

## Einführung zum EStG

Autoren:

Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln (Gliederungspunkte A., D., E. und F.)

Prof. Dr. Roland **Ismer**, Erlangen (Gliederungspunkt C.)

Prof. Dr. Gregor **Kirchhof**, Augsburg (Gliederungspunkt B.)

Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

### Inhaltsübersicht

#### A. Charakterisierung und Grundlagen der Besteuerung von Einkommen

	Anm.		Anm.
<b>I. Begriffsbestimmung und Idee der Einkommensteuer</b> . . . . .	1		
<b>II. Einkommensbegriffe und Einkommensteuertypen</b>			
1. Unterscheidung nach Umfang und Zeitpunkt der Erfassung des Einkommens . . .	10		
2. Quellentheorie . . . . .	11		
3. Reinvermögenszugangs- und Reinvermögenszuwachs- theorie . . . . .	12		
4. Markteinkommen/Erwerbseinkommen . . . . .	13		
5. Synthetische Einkommensteuer versus Schemulensteuer . . . . .	14		
6. Konsumorientierte versus kapitalorientierte Einkommensteuer . . . . .	15		
7. Duale Einkommensteuer . . . . .	16		
8. Lebenseinkommen versus Periodeneinkommen . . . . .	17		
9. Ist-Besteuerung versus Soll-Besteuerung, Fähigkeitseinkommen . . . . .	18		
10. Proportionalsteuer (Flat Tax) versus progressive Einkommensteuer . . . . .	19		
<b>III. Prinzipien der Besteuerung von Einkommen</b>			
1. Bedeutung und Qualität von Besteuerungsprinzipien . . . . .	40		
		2. Unterscheidung zwischen verfassungsrechtlichen, einfachgesetzlichen und ökonomischen Prinzipien . . . . .	41
		3. Leistungsfähigkeitsprinzip und Subprinzipien	
		a) Leistungsfähigkeitsprinzip als konkretisierungsbedürftiges Fundamentprinzip . . . . .	42
		b) Universalität und Totalität . . . . .	43
		c) Objektives Nettoprinzip . . . . .	44
		d) Subjektives Nettoprinzip . . . . .	45
		4. Individualsteuerprinzip . . . . .	46
		5. Nominalwertprinzip versus Realwertprinzip (Einkommensteuer und Geldentwertung) . . . . .	47
		6. Korrespondenzprinzipien . . . . .	48
		7. Verbot der Doppelbesteuerung/Prinzip der Einmalbesteuerung . . . . .	49
		<b>IV. Normtypen des Einkommensteuerrechts</b>	
		1. Bedeutung der Differenzierung nach Normgruppen . . . . .	60
		2. Fiskalzwecknormen . . . . .	61
		3. Sozialzweck- und Lenkungsnormen . . . . .	62
		4. Vereinfachungszwecknormen . . . . .	63
		5. Missbrauchsvermeidungsnormen . . . . .	64
		6. Methoden der Abschichtung unterschiedlicher Normtypen . . . . .	65

**B. Verfassungsrechtliche Grundlagen der Einkommenbesteuerung**

	Anm.
<b>I. Einkommensteuer in der steuerstaatlichen Kompetenzordnung</b>	
<b>1. Finanz- und Steuerstaat – Rechtfertigung und Auftrag der Einkommensteuer</b>	
a) Finanzstaat – Voraussetzung der Freiheit . . . . .	100
b) Steuerstaat	
aa) Freiheitliche Kulturleistung . . . . .	101
bb) Rechtfertigung der Einkommensteuer . . . . .	102
<b>2. Einkommensteuer in der bundesstaatlichen Kompetenzordnung</b>	
a) Gesetzgebungskompetenzen . . . . .	105
b) Ertrags- und Verwaltungshoheit . . . . .	106
<b>3. Gerichtliche Kontrolle – Einklagbarkeit des Steuerfassungsrechts</b>	
a) Zweistufige Finanzgerichtsbarkeit, Verfassungsauftrag der Finanzgerichte . . . . .	110
b) Verfassungsbeschwerde	
aa) Notwendige Darlegungen im Antrag . . . . .	111
bb) Erörterung des Steuerfassungsrechts und des einfachen Steuerrechts . . . . .	112
cc) Subsidiarität der Verfassungsbeschwerde . . . . .	113
dd) Verletzung spezifischen Verfassungsrechts . . . . .	114
c) Konkrete Normenkontrolle	
aa) Verfahren . . . . .	115
bb) Hohe Begründungserfordernisse – das Praxisproblem . . . . .	116
cc) Steuerrechtliche Konkretisierungen und die Frage nach den Begründungshürden . . . . .	117
dd) Vorläufige Regelungen bis zur Entscheidung des BVerfG und des Gesetzgebers . . . . .	118

	Anm.
d) Entscheidungen des BVerfG	
aa) Nichtigkeit . . . . .	119
bb) Appell . . . . .	120
cc) Unvereinbarkeit . . . . .	121
dd) Unvereinbarkeitserklärungen im Steuerrecht . . . . .	122
ee) Grundsatz der rückwirkenden Gesetzeskorrektur im Steuerrecht . . . . .	123
<b>II. Rechtsquellen des Einkommensteuerrechts</b>	
<b>1. Hierarchische Ordnung des Gesetzesrechts</b>	
a) Gesetzlich gestaltetes Einkommensteuerrecht . . . . .	130
b) Rechtsverordnung, Gesetzesdelegation . . . . .	131
c) Hierarchische Ordnung der Rechtsquellen . . . . .	132
<b>2. Änderungen von Rechtsverordnungen durch den parlamentarischen Gesetzgeber . . . . .</b>	133
<b>3. Verwaltungsinterne Regelungen</b>	
a) Richtlinien, BMF-Schreiben, Erlasse, Verfügungen . . . . .	135
b) Bindung der Gerichte an Verwaltungsvorschriften? . . . . .	136
<b>4. Höchstrichterliche Entscheidungen, Nichtanwendungsgesetze, Nichtanwendungserlasse</b>	
a) Gewaltenteilender Ausgangspunkt . . . . .	140
b) Prägende Rolle der höchstrichterlichen Rechtsprechung . . . . .	141
c) Nichtanwendungsgesetze . . . . .	142
d) Nichtanwendungserlasse	
aa) Phänomen des Steuerrechts, Abgrenzungen . . . . .	143
bb) Verfassungsrechtliche Diskussion . . . . .	144
cc) Bindung an Recht und Gesetz . . . . .	145

	Anm.
dd) Nichtanwendungserlasse als vorübergehendes Instrument . . . . .	146
<b>5. Auslegung und richterliche Rechtsfortbildung</b>	
a) Gängige verfassungsgebundene Auslegungsmethoden im Steuerrecht	
aa) Auslegung im System des Einkommensteuerrechts . . . . .	150
bb) Verfassungsgebundene Auslegung . . . . .	151
cc) Argumentationsmethoden im Einkommensteuerrecht . . . . .	152
dd) Verhältnis zu anderen Rechtsgebieten . . . . .	153
ee) Teleologie und steuerjuristische Betrachtungsweise . . . . .	154
b) Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung	
aa) Notwendigkeit und Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung . . . . .	155
bb) Gesetzesbindung und Rechtsprechungskontinuität . . . . .	156
cc) Diskussion über die Auslegungsmethoden . . . . .	157
dd) Recht und Gesetz im gewaltenteilenden System . . . . .	158
<b>III. Drei Ebenen des Steuerfassungsrechts</b>	
1. Differenzierendes verfassungsrechtliches Maß . . . . .	170
2. Verbindliche justiziable Vorgaben . . . . .	171
3. Schlicht verbindliches, nicht justiziables Steuerfassungsrecht . . . . .	172
4. Verfassungsrechtliche Klugheitsregeln . . . . .	173
<b>IV. Rechtsstaatliche Besteuerung des Einkommens</b>	
<b>1. Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes</b>	
a) Vorrang von Verfassung und Gesetz . . . . .	180
b) Vorbehalt des Gesetzes – Wesentlichkeitslehre . . . . .	181

	Anm.
<b>2. Bestimmtheit, Normklarheit, Widerspruchsfreiheit, Vertrauensschutz</b>	
a) Bestimmtheit von Tatbestand und Rechtsfolge	
aa) Verständliche Gesetze – differenzierte rechtsstaatliche Vorgaben . . . . .	185
bb) Forderung des gewaltenteilenden Rechtsstaats . . . . .	186
b) Widerspruchsfreiheit und Folgerichtigkeit – „Normwahrheit“ . . . . .	187
c) Rechtssicherheit, Rechtsvertrauen . . . . .	188
d) Rechtsstaatliche Enttäuschung im Einkommensteuerrecht . . . . .	189
e) Auftrag für Rechtsprechung und Gesetzgebung . . . . .	190
<b>3. Allgemeinheitspostulat und Verbot des Einzelfallgesetzes</b>	
a) Art. 19 Abs. 1 Satz 1 GG – Wahrer, bisher erkannter Eckstein des Rechtsstaats . . . . .	195
b) Allgemeinheitspostulat und Verbot des Einzelfallgesetzes . . . . .	196
c) Gesetze im demokratischen Rechtsstaat . . . . .	197
d) Gewaltenteilung . . . . .	198
e) Gleichheit vor dem Gesetz, grundrechtlicher Schutz der Freiheit . . . . .	199
f) Notwendige Typisierungen und Pauschalierungen im Einkommensteuerrecht . . . . .	200
<b>4. Unausweichlichkeit – Steuervereinbarung, Steuergestaltung, § 42 AO</b>	
a) Gesetzesbindung und Gleichheit im Belastungserfolg . . . . .	205
b) Steuerverständigungen . . . . .	206
c) Steuergestaltungen und § 42 AO	
aa) Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten, § 42 AO . . . . .	207
bb) Zwei Kategorien des Gestaltungsmissbrauchs – Analogien im Steuerrecht . . . . .	208

	Anm.
cc) Gesamtplanrechtsprechung des BFH . . . . .	209
dd) Spezialregelungen und Gesetzgebungsauftrag . . . . .	210
<b>V. Grundrechtliches Maß der Einkommenbesteuerung</b>	
<b>1. Ausgangspunkt – Überblick – grundrechtliche Weichenstellungen</b>	
a) Verfassungsrechtliche Regelungen des Steuerrechtsverhältnisses . . . . .	220
b) Dreiteilige Finanzverantwortung der öffentlichen Hand . . . . .	221
c) Grundrechtliche Maßstäbe der Einkommenbesteuerung . . . . .	222
d) Frage nach der verhältnismäßigen Steuerlast . . . . .	223
e) Zwecke und Wirkungen des Steuereingriffs – grundrechtliche Weichenstellung . . . . .	224
<b>2. Leistungsfähigkeitsprinzip</b>	
a) Fundamentalprinzip der Steuergerechtigkeit – verfassungsrechtlicher Maßstab . . . . .	230
b) Gerechtigkeitserwartungen . . . . .	231
c) Subjektive und objektive Leistungsfähigkeit	
aa) Konstitutive Trennung der Erwerbs- von der Privatsphäre . . . . .	232
bb) Drei Bereiche des Einkommensteuerrechts . . . . .	233
d) Regelungsauftrag des Gesetzgebers . . . . .	234
<b>3. Verhältnismäßige Besteuerung des Einkommens</b>	
a) Übermaßverbot – eine Selbstverständlichkeit des Rechtsstaats . . . . .	240
b) Schutzbereich: Einkommensteuerlasten und Geldleistungspflichten	
aa) Keine kategoriale Trennung zwischen Eigentums- und Vermögensschutz . . . . .	241
bb) EStG: Rechtfertigungsbedürftige Inhalts- und Schrankenbestimmung . . . . .	242

	Anm.
cc) Geldleistungspflichten betreffen die Eigentümerfreiheit . . . . .	243
c) Halbbeteiligungsgrundsatz und die verwirrende Rechtsprechung des BVerfG . . . . .	244
d) Verhältnismäßigkeitsprüfung im Steuerrecht – der zu grobe Blick des BVerfG	
aa) Zentrale Schwächen der Leitentscheidung des BVerfG . . . . .	245
bb) Schwierigkeiten bei der steuerlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung . . . . .	246
cc) Geforderte konkrete Eingriffsanalyse . . . . .	247
e) Finanzierungsauftrag – Untermaß der Steuerlast . . . . .	248
f) Obermaß der Einkommensteuerlast	
aa) Gestaltungsraum des Gesetzgebers . . . . .	249
bb) Legitimer Zweck der Einkommenbesteuerung . . . . .	250
cc) Geeignete Steuerbelastung . . . . .	251
dd) Erforderlichkeit . . . . .	252
ee) Zumutbare Steuerlast . . . . .	253
ff) Weitere Freiheitsrechte – Berufsfreiheit, Schutz von Ehe und Familie . . . . .	254
gg) Mit der Intensität des Eingriffs steigender Rechtfertigungsbedarf – Rechtskontinuität, Darlegungslasten . . . . .	255
hh) Einkommensteuerimmanente Grenze . . . . .	256
g) Zusammenwirken der Maßstäbe – Konkretisierungsauftrag des Gesetzgebers . . . . .	257
<b>4. Gleichheitsgerechte Besteuerung – Folgerichtigkeit</b>	
a) Gleichheit vor dem Gesetz und der elementare Gleichheitsgedanke des EStG . . . . .	260
b) Allgemeine Gleichheitsprüfung im Steuerrecht	
aa) Ungleichbehandlung oder Gleichbehandlung . . . . .	261
bb) Rechtfertigung . . . . .	262

	Anm.
cc) Maßstab für die Einkommenbesteuerung . . .	263
c) Steuergesetze, die gleichmäßig vollzogen werden können	
aa) Gleichheitssatz und rechtsstaatliche Steuergesetze . . . . .	264
bb) Gleichmäßiger Vollzug – „strukturelle Erhebungsmängel“ . . . . .	265
d) Forderung des Gleichheitssatzes: Typisierungen, Pauschalierungen . .	266
e) Folgerichtige Gesetzgebung	
aa) Folgerichtigkeitsgebot . .	267
bb) Kritik . . . . .	268
cc) Rechtsprechungslinie auch außerhalb des Steuerrechts . . . . .	269
dd) Rechtsstaatliche Forderung der Folgerichtigkeit	270
ee) Gleichheit vor dem Gesetz beim Wort genommen . . . . .	271
<b>5. Qualifizierter Gesetzesvorbehalt im Steuerrecht . .</b>	<b>275</b>
<b>6. Subjektives, existenzsicherndes Nettoprinzip – Ehe und Familie</b>	
a) Schutz des Existenzminimums – verfassungsrechtlicher Maßstab	
aa) Verfassungsrechtlicher Ausgangspunkt . . . . .	280
bb) Steuerliches und soziales Existenzminimum . . . . .	281
cc) Typisierungsgebot – maßgeblicher Unterschied zum Erwerbsaufwand . .	282
dd) Verfassungsunmittelbare Garantie und folgerichtige Gesetzgebung . .	283
b) Begrenzte Reichweite des subjektiven Nettoprinzips	
aa) BVerfG: zwangsläufiger, pflichtbestimmter Aufwand . . . . .	284
bb) Zweifelhafte Konkretisierungstendenzen des BFH . . . . .	285
cc) Zwingender existenzsichernder Aufwand . . . .	286
dd) Drei Bereiche privaten Aufwands . . . . .	287

	Anm.
c) Ehegattensplitting und Lebenspartnerschaften	
aa) Ehegattensplitting in der aktuellen Diskussion . . .	288
bb) BVerfG und Ehegattensplitting . . . . .	289
cc) Verfassungsfestigkeit des Splittings . . . . .	290
d) Verfassungskonforme Besteuerung der Familie – sog. Familiensplitting	
aa) Aktuelle Diskussion . . .	291
bb) Gestaltungsraum des Gesetzgebers . . . . .	292
<b>7. Objektives, erwerbs-sicherndes Nettoprinzip</b>	
a) Prinzip: zwei maßgebliche Zuordnungen . . . . .	295
b) Verfassungsgebotes Steuerprinzip?	
aa) Stimmen in der Literatur: unmittelbares Verfassungsgebot . . . . .	296
bb) BVerfG: keine Herleitung aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip . . . . .	297
cc) Gleichmaß und menschenrechtlicher Status – vom Gesetzgeber zu beantwortende Vorfragen . . . . .	298
dd) Mittelbares verfassungsrechtliches Gebot – sachgerechte Folgerichtigkeit	299
ee) Verfassungsrechtliche Klugheit des objektiven Nettoprinzips . . . . .	300

**VI. Verfassungsrechtliche Grenzen verschiedener Wirkungen steuerlicher Maßnahmen**

<b>1. Zusammenwirkende Maßstäbe – Maßgeblichkeit der Wirkung steuerlicher Maßnahmen . . . . .</b>	<b>310</b>
<b>2. Lenkungswirkung</b>	
a) Wann lenken Abgaben? . .	311
b) Warum wird durch Abgaben gelenkt? . . . . .	312
c) Wie lenken Abgaben? . . .	313
d) Sieben Vorgaben für Lenkungssteuern	
aa) Vernachlässigung der Allgemeinheit der Steuer	314
bb) Lenkungskompetenz . . .	315

	Anm.
cc) Kein Verzicht auf die Fiskalwirkung . . . . .	316
dd) Haushaltsrechtliche Mindestverantwortung . .	317
ee) Klare Lenkungsentschei- dung und folgerichtige Ausgestaltung . . . . .	318
ff) Gleichmäßigkeit von Lenkungsgrund und Lenkungshöhe – Pro- gressionswirkung . . . . .	319
gg) Europarecht . . . . .	320
hh) Verhältnismäßiger Fi- nanz- und Lenkungs- eingriff . . . . .	321
<b>3. Verteilungswirkung . . . . .</b>	<b>325</b>
<b>4. Vereinfachungswirkung . .</b>	<b>330</b>
<b>5. Rückwirkende Gesetz- gebung</b>	
a) Rechtssicherheit als Vor- aussetzung der Freiheit .	331
b) Herkömmliche Unter- scheidung – echte und unechte Rückwirkung . .	332
c) Rückwirkende Klarstel- lungen des Gesetzgebers	333
d) Rückwirkungen im Ein- kommensteuerrecht – sog. Veranlagungsrecht- sprechung . . . . .	334
e) Kritik . . . . .	335

	Anm.
f) Rechtsprechungswechsel des BVerfG – konkret verfestigte Vermögens- positionen, rechtliche Gewährleistungen . . . . .	336
g) Erneute Kritik und weitere Entwicklung . . . .	337
<b>6. Rückwirkende Gesetzes- anwendung</b>	
a) Vertrauensstiftende Rechtsanwendung . . . . .	340
b) Rechtsprechungsände- rungen . . . . .	341
c) Verwaltungsvorschrif- ten . . . . .	342
<b>7. Kumulative Belastung</b>	
a) Schwächen der Grund- rechtsdogmatik . . . . .	350
b) Verfassungsgeforderte Gesamtbetrachtung . . . . .	351
c) Unterschiedliche öffent- liche Hände – Koordina- tionsbedarf . . . . .	352
d) Modifikation der Grund- rechtsdogmatik . . . . .	353
e) Frage nach der kumulie- renden Steuerwirkung . .	354
f) Gegenständliche und personale Mehrfach- belastung . . . . .	355
g) Regelungsauftrag des Gesetzgebers . . . . .	356

**C. Europarechtliche Maßstäbe für die Besteuerung  
von Einkommen**

	Anm.
<b>I. Grundlagen des Unions- rechts</b>	
<b>1. Grundprinzipien</b>	
a) Vertragliche Grund- lagen . . . . .	400
b) Supranationales Recht mit Anwendungsvor- rang . . . . .	401
<b>2. Rechtsquellen, Rangver- hältnis und Auslegung</b>	
a) Rechtsquellen	
aa) Überblick . . . . .	405
bb) Primärrecht . . . . .	406
cc) Völkerrechtliche Ver- pflichtungen der Union .	410
dd) Sekundärrecht . . . . .	411

	Anm.
ee) Tertiärrecht . . . . .	412
ff) Richterrecht des EuGH . . . . .	413
gg) Rechtsvergleichung als Rechtskenntnis- quelle . . . . .	414
b) Verhältnis des Sekundär- rechts zum Primärrecht und zu völkerrechtlichen Verpflichtungen der Union . . . . .	415
c) Auslegung und Rechts- fortbildung . . . . .	416
<b>3. Rechtsprechung des EuGH</b>	
a) Institution . . . . .	420
b) Verfahrensarten . . . . .	421

	Anm.		Anm.
<b>4. Verhältnis zum innerstaatlichen Recht der Mitgliedstaaten</b>		b) Arbeitnehmerfreizügigkeit	
a) Auswirkungen auf das Recht der Mitgliedstaaten allgemein . . . . .	425	aa) Sachlicher Anwendungsbereich . . . . .	451
b) Auswirkungen auf das Besteuerungsverfahren, insbesondere bestandskräftige Steuerbescheide .	426	bb) Persönlicher Anwendungsbereich . . . . .	452
<b>II. Grundfreiheiten und allgemeine Freizügigkeit</b>		cc) Räumlicher Anwendungsbereich . . . . .	453
<b>1. Grundlagen</b> . . . . .	430	dd) Gewährleistungsgehälter und Rechtfertigung . . . . .	454
<b>2. Systematik</b>		c) Niederlassungsfreiheit	
a) Überblick . . . . .	431	aa) Sachlicher Anwendungsbereich . . . . .	460
b) Anwendungsvoraussetzungen		bb) Abgrenzung zur Kapitalverkehrsfreiheit . . . . .	461
aa) Allgemeine Anwendungsvoraussetzungen . .	432	cc) Persönlicher Anwendungsbereich . . . . .	462
bb) Persönlicher Anwendungsbereich . . . . .	433	dd) Gewährleistungsgehälter und Rechtfertigung . . . . .	463
cc) Sachlicher Anwendungsbereich . . . . .	434	d) Dienstleistungsfreiheit	
c) Gewährleistungsgehälter . . . . .	435	aa) Sachlicher Anwendungsbereich . . . . .	470
d) Rechtfertigung		bb) Persönlicher Anwendungsbereich . . . . .	471
aa) Allgemeines . . . . .	436	cc) Gewährleistungsgehälter und Rechtfertigung . . . . .	472
bb) Zwingende Gründe des Allgemeininteresses (Rechtfertigungsgründe)		e) Kapitalverkehrsfreiheit	
(1) Geschriebene und ungeschriebene Rechtfertigungsgründe . . . . .	437	aa) Stillstandsklausel . . . . .	480
(2) Steuerliche Kohärenz . . . . .	438	bb) Sachlicher Anwendungsbereich . . . . .	481
(3) Ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse . . . . .	439	cc) Räumlicher Anwendungsbereich . . . . .	482
(4) Vermeidung einer doppelten Berücksichtigung von Verlusten . . . . .	440	dd) Persönlicher Anwendungsbereich . . . . .	483
(5) Verhinderung von Steuerflucht und Wirksamkeit der Steueraufsicht . . . . .	441	ee) Gewährleistungsgehälter und Rechtfertigung . . . . .	484
(6) Verhinderung von Missbrauch und Steuerumgehung . . . . .	442	f) Allgemeine Freizügigkeit . . . . .	485
(7) Verfolgung von Sozialzwecken durch steuerliche Fördertatbestände . . . . .	443	<b>4. Wichtige ertragsteuerliche Fallgruppen</b>	
cc) Verhältnismäßigkeit als Grenze der Rechtfertigung . . . . .	444	a) Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse . . . . .	490
<b>3. Einzelne Grundfreiheiten und allgemeine Freizügigkeit</b>		b) Einkünfteermittlung und Steuersatz hingegen vergleichbar . . . . .	491
a) Überblick . . . . .	450	c) Verlustberücksichtigung und Gruppenbesteuerung . . . . .	492
		d) Wegzugsbesteuerung und Entstrickungsbesteuerung . . . . .	493
		e) Besteuerung von grenzüberschreitenden Dividenden und Quellensteuern allgemein . . . . .	494
		f) Wirtschaftsförderung durch Steueranreize . . . . .	495

	Anm.
g) Gemeinnützigkeit und andere Sozialzwecknormen .....	496
h) Verhältnis zu den Doppelbesteuerungsabkommen .....	497
i) Weitere unilaterale Maßnahmen zur Sicherung des Steueraufkommens .....	498
<b>III. Beihilfeverbot</b>	
1. Systematik .....	510
2. Tatbestand des Beihilfeverbots (Art. 107 Abs. 1 AEUV)	
a) Überblick .....	511
b) Staatliche Maßnahme oder Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel .....	512
c) Vorteilsgewährung .....	513
d) Selektivität .....	514
e) Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten und Wettbewerbsverfälschung .....	515
f) Ausnahmen vom Beihilfeverbot (Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV)	
aa) Kein absolutes Beihilfeverbot .....	516
bb) Legalausnahmen nach Art. 107 Abs. 2 AEUV ..	517
g) Ermessensausnahmen nach Art. 107 Abs. 3 AEUV .....	518
h) Verfahren der Beihilfekontrolle (Art. 108 AEUV)	
aa) Bestehende Beihilfen und neue Beihilfen .....	519
bb) Notifizierungspflicht und Durchführungsverbot für neue Beihilfen (Präventive Kontrolle) ..	520
cc) Fortlaufende Überprüfung bestehender Beihilfen (Repressive Kontrolle) .....	521
i) Rechtsfolgen von Beihilfeverstößen .....	525

	Anm.
aa) Formell unionsrechtswidrige Beihilfen .....	526
bb) Materieell unionsrechtswidrige Beihilfen .....	527
<b>IV. Ertragsteuerliches Sekundärrecht</b>	
1. Überblick .....	540
2. Mutter-Tochter-Richtlinie .....	541
3. Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie .....	542
4. Sparzinsrichtlinie .....	543
5. Fusionsrichtlinie .....	544
6. Weitere Kommissionsinitiativen	
a) CCCTB .....	545
b) Weitere Vorschläge ....	546
<b>V. Abkommen mit Drittstaaten</b>	
1. EWR-Abkommen	
a) Institutionelle Struktur ..	550
b) Gleichlauf bei den Grundfreiheiten .....	551
c) Grundsätzlich keine Übernahme von Sekundärrecht auf dem Gebiet des Steuerrechts .....	552
2. Europäische Abkommen mit der Schweiz	
a) Überblick .....	555
b) Freizügigkeitsabkommen	
aa) Ziel des Freizügigkeitsabkommens .....	556
bb) Anwendungsbereich .....	557
cc) Tatbestand .....	558
dd) Rechtfertigung .....	559
ee) Auslegung des Freizügigkeitsabkommens, insbesondere Bedeutung der EuGH-Rechtsprechung ..	560
ff) Einzelne Gewährleistungen .....	561
c) Zinsbesteuerungsabkommen .....	562
3. Assoziierungs- und Partnerschaftsabkommen .....	565
<b>VI. Europäische Menschenrechtskonvention .....</b>	
	580

**D. Einkommensteuer in der Bundesrepublik Deutschland**

	Anm.		Anm.
<b>I. Allgemeine Einordnung . . .</b>	600		
<b>II. Elemente des Einkommensteuertatbestands . . . . .</b>	610		
<b>III. Persönlicher Anwendungsbereich</b>			
1. Kreis der Steuerpflichtigen	611		
2. Abgrenzung zur Besteuerung von Unternehmen . . .	612		
3. Besteuerungseinheit, Behandlung der Familie			
a) Theoretische Grundlagen . . . . .	614		
b) Geltendes Recht . . . . .	615		
c) Reformdiskussion			
aa) Kritik am geltenden System . . . . .	616		
bb) Mögliche Modelle . . . . .	617		
<b>IV. Steuergegenstand</b>			
1. Dualismus der Einkommensbegriffe und der Einkünfteermittlung . . . . .	630		
2. Markteinkommen bzw. Erwerbseinkommen			
a) Abgrenzung zwischen steuerbaren und nichtsteuerbaren Vermögensmehrungen . . . . .	631		
b) Einkünfteerzielungsabsicht/Liebhaberei . . . . .	632		
3. Subjektive Zurechnung . . . . .	633		
<b>V. Bemessungsgrundlage</b>			
1. Zweistufigkeit der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens . . . . .	650		
2. Erwerbsbezüge und Erwerbsaufwendungen . . . . .	651		
3. Subjektive Abzüge . . . . .	652		
<b>VI. Einkunftsartenrecht</b>			
1. Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen den Einkunftsarten . . . . .	660		
		2. Besonderheiten von Veräußerungseinkünften . . . . .	661
		3. Besonderheiten von Alterseinkünften . . . . .	662
		<b>VII. Tarif . . . . .</b>	670
		<b>VIII. Steuererhebungsverfahren . . . . .</b>	680
		<b>IX. Fiskalische Bedeutung der Einkommensteuer . . . . .</b>	690
		<b>X. Außerfiskalische Bedeutung der Einkommensteuer, insbesondere einkommensteuerliche Steuervergünstigungen</b>	
		1. Erscheinungsformen, Begriff und Ausmaß von Steuervergünstigungen . . . . .	700
		2. Kritik und Rechtfertigung von Steuervergünstigungen . . . . .	701
		<b>XI. Verteilungswirkungen der Einkommensteuer . . . . .</b>	720
		<b>XII. Reform der Einkommensteuer</b>	
		1. Keine grundsätzliche Infragestellung der Einkommensteuer . . . . .	730
		2. Unentschiedener Streit bezüglich des richtigen Leistungsfähigkeitsindikators (konsumierbares/konsumiertes Einkommen) . . . . .	731
		3. Zentrale Kritik am geltenden Einkommensteuerrecht und Reformziele . . . . .	732
		4. Wissenschaftliche Reformentwürfe und Reformforderungen	
		a) Umfassende Reformansätze . . . . .	733
		b) Einzelne Reformforderungen . . . . .	734
		5. Reformbestrebungen in Politik und Verwaltung . . . . .	735

**E. Verhältnis der Einkommensteuer  
zu anderen Steuern**

	Anm.		Anm.
<b>I. Verhältnis der Einkommensteuer zu den Zuschlagsteuern (§ 51a)</b>		<b>3. Doppelbelastung mit Erbschaft- und Einkommensteuer</b>	
1. Verhältnis zum Solidaritätszuschlag . . . . .	800	a) Fälle der Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer	842
2. Verhältnis zur Kirchensteuer . . . . .	801	b) Rechtfertigung der Doppelbelastung . . . . .	843
<b>II. Verhältnis der Einkommensteuer zur Körperschaftsteuer</b>		c) Beseitigung oder Abmilderung der Doppelbelastung	
1. Dogmatische Grundfragen . . . . .	810	aa) Berücksichtigung der Einkommensteuer in der Erbschaftsteuer . . . . .	844
2. Rechtsentwicklung . . . . .	811	bb) Berücksichtigung der Erbschaftsteuer in der Einkommensteuer . . . . .	845
3. Klassisches System mit Teileinkünfteverfahren und Abgeltungsteuer seit 2001/2009	812	<b>V. Verhältnis der Einkommensteuer zur Vermögensteuer</b>	
4. Abmilderung der Belastungsunterschiede zwischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften (§ 34a) . . . . .	813	1. Außerkrafttreten des Vermögensteuergesetzes zum 31.12.1996 . . . . .	860
5. Gesetzestechnische Verknüpfungen . . . . .	814	2. Diskussion um die (Wieder-)einführung der Vermögensteuer/Vermögensabgabe . . . . .	861
<b>III. Verhältnis der Einkommensteuer zur Gewerbesteuer</b>		3. Rechtfertigung der Vermögensteuer/Vermögensabgabe	
1. Rechtsdogmatische Einordnung der Gewerbesteuer . . . . .	820	a) Vermögensteuer als Soll-ertragsteuer – Bezüge zur Einkommensteuer . . . . .	862
2. Steuergegenstand . . . . .	821	b) Vermögensteuer/Vermögensabgabe als Substanzsteuer . . . . .	863
3. Bemessungsgrundlage . . . . .	822	<b>VI. Verhältnis der Einkommensteuer zur Umsatzsteuer</b>	
4. Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer in der Einkommensteuer . . . . .	823	1. Steuersystematische Bezüge . . . . .	880
5. Steuerermäßigung für gezahlte Gewerbesteuer in der Einkommensteuer . . . . .	824	2. Parallele Begrifflichkeiten und Verweise des UStG auf das EStG . . . . .	881
6. Verfahrensrechtliche Verknüpfung . . . . .	825	3. Berücksichtigung der Umsatzsteuer im Rahmen des Einkommensteuertatbestands	
<b>IV. Verhältnis der Einkommensteuer zur Erbschaftsteuer</b>		a) Umsatzsteuer bei der Einkünfteermittlung . . . . .	882
1. Steuersystematische Einordnung der Erbschaftsteuer . . . . .	840	b) Umsatzsteuer bei der Bewertung . . . . .	883
2. Einkommensteuerrechtliche Folgen von Erbschaften und Schenkungen . . . . .	841		

**F. Verhältnis der Einkommensteuer zu anderen Rechtsgebieten**

	Anm.		Anm.
<b>I. Einkommensteuer und Einheit der Rechtsordnung</b> . . . . .	900		
<b>II. Einkommensteuer und Privatrecht</b>			
1. Beziehungen zwischen Einkommensteuerrecht und Privatrecht . . . . .	910	aa) Bedeutung der zivilrechtlichen Gültigkeit der zugrundeliegenden Rechtsgeschäfte . . . . .	914
2. Kein Primat des Privatrechts . . . . .	911	bb) Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) als Grenze der Beachtlichkeit rechtlicher Gestaltungen . . . . .	915
3. Folgerungen für den Einkommensteuergesetzgeber . . . . .	912		
4. Folgerungen für die Gesetzesanwendung			
a) Auslegung . . . . .	913		
b) Bedeutung der zivilrechtlichen Ausgestaltung des Sachverhalts und der Gültigkeit der zugrundeliegenden Rechtsgeschäfte für die Besteuerung			
		<b>III. Einkommensteuer und Sozialrecht</b> . . . . .	930
		<b>IV. Einkommensteuer und Insolvenzrecht</b> . . . . .	940
		<b>V. Einkommensteuer und Strafrecht</b> . . . . .	950

**Allgemeines Schrifttum zur deutschen Einkommensteuer**

**Kommentare zum geltenden Einkommensteuerrecht:** BLÜMICH, Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Gewerbesteuer, Loseblatt, München; BORDEWIN/BRANDT, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Loseblatt, Heidelberg; FROTSCHER, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Loseblatt, München; KIRCHHOF/SÖHN/MELLINGHOFF, Einkommensteuergesetz, Loseblatt, Heidelberg; KORN, Einkommensteuergesetz, Loseblatt, Bonn; LADEMANN, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Loseblatt, Stuttgart/München; LITTMANN/BRITZ/PUST, Das Einkommensteuerrecht, Loseblatt, Stuttgart; KIRCHHOF, Einkommensteuergesetz, Köln, 13. Aufl. 2014; SCHMIDT, Einkommensteuergesetz, München, 33. Aufl. 2014.

**Literatur zu früheren EStG:** FUISTING, Die Preußischen direkten Steuern, Bd. 4: Die Grundzüge der Steuerlehre, Berlin 1902; MROZEK, Handkommentar zum Preußischen Einkommensteuergesetz, Köln 1914; FUISTING/STRUTZ, Einkommensteuergesetz, Berlin, 8. Aufl. 1915/16; GLASER, Das Einkommensteuergesetz, Berlin, 8. Aufl. 1922; BLÜMICH/SCHACHIAN, Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Berlin 1925; MROZEK, Handkommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Köln 1926; STRUTZ, Kommentar zum EStG vom 10. August 1925, Berlin 1927, 1929; BECKER, Handkommentar der Reichssteuergesetze II: Das EStG vom 10. August 1925, Stuttgart 1928/29; PISSEL/KOPPE, Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Berlin, 2. Aufl. 1932; MROZEK/PETERS, Kommentar zum Einkommensteuergesetz in neuester Fassung, Köln 1935; FUEST/KROKER, Steuerreform in der DDR: Erster Schritt zur Angleichung der Steuersysteme, StuW 1990, 274.

Nachweise historischer Grundlagenwerke und Einkommensteuergeschichte bei TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, Köln, 2. Aufl. 2003, 603.

**Lehrbücher, Grundlagenwerke, Sammelbände:** BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, München/Berlin 1940, Nachdruck Herne/Berlin 1982; J. LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Habil. Köln 1981/88; FRANKE, Entwicklung und Begründung der Einkommensbesteuerung, Darmstadt 1981; LEHNER, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, Habil. Tübingen 1993; HANSEN, Die praktischen Konsequenzen des Methodenstreits – Eine Aufarbeitung der Einkommensbesteuerung, Diss. Berlin 1996;

EBLING (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001); TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, Köln, 2. Aufl. 2003, 601 ff.; SEILER/SPENGLER, Besteuerung von Einkommen, Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen, Gutachten F u. G zum 66. DJT, München 2006; JAKOB, Einkommensteuer, München, 4. Aufl. 2008; NIEMEIER/SCHLIERENKÄMPER/SCHNITZER/WENDT, Einkommensteuer, Achim, 22. Aufl. 2009; ZENTHÖFER/SCHULZE ZUR WIESCHE, Einkommensteuer, Stuttgart, 11. Aufl. 2013; VON SICHERER/SANDNER, Einkommensteuer, München, 2. Aufl. 2014; HEY (Hrsg.), Einkünfteermittlung, DStJG 34 (2011); ZIMMERMANN/REYHER/BECKERS/HOTTMANN ua., Einkommensteuer, Stuttgart, 19. Aufl. 2011; BIRK, Steuerrecht, Heidelberg, 16. Aufl. 2013; RICK/GIER-SCHMANN/GUNSHEIMER ua., Lehrbuch Einkommensteuer, Herne, 19. Aufl. 2013; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 21. Aufl. 2013, § 8: Einkommensteuergesetz.

## A. Charakterisierung und Grundlagen der Besteuerung von Einkommen

### 1 I. Begriffsbestimmung und Idee der Einkommensteuer

**Schrifttum:** POPITZ, Einkommensteuer, in Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. 3, Jena, 4. Aufl. 1926, 400 ff. (mit Nachweisen der alten Literatur); SIMONS, Personal Income Taxation, Chicago/London 1938; BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, München/Berlin 1940, Nachdruck Herne/Berlin 1982; NEUMARK, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947; NEUMARK, Einkommensteuer, in Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Bd. 3, Stuttgart ua. 1961, 67 ff.; GOODE, The Individual Income Tax, revised edition, Washington 1976; ALBERS, Einkommensbesteuerung I: Einkommensteuer, in Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften, Bd. 2, Stuttgart ua. 1980, 189 ff.; ANDEL, Einkommensteuer, in NEUMARK, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, Tübingen, 3. Aufl. 1980, 331; FRANKE, Entwicklung und Begründung der Einkommensbesteuerung, Darmstadt 1981; HALLER, Die Steuern, Tübingen, 3. Aufl. 1981; HESSLER, Theorie und Politik der Personalsteuern, Habil. Köln 1983; J. LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Habil. Köln 1988; J. LANG, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001), 49; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, Köln, 2. Aufl. 2003, 604 ff.; OECD, Fundamental Reform of Personal Income Tax, OECD Tax Policy Studies, Paris 2006; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 21. Aufl. 2013, § 8 Rn. 1 ff.; J. LANG in KUBE/MELLINGHOFF/MORGENTHALER ua. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. 2, Heidelberg 2013, § 168: Einkommensteuer.

Als ESt bezeichnet der deutsche Sprachgebrauch die periodisch auf das Gesamteinkommen natürlicher Personen erhobene Steuer. Die ESt ist eine Personensteuer. Belastet wird das vom Individuum erwirtschaftete Einkommen.

**Einkommen als Bemessungsgrundlage und Indikator der Leistungsfähigkeit:** Die ESt ist die Leistungsfähigkeitsteuer par excellence. Einkommen erscheint als ein besonders geeigneter Indikator stl. Leistungsfähigkeit, weil es unmittelbar die Fähigkeit zur Befriedigung privater Bedürfnisse abbildet und gleichzeitig Steuerzahlungsfähigkeit indiziert. Als staatlicher Geldleistungsanspruch gegen den Bürger (§ 3 Abs. 1 AO) setzt jeglicher Steueranspruch liquide Mittel voraus. Die Zahlungsfähigkeit des Bürgers setzt Einkommen voraus (TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 481). Sieht man eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (s. Anm. 42–45) als Ausdruck stl. Gerechtigkeit an (HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 40 ff.), liegt der Schluss nahe, dass die ESt die gerechteste aller Steuern ist (so zB POPITZ in Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. 3, 1926, 400