

Objektives und subjektives Nettoprinzip Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

BVerfGE 107, 27 (47 ff.):

Die für die Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht maßgebliche Leistungsfähigkeit bemisst der einfache Gesetzgeber nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip. Danach unterliegt der Einkommensteuer grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, nämlich der Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den (betrieblichen/beruflichen) Erwerbsaufwendungen sowie den (privaten) existenzsichernden Aufwendungen andererseits. Deshalb sind die Aufwendungen für die Erwerbstätigkeit gemäß §§ 4, 9 EStG und existenzsichernde Aufwendungen im Rahmen von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen gemäß §§ 10 ff., §§ 33 ff. EStG grundsätzlich steuerlich abziehbar.

Dagegen mindern Aufwendungen für die Lebensführung außerhalb des Rahmen von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen gemäß § 12 Nr. 1 EStG nicht die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage; dies gilt gemäß § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG auch für solche Lebensführungskosten, „die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen“. Die verfassungsrechtlichen Dimensionen dieser gesetzlichen Systematisierung hat die neuere verfassungsgerichtliche Rechtsprechung in differenzierter Weise konturiert:

aa) Zum objektiven Nettoprinzip hat das Bundesverfassungsgericht bisher offen gelassen, ob die Geltung dieses Prinzips des Einkommensteuerrechts auch verfassungsrechtlich geboten ist [...]. Hiernach entfaltet das objektive Nettoprinzip Bedeutung vor allem im Zusammenhang mit den Anforderungen an hinreichende Folgerichtigkeit bei der näheren Ausgestaltung der gesetzgeberischen Grundentscheidungen: Zu ihnen gehört die Beschränkung des steuerlichen Zugriffs nach Maßgabe des objektiven Nettoprinzips als Ausgangstatbestand der Einkommensteuer (BVerfGE 99, 280 [290] – Aufwandsentschädigung); Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung bedürfen eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes (BVerfGE 99, 280 [290] – Aufwandsentschädigung).

BVerfGE 116, 164 (181):

Schedulenbesteuerung bedeutet Ungleichbehandlung, die besonderen Rechtfertigungsanforderungen genügen muss. Für Sondertarife gelten keine geringeren Rechtfertigungsanforderungen als für die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips, die durch besondere sachliche Gründe gerechtfertigt werden müssen (BVerfGE 107, 27 [48] – dopp. Haushaltsführung; 99, 280 [290] – Aufwandsentschädigung).

bb) Für den Bereich des subjektiven Nettoprinzips ist das Verfassungsgebot der steuerlichen Verschonung des Existenzminimums des Steuerpflichtigen und seiner unterhaltsberechtigten Familie zu beachten (BVerfGE 82, 60 [85 f.] – Familienexistenzminimum u.w.N.).

Wieweit über den Schutz des Existenzminimums hinaus auch sonstige unvermeidbare oder zwangsläufige private Aufwendungen bei der Bemessungsgrundlage einkommensteuermindernd zu berücksichtigen sind, ist verfassungsgerichtlich bislang noch nicht abschließend geklärt. Frühere Entscheidungen (vor der Rechtsprechung zur Verschonung des Existenzminimums) hatten bereits dem Grunde nach gefordert, das Einkommensteuerrecht müsse solche zwangsläufigen Aufwendungen „berücksichtigen“ (BVerfGE 43, 108 [120] – Existenzminimum; 61, 319 [344] – Alleinerziehende I; 66, 214 [223] – nahehelicher Unterhalt I).

In neuerer Zeit hat der Erste Senat (BVerfGE 89, 346 [354 f.] – Ausbildungsfreibetrag) speziell zu den Ausbildungskosten für Kinder jenseits des Existenzminimums eine staatliche Verpflichtung angenommen, solche Kosten teilweise zu übernehmen oder „wenigstens bei der Besteuerung der Eltern als Minderung ihrer Leistungsfähigkeit anzuerkennen“.

Generell – außerhalb des Feldes familiärer Unterhaltspflichten – ist jedoch wenig geklärt, ob und wieweit zwangsläufiger privater Aufwand von Verfassungen wegen einkommensmindernd zu berücksichtigen ist. wie etwa der Streit um die vor- oder nachgelagerte Besteuerung von Renten zeigt (BVerfGE 105, 73 [82 ff.]).

Das Bundesverfassungsgericht hat jedenfalls die verfassungsrechtlichen Maßstäbe zur einkommensteuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen in ausdrücklicher Distanz zum allgemeinen einfachgesetzlichen Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG entwickelt. Im Gegensatz zu den dort erfassten nicht abzugsfähigen „allgemeinen Kosten der Lebensführung“ muss etwa beim Kindesunterhalt berücksichtigt werden, dass durch solche Aufwendungen die steuerliche Leistungsfähigkeit gemindert wird. Dies ergibt sich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz sowie aus Art. 1 I und Art. 6 I GG; der Staat darf folglich auf die Mittel, die für den Unterhalt von Kindern unerlässlich sind, bei der Besteuerung nicht in gleicher Weise zugreifen wie auf Mittel, die der Bürger zur Befriedigung beliebiger anderer Bedürfnisse einsetzen kann (BVerfGE 89, 346 [353] – Ausbildungsfreibetrag, im Anschluss an BVerfGE 82, 60 [86 f.] – Familienexistenzminimum; BVerfGE 99, 216 [233] – Erziehungsbedarf).

Allgemein gilt: Für die verfassungsrechtlich gebotene Besteuerung nach finanzieller Leistungsfähigkeit kommt es nicht nur auf die Unterscheidung zwischen beruflichem und privatem Veranlassungsgrund für Aufwendungen an, sondern jedenfalls auch auf die Unterscheidung zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmten Aufwand andererseits. Die Berücksichtigung privat veranlassenen Aufwands steht nicht ohne Weiteres zur Disposition des Gesetzgebers. Dieser hat die unterschiedlichen Gründe, die den Aufwand veranlassen, auch dann im Lichte betroffener Grundrechte differenzierend zu würdigen, wenn solche Gründe ganz oder teilweise der Sphäre der allgemeinen (privaten) Lebensführung zuzuordnen sind.