

# Inhaltsübersicht

Einleitung	19
Gang der Untersuchung	23
Grundlegung	25
A. Das objektive Nettoprinzip	25
B. Referenzfälle	40
1. Kapitel Normenhierarchische Verortung des objektiven Nettoprinzips – Verfassungsprinzip oder einfachgesetzliche Grundentscheidung?	43
A. Die Zurückhaltung in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	44
B. Der finanzverfassungsrechtliche Einkommensteuertypus als Gebot der Nettobesteuerung	45
C. Freiheitsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips	57
D. Gleichheitsrechtliche Vorgabe: Das Leistungsfähigkeitsprinzip	69
E. Ergebnis	93
2. Kapitel Normenhierarchie auf der Ebene des einfachen Rechts – Das objektive Nettoprinzip auf einer Zwischenstufe zwischen Gesetz und Verfassung?	95
A. Ansätze im Schrifttum	96
B. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	100
C. Stellungnahme	102
3. Kapitel Innere Grenzen – Die Selbstbindung des Gesetzgebers an seine Grundentscheidungen zum objektiven Nettoprinzip	115
A. Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)	116

B. Das Gebot der Folgerichtigkeit	127
C. Folgerichtigkeit: eine verzichtbare Konstruktion?	162
D. Die Rechtfertigung von Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips	180
E. Ergebnis	235
4. Kapitel Die Neufassung der Abzugsnormen als dogmatischer Befreiungsschlag	237
A. Der Verlust des Systemgedankens als rechtspraktisches und – politisches Problem	237
B. Maßstäbegesetzgebung: Übertragbarkeit auf das objektive Nettoprinzip?	239
C. Vorschlag einer Änderung des Einkommensteuergesetzes	241
5. Kapitel Anstöße für weitere Prinzipien der Einkommensbesteuerung	265
A. Einkunftsartenübergreifender (vertikaler) Verlustausgleich	265
B. Veranlagungszeitraumübergreifende (intertemporale) Verlustverrechnung	266
C. Die Rechtfertigung von Ausnahmen	268
Zusammenfassung	271
Literaturverzeichnis	285

# Inhaltsverzeichnis

Einleitung	19
Gang der Untersuchung	23
Grundlegung	25
A. Das objektive Nettoprinzip	25
I. Prinzipien	25
1. Prinzipien als Optimierungsgebote	26
2. Prinzipienhierarchie	26
3. Verfassungsprinzipien	27
4. (Einfachrechtliche) Grundentscheidungen	27
5. Bedeutung für die vorliegende Untersuchung	28
II. Zugrunde gelegtes Begriffsverständnis des objektiven Nettoprinzips	29
III. Eingrenzung des Untersuchungsgegenstands, Abgrenzung zu anderen Prinzipien der Einkommensbesteuerung	31
1. Einkunftsartenübergreifender (vertikaler) Verlustausgleich, veranlagungszeitraumübergreifende (intertemporale) Verlustverrechnung	31
2. Einkommensteuerliche Berücksichtigung von Wertveränderungen des Vermögensstamms	33
3. Übertragbarkeit der zu entwickelnden Thesen	34
IV. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum objektiven Nettoprinzip	35
1. Einheitliches Verständnis von Betriebsausgaben und Werbungskosten	35
2. Notwendigkeit, Angemessenheit, Üblichkeit, Zweckmäßigkeit und Erfolgseintritt unerheblich	36
3. Gemischt veranlasste Aufwendungen	37
a) Frühere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	37
b) Beschluss des Großen Senats vom 21. September 2009	39
B. Referenzfälle	40

1. Kapitel	Normenhierarchische Verortung des objektiven Nettoprinzips – Verfassungsprinzip oder einfachgesetzliche Grundentscheidung?	43
A.	Die Zurückhaltung in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	44
B.	Der finanzverfassungsrechtliche Einkommensteuertypus als Gebot der Nettobesteuerung	45
	I. Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	46
	II. Materieller Regelungsgehalt der finanzverfassungsrechtlichen Steuertypen	47
	III. Historisches Verständnis des Einkommensteuertypus	48
	1. Entwicklung der Einkommensteuergesetze von 1891 bis 1934	49
	2. Zeitgenössische juristische Literatur	51
	3. Zeitgenössische finanzwissenschaftliche Literatur	53
	4. Frühere Quellen	53
	IV. Zwischenergebnis	55
C.	Freiheitsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips	57
	I. Grundsätzliches zur Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	57
	1. Das Erfordernis der berufsregelnden Tendenz im Rahmen des Art. 12 Abs. 1 GG	57
	2. Erdrosselnde Wirkung als Voraussetzung der Eigentumsrelevanz der Besteuerung (Erster Senat)	59
	3. Die Einkommensbesteuerung als Anknüpfung an den Erwerb vermögenswerter Rechtspositionen (Zweiter Senat)	59
	II. Der Ansatz von Jachmann und Ismer	61
	III. Die Ansätze von Palm und Lehner	64
	IV. Zwischenergebnis: Absolute Obergrenzen der tatsächlichen Steuerbelastung	67
D.	Gleichheitsrechtliche Vorgabe: Das Leistungsfähigkeitsprinzip	69
	I. Historische Entwicklung des Leistungsfähigkeitsprinzips	69
	II. Bundesverfassungsgericht: Ausprägung des Gebots der Steuergerechtigkeit	74

III. Das objektive Nettoprinzip als zwingende Ableitung des Leistungsfähigkeitsprinzips in der Einkommensteuer?	75
1. Fundamental- und Subprinzipien, Primär- und Sekundärableitungen	77
2. Das objektive Nettoprinzip als zwingende Primärableitung des Leistungsfähigkeitsprinzips	78
3. Sekundärableitungen im geltenden Recht und ihre Alternativen	80
a) Veranlassungsprinzip	81
aa) Kausale oder finale Veranlassung	82
bb) Wertungsfragen bei der Zuordnung zur Erwerbs- oder Privatsphäre	83
cc) Gemischt veranlasste Aufwendungen	84
dd) Allgemeine verfassungsrechtliche Bewertung des Veranlassungsprinzips	85
b) Alternative Definition der Disponibilität: Unterscheidung zwischen zwangsläufigen und freien Erwerbsaufwendungen	87
c) Notwendigkeits- und Angemessenheitsprüfung	88
aa) Dem Grunde nach	88
bb) Der Höhe nach	91
cc) Betriebliches oder berufliches Existenzminimum	92
E. Ergebnis	93
2. Kapitel Normenhierarchie auf der Ebene des einfachen Rechts – Das objektive Nettoprinzip auf einer Zwischenstufe zwischen Gesetz und Verfassung?	95
A. Ansätze im Schrifttum	96
I. Quaritsch, Das parlamentslose Parlamentsgesetz (1961)	96
II. Breuer, Selbstbindung des Gesetzgebers durch Programm- und Plangesetze? (1970)	97
III. Degenhart, Systemgerechtigkeit und Selbstbindung des Gesetzgebers als Verfassungspostulat (1976)	97
IV. Peine, Systemgerechtigkeit. Die Selbstbindung des Gesetzgebers als Maßstab der Normenkontrolle (1985)	98

B. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	100
I. Maßstäbbesetzung: Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 11.11.1999 (BVerfGE 101, 158)	100
II. Folgerichtigkeitsgebot	102
C. Stellungnahme	102
I. Zu den Ansätzen im Schrifttum	103
II. Zum Maßstäbbegesetz	106
1. Normenhierarchische Verortung des Maßstäbbegesetzes	106
2. Die Forderung nach dem Maßstäbbegesetz als Ausdruck allgemeiner verfassungsrechtlicher Grundsätze	110
III. Ergebnis	112
3. Kapitel Innere Grenzen – Die Selbstbindung des Gesetzgebers an seine Grundentscheidungen zum objektiven Nettoprinzip	115
A. Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)	116
I. Die Bindung des Gesetzgebers an den allgemeinen Gleichheitssatz (Rechtsetzungsgleichheit)	116
II. Inhalt und Prüfungsdichte der Rechtsetzungsgleichheit	117
1. Allgemeine Anforderungen an die Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen	118
a) Die Willkürformel („alte Formel“) des Bundesverfassungsgerichts	118
b) Die „neue Formel“ des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts	120
c) Konkretisierung der „neuen Formel“ durch den Ersten Senat	121
2. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als bereichsspezifische Konkretisierung im Steuerrecht	122
III. Rechtfertigungsmaßstab bei Abweichungen von einer Grundentscheidung	125
IV. Folgerungen für das objektive Nettoprinzip	125
B. Das Gebot der Folgerichtigkeit	127
I. Die Entwicklung des Folgerichtigkeitsgebots	127
1. Canaris, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz (1969)	127

2. Die frühe Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts außerhalb des Steuerrechts	129
a) Beschluss vom 16.10.1957 (BVerfGE 7, 129); Beschluss vom 16.12.1958 (BVerfGE 9, 20)	130
b) Beschluss vom 25.07.1960 (BVerfGE 11, 283)	130
3. Zehn Wegmarken in der Entwicklung der Folgerichtigkeitsrechtsprechung im Steuerrecht	131
a) Folgerichtigkeit als zunächst nur sporadisch verwandter Gedanke zur Ausdifferenzierung des Willkürverbots	131
aa) Urteil vom 24.01.1962 (BVerfGE 13, 331 – Durchbrechung der Zivilrechtsakzessorietät in der Gewerbesteuer)	132
bb) Urteil vom 13.07.1965 (BVerfGE 19, 101 – Zweigstellensteuer)	133
cc) Beschluss vom 02.10.1969 (BVerfGE 27, 58 – Entfernungspauschale I)	134
dd) Beschluss vom 07.11.1972 (BVerfGE 34, 103 – Abzugsverbot für Aufsichtsratsvergütungen)	135
b) Der Durchbruch der Folgerichtigkeitsrechtsprechung ab den 1990er-Jahren	136
aa) Urteil vom 27.06.1991 (BVerfGE 84, 239 – Strukturelles Erhebungsdefizit)	137
bb) Urteil vom 11.11.1998 (BVerfGE 99, 280 – Steuerfreiheit für Aufwandsentschädigungen)	137
cc) Urteil vom 06.03.2002 (BVerfGE 105, 73 – Gleichheitswidrigkeit der Beamtenpensionen)	138
dd) Beschluss vom 04.12.2002 (BVerfGE 107, 27 – Begrenzung des Abzugs von Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung)	139
ee) Urteil vom 09.12.2008 (BVerfGE 122, 210 – Entfernungspauschale II)	140
ff) Beschluss vom 06.07.2010 (BVerfGE 126, 268 – Häusliches Arbeitszimmer II)	144
4. Sachgerechtigkeit – Systemgerechtigkeit – Folgerichtigkeit: Entwicklung der Terminologie	145
5. Die Erweiterung der Folgerichtigkeitsrechtsprechung auf andere Rechtsgebiete	146

II. Zusammenfassung: Inhalt und Aufgabe des Folgerichtigkeitsgebots	148
III. Abgrenzung zum Gebot der Widerspruchsfreiheit der Gesamtrechtsordnung	149
1. Beschluss vom 25.02.1969 (BVerfGE 25, 236 – Nichtzulassung der nicht staatlich anerkannten Dentisten zu den gesetzlichen Krankenkassen)	149
2. Beschluss vom 25.09.1992 (BVerfGE 87, 153 – Ausrichtung des einkommensteuerlichen Existenzminimums am sozialrechtlichen Mindestbedarf)	150
3. Urteile vom 07.05.1998 (BVerfGE 98, 83; 98, 106 – Landesabfallabgabe und kommunale Verpackungsteuer)	151
4. Zwischenergebnis	152
IV. Folgerichtigkeit und objektives Nettoprinzip	153
V. Exkurs: Der Begriff der Kohärenz in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs	154
1. Im Steuerrecht	154
2. Außerhalb des Steuerrechts	155
3. Stellungnahme	157
a) Normative Grundlagen	157
b) Zum Begriff der Kohärenz	158
c) Vergleich mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	159
aa) Im Steuerrecht	159
bb) Außerhalb des Steuerrechts	160
d) Kritik	161
C. Folgerichtigkeit: eine verzichtbare Konstruktion?	162
I. Keine strenge Selbstbindung	164
II. Keine Höherrangigkeit der älteren oder systembestimmenden Norm	165
III. Beschränkung auf Wertungswidersprüche	166
IV. Folgerichtigkeit als im Wesentlichen herkömmliche Gleichheitsprüfung?	167
1. Höhere Rechtfertigungserfordernisse?	168



2. Folgerichtigkeit als Hilfsmittel zur Gruppenbildung	170
a) Vergleichsgegenstand: Rechtslagen, nicht Sachverhalte	170
b) Indizwirkung fehlender Folgerichtigkeit	170
c) Fehlende Folgerichtigkeit als unmittelbarer Anknüpfungspunkt eines Gleichheitsverstößes?	171
3. Fallstudien	172
a) Rauchverbote in Gaststätten: BVerfG, Urteil vom 30.08.2008 (BVerfGE 121, 317); Beschluss vom 24.02.2012 (BVerfGE 130, 131)	173
b) Entfernungspauschale II: BVerfG, Urteil vom 09.12.2008 (BVerfGE 122, 210)	174
4. Zwischenergebnis	175
V. Folgerichtigkeit als Pflicht zur Gesetzesbegründung	177
VI. Folgerichtigkeit als Garantin für Steuervereinfachung	179
VII. Zwischenergebnis	180
D. Die Rechtfertigung von Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips	180
I. Die Bestimmung der Reichweite des einfachrechtlich verwirklichten objektiven Nettoprinzips	181
1. Die Systemfrage: Abgrenzung von Grund- und Einzelentscheidung	181
a) Der steuererhebliche Tatbestand als Ausgangspunkt der Rechtfertigungsprüfung	181
b) Gesetzgeberische Definition des Regel-Ausnahme-Charakters: Vorrang der einfachrechtlichen Ordnungsstruktur	182
c) Problemfall 1: Nicht klar erkennbare oder widersprüchliche einfachrechtliche Ordnungsstruktur	184
aa) Prozedurale Anforderungen an die Gesetzgebung (Besoldungsrechtsprechung des BVerfG)	185
bb) Historische Betrachtung	186
d) Problemfall 2: Wirklicher oder nur behaupteter Systemwechsel?	187
2. Folgerungen für die Ausgestaltung des objektiven Nettoprinzips	189

3. Exkurs: Systemfragen in anderen Zusammenhängen	190
a) Die Diskussion um tax expenditures	190
b) Materielle Selektivität im Beihilferecht	192
4. Fallstudien	193
a) Entfernungspauschale: „Werkstorprinzip“	193
b) Abgeltungsteuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen	195
II. Rechtfertigungsgründe für Durchbrechungen	199
1. Ungeeignete Rechtfertigungsgründe	200
a) Fiskalzwecke	200
b) Systematische Unterscheidung von Einkunftsarten	202
c) Abgrenzung zwischen beruflich, privat und gemischt veranlassten Aufwendungen	203
2. Förderungs- und Lenkungsziele	204
3. Typisierung und Pauschalierung	205
a) Typisierung	205
b) Typisierende Rechtssetzung	206
c) Typisierende Rechtsanwendung	209
d) Pauschalierungen	210
aa) Widerlegbare Pauschalierungen	212
bb) Unwiderlegbare Pauschalierungen	214
e) Anforderungen an die Zulässigkeit der Typisierung	215
aa) Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	215
bb) Quantitative Verfehlungsgrenzen als verfassungsrechtlicher Maßstab?	217
cc) Abschwächung der Anforderungen an eine realitätsnahe Typisierung im Jahr 2010	218
dd) Zulässige Typisierungszwecke	220
(1) Vereinfachung	220
(2) Missbrauchsabwehr, Vollzugssicherung	221
(3) Typisierung der Veranlassungsanteile bei gemischt veranlassten Aufwendungen	222
f) Fallstudie: Abgeltungsteuer	224
aa) Abgeltungsteuer auf Einkünfte aus Kapitalvermögen	224
bb) Abgeltungsteuer auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	226
cc) Zulässigkeit einer allgemeinen Abgeltungsteuer?	227

g) Exkurs: Prozentuale Pauschalierung von Erwerbsaufwendungen	230
aa) Rechtsvergleich	231
(1) Frankreich	231
(2) Österreich	232
bb) Nicht verwirklichte Reformvorhaben	233
(1) Entwurf des Jahressteuergesetzes 1996	233
(2) Entwurf des Kleinunternehmerförderungsgesetzes 2003	234
(3) Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes 2005	234
E. Ergebnis	235
4. Kapitel Die Neufassung der Abzugsnormen als dogmatischer Befreiungsschlag	237
A. Der Verlust des Systemgedankens als rechtspraktisches und – politisches Problem	237
B. Maßstäbegesetzgebung: Übertragbarkeit auf das objektive Nettoprinzip?	239
I. Verfassungsrechtliches Gebot eines Maßstäbengesetzes im Einkommensteuerrecht?	239
II. Kein Gebot einer deduktiven, stufenweise konkretisierenden Gesetzgebung	240
C. Vorschlag einer Änderung des Einkommensteuergesetzes	241
I. Erkenntnisse aus der vorliegenden Untersuchung, Plädoyer für eine maßstabsgerechte Gesetzgebungstechnik	241
II. Systematisierung und Konsolidierung der Abzugstatbestände und -beschränkungen	242
1. Einheitliche Regelungstechnik	243
2. Keine inhaltliche Änderung des materiellen Rechts	243
3. Einführung eines § 9c EStG-E: Gemeinsame Vorschriften für Betriebsausgaben und Werbungskosten	244
III. Gesetzestext	244
IV. Kurzkomentierung	259
1. Definitionen	260
2. Tatbestandseinschlüsse	260
3. Tatbestandsfiktionen	260

4. Tatbestandsausschlüsse	261
5. Rechtsfolgenausschlüsse	261
6. Typisierungen und Pauschalierungen	262
7. Verfahrensregelungen	262
8. Unterscheidung widerlegbare, unwiderlegbare Pauschalierungen (Abgeltungsteuer)	262
V. Fortbestehender Reformbedarf	263
 5. Kapitel Anstöße für weitere Prinzipien der Einkommensbesteuerung	 265
A. Einkunftsartenübergreifender (vertikaler) Verlustausgleich	265
B. Veranlagungszeitraumübergreifende (intertemporale) Verlustverrechnung	266
C. Die Rechtfertigung von Ausnahmen	268
 Zusammenfassung	 271
 Literaturverzeichnis	 285