalls außerhalb der für das objektive Nettoprinzip ersichtlich nicht einschlägigen Spezialregelungen der Art. 23 Abs. 1 Satz 2, 25 Satz 2, 109 Abs. 3 Sätze 3-4 i.V.m. 115 Abs. 2 Satz 7, 109 Abs. 4 GG – ausgeschlossen. Fragen der Folgerichtigkeit, Systemgerechtigkeit und Selbstbindung des Gesetzgebers stellen sich nicht im Rahmen der Normenhierarchie, sondern auf Rechtfertigungsebene. Die Ansätze im Schrifttum von *Quaritsch* und *Degenhart*, die eine gesetzgeberische

Selbstbindung auf der Ebene des einfachen Gesetzes normenhierarchisch begründen, sind abzulehnen.

Auch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zum Maßstäbengesetz ist nur als Ausdruck allgemeiner verfassungsrechtlicher Grundsätze zu verstehen: Eine Höherrangigkeit des Maßstäbengesetzes gegenüber den einzelnen Finanzausgleichsgesetzen lässt sich bereits formell oder allein politisch-faktisch nicht begründen; eine materielle Höherrangigkeit der die Finanzverteilung und den Finanzausgleich betreffenden Gesetze sieht die Finanzverfassung nicht vor. Beim Maßstäbengesetz handelt es sich im Kern um eine Begründungspflicht des Gesetzgebers, um die Vereinbarkeit des Finanzausgleichs mit allgemeinen verfassungsrechtlichen Vorgaben zu belegen.

Aus dem grundsätzlichen Ausschluss normenhierarchischer Zwischenstufen folgt, dass die Grundentscheidungen zugunsten des objektiven Nettoprinzips, soweit dieses nicht verfassungsrechtlich vorgegeben ist, zwingend und ausschließlich einfaches Recht sind.

3. Kapitel

Soweit das objektive Nettoprinzip über die im 1. Kapitel entwickelten äußeren Grenzen hinaus (nur) auf einfachrechtlichen Grundentscheidungen beruht, untersucht das 3. Kapitel, welche Verfassungsnormen den Gesetzgeber an diese Grundentscheidungen binden, mithin: welche inneren (nicht normenhierarchischen) Grenzen für Durchbrechungen des einfachrechtlich verwirklichten objektiven Nettoprinzips bestehen.

A. Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verbürgt auch die Rechtsetzungsgleichheit, bindet also den Gesetzgeber. Die Anforderungen an die Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen haben sich vom Willkürverbot zur Verhältnismäßigkeitsprüfung im Rahmen der „neuen Formel“ gewandelt.

Im Steuerrecht ist der Gleichheitssatz durch das Leistungsfähigkeitsprinzip bereichsspezifisch konkretisiert. Mit der vom Gesetzgeber gewählten Grundentscheidung wird das der Gleichheitsprüfung jeweils zugrundezulegende Vergleichspaar bestimmt. Weicht der Gesetzgeber willkürlich oder ohne, dass Gründe von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten, zugunsten oder zulasten eines Einzelnen oder einer bestimmten Gruppe von der Grundentscheidung ab, so verletzt er den Gleichheitssatz. Hieraus folgt, dass Abzugsbeschränkungen, die vom gesetzlichen Belastungssystem abweichen, jedenfalls am Gleichheitssatz zu messen sind. Im Hinblick auf das objektive Net-

toprinzip ist es demnach rechtfertigungsbedürftig, wenn bestimmte erwerbsbezogene Aufwendungen abziehbar sind, andere Aufwendungen hingegen nicht.

B. I.-II. Erste Gedanken zur Folgerichtigkeit als Ausprägung des Gleichheitssatzes lassen sich in frühen Ansätzen in der Literatur (*Canaris* 1969) und vereinzelt in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts außerhalb des Steuerrechts nachweisen. Anhand von zehn Wegmarken in der Entwicklung der Folgerichtigkeitsrechtsprechung im Steuerrecht zwischen 1962 und 2010 lässt sich die inhaltliche und terminologische Entwicklung der Figur der Folgerichtigkeit nachvollziehen. In letzter Zeit überträgt das Bundesverfassungsgericht die Folgerichtigkeitsrechtsprechung auch auf andere Rechtsgebiete.

III. Das Gebot der Folgerichtigkeit unterscheidet sich vom Gebot der Widerspruchsfreiheit der Gesamtrechtsordnung vor allem inhaltlich und funktionell: Dieses vergleicht die gesetzgeberische „Gesamtkonzeption“ zweier Regelungskonzepte, jenes beschränkt sich auf einen Vergleich innerhalb eines Gesetzes oder zumindest eines eng umgrenzten Gesetzgebungsgebiets. Im Übrigen wird das Folgerichtigkeitsgebot überwiegend aus dem Gleichheitssatz hergeleitet, das Gebot der Widerspruchsfreiheit der Gesamtrechtsordnung hingegen dem Rechtsstaatsprinzip und dem Bundesstaatsprinzip entnommen.

IV. Die Folgerichtigkeitsrechtsprechung gewinnt entscheidende Bedeutung bei Abweichungen vom objektiven Nettoprinzip. Ein besonderer, sachlich gerechtfertigter Grund ist erforderlich, wenn der Gesetzgeber eine Ausnahme von der folgerichtigen Umsetzung seiner Grundentscheidung zugunsten des objektiven Nettoprinzips vorsieht. Insoweit ist das einfachrechtlich normierte objektive Nettoprinzip auch in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts gleichheitsrechtlich fundiert.

V. Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs kennt mit der Kohärenz eine ähnliche Figur wie die der Folgerichtigkeit in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts. Der Begriff der Kohärenz wird jedoch uneinheitlich verwendet: als ungeschriebener Rechtfertigungsgrund, als Voraussetzung der Geeignetheit im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung, als Gebot des Rechtsschutzsystems. Wenngleich der Begriff der Kohärenz im primären Unionsrecht an zahlreichen Stellen auftaucht, bleibt vor allem wegen der unterschiedlichen und vieldeutigen Verwendung des Begriffs in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs stets offen, welche genaue inhaltliche Bedeutung ihm zukommt.

Zwar lassen sich durchaus Parallelen in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Europäischen Gerichtshofs finden. Letztlich bleiben aber Maßstab, Inhalt, Kontroll-dichte und Struktur der Kohärenzprüfung unklar.

C. Die Folgerichtigkeitsrechtsprechung stößt in Teilen der Literatur auf grundsätzliche Ablehnung, die sich aus Bedenken im Hinblick auf das Demokratieprinzip und den Grundsatz der Gewaltenteilung speist. So stellt sich die Frage, ob sie sich nicht als im Wesentlichen herkömmliche Gleichheitsprüfung entpuppt.

I. Die Folgerichtigkeit darf zunächst nicht als absolutes Gebot missverstanden werden. Aus der Grundentscheidung folgt keine strenge Folgerichtigkeitsbindung. Zum einen sind Ausnahmen – bei Vorliegen eines hinreichenden Grundes – zulässig. Abweichungen von der folgerichtigen Umsetzung einer Grundentscheidung sind damit rechtfertigungsbedürftig, aber eben auch rechtfertigungsfähig. Zum anderen kann der Gesetzgeber eine einmal getroffene Grundentscheidung auch wieder aufgeben und ändern, ohne an die alte Grundentscheidung gebunden zu sein. Das Gebot der Folgerichtigkeit stellt insoweit keinen Vergleich von alter und neuer Rechtslage an. Einfachgesetzliche Grundentscheidungen kann der Gesetzgeber ebenso ändern wie auch jede Einzelentscheidung.

II. Systemdurchbrechende Normen sind allein am verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz zu messen. Die systembestimmende Norm ist nicht Vergleichsmaßstab, sondern lediglich Vergleichsgegenstand. Prüfungsgegenstand ist nicht, ob eine Einzelentscheidung gegen die Grundentscheidung verstößt, sondern ob die Abweichung der Einzelentscheidung von der Grundentscheidung gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt.

III. Unter das Gebot der Folgerichtigkeit fallen im Übrigen nur Wertungswidersprüche, nicht aber der Normwiderspruch (Normkonflikt). Ob die zugrundeliegenden Wertungen zweier Regelungen übereinstimmen, lässt sich allerdings nicht nur unter dem Gebot der Folgerichtigkeit, sondern ebenso im Rahmen einer klassischen Gleichheitsprüfung untersuchen.

IV. Vor dem Hintergrund der vorangestellten Prämissen stellt sich die Frage, inwieweit sich die Folgerichtigkeits- von einer herkömmlichen Gleichheitsprüfung unterscheidet.

In der Rückschau wird zunächst deutlich, dass das Bundesverfassungsgericht die Entwicklung der Gleichheitsdogmatik von der bloßen Willkürkontrolle hin zur neuen Formel auch in der Folgerichtigkeitsrechtsprechung nachvollzogen hat. Wenn sich hierbei bereits zuvor – zumindest sprachlich – erste Ansätze höherer Rechtfertigungserfordernisse erkennen ließen, so sind diese – möglicherweise – erhöhten Anforderungen an die Rechtfertigung von Abweichungen mittlerweile faktisch durch die Entwicklung hin zur neuen Formel überholt.

Das Folgerichtigkeitsgebot bindet nicht an die vorgefundene Wirklichkeit, sondern an einen – logisch, nicht notwendigerweise zeitlich – vorherigen Rechtsgedanken. Bleibt der Gesetzge-

ber innerhalb eines selbstgeschaffenen Systems, ist dies ein Indiz für Gleichheit und Gerechtigkeit; durchbricht der Gesetzgeber die selbst geschaffene Systematik, ist dies ein Indiz für einen Gleichheitsverstoß. Damit ist die Folgerichtigkeit vor allem ein Hilfsgesichtspunkt bei der Gleichheitsprüfung, die fehlende Folgerichtigkeit nur der Aufhänger, mit dem der Rechtsanwender zur Verhältnismäßigkeitsprüfung im Rahmen der neuen Formel gelangen kann. Sie wird jedenfalls nicht zum verselbstständigten, unmittelbaren Anknüpfungspunkt für einen Gleichheitsverstoß. Das Gebot der folgerichtigen Umsetzung der einmal getroffenen gesetzgeberischen Grundentscheidung besagt nichts anderes, als dass der Gleichheitssatz den Gesetzgeber zur gleichmäßigen Behandlung verpflichtet – entsprechend den Vorgaben einer sachgerechten Leitprinzip, das den Vergleichsmaßstab, das *tertium comparationis*, vorgibt. Zur Rechtfertigung von Abweichungen von Grundentscheidungen bedarf es des Gebots der Folgerichtigkeit somit nicht; ein solches Erfordernis ist ohnehin in der Struktur des Gleichheitssatzes angelegt.

Die These, dass das Folgerichtigkeitsgebot durch eine klassische Gleichheitsprüfung unter Anwendung der neuen Formel ersetzbar sei, lässt sich anhand der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zum Rauchverbot in Gaststätten und zur Entfernungspauschale verifizieren. Die Folgerichtigkeit verhilft kompetenzgerecht der durch den Gleichheitssatz verbürgten Rechtssetzungsgleichheit zur Wirkung.

V. Da der Finanzierungszweck des Steuergesetzes wegen der Maßlosigkeit des staatlichen Finanzbedarfs und des Non-Affektationsprinzips nicht als Differenzierungsziel herangezogen werden kann, ist das Bundesverfassungsgericht gehalten, zwar nicht notwendigerweise die ausdrückliche Gesetzesbegründung, aber zumindest den impliziten Gesetzeszweck als Ausgangspunkt der Rechtfertigungsprüfung heranzuziehen. Der Zweck der abweichenden Einzelentscheidung dient als Ausgangspunkt der Rechtfertigung fehlender Folgerichtigkeit. So führt die Folgerichtigkeit zu einem Gebot der Konsistenz von Gesetzeszweck – zuvörderst: der Gesetzesbegründung – und konkreter gesetzgeberischer Maßnahme. Mithin lässt sich die Folgerichtigkeit praktisch als Begründungsgebot begreifen.

VI. Im Ergebnis wendet sich die Folgerichtigkeitsrechtsprechung vor allem auch gegen den Fiskalismus als Rechtfertigung für die fortschreitende Durchlöcherung der Bemessungsgrundlage zur Erhöhung des Steueraufkommens. So diszipliniert die Folgerichtigkeit den Gesetzgeber von Verfassungen wegen.

VII. Es hat sich zwar gezeigt, dass der Gleichheitssatz unter Anwendung der neuen Formel grundsätzlich dieselbe Prüfungsdichte wie das Folgerichtigkeitsgebot erlaubt. Allein diese

Feststellung gebietet jedoch noch keine Abkehr von der Folgerichtigkeitsrechtsprechung. Vielmehr ist an der bewährten Figur der Folgerichtigkeit trotz ihrer dogmatischen Verzichtbarkeit festzuhalten. Hierfür sprechen nicht zuletzt bedeutende rechtspraktische und rechtspolitische Gründe: Die Folgerichtigkeitsprüfung erlaubt eine – gerade begrifflich – einleuchtende Abgrenzung zwischen Grund- und Einzelentscheidung, ermöglicht und zieht Grenzen im Hinblick auf Systemwechsel, hält den Gesetzgeber zu einer der wirklichen Regelung entsprechenden Gesetzesbegründung an und begünstigt die Steuervereinfachung. Alles dies wäre bei einer klassischen Gleichheitsprüfung unter strenger Anwendung der neuen Formel nicht ebenso klar und nachvollziehbar zu vermitteln.

D. Nach den vorangegangenen Feststellungen gilt das Folgende gleichermaßen für die herkömmliche Gleichheitsprüfung wie auch für das Folgerichtigkeitsgebot.

I. Wenn Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips rechtfertigungsbedürftig sind, so ist zunächst die Reichweite des objektiven Nettoprinzips als Rechtfertigungsmaßstab zu bestimmen. Hierfür muss das für die Prüfung relevante System ausgewählt und abgegrenzt werden. Sodann müssen Grund- und Einzelentscheidung voneinander unterschieden werden. So findet die notwendige Abgrenzung statt zwischen der Auswahl des steuereheblichen Tatbestands einerseits und der rechtfertigungsbedürftigen Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung dieser Grundentscheidung andererseits. Hiermit verbunden ist die Festlegung der verfassungsrechtlichen Prüfungsdichte.

Für die Abgrenzung ist zunächst und vor allem das in der einfachrechtlichen Ordnungsstruktur verankerte Regel-Ausnahme-Verhältnis maßgeblich. Dieser Ordnungsstruktur ist die Grundentscheidung als Vorfestlegung des Gesetzgebers für nachgelagerte Entscheidungen zu entnehmen. Eine solche Regelungstechnik des Gesetzgebers ist grundsätzlich verbindlich; niemand sonst hat die Kompetenz, seine Vorstellung des Verhältnisses von Regel und Ausnahme anstelle jene des Gesetzgebers zu setzen. Bei einer nicht klar erkennbaren einfachrechtlichen Ordnungsstruktur kann die Entstehungsgeschichte, vor allem die Gesetzesbegründung, eine starke Indizwirkung haben. Um eine einmal getroffene Grundentscheidung wieder aufzugeben oder zu ändern, ohne an die alte Grundentscheidung gebunden zu sein, muss sich eine solche Systementscheidung auch hinreichend konkret im Gesetz niederschlagen. Sonst könnte der Gesetzgeber Einzelentscheidungen zur freien Grundentscheidung erklären und so beliebig kleinteilige „Subsysteme“ mit vorgeblich eigenen Maßstäben schaffen, um die Anforderungen an Folgerichtigkeit zu umgehen.

Für das objektive Nettoprinzip folgt hieraus: Nicht sämtliche Regelungen, die die Abziehbarkeit von erwerbsbezogenen Aufwendungen einschränken, sind Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips. Vielmehr sind die Sekundärableitungen des objektiven Nettoprinzips Grundentscheidungen; sie bilden mithin den Rechtfertigungsmaßstab. So konkretisiert oder präzisiert der Gesetzgeber etwa das Veranlassungsprinzip, wenn er seinen Wertungsspielraum nutzt, um bestimmte Arten von Aufwendungen in den Abzugstatbestand einzubeziehen oder hieraus auszuschließen und so der privaten Lebensführung zuzuordnen. Erst diese Sekundärableitungen bestimmen die Reichweite des objektiven Nettoprinzips. Sie bilden und schärfen den Abzugstatbestand, der als Rechtfertigungsmaßstab Ausgangspunkt der Gleichheitsprüfung ist. Es wäre verfehlt, auf dieser Ebene von „Durchbrechungen“ oder „Ausnahmen“ zu sprechen.

Die Anwendung dieser Abgrenzungskriterien auf die Neuregelung der Entfernungspauschale, die der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 9. Dezember 2008 zugrunde lag, ergibt, dass die Nichtabziehbarkeit der Kosten für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durchaus als – zulässige – wertende Zuordnung dieser Kosten zur Privatsphäre, insoweit als Konkretisierung des Veranlassungsprinzips zu verstehen war: Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte waren demnach bereits aus dem Tatbestand der Werbungskosten herausgenommen. Die Einzelentscheidung der 21-km-Ausnahmeregelung war – aus den auch hier zutreffenden Gründen des Urteils des Bundesverfassungsgerichts – nicht gerechtfertigt.

In einer weiteren Fallstudie zeigt sich, dass die Besteuerung von Kapitalerträgen nach der Abgeltungsteuer in das bisherige System der Einkommensbesteuerung eingebunden bleibt und nicht gänzlich hiervon ausgenommen ist. Der Regel-Ausnahme-Charakter in der einfachrechtlichen Ordnungsstruktur ist insoweit eindeutig. Dementsprechend wäre es verfehlt, in der Abgeltungsteuer eine Schedule in Gestalt einer Bruttosteuer zu sehen, die das objektive Nettoprinzip nicht berücksichtigen würde.

II. Soweit sich eine Regelung nach den beschriebenen Kriterien als rechtfertigungsbedürftige Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips darstellt, müssen die Anforderungen der jeweiligen Rechtfertigungsgründe erfüllt sein, sofern nicht bereits die im 1. Kapitel entwickelten unmittelbaren verfassungsrechtlichen Vorgaben verletzt sind.

Auch nach Einführung der Schuldenbremse sind fiskalische Zwecke und Haushaltsvorgaben an sich zur Rechtfertigung von Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips ungeeignet. Die systematische Unterscheidung zwischen verschiedenen Einkunftsarten genügt hierfür

ebenfalls nicht. Allgemein sind die Anforderungen an die Rechtfertigung von Einschränkungen des objektiven Nettoprinzips umso höher, je zwangsläufiger die Erwerbsaufwendungen anfallen. Als Nebenzwecke der Steuer und als Rechtfertigungsgründe vor dem Gleichheitssatz sind außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke anerkannt, insbesondere solche mit verkehrs-, umwelt- oder wirtschaftspolitischen Zielen.

Als Rechtfertigungsgrund für Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips kommt sodann insbesondere die Befugnis des Gesetzgebers zu Typisierung und Pauschalierung in Betracht. Für Zwecke der typisierenden Rechtssetzung forderte das Bundesverfassungsgericht bislang, dass die Typisierung realitätsgerecht und verhältnismäßig erfolgt, wenngleich nunmehr eine Abschwächung der Anforderungen an eine realitätsnahe Typisierung im Raum steht. Quantitative Verfehlungsgrenzen sind nicht als verfassungsrechtlicher Maßstab geeignet. Zulässige Typisierungszwecke sind Vereinfachung, Missbrauchsabwehr und Vollzugssicherung sowie die Typisierung der Veranlassungsanteile bei gemischt veranlassten Aufwendungen.

Eine Abgeltungsteuer, die die Erwerbsaufwendungen unwiderlegbar pauschaliert, kann bei den Überschusseinkunftsarten mit den Typisierungsanforderungen vereinbar sein; eine alle Einkunftsarten übergreifende Durchschnittsbetrachtung würde jedoch angesichts unterschiedlichster Gewinnmargen die Grenzen der Typisierbarkeit überschreiten. Auch eine typisierte Nettobesteuerung, die nach Einkunftsarten, bestimmten Berufen und Branchen und den jeweils typischen Margen differenziert, wäre allein aus praktischen Gründen nicht mit den Typisierungsvoraussetzungen vereinbar und gleichheitskonform zu verwirklichen.

4. Kapitel

A. Da das Steuergesetz kaum Anhaltspunkte für eine teleologische Auslegung bietet, ist es auf eine Systematik angewiesen, die seiner Binnenstruktur erkennbar zugrunde liegt. Bei der Ausgestaltung der einkommensteuerrechtlichen Abzugstatbestände und Abzugsbeschränkungen werden das Regel-Ausnahme-Verhältnis und die konfligierenden Subprinzipien nicht immer deutlich; das einfachrechtliche Verständnis des objektiven Nettoprinzips lässt sich allenfalls in der Zusammenschau zahlreicher Vorschriften bestimmen. Wenn auch ein unsystematisches Vorgehen nicht unmittelbar zu einem Verfassungsverstoß führt, so kann der bewusste oder schleichend eintretende und fortan in Kauf genommene Verzicht hierauf für Unsicherheit, Unwägbarkeiten und Überraschungen auf allen Seiten sorgen und nicht selten zur Erklärung der Verfassungswidrigkeit steuerrechtlicher Einzelentscheidungen führen.

B. Der Erlass eines Maßstäbegesetzes, das die Maßstäbe für die Steueranknüpfung und die Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch das objektive Nettoprinzip verdeutlichen könnte, ist im Einkommensteuerrecht nicht schlechthin verfassungsrechtlich geboten. Auch lässt sich aus dem Verfassungsrecht kein allgemeines gesetzgebungstechnisches Gebot eines deduktiven, stufenweise konkretisierenden Vorgehens im Sinne einer Festlegung erst der Grundentscheidungen (eines Allgemeinen Teils) und dann der Einzelentscheidungen (des Besonderen Teils) herleiten.

C. Gleichwohl lägen in einer Gesetzgebungstechnik, die den Erkenntnissen der Untersuchung folgt, bedeutsame Vorteile. Hierzu sollen die Regelungen des Einkommensteuergesetzes, einer einheitlichen Regelungstechnik folgend, systematisiert und konsolidiert werden, ohne das geltende materielle Recht inhaltlich zu verändern. Dem vorgeschlagenen Gesetzestext folgt eine systematische Kurzkomentierung der Regelungstechnik und ihrer Anwendung. Trotz erheblicher Verbesserungen wird zwar der fortbestehende Reformbedarf deutlich. Doch eine gelungene Kodifikation kann den Gesetzgeber auch für die Zukunft einerseits disziplinieren und zumindest politisch-faktisch an seine Grundentscheidungen binden, andererseits Gestaltungsmöglichkeiten für weitergehende – auch inhaltliche – Reformen offenlegen und aufzeigen.

5. Kapitel

Gegenstand der Untersuchung ist das objektive Nettoprinzip, nicht aber solche Prinzipien, auf die sich das objektive Nettoprinzip auswirkt oder die hierauf zurückwirken. Gleichwohl können die im Rahmen der Arbeit entwickelten Ansätze und Modelle die verfassungsrechtliche Diskussion des einkunftsartenübergreifenden (vertikalen) Verlustausgleichs, der veranlagungszeitraumübergreifenden (intertemporalen) Verlustverrechnung und der Rechtfertigung von Verlustausgleichs- beziehungsweise Verlustverrechnungsverboten dogmatisch bereichern.

—

Die Dissertation erscheint in der Reihe „Steuerwissenschaftliche Schriften“ im Verlag Nomos, Baden-Baden. Sie wurde aus Mitteln des Bundesministeriums für Bildung und Forschung durch ein Promotionsstipendium der Hanns-Seidel-Stiftung gefördert.