



**Symposium**  
**des**  
**Deutschen wissenschaftlichen Instituts**  
**der Steuerberater e. V.**

**1. Dezember 2008**  
**Berlin**

---

**Nettoprinzip – Grundelement einer**  
**sachgerechten Besteuerung**

---

**Prof. Dr. Heinz-Jürgen Pezzer**  
**München**

## Das Nettoprinzip in der Steuerrechtspraxis

### I. Warum überhaupt Prinzipien im Steuerrecht?

Warum ist es notwendig, sich im Steuerrecht, und zwar nicht nur bei der Steuerrechtsanwendung, sondern gerade auch in der Steuergesetzgebung auf steuerrechtliche Prinzipien zu besinnen? So etwas gehört doch wohl eher zum Fach Steueresoterik, zur weltfernen akademischen Schwärmerei, die allenfalls in windstille Studierstuben passt, aber nicht in die von Pragmatismus geprägte Steuerrechtspraxis und erst recht nicht in die Steuerpolitik. Das kann man von Steuerpraktikern und Politikern vielfach so oder ähnlich hören.<sup>1</sup>

Ich halte diesen Standpunkt indes für bedenklich:

Der Zweck der Steuern besteht darin, Einnahmen für den Staatshaushalt zu generieren. Steuern bilden die notwendige Voraussetzung dafür, dass der Staat seine diversen Aufgaben zu erfüllen vermag. Es besteht daher im Grundsatz durchaus ein breiter Konsens, dass die Erhebung von Steuern nicht nur gerechtfertigt, sondern unverzichtbar ist. Ohne Steuern ist kein Staat zu machen; Steuern sind der Preis der Zivilisation. Das wird von niemandem bestritten.<sup>2</sup>

Dennoch ist zu konstatieren, dass große Teile der Bevölkerung der Besteuerung nach besten Kräften auszuweichen suchen, nicht nur durch Steuergestaltung, sondern auch durch Steuerhinterziehung oder durch Schwarzarbeit. Steuerhinterziehung und Schwarzarbeit werden in der Bevölkerung weithin nicht als kriminelles Unrecht angesehen, sondern allenfalls als Kavaliersdelikt, wenn nicht gar als fast schon legitimer Akt der Selbstverteidigung. Dieser Befund gilt zudem keineswegs nur für die sogenannten Großverdiener, die ihr Geld nach Liechtenstein bringen, sondern ebenso für den kleinen Handwerker, der ohne Rechnung arbeitet, den Schwarzarbeiter

---

<sup>1</sup> In diese Richtung weist auch die Äußerung, die von Staatssekretär im BMF Nawrath anlässlich der diesjährigen Jahrestagung der Fachanwälte für Steuerrecht kolportiert wird: Manche trügen steuersystematische Prinzipien „wie Tätowierungen auf dem Oberarm“ (Ceterum censeo, FR 2008, 847).

<sup>2</sup> Grundlegend K. Vogel, Der Staat 1986, 481 ff.; P. Kirchhof, Stbg 1998, 385, 386; K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Aufl., Köln 2000, S. 228; ferner A. Uelner, JbFSt 1990/91, 51, 53. Von diesem an sich unstrittigen Grundsatz geht auch Lasars, IStR 2006, 566, 567 aus. Er moniert, dass BFH und EuGH der Steuervermeidung „Vorschub leisten“, übersieht allerdings, dass Steuern als Preis der Freiheit nur dann die Achtung des Bürgers wert sind, wenn die Steuergesetze verfassungsgemäß und europarechtskonform sind.

auf der Baustelle oder den Hartz IV-Empfänger, der zusätzlich einer nicht deklarierten Erwerbstätigkeit nachgeht. Zugespitzt könnte man sagen: Wir sind ein Volk von Steuerhinterziehern, und zwar quer durch alle Bevölkerungsschichten und alle Einkommensgruppen<sup>3</sup>.

Das ist für einen zivilisierten demokratischen Staat ein keinesfalls akzeptabler Befund.

Was ist dagegen zu tun? Einmal muss die Durchsetzung des gesetzlichen Steueranspruchs durch möglichst effektive Kontrollmechanismen und durch konsequente strafrechtliche Ahndung von Steuerhinterziehung angestrebt werden. Das geschieht bereits in großem Umfang. Dazu hat es in den letzten Jahren verschiedene zusätzliche gesetzgeberische Maßnahmen gegeben (wie etwa die Einführung des Kontenabrufverfahrens nach § 93 Abs. 7-10, § 93b AO, um nur ein Beispiel zu nennen, ferner zuletzt die Verlängerung der strafrechtlichen Verjährungsfrist für Steuerhinterziehung).

Aber das allein wird nicht ausreichen. Denn den hoheitlichen Zwangsmaßnahmen sind Grenzen gesetzt. Es ist weder tatsächlich durchführbar noch wünschenswert, hinter jeden Steuerpflichtigen einen Steuerfahnder zu stellen. Das, was in der Debatte um die Bekämpfung des Terrorismus immer wieder artikuliert wird, dass nämlich dabei die Freiheiten des demokratischen Gemeinwesens nicht auf der Strecke bleiben dürfen, gilt auch für die praktische Umsetzung des Steuerrechts. Die fiskalischen Sachzwänge der öffentlichen Haushalte sollten nicht dazu führen, dass die Durchsetzung des staatlichen Steueranspruchs unsere Gesellschaft in Richtung eines steuerrechtlichen Obrigkeitsstaats mit repressiven Strukturen verändert.<sup>4</sup> Die stetige Verschärfung der hoheitlichen Sanktionen ist daher letztlich nicht zielführend.

---

<sup>3</sup> Ein simples, aber signifikantes Beispiel: *Paul Kirchhof*, der mit seiner Reformarbeitsgruppe Hunderte von Steuerakten ausgewertet hat, berichtet, dass die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in keinem einzigen Fall korrekt angegeben war.

<sup>4</sup> Deshalb wirkt es befremdlich, wenn der Bundesinnenminister – wie seinerzeit im Fernsehen zu verfolgen war – den Ankauf gestohlener Kundendaten aus Liechtenstein durch den Bundesnachrichtendienst damit rechtfertigt, dass für die Bekämpfung der Steuerhinterziehung das Gleiche gelte wie für die Bekämpfung des Terrorismus. Steuerhinterziehung ist strafwürdiges Unrecht, aber die Bedrohung durch terroristische Anschläge gehört rechtsethisch denn wohl doch in eine andere Kategorie. Wollte man die Gleichsetzung von Steuerstraftaten und Terrorismus auf die Spitze treiben, könnte das durchaus zu bedenklichen Konsequenzen führen. Bisweilen wird gefordert, im Kampf gegen den Terrorismus die Bundeswehr auch im Inland einzusetzen. Soll die Bundeswehr dann auch gleich Durchsuchungen für die Steuerfahndung mit erledigen? Den Weg in einen steuerlichen Polizeistaat halte ich nicht für erstrebenswert.

Dies gilt umso mehr in einem Europa mit offenen Grenzen. Mehr als 3000 Deutsche wandern pro Monat in die Schweiz ein; sie sind in der Schweiz willkommen, weil sie dort zum Wohlstand beitragen.<sup>5</sup> Diese beeindruckende Zahl wirft die Frage auf, ob sich Deutschland einen solchen Aderlass auf Dauer leisten kann. Dabei geht es nicht nur um verlorenes Steueraufkommen, sondern um den Verlust von Bürgern mit Initiative, mit beruflichem und wirtschaftlichem Sachverstand. Schon dies zwingt m. E. dazu, das Steuerrecht so auszugestalten, dass es als sinnvoller Teil der Rechtsordnung verstanden werden kann, und das ist nicht nur eine Frage der Höhe der Steuerlast, sondern auch der Art und Weise der Besteuerung.

In die gleiche Richtung weist ein Blick über den Zaun auf eine Nachbardiziplin, die Rechtssoziologie. Aus der Rechtssoziologie wissen wir, dass die Geltung von Rechtsnormen auf tönernen Füßen steht, wenn sie lediglich durch staatliche Sanktionen, durch Strafandrohung eingefordert wird. Die flächendeckende Geltung einer gesetzlichen Regelung in einer Gesellschaft setzt voraus, dass die betreffenden Normen von den Betroffenen akzeptiert werden.<sup>6</sup> Die Akzeptanz von Recht in der Gesellschaft erfordert aber ein allgemeines Vertrauen in das System des geltenden Rechts<sup>7</sup>. Dieses notwendige Grundvertrauen der Bürger in die sinnhafte Ausgestaltung der Steuerrechtsordnung hat sich der Steuergesetzgeber bisher nicht zu erarbeiten vermocht.

Die Vereinfachung des Steuerrechts und seine Gründung auf sachgerechte, folgerichtig umgesetzte und gleichmäßig angewandte Prinzipien sind deshalb keineswegs schwarmgeistige Spinnerei, sondern ohne sie wird es nicht gelingen, den Steuerwiderstand in der Bevölkerung zu verringern oder langfristig vielleicht sogar so etwas wie Steuerpatriotismus zu generieren.<sup>8</sup>

---

<sup>5</sup> So die Schweizerische Außenministerin im Interview (DER SPIEGEL vom 27.10.2008, S. 111).

<sup>6</sup> K. F. Röhl, Rechtssoziologie, Köln/Berlin/Bonn/München 1987, S. 252; Th. Raiser, Das lebende Recht, 2. Aufl., Baden-Baden 1995, S. 369.

<sup>7</sup> Th. Raiser, Das lebende Recht, 2. Aufl., Baden-Baden 1995, S. 370.

<sup>8</sup> In anderen Ländern gibt es so etwas durchaus. So erscheint in manchen skandinavischen Ländern jedes Jahr ein Werk, in dem alle Bürger mit ihren Steuern ausgewiesen sind, und es erhöht die gesellschaftliche Anerkennung, wenn man in dieser Auflistung recht weit oben erscheint. Dass in Deutschland die Verhältnisse gänzlich anders liegen, mag zum guten Teil historisch bedingt sein. Die Identifikation mit dem Gemeinwesen ist hierzulande in vorkonstitutioneller Zeit so gründlich missbraucht worden, dass viele dem Staat heute eher mit Misstrauen als mit Loyalität begegnen. Und in der steuerlichen Massenpsychologie wirken vermutlich immer noch die nach dem zweiten Weltkrieg erlassenen Kontrollratsgesetze nach, die mit ihren exorbitanten Steuersätzen kreative Ausweichreaktionen aller Art geradezu lebensnotwendig gemacht haben.

## II. Das Nettoprinzip als Grundelement der Steuergerechtigkeit

Das Nettoprinzip bildet seit Jahrzehnten das Grundkorsett eines jeden Einkommensteuergesetzes. Der Steuergesetzgeber selbst hat dieses Prinzip immer wieder zur Gewährleistung einer gleichmäßigen Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit den Steuergesetzen zugrunde gelegt. Es ist sowohl in der Steuerrechtswissenschaft<sup>9</sup> als auch in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts<sup>10</sup> seit langem als Maßstab zur gleichmäßigen Lastenausteilung anerkannt.

Danach sind Aufwendungen für die Erwerbstätigkeit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar (sog. objektives Nettoprinzip), und existenzsichernde private Aufwendungen sind im Rahmen von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen grundsätzlich steuerlich abziehbar (sog. subjektives Nettoprinzip).

### 1. Das objektive Nettoprinzip und seine Durchbrechungen

Das objektive Nettoprinzip entfaltet Bedeutung vor allem im Zusammenhang mit den Anforderungen an hinreichende Folgerichtigkeit bei der näheren Ausgestaltung der gesetzgeberischen Grundentscheidungen. Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung bedürfen eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes.<sup>11</sup>

In den letzten Jahren nehmen die Durchbrechungen des Nettoprinzips spürbar zu, so dass sich die Frage nach deren Rechtfertigung immer häufiger und immer drängender stellt. Ich möchte diesen Fragen im Folgenden nachspüren. Dabei möchte ich das Augenmerk allerdings weniger auf die Frage lenken, ob die einzelnen Durchbrechungen des Nettoprinzips jeweils verfassungsrechtlich haltbar sind. Diese Frage hat zwar in jedem dieser Problemfelder ihre Berechtigung und wird in vielen Fällen durch die Gerichte, letztlich durch das BVerfG, zu entscheiden sein.

Darum geht es mir hier jedoch nicht. Ich möchte vielmehr dafür werben, dass die für die Steuergesetzgebung Verantwortlichen nicht auf Dauer sehenden Auges verfassungsrechtliches Grenzverhalten betreiben, sondern von sich aus erkennen, dass der in der Steuergesetzgebung eingeschlagene Weg ein Irrweg ist, der auf die Dauer

---

<sup>9</sup> S. die Nachweise bei *J. Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 7), § 4 Rz. 113 f.

<sup>10</sup> Z.B. BVerfG, Beschluss vom 04.12.2002, BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27 unter C. I. 1. c) der Gründe.

<sup>11</sup> Z.B. BVerfG, Beschluss in BVerfGE 107, 27 (Fn. 13); ferner bereits Beschluss vom 11.11.1998, 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280.

zu nichts Gutem führen, vor allem nicht die Loyalität der Steuerpflichtigen gewinnen kann.

Nun zu den einzelnen Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips. Ich gehe auf der Suche einfach das EStG von vorne an durch. Zu einzelnen der nachfolgenden Problemfelder werden meine Kollegen aus dem Wissenschaftlichen Arbeitskreis Steuerrecht in der anschließenden Diskussion noch vertiefende Beiträge beisteuern.

#### **a) Das Halbabzugsverbot (ab 2009 Teilabzugsverbot) des § 3c Abs. 2 EStG**

Im Zusammenhang mit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens erschienen schon sehr früh Beiträge in der Literatur, die das so genannte Abzugsverbot als einen nicht zu rechtfertigenden Verstoß gegen das Nettoprinzip beurteilten und die Vorschrift deshalb als für mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ansahen. Dem ist der BFH im Ergebnis nicht gefolgt. Zwar hat auch der BFH eine Durchbrechung des Nettoprinzips erkannt, er hat diese Durchbrechung aber für noch gerechtfertigt gehalten, weil nur so die vom Gesetzgeber beabsichtigte Gleichbehandlung von Ausschüttungen und Veräußerungsvorgängen zu erreichen war.<sup>12</sup>

Ich teile die Auffassung des BFH. Es handelt sich hier um eine (unschöne) Durchbrechung des Nettoprinzips, denn die teilweise Steuerbefreiung des § 3c Abs. 2 EStG bedeutet eben keine Steuervergünstigung, sondern vermeidet lediglich eine Übermaßbesteuerung, weil die Ausschüttung bereits auf der Ebene der Körperschaft mit Körperschaftsteuer vorbelastet ist. Die Gesamtbelastung des erwirtschafteten Gewinns auf der Gesellschafts- und der Gesellschafterebene soll nach der Konzeption des Gesetzgebers in etwa der Einkommensteuerbelastung entsprechen. Vor diesem Hintergrund fehlt der Kürzung des Werbungskostenabzugs eine sachliche Rechtfertigung. Der BFH hat die Regelung nur deshalb als noch verfassungsgemäß passieren lassen, weil der Gesetzgeber im Grunde keine andere Wahl hatte, wenn er sein Konzept, Ausschüttungen und Veräußerungsvorgänge gleich zu behandeln, konsequent umsetzen wollte.

Ganz abgesehen von diesen verfassungsrechtlichen Überlegungen wäre es jedenfalls deutlich sachgerechter und im Übrigen erheblich einfacher, auf die Vorschrift des § 3c Abs. 2 EStG zu verzichten. Das gilt auch für die Fassung der Vorschrift, die ab 2009 unter der Geltung des Teileinkünfteverfahrens Platz greift.

---

<sup>12</sup> BFH-Urteil vom 19.06.2007, VIII R 69/05, BFHE 218, 251, BStBl II 2008, 551.

### **b) Abzug von Kinderbetreuungskosten (§ 4f, § 10 Abs. 1 Nr. 5 und 8 EStG)**

Es ist sehr zu begrüßen, dass ab 2006 der Abzug von Kinderbetreuungskosten deutlich erweitert worden ist. Damit wird einer von der Steuerrechtswissenschaft seit Langem erhobene Forderung ein Stück weit Rechnung getragen. Die Regelung ist aber leider dennoch kein Juwel der Steuergesetzgebung geworden. Sie ist nämlich, obwohl der zu regelnde Sachverhalt eigentlich keine besonderen Schwierigkeiten aufweist, alles Andere als ein Beitrag zur Steuervereinfachung. Am klarsten ist noch die Regelung für Kindergartenkinder zwischen drei und sechs Jahren. Für sie sind 2/3 der Kindergartenbeiträge, maximal 4000 € pro Kind und Jahr, als Sonderausgaben abziehbar. Für Kinder außerhalb dieser Altersgruppe ist die Lage deutlich komplizierter. Wenn beide Elternteile erwerbstätig sind oder ein alleinerziehender Elternteil erwerbstätig ist, dann sind 2/3 der Kinderbetreuungskosten, maximal 4000 € pro Kind und Jahr, "wie" Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar. In gleicher Höhe sind Kinderbetreuungskosten abziehbar, nun aber als Sonderausgaben, wenn ein Elternteil erwerbstätig, der andere Elternteil aber in Ausbildung oder dauerhaft erkrankt ist, oder wenn ein Alleinerziehender in Ausbildung oder dauerhaft erkrankt ist. Ist jedoch ein Elternteil erwerbstätig, der andere Elternteil jedoch bereits ausgebildet und nicht krank, sondern gesund, dann sind Kinderbetreuungskosten grundsätzlich nicht abziehbar; eine Ausnahme gilt insoweit nur für die bereits erwähnten Kindergartenkinder und für Aufwendungen im Rahmen eines haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnisses oder einer haushaltsnahen Dienstleistung. Dasselbe gilt, wenn beide Elternteile oder ein Alleinerziehender erwerbslos sind. Nachvollziehbar ist dies alles nur schwer. Jedenfalls müsste sich dies deutlich einfacher regeln lassen.

### **c) Berücksichtigung von Verlusten**

Dass Verluste über verschiedene Perioden hinweg berücksichtigt, das heißt mit Gewinnen verrechnet werden können, ist keine sachwidrige Steuervergünstigung, keine Steuersubvention, sondern eine sachgerechte Verwirklichung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Ein Steuerpflichtiger, der im Jahr 1 einen Verlust von 100 und im Jahr 2 einen Gewinn von 200 erzielt, ist genauso leistungsfähig, wie ein Steuerpflichtiger, der in beiden Jahren jeweils einen Gewinn von 50 erzielt.

### **aa) Verlagerung von Verlusten in die Zukunft**

Obwohl also die überperiodische Berücksichtigung von Verlusten durchaus sachlich geboten und ihre Begrenzung allenfalls mit Rücksicht auf die Praktikabilität der Besteuerung zu rechtfertigen ist, sieht das Gesetz insoweit erhebliche Beschränkungen vor. Die Berücksichtigung von Verlusten wird, wenn sie bestimmte Grenzen überschreiten, technisch in die Zukunft verschoben. Gewinne werden hingegen zeitnah erfasst. Damit tritt eine Schieflage in der Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ein, für die ich keine Rechtfertigung erkennen kann.

Die alte inzwischen aufgehobene Fassung des § 2 Abs. 3 und § 10d EStG war noch wesentlich einschneidender. Sie war zudem so unverständlich, dass sogar der BFH, der ansonsten bereitwillig an allen Schwindelwänden des Steuerrechts herumklettert, die Vorschrift wegen Verstoßes gegen das rechtsstaatliche Bestimmtheitsgebot für verfassungswidrig gehalten und deshalb das BVerfG angerufen hat. Übrigens hat beim ersten Symposium des DWS-Instituts, als diese Vorschrift noch neu war, ein Vertreter der Länder-Finanzverwaltung bereits prognostiziert, dass mit dieser Vorschrift nicht nur die Steuerpflichtigen überfordert werden, sondern dass auch die Finanzverwaltung damit nicht zurechtkommen würde.

So gesehen bedeutet das geltende Recht sogar eine leichte Verbesserung. Wegen der verfälschten Wiedergabe der steuerlichen Leistungsfähigkeit kann ich mich trotzdem damit nicht recht anfreunden. Allein fiskalische Gründe rechtfertigen die verzerrte Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit jedenfalls nicht.

### **bb) Unverhältnismäßige Regelungen zur Missbrauchsbekämpfung**

Zu den Regelungen, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit verfälscht abbilden, zählt auch die Vorschrift über den sog. Mantelkauf in § 8c KStG. Ursprünglich handelte es sich im Kern um eine Regelung zur Bekämpfung missbräuchlicher Gestaltungen. Sie ist jetzt aber in einer Weise verschärft worden, dass sie zu einer reinen Verlustvernichtungsvorschrift mutiert ist.<sup>13</sup> Es ist allerdings einzuräumen, dass auch die Finanzgerichtsbarkeit, insbesondere der BFH, an dieser im Ergebnis fatalen Entwicklung mitgewirkt hat. Hätte der BFH seinerzeit die Anwendung des § 42 AO auf einzelne von der Finanzverwaltung aufgegriffene Sachverhalte bestätigt, so hätte sich möglicherweise im Laufe der Zeit eine Art flexibles Case Law entwickelt, das für

---

<sup>13</sup> So z. B. *Kusssmaul/Richter/Tcherveniachki*, GmbHR 2008, 1009, 1017.

alle mit der Steuerrechtsanwendung befassten Berufsgruppen und auch für die betroffenen Unternehmen glimpflicher hätte ausfallen können als die jetzige Regelung.

#### **d) Wagenburggesetzgebung im internationalen Steuerwettbewerb**

Deutschland befindet sich im internationalen Wettbewerb der Steuersysteme. Das ist allgemein bekannt. Deutschland beteiligt sich an diesem Wettbewerb, in dem es vor allem die Höhe der Steuersätze für Unternehmen gesenkt und für Kapitaleinkünfte die Abgeltungsteuer eingeführt hat. Das ist im Grundsatz sicherlich richtig und notwendig. Im Gegenzug und zur "Gegenfinanzierung" (ein geradezu magischer Begriff, der bei Bedarf für nahezu alles herhalten muss) hat der Steuergesetzgeber aber eine Reihe von Maßnahmen ergriffen, welche gerade das Nettoprinzip einschneidend verletzen. Zu nennen sind hier die Regelungen der Zinsschranke (§ 4h EStG § 8a Abs. 1 KStG) und die Regelungen zur Gesellschafterfremdfinanzierung (§ 8a Abs. 2 und 3 KStG). In diesen Kontext gehört auch die Regelung zur Funktionsverlagerung in § 1 AStG.

Diese Vorschriften sind sämtlich aus der Sorge heraus entstanden, dass durch die Ausnutzung des internationalen Steuergefälles über Gebühr Steuersubstrat aus Deutschland ins Ausland verlagert werden könnte. Ich will die berechtigte Sorge um die Stabilität der Staatsfinanzen nicht kleinreden. Ich bin mir auch bewusst, dass man, wenn man Kritik an diesen Vorschriften äußert, dies sozusagen vom gepolsterten Sofa aus tut, weil man die Verantwortung für den Staatshaushalt nicht selbst zu tragen hat.

Dennoch möchte ich die Frage aufwerfen dürfen, ob es sich hier nicht um – vielleicht typisch deutsche – Übertreibungen handeln könnte. Nach Aussage von Juliane Kokott, der deutschen Generalanwältin beim EuGH, redet keine andere Regierung in der EU so häufig über Missbrauch im Zusammenhang mit Steuergestaltungen wie die deutsche.<sup>14</sup> Und diese Regelungen lassen völlig außer acht, dass die Qualität eines Steuersystems im internationalen Wettbewerb eben nicht nur anhand der Steuersätze gemessen werden kann. Ebenso wichtig ist ein möglichst einfaches, nicht streitanfälliges Steuerrecht, das wirtschaftliche Entscheidungen möglichst wenig verzerrt, Steuerplanungssicherheit bietet und beim Vollzug der Steuergesetze eine

---

<sup>14</sup> Handelsblatt vom 24.09.2008: "Abrüstungsgipfel gescheitert".

im Wesentlichen störungsfreie Zusammenarbeit der Unternehmen mit den Finanzbehörden gewährleistet.<sup>15</sup> Davon sind die jüngsten Regelungen der Unternehmenssteuerreform weit entfernt. Die Regelungen sind zum Teil so kompliziert, dass man kein Prophet sein muss, um vorherzusagen, dass auch hier die Gerichte die Messlatte des rechtsstaatlichen Bestimmtheitsgrundsatzes werden anlegen müssen. Und die Vorschriften verzerren wirtschaftliche Entscheidungen weit mehr als andere Steuersysteme. Deutschland liegt nach den vom World Economic Forum durchgeführten Effizienzbewertungen der Steuersysteme regelmäßig auf den letzten Plätzen.<sup>16</sup>

Hier drängt sich die Frage auf: Warum schaffen andere Länder Bedingungen im Steuerrecht, zu denen Deutschland nicht fähig ist? Die Vorschriften zur Zinsschranke, zur Fremdfinanzierung und zur Funktionsverlagerung lassen sich allenfalls als vorübergehende Notstandsmaßnahmen rechtfertigen. Auf Dauer können Sie nicht so bleiben. Es scheint mir ein Irrweg zu sein, dem internationalen Steuerwettbewerb durch Wagenburg- oder Abschottungsgesetze begegnen zu wollen. In einem europäischen Wirtschaftsraum, in dem offene Grenzen gewollt sind und die europarechtlichen Grundfreiheiten Geltung beanspruchen, wird die deutsche Steuergesetzgebung letztlich nicht umhinkommen, den Steuerwettbewerb so anzunehmen, dass kein wesentliches Steuergefälle mehr besteht und der Anreiz für Verlagerungsgestaltungen wegfällt. Das ist leichter gesagt als getan, aber auf lange Sicht wohl unvermeidbar.

## **2. Zum subjektiven Nettoprinzip**

Das subjektive Nettoprinzip umfasst einmal das Verfassungsgebot der steuerlichen Verschonung des Existenzminimums des Steuerpflichtigen und seiner unterhaltsberechtigten Familie.<sup>17</sup> Darüber hinaus sind – so versteht jedenfalls die Steuerrechtswissenschaft dieses Prinzip – auch sonstige unvermeidbare oder zwangsläufige private Aufwendungen bei der Bemessungsgrundlage einkommensmindernd zu berücksichtigen.

Insoweit unterschieden sich die Weltbilder von Rechtswissenschaft und Wirtschaftswissenschaften zum Teil. Viele Ökonomen sind der Auffassung, ein subjektives Nettoprinzip gebe es nicht, jegliche private Abzüge, auch z. B. Abzüge für familiäre Un-

---

<sup>15</sup> J. Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 7), § 8 Rz. 95.

<sup>16</sup> J. Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 7), § 8 Rz. 95.

<sup>17</sup> Vgl. BVerfGE 82, 60; 82, 198 <206 f.>; 87, 153; vgl. auch BVerfGE 89, 346 <354 f.>; 99, 216 <232 ff.>.

terhaltlasten, seien steuerliche Subventionen.<sup>18</sup> Das mag aus ökonomischer Sicht so sein.<sup>19</sup> Im Rechtsstaat sollte sich die Steuergesetzgebung aber an die rechtliche Betrachtungsweise halten und den Steuergesetzen das subjektive Nettoprinzip zugrunde legen, und zwar auch aus pragmatischen Gründen, denn dieses Prinzip machen sich die Finanzgerichte, der BFH und auch das BVerfG zu eigen.

### **a) Berücksichtigung unvermeidbarer privater Aufwendungen**

Nimmt man das subjektive Nettoprinzip ernst, so ist das steuerlich zu verschonende Existenzminimum regelmäßig an die Entwicklung der Verhältnisse anzupassen. Es darf nicht dazu kommen, dass die Besteuerung schon auf einer Einkommensebene eingreift, die unter dem liegt, was der Sozialstaat an Leistungen gewähren würde. Ferner sind grundsätzlich auch im Übrigen unvermeidbare Privataufwendungen zu berücksichtigen. Das hat z. B. zur Folge, dass Krankenversicherungsbeiträge uneingeschränkt abziehbar sein müssten, dies im Gegensatz zum geltenden Recht, für das erst eine kinderreiche Familie einen Vorlagebeschluss des BFH und eine nachfolgende Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts erwirken musste, um für die Zukunft (hoffentlich) eine Verbesserung zu erreichen.<sup>20</sup>

### **b) Familienbesteuerung**

Auch die Familienbesteuerung sollte strikt dem subjektiven Nettoprinzip folgen. In der familienpolitischen Diskussion geht da vieles durcheinander. Oft wird jede Art von steuerlicher Entlastung als „Subvention“ verstanden, zu Unrecht. Von steuerlichen Subventionen kann man erst sprechen, wenn zunächst einmal die Bemessungsgrundlage der Besteuerung in Ordnung ist, d. h. wenn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Familie realitätsgerecht berücksichtigt ist und dann noch darüber hinaus steuerliche Vergünstigungen gewährt werden. Solange aber die Bemessungsgrundlage der Besteuerung nicht stimmt, führt es nur zur Begriffsverwirrung und vernebelt die Zusammenhänge, wenn man jede Vorschrift zur Verringerung der Steuerlast von Familien als „Subventionen“ bezeichnet.

---

<sup>18</sup> Z. B. D. Schneider, StW 1984, 356; P. Bareis, StW 1991, 38; ders., StW 2000, 81.

<sup>19</sup> Die Kluft zwischen Rechts- und Wirtschaftswissenschaften ist bei Licht besehen nicht so tief wie bisweilen behauptet wird. Das in der Rechtswissenschaft propagierte subjektive Nettoprinzip entstammt nämlich ursprünglich dem Konzept des Ökonomen Adolph Wagner, s. dazu die Nachweise bei J. Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 7), § 4 Rz. 113.

<sup>20</sup> BVerfG-Beschluss vom 13.02.2008, 2 BvL 1/06, NJW 2008, 1868.

Eine konsequente Umsetzung des subjektiven Nettoprinzips würde für die Familienbesteuerung Folgendes bedeuten:

Unterhaltsleistungen sind in der vom Unterhaltsrecht vorgeschriebenen Höhe als Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen, also bei der Ermittlung des Einkommens des Verpflichteten abzuziehen. In demselben Umfang erhöht sich jedoch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unterhaltsberechtigten, bei ihm sind folglich entsprechende Unterhaltseinnahmen anzusetzen. Im Ergebnis werden dadurch die Unterhaltsströme innerhalb der Familie in ihrem tatsächlichen Umfang – dem zivilrechtlichen Unterhaltsrecht folgend – abgebildet und der Besteuerung zugrunde gelegt. Man nennt das Familienrealsplitting.<sup>21</sup> Dagegen wird in der Diskussion häufig eingewendet, das Verfahren sei zu kompliziert und vor allem für den Fiskus viel zu teuer. Beide Argumente treffen nicht zu. Die Familienbesteuerung ließe sich vereinfachen, indem alle vom Realsplitting betroffenen Familienmitglieder zusammen veranlagt werden. Mit einem Steuerbescheid für die gesamte Familie könnte die Steuerschuld jedes Familienmitglieds festgesetzt werden; der Unterhaltspflichtige hätte dann auch die Steuer der übrigen, also der unterhaltsberechtigten Familienmitglieder, für deren Rechnung mit zu entrichten.<sup>22</sup> Die bestuerungstechnischen Probleme wären also – zumal mit dem Einsatz moderner automatisierter Steuerbescheide – gut in den Griff zu bekommen. Und das fiskalische Argument, das Familienrealsplitting sei zu teuer, verfängt schon deshalb nicht, weil in der Politik immer wieder weitere Maßnahmen zugunsten der Familien erwogen und auch umgesetzt werden.

Die zwischen Ehegatten fließenden Unterhaltsströme werden schon nach geltendem Recht durch das so genannte „Ehegattensplitting“ realistisch abgebildet. Dazu hat ja Frau Kollegin Jachmann schon beim letztjährigen Symposium an dieser Stelle das Notwendige gesagt. Das Splittingverfahren teilt die Summe der von beiden Ehegatten erwirtschafteten Einkünfte hälftig auf und rechnet jedem eine Hälfte zu. Im politischen Raum entwickeln sich auch dazu in regelmäßigen Abständen immer wieder aufs Neue hitzige Debatten.

---

<sup>21</sup> Dazu *J. Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 7), § 9, Rz. 74 ff.

<sup>22</sup> So das Konzept der Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft.

Indes hat dazu bereits 1982 das BVerfG zutreffend entschieden, dass es sich hier nicht um eine Steuervergünstigung, nicht um eine Subvention handelt, sondern um die sachgerechte Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, weil zusammenlebende Eheleute eine Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs bilden, in der ein Ehegatte an den Einkünften und Lasten des anderen wirtschaftlich jeweils zur Hälfte teilhat, so dass das Splitting-Verfahren den Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit zwischen den Partnern realitätsgerecht abbildet.<sup>23</sup> Insoweit ist also gerade kein gesetzgeberischer Handlungsbedarf gegeben.

---

<sup>23</sup> BVerfG Urteil vom 03.11.1982, 1 BvR 620/78, 1 BvR 1335/78, 1 BvR 1104/79, 1 BvR 363/80, BVerfGE 61, 320; BStBl II 1978, 388.