Nr. 3 · August 2016 · S. 205–304
PVSt 6492

STEUER UND WIRTSCHAFT

Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften

Herausgegeben von
Prof. Dr. Johanna Hey, Köln

in Verbindung mit
Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel, Graz
Prof. Dr. Joachim Englisch, Münster
Prof. Dr. Clemens Fuest, Mannheim
Prof. Dr. Joachim Hennrichs, Köln
Prof. Dr. Hanno Kube, Heidelberg
Prof. Dr. Ralf Maiterth, Berlin
Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön, München
Prof. Dr. Roman Seer, Bochum
Prof. Dr. Christoph Spengel, Mannheim

ottoschmidt

www.otto-schmidt.de

STEUER UND WIRTSCHAFT (StuW)

Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften

Gegründet 1922 von H. Reinach (Hrsg. bis 1934). Hrsg. seit 1934 C. Boettcher, bis 1936 mit W. Ehrhard, ab 1958 mit D. Leibrecht (1963 bis 1970 Alleinhrsg.). Mithrsg. waren E. Becker, O. Bühler, H. Dorn, R. Grabower, A. Hensel, O. Kahn, L. Mirre, J. Popitz, A. Prugger, O. Veiel, F. Zitzlaff.

Hrsg. 1971 bis 1973: K. H. Friauf, K.-H. Hansmeyer, G. Mann, G. Rose, G. Schmölders, K. Tipke; 1974 bis 1988: K. Tipke; 1989 bis 2014: Joachim Lang. Mithrsg. waren Dieter Birk, Karl Heinrich Friauf, LL.M., Norbert Herzig, Paul Kirchhof, Heinrich Wilhelm Kruse, Heinz-Jürgen Pezzer, Wolfram Reiß, Dieter Schneider, Joachim Schulze-Osterloh, Hartmut Söhn, Klaus Tipke, Franz W. Wagner, Franz Wassermeyer u.a.

GESCHÄFTSFÜHRENDE HERAUSGEBERIN: Prof. Dr. Johanna Hey, Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln, Albertus-Magnus-Platz, 50923 Köln; Tel. 02 21/4 70 22 71.

MANUSKRIPTEINSENDUNGEN: per Mail an StuW@otto-schmidt.de. Redaktionsschluss jeweils zum 15.12., 15.3., 15.6., 15.9.

VERLAG: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln.
Erfüllungsort und Gerichtsstand ist Köln.

ERSCHEINUNGSWEISE: Die Hefte erscheinen jeweils zum 15.2., 15.5., 15.8. und 15.11.

BEZUGSPREIS: Jahresabonnement 289 €, Einzelheft 96,40 €. Alle Preise verstehen sich inkl. gesetzlicher MwSt. sowie zzgl. Versandkosten. Die Rechnungsstellung erfolgt jährlich zu Beginn des Bezugszeitraumes für das aktuelle Kalenderjahr (ggf. anteilig).

BESTELLUNGEN: bei jeder Buchhandlung und beim Verlag. Kündigungstermin für das Abonnement 6 Wochen vor Jahresschluss.

REKLAMATIONEN: bei Ihrer Buchhandlung bzw. beim Verlag.

REZENSIONS-EXEMPLARE sind nur auf Anforderung erwünscht.

ANZEIGENVERKAUF: sales friendly Verlagsdienstleistungen, Pfaffenweg 15, 53227 Bonn, Tel. 0228/97898-0, Fax 0228/97898-20, E-Mail: media@sales-friendly.de, gültig ist die Preisliste 36 vom 1.1.2016.

URHEBER- UND VERLAGSRECHTE: Die Zeitschrift sowie alle in ihr enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt.
1. Manuskripte werden nur zur Alleinveröffentlichung angenommen. Der Autor versichert, über die urheberrechtlichen Nutzungsrechte an seinem Beitrag einschließlich aller Abbildungen allein verfügen zu können und keine Rechte Dritter zu verletzen. Mit Annahme des Manuskripts (Aufsatz, Bearbeitung, Leitsatz) gehen für die Dauer von vier Jahren das ausschließliche, danach das einfache Nutzungsrecht vom Autor auf den Verlag über, jeweils auch für Übersetzungen, Nachdrucke, Nachdruckgenehmigungen und die Kombination mit anderen Werken oder Teilen daraus. Das Nutzungsrecht umfasst insbesondere auch die Befugnis zur Einspeicherung in Datenbanken sowie zur weiteren Vervielfältigung und Verbreitung zu gewerblichen Zwecken im Wege fotomechanischer, elektronischer und anderer Verfahren einschließlich CD-ROM und Online-Diensten.
2. Dieser urheberrechtliche Schutz gilt auch für Entscheidungen und deren Leitsätze, soweit sie redaktionell oder vom Einsender redigiert bzw. erarbeitet wurden.
3. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden. Das Zitieren von Rezensionen ist in vollem Umfang erlaubt.

DRUCK: rewi, Wissen.

Inhaltsverzeichnis

Laudatio

J. Hey — Dieter Birk zum 70. Geburtstag — 205

Festbeiträge

R. Eckhoff — „Steuergerechtigkeit“ als verfassungsrechtliches und als steuerpolitisches Argument — 207

H. Weber-Grellet — Die fortschreitende Emanzipation des Steuerrechts — 226

M. Desens — Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Maßstab der Steuernormen in der Rechtsprechung des BVerfG — 240

C. Jahndorf — Folgerichtigkeit im Steuerrecht als Verfassungsgebot — 256

H. Tappe — Vorläufige Nichtanwendung von Steuergesetzen — 264

Verfahrensrecht

B. Helmert — Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung – fakultative oder obligatorische abschließende Prüfung des Steuerfalles? Eine verfassungsrechtliche Betrachtung — 277

Europäisches Steuerrecht

C. Kahlenberg, N. Vogel — Unionsrechtsvereinbarkeit der durch Korrespondenzregeln ausgelösten Ungleichbehandlung? Eine Untersuchung des BEPS-Aktionspunkts 2 — 288

Diskussion

Aus der internationalen Diskussion — 302

– Liam Murphy, Why Does Inequality Matter? Reflections on the Political Morality of Piketty's Capital in the Twenty-first Century

– Alessandro Giovanni, Le metodologie di ricerca nel diritto tributario

Laudatio

Dieter Birk zum 70. Geburtstag

Dieter Birk ist ein großer deutscher Steuerrechtswissenschaftler, und er ist bemerkenswert uneitel. Eine Festschrift zu seinem 70. Geburtstag wollte er auf keinen Fall. Seine Schüler haben diesen Wunsch respektiert, dann aber doch ihrem Bedürfnis Luft verschafft, ihren akademischen Lehrer zu ehren, und zwar mit Festbeiträgen in Steuer und Wirtschaft. Die Herausgeber dieser Zeitschrift schließen sich gerne an. Herzlichen Glückwunsch zum 70. Geburtstag, lieber *Dieter Birk*!

Dieter Birk wurde am 16.6.1946 in Freising geboren. In seiner Familie gab es Ärzte, Theologen und Lehrer. Dass der Arztsohn bei der Juristerei gelandet ist, war eher ein Zufall – ein glücklicher. Auf das Studium in München, Tübingen und Regensburg folgte 1973 die Promotion bei *Dieter Medicus* zum Eigentumsbegriff in der DDR. Im Anschluss an das Referendariat wurde *Dieter Birk* wissenschaftlicher Assistent bei *Hans Spanner*. Die Hinwendung zum Steuerrecht erfolgte erst im Jahr 1977, als *Klaus Vogel* nicht nur den Münchner Lehrstuhl, sondern auch *Dieter Birk* als Assistenten übernahm. Sehr offen erzählt *Dieter Birk*, wie fremd ihm das Steuerrecht zunächst war. Seine Veröffentlichungen in den 1970er Jahren befassten sich mit dem Verwaltungsrecht und dem Baurecht. Umso bemerkenswerter ist, dass *Dieter Birk* bereits wenige Jahre später mit seiner 1983 erschienenen Habilitationsschrift „Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen“[1] die damals immer noch junge Steuerrechtswissenschaft in bahnbrechender Weise voranbrachte. Dieser Arbeit ist die erhellende Unterscheidung zwischen der Belastungs- und der Gestaltungswirkung steuerrechtlicher Normen zu verdanken, mittels derer sich die freiheitsrechtliche Dimension des Besteuerungseingriffs erschließen lässt. Flankiert wurde die Habilitationsschrift durch erste aussagekräftige Abhandlungen im Steuerrecht, etwa zum Verhältnis von Steuer- und Sozialstaat[2], aber auch bereits zum Unternehmensteuerrecht und dem damals noch jungen Körperschaftsteueranrechnungsverfahren[3].

Nahtlos zur Habilitation wurde *Dieter Birk* 1982 als Direktor des Instituts für Steuerrecht an die Westfälische Wilhelms-Universität Münster berufen, der er bis zu seiner Emeritierung im Jahr 2011 dreißig Jahre lang treu blieb. *Dieter Birk* hat das traditionsreiche Münsteraner Institut für Steuerrecht, das im Jahr 1934 als erstes seiner Art von *Ottmar Bühler* gegründet worden war, über drei Jahrzehnte nachhaltig geprägt. Er hat dem Steuerrecht in Münster nicht nur in der Forschung, sondern auch in der Lehre und der berufspraktischen Vermittlung einen ganz eigenen Stellenwert verschafft. Im Jahr 1988 hat er den Westfälischen Steuerkreis ins Leben gerufen, der seither regelmäßig Vortragsveranstaltungen organisiert und das Münsteraner Institut fördert. Im Jahr 2002 entwickelte er den Münsteraner LL.M. Steuerrecht. Der steuerrechtliche Studiengang war der Nukleus der überaus erfolgreichen Münsteraner Weiterbildungsangebote in der gemeinnützigen *jurgrad GmbH*, unter deren Dach sich mittlerweile knapp zehn Studiengänge vereinen. *Dieter Birk* hat damit – zum Wohle seiner Fakultät – hohe unternehmerische Qualitäten gezeigt.

Regen Kontakt pflegte der Jubilar mit der Steuerpolitik. Auch hier hat er sich als ruhiger und allseits geschätzter Vermittler einen Namen gemacht. Seine Expertise war in Gesetzgebungsverfahren gefragt, und er war ein wichtiger Initiator der im Jahr 2002 ins Leben gerufenen Berliner Steuergespräche, die seither überaus erfolgreich viermal im Jahr Politik, Wissenschaft und Steuerpraxis zusammenbringen.

Es ist gerade die Vielfältigkeit von *Dieter Birks* Schaffen, die besonderen Respekt verdient. Obwohl mit einer stark steuerverfassungsrechtlichen Ausrichtung gestartet, hat *Dieter Birk* in seinen Münsteraner Jahren nicht nur einen regen Austausch mit der Besteuerungspraxis gepflegt, sondern auch über zehn Jahre als nebenamtlicher Richter am FG Münster gewirkt. Dies war eine bewusste Entscheidung, um das Steuerrecht in seiner ganzen Breite und seiner praktischen Dimension besser zu erfassen.

Dieses breite Fundament begründet die Qualität seiner wissenschaftlichen Veröffentlichungen. Es gibt kaum einen Bereich, den *Dieter Birk* dabei nicht abgedeckt hätte. Auch nach der Habilitation hat er sich immer wieder zu Grundlagenfragen des Steuerverfassungsrechts und seit den 1990er Jahren auch des Europäischen Steuerrechts geäußert, daneben aber eine Fülle von Einzelfragen der Besteuerung von Einkommen, Unternehmen, Erbschaften und Vermögen aufgearbeitet. Ein weiterer Schwerpunkt findet sich im Finanz- und Haushaltsrecht. In die Fußstapfen des Internationalen Steuerrechts seines Lehrers *Klaus Vogel* ist *Dieter Birk* zwar nicht getreten, gleichwohl hat er zahlreiche internationale Kontakte gepflegt, rechtsvergleichend publiziert und sich mit ausländischen Kollegen ausgetauscht.

Dieter Birk schreibt schnörkellos, seine Botschaften sind klar, das verleiht ihnen große Überzeugungskraft. Dabei geht es ihm nicht um einfache Antworten, vielmehr regt seine differenzierte Herangehensweise zum Nachdenken an. Er ist diskussionsbereit, ohne sich einem wissenschaftlichen Mainstream anzupassen. Das hat beispielsweise sein Beitrag im Rahmen der Münsteraner DStJG-Tagung zur Vermögensbesteuerung[4] gezeigt. Auch die Überlegungen zu Steuergerechtigkeit und deren Relativität in seiner Abschiedsvor-

1 Untertitel: Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht.

2 *Birk*, Steuergerechtigkeit und Transfergerechtigkeit, ZRP 1979, 221.

3 *Birk/Pöllath*, StuW 1979, 16 ff.

4 *Birk*, DStJG 23 (1999), 7 ff.

lesung, die mit dem Titel „Das Ungerechte an der Steuergerechtigkeit“[5] in dieser Zeitschrift veröffentlicht wurde, bringen den Leser voran.

Über sein gesamtes Schaffen hinweg hatte *Dieter Birk* eine hohe Affinität auch zur Ausbildungsliteratur. Das 1988 erschienene Lehrbuch zum Allgemeinen Steuerrecht[6] blieb zwar ohne weitere Auflagen. Mittlerweile gibt es jedoch „den Birk“, das allen Steuerrechtsstudenten vertraute einbändige Lehrbuch zum gesamten Steuerrecht.[7] Seit der Ersterscheinung im Jahr 1998 gelingt es *Dieter Birk*, nunmehr bereits in 18. Aufl.[8], jedes Jahr eine Neuauflage zu präsentieren. Seit der 16. Aufl. unterstützen ihn seine Schüler *Marc Desens* und *Henning Tappe*, denen *Dieter Birk* das Lehrbuch ab der 19. Aufl. – dieser planvolle Rückzug ist typisch für ihn – ganz überlässt.

Mit der Emeritierung im Jahr 2011 ist *Dieter Birk* konsequent aus allen Ämtern ausgeschieden, die aus seiner Sicht mit dem Status des aktiven Hochschullehrers verbunden waren. Einen solch sauberen Schnitt erlebt man selten. Dabei ging es nicht um einen beruflichen Rückzug, ganz im Gegenteil. *Dieter Birk* publiziert weiter und hat sich andere Betätigungsfelder gesucht. Bei der Sozietät *P+P Pöllath + Partners*, der er aufgrund langjähriger Freundschaft mit *Rainer Pöllath* eng verbunden ist, hat er sich um die steuerrechtliche Aus- und Fortbildung gekümmert. Aktuell berät er den Verlag *C.H. Beck* hinsichtlich des steuerrechtlichen Verlagsprogramms.

Dieter Birk kennt außerdem ein Leben außerhalb des Steuerrechts: Er ist Familienvater von vier Kindern, er ist Musiker, und auch hier vielfältig: Violine, Orgel, Querflöte, und er genießt die vielfältigen Angebote in Berlin, wohin er nach der Emeritierung seinen Wohnsitz verlegt hat. Gradlinigkeit gepaart mit Empathie, aber auch eben diese reichen außersteuerlichen Interessen machen *Dieter Birk* sympathisch. Wir wünschen ihm, dass er seinen vielfältigen Interessen in Zukunft noch intensiver und bei bester Gesundheit pflegen kann.

Köln, im Juni 2016 JOHANNA HEY

5 StuW 2011, 354.

6 *Birk*, Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht, 1988 und *Birk*, Allgemeines Steuerrecht. Fälle und Lösungen nach höchstrichterlichen Entscheidungen, 1988.

7 *Birk*, Steuerrecht, 1. Aufl. 1998.

8 *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 18. Aufl. 2015.

Festbeiträge

„Steuergerechtigkeit" als verfassungsrechtliches und als steuerpolitisches Argument

Prof. Dr. ROLF ECKHOFF, Regensburg*

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Die Ableitung des Leistungsfähigkeitsprinzips in der Rechtsprechung des BVerfG
III. Steuergerechtigkeit in der „Systemlehre" Klaus Tipkes
IV. Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers im Steuerrecht
V. Die steuerpolitische Diskussion über „Steuergerechtigkeit"
VI. Was ist „Steuergerechtigkeit"?
1. Die Philosophie
2. Die Ökonomie
a) Die Neoklassik
b) Die neue „Linke"
VII. Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts
1. Die Einkommensteuer
2. Die Mehrwertsteuer
3. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer
4. Die Vermögensteuer
5. Die Körperschaftsteuer
6. Das Internationale und das Europäische Unternehmensteuerrecht
VIII. Fazit

Die Arbeit unterscheidet zwischen juristischen, philosophischen, ökonomischen und politischen Vorstellungen von Steuergerechtigkeit. Sie kommt zu dem Ergebnis, dass auch verfassungsrechtlich unverbindliche Gerechtigkeitsvorstellungen für den Steuergesetzgeber beachtlich sind, wenn er Akzeptanz für Steuergesetze erwartet. Die Fähigkeit des Steuerrechts, soziale Gerechtigkeit durch Umverteilung herzustellen, wird aber durch die gebotene Gerechtigkeit des Steuerrechts begrenzt.

This essay differentiates between legal, philosophical, economical and political ideas of tax equity. It concludes that constitutionally non-binding ideas of justice are considerable for the tax legislator, if he expects acceptance of tax law. The ability of tax law to provide social justice through redistribution is limited by the required justice of tax law.

I. Einleitung

Als *Dieter Birk* vor fünf Jahren aus dem aktiven Dienst als Hochschullehrer verabschiedet wurde, geschah das im Rahmen eines Symposiums mit dem bewusst mehrdeutigen Titel „Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts".[1] In seiner Abschiedsvorlesung sprach *Birk* damals über „das Ungerechte an der Steuergerechtigkeit".[2] Er interpretierte die Frage nach der Leistungsfähigkeit des Steuerrechts so, dass nach dessen Fähigkeit geforscht wurde, Steuergerechtigkeit(en) zu verwirklichen. Indem er eine These von *Bernd Rüthers*[3] auf die Steuergerechtigkeit übertrug, kam *Birk* zu dem Ergebnis, dass es mehrere (oder sogar viele) Steuergerechtigkeiten gibt, über deren Konkurrenz der Gesetzgeber entscheiden muss.[4] *Dieter Birk* knüpfte damit an das Thema einer grundlegenden Untersuchung zu Fragen der Steuergerechtigkeit an, mit der er etwa 30 Jahre zuvor seine Forscherlaufbahn begonnen hatte.[5] Aus seiner Habilitationsschrift von 1981 rezipierte das BVerfG den Gedanken, dass Steuergerechtigkeit eine horizontale und eine vertikale Dimension habe, dass also sowohl gleich Leistungsfähige als auch Steuerpflichtige mit unterschiedlicher Leistungsfähigkeit im Verhältnis zueinander gerecht besteuert werden müssen: Im Rahmen der Prüfung von Steuergesetzen am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG müsse „zwischen ‚vertikaler' und ‚horizontaler' Steuergerechtigkeit unterschieden werden. In vertikaler Richtung muss die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen. In horizontaler Richtung muss darauf abgezielt werden, dass Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch besteuert werden."[6]

In der Rechtsprechung des BVerfG[7] – und in der ganz herrschenden Meinung in der steuerjuristischen Literatur[8] – scheint auf den ersten Blick weitgehend geklärt zu sein, was unter „Steuergerechtigkeit" zu ver-

---

* *Prof. Dr. Rolf Eckhoff* ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, ins. Finanz- und Steuerrecht an der Universität Regensburg.

1 Vgl. *Kempny*, StuW 2011, 377.

2 *Birk*, StuW 2011, 354.

3 *Rüthers*, JZ 2009, 969 und *Rüthers*, Das Ungerechte an der Gerechtigkeit – Fehldeutungen eines Begriffs, 3. Aufl. 2009.

4 Vgl. *Birk*, StuW 2011, 354 (355).

5 *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernorm – Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, 1983. Das Thema hatte ihn auch schon vorher beschäftigt: *Birk*, ZRP 1979, 221.

6 BVerfGE 82, 60 (89) unter Hinweis auf Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip (FN 5), 165, 170; seitdem ständige Rechtsprechung, vgl. BVerfGE 99, 246 (260); 105, 73 (125 f.); 107, 27 (46 f.); 110, 412 (433 f.); 127, 1 (28).

7 Dazu unten Teil II.

8 *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip (FN 5); *Birk*, in FS Kirchhof, 2013, Bd. 2, § 147, 1591 ff.; *Birk*, StuW 2000, 328; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 479 ff.; *Kirchhof*, StuW 1985, 319 (324); *Kirchhof*, StuW 2000, 316 (325 f.); *Kirchhof*, HStR Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118, Die Steuern (Rz. 182 ff.); *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht – Die Verantwortung des Gesetzgebers für einen gleichmäßigen Vollzug des Einkommensteuerrechts, 1999, 151 ff. m.w.N. Einschränkend zur Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips aber *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO, Rz. 50a (Januar 2012). Die Gegenmeinung hat sich nicht durchsetzen können: *Littmann*, in FS Neu-

stehen ist: Sie besteht danach in der Besteuerung entsprechend der individuellen Leistungsfähigkeit. In krassem Gegensatz dazu wird in der allgemeinen gesellschaftlichen und vor allem in der politischen Diskussion (insbesondere in Zeiten des Wahlkampfes) eine intensive Auseinandersetzung darüber geführt, worin Steuergerechtigkeit besteht und wie sie durch den Steuergesetzgeber zu verwirklichen wäre.[9] Dort findet sich in der Tat nicht „*die* Steuergerechtigkeit", aus der „richtiges Steuerrecht" abzuleiten wäre, sondern es werden ganz unterschiedliche Positionen zu Fragen der Steuergerechtigkeit vertreten; dort zeigen sich viele Steuergerechtigkeiten, über die die Bürger in Wahlen und die Abgeordneten im politischen Prozess zu entscheiden haben. Welche These ist richtig: Gibt es *eine* Steuergerechtigkeit, an die der Gesetzgeber über Art. 3 Abs. 1 GG gebunden ist, oder gibt es beliebig viele Gerechtigkeitsvorstellungen, unter denen er nach politischer Opportunität auswählen kann? Hat die allgemeine, in der Gesellschaft und in der Politik geführte Diskussion über Steuergerechtigkeit(en) überhaupt irgendeine Bedeutung für das, was dem Gesetzgeber von Verfassungs wegen bei der Ausgestaltung der Steuergesetze vorgegeben ist – oder stellt sie nur ein unsachliches „Rauschen", ein Störgeräusch dar, das bei der professionellen Beschäftigung mit dem Verfassungsrecht ausgeblendet werden muss? Ergeben sich aus der politischen Philosophie, die sich seit Jahrtausenden auch und vor allem mit Fragen der Verteilungsgerechtigkeit beschäftigt, oder ergeben sich aus der ökonomischen Forschung Erkenntnisse, die auch in normative Maßstäbe für gerechtes Steuerrecht einfließen? Hat „Steuergerechtigkeit" überhaupt eine verfassungsrechtliche Bedeutung? Was ist, woraus folgt und was gebietet „Steuergerechtigkeit"? Es sind noch längst nicht alle Fragen geklärt.

II. Die Ableitung des Leistungsfähigkeitsprinzips in der Rechtsprechung des BVerfG

Das BVerfG hat von Anfang seiner verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung zum Steuerrecht an festgestellt, dass sich aus Art. 3 Abs. 1 GG der Grundsatz der Steuergerechtigkeit ergebe[10] und dass es „ein grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit" sei, „dass die Besteuerung nach der (wirtschaftlichen) Leistungsfähigkeit ausgerichtet wird." Das gelte insbesondere für die Einkommensteuer.[11] Ergänzend weist das Gericht darauf hin, dass „das moderne Einkommensteuerrecht (…) auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen hin angelegt" ist.[12] Im Gesetzgebungsverfahren sei es „als ‚das Prinzip der Steuergerechtigkeit' bezeichnet worden, ‚jeden Bürger nach Maßgabe seiner finanziellen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit Steuern zu belasten'."[13] Außerdem wird festgestellt, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip schon in Art. 134 der Weimarer Reichsverfassung normiert war und damals als „oberster Besteuerungsgrundsatz" gewertet wurde, der nach ganz überwiegender Auffassung für den Gesetzgeber bindend war[14] – ohne dass dabei hinreichend deutlich gemacht wurde, was daraus folgt, dass diese Regelung im Wortlaut des Grundgesetzes nicht mehr vorkommt. Obwohl die ganz herrschende Meinung und die ständige Rechtsprechung des BVerfG und der FG von der Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips ausgehen, ist es deshalb nicht ganz leicht, nachzuweisen, woraus sich seine Verbindlichkeit eigentlich ergibt.

Zur Steuergerechtigkeit gehört seit einem Beschluss des BVerfG von 1957 der Schutz der Ehe[15] (durch den Splittingtarif) sowie (seit 1976) die steuermindernde Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen an die Kinder[16], seit 1990 als Schutz des „Existenzminimums der Familie" durch Kinderfreibetrag und Kindergeld[17]. Das Existenzminimum des Steuerpflichtigen selbst muss seit 1992 von Verfassungs wegen steuerfrei bleiben[18]. Seit 1998 ist auch der Betreuungsbedarf für ein Kind steuermindernd zu berücksichtigen. Nicht ganz so eindeutig ist in dieser Rechtsprechung die Frage geklärt, inwieweit auch die steuerliche Berücksichtigung von Erwerbsaufwendungen verfassungsrechtlich verankert ist. Wenn der Gesetzgeber Betriebsausgaben, Werbungskosten und frühere Verluste grundsätzlich steuerfrei stellt, dann muss er das jedenfalls „folgerichtig" tun, er darf also nur aus tragfähigen Gründen von diesem Grundsatz abweichen. Zumindest mittelbar ist damit auch die Berücksichtigung von Erwerbsaufwendungen im Leistungsfähigkeitsprinzip angelegt. Steuergerechtigkeit verwirklicht sich also danach durch die Besteuerung entsprechend der (subjektiv und objektiv bestimmten) individuellen Leistungsfähigkeit.

Die unmittelbare verfassungsrechtliche Verankerung des Leistungsfähigkeitsprinzips soll sich aus dem in Art. 3 Abs. 1 GG verankerten Prinzip der Steuergerechtigkeit ergeben. Die weiteren Ableitungen des Gerichts beruhen auf (schwachen) genetischen Argumenten und darauf, dass der Gesetzgeber des Einkommensteuergesetzes von der Geltung und Verbindlichkeit des Prinzips ausgegangen ist, es seinen Regelungen also zugrunde gelegt hat. Insoweit ergibt

mark, 1970, 113 ff.; *Bodenheim*, Der Staat 17 (1978), 481 (494 ff.); *Kruse*, StuW 1980, 226 (231 f.), *Kruse*, in FS Friauf, 1996, 793 (799); *Arndt*, in FS Mühl, 1981, 17 (18); *Gassner/Lang*, Gutachten zum 14. ÖJT, Bd. III/1, 2000, 118 ff.; *Schenke*, in FS Wahl, 2011, 803 (806 ff.).

9 Dazu unten Teil V.

10 BVerfGE 6, 55 (83 f.); 9, 3 (9); 9, 237 (244); 9, 291 (299); 13, 181 (202); 43, 108 (120).

11 BVerfGE 43, 108 (120) unter Hinweis auf BVerfGE 13, 290 (297); 29, 402 (412); 32, 333 (339) und E 36, 66 (72). In neueren, auf Art. 3 Abs. 1 GG gestützten Entscheidungen zum Steuerrecht findet sich der explizite Rekurs auf die Steuergerechtigkeit nicht mehr, vgl. BVerfGE 122, 210 (230); BVerfGE 123, 111 (119 f.); BVerfGE 126, 400 (416); zuletzt BVerfGE 138, 136.

12 BVerfGE 61, 319 (343 f.).

13 BVerfGE 61, 319 (343 f.) unter Hinweis auf BT-Drucks. 7/1470, 2.11 f. und das Gutachten der Steuerreformkommission, 1971, Abschnitt I, Allgemeiner Teil, Rz. 39; Abschnitt IV, KSt, Rz. 54.

14 BVerfGE 66, 214 (223) unter Hinweis auf *Bühler*, Die Reichsverfassung vom 11.8.1919, 3. Aufl. 1929, Anm. zu Art. 134 und *Anschütz*, Die Verfassung des Deutschen Reichs vom 11.8.1919, 14. Aufl. 1933, Art. 134 Anm. 4 m.w.N.

15 BVerfGE 6, 55 (70 ff.).

16 Im Ansatz schon BVerfGE 43, 108 (118 ff.).

17 Deutlich strenger dann BVerfGE 82, 80 (78 ff.) und BVerfGE 82, 198 (206 ff.).

18 BVerfGE 87, 153 (169 ff.).

sich aber nur eine mittelbare, abgeleitete verfassungsrechtliche Bindungswirkung, die der Gesetzgeber möglicherweise auch wieder ändern könnte. Jedenfalls die unmittelbare verfassungsrechtliche Ableitung des Leistungsfähigkeitsprinzips leidet jedoch unter einem deutlichen Begründungsmangel: Art. 3 Abs. 1 GG gebietet die Gleichheit vor dem Gesetz. „Gleichheit" (oder Gleichbehandlung) ist ein wesentlicher, aber nicht der einzige Bestandteil der Gerechtigkeit.[19] Gleichheit und Gerechtigkeit können nicht ohne weiteres gleich gesetzt werden.[20] Wenn aber Gerechtigkeit mehr fordert als Gleichheit, dann kann aus einem Verfassungsrechtssatz, der Gleichheit gebietet, nicht ohne weiteres auf die verfassungsrechtliche Verbindlichkeit auch anderer Gerechtigkeitsgehalte geschlossen werden.[21] Es ist also nicht möglich, aus einem vorgegebenen Gerechtigkeitsbegriff auf verfassungsrechtliche Maßstäbe der Besteuerung zu schließen, soweit die entsprechenden Gerechtigkeitsgehalte nicht durch den allgemeinen Gleichheitssatz oder – ergänzend – durch andere Verfassungsrechtssätze wie dem Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1 GG), dem Gebot der Achtung der Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 GG) oder den Freiheitsrechten positiviert sind. Andererseits gibt es dann Elemente der Gerechtigkeit, die über die von Art. 3 Abs. 1 GG geforderte Gleichheit vor dem Gesetz hinausgehen. Ob solchen „extrinsichen" Gerechtigkeitsgehalten Bedeutung für das Steuerrecht zukommt, wird zu klären sein. Der Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips tut das allerdings keinen Abbruch: Denn jedenfalls geht der Gesetzgeber zumindest bei der Ausgestaltung des Ertragsteuerrechts von der Geltung dieses Prinzips aus. Zum anderen ist dieses Prinzip nach dem gegenwärtigen Stand der *rechtswissenschaftlichen* Diskussion „alternativlos": Willkür bei der Verteilung der Steuerlast ist nur durch einen sachgerechten Verteilungsmaßstab zu verhindern. Da aber das von einigen Finanzwissenschaftlern favorisierte Äquivalenzprinzip[22] als Grundprinzip der Besteuerung weder mit dem Demokratieprinzip, noch mit dem der Sozialstaatlichkeit zu vereinbaren ist, bleibt das Leistungsfähigkeitsprinzip nach dem gegenwärtigen Stand der Diskussion „zumindest für die direkten Steuern"[23] *der* sachgerechte Maßstab der Besteuerung[24] auch dann, wenn dieses Leistungsfähigkeitsprinzip nicht aus einem abstrakten Begriff der Gerechtigkeit als für den Gesetzgeber verbindlicher Maßstab abzuleiten ist.

III. Steuergerechtigkeit in der „Systemlehre" Klaus Tipkes

In der steuerrechtswissenschaftlichen Literatur hat es *Klaus Tipke*, fortgeführt von *Joachim Lang*, unternommen, den unbestimmten Begriff der „Gerechtigkeit" für das Steuerrecht mit Hilfe allgemeiner, der Philosophie entnommener Gerechtigkeitsregeln zu konkretisieren.[25] In Abgrenzung zu bloßer Steuertechnik und reinem Gesetzespositivismus entwickelt *Tipke* das Leistungsfähigkeitsprinzip als einen „kantianischen Imperativ der Ethik".[26] Er kann sich dabei – so schreibt *Joachim Lang* – „auf die Grundauffassung der europäischen Philosophie seit *Aristoteles* berufen, dass Gerechtigkeit Gleichbehandlung bedeutet".[27] Ausgehend davon wird eine „Systempyramide"[28] errichtet, die dem Steuergesetzgeber Prinzipien und Regeln vorgibt, die das Wesen „richtigen" Rechts ausmachen. „Das Ziel der Steuergerechtigkeit ist nur erreichbar, wenn sich der Gesetzgeber sowohl in der formalen, als auch in der inhaltlichen Ausgestaltung des Steuerrechts Prinzipien und Regeln unterwirft. Nur dann entsteht ein Steuersystem."[29] Nicht nur im Vergleich zur *Leibholzschen* Willkürtheorie[30], sondern auch im Vergleich zur Rechtsprechung des BVerfG kommt *Tipke* auf diesem Weg zu einer „wesentlich strengeren Rechtfertigungslehre, nach der nicht jeder Rechtfertigungsgrund für eine Abweichung vom Vergleichsmaßstab des Leistungsfähigkeitsprinzips genügt."[31] Dem Gesetzgeber wird aufgegeben, mit Hilfe sachgerechter Regeln und Prinzipien eine „Systempyramide" zu errichten, an deren Spitze das Leistungsfähigkeitsprinzip und seine Konkretisierungen durch das subjektive und das objektive Nettoprinzip stehen. „Systembildung und Systembindung"[32] treten an die Stelle von „Chaos" oder einem „Konglomerat"[33] lückenhafter und widersprüchlicher Regelungen des Steuerrechts. „Man nennt einen Rechtsstoff systematisch" – so schreibt *Klaus Tipke* – „wenn er auf Grund bestimmter Regeln so geordnet ist, dass die Gesamtregelung eine Einheit darstellt, frei ist von Lücken, Überschneidungen oder Widersprüchen."[34] Die Regeln und Prinzipien, die aus

19 Vgl. etwa *Röhl/Röhl*, Allgemeine Rechtslehre, 3. Aufl. 2008, 341; *Schwemmer*, in: Mittelstraß, Enzyklopädie Philosophie und Wissenschaftstheorie, Bd. 3, 2. Aufl. 2008, 97. Zur Ausdifferenzierung des Begriffs der Gerechtigkeit durch Aristoteles *Höffe*, Aristoteles, 4. Aufl. 2014, 230.

20 Das sehen auch *Tipke*, in FS Lang, 2010, 21 (31) und *Lang*, StuW 2006, 22 (24), so.

21 *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit (FN 8) 142 ff.; ebenso *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO, Rz. 50a (Jan. 2012).

22 Vgl. *Blankart*, Öffentliche Finanzen in der Demokratie, 8. Aufl. 2011, 27, 183, 188 ff.; *Hansjürgens*, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, 2001.

23 BVerfGE 127, 224 (247).

24 Vgl. *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip (FN 5), 155 ff.

25 Insb. in *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1981. „Steuergerechtigkeit ist der zentrale Wert des Werks von Klaus Tipke und die Leitidee der Kölner Schule." (*Lang*, StuW 2006, 22 (24)).

26 So *Lang*, StuW 2006, 22 (24) über den Ansatz *Tipkes*.

27 So *Lang*, StuW 2006, 22 (24). *Tipke* und *Lang* ziehen aber zu Recht nicht den umgekehrten Schluss: s.o., FN 20.

28 *Tipke*, Steuergerechtigkeit (FN 25), 48.

29 So die Zusammenfassung der *Tipkeschen* „Systemlehre" durch *Hey* in dem von *Tipke* und *Lang* begründeten Lehrbuch zum Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 4.

30 Dazu *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 330 f. und *Lang*, StuW 2006, 22 (24).

31 *Lang*, StuW 2006, 22 (24).

32 *Drüen*, in FS Spindler, 2011, 29. Beispiel für „Systemgerechtigkeit" in der Rechtsprechung des zweiten Senats des BVerfG zum Steuerrecht: BVerfGE 13, 215 (224). Der erste Senat des BVerfG hat demgegenüber die „Systemgerechtigkeit" nie als Maßstab für Steuernormen herangezogen, vgl. *Eckhoff*, in FS Steiner, 2009, 118.

33 *Tipke*, StuW 1971, 2.

34 *Tipke*, Steuergerechtigkeit (FN 25), 47.

dem Leistungsfähigkeitsprinzip abgeleitet werden, müssen dabei „sachgerecht" sein, und aus dieser Forderung nach „Sachgerechtigkeit" leiten sich hier sehr konkrete Maßstäbe dafür ab, welche Regelungen der Gesetzgeber zu erlassen hat.[35] Da nicht nur die Spitze, sondern auch zahlreiche weitere Ebenen und Konkretisierungen der Systempyramide dem Gesetzgeber nach dieser Auffassung verfassungsrechtlich vorgegeben sind, kommt die „Kölner Schule" in vielen Fällen insbesondere etwa des Unternehmensteuerrechts, in denen das BVerfG eine steuergesetzliche Regelung *nicht* beanstandet, zu dem Ergebnis, dass ein Verfassungsverstoß vorliege.[36] Diesem Konzept liegt damit eine sehr bestimmte, für den Gesetzgeber nur in engen Grenzen auszugestaltende Vorstellung von Steuergerechtigkeit zugrunde.

IV. Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers im Steuerrecht

Anders als *Klaus Tipke* betont das BVerfG in zahlreichen Entscheidungen zunächst die besondere Gestaltungsbefugnis oder Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers auf dem Gebiet des Steuerrechts: „Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum." Das Gericht erkennt „die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers" an, „diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert". Im Steuerrecht wird diese gesetzgeberische Freiheit dann jedoch durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit beschränkt.[37]

Dabei unterliegt die Rechtsprechung des Gerichts zur Reichweite der gesetzgeberischen Gestaltungsbefugnis allerdings erheblichen Schwankungen: Die weitreichende Entscheidungsfreiheit des Gesetzgebers ergibt sich aus der notwendigen demokratischen Legitimation des Steuerzugriffs und bezieht sich zum einen auf die Bestimmung des Steuerobjektes, zum anderen auf die Festlegung des Steuertarifs. Auf eine „Differenzierung innerhalb des Steuergegenstandes", insbesondere auf die Verschonung bestimmter Personengruppen zum Zweck der Verhaltenslenkung, bezieht sich dieser weite Entscheidungsspielraum eigentlich zunächst nicht.[38] Sind die Entscheidungen zu Steuerobjekt und Tarif getroffen, ergibt sich ein Anknüpfungspunkt für das ebenfalls in Art. 3 Abs. 1 GG verankerte Gebot der Folgerichtigkeit. Während in einer neueren Kammerentscheidung hier eine „engere (…) Bindung des Gesetzgebers an die Grundsätze der Folgerichtigkeit und Belastungsgleichheit" postuliert wird[39], wird er in zahlreichen anderen Entscheidungen hinsichtlich der Frage, welche Regelungsziele eine Durchbrechung des Prinzips der Besteuerung entsprechend der Leistungsfähigkeit rechtfertigen können, weitgehend freigestellt.

In einer (inzwischen revidierten) Entscheidung von 1976 hat das Gericht das Leistungsfähigkeitsprinzip sogar weitgehend relativiert und dem Gesetzgeber ausgerechnet in dem Bereich nahezu alle Schranken geöffnet, der heute den „harten Kern" der verfassungsrechtlichen Dogmatik zum Einkommensteuerrecht ausmacht: zum subjektiven Nettoprinzip bei der Besteuerung des Kindesunterhalts. „Das Prinzip einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erweist sich allerdings, wenn daraus konkrete Schlüsse gezogen werden sollen, als vieldeutig, wie immer wieder in der Finanzwissenschaft betont wird (…)." Die Minderung der Leistungsfähigkeit durch Unterhaltsverpflichtungen müsse der Gesetzgeber grundsätzlich berücksichtigen. „Bei der Regelung jedoch, wie diese Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit zu ermitteln und zu beurteilen und wie ihr Rechnung zu tragen ist, lässt das Gleichheitsgebot des Grundgesetzes und das ihm zu entnehmende Gebot der Steuergerechtigkeit dem Gesetzgeber Gestaltungsfreiheit. Er kann sich dabei weitgehend von sozialpolitischen und auch gesellschaftspolitischen Erwägungen und Absichten leiten lassen. Zur reinen Verwirklichung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist der Gesetzgeber auch bei der Einkommensteuer von Verfassungs wegen nicht verpflichtet".[40]

Noch deutlicher formulierte der BFH in einer Entscheidung von 1987 den weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers: „Bei der Prüfung einer Norm am Maßstab des Gleichheitssatzes ist zunächst davon auszugehen, dass dem Gesetzgeber eine weitgehende

35 Vgl. etwa *Tipke*, Steuergerechtigkeit (FN 25), 72 ff. Zur Kritik am Ansatz *Tipkes* vgl. *Drüen* in FS Spindler, 2011, 29 (34); *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO, Rz. 50a (Jan. 2012); *Heun*, in: Dreier, GG, 3. Aufl. 2013, Art. 3 Rz. 75; *Kischel*, in: Mellinghoff/Palm, Gleichheit im Verfassungsstaat, 175; *Schwarz*, in FS Isensee, 2007, 949 ff.; *Eckhoff*, in FS Steiner, 2009, 118 (122 ff.). Vgl. auch *Elschen*, StuW 1988, 1 (8): „Mit dem Anspruch der Wissenschaftlichkeit kann nicht gefordert werden, dass eine bestimmte Konzeption steuerlicher Gerechtigkeit verwirklicht werden soll."

36 Vgl. etwa *Montag*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 12 Rz. 1–2 und *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 10 Rz. 61 gegen BVerfGE 120, 1; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rz. 816 zu § 32c EStG a.F. gegen BVerfGE 116, 164; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 11 Rz. 42 gegen BVerfGE 127, 224. Zu den ebenfalls für verfassungswidrig gehaltenen §§ 8a (§ 11 Rz. 56) und 8c KStG (§ 11 Rz. 58) liegen noch keine Entscheidungen des BVerfG vor.

37 So zuletzt BVerfGE 127, 1 (127 f.), st. Rspr.

38 So das BVerfG in einem Kammerbeschluss des ersten Senats zur Gewerbesteuer, BVerfG v. 15.2.2016, 1 BvL 8/12, DStR 2016, 862 (864 f.).

39 BVerfG DStR 2016, 862 (865).

40 BVerfGE 43, 108 (120 f.); allerdings insoweit später (1990) aufgegeben durch BVerfGE 82, 60. An die Formulierung des Gerichts von 1976 erinnert die noch 2008 geäußerte Auffassung des damaligen Staatssekretärs im BMF, *Nawrath*, die praktische Steuerpolitik sei an die vom BVerfG geforderte Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und an das Rechtsstaatsprinzip gebunden, das allerdings – so meinte jener Staatssekretär – nur niedrige Hürden aufstelle. Sonstige, auch verfassungsrechtlich fundierte Forderungen nach Steuergerechtigkeit seien für den Gesetzgeber nur „Referenzpositionen". In Wirklichkeit gehe es immer um Verteilungsentscheidungen. Vgl. *Nawrath*, DStR 2009, 2. Vgl. auch *Nawrath*, JbFStR 2008/2009, 11 (12).

Gestaltungsfreiheit zukommt (…). Eine Verletzung des Gleichheitssatzes ist erst dann gegeben, wenn für eine vom Gesetzgeber getroffene Differenzierung sachlich einleuchtende Gründe schlechterdings nicht mehr erkennbar sind und die getroffene Regelung deshalb als willkürlich erscheint (…). Das bedeutet, dass bei der verfassungsrechtlichen Prüfung einer Rechtsnorm am Maßstab des Gleichheitssatzes nur die Einhaltung der äußersten Grenzen der gesetzgeberischen Freiheit nachzuprüfen ist. Gegenstand der Prüfung ist dagegen nicht, ob der Gesetzgeber die gerechteste und zweckmäßigste Lösung getroffen hat (…). Ist die vom Gesetzgeber gewählte Lösung mit dem Gleichheitssatz noch vereinbar, so kommt es nicht darauf an, ob eine andere Lösung gerechter oder vernünftiger gewesen wäre oder dem Gleichheitssatz noch besser entsprochen hätte (…)."[41] Das Gebot der Steuergerechtigkeit erfährt hier eine deutliche Relativierung: Es „verlangt (…) nicht in jedem Fall Gleichheit der steuerlichen Belastung (…). Steuergesetze verfolgen nicht nur den Zweck, Haushaltsmittel zu beschaffen; sie werden vielfach auch zur Erreichung anderer Ziele (wirtschafts-, gesellschafts- und sozialpolitischer Art) eingesetzt. Die in diesem Zusammenhang getroffenen Regelungen können steuerliche Differenzierungen zugunsten oder zuungunsten einer Gruppe enthalten, ohne dass hierdurch der Gleichheitssatz verletzt wird (…)."[42] Beide Entscheidungen gingen damals über eine bloße Willkürprüfung der gesetzlichen Differenzierung nicht hinaus.

Seit den grundlegenden Beschlüssen zur Steuerfreiheit des Unterhaltes in Höhe des Kinderexistenzminimums von 1990[43] wurde diese Großzügigkeit gegenüber dem Gestaltungswillen des Gesetzgebers zumindest im Bereich des subjektiven Nettoprinzips nach und nach eingeschränkt.[44] Lenkungsziele und Förderungszwecke des Gesetzgebers, die zu einer Abweichung von der Besteuerung entsprechend der Leistungsfähigkeit führen, werden aber noch immer in weitem Umfang akzeptiert. Dabei betrifft diese Großzügigkeit sowohl Ausnahmen von der Bemessungsgrundlage, als auch Privilegierungen durch einen entsprechenden Tarif. So hat das BVerfG in der Entscheidung von 2006 zum Tarifprivileg für gewerbliche Einkünfte durch den früheren § 32c EStG entschieden, dass zwar die systematische Unterscheidung zwischen verschiedenen Einkunftsarten als Rechtfertigungsgrund für eine steuerliche Ungleichbehandlung ebenso wenig genügt wie der bloße Finanzbedarf des Staates oder eine knappe Haushaltslage. Der Steuergesetzgeber sei jedoch grundsätzlich nicht gehindert, nichtfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen, solange der Förderungs- und Lenkungszweck im Gesetz hinreichend erkennbar angelegt und gleichheitsgerecht ausgestaltet sei. „Dabei ist dem Gesetzgeber hinsichtlich der wirtschaftspolitischen Diagnose und Prognose sowie bei der Wahl sachgerechter Mittel, insbesondere auch bei der Antwort auf die Frage, wie der Kreis der Begünstigten sachgerecht abzugrenzen ist, ein weiter Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum einzuräumen; das gilt für direkte und auch für indirekte (steuerliche) Subventionen".[45]

Die zweite Entscheidung zur Erbschaft- und Schenkungsteuer von 2006[46] beanstandete zwar die Verfälschung der Bemessungsgrundlage durch die unterschiedlichen Bewertungsmethoden bei Betriebsvermögen, Grundvermögen, Gesellschaftsanteilen und land- und forstwirtschaftlichen Betrieben. Sie zeigte dem Gesetzgeber aber zugleich auf, wie er die Privilegierung bestimmter Vermögensbestandteile „verfassungsfest" realisieren könnte: Führe ein Steuergesetz zu einer steuerlichen Verschonung, die einer gleichmäßigen Belastung der jeweiligen Steuergegenstände innerhalb einer Steuerart widerspreche, so könne eine solche Steuerentlastung vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber das Verhalten des Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken wolle. Das könne „im Ausnahmefall" sogar dazu führen, dass bestimmte Steuergegenstände vollständig von der Besteuerung ausgenommen werden.[47]

Da der Gesetzgeber von dieser großzügigen Einladung durch die §§ 13a und 13b ErbStG zur Verschonung betrieblichen Vermögens (weiterhin) ausgiebigen Gebrauch gemacht hat, musste das Gericht im 3. Erbschaftsteuerurteil von 2014 die Anforderungen an Verschonungssubventionen präzisieren. Es betonte zwar auch hier, dass sich die aus dem Gleichheitssatz abzuleitenden Prüfungsmaßstäbe „nur nach den jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereichen bestimmen lassen"[48], bemühte sich dann aber erkennbar, den Vorwurf einer steuerrechtlichen Sonderdogmatik[49] zu entkräften und Rechtfertigungsgründe für ein Abweichen vom Leistungsfähigkeitsprinzip mit der gleichen Intensität zu prüfen, die auch in anderen Rechtsgebieten Anwendung findet. Die Bindung des Gesetzgebers an den Gleichheitssatz bedeute dabei aber „zunächst (…) nur, dass er seine Leistungen nicht nach unsachlichen Gesichtspunkten, also nicht willkürlich verteilen darf. Sachbezogene Gesichtspunkte stehen ihm in weitem Umfang zu Gebote, solange die Regelung sich nicht auf eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Umstände stützt und insbesondere der Kreis der von der Maßnahme Begünstigten sachgerecht abgegrenzt ist."[50] Bis hierhin erfolgt also nur eine Willkürprüfung. Der damit eröffnete erheliche Gestaltungsspielraum ist allerdings nicht grenzenlos, da „die nähere Ausgestaltung solcher Verschonungsregelungen einer strengeren verfassungsgerichtlichen Kontrolle unterliegt. Neben den (…) Merkmalen der Verfügbarkeit, der freiheitsrechtlichen Relevanz oder der Nähe des Differenzierungsgrundes zu Art. 3 Abs. 3 GG kann

41 BFHE 150, 22 (25).
42 BFHE 150, 22 (25).
43 BVerfGE 82, 60 (78 ff.) und BVerfGE 82, 198 (206 ff.).
44 Vgl. insbesondere auch BVerfGE 87, 153 (169 ff.).
45 BVerfGE 116, 164 (181 f.).
46 Der erste Erbschaftsteuerbeschluss von 1995 beruhte noch weitgehend auf dem freiheitsrechtlichen Ansatz *P. Kirchhofs*, BVerfGE 93, 165 (172 ff.), stellte aber auch schon (176 ff.) einen Verstoß der ungleichmäßig bewerteten Bemessungsgrundlage gegen Art. 3 Abs. 1 GG fest.
47 BVerfGE 117, 1 (31 f.).
48 BVerfGE 138, 136 (180, Rz. 121).
49 *Lepsius*, JZ 2009, 260, *Kischel*, in: Mellinghoff/Palm, Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, 175 ff.
50 BVerfGE 138, 136 (182, Rz. 125).

die Freiheit des Gesetzgebers im Steuerrecht durch das Ausmaß der mit der Steuerverschonung bewirkten Ungleichbehandlung und durch deren Auswirkung auf die gleichheitsgerechte Erhebung dieser Steuer insgesamt eingeschränkt sein. Je nach Intensität der Ungleichbehandlung kann dies zu einer strengeren Kontrolle der Förderziele durch das BVerfG führen."[51] Trotz dieser „strengeren Kontrolle" respektiert auch das dritte Erbschaftsteuerurteil einen extrem weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers. Einerseits soll es ihm nur verwehrt sein, Leistungen (oder Steuerverschonungen) „nach unsachlichen Gesichtspunkten" also willkürlich zu verteilen.[52] Andererseits soll dann „die nähere Ausgestaltung" einer Verschonungsregelung – je nach Grad der Ungleichbehandlung – „strenger" kontrolliert werden.[53]

Die anhaltende Großzügigkeit des BVerfG gegenüber dem Gestaltungswillen des Steuergesetzgebers wird in der Literatur zum Teil heftig kritisiert.[54] Vor allem unterliegt diese Rechtsprechung erheblichen Schwankungen. Die Formulierungen des aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleitenden Verfassungsmaßstabes für Steuergesetze erweckt mitunter den Eindruck, dass das Gericht jeweils ganz am Anfang seiner Argumentation entweder in Richtung der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit oder aber in der der Forderung nach folgerichtiger Besteuerung der Leistungsfähigkeit abbiegt, ohne dass sicher prognostiziert werden könnte, welchem der beiden Wege das Gericht folgen wird. Deutlich wird aber, dass das BVerfG dem Gesetzgeber nicht eine *bestimmte* Entscheidung als allein „sachgerecht", „systemgerecht" oder allein folgerichtig aufzwingt. Es überprüft vielmehr immer die vom Gesetzgeber gewählte Differenzierung (oder Gleichbehandlung), ohne ihm ein aus der Verfassung abzuleitendes Modell vorzuschreiben. Allenfalls äußert das Gericht im Rahmen eines obiter dictums, welche Regelung (wie etwa der Splittingtarif[55], eine Abgeltungsteuer für Kapitalerträge[56] oder ein Abschmelzen des Grundfreibetrages bei höheren Einkommen durch den Tarifverlauf[57]) auch oder jedenfalls verfassungsgemäß wäre.

Ausnahmen dazu bilden allerdings zwei Entscheidungen aus den Jahren 1958 und 2010[58], in denen dem Gesetzgeber aus Gründen der „Gerechtigkeit" „im Sinne der verhältnismäßigen Gleichheit"[59] und abgeleitet aus dem „Gebot der Steuergleichheit"[60] ein progressiver Tarif der Einkommensteuer vorgegeben wurde, ohne dass es in diesen Entscheidungen auf diesen Gesichtspunkt ankam. Diese Entscheidungen weichen von einer ansonsten ständigen Rechtsprechung ab, nach der der allgemeine Gleichheitssatz dem Gesetzgeber gerade auch bei der Bestimmung des Steuersatzes „einen weitreichenden Gestaltungsspielraum" zubillige[61], lediglich „folgerichtig gestaltete Übergänge" bei der Gestaltung des Einkommensteuertarifs gebiete und Progressionssprünge ausschließe, die die vertikale Gleichheit verletzen.[62] Unzulässig, weil nicht sachgerecht wäre allerdings ein *degressiver* Steuertarif.[63] In der Entscheidung zur Aufgabe des Halbteilungsgrundsatzes von 2006 hat der zweite Senat festgestellt: Weder das „Gebot vertikaler Steuergerechtigkeit (Art. 3 Abs. 1 GG) noch das Verbot übermäßiger Steuerbelastung (Art. 14 GG) geben jedoch einen konkreten Tarifverlauf vor; vielmehr setzen beide den unmittelbar demokratisch legitimierten Entscheidungen des Parlaments einen äußeren Rahmen, der nicht überschritten werden darf. Bei der Einkommensteuer liegt es im Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers, ob der Tarif linear oder progressiv ausgestaltet wird. Wählt der Gesetzgeber einen progressiven Tarifverlauf, ist es grundsätzlich nicht zu beanstanden, hohe Einkommen auch hoch zu belasten, soweit beim betroffenen Steuerpflichtigen nach Abzug der Steuerbelastung ein – absolut und im Vergleich zu anderen Einkommensgruppen betrachtet – hohes, frei verfügbares Einkommen bleibt, das die Privatnützigkeit des Einkommens sichtbar macht. Ist letzteres gewährleistet, liegt es weitgehend im Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers, die Angemessenheit im Sinne vertikaler Steuergerechtigkeit selbst zu bestimmen."[64] Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergibt sich nicht, welcher Vergleichsmaßstab sachgerecht ist. Das *Gebot* eines progressiven Steuertarifs ließe sich darum allenfalls aus dem Sozialstaatsprinzip ableiten. Dort aber hat der Gesetzgeber nach allgemeiner Auffassung weitgehende Gestaltungsfreiheit hinsichtlich der Maßnahmen, durch die er Sozialstaatlichkeit verwirklichen will. Aus dem Sozialstaatsprinzip ergibt sich darum, dass der progressive Einkommensteuertarif *zulässig* ist, nicht aber, dass er verfassungsrechtlich *geboten* wäre.

Soweit über die Gebote der Folgerichtigkeit und Verhältnismäßigkeit der Lastenverteilung hinaus „‚überzeugende' dogmatische Strukturen durch eine systematisch konsequente und praktikable Tatbestandsausgestaltung entwickelt werden müssen, bleibt dies" – so das BVerfG – „der Gesetzgebung und der Fachgerichtsbarkeit überlassen. Es ist" – seiner eigenen

51 BVerfGE 138, 136 (182 f., Rz. 126). Vgl. auch den Beschluss zum Tarif der Zweitwohnungsteuer von 2014: BVerfGE 135, 126 (148).

52 BVerfGE 138, 136 (182, Rz. 125).

53 BVerfGE 138, 136 (182 f., Rz. 126).

54 Vgl. etwa *Drüen*, Ubg 2009, 23 und *Schön*, StuW 2013, 289 (295): „Wenn sich hinter der Redeweise vom Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers wenig mehr verbirgt als die Akzeptanz eines Umverteilungsraums für Mehrheiten oder einflussreiche Minderheiten, der durch keine verfahrensrechtlichen Garantien begrenzt wird, müssen die Grundrechte materielle Grenzen formulieren." *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 100–102 fordert das BVerfG zu „judicial activism" zur Durchsetzung der Gerechtigkeitswertungen der Verfassung auf. Die Wertungs- und Konkretisierungsspielräume des Gesetzgebers werden zwar auch hier anerkannt, seien aber „anhand dogmatisch begründeter Steuergerechtigkeitsüberlegungen" auszufüllen, die zusammen mit den (juristischen und ökonomischen) Steuerwissenschaften zu entwickeln seien.

55 BVerfGE 6, 55 (76, 80).

56 BVerfGE 84, 239 (282 f.).

57 BVerfGE 87, 153 (178).

58 BVerfGE 8, 51 (68 f.) und BVerfGE 127, 224 (247).

59 BVerfGE 8, 51 (68).

60 BVerfGE 127, 224 (247).

61 BVerfG v. 15.2.2016, 1 BvL 8/12, DStR 2016, 862 (864).

62 So etwa BVerfGE 87, 153 (170).

63 BVerfGE 135, 126 (148).

64 BVerfGE 115, 97 (117).

Auffassung nach – „nicht Aufgabe des BVerfG, die ‚Richtigkeit' von Lösungen komplexer dogmatischer Streitfragen, wie sie für manche Bereiche des Steuerbilanzrechts und jedenfalls für den Bereich der Rückstellungen typisch sind, zu kontrollieren und zu gewährleisten".[65] Da sich Gerechtigkeitsargumente auf die Verteilung von Gütern und Lasten beziehen, betreffen sie in erster Linie Lastenausteilungs- oder Fiskalzwecknormen wie insbesondere den Tarif. Für Lenkungsnormen werden sie dagegen nur mittelbar – über die Abweichung von einer gerechten Verteilung der Lasten – relevant. Ob sich der Gesetzgeber beim Ausfüllen seines Gestaltungsspielraumes von Verteilungsentscheidungen, Lenkungszwecken oder ausschließlich von steuertechnischen Überlegungen leiten lässt, obliegt seiner Entscheidung. Die Intensität, mit der die Umsetzung solcher Zwecke der Gesetzgebung verfassungsgerichtlich (mit Hilfe des Verhältnismäßigkeitsprinzips) überprüft wird, hängt dann von dem Ausmaß ab, in dem von einer gerechten Lastenverteilung zum Zweck der Lenkung abgewichen wird. Wer im Steuerrecht nicht nur eine (mehr oder weniger gelungene) Ausformung grundlegender Gerechtigkeitserwägungen, sondern auch den Ausdruck des Gestaltungswillens einer demokratisch legitimierten Mehrheit sieht, kann einer solchen, dem Grundsatz der Gewaltenteilung entsprechenden Zurückhaltung des Gerichts zustimmen.

V. Die steuerpolitische Diskussion über „Steuergerechtigkeit"

In Wahlkämpfen wird in Deutschland regelmäßig heftig über Fragen der Gerechtigkeit der Steuergesetze gestritten. Das war 2005 so, als *Paul Kirchhof* im Wahlkampf mit seinem Konzept einer Flat Tax politisch scheiterte. Das war nach 2009 so, als die *FDP* sich vergeblich am Thema der Steuersenkung abarbeitete. Und das war nach 2013 so, nachdem ein Bundestagswahlkampf von allen Parteien maßgeblich unter dem Stichwort der Steuergerechtigkeit geführt wurde. Damals wurde um die richtige Besteuerung von Familien und Partnerschaften gestritten, um die Zukunft der Erbschaft- und Schenkungsteuer, die Wiedereinführung der Vermögensteuer und ganz allgemein über das wünschenswerte Niveau steuerlicher Umverteilung. Die Frage nach der Steuergerechtigkeit wurde in der damaligen Diskussion weitgehend gleichgesetzt mit derjenigen nach dem Ausmaß der Umverteilung von Einkommen und Vermögen durch Steuern. Union und *FDP* wollten das Steuerniveau senken, die *SPD* wollte es erhöhen. Kern der grünen Vorschläge war eine deutliche Erhöhung der Erbschaftsteuer, die dort zu einer Verdoppelung des Steueraufkommens führen sollte. Dazu kam die Einführung einer einmaligen Vermögensabgabe zum Abbau der Staatsschulden (mit einem geplanten Aufkommen von 100 Mrd. € in zehn Jahren) und zusätzlich die Einführung einer Vermögensteuer i.H.v. 1,5 % für Vermögen von über 1 Mio. €. Der Umverteilungszweck war hier also besonders deutlich ausgeprägt.[66] Politiker der *Linken* forderten im Februar 2013 sogar eine 100 %ige Einkommensteuer auf Einkommen über 40.000 €.[67] Begründet wurden nahezu alle diese gegensätzlichen Positionen mit der Forderung nach größerer steuerlicher Gerechtigkeit. Steuergerechtigkeit ist ein wichtiges Argument im politischen Wettbewerb, ja ein politischer Kampfbegriff.[68] Nach den Wahlkämpfen von 2005, 2009 und 2013 aber wurde es in der praktischen Gesetzgebungstätigkeit still um Fragen der Steuergerechtigkeit.

Die Beobachtung, dass diese Fragen zwar in Zeiten des Wahlkampfes, nicht aber in der praktischen Politik nach der Wahl eine Rolle spielen[69], ist dabei offenbar völlig unabhängig davon, welcher Partei der jeweilige Finanzminister angehört. Das bestätigt sich in der laufenden Legislaturperiode in besonderer Weise: Auf die heftigen steuerpolitischen Debatten des letzten Wahlkampfes folgten endlos lange Koalitionsverhandlungen. Deren Ergebnis war dann eine Art Patt: Die Union verzichtete auf die Steuersenkungen, die *SPD* auf Steuererhöhungen. Die Folge war ein weitgehender steuerpolitischer Stillstand in der laufenden Legislaturperiode. Die Öffnung des Splittingtarifs für Lebenspartnerschaften wurde nicht politisch, sondern vom BVerfG durchgesetzt.[70] Nicht einmal die im Koalitionsvertrag vereinbarte Anpassung der Erbschaftsteuer an die Vorgaben des BVerfG[71], die bis zum 30.6.2016 erfolgen müsste, hat bisher deutliche Konturen angenommen. Während die praktische Steuerpolitik derzeit also nahezu zum Erliegen gekommen ist, bereiten sich die Parteien darauf vor, auch den kommenden Bundestagswahlkampf über Fragen der Steuergerechtigkeit zu führen: So wird bei den *Grünen* erneut die Wiedereinführung der Vermögensteuer vorgeschlagen[72], während die Union – Presseberichten zu Folge – darüber nachdenkt, für die nächste Legislaturperiode Steuersenkungen in Aussicht zu stellen.[73]

Auch in der Presse werden Fragen der Steuergerechtigkeit regelmäßig und intensiv diskutiert. Als Verstoß gegen die Gebote der Steuergerechtigkeit kritisiert werden in der veröffentlichten Diskussion die „gefühlt" zu niedrige Besteuerung der „Reichen"[74], das Ausmaß der Steuerhinterziehung, mutmaßlich vor allem bei Besserverdienenden, Gestaltungs- und Steuer-

65 BVerfGE 123, 111 (123).

66 Vgl. Institut der deutschen Wirtschaft, Die Programme zur Bundestagswahl 2013 von *SPD*, *Bündnis 90/Die Grünen*, *DIE LINKE*, *FDP* und *CDU/CSU*, 2013.

67 Der Tagesspiegel v. 4.2.2013.

68 Vgl. *Birk*, StuW 2011, 354 (358).

69 Diese Diagnose stellt auch *Wagner*, DStR 2014, 1133.

70 BVerfGE 133, 377.

71 BVerfGE 138, 136.

72 SZ v. 19.5.2016: „Ärger auf Bestellung – Bei den *Grünen* bricht heftiger Streit über die Steuerpolitik aus" (http://www.sueddeutsche.de/politik/gruene-aerger-auf-bestellung-1.2999057, abgerufen am 3.6.2016).

73 Vgl. Spiegel-Online v. 27.4.2016: „Debatte um kalte Progression: Schäuble hält Steuersenkung für möglich" (http://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/schaeuble-stellt-steuersenkung-gegen-kalte-progression-in-aussicht-a-966309.html); dazu auch Handelsblatt v. 28.5.2016: „Kauder regt Steuersenkung für 2017 an" (http://www.handelsblatt.com/politik/deutschland/cdu-im-wahlkampf-kauder-regt-steuersenkung-fuer-2017-an/13655008.html, beide abgerufen am 3.6.2016).

74 Vgl. *Birk*, StuW 2011, 354 (358).

fluchtmöglichkeiten bei hohen Einkommen[75], die Komplexität und Fehleranfälligkeit von Steuererklärungen sowie eine mangelhafte Personalausstattung und Kapazität der Finanzverwaltung, die zum Teil – als Instrument der Wirtschaftsförderung – politisch gewollt sei.[76] Die Lethargie der praktischen Steuerpolitik steht in merkwürdigem Gegensatz zu dieser durchaus aufgeregt geführten Diskussion.

Handelt es sich bei der Forderung nach Steuergerechtigkeit also nur um ein „politisches Schlagwort", nicht aber um einen Rechtsbegriff?[77] Jedenfalls lässt die in der Steuerrechtswissenschaft und in der Öffentlichkeit geführte Gerechtigkeitsdebatte Praktiker der Steuerpolitik weitgehend kalt. So meinte der damalige Staatssekretär im Bundesfinanzministerium, *Axel Nawrath*, in einem Vortrag von 2008, der Steuergesetzgeber sei an das Rechtsstaatsprinzip und an das Prinzip der Gleichheit der Lastenzuteilung gebunden. Sonstige sog. Steuerrechtsprinzipien könnten dagegen für den Gesetzgeber immer nur „Referenzpositionen" sein.[78] In Wirklichkeit gehe es immer nur um Verteilungsentscheidungen. Auch *Michael Sell*, Ministerialdirektor im BMF, outete sich auf einer Steuerrechtstagung von 2014 als „bekennender Fiskalist".[79]

Ein möglicher Grund für das Desinteresse der praktischen Politik an Fragen der Steuergerechtigkeit ist, dass zwar eigentlich alle dafür sind, dass aber jeder etwas anderes darunter versteht. Es ist nahezu unmöglich, einen Konsens darüber zu erzielen, was Steuergerechtigkeit ist. Mehrheiten sind so aber nur schwer zu erreichen. Der jeweils im Sommer veröffentlichte Armutsbericht der Bundesregierung löst regelmäßig eine heftige Debatte um die Verteilung von Einkommen und Vermögen in Deutschland aus.[80] Aus dem Bericht wird die These abgeleitet, dass sich sowohl das laufende Einkommen, insbesondere die Löhne, als auch das Vermögen in Deutschland immer stärker auseinander entwickeln.[81] Die Reichen werden reicher, die Armen werden zwar nicht ärmer, aber jedenfalls zahlreicher, so die – allerdings nicht unumstrittene – Ausgangsthese.[82] Manche Ökonomen sehen darin eine Gefahr für den Zusammenhalt demokratischer Gesellschaften.[83] Eine Reaktion auf die Diskussion über den Armutsbericht in Deutschland war die von der *SPD*, den *Grünen* und der *Linken* erhobene Forderung nach einer stärkeren Besteuerung der „Reichen". Gerechte Steuern sind danach solche, die den vorhandenen Wohlstand umverteilen – und zwar in weitaus größerem Maße, als sie es bisher tun. Steuergerechtigkeit wird hier vor allem interpretiert als die Forderung nach einer stärkeren Umverteilung.

Dass solche Argumente Einfluss auch auf die verfassungsrechtliche Diskussion gewinnen können, hat das Minderheitenvotum der Richter *Gaier*, *Masing* und *Baer* zum dritten Erbschaftsteuerurteil[84] gezeigt. Sie wollen die Verschonungsregelungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes und die dadurch bewirkten Ungleichbehandlungen auch „im Lichte des Sozialstaatsprinzips" beurteilen und dadurch „ihre Gerechtigkeitsdimension" voll sichtbar machen. In der Erbschaftsteuer sehen sie einen Beitrag zur Herstellung sozialer Chancengleichheit, das unverhältnismäßige Vermögensakkumulationen verhindern soll.[85] Der Gesetzgeber ist nach dieser Auffassung zum Ausgleich sozialer Gegensätze mit Hilfe der Erbschaftsteuer verpflichtet.[86] Die sonst durch das BVerfG betonte Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers wird nach dieser Mindermeinung also durch eine verfassungsrechtliche Pflicht zur Erhebung einer Steuer eingeschränkt.

Auch die Gegenposition wird allerdings in der öffentlichen Diskussion vertreten: Die in den Jahren 2013 und 2014 in Frankreich erhobene „Reichensteuer" i.H.v. 75 % auf Einkommen über 1 Mio. € führte zu massivem Steuerwiderstand und zur zum Teil medienwirksamen Abwanderung von „Reichen".[87] Der im Vermögensteuerbeschluss von 1995 für Deutschland eingeführte „Halbteilungsgrundsatz"[88] ist zwar nicht (mehr) als bindender Verfassungsrechtssatz anerkannt[89], prägt aber verbreitete Gerechtigkeitsvorstellungen darüber, bis zu welcher Höhe der staatliche Steuerzugriff noch gerechtfertigt werden kann. *Klaus Vogel* sprach schon 1986 von einer „heimlichen Steu-

75 Insbesondere die Aufdeckung der „Panama-Papers" durch die Süddeutsche Zeitung hat hier im Frühjahr 2016 zu einer intensiven öffentlichen Diskussion geführt, vgl. http://panamapapers.sueddeutsche.de/articles/56f2c00da1bb8d3c3495aa0a (abgerufen am 29.5.2016).

76 Vgl. etwa ZDF v. 1.12.2015, 20:15 Uhr: „Wie gerecht sind unsere Steuern – Der große Check", oder auch SZ v. 22.7.2013: „Die Recherche – Steuergerechtigkeit: Absetzen und abhauen" (http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/steuergerechtigkeit-absetzen-und-abhauen-1.1727243); Die Zeit v. 16.10.2003: „Gerecht ist einfach" (http://www.zeit.de/2003/43/Gerecht_ist_einfach); *Kirchhof*, Recht, das gerecht und einfach ist, FAZ v. 6.12.2003 (http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/paul-kirchhof-recht-das-gerecht-und-einfach-ist-1131274.html); *Hollenstein*, Entweder einfach oder gerecht, SZ v. 9.1.2014 (http://www.sueddeutsche.de/geld/steuerreform-entweder-einfach-oder-gerecht-1.1858878, alle abgerufen am 3.6.2016).

77 So *Kempny*, in: Ergänzbares Lexikon des Rechts, Lfg. 148, Juli 2013.

78 28. Berliner Steuergespräch vom 22.9.2008, zum Teil wiedergegeben in *Nawrath*, DStR 2009, 2.

79 Zitiert bei *Lukas/Glatz*, FR 2014, 453 (464).

80 Vgl. etwa *Öchsner*: „Bundesregierung schönt Armutsbericht", SZ v. 28.11.2012, Bayern 5.

81 Vgl. dazu auch *Fratzscher*, Verteilungskampf – Warum Deutschland immer ungleicher wird, 2016.

82 Zur Auseinandersetzung über das Ausmaß der ungleichen Verteilung von Einkommen und Vermögen in Deutschland s. unten Teil VI.2.b).

83 So die These des us-amerikanischen Ökonomen *Joseph Stiglitz*, dazu unten Teil VI.2.b).

84 BVerfGE 138, 252 (252 ff.).

85 BVerfGE 138, 252; vgl. auch schon das Sondervotum von *Böckenförde* zum Vermögensteuerbeschluss von 1995, BVerfGE 93, 121 (162 f.).

86 BVerfGE 138, 252 (254 Rz. 5).

87 Vgl. dazu *Schubert*, „Die Reichensteuer ist passé", FAZ v. 1.1.2015 (http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/wirtschaftspolitik/frankreich-gibt-die-reichensteuer-auf-13348842.html) sowie *Kläsgen*, „Reiche Franzosen zahlen mehr als 100 Prozent Steuern", SZ v. 22.5.2013 (http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/vermoegensteuer-in-frankreich-reiche-franzosen-zahlen-mehr-als-prozent-steuern-1.1677567, alle abgerufen am 3.6.2016).

88 BVerfGE 93, 121 (138).

89 BVerfGE 115, 97.

errevolte" bei einer Steuerlast von mehr als 50 %.[90] Kritiker einer Umverteilung von Einkommen und Vermögen finden sich vor allem in der Wirtschaftswissenschaft[91], aber auch in der Rechtswissenschaft[92].

Doch: Ist die politische oder gesellschaftliche Diskussion über die gerechte Höhe der Steuerlast für die Auslegung des geltenden Steuerrechts oder gar für die Konkretisierung geltender verfassungsrechtlicher Maßstäbe von irgendeiner *rechtlichen* Relevanz? Für strikte Positivisten ist Steuergerechtigkeit „kein Rechtsbegriff", sondern nur ein „politisches Schlagwort"[93]. *Wolfgang Schön* hat in einer Abhandlung über „Leitideen des Steuerrechts" das Leitbild der Steuergerechtigkeit explizit ausgelassen. „Vielleicht steckt dahinter das Misstrauen gegenüber einem Topos, der mehr und mehr als Instrument politisch-ideologischer Kampagnen missbraucht wird. Vielleicht gründet sich dieser Verzicht aber auch auf der Erkenntnis, dass Gerechtigkeit keine Idee, kein Konzept und kein System verkörpert, sondern eine Haltung, die Eigenschaft einer Person."[94] Handelt es sich bei der Forderung nach Steuergerechtigkeit nur um „im politischen Alltagsgeschäft werbewirksame Sprüche über Gerechtigkeit in der Besteuerung", die „unschädlich", aber „wohlfeil sind, solange der potentielle Wähler daran glaubt"?[95] Oder ist die „Gerechtigkeitsdimension" steuergesetzlicher Regelungen Gegenstand einer verfassungsrechtlichen Bewertung, wie drei der acht Richter des dritten Beschlusses zur Erbschaftsteuer meinten?

Hier soll die These vertreten werden, dass der gesellschaftlichen und der politischen Diskussion über Steuergerechtigkeit durchaus eine – allerdings mittelbare – Relevanz für die Entwicklung der verfassungsrechtlichen Maßstäbe für das Steuerrecht und letztlich auch für die Ausgestaltung des gesetzlichen Steuerrechts zukommt. *Axel Nawrath* hat in seinem schon erwähnten Vortrag von 2008 die Befürchtung geäußert, dass „uns dieses Gemeinwesen (…) um die Ohren" fliegen könnte, wenn die Menschen glauben, dass die Belastung, die sie trifft, ungerecht ist.[96] Die „Poll Tax Riots" von 1990 in England und Wales zeigen, dass eine solche Befürchtung nicht übertrieben sein muss. Eine „heimliche Steuerrevolte" (*Klaus Vogel*) ereignet sich immer schon dann, wenn Steuerpflichtige glauben, sich ihrer gesetzlichen Steuerschuld durch Hinterziehung entziehen zu *dürfen*, weil diese als ungerecht empfunden wird. Ein Mindestmaß an Akzeptanz ist Voraussetzung für die Funktionsfähigkeit des Steuersystems.[97] Auch wenn die „extrinsichen", gesellschaftlichen und politischen Vorstellungen über Steuergerechtigkeit diffus, widersprüchlich und nicht normativ verbindlich sind, gewinnen sie als ein für das Steuerrecht zwar nicht verständliches, aber doch störendes „Rauschen", als „chocs exogénes"[98] Bedeutung für die Ausgestaltung der Steuergesetze: Der Steuergesetzgeber muss die allgemeinen Vorstellungen von Steuergerechtigkeit aufnehmen und berücksichtigen, wenn er die Befolgung seiner Gesetze erwarten will. Und er muss dabei nicht nur die zufrieden stellen, die von höheren Steuern profitieren, sondern auch die vom Gerechtigkeitsgehalt seiner Pläne überzeugen, die hohe (oder höhere) Steuern zahlen sollen. Wenn Gerechtigkeit ein Urbedürfnis jedes Menschen ist[99], dann besteht so zumindest die Hoffnung, den „Homo Oeconomicus" mit seiner Pflicht zur Entrichtung der gesetzlichen Steuern zu versöhnen und Steuerwiderstände zu verringern. Nur: Wie wird aus den offenkundig widersprüchlichen Positionen zu Fragen der Lastenverteilung ein akzeptables gesetzliches Konzept der Besteuerung?

VI. Was ist „Steuergerechtigkeit"?

Steuergerechtigkeit ist ein „hochabstrakter Begriff"[100]. Wenn Juristen diesen Begriff verwenden wollen, „um einen Maßstab zu benennen, anhand dessen das vorgefundene oder ein vorgeschlagenes Steuerrecht überprüft werden kann"[101] müssen sie sich notgedrungen auf einen Dialog mit anderen Wissenschaften, allen voran mit der Ökonomie und der politischen Philosophie,

90 *Vogel*, Der Staat 1986, 481. Dazu auch *Kirchhof*, JZ 2015, 105 (109).

91 Dazu unten Teil VI.2.a).

92 Vgl. etwa *Schön*, StuW 2013, 289 (290 ff.).

93 *Kempny*, „Steuergerechtigkeit" (FN 77).

94 *Schön*, StuW 2013, 289 (297).

95 So *Meßmer*, BB 1981, Beilage 1, 1 (5). Kritisch dazu *Tipke*, Steuergerechtigkeit (FN 25), 3 f. Vgl. zu dieser Auffassung auch *Elschen*, StuW 1988, 1. Auch *Birk*, StuW 2011, 354 (357) meint, es könne nicht gelingen, „die politische Steuergerechtigkeitsdebatte in ein logisches wissenschaftliches System zu bringen. Zu heterogen sind die Prozesse und politischen Wertungen, die die Wissenschaft gar nicht einfangen kann."

96 *Nawrath*, JbFStR 2008/2009, 11 (12). Das passte dann allerdings nicht zu seinem expliziten Verzicht auf Gerechtigkeitserwägungen im Steuerrecht.

97 *Birk*, StuW 2011, 354 (359, 362); vgl. auch *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit (FN 8), 59–62.

98 *Teubner*, Recht als autopoietisches System, 1989, 93: „modulierende" Außeneinflüsse, „chocs exogènes". Zur Konstruktion einer „autonomen Rechtswirklichkeit" ohne (direkten) Bezug zur realen oder kommunikativen Umwelt S. 82: „Andererseits ist das Recht über systemübergreifende Interferenzmechanismen real mit seinen gesellschaftlichen Umwelten verbunden; aus den Überlagerungen von Ereignissen, Strukturen und Prozessen innerhalb und außerhalb des Rechts resultieren wechselseitige constraints der ‚Kopplung' des Rechtssystems mit seiner Realen Umwelt." S. 126 f.: „Wegen der operativen Geschlossenheit sind die realen Operationen des Umweltsystems dem System nicht zugänglich; es erzeugt (nicht: es empfängt) nur systemimmanente, vom eigenen Code und von eigenen Programmen gesteuerte Informationen über die Umwelt. Zugleich aber ist über Interferenzphänomene das System den ihrerseits nach eigenem Code funktionierenden Operationen des Umweltsystems ausgesetzt, die sich dann als Störung, als Rauschen, als Lärm deutlich bemerkbar machen." Das Steuerrecht dürfte die Anforderungen, die die Systemtheorie an autopoietische soziale (Sub-)Systeme stellt, wohl nicht erfüllen. Das (wechselseitige) Unverständnis des Steuerrechts etwa gegenüber ökonomischen Impulsen oder gegenüber der allgemeinen steuerpolitischen Diskussion und die Reaktion auf die von dort ausgehenden Irritationen wird so aber zutreffend beschrieben.

99 So *Rüthers*, JZ 2009, 969 (970); *Birk*, StuW 2011, 354 (361).

100 So *Kempny*, „Steuergerechtigkeit" (FN 77),1.

101 *Kempny*, „Steuergerechtigkeit" (FN 77), 2.

einlassen. Denn über Gerechtigkeit – auch über Steuergerechtigkeit – diskutieren nicht allein Juristen.[102] Und auch dann, wenn den in anderen Bereichen vertretenen Positionen keine rechtliche Verbindlichkeit zukommt, lässt sich der Begriffsinhalt doch nicht ohne eine interdisziplinäre Betrachtung klären. Was also können Philosophen und Ökonomen dazu beitragen?

1. Die Philosophie

Fragen der Verteilungsgerechtigkeit sind seit jeher Gegenstand der Debatte über „politische Gerechtigkeit" als Problem der politischen Philosophie.[103] Eine der ältesten Vorstellungen von Gerechtigkeit, die auf *Platon* zurückgehende Interpretation als persönliche Tugend[104], ist allerdings für die Realität des Steuerrechts offensichtlich nicht fruchtbar zu machen: „Der Homo Oeconomicus als Menschenbild des Steuerrechts" – so der Titel einer Arbeit von *Franz W. Wagner*[105] – weist diese Tugend offensichtlich nicht auf, und es erscheint weder realistisch, noch aussichtsreich, das Steuerrecht auf die Erwartung einer solchen Tugend auszurichten.[106] Nach *Immanuel Kant* ist der beste Staat derjenige, der selbst aus Teufeln bestehend gut funktionieren würde[107] – und diese Erkenntnis gilt auch für den Steuerstaat. Wenn *Wolfgang Schön* also die Steuergerechtigkeit als Tugend der Steuerpflichtigen nicht zu den Leitideen des Steuerrechts zählt, schützt das vor einer Idealisierung, die keinen Praxistest überstehen könnte.

Die Unterscheidung einer *objektiven* Gerechtigkeit im Gegensatz zur Gerechtigkeit als subjektiver Tugend geht auf das 5. Buch der Nikomachischen Ethik des *Aristoteles* zurück. Gerechtigkeit im objektiven, nicht auf den einzelnen Menschen bezogenen Sinn ist danach eine Idee oder ein Prinzip, das als Beurteilungsmaßstab für Handlungsnormen dient: für politische Verfassungen, für staatliche Gesetze und für soziale Regeln[108] – also auch für Steuergesetze. *Aristoteles* unterteilt sie in das Gesetzliche und das Gleiche.[109] Die das Ganze des Handelns betreffende, allgemeine Gerechtigkeit wird mit der gesetzlichen Gerechtigkeit (iustitia legalis) gleichgesetzt und besteht danach in der Einhaltung der Gesetze. Die besondere Gerechtigkeit besteht demgegenüber darin, die vernünftige Gleichheit zu wahren und gibt einen Maßstab für die Verteilung von Ämtern und Gütern an die Bürger. Diese partikulare Gerechtigkeit wird in die Tauschgerechtigkeit (iustitia commutativa) und die Verteilungsgerechtigkeit (iustitia distributiva) untergliedert.[110] Gleichheit bei der Verteilung von Ämtern und Gütern (oder Lasten) ist nach *Aristoteles* keine „arithmetische" oder egalitäre, sondern eine „geometrische" (vernünftige, angemessene) Gleichheit, die auf das Ziel der Erhaltung von Sozialformen oder auch einer „guten Verfassung" gerichtet ist.[111] Verteilungsgerechtigkeit in Bezug auf Abgaben ist also die angemessene Zuteilung von Lasten. Solche Angemessenheit braucht einen „sachgerechten" Maßstab, der sich aber selbst nicht aus einem Begriff der Gerechtigkeit ableiten lässt.

Auf diesen objektivierten, auf *Aristoteles* zurückgehenden Gerechtigkeitsbegriff bezieht sich auch die für das Werk von *Klaus Tipke* konstitutive Vorstellung von Steuergerechtigkeit. Tatsächlich entspricht das, was Art. 3 Abs. 1 GG fordert, in seinen Grundstrukturen der aristotelischen Ethik: Die „Gleichheit vor dem Gesetz" fordert als Rechtsanwendungsgleichheit zunächst die Allgemeinheit der Geltung der Gesetze[112] und ihre allgemeine Anwendung, Einhaltung und Durchsetzung.[113] Als Rechtsetzungsgleichheit fordert sie einen allgemeinen Maßstab für die Verteilung der Finanzierungslast des Staates, also einen Maßstab für Verteilungsgerechtigkeit. Auch in § 3 Abs. 1 und § 85 AO steckt – so gesehen – ein erhebliches Ausmaß aristotelischer Philosophie. Ist also die Gleichsetzung von Art. 3 Abs. 1 GG mit dem Gebot der Gerechtigkeit und – für das Steuerrecht – dem Gebot der Steuergerechtigkeit richtig, wie sie (auch) das BVerfG in seinen frühen Entscheidungen zu den verfassungsrechtlichen Maßstäben des Steuerrechts vorgenommen hat?

Dagegen spricht, dass die philosophische Diskussion über Gerechtigkeit nicht mit *Aristoteles* beendet wurde. *Immanuel Kant* leitete aus der gleichen Würde aller vernunftbegabten Menschen den Anspruch auf die Anerkennung gleicher Freiheit aller ab: „Das Recht ist (…) der Inbegriff der Bedingungen, unter denen die Willkür des einen mit der Willkür des anderen nach einem allgemeinen Gesetze der Freiheit zusammen vereinigt werden kann."[114] Der Grundsatz der Verallgemeinerung wird zum kategorischen Imperativ für Rechts- und Staatsordnungen.[115] Diesen „Test der Verallgemeinerungsfähigkeit" oder „universalen Konsensfähigkeit"[116] überstehen jedenfalls nicht alle Forderungen, die unter dem Schlagwort der „Steuergerechtigkeit" erhoben werden. Da Kant nicht das utilitaristische „größte Glück der größten Zahl"[117] zum Selbstzweck erklärt, sondern die Autonomie des vernunftbegabten Menschen, setzt politische Gerechtigkeit bei ihm keinen Sozial- oder Wohlfahrtsstaat voraus.[118] Kant lehnt es gerade ab,

102 Vgl. *Dreier*, JuS 1996, 580.
103 Vgl. *Höffe*, Politische Gerechtigkeit – Grundlegung einer kritischen Philosophie von Recht und Staat, 1989, zitiert nach der erweiterten Neuausgabe, 4. Aufl. 2003: *Sandel*, Gerechtigkeit – Wie wir das Richtige tun, 2013.
104 Vgl. *Schwemmer*, Gerechtigkeit (FN 19), 97.
105 *Wagner*, DStR 2014, 1133.
106 Vgl. *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit (FN 8), 36 ff.; a.A. *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, 23 f., der nicht auf den „homo oeconomicus", sondern auf den „homo politicus" als „Menschenbild im Steuerrecht" hofft.
107 *Kant*, Zum ewigen Frieden, Kant's gesammelte Schriften, Kgl. Preuß. Akademie der Wissenschaften (Hrsg.), Erste Abtheilung: Werke; Bd. VIII, Abhandlungen nach 1781, Neudruck Berlin und Leipzig 1923, 341 ff. (366).
108 *Schwemmer*, Gerechtigkeit (FN 19), 97.
109 *Höffe*, Aristoteles, 4. Aufl. 2014 (FN 19), 229.
110 *Schwemmer*, Gerechtigkeit (FN 19), 98, *Höffe*, Aristoteles (FN 19), 230 f.
111 *Schwemmer*, Gerechtigkeit (FN 19), 98.
112 *G. Kirchhof*, Die Allgemeinheit des Gesetzes, 2009.
113 *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit (FN 8), 475 ff.
114 *Kant*, Methaphysik der Sitten, Einleitung Rechtslehre, Akademie-Ausgabe VI, 230. Dazu *Schwemmer* (FN 19), 98.
115 *Höffe*, Politische Gerechtigkeit (FN 103) 77, 82.
116 *Höffe*, Immanuel Kant, 8. Aufl. 2014 235.
117 Zu den Quellen der „Edinburgh-Regel" der Besteuerung bei William Petty, Jeremy Bentham und James Mill vgl. unten, FN 136.
118 *Höffe*, Immanuel Kant (FN 116), 219.

den selbstbestimmten Individuen bestimmte inhaltliche Vorgaben dafür zu machen, wie sie ihre gleiche Freiheit zu nutzen haben. Eine bestimmte Steuerrechtsordnung lässt sich aus einem solchen Ansatz zur Bestimmung von Gerechtigkeit nicht ableiten. Auch Umverteilung als Gebot der Gleichheit ist hier darum kein Bestandteil der Gerechtigkeit.

Das ändert sich bei *John Rawls*, der seine „Theorie der Gerechtigkeit" nicht zuletzt aus der Philosophie *Kants* ableitete[119] und damit die wohl einflussreichste Bestimmung des Begriffs der Gerechtigkeit in neuerer Zeit vorgelegt hat. In seinem Verständnis von „Gerechtigkeit als Fairness" geht es um Verteilungsgerechtigkeit: *Rawls* fragt sich, wie die Verteilungskämpfe einer Gesellschaft gerecht entschieden werden können. Um eine perfekte Antwort auf diese Frage geben zu können, legt er sich theoretisch den „Schleier des Nichtwissens" auf: Wer gerechte Maßstäbe für die Verteilung von Gütern bestimmen will, soll seine Stellung in der Gesellschaft ebenso ignorieren wie seine ökonomische Situation, seine psychischen oder physischen Fähigkeiten. Der rationale Egoismus der unwissenden, aber freien und im „Urzustand" gleichen Individuen führt danach die Wahl fairer, also gerechter Prinzipien.

Eine wichtige Prämisse der Prinzipienwahl in dieser Ausgangssituation sieht *Rawls* in der Unterstellung, dass die Urteilenden bei Entscheidungen unter Unsicherheit diejenigen Prinzipien wählen, die das Risiko für die am wenigsten Begünstigten minimieren („Maximin-Regel")[120]. Wer das Risiko für jede denkbare Position minimieren will, die er in der zu entwerfenden Gesellschaft einnehmen könnte, der werde sich – so *Rawls* – für eine starke soziale Absicherung der am wenigsten Begünstigten auch dann entscheiden, wenn dieser Weg den gesamtwirtschaftlichen Wohlstand verringert oder zumindest seinen Zuwachs begrenzt[121]. Diese Maximin-Regel ist eine notwendige, aber nicht selbstverständliche Prämisse der *Rawls*chen Verteilungsgerechtigkeit: Auch unter dem „Schleier des Nichtwissens" wird nicht jeder so vorsichtig urteilen, wie *Rawls* das vorschlägt. Utilitaristen (wie etwa *Robert Nozick, Friedrich August von Hayek* oder *James Buchanan*) nehmen demgegenüber etwa wesentlich größere Risiken in Kauf, um den gesamtgesellschaftlichen Wohlstand zu mehren, und viele Individuen werden ihre Risikobereitschaft zwischen diesen Polen definieren. Es gibt aber noch eine weitere, zu hinterfragende Voraussetzung der *Rawls*chen Auffassung zur Verteilungsgerechtigkeit:

Auf der Grundlage der Maximin-Regel ergibt sich eine starke Forderung nach egalitärer Gleichheit: „Alle sozialen Werte – Freiheit, Chancen, Einkommen, Vermögen und die sozialen Grundlagen der Selbstachtung – sind gleichmäßig zu verteilen, soweit nicht eine ungleiche Verteilung jedermann zum Vorteil gereicht. Ungerechtigkeit besteht demnach einfach in Ungleichheiten, die nicht jedermann Nutzen bringen."[122] Besondere Vorteile Einzelner sind danach gerechtfertigt, wenn sie die soziale Stellung und die Chancen nicht nur für einige oder viele Mitglieder der Gesellschaft oder für die Gesellschaft insgesamt verbessern, sondern nur dann, wenn sie zur Verbesserung der Aussichten der am wenigsten begünstigten Gesellschaftsmitglieder[123] und damit auch aller anderen[124] führen. Gerechtigkeit ist bei *Rawls* also verbunden mit einer starken sozialstaatlichen Komponente; sie fordert Umverteilung auf der Einnahmen- und der Ausgabenseite des staatlichen Haushalts. Allerdings ist diese Forderung die Konsequenz einer bestimmten Fragestellung, die nicht selbstverständlich ist: *Rawls* fragt danach, unter welchen Voraussetzungen soziale Ungleichheit gerechtfertigt ist. Aus verfassungsrechtlicher Perspektive ist aber zunächst nicht das „Haben" von Einkommen und Vermögen rechtfertigungsbedürftig, solange dieses Einkommen oder Vermögen rechtmäßig erworben (und versteuert) wurde. Rechtfertigungsbedürftig ist nach den Wertungen der Freiheitsrechte des Grundgesetzes vielmehr das Umverteilen dieser Güter durch den Staat[125], und daraus ergibt sich eine etwas andere Verteilungsregel als die von *Rawls* vorgeschlagene: Zusätzliche Belastungen Einzelner sind dann nur gerechtfertigt, wenn sie tatsächlich zur Verbesserung der Aussichten der am wenigsten begünstigten Gesellschaftsmitglieder und damit auch aller anderen führen. Nur symbolische Steuern, fiskalisch nicht ergiebige, weil mit unverhältnismäßigem Verwaltungsaufwand verbundene Abgaben oder auch solche, die zu erheblichen gesamtwirtschaftlichen Einbußen oder gar zu einer Verringerung des Steueraufkommens führen, ohne die Lebensbedingungen der am wenigsten begünstigten Gesellschaftsmitglieder zu verbessern, sind nicht zu rechtfertigen.

Die Philosophie gibt damit Anregungen zu einer grundlegenden Debatte über Fragen der Verteilungsgerechtigkeit. Endgültige Antworten gibt sie aber nicht. Neben Fragen der innerstaatlichen sozialen Gerechtigkeit werden zudem auch solche der Generationengerechtigkeit[126] oder solche der internationalen Verteilung von Entwicklungs- und Verwirklichungschancen („capability aproach", *Amartya Sen*[127] und *Martha C. Nussbaum*[128]) diskutiert. Auch diese Debatten können Einfluss auf gerechte Maßstäbe des Steuerrechts – etwa im Bereich des Internationalen Steuerrechts – haben. Was „Gerechtigkeit" im Allgemeinen ist, ist damit ebenso wenig eindeutig geklärt wie die Frage, worin „Steuergerechtigkeit" im Besonderen besteht. Aus dem philosophischen Begriff der „Ge-

119 *Rawls*, Eine Theorie der Gerechtigkeit, 1971, 283 ff.

120 *Rawls*, Gerechtigkeit (FN 119), 104.

121 *Rawls*, Gerechtigkeit (FN 119), 31: Es erscheint *Rawls* „kaum als naheliegend, dass Menschen, die sich als Gleiche sehen und ihre Ansprüche gegeneinander geltend machen können, sich auf einen Grundsatz einigen sollten, der einigen geringere Lebenschancen auferlegt, nur weil die Summe der Vorteile für die anderen größer ist." Zur Auseinandersetzung mit der Gegenposition des Utilitarismus: *Rawls*, Gerechtigkeit (FN 119), 40 ff.

122 *Rawls*, Gerechtigkeit (FN 119), 83.

123 *Rawls*, Gerechtigkeit (FN 119, 96.

124 *Rawls*, Gerechtigkeit (FN 119), 101.

125 *Sandel*, Gerechtigkeit (FN 103), 42: „Manche glauben, es sei eine Sache der Fairness, die Reichen zu besteuern, damit den Armen geholfen werden könne, während andere glauben, es sei unfair, durch Steuern Geld abzugreifen, was die Leute durch eigene Anstrengung verdient haben."

126 Dazu *Eckhoff*, in FS Bengel und Reimann, 2012, 65.

127 *Sen*, Die Idee der Gerechtigkeit, 2009.

128 *Nußbaum*, Die Grenzen der Gerechtigkeit, 2010.

rechtigkeit" lassen sich zwar durchaus nützliche Argumente für eine Auseinandersetzung über Fragen der Steuergerechtigkeit gewinnen. Verbindliche oder gar „verfassungskräftige" Antworten finden sich hier aber nicht.

2. Die Ökonomie

Wie in der Philosophie, so ergibt sich auch in der Ökonomie in Form der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zu Fragen der Steuergerechtigkeit kein einheitliches Bild.

a) Die Neoklassik

Für markante Vertreter der deutschen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ist die Ausgestaltung des Steuersystems „nicht Ausdruck einer vom politischen Willen abhängigen Steuergerechtigkeit."[129] Aus der auf *Max Weber*[130] zurückzuführenden Forderung, erfahrungswissenschaftliche Forschung müsse frei von Werturteilen sein[131], wird (von dem wohl überwiegenden Teil des Schrifttums) die „Wertfreiheit" der Betriebswirtschaftslehre[132] abgeleitet. Aus „unverrückbaren ökonomischen Zwängen"[133] ergibt sich dann mit mathematischer Gewissheit die zwingende Lösung auch solcher Probleme, die Juristen[134] unter normativen, auch unter Gerechtigkeitsaspekten behandeln.

So lehnt *Peter Bareis*[135] explizit das subjektive Nettoprinzip im Allgemeinen, das Familiensplitting und verfassungsrechtliche Vorgaben für den Tarifverlauf im Besonderen ab. Er argumentiert mit „logisch-mathematischen Zusammenhängen" im Rahmen quantitativer Modellanalysen, um Zusammenhänge zwischen steuergesetzlichen Regelungen und ihren Wirkungen und Nebenwirkungen zu prognostizieren und mit den Zielen des Gesetzgebers zu vergleichen. Solche Wirkungen könne das steuerjuristische Schrifttum nicht erfassen, weil es sich auf einer rein begrifflichen Ebene bewege. Sein Erkenntnisziel ist dann im weiteren allerdings nicht eine bloße *Prognose* hinsichtlich der Wirkungen tatsächlicher oder möglicher steuergesetzlicher Regelungen. Vielmehr leitet er aus einer normativen Prämisse (ebenso wie die steuerjuristischen Positionen, die er explizit ablehnt) *Verhaltensbefehle* an den Gesetzgeber ab. Seine Prämisse ist das „Neutralitätsgebot": „Schon *Petty* verlangte 1692, die Steuerpflichtigen sollten vom Staat nach Steuern in solchem Verhältnis zueinander belassen werden, wie sie der Staat angetroffen habe."[136] Alle Umverteilung verletzt dieses Neutralitätsprinzip; umverteilende Steuernormen wie der progressive Einkommensteuertarif sind danach Sozialzwecknorm. Die steuerliche Entlastung des Existenzminimums und das Familien-Splitting sind danach nicht Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips, also auch nicht Fiskalzwecknormen, sondern ebenfalls Sozialzwecknormen, mithin sozialstaatlich motivierte Subventionen. Allerdings will auch *Bareis* im Ergebnis das Existenzminimum steuerfrei stellen – allerdings nicht durch Abzug von der Bemessungsgrundlage (worin er sogar einen Verstoß gegen das Sozialstaatsprinzip sieht), sondern durch Abzug des auf das Existenzminimum entfallenden Steuerbetrages von der Steuerschuld.[137]

Die Konsequenzen, die *Bareis* aus seiner Prämisse zieht, sind unter Steuerjuristen nicht unumstritten[138], aber durchaus vertretbar[139]. Ein Irrtum liegt jedoch in der Annahme, diese Aussagen ergäben sich mit mathematischer Sicherheit und ohne Wertung aus den jeweils untersuchten steuergesetzlichen Regelungen. Sie ergeben sich vielmehr aus einer normativen Prämisse, dem „Neutralitätsprinzip". Der Gesetzgeber *„soll"* danach die Steuerpflichtigen in ihrer finanziellen Relation zueinander belassen. Wenn man die darin steckende utilitaristische Vorstellung von Gerechtigkeit – das „größte Glück der größten Zahl" – nicht teilt, kommt man allerdings auch teilweise zu anderen Ergebnissen. Es lässt sich eben auch vertreten, dass der Staat – entsprechend dem Sozialstaatsprinzip oder zum Schutz der Menschenwürde – die Vermögens- und Einkommensrelation der Steuerpflichtigen zueinander verändern *soll*. Dann ist Steuergerechtigkeit etwas anderes als strikte Steuerneutralität, und der normative Anspruch, den einige Ökonomen erheben, fällt in sich zusammen. Über

129 *Wagner*, DStR 2014, 1133 (1138).

130 *Weber*, Die „Objektivität" sozialwissenschaftlicher und sozialpolitischer Erkenntnis, Archiv für Soz.Wiss., Bd. XIX, 1904, 22 ff.; *Weber*, Der Sinn der „Wertfreiheit" der soziologischen und ökonomischen Wissenschaften, in: Gesammelte Aufsätze zur Wissenschaftslehre, 6. Aufl. 1985, 475 ff.

131 Dazu kritisch *Elschen*, StuW 1988, 1 (5).

132 *Wöhe*, Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftlehre, 22. Aufl. 2005, 26 ff. Vgl. auch *Rose*, StuW 1985, 330.

133 *Wagner*, DStR 2014, 1133.

134 Strikte Positivisten stimmen dagegen in dieser Hinsicht mit den „Neoklassikern" der Betriebswirtschaftslehre überein, vgl. die Nachweise zur Auffassung *Kruses* bei *Wagner*, DStR 2014, 1133 (1136).

135 *Bareis*, DStR 2010, 565.

136 *Bareis*, DStR 2010, 565 (566) – sog. „Edinburgh-Regel" der Besteuerung: vgl. *William Petty*, A Treatise of Taxes and Contributions, London 1662, in: The Economic Writings of Sir William Petty, herausgg. von Ch. H. Hull, Cambridge 1899, 32, hier zitiert nach *Mann*, Steuerpolitische Ideale – Vergleichende Studien zur Geschichte der ökonomischen und politischen Ideen und ihres Wirkens in der öffentlichen Meinung 1600–1935, 1937, 158 f.: „Let the Taxes be never so great, if it be proportionable unto all, then no man suffers the loss of any Riches by it. For men (as we said but now) if the Estates of them all were either halfed or doubled, would in both cases remain equally rich. For they would each man have his former state, dignity and degree; and moreover, the Money leavied not going out of the Nation, the same also would remain as rich in comparison of any other Nation." Oft wird diese „Edinburgh-Regel" der Besteuerung auch Jeremy Bentham oder James Mill (Edinburgh Review, 1833) zugeschrieben: Dazu *Sandel*, Gerechtigkeit (FN 103), 47 ff., 51 ff., 71 ff. Vgl. zur Rückführung dieser Formel auf James Mill, Principles, 2. Aufl. 1824. *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, 33.

137 *Bareis*, DStR 2010, 565 (568 ff.).

138 Vgl. etwa die erbitterte Fehde zwischen *Bareis*, StuW 2000, 81 und *Vogel*, StuW 2000, 90.

139 So halte ich seine These, ein Familiensplitting verstoße gegen das Sozialstaatsprinzip, für zutreffend. Vgl. dazu auch *Prenzyna*, Familiäre Verantwortung vs. Gemeinwohlverantwortung beim Kindes- und Elternunterhalt, Diss. jur. Regensburg 2016 (noch nicht veröffentlicht).

beide Auffassungen lässt sich diskutieren, wenn man das offen tut. Aber keine dieser Auffassungen ergibt sich mit naturwissenschaftlicher Gewissheit aus Prämissen, die selbstverständlich und zwingend sind. Mathematische Ableitungen im Rahmen der Analyse quantitativer Modelle sind dann methodisch nicht per se den vermeintlich immer nur „begriffsjuristischen" Argumenten der steuerrechtlichen Literatur überlegen.[140]

Für *Franz W. Wagner* ist der – auch hier diagnostizierte – steuerpolitische Stillstand der letzten Jahre nicht die Folge von politischen Partikularinteressen, sondern notwendige Konsequenz der Tatsache, dass Steuerreformen „weder möglich noch nötig sind, denn die zentralen Elemente des Steuersystems sind nur graduell veränderbar, da sie auf unverrückbaren ökonomischen Zwängen beruhen, die für die Finanzpolitik nicht disponibel sind".[141] Hier werden nicht nur Argumente der Steuergerechtigkeit, sondern auch politische Willensentscheidungen als Quelle steuerpolitischer Entscheidungen ausgeschlossen: *Franz W. Wagner* will die Einsicht in ökonomische Gesetzmäßigkeiten an die Stelle „moralisierenden Lamentieren(s)" setzen.[142] Radikale Steuerreformen seien weder wünschenswert noch umsetzbar, da wesentliche Teile des Steuersystems angesichts ökonomischer Zwänge ohnehin nicht geändert werden könnten.[143] Seiner Auffassung nach müssen Steuersysteme so konstruiert sein, „dass die Steuervermeidungsbestrebungen eines rational handelnden, eigennützigen Individuums – des Homo Oeconomicus – keinen volkswirtschaftlichen Schaden stiften." *Wagner* lehnt das Leistungsfähigkeitsprinzip als zu abstrakt ab. Aus ihm könnten sich „kaum Schlussfolgerungen für trennscharfe Regelungen ableiten"[144] Zur Begründung verweist er dabei auf eine im steuerrechtlichen Schrifttum seit langem überwundene strikt positivistische Auffassung *Kruses*. Diese Auffassung steht allerdings in seltsamen Gegensatz zu dem Befund, dass das BVerfG seit 1990 aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip durchaus in erheblichem Ausmaß (mehr oder weniger) „trennscharfe Regelungen" abgeleitet hat. Man kann alle diese Konkretisierungen für falsch halten, müsste das dann aber im Einzelnen begründen.

Wagner will durch seine Sichtweise das Steueraufkommen sichern und die Verwirklichung von gesetzgeberischen Lenkungszielen durch steuerliche Anreize sicherstellen. Auch in dem Ziel, volkswirtschaftlichen Schaden zu verhindern, steckt aber eine normative Prämisse, und es ist wiederum die des Utilitarismus, des „größten Glücks der größten Zahl".[145] Wenn sich der Gesetzgeber aber entscheidet, volkswirtschaftliche Einbußen im Interesse eines größeren sozialen Ausgleichs hinzunehmen, dann kann ein solcher betriebswirtschaftlicher Ansatz ihm zwar die zu erwartenden volkswirtschaftlichen Kosten einer solchen Politik prognostizieren[146]. Er kann ihm aber nicht die normative Entscheidung über das abstrakte Gerechtigkeitsideal und das konkrete Regelungsziel abnehmen.

Entsprechend der utilitaristischen Grundprämisse dieser „neoklassischen" Ökonomen ist es das Ziel der Ökonomie (als Wissenschaft und als reale Wirtschaft), den größten möglichen Nutzen, „das größte Glück der größten Zahl" (von Menschen) zu verwirklichen. Fragen der Verteilung treten hier nicht als Zielgröße im Sinne der Verteilungsgerechtigkeit auf, sondern als Mittel zur optimalen Allokation von Produktionsmitteln. Für den – auch von *Franz W. Wagner* repräsentierten – neoklassischen Mainstream der deutschen Ökonomen ist Verteilungsgerechtigkeit daher schlicht kein Thema. Dieser „Mainstream" folgt noch immer

140 Das erkennen auch Ökonomen, die ihre Prämissen offenlegen und – auch mit Juristen – diskutieren wollen: Vgl. *Elschen*, StuW 1988, 1 (15 f.). *Wagner*, DStR 2014, 1133 (1136) weist einerseits darauf hin, dass die normativen Perspektiven der deutschen Steuerrechtswissenschaft in der internationalen Diskussion und insbesondere in der „im angelsächsischen Raum im Wesentlichen unter Ökonomen stattfindenden Diskussion von Steuerreformen weitgehend ausgeblendet" bleiben. Das könnte natürlich auch daran liegen, dass die normativen Grundlagen des deutschen Steuerrechts im angelsächsischen Raum nur geringe Bindungswirkung entfalten. Andererseits beklagt *Wagner*, StuW 2014, 200 (214 f.), dass Ökonomen von „juristischen Ämtern" ausgeschlossen werden und ihre fachliche Expertise deshalb nicht einbringen könnten – unter Hinweis auf die Auseinandersetzung zwischen *Bareis* und *Vogel* in StuW 2000, hier FN 138. Das könnte daran liegen, dass beide Fächer, Ökonomie und Rechtswissenschaft, die jeweiligen Grenzen ihrer fachlichen Erkenntnismöglichkeiten nicht erkennen können oder nicht einsehen wollen. Es kann aber auch daran liegen, dass Juristen viele ökonomische Argumente wegen der mathematischen Fachsprache der Ökonomen nicht verstehen. Vgl. dazu *Goldschmidt*, Die große Sprachlosigkeit, SZ v. 18./19.10.2014, 26. So kann man dann nur übereinander sprechen, nicht miteinander. Das es auch anders geht, zeigt *Elschen*, StuW 1988, 1.

141 *Wagner*, DStR 2014, 1133 (1133 und 1135).

142 *Wagner*, DStR 2014, 1133 (1143) und (1136) zu einer in „moralisierender Weise" erhobenen Kritik am Verhalten des von ihm beschriebenen „Homo Oeconomicus".

143 *Wagner*, DStR 2014, 1133 (1135). Angesichts von mehreren grundlegenden Änderungen des Systems der Unternehmensbesteuerung seit 1920 muss diese Diagnose überraschen. Auch *Wagner* selbst erkennt in der gleichen Arbeit später „Reformbedarf" hinsichtlich des Maßgeblichkeitsprinzips, (1141), obwohl er grundlegende Reformen doch zuvor als unmöglich bezeichnet hat.

144 *Wagner*, DStR 2014, 1133 (1135).

145 *Wagner*, DStR 2014, 1133 (1136) zum utilitaristischen Ansatz. Zur (Wettbewerbs-)Neutralität als Zielvorstellung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre auch *Wagner*, StuW 2014, 200 (206). Allerdings meint *Wagner*, dass die Gleichbehandlung von Unternehmen (im Vergleich zu anderen Anlagemöglichkeiten oder – im Rahmen der „Teilhabertheorie" – im Vergleich zum Fiskus) anderen Kriterien folge als denen der „Gleichheit im Rechtssinne" (StuW 2014, 200 (207), da die Gleichheit im Rechtssinne beschränkt bleibe auf „juristisch affine Kategorien". Damit unterschätzt er die Anwendungsmöglichkeiten des allgemeinen Gleichheitssatzes allerdings dramatisch, vgl. etwa die Diskussion um die verfassungsrechtlich begründete Forderung nach „Rechtsformneutralität" oder die Diskussion der „Teilhabertheorie" im Steuerbilanzrecht.

146 Für solche Prognosen ist der Gesetzgeber – und sind die Steuer*rechts*wissenschaftler – in der Tat auf die Zusammenarbeit mit Ökonomen angewiesen. Wenn Ökonomen – anders als *Bareis* und *Wagner* – akzeptieren, dass das Verfassungsrecht – und damit auch Rechtswissenschaftler – etwas zur Diskussion über die normative Dimension des Steuerrechts beitragen können, könnte daraus eine fruchtbare Zusammenarbeit werden. Ebenso *Elschen*, StuW 1988, 1 (15 f.).

der „Edinburgher Regel" der klassischen Nationalökonomie, der „leave them as you find them-rule of taxation". Der Grundsatz der Besteuerungsneutralität lehnt jede Form der Umverteilung ab. Auf die Frage, was er von Umverteilung als Element sozialer Gerechtigkeit halte, antwortete *Friedrich August von Hayek*: „Nicht das Geringste. Was heißt denn hier Gerechtigkeit? Wer ist denn da gerecht oder ungerecht? Die Natur? Oder Gott? Jedenfalls nicht Menschen, da die Verteilung, die aus dem Marktprozess hervorgeht, nicht das Ergebnis menschlichen Handelns ist. Es gibt nur eine Gerechtigkeit, das ist die Gleichheit vor dem Gesetz (…)"[147] Diese neoklassische Tradition der Ökonomie, wie sie auch in der deutschen betriebswirtschaftlichen Diskussion dominiert, blendet Fragen der Verteilungsgerechtigkeit also nicht nur aus ihrem Erkenntnisinteresse aus; sie bestreitet vielmehr, dass sich solche Fragen überhaupt stellen. Andere Ziele als die der Optimierung des gesamtgesellschaftlichen Wohlstandes werden grundsätzlich abgelehnt. Auch das dort vertretene Neutralitätsgebot hat aber normative Wurzeln; auch diese Position ist eine Meinung dazu, was „Steuergerechtigkeit" ausmacht – und auch diese Meinung ist für den Steuergesetzgeber nicht verbindlich. Die „reine" Verwirklichung dieses neoklassischen Ansatzes, der Verzicht auf jede Umverteilung mit Hilfe des Steuerrechts, wäre mit dem Sozialstaatsprinzip des Grundgesetzes nicht zu vereinbaren. Sie würde aber auch die oben skizzierte Bedeutung verkennen, die die politische und gesellschaftliche Diskussion über eine gerechte Steuerlast für die Funktionsfähigkeit des Steuersystems hat: Ein Ertragsteuerrecht, das auf jede Umverteilung verzichtete, wäre gesellschaftlich nicht akzeptabel und müsste scheitern.

b) Die neue „Linke"

Die internationale Diskussion verläuft derzeit im Vergleich zu der in Deutschland vorherrschenden Neoklassik völlig anders. Amerikanische Ökonomen sehen in der immer größeren Spreizung von Einkommen und Vermögen eine Gefahr für den Zusammenhalt westlicher Gesellschaften. So beschreibt *Joseph Stiglitz* in seinem Buch „Der Preis der Ungleichheit"[148] die ökonomischen Risiken, die aus dieser Aufspaltung folgen; er will zeigen, „wie die Spaltung der Gesellschaft unsere Zukunft bedroht". *Stiglitz* sieht als Folge zu großer ökonomischer Ungleichheit in der Gesellschaft Gefahren für das ökonomische Wachstum, wachsende soziale Instabilität, eine Schwächung der Demokratie und des Rechtsstaats und einen Verlust an Fairness und Gerechtigkeit.[149] Er fordert, die Steuerprogression müsse erhöht werden und der Steuergesetzgeber müsse sich bemühen, Steuerschlupflöcher zu stopfen.[150] Gerechte Steuern sind danach solche, die den vorhandenen Wohlstand umverteilen – und zwar in weitaus größerem Maße, als sie es bisher tun. Allerdings leitet *Stiglitz* seine Thesen im Wesentlichen aus der Einkommens- und Vermögensentwicklung in den USA ab, die erheblich divergenter ist als die in der Bundesrepublik.

Während *Wagner* den „Homo Oeconomicus" zum Maßstab und zur notwendigen Zielgröße der Steuerpolitik erhebt, untersucht *Robert James Shiller*, „das Verhalten von Menschen und Märkten jenseits strikter Rationalität", und versucht so, die Ökonomie von den neoklassischen Theorien zurückzubringen auf den „Boden der Tatsachen"[151]. *Shiller* zeigt, dass oft nicht die Rationalität des „Homo Oeconomicus" das wirtschaftliche Verhalten realer Menschen prägt, sondern oft „irrationaler Überschwang", ein Herdentrieb, der zur Bildung von Blasen, zu Finanz- und Wirtschaftskrisen führt. *Shiller* meint, das eigentliche gesellschaftliche Risiko sei die „Sinnlosigkeit" rein ökonomischer Bestrebungen, und er sucht nach einer Möglichkeit, sinnstiftendes, altruistisches Verhalten zu fördern. Wie die Moralphilosophen, die – wie etwa *Adam Smith* – am Anfang der ökonomischen Wissenschaft standen, sucht er mit den Mitteln der Verhaltensökonomie Wege zu der „guten Gesellschaft".[152] Nach diesem Forschungsansatz ist es also nicht völlig aussichtslos, den „Homo Oeconomicus" durch Argumente der Steuergerechtigkeit beeinflussen zu wollen.

Die deutlichste Abkehr von den in Deutschland dominierenden neoklassischen Ansätzen formuliert derzeit ein französischer Ökonom, der in nicht zufälliger Anlehnung an *Karl Marx* ein Buch über „Das Kapital" geschrieben hat – mit dem Untertitel „im einundzwanzigsten Jahrhundert".[153] Mit seiner Forderung nach radikaler Umverteilung dominierte *Thomas Piketty* zeitweilig die ökonomische Diskussion in Europa und in den Vereinigten Staaten. Im Gegensatz zur Neoklassik stellt *Piketty* Fragen der Umverteilung in das Zentrum seiner Überlegungen. Er will eine „historische Perspektive auf den Prozess der Kapitalbildung und der Verschuldung"[154] eröffnen, um – wie er sagt – unser Sozialmodell funktionsfähig zu erhalten. *Piketty* schildert einen zunehmenden Prozess der Einkommens- und Vermögenskonzentration, den er in die Formel „R > G" fasst: Die Kapitalrendite R („return of capital") ist (nach Piketty) größer als das Wirtschaftswachstum G („economic groth"), so dass die Privatvermögen sich schneller vermehrten als die gesamtwirtschaftliche Leistung. So wachse die Macht derjenigen, die über das Kapital verfügen. Ein „Erbschaftskapitalismus" trete an die Stelle der Leistungsgesellschaft. Die Mittelschicht werde an den Rand gedrängt.[155] Lösen will *Piketty* sowohl das Problem der Staatsverschuldung, als auch das der wachsenden Ungleichheit kapitalistisch organisierter Gesellschaften durch eine stärkere Progression der Einkommensteuer, durch eine globale Kapitalsteuer und eine (im Idealfall: weltweit erhobene) deutliche, progressiv ausgestaltete Vermögensteuer auf große Privat-

147 Zitiert nach: *Wörl*, Gerechtigkeit als Theorie und Verheißung, SZ v. 20.8.2001, 24.

148 *Stiglitz*, Der Preis der Ungleichheit – Wie die Spaltung der Gesellschaft unsere Zukunft bedroht, 2012.

149 *Stiglitz*, Ungleichheit (FN 148), 23 und 251 ff.

150 *Stiglitz*, Ungleichheit (FN 148), 352.

151 Vgl. *Shiller*, Irrationaler Überschwang, 3. Aufl. 2015.

152 Vgl. *Albrecht*, Den Kapitalismus mit seinen eigenen Mitteln zähmen", FAZ v. 23.7.2012.

153 *Piketty*, Das Kapital im 21. Jahrhundert, Deutsche Ausgabe 2014.

154 Vgl. *Schütte*, Interview mit Piketty, Capital 6/2014, 86 ff. (88).

155 *Piketty*, Das Kapital (FN 153), 313 ff.

vermögen.[156] Sie soll den „auf Vererbung beruhenden Kapitalismus" beschränken.

Doch auch die Thesen *Pikettys* sind alles andere als unumstritten. Deutliche Kritik betrifft zunächst seine Diagnose. Dem Steuerjuristen fällt auf, dass er mit der Ungleichheit der Einkommen *vor Steuern* argumentiert. Die tatsächliche Umverteilung insbesondere durch Ertragsteuern blendet *Piketty* also aus, und diese Umverteilung ist nicht gering zu veranschlagen, wie noch zu zeigen sein wird. Umstritten ist auch die Zahlenbasis, aus der *Piketty* seine Thesen ableitet. Zwar trifft die These der steigenden Ungleichheit in der Entwicklung von Einkommen und Vermögen nach amerikanischen Untersuchungen auf die USA offenbar durchaus zu. Pikettys Statistikreihen betreffen aber nicht nur die USA, und sie beginnen zum Teil schon mit dem Jahr Null. Tatsächlich darf sich ein Jurist zumindest darüber wundern, dass ein Ökonom über mehr als 2000 Jahre alte, aber dennoch belastbare Daten verfügen will. Ein größeres Problem resultiert daraus, dass *Pikettys* eigene Daten seine These zwar bis zum Jahr 1913 belegen, aber gerade nicht im Zeitraum von 1913 bis 2013. In dieser Zeit lag das Wirtschaftswachstum durchgehend *über* der Kapitalrendite, und das galt nicht nur für die Zeiten der Weltkriege, für die *Piketty* eine schlüssige Erklärung liefern kann. Ausgerechnet für Deutschland lässt sich etwa ein Einkommenszuwachs der obersten 0,1 % in den letzten 60 Jahren (auch nach *Pikettys* Zahlen) nicht belegen. Die Ausgangsthese *Pikettys* ist damit heftig umstritten, an seiner Diagnose gibt es erhebliche Zweifel auch von ökonomischer Seite.[157] Die These einer immer größeren (und auch im europäischen Vergleich überdurchschnittlichen) Ungleichheit von Einkommen und Vermögen in Deutschland wird inzwischen allerdings auch in unabhängigen Studien bestätigt.[158]

Juristen können diese Diskussion zur Kenntnis nehmen, selbst aber aufgrund ihrer fachlichen Kompetenz kaum etwas dazu beitragen. Zu der Frage, ob Umverteilung politisch angestrebt werden sollte, können sie nur in den engen Grenzen etwas betragen, die die Dogmatik zum Sozialstaatsprinzip einerseits und diejenige zu Art. 14 GG andererseits zieht. Entscheiden muss diese Frage in einer parlamentarischen Demokratie der Gesetzgeber. Für Steuerjuristen interessant ist aber die Frage nach der Qualität der Therapie, die *Piketty* vorschlägt. Ist – die Richtigkeit der Diagnose einmal unterstellt – das Steuerrecht und insbesondere das Erbschaft- oder das Vermögensteuerrecht tatsächlich geeignet, eine massive Ungleichheit der Einkommens- und Vermögensverteilung zu korrigieren? Betrachtet man dieses Problem unter dem Gesichtspunkt der Frage nach der Steuergerechtigkeit, ergibt sich hier eine nicht unwesentliche Differenzierung: Was hier ungerecht ist – oder sein soll – ist nicht die Folge einer ungerechten Ausgestaltung des Steuersystems, sondern eine Einkommens- und Vermögensverteilung, die das als ungerecht empfundene Ergebnis (mehr oder weniger) freier Märkte ist. Es geht hier also gar nicht um die Gerechtigkeit *des Steuerrechts*, sondern um *Gerechtigkeit durch Steuerrecht*. Das Steuerrecht selbst wird hier als ungerecht empfunden, wenn es die ihm zugewiesene Aufgabe der Umverteilung nicht (hinreichend) erfüllt. Für den Gesetzgeber normativ verbindlich ist auch diese Auffassung von Steuergerechtigkeit nicht. Weder aus der Systematik des Steuerrechts im Besonderen, noch aus dem Verfassungsrecht im Allgemeinen ließe sich ableiten, dass die hier geforderte Umverteilung verfassungsrechtlich geboten oder – umgekehrt – verfassungsrechtlich unzulässig wäre. Das Verfassungsrecht kann nur die Grenzen einer politisch gewollten Umverteilung aufzeigen. Für den Gesetzgeber erzeugt diese gegenwärtig weltweit geführte Diskussion aber eben jenes „Rauschen", auf das er reagieren und auf das er eine Antwort finden muss, wenn er die Befolgung seiner Gesetze erwarten und den Steuerpflichtigen die Gerechtigkeit seiner Gesetze vermitteln will.[159] Hinweisen kann das Steuerrecht aber auf die Grenzen möglicher Umverteilung mit den Mitteln des Rechts: Hier wird dem Steuerrecht neben anderen Lenkungs- und Gestaltungszwecken eine Aufgabe von solcher Dimension übertragen, dass sich Zweifel einstellen, ob und inwieweit die überhaupt erfüllt werden kann. Wie groß ist hier – mit anderen Worten – die „Leistungsfähigkeit des Steuerrechts"?

VII. Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts

Bei der Frage, inwieweit das Steuerrecht tatsächlich schon heute umverteilt, fällt in Deutschland die Vermögensteuer, auf die sich *Piketty* konzentriert, schon deshalb nicht in den Blick, weil wir diese Steuer seit dem Beschluss des BVerfG von 1995 nicht mehr vollziehen. Den deutlichsten Beitrag zu einer Umverteilung leistet im deutschen Steuerrecht nicht die Erbschaft- und Schenkungsteuer oder eine Vermögensteuer, sondern der progressive Tarif der Einkommensteuer.

1. Die Einkommensteuer

In welchem Umfang verteilt unser Steuersystem schon heute um? Hier lohnt sich ein Blick in die tatsächliche Verteilung der Steuerlasten bei der Einkommensteuer. Die neuesten dazu vorliegenden Zahlen bietet die jährliche Einkommensteuerstatistik des Statistischen

156 *Piketty*, Das Kapital (FN 153), 661 ff., 697 ff. Vgl. dazu *Schütte*, Capital 6/2014, 86 ff. (88).

157 So meint der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (Jahresgutachten 2013/2014, 2013, (377 ff., 381 ff.)), dass die Entwicklung des „Gini-Koeffizienten" (der die Gleichmäßigkeit oder Ungleichmäßigkeit der Einkommensverteilung beziffert) zeige, dass Deutschland über ein funktionierendes Umverteilungssystem verfüge und sich in der Einkommensverteilung kaum Verschiebungen gegenüber dem Anfang der 90er Jahre feststellen ließen.

158 Aktuell wird dieser Befund gestützt durch eine Studie, die im Auftrag der Deutschen Bundesbank erstellt wurde: Deutsche Bundesbank, Monatsbericht März 2016 (https://www.bundesbank.de/Redaktion/DE/Downloads/Veroeffentlichungen/Monatsberichtsaufsaetze/2016/2016_03_vermoegen_finanzen_private_haushalte.pdf?__blob=publicationFile). Dazu *Zydra*, Unterscheid zwischen Arm und Reich wächst, SZ v. 12.3.2016, S. 1 und *Zydra*, „Wer hat, dem wird gegeben", SZ v. 22.3.2016, S. 17.

159 Siehe oben Teil V.

Bundesamtes für das Jahr 2011.[160] Danach erwirtschaften 0,1 % der Steuerpflichtigen (mit einem Einkommen ab 742.952 €) etwa 4,7 % aller Einkünfte. Sie trugen damit etwa 8,9 % des Aufkommens der Einkommensteuer. Darin enthalten sind rund 16.300 in Deutschland Steuerpflichtige, die für das Veranlagungsjahr 2011 einen Gesamtbetrag der Einkünfte von über 1 Mio. Euro erzielten. Diese Einkommensmillionäre sind 0,06 % der deutschen Einkommensteuerzahler. Sie zahlten für ihre Einkünfte rund 14,7 Mrd. € Einkommensteuer entsprechend 7,3 % der insgesamt festgesetzten Einkommensteuer von 201,5 Mrd. €. Die obersten 10 % der Einkommensbezieher (Einkommen ab 80.168 €) trugen mit 35,7 % des Gesamtbetrages der Einkünfte mehr als die Hälfte (54,5 %) der Steuerlast. Das reichste Viertel der Einkommensbezieher (Einkommen ab 51.092 €) hat einen Anteil von 57,8 % am Gesamtbetrag der Einkünfte und trägt damit etwa ¾ (75,8 %) der Einkommensteuer.

Die schlechter verdienende Hälfte der Steuerpflichtigen mit einem Einkommen bis 31.108 € erwirtschaftete dagegen nur 19 % aller Einkünfte und trug damit 7,3 % des Steueraufkommens. Die unteren 20 % der Einkommensbezieher mit einer Summe der Einkünfte bis zu 14.617 € hatten einen Anteil am Gesamtbetrag der Einkünfte von 3,2 %. Sie zahlten daraus 0,5 % der festgesetzten Einkommensteuer. Nimmt man dazu diejenigen, die keine Einkommensteuer zu tragen haben, weil sie kein (positives) Einkommen oder eines erzielen, das unter dem Existenzminimum liegt, dann wird deutlich, dass ein erheblicher Teil der Bevölkerung und auch der Wähler durch eine Verringerung der Steuern nicht oder kaum entlastet werden können. Verteilungsgerechtigkeit ist hier nicht eine Frage der Ausgestaltung des Steuerrechts, sondern eine der Lohnhöhe, der Sozialabgaben und der steuerfinanzierten Sozialtransfers.

Eine Umverteilung findet im geltenden Einkommensteuerrecht also durchaus in erheblichem Maße statt. Der Gini-Koeffizient, der das Maß der Ungleichheit der Einkommensverteilung beziffert[161], lag beim Gesamtbetrag der Einkünfte in Deutschland 2011 bei 0,463. Die Verteilung der Einkommensteuer ergab dagegen einen Gini-Koeffizienten von 0,703.[162] Diese Steuer ist also extrem ungleich verteilt. Diesen Effekt bewirkt in Deutschland ein progressiver Tarif bis zu einer „Reichensteuer" mit einem Spitzensteuersatz von 45 %, die ab einem Einkommen von 250.731 € erhoben wird. Zusammen mit dem Solidaritätszuschlag bewirkt das eine Steuerbelastung, die ohne Kirchensteuer knapp unter der „hälftigen Teilung" liegt, die der zweite Senat des BVerfG vorübergehend für die maximale verfassungsrechtlich zulässig Belastung gehalten hat.

In Frankreich beabsichtigte der Steuergesetzgeber in den Jahren 2013 und 2014 eine noch wesentlich deutlichere Umverteilung durch eine drastische „Reichensteuer". Im Interesse größerer sozialer Gerechtigkeit wurden Unternehmen, die Mitarbeitern ein Einkommen von mehr als 1 Mio. € zahlten, auf diese Einkommen mit 75 % besteuert. Die „Reichen" (genauer: die Unternehmen, bei denen Einkommensmillionäre beschäftigt waren) sollten einen größeren Beitrag zur Konsolidierung der öffentlichen Finanzen leisten, und die Mehrheit der Franzosen sah das als gerecht an. Die tatsächliche Steuerbelastung lag dagegen bei unter 50 %. Nach öffentlichkeitswirksamen Protesten von *Gérard Depardieu* (der als freier Künstler von der Steuer nicht betroffen war) und einigen französischen Fußballvereinen der ersten Liga führten Gesetzesänderungen, aber auch Umgehungen und Einkommensverlagerungen in das Ausland zunächst zu einer deutlichen Begrenzung der tatsächlich mit der französischen Reichensteuer verbundenen Steuerlast und dann zur ihrer Abschaffung.[163]

Obwohl er in der praktischen Ausgestaltung eher plakativ als effektiv war, hat der 75 %ige Steuersatz in Frankreich doch eindrucksvoll gezeigt, dass konfiskatorischen Steuern in der Praxis ein nahezu unüberwindlicher Widerstand entgegengesetzt wird. Der Steuerwiderstand eines rational agierenden „Homo Oeconomicus" lässt sich bestenfalls auf ein unvermeidbares Niveau reduzieren. Andererseits lässt er sich aber – etwa durch konfiskatorische Steuersätze – beliebig steigern. Das Ertragsteuerrecht ist aber im Vollzug zwingend auf die Kooperation der Steuerpflichtigen angewiesen.[164] In einer freiheitlich organisierten Wirtschaft ist deshalb der Versuch, eine massive Umverteilung durch ein ausschließlich mit Zwang durchgesetztes Ertragsteuerrecht verwirklichen zu wollen, wenig erfolgversprechend. Deshalb muss das Steuerrecht glaubwürdig versuchen, die Last der Staatsfinanzierung gerecht zu verteilen. Beliebige Verteilungsentscheidungen nach politischer Präferenz können das nicht leisten. Es genügt nicht, den Forderungen nach sozialer Gerechtigkeit *durch Steuern* entsprechen zu wollen, wenn nicht zugleich auch denjenigen, die Steuern zahlen sollen, die *Gerechtigkeit der Steuern* vermittelt werden kann. Der Gerechtigkeitsgehalt extremer Steuersätze erschließt sich aber offenbar ganz überwiegend nur denjenigen, die sie nicht selbst zu zahlen haben. Einer Korrektur bestehender Einkommens- und Vermögensverhältnisse mit Hilfe des Einkommensteuerrechts über das schon verwirklichte Maß hinaus sind also erkennbare Grenzen gesetzt. Ein konsequenter Vollzug der geltenden Regeln, das Schließen von gesetzlich eröffneten Steuerschlupflöchern und Maßnahmen zur Austrocknung von „Steueroasen" könnte zudem den Gerechtigkeitsgehalt (und auch den Umverteilungseffekt) des Einkommensteuerrechts mehr steigern, als das durch weiter erhöhte Steuersätze (mit entsprechenden Ausweichreaktionen) möglich wäre. Die „Anwendung konfiskatorischer Steuersätze an der Spitze der Ein-

160 Statistisches Bundesamt, Einkommensteuerstatistik 2011, Fachserie 14, Reihe 7.1.1 (veröffentlicht 2015, www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/FinanzenSteuern/Steuern/LohnEinkommensteuer/Einkommensteuerstatistik2140711117004.pdf?__blob=publicationFile, abgerufen am 20.3.2016).

161 Bei einem Wert dieses Koeffizienten von 0 erzielen alle exakt das gleiche Einkommen. Bei einem Wert von 1 verdient einer alles, alle anderen aber nichts.

162 Statistisches Bundesamt, Einkommensteuerstatistik 2011 (FN 160), 8.

163 Vgl. *Schubert*, „Die Reichensteuer ist passé", FAZ v. 1.1.2015, http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/wirtschaftspolitik/frankreich-gibt-die-reichensteuer-auf-13348842.html, abgerufen am 20.3.2015.

164 Eckhoff, StuW 1996, 107.

kommenshierarchie"[165] stößt demgegenüber auf kaum zu überwindende Hindernisse.

2. Die Mehrwertsteuer

Anders und sogar entgegengesetzt sieht es allerdings im Umsatzsteuerrecht aus, das Geringverdiener wegen ihrer höheren Konsumquote verhältnismäßig wesentlich höher belastet als Gut- oder Spitzenverdiener. Unter dem Gesichtspunkt der Verteilungsgerechtigkeit ist deshalb die überfällige Reform der Mehrwertsteuer mit ihrem gegenwärtig nahezu absurden Anwendungsbereich für den ermäßigten Steuersatz noch dringender als die Reform der Ertragsteuern. Das Mehrwertsteuerrecht und darüber hinaus weite Teile des Verbrauchsteuerrechts (und damit etwa 30 % aller Steuern) sind nicht auf das – wie auch immer verstandene – Ziel sozialer Gerechtigkeit ausgerichtet. Für eine sozialstaatlich motivierte Umverteilung ist die Mehrwertsteuer ungeeignet.

3. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer

Diejenige Steuer, bei der Zwecke der Generationengerechtigkeit oder auch der Umverteilung am ehesten zu vermuten wären, ist die Erbschaft- und Schenkungsteuer. Tatsächlich wurde und wird dieser Steuer eine Umverteilungsfunktion zugesprochen, die auch der Chancengleichheit künftiger Generationen dienen soll. So wurde im 19. Jahrhundert von der Erbschaftsteuer erwartet, sie werde einer Erstarrung der bürgerlichen Gesellschaft zu einer neuen Klassen- und Privilegienordnung entgegenwirken und „dem potentiell Tüchtigen gleiche Startchancen gegenüber dem Konkurrenten (…) geben".[166] Nach Art. 123 Abs. 3 S. 1 der Bayerischen Landesverfassung dient die Erbschaftsteuer auch dem Zweck, „die Ansammlung von Riesenvermögen in den Händen Einzelner zu verhindern". Die Umverteilungsfunktion der Erbschaftsteuer sei, so meint *Heinrich Weber-Grellet* „auch für den Erhalt eines sozial und demokratisch verfassten Staatswesens von besonderer Bedeutung; sie soll das Entstehen feudaler Strukturen verhindern und eine gewisse Gleichmäßigkeit der Vermögensverteilung und damit Chancengleichheit herstellen (…). Eine wirksame Vermögen- und Erbschaftsteuer kann" – so *Weber-Grellet* – „zu einer gleichmäßigen Verteilung des Produktivvermögens beitragen (…)"[167] Die Umverteilungsfunktion wird hier also von einer „wirksamen Vermögens- und Erbschaftsteuer" erwartet. Die Frage ist, ob es die gibt und – wenn nicht – ob es sie geben könnte.

Das Aufkommen der Erbschaftsteuer betrug im Jahr 2014 lediglich 5,4 Mrd. €[168] und damit weniger als 1 % des gesamten Steueraufkommens von Bund, Ländern und Gemeinden. Aufgrund der Verschonungsregelungen wurden 94 % der Erbschaftsfälle steuerlich nicht erfasst. In den verbleibenden, erfassten Fällen wurden (im Jahr 2012) etwa 5,8 % der übertragenen Vermögensmassen durch die Erbschaftsteuer „umverteilt".[169] In der Literatur wird darin zu Recht eine gleichheitswidrige Sonderlast gesehen, die eine kleine Gruppe von Steuerpflichtigen gegenüber der Allgemeinheit gleichheitswidrig diskriminiert.[170] In seiner Vorlageentscheidung zum (noch) geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz vom September 2012 rügte der 2. Senat des BFH einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz, weil die gesetzlich vorgesehenen Steuervergünstigungen nicht durch ausreichende Sach- und Gemeinwohlgründe gerechtfertigt seien. Sie wiesen vielmehr einen „verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang" auf. Das führe zu einer das ganze Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz erfassenden verfassungswidrigen Fehlbesteuerung derjenigen, die nicht in den Genuss der gesetzlichen Vergünstigungen kommen.[171] Diese Auffassung hat das BVerfG nicht in der Begründung, wohl aber im Ergebnis bestätigt.[172] Der Gesetzgeber hat auch hier politische Verteilungsentscheidungen ohne Orientierung an einer Vorstellung von Gerechtigkeit getroffen, die in vielen Fällen bei mittleren Erbschaften zu einer hohen Steuerbesteuerung, bei hohen Erbschaften aber zur Steuerfreiheit führen. Von einer Umverteilungsfunktion des geltenden Erbschaftsteuergesetzes kann man nicht sprechen.[173] Die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist damit eine Fiskalsteuer ohne messbaren Lenkungszweck[174] und auch ohne erkennbaren Gerechtigkeitsgehalt.

Eine tatsächlich Korrektur der gesellschaftlichen Vermögensverteilung oder auch eine relevante Veränderung der ökonomischen Startchancen zukünftiger Generationen würde nicht eine marginale, sondern eine substantielle Umverteilung von Vermögen voraussetzen. Das BVerfG hat in seinem Erbschaftsteuerbeschluss von 1995 aber festgestellt, dass der Spielraum für den steuerlichen Zugriff auf den Erwerb von Todes wegen dort seine Grenze findet, „wo die Steuerpflicht den Erwerber übermäßig belastet und die ihm zugewachsenen Vermögenswerte grundlegend beeinträchtigt (…). Die Steuerbelastung darf das Vererben vom Standpunkt eines wirtschaftlich denkenden Eigentümers nicht als ökonomisch sinnlos erscheinen

165 Die fordert *Piketty*, Das Kapital (FN 153), 692.

166 *Crezelius*, FS Tipke, 1995, 403 (413) m.w.N. Dazu auch *Birk*, StuW 2005, 346 (347 f.) und *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 461 und Bd. II, 2. Aufl. 2003, 870 ff.

167 So *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, 95. Vgl. auch *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 212 und § 7 Rz. 41. Auch *Hey* erkennt aber, dass der Umverteilungseffekt der Erbschaft- und Schenkungsteuer angesichts des mit ihr erzielten Steueraufkommens so gering ist, dass darin jedenfalls kein Primärzweck der Steuer gesehen werden könne. Sie sei darum in erster Linie Fiskalzwecksteuer.

168 Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2016, 300.

169 Im Jahr 2012 wurden auf Erwerbe von Todes wegen oder durch Schenkungen i.H.v. 74,2 Mrd. € Erbschaftsteuern i.H.v 4,3 Mrd. € gezahlt: BVerfGE 138, 136 (157 f., Rz. 40 f.).

170 *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 15 Rz. 6 und *Lang*, FR 2010, 49 (54).

171 BFH vom 27.9.2012 – II R 9/11, BFH/NV 2012, 1881.

172 BVerfGE 138, 136.

173 So auch *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 875.

174 So im Ergebnis auch *Schulte*, Erbschaftsteuerrecht, 2010, Rz. 25; *Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 8 Rz. 41 („in erster Linie Fiskalzwecksteuer") und *Tiedtke*, ErbStG, Einleitung Rz. 65: „reine Fiskalzwecksteuer".

lassen"[175]. Eine substantielle Umverteilung der Vermögen zugunsten einer Nivellierung ökonomischer Startbedingungen dürfte damit nur in engen Grenzen zu vereinbaren sein. Schließlich müsste auch noch der Nachweis gelingen, dass mit einer solchen Umverteilung tatsächlich die „Aussichten der am wenigsten begünstigten Gesellschaftsmitglieder" (*John Rawls*[176]) verbessert würden. Dass eine gleichmäßige und massive Umverteilung, die auch betrieblich gebundenes Vermögen nicht verschonen könnte, ökonomisch sinnvoll wäre und tatsächlich nicht nur zu einer Verringerung der Chancen der Vermögenden, sondern auch zu einer Verbesserung der Chancen derjenigen beitragen kann, die keine Vermögen erben, kann aber bezweifelt werden. Die mit ihr verbundenen gesamtwirtschaftlichen Wohlfahrtsverluste wären jedenfalls enorm groß. Eine gleichmäßig, also allen Erben auferlegte und maßvolle Erbschaftsteuer könnte dagegen auch denjenigen als gerecht erscheinen, die sie tragen müssen.

4. Die Vermögensteuer

Auch die (jetzt wieder diskutierte) Vermögensteuer hat tatsächlich bisher nie die Funktion erfüllen können, eine als ungerecht empfundene Wohlstandsverteilung zu korrigieren[177]. Eine solche Vermögensteuer ist immer mit besonders hohen Erhebungskosten verbunden und kollidiert damit mit dem von *Adam Smith* formulierten Grundsatz der „Wohlfeilheit der Besteuerung": „Jede Steuer sollte so erhoben werden, dass sie aus den Taschen der Leute nicht viel mehr nimmt oder heraushält, als sie an Einnahmen in die Kasse des Staates bringt."[178] Vor allem setzt eine verfassungskonforme Vermögensteuer nach dem Vermögensteuerbeschluss des BVerfG von 1995[179] eine permanente gegenwartsnahe und realitätsgerechte Bewertung des betroffenen Vermögens voraus. Ob die mit verhältnismäßigen Mitteln möglich ist, ist fraglich. Eine Vermögensteuer, die eine substantielle Umverteilung der bestehenden Vermögen bewirken sollte, müsste zudem die Diskussion über die aus dem Eigentumsrecht folgenden verfassungsmäßigen Höchstgrenzen für den kumulativen Steuerzugriff durch Ertrag- und Substanzsteuern neu eröffnen. Bleiben die Steuersätze dagegen deutlich unter einem solchen Niveau, würde es sich um eine im Hinblick auf die Erhebungskosten allerdings reichlich kostspielige Alibisteuer handeln. Defizitär erscheint eine Vermögensteuer aber auch unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit: In einem nicht entwickelten Steuersystem, das nicht dazu in der Lage ist, die tatsächlich als Einkommen erzielte Leistungsfähigkeit zu ermitteln, ist das Vermögen ein geeigneter Indikator, um vermutete oder geforderte Leistungsfähigkeit über die Fiktion von „Soll-Erträgen" zu besteuern. In einem Steuersystem aber, das tatsächliche Erträge richtig erfassen und versteuern kann, entbehrt die zusätzliche Belastung von Soll-Erträgen ebenso wie die erneute Besteuerung einer bereits versteuerten Substanz des rechtfertigenden Grundes.

5. Die Körperschaftsteuer

Ein unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit dunkles Kapitel ist auch die Körperschaftsteuer. Zentrale Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage, die §§ 8a, 8b und 8c KStG sind rein technisches Recht zur Generierung von Steueraufkommen ohne jeden erkennbaren Gerechtigkeitsbezug. Während die „Zinsschranke" des § 8a KStG mit § 4h EStG sowie die Regelung des § 8c KStG, der den Verlustabzug bei Körperschaften beschränkt, ursprünglich einer missbräuchlichen Gesellschafterfremdfinanzierung und einem ebenso missbräuchlichen „Mantelkauf" entgegenwirken sollten, haben beide Vorschriften in ihrer geltenden Fassung nichts mehr mit missbräuchlichen Gestaltungen – und also auch nichts mit Gerechtigkeitserwägungen – zu tun. Die systemwidrige „Mindestbesteuerung" des § 8b KStG war von Anfang an als eine jener politischen „Verteilungsentscheidungen" gedacht, die die praktische Steuerpolitik sich vorbehält. Bei diesen Vorschriften gelingt es auch Experten der Unternehmensbesteuerung nicht, in den Entscheidungen des Gesetzgebers den Willen zu einer gerechten Verteilung der Steuerlast auf die Unternehmen zu entdecken.[180] Allerdings sind solche Defizite hier leichter zu ertragen, weil Körperschaften ihre Steuerbelastung kaum unter dem Aspekt der Gerechtigkeit sondern – entsprechend der Perspektive des „Homo Oeconomicus" – ausschließlich unter dem einer möglichst geringen eigenen Steuerlast bewerten[181]. Schwerer wiegt hier, dass die genannten Vorschriften auch ökonomisch kaum rational erscheinen, also eigentlich nur fiskalisch erklärt werden können.

6. Das Internationale und das Europäische Unternehmensteuerrecht

Wie das Unternehmensteuerrecht, so war lange Zeit auch das Internationale Steuerrecht, das sich ja ganz überwiegend ebenfalls mit Problemen der Unternehmensbesteuerung beschäftigt, kaum Gegenstand von Überlegungen zur Steuergerechtigkeit.[182] Die Vermeidung von Doppelbesteuerung könnte zwar ebenso wie die Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung auch unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit diskutiert werden. Das geschah lange Zeit jedoch kaum. Das hat sich geändert, seit Steuerabsprachen bekannt

175 BVerfGE 93, 165 (172) im Anschluss an *Papier*, in: Maunz/Dürig/Herzog, GG, Stand Mai 1994, Rz. 297 zu Art. 14 GG.

176 *Rawls*, Gerechtigkeit (FN 119), 96. Allerdings sah *Rawls* die „Beweislast" gewissermaßen umgekehrt: Vorteile der Vermögenderen sind nach dem von ihm postulierten „Differenzprinzip" nur dann gerechtfertigt, wenn sie zugleich auch die Stellung der am Wenigsten privilegierten verbessern, vgl. *Rawls*, Gerechtigkeit (FN 119), 96, 101.

177 *Birk*, DStJG 22 (1999), 7 (13 f.).

178 *Smith*, Der Wohlstand der Nationen, 5. Buch, 2. Kapitel, 2. Teil: Steuern (703–705).

179 BVerfGE 93, 121.

180 Vgl. die Kritik von *Hey* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 11 Rz. 42, 56 und 58.

181 *Birk*, StuW 2011, 354 (358) vermutet, dass Ungerechtigkeiten in der Unternehmensbesteuerung wenig Beachtung finden, weil sie nur wenige betreffen.

182 Vgl. dazu schon *Tipke*, Steuergerechtigkeit (FN 25), 120.

wurden, die es international tätigen Konzernen wie Starbucks und Apple ermöglichen, ihre Steuerbelastung auf einen niedrigen einstelligen Prozentsatz zu reduzieren.[183] Dabei sind allerdings zwei Fragen zu unterscheiden: Soweit es – etwa unter dem Stichwort der BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) – darum geht, einem schädlichen „Wettbewerb der Steuersysteme"[184] durch eine „faire" Aufteilung der Besteuerungsgrundlagen zu begegnen, stellt sich im herkömmlichen Sinn nicht die Frage nach einer gerechten Verteilung der Steuerlast. Die Frage nach der „Gerechtigkeit" einer solchen Aufteilung kaschiert nur notdürftig, dass es dabei nicht um eine auf Individuen bezogene Verteilungsgerechtigkeit, sondern um die Abgrenzung steuerlicher Einflusssphären etwa zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, aber auch darüber hinaus geht. Ertragsteuersätze in Deutschland, Luxemburg oder Panama werden nicht unter dem Gesichtspunkt der Gerechtigkeit miteinander verglichen; Steuererträge werden zwischen Steuerstaaten nicht nach Kriterien der Gerechtigkeit aufgeteilt.

Wenn dagegen kritisiert wird, dass einigen Unternehmen (etwa in den Niederlanden, in Luxemburg oder in Irland) im Rahmen individueller Absprachen Steuersätze eingeräumt werden, die anderen, meist kleineren und nicht international tätigen Konkurrenten nicht offenstehen, dann ist damit durchaus eine Frage der Steuergerechtigkeit (hier auch im Sinne der von Ökonomen geforderten „Neutralität") angesprochen. Dabei ist jedoch zu beachten, dass die kritisierten Privilegien im Rahmen der nationalen Rechtsordnungen der „Steueroasen" oft legal, also in Übereinstimmung mit dem jeweiligen nationalen Steuerrecht eingeräumt wurden. Fragen der Gleichheit und auch solche der Gerechtigkeit lassen sich aber in aller Regel nur im Rahmen der jeweiligen Rechtsordnung sinnvoll stellen und beantworten. Auch das Unionsrecht bietet in seinem gegenwärtigen Stand dazu noch immer keine Abhilfe. *Dieter Birk* hat das vor 20 Jahren als „Kästchengleichheit" bezeichnet, als er darauf hinwies, dass die Diskriminierungsverbote des europäischen Rechts immer nur die steuerliche Gleichbehandlung innerhalb der nationalen „Kästchen" der Mitgliedstaaten gewährleisten können.[185] Solange weder das Unionsrecht, noch das Internationale Steuerrecht oder die nationalen Rechtsordnungen der niedrig oder nicht besteuernden Mitgliedstaaten Gleichheitssätze kennen, die solche Privilegien unterbinden, bietet das Recht keine Möglichkeit, Ungerechtigkeit zu vermeiden. Hier könnte das Europäische Steuerrecht also mehr leisten.

VIII. Fazit

Die Gerechtigkeit des Steuerrechts wird durch Art. 3 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich nicht geboten. Es gibt zu viele und zu abstrakte Gerechtigkeitsvorstellungen, als dass eine bestimmte Auffassung von Steuergerechtigkeit von Verfassungs wegen verbindlich gemacht werden könnte. Dennoch ist es Aufgabe des Gesetzgebers, das Ziel einer gerechten Ausgestaltung der Steuerrechtsordnung zu präzisieren. Verzichten kann er auf dieses Ziel nicht, denn er ist auf Akzeptanz für die Steuerrechtsordnung bei denjenigen angewiesen, die Steuern zu zahlen haben. Auch wenn den in der Gesellschaft, der Philosophie oder der ökonomischen Wissenschaft mit Bezug auf das Steuerrecht diskutierten Gerechtigkeitsvorstellungen in der Regel keine verfassungsrechtliche Verbindlichkeit zukommt, kann der Gesetzgeber solche Forderungen nicht ignorieren, wenn er funktionsfähige, durchsetzbare Steuergesetze erlassen will. Divergierende Vorstellungen muss er zum Ausgleich bringen und Kompromisse formulieren. Nur rhetorische Beteuerungen der politischen Absicht zu gerechteren Steuern in Zeiten des Wahlkampfes reichen dafür nicht aus, wenn sie nicht mit dem Willen verbunden sind, werbewirksame Bekenntnisse in praktische Steuergesetzgebung umzusetzen. Über die Notwendigkeit, die Mittel und das Ausmaß sozialer Umverteilung entscheidet – wie immer im Anwendungsbereich des Sozialstaatsprinzips – nicht die Verfassung, sondern der Gesetzgeber in den durch Art. 14 Abs. 1 GG gezogenen Grenzen. Die notwendige Gerechtigkeit *des Steuerrechts* setzt dabei aber der Verwirklichung von sozialer Gerechtigkeit *durch Steuerrecht* Grenzen. Eine divergierende Einkommens- und Vermögensentwicklung kann durch Einkommensteuerrecht nur gemäßigt, aber nicht beseitigt werden. Eine substantielle Umverteilung von Vermögen, wie sie in der politischen Debatte gefordert wird, ist durch gerechtes Steuerrecht in den Grenzen der Verfassung nicht möglich. Steuergerechtigkeit setzt der Leistungsfähigkeit des Steuerrechts also Grenzen.

183 Zur Steuerflucht der Konzerne unter dem Stichwort „Luxemburg-Leaks" vgl. SZ v. 11.12.2014: „Geht was?" und „Ein Pakt gegen Tricks". Zur Schweiz und zu Luxemburg als Steueroasen vgl. auch Die Zeit 28/2014, 19: „Was heißt hier gerecht?". Zu den Niederlanden Die Zeit 28/2014, 20: „Holländischer Geldschleuser".

184 *P. Kirchhof*, JZ 2015, 105 (113).

185 *Birk*, DStJG (1996), 63 (77).

Die fortschreitende Emanzipation des Steuerrechts

VRBFH a.D. Prof. Dr. HEINRICH WEBER-GRELLET, Münster*

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
1. Funktion von Recht und Staat
2. Funktion des Steuerrechts
II. Ein Blick zurück – Entwicklung des Steuerrechts
1. Entwicklung des (Einkommen-)Steuerrechts im 19. Jahrhundert
2. Die Zeit nach dem 1. Weltkrieg
3. Steuerrecht im sog. Dritten Reich
4. Die Zeit nach 1945
III. Steuerrecht als rechtswissenschaftliche Disziplin
1. Horror juris fiscalis
2. Einzelheiten des emanzipatorischen Prozesses
a) Ohne Steuer kein Staat
b) Prinzipien im Steuerrecht
c) Notwendigkeit von Steuerrechtsänderungen
d) Demokratische Mitbestimmung
e) Beseitigung bürokratischer Steuererhebung
f) Europarechtliche und internationale Aspekte
g) Auslegung des Steuerrechts
3. Steuerrecht als Pflichtfach der universitären Ausbildung
a) Regelungen im Deutschen Richtergesetz und in den Justizausbildungsordnungen der Länder
b) Rechtstatsächliche Bedeutung des Steuerrechts
c) Sachliche Aspekte
d) Fazit
IV. Die Zukunft des Steuerrechts

Das Steuerrecht regelt auf der einen Seite die Mittelbeschaffung zur Finanzierung der Aufgaben der Gesellschaft (Fiskalfunktion), auf der anderen Seite wird das Steuerrecht zur Erreichung bestimmter Ziele instrumentalisiert (Lenkungsfunktion). Mit der Zunahme gesellschaftlicher Aufgaben (Sozialstaat, Vorsorgestaat) ist die Bedeutung des Steuerrechts erheblich gewachsen.

Die Hoffnungen, dass die Maßstäbe des Steuerrechts aus dem Verfassungsrecht oder aus der Idee der Gerechtigkeit abgeleitet werden können und konkrete Ergebnisse ermöglichen, haben sich nicht erfüllt. Mehr (Steuer-)Gerechtigkeit wird nur durch die „Demokratisierung des Steuerrechts" bewirkt werden können; Demokratisierung führt zwangsläufig zu Akzeptanz, zu Vereinfachung und zu Steuergerechtigkeit.

Das Steuerrecht ist zu einer vollwertigen rechtswissenschaftlichen Disziplin erstarkt, gehört zum zentralen rechtlichen Kernbereich und muss daher in den Pflichtfachkatalog des § 5a Abs. 2 S. 2 DRiG aufgenommen werden.

Tax law regulates the sources of financing for of the public budget in order to ensure sufficient funds for investments in i.e. infrastructure, education, health etc., (financing or fiscal function), but is also exploited to steer the society (steering function). With the increase of public duties especially in respect of the increased welfare and pension schemes, tax law has gained in importance considerably.

Hopes that constitutional law or a certain sense of justice would allow conclusions for developing new tax legislation have been proven wrong. More justice or fairness in terms of (tax) laws can only be developed by establishing "democratic tax laws". Democracy unavoidably leads to more appreciation of tax laws, simplification as well as fairness.

Tax law has evolved to a fully accepted and core scientific legal discipline, and subsequently need to be listed as in the duties of Section 5a (2) Sentence 2 of the German Judiciary Act.

I. Einleitung

1. Funktion von Recht und Staat

Recht dient der Steuerung der Gesellschaft und nicht nur der Sicherung des Bestehenden; die eigentliche Aufgabe und Funktion des Rechts ist die Zukunftsgestaltung. Mit Hilfe des Rechts (der Gesetze und deren Umsetzung in der Praxis) wird die Gesellschaft gestaltet. Die Gesetze müssen die Zukunft vorweg nehmen und eine Entwicklung ermöglichen, die ein Leben in Frieden und Freiheit, in Wohlstand, in Kultur und Sinnhaftigkeit erlaubt. Das (objektive) Recht liegt wie ein Netz über der ganzen Gesellschaft und erstreckt sich auf alle Bereiche, Wirtschaft, Kultur, Forschung; das Recht ist der Motor der gesellschaftlichen Entwicklung.[1]

Die einzelnen Rechtsmaterien unterscheiden sich durch die Regelung unterschiedlicher Lebensverhältnisse. Das sog. öffentliche Recht wirkt durch Gebote, Erlaubnisse und Verbote. Subjektive Rechte sind Konkretisierungen des objektiven Rechts und begründen (durchsetzbare) Ansprüche des Einzelnen. Das Zivilrecht regelt Zwei-Personenverhältnisse, regelt aber auch die Wirkungen, die von individuellen Herrschaftsrechten gegenüber allen anderen ausgehen, etwa das Eigentum (§ 903 BGB). Das Kommunalrecht regelt die

---

* *VRBFH a.D. Prof. Dr. Heinrich Weber-Grellet* ist außerplanmäßiger Professor für Steuerrecht, Rechtsphilosophie und Rechtstheorie an der Westfälischen Wilhelms-Universität in Münster. – Gewidmet ist dieser Beitrag in großer Dankbarkeit *Dieter Birk*, dessen vielfältige Talente, Fähigkeiten und Leistungen höchste Bewunderung und Anerkennung verdienen.

1 *Weber-Grellet*, in: Antonov/Krawietz, Kommunikationssystem des Rechts – heute und morgen, Liber Amicorum Andrey Polyakov zu seinem 60. Geburtstag am 12. Dezember 2014, 2015. A.A. – und viel zu eng – etwa *Menke*, Kritik der Rechte, 2016, 403: „Die Aufgabe des Rechts ist die Begrenzung der Gewalt." Durch die Bezugnahme auf Athen und Rom (*Menke*, a.a.O., 40 f.) gerät ganz aus dem Blick, dass das Recht in einer demokratisch organisierten Gesellschaft eine ganz andere Bedeutung hat als in undemokratischen Feudal- und Ständegesellschaften.

Verfahren, die auf kommunaler Ebene erledigt werden können. Das Schulrecht regelt die Fragen, die zum Betrieb einer öffentlichen oder auch privaten Schule geklärt sein müssen. Jeder Rechtsbereich hat seine spezifische Funktion.

Der Staat ist eine Funktion der Gesellschaft;[2] er ist nicht der Gesellschaft übergeordnet, sondern deren funktioneller Teil.[3] Der Staat ist die Organisation, mit dessen Hilfe die Gesellschaft ihre Angelegenheiten und Ziele organisiert. Der Inhalt des Staats-Begriffs ist im Lichte der jeweiligen Verfassung zu sehen; es ist daher verfehlt, die Staatsbegriffe von Humboldt und Hegel als heute noch relevant heranzuziehen.[4]

Der Antagonismus von Staat und Gesellschaft ist in der Demokratie aufgehoben, der Staat ist „Selbstorganisation der Gesellschaft"; die demokratische Ordnung konstituiert sich vom Individuum aus (Böckenförde). Nach Auffassung von Kirchhof[5] muss der Staat das Recht täglich als unverrückbare, unausweichliche Regel gewährleisten, als sichtbare, tatkräftige Ordnungsmacht den Frieden im Recht wahren oder wiederherstellen.[6] Diese Perspektive ist überholt;[7] die Gesellschaft selbst (als Summe ihrer Bürger) ist verantwortlich und bedient sich dazu einer bestimmten Organisationsform. Die Bürger handeln durch „staatliche Organisationen", die im Wege demokratischer Verfahren entwickelt worden sind.[8]

Dementsprechend ist die hergebrachte Unterscheidung zwischen öffentlichem Recht, das auf einem Über-/Unterordnungsverhältnis beruht, und dem Zivilrecht, das die Verhältnisse gleichberechtigter Bürger regelt, obsolet. Über-/Unterordnungsverhältnisse sind der Demokratie prinzipiell fremd. Die Unterscheidung von öffentlichem Eingriffsrecht und privaten Gleichordnungsrecht hat m.E. keine Zukunft. Diese Unterscheidung hat ihren Ursprung in einer Rechtsordnung, in der der Bürger Untertan ist und in einer Art „allgemeinem" und in besonderen Fällen in einem „besonderen" Gewaltverhältnis stehen soll.

Die Verbindlichkeit des Rechts ist nicht Ausdruck eines Über-/Unterordnungsverhältnisses, sondern gehört schlicht zu den funktionellen Voraussetzungen der Handhabung rechtlicher Regelungen und beruht auf demokratischer Übereinkunft aller Bürger.

2. Funktion des Steuerrechts

Das Steuerrecht dient der Finanzierung der gesellschaftlichen Aufgaben; die einzelnen Bürger beteiligen sich qua demokratischer Übereinkunft an den Lasten der Gesellschaft.[9] Das Wesen der Steuer besteht daher nicht in einem Eingriff des Staates, um den Bürger „auszunehmen", sondern die Steuer hat die Funktion der Erhebung der notwendigen Mittel, um die im Wege demokratischer Abstimmung vereinbarten Leistungen ausführen zu können. Daneben ist die Steuer auch ein Instrument der Verhaltenslenkung und der Wirtschaftspolitik (Lenkungssteuer); bei fast alle Steuerarten spielen nichtfiskalische Zwecke eine bedeutende Rolle. Das Steuerrecht ist doppelfunktional, es ist Fiskalrecht und Verwaltungsrecht; das „lenkende" Steuergesetz ist die Normalität.[10] Diese moderne Sicht des Steuerrechts hat sich noch nicht in allen Köpfen festgesetzt; immer noch herrscht das Verständnis, dass das Steuerrecht Ausdruck eines fiskalischen Beutezugs sei, wird immer noch eine „fiskalistische Sicht" der Dinge gegeißelt, wird immer noch das Steuerrecht als Geßlerhut der Moderne verschrieen und als Hort der Unfreiheit betrachtet. Aus meiner Sicht ist das eine vollkommen unzutreffende Perspektive; diese Perspektive mag in autokratischen Systemen ihre Berechtigung haben, nicht aber im demokratischen Rechtsstaat. Steuern sind – ihrem Wesen nach – in einer demokratischen Gesellschaft keine staatlichen Zwangsabgaben, sondern Solidarbeiträge zur Finanzierung der gesellschaftlichen Aufgaben. Steuern sind – in der demokratischen Gesellschaft – nicht freiheitsbeschränkend, sondern notwendige Finanzierungsbeiträge.[11]

II. Ein Blick zurück – Entwicklung des Steuerrechts

Das Steuerrecht ist eine vergleichsweise junge Disziplin. Erst die Ausweitung der gesellschaftlichen Aufgaben auf die gesamte Infrastuktur (Arbeit, Soziales, Verkehr, Ausbildung) machte es notwendig, den sog. Steuerstaat auszubauen und ein differenziertes (vielgestaltiges) System zur Finanzierung dieser Ausgaben zu entwickeln; die Steuer aus besonderem Anlass entwickelte sich zu einer Einrichtung auf Dauer.

---

2 Die Dominanz des Staates ist zunächst einer wechselseitigen Durchdringung von Staat und Gesellschaft gewichen (so etwa *Habermas*, Strukturwandel der Öffentlichkeit, 5. Aufl. 1971 [Ersterscheinung 1962], 273) und nunmehr durch die Dominanz der Gesellschaft abgelöst.

3 *Weber-Grellet*, Die Zukunft des Steuerrechts, Festgabe 100 Jahre Deutscher Richterbund, 2009, 235; *Weber-Grellet*, in: FS Spindler, 2011, 231/40; *Weber-Grellet*, in: FS Krawietz, 2013, 715.

4 So aber etwa *Hank*, Die Zeit v. 7.2.2016, 23.

5 *Kirchhof*, FAZ v. 20.1.2016, 11.

6 Ähnlich *Isensee*, in: FS Kirchhof, Bd. I, 2013, § 1, Rz. 26, 32: Der Staat – als Abglanz der aristotelischen Idee – vermittele die Tugenden des bürgerlichen Zusammenlebens; im Staat finde das Individuum zu seiner Identität als Bürger.

7 *Böckenförde*, in: Staat, Gesellschaft, Freiheit, 1976, 185/191, 199s.

8 Die Religion bildet im demokratischen Rechtsstaat nicht mehr die verbindliche Grundlage des Staates; der „christliche Staat" gehört der Vergangenheit an (so *Böckenförde*, in: Böckenförde/Gosewinkel, Wissenschaft, Politik, Verfassungsgericht, 2011, 431).

9 *Birk*, Ad Legendum 2015, 269.

10 *Birk*, Ad Legendum 2015, 272; *Weber-Grellet*, NJW 2001, 3657. Auf dieser Unterscheidung beruht m.E. auch die *Birk'sche* Steuerwirkungslehre, nämlich auf der Unterscheidung zwischen steuerlichen Belastungswirkungen und steuerlichen Gestaltungswirkungen, auf der Unterscheidung zwischen (sozialstaatlicher) Gleichheit und Freiheit (*Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, 265/7).

11 *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, 5; *Weber-Grellet*, in: FS Spindler, 2011, 231.

1. Entwicklung des (Einkommen-)Steuerrechts im 19. Jahrhundert

Noch im Jahr 1800 hatte Gentz die radikale Untauglichkeit aller direkten Steuern erklärt und die Idee, der Einkommen-Taxe eine unbestimmte Dauer zu geben, als ganz verwerflich beurteilt.[12] Demgegenüber beschloss etwa die französische Krone bereits in der zweiten Hälfte des 18. Jahrhunderts weitreichende Reformen zur Finanzierung öffentlicher Baumaßnahmen, die einen Bruch mit dem bisherigen System der feudalen Mauten und Frondienste mit sich brachten.[13] Diese Entwicklung führte dann im 19. Jahrhundert zum Entstehen des heutigen Steuerstaats:

- von der Kriegssteuer (als temporäre Maßnahme in Zeiten der Not) zur Einkommensteuer,
- von der Steuer aus besonderem Anlass zur Steuer als Dauererscheinung,
- vom Staat mit eigenen Einnahmen (namentlich aus Domänen) zum Steuerstaat,
- von der indirekten Besteuerung zur direkten Besteuerung,
- von Frondiensten, Finanzmonopolen, Matrikularbeiträgen und öffentlicher Kreditaufnahme zu echten Steuern,
- von der Kopfsteuer, über die Klassensteuer zur ausdifferenzierten Einkommensteuer,
- von der Einschätzung zur Deklarationspflicht,
- von der „Mitverwaltung" zur selbständigen Steuerverwaltung.[14]

Die Entwicklung der Einkommensteuer zeigt deren überragende Bedeutung für politische Konzeptionen und politische Macht, ein wirksames Instrument in den Händen der Regierung und ebenso ein Mittel zur gleichmäßigeren Verteilung sozialer Lasten.[15] Grundlegende Fragen zu Freiwilligkeit und Zwang im Steuerwesen, zu Selbstverwaltung und Staatsverwaltung, zu politischer Freiheit und obrigkeitstaatlicher Ordnung waren zu klären.[16] Die Entwicklung beruhte nicht auf einer „mehr oder weniger unbewussten Tendenz" über bestimmte Gerechtigkeitsvorstellungen, sondern verlief parallel zur staatlichen Entwicklung und ist Ausdruck der zunehmenden „Staatsaufgaben" und der Tendenz zu einem allzuständigen Universal-Staat.

2. Die Zeit nach dem 1. Weltkrieg

Die Entwicklung zum Steuerstaat erlebte einen ersten Abschluss durch die Erzberger'sche Steuerreform von 1919/20; diese Reform legte die Grundlagen des auch heute noch geltenden gesamtdeutschen Steuersystems.[17] Der Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden legte das Schwergewicht des Steuersystems auf das Reich (reichseigene Finanzverwaltung, Reichsabgabenordnung). Auch das materielle Steuerrecht wurde umgestaltet, Körperschaftsteuer, Grunderwerbsteuer, Umsatzsteuer. Durch die Wirth'sche Finanzreform von 1922 wurden weitere Reichsabgaben begründet, z.B. die Vermögensteuer und die Kraftfahrzeugsteuer.[18]

An den Universitäten und in den wissenschaftlichen Vereinigungen konnte das Steuerrecht seinen Platz als selbständiges Rechtsgebiet und als Teildisziplin der Rechtswissenschaft, speziell des öffentlichen Rechts, erst zu Beginn der Weimarer Zeit erringen.[19] Zuvor wurden steuerrechtliche Fragen von den volkswirtschaftlichen Finanzwissenschaften und vom Verwaltungsrecht behandelt. Gegenüber den partikularen Rechtsbildungen brachte die Erzberger'sche Finanzreform eine entscheidende reichsrechtliche Vereinheitlichung. Erst Albert Hensel ermöglichte ab 1923 eine umfassende steuerrechtliche Ausbildung an der Universität Bonn; vom Sommersemester 1930 an hielt er in Königsberg steuerrechtliche Vorlesungen.[20] 1934 entstand in Deutschland das erste „Institut für Steuerrecht" (in Münster);[21] Bühler war einer der ersten, der die Notwendigkeit rechtswissenschaftlicher Forschung auf diesem Rechtsgebiet erkannte.[22] Im Jahre 1942 wurde Bühler auf den ersten nur dem Finanz- und Steuerrecht gewidmeten Lehrstuhl der Universität Köln berufen.[23]

3. Steuerrecht im sog. Dritten Reich

Auf dem Juristentag 1933 gab der Staatssekretär Reinhardt seine Pläne für eine grundlegende Vereinfachung des gesamten deutschen Steuerwesens bekannt. Mit der Vielheit der Steuern und mit der

---

12 Zitiert nach *Großfeld*, Die Einkommensteuer, 1981 (Recht und Staat 504/505), 26/7; weitere Nachweise zur Kritik an der Idee der Einkommensteuer bei *Birk*, StuW 2011, 354/5.

13 *Conchon*, in: Rauscher/Erles/Winkelbauer, Das Blut des Staatskörpers, Historische Zeitschrift, Beiheft 56, 2012, 545/68. Zu den Einnahmen des Kaisers Friedrich Barbarossa (1152–1190) vgl. *Berman*, Recht und Revolution, 1. Aufl. 1995, 746 f.

14 Zusammenfassung aus *Weber-Grellet*, StuW 2012, 375.

15 *Großfeld* (FN 12) 47.

16 *Cohn*, Die preußische Steuerreform, Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik 56 (1891), 20/8; zitiert nach *Großfeld* (FN 12) 48.

17 *Hensel*, Steuerrecht, 3. Aufl., 1933, 8 f.

18 Vgl. dazu *Hensel* (FN 17), 8 ff.; *Strutz*, Handbuch des Reichsteuerrechts, 1924.

19 Erstmals Anfang 1915 wurde an einer deutschen Universität Steuerrecht gelehrt; so hielt *Ludwig Waldecker* an der Berliner Universität steuerrechtliche Vorlesungen ab. In Bonn beschäftigt beschäftigte sich *Erich Kaufmann* in seinen Veröffentlichungen um 1921 gelegentlich mit steuerrechtlichen Fragen im weiteren Sinn und hielt gelegentlich auch Lehrveranstaltungen im Steuerrecht ab. *Waldecker* befürchtete noch, mit Vorlesungen über Steuerrecht seine Zunft als Hochschullehrer aufs Spiel gesetzt zu haben (*Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl., 2012, 1278 f.).

20 *Hensel*, System des Familiensteuerrechts, hrsg. v. Reimer/Waldhoff, 2000, 26 f.

21 Nach *Bühler* waren *Friedrich Klein*, *Paul Kirchhhof* und *Dieter Birk* Direktoren des Instituts; jetziger Direktor ist *Joachim Englisch*.

22 *Birk*, Das Steuerrecht in Münster: Ottmar Bühler (1884–1965), in Hoeren, Münsteraner Juraprofessoren, 2. Aufl., 2015, 130, 133.

23 *Birk* (FN 22) 135.

Kompliziertheit des Steuerrechts müsse Schluss gemacht werden; es müsse ein Steuersystem geschaffen werden, dass sozial gerecht sei, und die Steuern müssten wirtschaftlich tragbar sein.[24]

Voß unterscheidet bei der Charakterisierung des Steuerrechts unter der Herrschaft des Nationalsozialismus' zwischen der Ebene des Rechts und der Ebene des Unrechts; zur Ebene des Rechts zählt er die Steuerreformgesetze der Jahre 1934 bis 1936. Erst die Steuerreformen seit 1933 hätten gegenüber dem vielfach in kleinlichem Fiskalismus, in einseitiger Parteinahme für oder gegen bestimmte wirtschaftliche Interessen und in doktrinärer Voreingenommenheit erstarrten Steuerwesen die große Linie der Steuerpolitik in Reich, Ländern und Gemeinden hergestellt und die Herausbildung eines einheitlichen, sinnvoll geordneten Steuerwesens ermöglicht. Die Instrumentalisierung des Steuerrechts für wirtschaftspolitische Zwecke habe dem Steuerrecht einen Modernisierungsschub verliehen, der den Gesamtcharakter des Steuerrechts verändert habe und der auch das heutige Steuerrecht präge.[25] Zur Ebene des Unrechts gehöre die Tatsache, dass das Steuerrecht insgesamt für die den Interessen des Volkes zuwiderlaufenden Ziele des Nationalsozialismus, insbesondere der Eroberung von Lebensraum durch Krieg, missbraucht worden sei. Krasses Unrecht sei insbesondere die Missachtung der Grundsätze der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gegenüber Juden und anderen „Fremdvölkischen" gewesen.[26]

4. Die Zeit nach 1945

Nach 1945 wurde die Besteuerung von Einkommen durch die Militärregierung in Kontrollratsgesetzen normiert; der Einkommensteuertarif sah eine extreme Progression vor, der Spitzensteuersatz ab einem Einkommen von 100.000 Reichsmark betrug 95 %. Dem Steuerrecht wurde in den ersten Jahren nach dem Krieg keine besondere Aufmerksamkeit geschenkt. Auf das Steuerrecht blickte man mit gewisser Verachtung herab, es galt nicht als eigentlich juristisches, sondern als betriebswirtschaftliches Terrain. Die einzige Aufgabe des Steuerrechts wurde darin gesehen, dem „nimmersatten und verarmten Staat in unwürdiger Weise" zu dienen, der schon kleine Einkommen mit konfiskatorischer Wirkung belaste. In den Jahren bis 1970 sind kaum wesentliche steuerliche Reformgesetze erlassen worden; nur das Umsatzsteuerrecht wurde 1967 mit Wirkung ab 1. Januar 1968 auf eine „Allphasen-Umsatzsteuer" umgestellt.[27]

Dieser Zustand änderte sich erst ab Beginn der siebziger Jahre des letzten Jahrhunderts; diese Entwicklung ist eng mit den Namen von Tipke, Kirchhof und Birk verbunden. Alle drei verstehen das Steuerrecht als eine auf Gleichheit und Freiheit beruhende Gerechtigkeitsordnung, haben in unterschiedlicher Weise die verfassungsrechtliche Dimension des Steuerrechts herausgearbeitet und sind der Auffassung entgegengetreten, dass Steuern nur Ausdruck fiskalischer Beliebigkeit seien. Demgegenüber hatte etwa Flume noch die Auffassung vertreten, dass die Steuertatbestände willkürlich seien und es einer radikalen Positivität des Steuerrechts bedürfe.[28]

Tipke veröffentlichte 1971 einen programmatischen Aufsatz mit dem Titel „Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System?".[29] Im Jahr 1973 erschien die 1. Auflage seines Steuerrechts; 1976 wurde die Steuerjuristische Gesellschaft gegründet. Tipke versteht das Steuerrecht als Gerechtigkeitsordnung;[30] er verlangt die – eigentlich selbstverständliche – strenge Bindung des Steuerrechts an die Grundrechte (Art. 1 Abs. 3 GG).

Nach Auffassung von Kirchhof ist die Steuer der Preis der Freiheit, die sie institutionell sichere;[31] gegen die Willkür im Steuerrecht ist auch der Versuch gerichtet, den Eigentumsschutz des Art. 14 GG auf das Steuerrecht auszudehnen, verbunden mit dem sog. Halbteilungsgrundsatz.[32] Kirchhof war als Richter des Bundesverfassungsgerichts maßgeblich an der Abschaffung der Vermögensteuer und an der Verwerfung von Steuergesetzen (Vollzugsdefizit bei der Besteuerung privater Kapitalerträge, Freistellung des Existenzminimums, Familienlastenausgleich) beteiligt.

Birk hat vor allem die gerechte Verteilung steuerlicher Lasten, die verfassungsrechtliche Begründung des Leistungsfähigkeitsprinzips (Gleichheitssatz als zentrale materielle Verteilungsnorm, vertikale und horizontale Verteilungsgerechtigkeit) und den verfassungsrechtlichen Schutz gegenüber Steuernormen untersucht.[33] Birk verlangt, dass an die Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip hohe Anforderungen zu stellen seien; trotz aller verfassungsrechtlicher Bemühungen um die folgerichtige Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips bleibe seine Bedeutung in der heutigen komplizierten Steuerwelt – abgesehen von wenigen Regelungszusammenhängen (Berücksichtigung des Existenzminimums, Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen) – eher gering.[34]

Die Entwicklung des Steuerrechts zeigt sich zum einen in der Erkenntnis der verfassungsrechtlichen Re-

24 *Reinhardt*, Rede auf dem Deutschen Juristentag 1933, RStBl. 1933, 1025, 1030.

25 *Voß*, Steuern im Dritten Reich, 1995, 242 f.; vgl. dazu *Wacke*, Steuerrecht und Rechtsneubau, 1936, 154 f.

26 *Voß* (FN 25) 244.

27 *Wesel*, 250 Jahre rechtswissenschaftlicher Verlag C.H. Beck 1763–2013, 2013, 416.

28 *Flume*, StbJb 1964, 55, 68 ff., StbJb 1967/68, 65 ff., 76 ff.

29 *Tipke*, StuW 1971, 1; vgl. auch *Tipke* (FN 19) 1298 f.

30 *Tipke*, in FS Kirchhof, Bd. II, 2013, § 146 (S. 1583 f.).

31 *Kirchhof*, in: *Kirchhof*, EStG, 14. Aufl., 2015, Einleitung, Rz. 1.

32 Kritisch gegenüber der *Kirchhof'schen* Position (insb. auch gegen dessen Verständnis' der Steuer als „Marktnutzungsgebühr") *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl., 2003, 616 f.

33 Grundlegend *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983; *Birk* (FN 9) 269/273; *Birk*, in: FS Kirchhof, Bd. II, 2013, § 147 (S. 1591 f.); so auch schon *Strutz*, in: Strutz, Handbuch des Reichssteuerrechts, 1924, 120; *Evers*, in: Strutz, Handbuch des Reichssteuerrechts, 1924, 261; a.A. *Gassner/Lang*, 14. ÖJT (2000), Bd. III/1, 7 ff. – unter Berufung auf die – vermeintlich – positivistische „Wiener Schule".

34 *Birk* (FN 33) § 147 (1591/9).

levanz und in der Verfeinerung der verfassungsrechtlichen Maßstäbe; das frühere Willkürverbot wurde durch inhaltliche Maßstäbe abgelöst. Andererseits zeigen auch die zahlreichen Reformvorschläge, dass ein besonderes Interesse an einem qualifizierten Steuerrecht besteht. Allerdings ist nach wie vor gegenüber allen radikalen Vereinfachungsversuchen Misstrauen angezeigt; schon Bühler war ausgesprochen skeptisch gegenüber politischen Programmen, die radikale Steuervereinfachungen versprachen.[35] Und mittlerweile ist es ja auch eher wieder ruhig geworden. Gleichwohl – trotz gewisser Irrungen und Wirrungen – ist diese Phase der steuerrechtlichen Entwicklung von ganz zentraler Bedeutung. Die Anerkennung des Steuerrechts als staatlicher und gesellschaftlicher Kernbereich ist endlich auch in der juristischen Wissenschaft angekommen. Das Steuerrecht hat – bildlich gesprochen – die Eingangstür der Rechtswissenschaft mit Elan durchquert. Und um in dem Bild zu bleiben: jetzt geht es darum, dass sich das Steuerrecht häuslich einrichtet.

III. Steuerrecht als rechtswissenschaftliche Disziplin

Ähnlich wie sich das Recht im Allgemeinen durch das Vernunftrecht von einer Wissenschaft der Exegese und des Kommentierens nur Schritt für Schritt zu einer System-Wissenschaft entwickelt hat,[36] war auch die Etablierung des Steuerrechts als anerkannter Teil der Rechtswissenschaft ein mühsamer und langwieriger Prozess.

1. Horror juris fiscalis

Das allgemeine Ansehen des Steuerrechts war und ist schlecht. Es gilt als kompliziert und unsystematisch. Gelegentlich wird sein Zustand als chaotisch beschrieben, gelegentlich wird es auch als „unjuristisch" eingestuft und geradezu verachtet, weil es mehr zur Betriebswirtschaftslehre gehöre; auch die sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise wird als Ausdruck juristischer Unzulänglichkeit verstanden. Bisweilen wird das Steuerrecht auch noch in die Ecke des Strafrechts gerückt und werden steuerrechtliche Fragen mit strafrechtlichen Erwägungen zu klären versucht. Bühler sprach – 1960 – vom horror juris fiscalis, der in den weitesten Zivilrechtskreisen herrsche; das gesamte Steuerrecht sei eben das fünfte Rad am Wagen.[37] Noch 1970 stellte Isensee fest, dass die deutsche Staatsrechtswissenschaft- traditionell aus einem gewissen Hochmut – abgeneigt sei, in die Niederungen der Finanzfragen hinabzusteigen.[38]

Diesem negativen Ansehen entspricht es, dass das Steuerrecht in der Hierarchie der Rechtsgebiete immer noch als nachrangige Materie behandelt wird. So gilt im Bilanzsteuerrecht immer noch der Grundsatz der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Der Gesetzgeber hat es bisher unterlassen, das Bilanzsteuerrecht autonom zu regeln. Für den Maßgeblichkeitsgrundsatz werden vor allem pragmatische Argumente angeführt. Dabei wird aber verkannt, dass diese Maßgeblichkeit die Normierung der Grundbegriffe des Bilanzsteuerrechts verhindert (hat); die begrifflichen Voraussetzungen des Wirtschaftsguts, der Realisation oder einer Rückstellung sind bis heute nicht abschließend geklärt. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit ist daher Ausdruck eines (bilanz-)steuerrechtlichen Defizits. Aus steuerrechtlicher Sicht ist es geradezu fatal, dass sich der Gesetzgeber mit dem unzulänglichen Verweis auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung weigert, die steuerrechtlichen Normen angemessen zu regeln. Immerhin hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, dass die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nicht etwa als eine strikte, einmal getroffene Belastungsgrundentscheidung des Gesetzgebers, sondern als eine entwicklungsoffene Leitlinie anzusehen sei.[39]

2. Einzelheiten des emanzipatorischen Prozesses

a) Ohne Steuer kein Staat

Die schrittweise Entwicklung der Einkommensteuer im 19. Jahrhundert, von ihrer Ablehnung als gehässig und undurchführbar, von der Ablehnung jeder Deklarationspflicht, über die zunehmende Differenzierung von Kopfsteuer und Klassensteuer, bis hin zur echten Einkommensteuer ist Ausdruck der Entwicklung von Staat und Recht. Der Staat ist nicht mehr Herrschaftsapparat in den Händen einer herausgehobenen Elite; Staat und Recht sind nur noch Funktionen der demokratischen Gesellschaft. Das Steuerrecht ist eben nicht der „Geßlerhut der Moderne", die Bürger sind nicht Untertanen, sind nicht das Staatsvolk, das die Herrschaft in einem Vertrag auf den Herrscher übertragen hat.[40] Steuern sind im modernen Steuerstaat Ausdruck der demokratischen Teilhabe der Bürger an den gesellschaftlichen Aufgaben; Steuerrecht ist demokratisches Gesellschaftsrecht. Die Finanzierung der gesellschaftlichen Aufgaben ist die zentrale Aufgabe des Steuerstaats. Ohne die finanziellen Möglichkeiten, die das Steuerrecht schafft, kann die moderne Gesellschaft nicht gesteuert und betrieben werden; ohne Steuerrecht wäre die Gesellschaft nicht funktionsfähig, ohne Steuer kein Staat und keine funktionierende Gesellschaft.

b) Prinzipien im Steuerrecht

Jedes Rechtsgebiet beruht auf Prinzipien.[41] Prinzipien enthalten die allgemeinen, vielfach verfassungsrecht-

35 *Birk* (FN 22) 145.
36 *Wieacker*, Privatrechtsgeschichte der Neuzeit, 2. Aufl., 1967, 275.
37 *Birk* (FN 22) 143.
38 Zitiert nach *Tipke* (FN 19) 1297.
39 BVerfG v. 12.5.2009 – 2 Bvl 1/00, BStBl. II 2009, 685 (Jubiläumsrückstellung).
40 So z.B. immer noch *Kirchhof*, FAZ v. 16.4.2003, 9.
41 *Hermenns/Hey*, Ad Legendum 2015, 278; *Weber-Grellet*, FR 2011, 1028: Steuergerechtigkeit, Allgemeiner Gleichheitssatz, Rechtsstaatsprinzip, Vertrauensschutz, Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, (objektives und subjektives) Nettoprinzip, Gebot der Folgerichtigkeit, Zulässigkeit der Verfolgung außerfiskalischer Zwecke, Vereinfachung, Typisierung, Pauschalierung.

lich verankerten Leitgedanken; die Gesetze sind im Idealfall Konkretisierungen dieser Leitgedanken. Das Steuerrecht berührt Freiheit und Gleichheit (Art. 2, 3 GG); der steuerrechtliche Eingriff darf nicht die grundsätzliche Freiheit beseitigen, das Steuerrecht verlangt die Gleichbehandlung. Grundlegendes Prinzip ist das Prinzip der Besteuerung nach Maßgabe der Leistungsfähigkeit auf der einen und nach Maßgabe des Übermaßverbotes auf der anderen Seite.[42] Die individuelle Leistungsfähigkeit tritt in drei Grundformen auf, nämlich im Einkommen, im Vermögen, im Verbrauch.[43] Der Gesetzgeber ist einerseits gehalten, die Prinzipien zu wahren; andererseits muss er den unterschiedlichen Interessen der beteiligten Akteure Rechnung tragen. Die Demokratie ist auf Ausgleich angelegt; Kompromisse und Versuche sind daher unvermeidlich. Das (demokratische) Recht als Ausdruck politischer Gestaltung und Kompromissfindung wird nicht immer strikten wissenschaftlichen Ansprüchen genügen.[44]

Zwischen Politik und Recht besteht kein Gegensatz; Recht ist „geronnene" Politik, Politik in Gesetzesform. Die Steuerrechtswissenschaft steht im Dienst der Politik; sie begleitet die Steuerpolitik. Steuerrechtswissenschaft und Steuerpolitik arbeiten – gemeinschaftlich – an derselben Aufgabe.

c) Notwendigkeit von Steuerrechtsänderungen

Die häufigen Änderungen des Steuerrechts werden vielfach als Schwäche des Steuergesetzgebers verstanden. Diese Sichtweise verkennt die Funktion des Steuerrechts. Das Steuerrecht muss auf die aktuellen gesellschaftlichen Entwicklungen reagieren und muss laufend entsprechend angepasst werden. Ändern sich die Verhältnisse, z.B. weil ein besonderer Finanzbedarf entstanden ist (z.B. Aufbau Ost, Aufnahme von Flüchtlingen), so muss das Steuerrecht so geändert werden, dass die für diese Maßnahmen erforderlichen Mittel beschafft werden können. Das Steuerrecht ist ein „politisches Recht", das sich insoweit von anderen Materien, wie etwa dem Sachenrecht oder dem Erbrecht deutlich unterscheidet. Diese Notwendigkeiten beruhen aber nicht auf den Defiziten der Rechtsmaterie, sondern auf den gesellschaftlichen Ansprüchen.

Ebenso verkennt der Traum vom einfachen Steuerrecht die politische Natur des Steuerrechts. Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bewirkt zwangsläufig die Notwendigkeit der Differenzierung. Eine Kopfsteuer wäre einfach, aber ungerecht. Über das Ausmaß der Differenzierungen lässt sich trefflich streiten; so ist etwa § 5 EStG, der ursprünglich mit einem Absatz auskam, auf mittlerweile zehn Absätze angewachsen. Auch die einkommensteuerrechtliche Behandlung der betrieblichen Altersversorgung (§§ 4b – 4e EStG) oder § 22 Nr. 5 EStG (die Besteuerung der Riesterrente) haben den Gesetzgeber zu „Höchstleistungen" veranlasst. Die Komplexität des Steuerrechts ist Ausdruck gesellschaftlicher Vielfalt[45] und Ausdruck des Versuchs angemessener Differenzierung.

d) Demokratische Mitbestimmung

Ein gerechtes Steuerrecht kann nur auf dem Fundament demokratischer Mitbestimmung entwickelt werden. Steuerrecht bedeutet nicht nur Eingriff,[46] sondern dient der angemessenen Lastenbeteiligung des Einzelnen. Die Steuerzahlung vermittelt Teilhabe an der Gesellschaft. Demokratietheoretisch ist Steuerzahlung weniger Pflicht, sondern eher Recht und Tugend; in der demokratischen Gesellschaft sind Steuern keine staatlichen freiheitsbeschränkenden Zwangsabgaben, sondern notwendige Solidarbeiträge zur Finanzierung der gesellschaftlichen Aufgaben. Ein modernes Steuerrecht verlangt ein freiheitliches Steuerrecht, ein soziales Steuerrecht, das die Leistungsfähigkeit des Einzelnen berücksichtigt, vor allem aber ein demokratisch legitimiertes Steuerrecht, das die Bürger in unmittelbarer Selbstverantwortung mitbestimmen. Staat und Recht sind nur noch Funktionen der demokratisch organisierten Gesellschaft; Steuergerechtigkeit lässt sich nur über den Weg demokratischer Mitwirkung erreichen.[47] Notwendig ist daher die Anreicherung des jetzigen repräsentativen Systems durch plebiszitäre Elemente (Bürgerbegehren, Bürgerentscheide) auf allen staatlichen Ebenen nach Maßgabe des Subsidiaritätsprinzips und der Intensität der Betroffenheit, also eine differenzierte Demokratisierung im Bereich der Kommunen, der Länder und des Bundes.[48] Die Einführung

42 *Birk* (FN 12) 354/62.

43 *Birk* (FN 9) 273.

44 „Eine gesetzliche Reform wie der Nichtraucherschutz – aber Vergleichbares ließe sich für viele Fälle aktueller Reformbemühungen im Verbraucher-, Umwelt- und Gesundheitsschutz sagen – ist ein politischer Kraftakt, bei dem der Gesetzgeber massivsten Widerständen mächtiger Lobbys ausgesetzt ist. […] Unter solchen Bedingungen wird im ersten Anlauf häufig nur ein mehr oder weniger durchlöcherter Kompromiss möglich sein – und Kompromiss ist geradezu Wesensmerkmal demokratischer Politik. Das Bundesverfassungsgericht darf keine Folgerichtigkeit und Systemreinheit einfordern, die kein demokratischer Gesetzgeber leisten kann. Zwingt man den Gesetzgeber unter solchen politischen Rahmenbedingungen in ein alles oder nichts, indem man ihm zwar theoretisch eine – politisch kaum durchsetzbare – Radikallösung erlaubt, aber Ausnahmen und Unvollkommenheiten benutzt, die erreichten Fortschritte zu kassieren, gefährdet das die Reformfähigkeit von Politik." (BVerfGE 121, 317 (380 f.) – abw. Meinung *Bryde*); ähnlich *Lepsius*, JZ 2009, 260/2.

45 „Wer mit dem Vielfältigen nicht leben kann, ist für die Demokratie nicht wirklich reif" (*Korn*, SZ v. 30./31.1.2016, 8).

46 Wer Steuerrecht immer noch mit Polizeirecht in Verbindung bringt und von „Steuerunterworfenen" spricht, ist aus meiner Sicht noch nicht in der modernen demokratisch organisierten Gesellschaft angekommen, sondern bewegt sich eher in Denkstrukturen und Hierarchieverhältnissen des 19. Jahrhunderts.

47 *Weber-Grellet*, ZRP 2014, 82; *Weber-Grellet*, in: FS Krawietz, 1993, 715. Eher konventionell sind hingegen die Aussagen im Koalitionsvertrag 2013 zum Thema Steuern (unter 3) und zum Thema „Moderner Staat" (unter 5.2); von Formen direkter Demokratie ist dort keine Rede, nur von ‚Einbindung in Diskussionsprozesse'. Unter dem 18.1.2011 hatte der jetzige Bundesjustizminister noch gefordert, mehr Demokratie zu wagen und Volksentscheide ins Grundgesetz aufzunehmen (www.spd.de/aktuelles).

48 *Huber*, in: FS Kirchhof, Bd. I, 2013, 651/4; Böckenförde (FN 7) 199.

direktdemokratischer Elemente dürfte zu einer Vereinfachung des Steuerrechts führen, aber zu einer Vereinfachung, die nicht von „oben" dekretiert, sondern in freier Mitbestimmung selbst beschlossen und verantwortet wird und zu einer Identifikation mit dem Steuerrecht führen kann. Soll der Bürger an der Steuergesetzgebung mitwirken und soll er sich selbst veranlagen, ist die Überschaubarkeit des Rechts unausweichlich; Demokratisierung führt zwangsläufig zu Akzeptanz, zu Vereinfachung und Steuergerechtigkeit.

Formen direkter Demokratie bewirken ein anderes Politikverständnis, eine Flexibilisierung der Politik, die Aufhebung politischer Blockaden, eine höhere Rationalität, mehr Identifikation und Verantwortung, Reduktion von Komplexität. Mehr demokratische Beteiligung führt zu vermehrter Akzeptanz des Steuerrechts, zu einer Stärkung seiner rechtsstaatlichen Autorität und zu der Einsicht in die Notwendigkeit guter Steuergesetze und deren Befolgung; direkt-demokratische Elemente vermindern Steuerhinterziehung, reduzieren öffentliche Ausgaben und lassen die Zufriedenheit steigen.[49]

e) Beseitigung bürokratischer Steuererhebung

Der bürokratische Aufwand, den die Anwendung der Steuergesetze erfordert, ist unglaublich hoch; jede einzelne Schraube, jedes noch so kleine Kragenstäbchen wird steuerrechtlich erfasst. Die volkswirtschaftlichen Gesamtkosten dürften gigantisch sein. Allein das Heer der Steuerbeamten, der Steuerberater und der Finanzrichter; allein im Bereich des Rechnungswesens und der Steuerberatung sind über 600.000 Personen beschäftigt. Es gibt in Deutschland ca. 640 Finanzämter; geht man von einem durchschnittlichen Personalbestand von 200 aus, ergeben sich 128.000 Beschäftigte.[50]

Das Steuerrecht ist nach wie vor obrigkeitstaatlich organisiert; die Steuern werden weitgehend immer noch nach den (damals durchaus modernen) Regeln des 19. Jahrhunderts durch individuelle Deklaration erhoben.[51] Indes ist das Modell bürokratischer Verwaltung durch den vermehrten Einsatz der Bruttobesteuerung, durch direkten Informationsaustausch, durch den Einsatz vorausgefüllter Steuererklärungen, durch Formen der Selbstveranlagung und die Möglichkeiten elektronischer Kommunikation Schritt für Schritt abzubauen.[52] Die fortschreitende Digitalisierung ermöglicht die automatische Einspeisung von Daten durch Banken, Versicherungen und Krankenkassen sowie die elektronische Kommunikation mit den Steuerpflichtigen. In Schweden bekommt der Steuerpflichtige seine Steuererklärung bereits vorausgefüllt zugesandt.[53] Auch in Deutschland soll die im Jahr 2014 eingeführte sog. vorausgefüllte Steuererklärung weiter ausgebaut werden; die Übernahme elektronisch vorliegender Daten ist dementsprechend auch im Gesetzentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vorgesehen.[54]

Das Maximum an Vereinfachung könnte mit der Einführung der von Edgar L. Feige entwickelten automated payment transaction tax (APT-Steuer) erreicht werden; danach ist das bestehende Steuersystem durch eine APT-Steuer zu ersetzen, die auch schrittweise eingeführt werden könnte. Eine universelle Transaktionssteuer besteuert alle Geld-Transaktionen, die über eine Bank abgewickelt werden.[55] Da die Summe aller Transaktionen und das notwendige Steueraufkommen bekannt sind, lässt sich die notwendige APT-Belastung ohne Weiteres errechnen; für die USA etwa ergäbe sich ein Steuersatz von rund 0,3 %. Den bestehenden Zahlungssystemen würde ein Programm unterlegt, das bei jeder Transaktion die entsprechende Steuer automatisch abzieht.

Der mit der sog. Abgeltungsteuer unternommene Versuch, die Besteuerung dort zu positionieren, wo die entsprechenden Zahlen und Daten bereits vorhanden sind, hat Zukunft. Deshalb steht m.E. bei der Abgeltungsteuer nicht die Steuer als solche im Vordergrund, sondern die neuartige Technik; die Abgeltungsteuer ist der Versuch, die Steuererhebung zu digitalisieren.

f) Europarechtliche und internationale Aspekte

aa) Europäisches Steuerrecht

Ein Europäisches Steuerrecht, das die nationalen Steuerrechte ablöst, wird es nicht geben. Die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten bleibt erhalten, die Selbständigkeit der nationalen (Steuer-)Systeme (mit der individuellen Steuerbelastung der eigenen Bürger im Hinblick auf die Finanzierung der eigenen Gemeinwesen) soll nicht angetastet werden. Ziel der europäischen Steuerregeln ist der Schutz der Aktivitäten der EU-Bürger vor Behinderungen und Beschränkungen auf EU-Ebene und die Herstellung fairer Zustände zur Verhinderung von Steuerflucht und Steuerverlagerung.[56] Seit der Entscheidung „avoir fiscal"[57] hat der EuGH – trotz des Fehlens einer besonderen Harmonisierungskompetenz – mit erheblicher Dynamik zur Erreichung (nur) dieser Ziele auch in das Ertragsteuerrecht eingegriffen.

---

49 Im Einzelnen *Weber-Grellet*, ZRP 2014, 82; *Weber-Grellet*, in: FS Spindler, 2011, 231/40.

50 Nach einer Erhebung zu den „Vollzugskosten" der Besteuerung in Deutschland durch das Rheinisch-Westfälische Institut für Wirtschaftsforschung (RWI) betragen die Kosten der Steuererhebung bei den wichtigsten Steuerarten rund 15 Milliarden Euro oder 4,7 Prozent der Erhebungssumme; der Fiskus in zentral organisierten Staaten oder Steueradministrationen (wie Neuseeland, Schweden oder Finnland) komme mit rund 1 Prozent der Steuersumme aus.

51 Zur Entwicklung *Weber-Grellet* (FN 14) 375/9.

52 Monatsbericht des Bundesministeriums der Finanzen 2014, 24 (Perspektive zur Steuervereinfachung im Wandel?).

53 Auf dem Weg zu schnellen Steuererklärung, FAZ v. 26.1.2016, 17.

54 Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.12.2015, BR-Drs. 631/15.

55 Im Einzelnen *Feige*, Brand Eins 2009, 138.

56 Dazu *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl., 2016, § 18, Rz. 14.

57 EuGH v. 28.1.1986 – 270/83, EuGHE 6, 273. – Zur Entwicklung *Linn*, IStR 2016, 103.

bb) Internationale Doppelbesteuerung

Die Steuerpflicht knüpft – rein faktisch – an den Wohnsitz bzw. an eine inländische Tätigkeit an; das persönliche Band der Staatsangehörigkeit ist durch wirtschaftlich-territoriale Beziehungen ersetzt.[58] Diese relativ lockere Anknüpfung bewirkt, dass die Verbindung von Personen zu einer Verantwortungsgemeinschaft in den Tatbeständen des Steuerrechts und den Verflechtungen der internationalen Wirtschaft immer mehr verloren geht.[59]

Die internationale Doppelbesteuerung wird dadurch verursacht, dass der Wohnsitzstaat und der Quellenstaat (konkurrierend) Besteuerungsrechte geltend machen. Diese Folge des Welteinkommensprinzips wird von den meisten Staaten bereits durch einseitige Maßnahmen gemildert oder ganz vermieden[60]. Eine stärkere Entlastung bewirken die sog. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), indem der Wohnsitzstaat aus dem Ausland bezogene Einkünfte begünstigt und der Quellenstaat die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger mildert. Die DBA basieren fast alle auf dem OECD-Musterabkommen; sie begründen keine Besteuerungsrechte, sondern enthalten allein durch entsprechende Aufteilungen und Zuordnungen des Steueranspruchs partielle Steuer-Verzichte. Eingeschränkt werden die DBA durch § 50d EStG (Quellensteuerabzug trotz Steuerfreiheit) und durch § 50i EStG (Besteuerung eines Veräußerungsgewinns trotz Wegzugs im Inland); ein sog. Treaty-Override ist entgegen der BFH-Auffassung[61] nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts zulässig.[62]

cc) Informationsaustausch

Der verbesserten Sachverhaltsaufklärung dienen der Informationsaustausch und die Verpflichtung zur Vorlage länderbezogener Berichte.[63] Der Informationsaustausch zwischen den Ländern ist ein erfolgversprechender Weg zur Beseitigung der Steueroasen. Deshalb wird zu Recht vorgeschlagen, (beim IWF) ein generelles weltweites Finanzkataster[64] einzurichten und eine Quellensteuer auf alle dort erfassten Papiere zu erheben, die durch die jeweiligen Wohnsitzstaaten angerechnet bzw. erstattet werden kann.[65] Die Zins-Richtlinie erfasst nur Zinszahlungen, nicht aber Dividendenausschüttungen; damit wird ein Großteil des „versteckten Vermögens" von vornherein nicht erfasst.[66] Der Informationsaustausch wird auch dadurch verbessert, dass nach einem Beschluss des Europäischen Parlaments v. 8. Juli 2015, multinationale Konzerne ihre Gewinne für jedes Land separat offenzulegen haben.[67] Gewinnverlagerungen können schließlich auch dadurch verhindert werden, dass die Gewinne nach einer vereinheitlichten Bemessungsgrundlage ermittelt werden.[68]

Mit dem Gesetz zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen und zur Änderung weiterer Gesetze wird die Anwendung des Gemeinsamen Meldestandards für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen mit Mitgliedstaaten der Europäischen Union aufgrund der geänderten EU-Amtshilfe-Richtlinie sowie mit Drittstaaten aufgrund der von der Bundesrepublik Deutschland am 29. Oktober 2014 in Berlin von mehr als dreißig Staaten unterzeichneten Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten geregelt. Das Gesetz sieht die Schaffung eines eigenen Stammgesetzes zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen vor; daneben werden das EU-Amtshilfegesetz aufgrund der im Dezember 2014 geänderten EU-Amtshilfe-Richtlinie ergänzt.[69]

Mit dem Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) wollen die USA – unilateral – erreichen, dass sämtliche im Ausland gehaltene Konten von Personen, die in den USA steuerpflichtig sind, besteuert werden können. Das FATCA-Abkommen zwischen den USA und Deutschland datiert vom 13. Mai 2013; unter dem 3. November 2015 hat das Bundesministerium der Finanzen ein ausführliches Anwendungsschreiben veröffentlicht,[70] das insbesondere für deutsche (meldepflichtige) Finanzinstitute von Bedeutung ist.

dd) Kampf gegen Steueroasen – Anti-BEPS

„Base Erosion and Profit Shifting" (BEPS) bezeichnet die gezielte Verminderung steuerlicher Bemessungsgrundlagen und das grenzüberschreitende Verschieben von Gewinnen durch multinationale Konzerne[71]. Der Begriff „Base Erosion and Profit Shifting" wurde durch die für Steuerfragen zuständige Task Force der OECD geprägt. Basierend auf der im Februar 2013

58 Dazu bereits *Hensel* (FN 17) 8 ff., § 11 III (S. 66); *Strutz*, in: Strutz, Handbuch des Reichssteuerrechts, 1924, 119.
BFH v. 10.6.2015 – I R 66/09, BFH/NV 2015, 1250 – BVerfG-Vorlage; a.A. *Kube*, StuW 2015, 134.
Dazu bereits *Hensel* (FN 17) § 11 III (S. 66); *Strutz* gehe davon aus, dass der Staat für den Kulturmenschen eine naturnotwendige Bildung sei und daher der Rechtsgrund der Steuer lediglich in der notwendigen Staatszugehörigkeit liege.

59 So *Schön*, StuW 2004, 62 (68).

60 Vgl. z.B. § 34c EStG: Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften.

61 BFH v. 10.6.2015 – I R 66/09, BFH/NV 2015, 1250 – BVerfG-Vorlage; a.A. *Kube*, StuW 2015, 134.

62 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL1/12, DStR 2016, 359 – unter Berufung auf das Demokratieprinzip.

63 Am 27.1.2016 wurde von zahlreichen Staaten in Paris die multilaterale Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports) unterzeichnet; das geschah im Rahmen des gemeinsamen Projekts der G20-Staaten und der OECD zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und -verlagerung (Anti-BEPS).

64 Das Finanzkataster würde alle Unternehmen und deren Eigentumsverhältnisse (Sitz, Rechtsform, (Anteils-)Inhaber) erfassen.

65 *Zucman*, Steueroasen, 2014, 106 f.

66 Zur Kritik *Zucman* (FN 65) 79.

67 FAZ v. 9.7.2015, 17.

68 *Zucman* (FN 65) 115 f.

69 Gesetz v. 21.12.2015, BGBl. I 2015, 2531.

70 BMF v. 3.11.2015, BStBl. I 2015, 897.

71 Dazu *Haarmann*, BB 2015, 22/4; *Krauß*, IStR 2016, 59; *Becker/Loose*, IStR 2016, 153.

veröffentlichten BEPS-Studie der OECD wurde am 19. Juli 2013 der Aktionsplan der OECD im Kampf gegen aggressive Steuerplanung veröffentlicht. Weitere Aktualität hat BEPS durch die sog. Luxemburg-Leaks erhalten. Mit dem BEPS-Aktionsplan kündigt die OECD eine Vielzahl tiefgreifender Änderungen im internationalen Steuerrecht an. Dieser Aktionsplan umfasst 15 Punkte, die sich im Wesentlichen auf Veränderungen in den Bereichen Transparenz und Offenlegungspflichten, Doppelbesteuerungsabkommen sowie Betriebsstätten und Verrechnungspreise beziehen, u.a. Zinsabzugsbeschränkung, Wegzugsbesteuerung, Switch-over-Klausel, Missbrauchsverhinderung, Hinzurechnungsbesteuerung, einheitliche Qualifikation von Hybridgestaltungen.[72]

g) Auslegung des Steuerrechts

Die Auslegung steuerrechtlicher Normen durch den Bundesfinanzhof ist ein anschauliches Beispiel für das mittlerweile erreichte Niveau. In manchen BFH-Senaten hat sich zwar noch eine eher strikt am Wortlaut ausgerichtete Auslegung „gehalten", ganz im Vordergrund steht aber die teleologische Interpretation in all Ihren Ausformungen. Diese Entwicklung zeigt deutlich, dass das Steuerrecht eben keine Ansammlung mehr oder weniger willkürlich produzierter Normen ist, sondern dass auch die Steuernormen in einem systematischen und zweckorientierten Zusammenhang stehen.

aa) Teleologische Auslegung

Früher wurde teilweise die Auffassung vertreten, dass das Steuerrecht einer teleologischen Auslegung nicht zugänglich sei, weil es keinen anderen Zweck als den der Mittelbeschaffung kenne.[73] Diese Auffassung ist grundfalsch. Die Tatbestände der einzelnen Steuergesetze, die an unterschiedliche Merkmale anknüpfen, müssen so ausgelegt werden, dass ihrem Belastungsgrund entsprochen wird. In den letzten Jahren hat die teleologische Betrachtung im Steuerrecht deutlich an Bedeutung gewonnen.[74] Das (Steuer-)Gesetz ist als sinnvolle Einheit zu interpretieren, dessen Inhalt durch einen Rückgriff auf den Wortsinn, den Zweck, die Entstehungsgeschichte und die Systematik der Norm zu bestimmen ist; im Vordergrund steht nicht der semantische Wortsinn, sondern die teleologische und die verfassungskonforme Interpretation.[75] Die einstmals eher sklavische Wortlautinterpretation ist eine „beweglichen" teleologischen Auslegung gewichen; die teleologische Reduktion und Extension sind verbreitete Auslegungsformen.[76]

bb) Sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise

Der Begriff der wirtschaftlichen Betrachtungsweise insinuiert eine unjuristische Betrachtungsweise. Dieser Eindruck täuscht, alle Auslegung von Steuerrecht ist rechtlicher Natur. Die sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise ist Ausdruck der Eigenständigkeit des Steuerrechts,[77] aber kein defizienter Modus der Rechtsanwendung. Der Begriff, der zur Geringschätzung des Steuerrechts beigetragen hat, sollte nicht mehr verwendet werden; angemessen wäre etwa der Begriff der „steuerrechtlichen Betrachtungsweise", der die besondere Teleologie des jeweiligen Steuertatbestandes zum Ausdruck bringt.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise verlangt im Kern die autonome steuerrechtliche Beurteilung eines konkreten Sachverhalts,[78] wie etwa auch das Unionsrecht autonom auszulegen ist.[79] Sie rechtfertigt keine außerrechtliche wirtschaftliche Beurteilung, sondern fordert die an den spezifischen Regelungszielen einer steuerrechtlichen Regelung und deren eigengesetzlicher Terminologie auszurichtende steuerrechtliche Beurteilung. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise stellt auf den Inhalt ab, weniger auf die äußere Form („substance over form"). Im Bereich der Auslegung bedeutet die wirtschaftliche Betrachtungsweise die Anwendung der hermeneutisch-teleologischen Methode, sie ermöglicht eine autonome Beurteilung und verhindert die Übernahme der zivilrechtlichen Qualifikation, z.B. bei dem grunderwerbsteuerlichen Vertragsbündel, bei der Leibrente[80], im Fall der sog. Betriebsaufspaltung, bei der die zivilrechtliche Aufspaltung einzelner Vorgänge überwunden und diese einheitlich als betrieblich erfasst werden[81] oder auch bei der Auslegung des Begriffs „Vermietung und Verpachtung" im Umsatzsteuerrecht.[82]

Ausprägung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist das Institut des wirtschaftlichen Eigentums.[83] Übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen. Bei Treuhandverhältnissen sind die Wirtschaftsgüter dem Treugeber, beim Sicherungseigentum dem Sicherungsgeber und beim Eigenbesitz dem Eigenbesitzer zuzurechnen. Auch der Begriff „wirtschaftliches Eigentum" ist unglücklich; das Besondere an § 39 AO ist, dass nicht auf die formale, sondern auf die reale (materielle) Rechtslage abgestellt wird.

72 *Lüdicke/Oppel*, BB 2016, 351; *Benz/Böhmer*, DB 2016, 307.
73 So etwa *Kruse*, JDStJG 5 (1982), 71/6.
74 Vgl. nur die Entscheidung des Großen Senats zur Bodenschatzeinlage (BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508).
75 BFH v. 23.9.1999 – XI R 66/98, BStBl. II 2000, 533; BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508.
76 *Weber-Grellet*, DStR 1991, 438; *Tipke*, StuW 2008, 377; BFH-Symposium zu Rechtsanwendung im Steuerrecht, DStR Beil. 31/2011; *Drüen*, StuW 2012, 269; *Weckerle*, StuW 2012, 281; *Englisch*, StuW 2015, 302.
77 Zur eigenständigen Dogmatik des Steuerrechts vgl. *Birk* (FN 9) 277.
78 *Ball*, SteuerRecht und Privatrecht, 1924, 118 ff.; *Tipke* (FN 19) 1229 ff.; 1309 ff.; *Walz*, in: FS Fischer, 1999, 463.
79 BFH v. 21.10.2015 – VII B 39/15, BFH/NV 2016, 230.
80 BFH v. 15.7.1991 – GrS 1/90, BStBl. II 1992, 78.
81 *Schmidt/Wacker*, EStG, 34. Aufl., 2015, § 15 Rz. 800 f.
82 BFH v. 28.5.2013 – XI R 32/11, BStBl. II 2014, 411.
83 Dazu – und zur Übertragung von Mietereinbauten – BFH 14.2.2007 – XI R 18/06, BStBl. II 2009, 957; ferner BFH v. 25.4.2006 – X R 57/04, BFH/NV 2006, 1819.

Ganz ähnlich ist der sog. „Durchgriff" einzuordnen. „Piercing the corporate veil" bedeutet die Einschränkung des Trennungsprinzips;[84] im Steuerrecht ist auch insoweit auf die realen Verhältnisse abzustellen. Die Rechtsform ist nicht immer entscheidend; die Abschirmwirkung, wie sie zivilrechtlichen Funktionen entspricht, kann im Steuerrecht allenfalls begrenzte Wirkung entfalten.

cc) Objektive Betrachtungsweise

Steuerrecht ist Lastenverteilungsrecht und hat den Anteil des Einzelnen an den gesellschaftlichen Lasten zu bestimmen. Deshalb ist das Steuerrecht nicht auf ein „Zweipersonenverhältnis" zugeschnitten, auch nicht auf das Verhältnis von Bürger und Fiskus, sondern auf das Verhältnis des Einzelnen zu allen anderen Mitbürgern. Aus diesem Grund darf sich das Steuerrecht auch nicht auf die von dem Einzelnen gewählte „subjektive" Gestaltung beschränken, sondern muss den Sachverhalt „objektiv" einordnen. Die objektive Betrachtungsweise ist ein Grundpfeiler steuerrechtlicher Auslegung; deshalb hat der Große Senat des BFH den subjektiven Fehlerbegriff des Handelsrechts für das Steuerrecht zu Recht verworfen.[85]

Vor diesem Hintergrund ist die jeweilige Gestaltung nicht nach der subjektiven Sicht des Steuerpflichtigen, sondern aus einer objektiven Dritt-Perspektive zu beurteilen. Die Auslegung der Steuergesetze erfordert unter „lastenverteilungsrechtlichen" Aspekten in besonderer Weise eine am Maßstab des Gesetzes und der Verfassung orientierte Interpretation der einzelnen Norm, um einen sachgerechten Interessenausgleich herstellen zu können.

In Fällen, in denen der ‚natürliche' Interessengegensatz (etwa zwischen Angehörigen oder zwischen Gesellschaft und Gesellschafter) fehlt, ist die jeweilige Gestaltung nach Maßgabe eines sog. Fremdvergleichs vorzunehmen. Der Fremdvergleich ist ein ergänzendes Tatbestandmerkmal[86] und ebenfalls Ausdruck einer objektivierenden Betrachtung, die der Anwendung des Steuergesetzes die Gestaltung zugrunde legt, die auch fremde Dritte vereinbart hätten.

dd) Gestaltungsmissbrauch

Eng verbunden mit der objektiven Betrachtungsweise ist die steuerrechtliche Missbrauchslehre. Gestaltungsmissbrauch ist gegeben, wenn die äußere Gestaltung nicht ihrer wirtschaftlichen Bedeutung entspricht;[87] äußere Gestaltung und wirtschaftlicher Gehalt fallen auseinander.[88] Nach § 42 AO kann das Gesetz durch den Missbrauch (unangemessene rechtliche Gestaltung; § 42 Abs. 2 AO) von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts nicht umgangen werden, wie z.B. durch eine wirtschaftlich sinnlose Zwischenvermietung bei Fehlen von „good business reasons".[89] M.E. ist die Wertung als Missbrauch auf der Grundlage der jeweiligen Norm zu treffen; § 42 AO selbst regelt den Rahmen (unangemessene rechtliche Gestaltung i.S.v. Zweckwidrigkeit und innerer Widersprüchlichkeit) und das Verfahren der Missbrauchsprüfung.[90]– Missbrauch gebietet (zwingend) eine teleologische Reduktion (unangemessene Gestaltungen sind nicht solche i.S.d. Gesetzes). Rechtstheoretisch ist § 42 AO eine Auslegungsnorm; die Anwendung des § 42 AO ist Teil der Auslegung. Die Unangemessenheit ist nach Maßgabe des steuergesetzlich geregelten Tatbestandes und dessen Zweck (also nach dem „Gesamtplan des Gesetzes") zu bestimmen. § 42 AO bestimmt die Grenze der Norm quasi von außen, die ratio legis von innen. Missbrauch und Steuerumgehung beruhen vielfach auf der sachwidrigen Anwendung und Übertragung von Formen des Privatrechts, z.B. durch Zwischenschaltung einer funktionslosen GmbH[91] oder durch künstliche Inanspruchnahme des negativen Progressionsvorbehalts.[92] Nach § 42 Abs. 1 S. 2 AO entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht. Im Hinblick auf die Maßgeblichkeit der objektiven Verhältnisse ist eine Missbrauchsabsicht obsolet;[93] Sondervorschriften können die Wertungen des Gesetzes verdeutlichen und den Missbrauchstatbestand konkretisieren.

ee) Verhältnis des Steuerrechts zum Zivilrecht

Hinsichtlich des Verhältnisses von Zivilrecht und Steuerrecht[94] ist zu unterscheiden: Als rechtlicher Regelungsbereich ist das Zivilrecht weder vorrangig noch maßgeblich;[95] Zivilrecht und Steuerrecht sind autonom und haben ihre jeweils eigenen Teleologien.[96] Bei der Auslegung und Anwendung von Steuerrechtstatbeständen ist eine an dem Gehalt der Steuerrechtsnorm orientierte, ggfs. vom (konkreten) zivilrechtlichen Begriffsinhalt abweichende Bestimmung des jeweiligen Merkmals geboten,[97] die sich aus der spezifischen Funktion der steuerrechtlichen Norm ergibt.[98] Andererseits sind die steuerrechtlichen Tatbestände in vielfältiger Weise mit zivilrechtlichen Tatbeständen verbunden. Auslöser von Steuerrechtsfolgen sind vielfach zivil- und gesellschaftsrechtliche Vorgänge, z.B. Kaufverträge, Arbeitsverträge, Werkverträge, Mietverträge,

84 *Weber-Grellet*, FR 2015, 1085 zu BFH v. 14.4.2015 – GrS 2/12, BStBl. II 2015, 1007.
85 BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317; dazu *Weber-Grellet*, DStR 2013, 729.
86 *Weber-Grellet*, FR 2015, 609.
87 *Hensel*, in: Festgabe für Zitelmann, 1923, 217; *Fischer*, FR 2000, 451; *Hahn*, DStZ 2008, 483; *Hüttemann*, DStJG 33 (2010); HHR/*G. Kirchhof*, Einf ESt Rz. 207 (8/2014); *Hüttemann*, DStR 2015, 1146.
88 Z.B. Vermietung mit anschließender Rückmietung; BFH v. 9.10.2013 – IX R 2/13, BStBl. II 2014, 527.
89 Vgl. BFH v. 29.8.2007 – IX R 17/07, BStBl. II 2008, 502.
90 *Druen*, DStJG 33 (2010), 64.
91 BFH v. 17.3.2010 – IV R 25/08, BStBl. II 2010, 622; BFH v. 22.7.2010 – IV R 62/07 BFH/NV 2010, 2261.
92 Sog. Goldfälle; dazu *Dornheim*, DStR 2012, 1581.
93 S. oben III. 2. g) cc).
94 *Walz*, in: FS Fischer, 1999, 463; *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, 194 f., 207 f.; *Schön*, StuW 2005, 247; *Vogel*, Die Auslegung privatrechtlich geprägter Begriff im Ertragsteuerrecht, 2015.
95 BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BStBl. II 2009, 685: Vorrang des StRechts bei Jubiläumsrückstellung.
96 BFH v. 27.20.2015 – X R 28/12, BStBl. II 2014, 629, Rz. 110.
97 Vgl. das Leasing-Urteil des BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264.
98 *Weber-Grellet* (FN 11) 207 f.

Abbauverträge usw., aber auch gesellschaftliche Gestaltungen (wie etwa der Betrieb eines Geschäfts als OHG oder als GmbH).

Prinzipiell „gestört" wird dieses Verhältnis, wenn steuerrechtliche Normen auf zivilrechtliche Normen verweisen. Ob diese Störung erheblich ist, hängt davon ab, ob die in Verweis genommenen Normen zur Bewältigung der steuerrechtlichen Aufgabe geeignet sind. Diese Eignung fehlt etwa im Fall des sog. Maßgeblichkeitsgrundsatzes, der nach wie vor als durchaus sinnvolle und pragmatische Anbindung der steuerrechtlichen Gewinnermittlung an die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung angesehen wird. Dabei wird aber die mangelnde Leistungsfähigkeit dieser Grundsätze verkannt. Sie enthalten – wie der Name schon sagt – Grundsätze des Handelsrechts, sie enthalten aber nicht konkrete Inhaltsbestimmungen der Grundtatbestände des Bilanzsteuerrechts. Nicht wegen des Verweises als solchen, sondern wegen der inhaltlichen Unbestimmtheit der in Bezug genommenen Grundsätze ist der sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz untauglich; die Grundsätze sind nicht geeignet, die steuerrechtlichen Tatbestände, wie etwa „Wirtschaftsgut" und Rückstellung" zu konkretisieren und für die Rechtsanwendung zu operationalisieren.

ff) Auslegung des Steuerrechts durch das Bundesverfassungsgericht

Auf den ersten Blick scheint es, als sei das Steuerrecht beim Bundesverfassungsgericht gut „aufgehoben". Bei näherem Hinsehen zeigt sich aber, dass das Bundesverfassungsgericht eher als Hemmschuh wirkt und dem Fortschritt des Steuerrechts im Wege steht. So hat die Entscheidung zur Vermögensteuer – mit der Begründung der dem Gleichheitssatz widersprechenden unterschiedlichen steuerlichen Belastung von Grundbesitz und sonstigem Vermögen – einen der Grundsteine aus dem System der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit herausgebrochen.[99] Ausdruck von Leistungsfähigkeit ist das Einkommen, ist der Umsatz, ist vor allem aber auch das Vermögen. Eine Besteuerung ohne Erfassung des Vermögens ist unvollständig und führt zu gesellschaftspolitischen Fehlentwicklungen. Nicht ohne Grund wird zunehmend die Vermögensverteilung in Deutschland beklagt; große Teil des Gesamtvermögens befänden sich in der Hand relativ weniger Bürger. Und die Wirkungen übergroßer Vermögen auf die gesellschaftspolitische Entwicklung ist negativ; die Chancengleichheit wird erheblich beeinträchtigt.

Die jüngste Entscheidung zur Erbschaftsteuer setzt diese unselige Linie fort.[100] Es darf nicht sein, dass eine ganze Vermögensart von der Erbschaftsteuer verschont wird. Eine solche Verschonung widerspricht ganz elementar dem Grundsatz der Besteuerungsgleichheit. Es ist kaum zu fassen, wie sehr sich das Bundesverfassungsgericht von dem Argumenten der überaus aktiven Lobbyverbände hat beeinflussen lassen.[101]

In seiner neueren Rechtsprechung hat das Bundesverfassungsgericht den Topos der Folgerichtigkeit entwickelt.[102] Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpfe und die es so als rechtlich gleich qualifiziere, werde insbesondere im Bereich des Einkommensteuerrechts vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. Danach müsse im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedrigerer Einkommen angemessen sein müsse. Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands müsse die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürften eines besonderen sachlichen Grundes.[103] Das gleichheitsrechtliche Gebot der Folgerichtigkeit begrenze die Befugnis des (Steuer-)Gesetzgebers, die zentralen Fragen gerechter Belastungsverteilung weitgehend ungebunden zu entscheiden. Bei der Ausgestaltung seiner Verteilungsentscheidungen würden die verfassungsrechtlichen Anforderungen an Folgerichtigkeit und Verhältnismäßigkeit die Ausübung der gesetzgeberischen Freiheit an ein hinreichendes Maß an Rationalität und Abgewogenheit binden.

Diese Vorgaben sind in ihrer Allgemeinheit kaum justiziabel; was bedeutet schon ein hinreichendes Maß an Rationalität? Der Grundsatz der Folgerichtigkeit nimmt dem demokratisch legitimierten Gesetzgeber die Freiheit, Richtungsänderungen einzuleiten, Differenzierungen vorzunehmen und bestimmte nicht-steuerliche Ziele (durch steuerliche Lenkung) zu verfolgen.[104] Der Grundsatz der Folgerichtigkeit verkennt die Notwendigkeiten und Bedingtheiten demokratischer Gesetzgebung, die kompromissfähig sein muss. Kompromisse sind deshalb „kein sekundärer Notbehelf", sondern Substanz des politischen Prozesses. Ein Gebot der Folgerichtigkeit, das sich nur an übergeordneten Prinzipien, aber nicht an der konkreten Gemengelage widerstreitender Interessen orientiert, täuscht eine Rationalität der demokratischen Gesetzgebung vor, die es weder gibt noch geben muss.[105] Zudem ist es eher paradox, dem Gesetzgeber bei den wichtigen grundlegenden Entscheidungen größere Freiheiten

99 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, 655.

100 Zur Kritik an der Verschonung des Betriebsvermögens *Weber-Grellet*, BB 2015, 1367.

101 Kritisch zum Staats- und Demokratieverständnis bereits *Weber-Grellet*, in: FS Spindler, 2011.

102 BVerfG v. 30.9.2015 – 2 BvR 1066/10, FR 2016, 78 m.w.N.; BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12 DStR 2016, 359; *Weber-Grellet* (FN 41).

103 BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BStBl. II 2009, 685, Rz. 26.

104 Interessant ist in diesem Zusammenhang, dass das Bundesverfassungsgericht in der Entscheidung zum treaty override dem lex-posterior-Grundsatz den uneingeschränkten Vorrang einräumt (BVerfG v. 15.12.2015, [FN 62]).

105 *Tappe*, JZ 2016, 27/33.

als bei der Ausgestaltung der Details einzuräumen.[106] Lastengleichheit verlangt horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit, aber nicht Folgerichtigkeit.[107]

Die Hoffnung, dass sich mit Hilfe des Verfassungsrechts alle steuerrechtlichen Probleme lösen lassen, hat sich als trügerisch erwiesen. Die Leistungsfähigkeit des Verfassungsrechts ist insoweit begrenzt; entsprechend können auch vom Bundesverfassungsgericht keine Wunderdinge erwartet werden.

Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Steuerrecht ist daher eher kritisch zu sehen. Die Kritik richtet sich zum einen gegen den methodischen Ansatz (insbesondere gegen das gesetzgeberische Gebot der Folgerichtigkeit), zum anderen aber auch gegen die „gesellschaftspolitische Grundposition"; die Entscheidungen zur Vermögensteuer und jüngst zur Erbschaftsteuer sind gesellschaftspolitisch und steuerrechtlich nicht auf der Höhe der Zeit.

3. Steuerrecht als Pflichtfach der universitären Ausbildung

Im Unterschied zu anderen Ländern (Österreich, Schweiz, Spanien, USA[108]) ist das Steuerrecht immer noch nicht Pflichtfach der universitären Ausbildung. Offenbar herrscht immer noch die Vorstellung, dass das Steuerrecht nicht zum Grundbestand und Kernbereich des Rechts gehöre. Diese Sicht ist problematisch: Das Steuerrecht hat für die Gesellschaft als solche, aber auch für den Einzelnen ganz erhebliche Bedeutung. Der aktive Sozialstaat ist immer auch ein Steuerstaat; über die Möglichkeiten und die Art und Weise der Finanzierung entscheidet das Steuerrecht.

a) Regelungen im Deutschen Richtergesetz und in den Justizausbildungsordnungen der Länder

Die juristische Ausbildung verlangt nach wie vor eine das rechtswissenschaftliche Studium abschließende Erste Juristische Prüfung sowie eine Zweite Juristische Staatsprüfung, der ein sog. Vorbereitungsdienst vorausgeht. Nach § 5a Abs. 2 S. 2 DRiG sind Pflichtfächer die Kernbereiche des Bürgerlichen Rechts, des Strafrechts, des Öffentlichen Rechts und des Verfahrensrechts einschließlich der europarechtlichen Bezüge, der rechtswissenschaftlichen Methoden und der philosophischen, geschichtlichen und gesellschaftlichen Grundlagen. Das Steuerrecht wird nicht erwähnt; in keinem Bundesland ist das Steuerrecht Pflichtfach des rechtswissenschaftlichen Studiums. Wenn man den Kanon der Pflichtfächer betrachtet, besteht immer noch ein deutliches Übergewicht der „klassischen Fächer", also des Zivilrechts, des Strafrechts und auch des Staats- und Verfassungsrechts. Allein in Bayern werden im Vorbereitungsdienst steuerrechtliche Grundkenntnisse verlangt; in Bayern erstreckt sich die Zweite Juristische Staatsprüfung auf die Pflichtfächer und das von den Bewerbern zu bestimmende Berufsfeld mit den jeweiligen gesellschaftlichen, wirtschaftlichen, politischen und europarechtlichen Grundlagen. Gem. § 58 Abs. 2 Nr. 4 Buchst. c BayJAPO ist Pflichtfach aus dem Steuerrecht das Recht der Abgabenordnung (ohne steuerbegünstigte Zwecke, Vollstreckung und Steuerstrafverfahren) und das Einkommensteuerrecht (hinsichtlich Steuererhebung durch Abzug von Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer nur in Grundzügen). Bei den von den Bewerbern zu bestimmenden Berufsfeld[109] umfasst das Steuerrecht gem. § 58 Abs. 3 Nr. 7 BayJAPO als zusätzlicher Prüfungsstoff: Umsatzsteuerrecht; Grundzüge des Körperschaftsteuerrechts; Grundzüge ordnungsgemäßer Buchführung, Grundzüge des Bilanzrechts und des Bilanzsteuerrechts; Grundzüge des Bewertungsrechts sowie des Erbschaft- und des Schenkungsteuerrechts; Grundzüge des finanzgerichtlichen Verfahrens. Eine der elf schriftlichen Aufgaben muss gem. § 62 Abs. 3 Nr. 3 BayJAPO aus dem Bereich des Steuerrechts sein.

b) Rechtstatsächliche Bedeutung des Steuerrechts

Das Steuerrecht berührt alle Bereiche der Wirtschaft und viele Bereiche des täglichen Lebens. Die Berührung eines Juristen mit steuerrechtlichen Fragen ist – statistisch betrachtet – deutlich höher als zum Beispiel die Berührung mit straf- oder kommunalrechtlichen Fragen. Ein Anfang Januar 2016 durchgeführter Juris-Aufruf zeigte folgendes Ergebnis (Dokumentenzahl zu dem jeweiligen Rechtsbereich), das natürlich nur eine gewisse Tendenz erkennen lässt:

Arbeitsrecht	52.126
Baurecht	15.285
Kommunalrecht	9.751
Sozialrecht	30.073
Staatsrecht	7.522
Steuerrecht	**85.095**
Strafrecht	59.323
Zivilrecht	36.446

Auch die Zahlen des Statistischen Bundesamtes über Berufstätigkeiten in den einzelnen juristischen Feldern lassen die Bedeutung des Steuerrechts erkennen. So sind im Bereich „Rechnungswesen" insgesamt 401.000 Personen beschäftigt, im Bereich „Steuerberatung" 203.000 und im Bereich „Rechtsberatung, Rechtsprechung, Rechtsordnung" insgesamt 286.000 Personen.[110]

c) Sachliche Aspekte

Das Steuerrecht hat auch in qualitativer Hinsicht seinen besonderen Reiz; originär ist das Steuerrecht eine Materie des besonderen Verwaltungsrechts, das nach

106 *Tappe*, JZ 2016, 27/33.

107 Kritisch auch *Hwang*, Rechtstheorie 46 (2015), 179 (zu Jestaedt u.a., Das entgrenzte Gericht, 2011): Das BVerfG gehe nicht von einer rahmenorientierten, sondern überwiegend von einem materiellen Verständnis der grundgesetzlichen Ordnung aus. Die Verfassungsanwendung erlaube nur eine begrenzte Kontrolle und dürfe den Gesetzgeber nicht ersetzen. – Dieser Vorwurf trifft auch das Gebot der Folgerichtigkeit.

108 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., 2000, 28; *Birk* (FN 22) 137.

109 In Bayern kann das Pflichtwahlpraktikum nach § 49 I Nr. 7 BayJAPO im Berufsfeld „Steuerrecht" absolviert werden.

110 Bundesamt für Statistik; Berufsklassifikation 2010 (Stand 2014); Klassifizierungsziffer 723 „Steuerberatung" und Ziffer 731 „Rechtsberatung, -sprechung und -Ordnung" (u.a. Anwälte und Richter).

den Regeln der Abgabenordnung, einem Verwaltungsverfahrensgesetz, praktiziert wird. In vielen Fällen knüpft das Steuerrecht an zivilrechtliche Vorgänge an, etwa bei der Einkommensteuer, der Erbschaftsteuer, der Grunderwerbsteuer. Auch vertrags- und gesellschaftsrechtliche Fragen – z.B. bei Transaktionen und Umwandlungen – sind Gegenstand steuerrechtlicher Betrachtung. Eine steuerrechtlich noch nicht voll „entdeckte" Materie ist das Steuerstrafrecht. In der Praxis liegt es in der Hand der ordentlichen Justiz (§ 391 AO), aber die Frage, ob eine Steuerhinterziehung gegeben ist, ist nach Maßgabe der einschlägigen materiellen Steuertatbestände zu prüfen. Dementsprechend sieht § 396 AO vor, dass das Strafverfahren ausgesetzt werden kann, bis das Besteuerungsverfahren rechtskräftig abgeschlossen ist. Die besondere verfassungsrechtliche Relevanz des Steuerrechts, die sich aus der möglichen grundrechtsrelevanten Interessenkollision zwischen dem Einzelnen auf der einen und der Allgemeinheit auf der anderen Seite ergibt, wurde bereits hervorgehoben. Dieser steuerrechtliche Grundkonflikt führt auch dazu, dass die Auslegung von Steuergesetzen eine besondere „Dignität" erfordert und dementsprechend alle Register der juristischen Methodenlehre gezogen werden müssen, was in der Rechtsprechung des BFH hinreichend deutlich wird. Auch und gerade die Möglichkeiten teleologischer Auslegung sind im Steuerrecht von besonderer Bedeutung.[111]

d) Fazit

Insgesamt scheint es angesichts dieser Vielfalt der steuerrechtlichen Anknüpfungs- und Berührungspunkte geradezu unausweichlich, dem Steuerrecht im Rahmen der juristischen Ausbildung einen angemessenen Platz einzuräumen und es in den Pflichtfachkatalog aufzunehmen.[112] Das Steuerrecht steht im „Brennpunkt des politischen Staatsgeschehens" und ist allein aus diesem Grund von großer rechtsdogmatischer und rechtspädagogischer Bedeutung. Das Steuerrecht gehört zum zentralen rechtlichen Kernbereich und muss daher in den Pflichtfachkatalog des § 5a Abs. 2 S. 2 DRiG aufgenommen werden. Im Hinblick auf den Umfang des Steuerrechts ist der Stoff auf die Grundlagen, das System, auf das Verfahren und auf die Einkommensteuer zu beschränken; in Bezug auf die weiteren Steuerarten dürften Grundzüge und Grundkenntnisse ausreichen.

IV. Die Zukunft des Steuerrechts

1. Der horror juris fiscalis ist unberechtigt. Das Steuerrecht ist eine originär juristische Disziplin, eine Materie des besonderen Verwaltungsrechts mit Bezügen zum Privatrecht, zum Verfassungsrecht und zum Strafrecht; das Steuerrecht ist Fiskalrecht und Lenkungsrecht (Doppelfunktionalität). Die Steuergesetze sind ihrem Zweck entsprechend auszulegen, um der gesetzgeberischen Belastungsentscheidung gerecht zu werden.

2. National befindet sich das Steuerrecht in einem Prozess zunehmender Digitalisierung (Online-Steuererklärung, E-Bilanz, Abgeltungsteuer). Das bisherige bürokratische Verfahren mit seiner ganz individuellen Einzelfallermittlung wird zunehmend durch elektronische und automatisierte Verfahren abgelöst. Die klassische Vereinfachungsdiskussion wird durch diese Entwicklung obsolet.

3. Ein eigenes Europäisches Steuerrecht, das die nationalen Steuerrechte ablösen wird, wird es nicht geben. Die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten bleibt erhalten, die Selbständigkeit der nationalen (Steuer-)Systeme (mit der individuellen Steuerbelastung der eigenen Bürger im Hinblick auf die Finanzierung der eigenen Gemeinwesen) soll nicht angetastet werden. Ziel der europäischen Steuerregeln ist der Schutz der Aktivitäten der EU-Bürger vor Behinderungen und Beschränkungen auf EU-Ebene und die Herstellung fairer Zustände zur Verhinderung von Steuerflucht und Steuerverlagerung.

4. International geht es um Transparenz und die Abschaffung von Steueroasen („Anti-BEPS"). Die neuen technischen Möglichkeiten erlauben einen umfassenden Datenaustausch und die Akkumulation von Daten, so dass alle wirtschaftlichen Bewegungen weltweit erfasst werden können. Die früheren Möglichkeiten der Steuerentziehung und -verlagerung werden zunehmend beschränkt.

5. Das Steuerrecht durchläuft einen Prozess fortschreitender Emanzipation, parallel zur staatlichen Entwicklung und zur Entwicklung der demokratischen Gesellschaft. Das Steuerrecht regelt auf der einen Seite die Mittelbeschaffung zur Finanzierung der Aufgaben der Gesellschaft (Fiskalfunktion), auf der anderen Seite wird das Steuerrecht zur Erreichung bestimmter Ziele instrumentalisiert (Lenkungsfunktion). Mit der Zunahme gesellschaftlicher Aufgaben (Sozialstaat, Vorsorgestaat) ist die Bedeutung des Steuerrechts erheblich gewachsen – in rechtstatsächlicher Hinsicht, aber auch unter sachlichen Aspekten; das Steuerrecht berührt alle Bereiche des wirtschaftlichen Lebens und muss wegen seiner „Eingriffsintensität" den rechtsstaatlichen und verfassungsrechtlichen Anforderungen in besonderer Weise Rechnung tragen; das Steuerrecht gehört heutzutage mehr denn je zum zentralen Kernbereich des Rechts. Angesichts dessen muss dem Steuerrecht im Rahmen der juristischen Ausbildung ein angemessener Platz eingeräumt und muss es in den Pflichtfachkatalog aufgenommen werden.

Das heutige Steuerrecht ist nicht Gegenstand willkürlicher Abgabenerhebung, nicht ein Recht minderer Qualität und minderer Bedeutung, nicht eine eher unjuristische Materie. Das genaue Gegenteil ist der Fall; das Steuerrecht besitzt für den Einzelnen und für die Allgemeinheit eine geradezu überragende Bedeutung. Das Steuerrecht hat sich seit 1918 höchst dynamisch entwickelt und sich zu einem selbständigen Rechtsgebiet emanzipiert. Der Grund liegt auf der Hand, das Steuerrecht ist ein elementarer (und integraler) Be-

111 S. oben III.2.g).

112 Diese Forderung hat bereits 1998 die Steuerjuristische Gesellschaft in These IV ihrer Stellungnahme zur steuerrechtlichen Juristenausbildung erhoben (*Tipke* [FN 108] 27).

standteil der Gesellschaftsordnung, die sich über den liberalen Rechtsstaat des 19. Jahrhunderts hin zum modernen Steuer- und Vorsorgestaat dynamisch entfaltet hat. Und ein Ende dieser Entwicklung ist nicht zu erwarten.

6. Wo also liegt die Zukunft des Steuerrechts? Wie lässt sich eine gerechte Besteuerung erreichen? Gibt es sichere Maßstäbe?

- Der Auffassung, dass das Steuerrecht keine Maßstäbe kennt und nur einem Willkürverbot unterliegt, ist nicht zu folgen.
- Das Steuerrecht ist doppelfunktional, es ist Fiskalrecht und Verwaltungsrecht; das „lenkende" Steuergesetz ist die Normalität. Steuern sind – in der demokratischen Gesellschaft – nicht freiheitsbeschränkend, sondern notwendige Finanzierungsbeiträge. Das Steuerrecht ist „geronnene Gesellschaftspolitik".
- Die Hoffnungen, dass die Maßstäbe des Steuerrechts aus dem Verfassungsrecht oder aus der Idee der Gerechtigkeit abgeleitet werden können und konkrete Ergebnisse ermöglichen, haben sich nicht erfüllt. Die Leistungsfähigkeit des Verfassungsrechts ist begrenzt; auch der Grundsatz der Folgerichtigkeit hat sich als nicht besonders tragfähig erwiesen.[113]
- Mehr (Steuer-)Gerechtigkeit wird durch eine „Demokratisierung des Steuerrechts" bewirkt werden können.[114] Akzeptable Lösungen lassen sich nun einmal nur im Wege des Diskurses erreichen; Demokratisierung führt zwangsläufig zu Akzeptanz, zu Vereinfachung und zu Steuergerechtigkeit.
- Die EDV-Technik mit all ihren Möglichkeiten wird dazu führen, dass das „bürokratische Steuerrecht" abgelöst wird, da alle relevanten Informationen weltweit auf elektronischem Wege beschafft werden können; auf Dauer werden steuerschädliche Gewinnverlagerungen der Vergangenheit angehören.
- Das Steuerrecht ist zu einer vollwertigen rechtswissenschaftlichen Disziplin erstarkt, gehört zum zentralen rechtlichen Kernbereich und muss daher in den Pflichtfachkatalog des § 5a Abs. 2 S. 2 DRiG aufgenommen werden.

113 *Tappe*, JZ 2016, 27/33.

114 *Weber-Grellet* (FN 47).

Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Maßstab der Steuernormen in der Rechtsprechung des BVerfG

Prof. Dr. MARC DESENS, Leipzig*

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Verfassungsrechtliche Verankerung des Leistungsfähigkeitsprinzips in der Rechtsprechung des BVerfG
III. Allgemeiner Teil: Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips im bereichsspezifischen Gleichheitsmaßstab des BVerfG
1. Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit
2. Gebot der Folgerichtigkeit
3. Rechtfertigung von Durchbrechungen
a) Typisierungen
b) Verwirklichung von Lenkungs- und Förderungszielen
IV. Besonderer Teil: Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch das BVerfG bei einzelnen Steuern
1. Steuern auf den Hinzuerwerb
a) Einkommensteuer/Körperschaftsteuer
b) Gewerbesteuer
c) Erbschaft- und Schenkungsteuer
2. Steuern auf den Vermögensbestand
3. Steuern auf die Einkommens- und Vermögensverwendung
a) Verbrauchsteuern
b) Verkehrsteuern
c) Aufwandsteuern
V. Zusammenfassung

Das BVerfG leitet das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab für steuerliche Lastengleichheit ohne nähere Begründung (un-)mittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG ab. Bei seiner inhaltlichen Bestimmung („Was ist Leistungsfähigkeit?") ist das Gericht dagegen sehr zurückhaltend geblieben. Zwar hat die „Erfindung" und Heranziehung des Gebots der Folgerichtigkeit auch die Wirkkraft des Leistungsfähigkeitsprinzips erhöht. Seine Verwirklichung wird aber nach wie vor durch einen zu großzügigen Maßstab zur Rechtfertigung von Lenkungsnormen gefährdet.

The Federal Constitutional Court, without detailing its reasons, derives the ability-to-pay principle as a standard for equality of tax burden (in-)directly from Art. 3 para. 1 of the Basic Law. However, in its specification of contents ("What is ability to pay?"), the Court has remained very reticent. Although the "invention" and application of the requirement of consistency has also increased the impact of the ability-to-pay principle, its implementation continues to be threatened by a too wide standard for justifying steering rules.

I. Einleitung

Dieter Birk hat in seiner 1981 vorgelegten Habilitationsschrift „Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen" das Leistungsfähigkeitsprinzip als die zentrale Bezugsgröße eines Verteilungsmaßstabes begründet, dem die steuerlichen Belastungswirkungen am Maßstab des Gleichheitssatzes genügen müssen. Dieser Beitrag geht der Frage nach, wie das BVerfG in seiner bisherigen Judikatur das Leistungsfähigkeitsprinzip als verfassungsrechtlichen Lastenverteilungsmaßstab im Steuerecht verwirklicht hat. Dazu wird zunächst aufgezeigt, dass das BVerfG das Leistungsfähigkeitsprinzip als einen solchen Maßstab verfassungsrechtlich verankert hat, ohne dies jemals zu begründen (dazu II.). Eine davon zu trennende Frage ist, wie das BVerfG das Leistungsfähigkeitsprinzip selbst *konkretisiert* hat („Was ist Leistungsfähigkeit?"), seine Relationen bemisst und welche Anforderungen es an Durchbrechungen stellt. Das in diesen Kriterien ausgedrückte Maß der Verwirklichung wird zunächst anhand des Maßstabes aufgezeigt, den das BVerfG heranzieht, um den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) im Steuerrecht bereichsspezifisch zu konkretisieren (Allgemeiner Teil, dazu III.). Da sich vor allem die Konkretisierungsfrage nur anhand der zugrunde gelegten Ausdrucksform für Leistungsfähigkeit und damit letztlich auch nur in Bezug auf eine konkrete Steuer beantworten lässt, wird in einem zweiten Schritt der Verwirklichungsgrad bei den einzelnen Steuern aufgezeigt (Besonderer Teil, dazu IV.).

II. Verfassungsrechtliche Verankerung des Leistungsfähigkeitsprinzips in der Rechtsprechung des BVerfG

Dass das BVerfG das Leistungsfähigkeitsprinzip als Lastenverteilungsmaßstab mittlerweile verfassungsrechtlich ableitet, ist allgemein bekannt. In der Entwicklung sind drei Wege zu erkennen. Nachdem es zunächst allein als ein einfach-gesetzliches Prinzip herangezogen wurde[1], erfolgte 1976[2] erstmals eine Ableitung aus der *Steuergerechtigkeit*, die selbst bereits seit 1957[3] (und in 26 weiteren Senatsentscheidungen) aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitet wurde. Seit 1978[4] folgte dann auch eine *unmittelbare* Ableitung aus dem Gleichheitssatz. Seit 2002 wird die Geltung des Leis-

* *Prof. Dr. Marc Desens* ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, insbesondere Steuerrecht und Öffentliches Wirtschaftsrecht an der Universität Leipzig. Der Beitrag ist *Dieter Birk* zum 70. Geburtstag gewidmet.

1 Erstmalig ausdrücklich BVerfGE 9, 237 (243).

2 BVerfGE 43, 108 (120); punktuell bereits BVerfGE 8, 51 (68 f.).

3 BVerfGE 6, 55 (70).

4 BVerfGE 50, 57 (78).

tungsfähigkeitsprinzips vornehmlich über den *Grundsatz der steuerlichen Lastengleichheit* abgeleitet, der selbst erstmals seit 1991[5] (und in 27 weiteren Senatsentscheidungen) aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitet wird. Insgesamt ergibt sich folgendes Bild:

BVerfG-Senatsentscheidungen zum Steuerrecht[6]	**149**	**(65)**[7]	**43,62 %**[8]
Leistungsfähigkeitsprinzip[9]	69	(34)	49,28 %
folgt aus Steuergerechtigkeit	8	(5)	62,25 %
folgt unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG	13	(9)	69,23 %
folgt (auch) aus Lastengleichheit	15	(7)	46,67 %

Die nun folgende *zeitliche* Entwicklung zeigt, wie sich die Herleitungsansätze in der Zeit verschoben haben. Auffällig ist die Zurückhaltung zwischen 1991 bis 2000. Hier hatte der Zweite Senat im Einkommensteuerrecht jenseits von Fragen des Kindesexistenzminimums nicht auf das Leistungsfähigkeitsprinzip zurückgegriffen.

Herleitung des Leistungsfähigkeitsprinzips in der zeitlichen Entwicklung:	**149**	**(65)**	**43,62 %**
bis 1960	**6**	**(3)**	**50 %**
Leistungsfähigkeitsprinzip	3	(2)	66,67 %
1961 bis 1970	**41**	**(12)**	**29,27 %**
Leistungsfähigkeitsprinzip	9	(2)	22,22 %
1971 bis 1980	**30**	**(6)**	**20 %**
Leistungsfähigkeitsprinzip	10	(2)	20 %
folgt aus Steuergerechtigkeit	1	(0)	0 %
folgt unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG	2	(1)	50 %
1981 bis 1990	**20**	**(11)**	**55 %**
Leistungsfähigkeitsprinzip	12	(8)	66,67 %
folgt aus Steuergerechtigkeit	6	(4)	66,67 %
folgt unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG	3	(2)	66,67 %
1991 bis 2000	**20**	**(13)**	**65 %**
Leistungsfähigkeitsprinzip	8	(5)	62,50 %
folgt unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG	3	(2)	66,67 %
2001 bis 2010	**24**	**(14)**	**58,33 %**
Leistungsfähigkeitsprinzip	23	(13)	56,52 %
folgt aus Steuergerechtigkeit	1	(1)	100 %
folgt unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG	3	(2)	66,67 %
folgt (auch) aus Lastengleichheit	14	(6)	42,86 %
2011 bis 2015	**8**	**(6)**	**75 %**
Leistungsfähigkeitsprinzip	4	(2)	50 %
folgt unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG	2	(2)	100 %
folgt (auch) aus Lastengleichheit	1	(1)	100 %

Die folgende Unterscheidung nach BVerfG-Senaten zeigt gravierende Unterschiede in der jeweils bevorzugten Ableitung auf:

Herleitung des Leistungsfähigkeitsprinzips nach BVerfG-Senaten			
Erster Senat	**103**	**(39)**	**37,86 %**
Leistungsfähigkeitsprinzip	45	(17)	37,78 %
folgt aus Steuergerechtigkeit	8	(5)	62,50 %
folgt unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG	11	(7)	63,64 %
folgt (auch) aus Lastengleichheit	1	(0)	0 %
Zweiter Senat	**46**	**(26)**	**56,52 %**
Leistungsfähigkeitsprinzip	24	(17)	70,83 %
folgt unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG	2	(2)	100 %
folgt (auch) aus Lastengleichheit	14	(7)	50 %

Die letzte Auswertung nach Steuerarten bestätigt vor allem die bevorzugte Heranziehung des Leistungsfähigkeitsprinzips bei der Einkommensteuer.

Herleitung des Leistungsfähigkeitsprinzips nach Steuerarten			
Einkommensteuer (mit Zuschlägen):	**78**	**(36)**	**46,15 %**
Leistungsfähigkeitsprinzip	42	(22)	52,38 %
folgt aus Steuergerechtigkeit	6	(4)	66,67 %
folgt unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG	6	(4)	66,67 %
folgt (auch) aus Lastengleichheit	12	(5)	41,67 %
Körperschaftsteuer:	**5**	**(2)**	**40 %**
Leistungsfähigkeitsprinzip	2	(0)	0 %
folgt unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG	1	(0)	0 %
folgt (auch) aus Lastengleichheit	1	(0)	0 %
Gewerbesteuer:	**13**	**(5)**	**38,46 %**
Leistungsfähigkeitsprinzip	7	(1)	14,29 %
folgt aus Art. 3 Abs. 1 GG	1	(0)	0 %
Erbschaftsteuer:	**10**	**(6)**	**60 %**
Leistungsfähigkeitsprinzip	5	(4)	80 %
folgt aus Steuergerechtigkeit	1	(1)	100 %
folgt unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG	1	(1)	100 %
folgt (auch) aus Lastengleichheit	1	(1)	100 %
Vermögensteuer:	**7**	**(1)**	**14,29 %**
Leistungsfähigkeitsprinzip	2	(1)	50 %
folgt aus Steuergerechtigkeit	1	(0)	0 %
folgt unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG	1	(1)	100 %
Vermögensabgabe nach LAG:	**3**	**(3)**	**100 %**
Leistungsfähigkeitsprinzip	1	(1)	100 %
Grunderwerbsteuer:	**2**	**(2)**	**100 %**
Leistungsfähigkeitsprinzip	1	(1)	100 %
folgt unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG	1	(1)	100 %
Sonstige Verkehrsteuern des Bundes:	**6**	**(1)**	**16,67 %**
Leistungsfähigkeitsprinzip	2	(0)	0 %
Besondere Verbrauchsteuern des Bundes:	**2**	**(0)**	**0 %**
Leistungsfähigkeitsprinzip	1	(0)	0 %

5 BVerfGE 84, 239 (268 ff.).

6 Eigene Auswertung. Hier und im Folgenden wie folgt beschränkt: nur mit Grundrechtsprüfungen *auch* zur Belastungsgleichheit (= nicht inhaltlich *ausschließlich* beschränkt auf Finanzverfassung bzw. sonstiges Staatsorganisationsrecht oder Vertrauensschutz/Rückwirkungsverbot; bei Kindergeld nur bei steuerrechtlicher Relevanz; kein sonstiges Abgabenrecht); keine inhalts- und taggleichen Parallelentscheidungen; keine Nichtannahmebeschlüsse oder unzulässige Verfahren.

7 Anzahl der erfolgreichen Verfahren.

8 Erfolgsquote.

9 Anzahl der Entscheidungen, in denen das BVerfG in den Entscheidungsgründen zumindest mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip argumentiert (nicht bloße Wiedergabe im Tatbestand).

Örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern:	**11**	**(5)**	**45,45 %**
Leistungsfähigkeitsprinzip	5	(4)	80 %
folgt unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG	2	(2)	100 %
folgt (auch) aus Lastengleichheit	1	(1)	100 %
Noch kein Rückgriff auf das Leistungsfähigkeitsprinzip:			
Umsatzsteuer	9	(4)	44,44 %
Grundsteuer	1	(0)	0 %
Kraftfahrzeugsteuer	1	(0)	0 %
Abgabenordnung	1	(0)	0 %

Im auffälligen Gegensatz zur statistischen Auswertung steht der Befund, dass das BVerfG die Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips in keiner Entscheidung wirklich begründet hat. Lediglich in vier Judikaten wird seine Geltung zumindest „belegt" und zwar mit Hinweisen auf

- Art. 134 WRV[10]
- BT-Drucks. 7/1470, 211 f.[11]
- Gutachten der Steuerreformkommission 1971[12]
- *Bühler*, Die Reichsverfassung vom 11.8.1919, 3. Aufl. 1929, Anm. zu Art. 134 sowie *Anschütz*, Die Verfassung des Deutschen Reichs vom 11.8.1919, 14. Aufl. 1933, Art. 134 Anm. 4.[13]

III. Allgemeiner Teil: Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips im bereichsspezifischen Gleichheitsmaßstab des BVerfG

Das BVerfG hat von Anfang an erkannt, dass der Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG entgegen seinem Wortlaut („vor dem Gesetz") auch den Gesetzgeber bindet (vgl. Art. 1 Abs. 3 GG).[14] Da es aber grundsätzlich Aufgabe des Gesetzgebers selbst ist, diejenigen Sachverhalte tatbestandlich zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und daher als rechtlich gleich qualifiziert, hatte das BVerfG den gleichheitsrechtlichen Kontrollmaßstab zunächst auf eine Willkürprüfung beschränkt.[15] Erst später hat es vornehmlich bei personenbezogenen Differenzierungen die Kontrolldichte erhöht (sog. „neue Formel").[16] Heute ist daher anerkannt, dass sich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz je nach *Regelungsgegenstand* und *Differenzierungsmerkmalen* unterschiedliche Grenzen für den Normgeber ergeben, die von gelockerten, auf das *Willkürverbot* beschränkten Bindungen bis hin zu *strengen Verhältnismäßigkeitserfordernissen* reichen können.[17]

Für den Regelungsgegenstand des Steuerrechts und insbesondere für den des Einkommensteuerrechts ist es mittlerweile vom BVerfG anerkannt, dass die aufgezeigte Freiheit des Gesetzgebers vor allem durch *zwei eng miteinander verbundene* Leitlinien begrenzt wird: durch das *Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit* und durch das *Gebot der Folgerichtigkeit*.[18] Das BVerfG soll hier wörtlich genommen und die beiden Gebote gerade in ihrer *engen Verbundenheit* näher bestimmt werden.

1. Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit

Das BVerfG folgert aus diesem Gebot, dass im Interesse verfassungsrechtlich gebotener *steuerlicher Lastengleichheit* darauf abgezielt werden muss, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (*horizontale Steuergerechtigkeit*), während (in *vertikaler Richtung*) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss.[19]

Die Aussage zur *horizontalen Steuergerechtigkeit* erscheint klar: Gleich Leistungsfähige müssen auch gleich belastet werden. Verfassungsrechtlich geboten im Sinne der *steuerlichen Lastengleichheit* ist aber nur eine entsprechende „Ausrichtung" – verfassungsrechtlich kann es also Gründe für eine Abweichung geben. Hier gibt der Maßstab aus sich heraus (noch) keine Antwort.

Auch die Aussage zur *vertikalen Steuergerechtigkeit* erschließt sich zunächst: Unterschiedlich Leistungsfähige müssen auch unterschiedlich besteuert werden, wobei der Gesetzgeber bei der Frage, *wie* er die Unterschiede in Relation zueinander bewertet, dem „Gerechtigkeitsgebot genügen muss"[20]. Untersagt ist demnach also ein degressiver Tarif[21]. Die Frage nach einem proportionalen oder progressiven Taif ist aber nur eine Frage der Relation der Unterschiede.

Aber um schon in horizontaler Richtung bewerten zu können, ob zwei Steuerpflichtige gleich leistungsfähig sind, muss in vertikaler Richtung *zwangsläufig* die *Vorfrage* beantwortet werden, was Leistungsfähigkeit überhaupt ist. Der BVerfG-Maßstab gibt hier allein

10 BVerfGE 8, 51 (68 f.); 66, 214 (223); ebenso BVerfGE 84, 239 (269) zur Begründung des Grundsatzes der steuerlichen Lastengleichheit.
11 BVerfGE 61, 319 (344); 66, 214 (223); 135, 126 (144 f.).
12 BVerfGE 61, 319 (344).
13 BVerfGE 66, 214 (223).
14 Seit BVerfGE 1, 14 (52) stRspr.
15 Anschaulich zum Spannungsverhältnis zwischen Bindung des Gesetzgebers und Kontrolldichte *Tappe*, JZ 2016, 27 (29).
16 Seit BVerfGE 55, 72 (88) stRspr.
17 Seit BVerfGE 88, 5 (12) stRspr. vor allem zum Steuerrecht BVerfGE 105, 73 (110); 110, 274 (291); 116, 164 (180); 117, 1 (30); 120, 1 (29); 121, 108 (119); 122, 210 (230); 123, 111 (119); 125, 1 (17); 126, 268 (277); 126, 400 (416); 127, 224 (244); 130, 240 (254); 135, 126 (144).
18 BVerfGE 105, 73 (125 f.); 107, 27 (46 f.); 110, 412 (433); 116, 164 (180 f.); 120, 1 (29); 121, 108 (119 f.); 122, 210 (230 f.); 123, 111 (120); 124, 282 (295 f.); 126, 286 (295 f.); 127, 1 (30 f.); 127, 224 (245); BVerfG DStR 2016, 359 (371).
19 BVerfGE 82, 60 (89) mit Verweis auf *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 165, 170; BVerfGE 99, 246 (260); 105, 73 (125 f.); 107, 27 (46 f.); 110, 412 (433); 116, 164 (180 f.); 121, 108 (119 f.); 122, 210 (230 f.); 123, 111 (120); 126, 286 (295 f.); 127, 1 (30 f.); 124, 282 (294 f.); 127, 224 (245); BVerfG DStR 2016, 359 (371).
20 Teilweise wird auch „Angemessenheit" verlangt, s. BVerfGE 107, 27 (46 f.); 127, 1 (30 f.); vgl. bereits *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 168 f.: Angemessene Berücksichtigung des Spannungsverhältnisses zwischen sozialer Gleichheit und „sozialstaatlicher Effizienz".
21 IErg. richtig BVerfGE 135, 126 (146 ff.).

vor, dass es sich um eine *finanzielle* Leistungsfähigkeit handeln muss. Gemeint ist also *Zahlungsfähigkeit* im Sinne von *Ist-Leistungsfähigkeit*[22]. Nicht gemeint ist demnach eine Soll-Leistungsfähigkeit oder ein „Bedürfnisbefriedigungspotential", das auch den Freizeitnutzen einbezieht bzw. den Arbeitsaufwand mindernd berücksichtigt.[23]

Geht man weiter davon aus, dass es mit dem *Hinzuerwerb von Vermögen* (Einkommen), dem *Vermögensbestand* und der *Verwendung von Vermögen* grundsätzlich drei Ausdrucksformen finanzieller Leistungsfähigkeit gibt[24] und die Finanzverfassung des Grundgesetzes (Art. 105, 106 GG) Gesetzgebungskompetenzen für Steuern aller Ausdrucksformen von Leistungsfähigkeit bereit hält, lässt sich zumindest feststellen, dass der Gesetzgeber die Vorfrage beantworten *kann*.

Mit der Auswahl eines Steuergegenstandes trifft der Gesetzgeber damit auch stets eine *Belastungsentscheidung*, mit der er seine Antwort auf die aufgeworfene Vorfrage gibt, also selbst sagt, was er unter finanzieller Leistungsfähigkeit versteht (z.B. Einkommen und ggf. was konzeptionell unter Einkommen zu verstehen ist). Da diese Antwort grundsätzlich *wertend* überprüfbar ist, ist sie auch einer Bewertung dahingehend zugänglich, ob mit der Belastungsentscheidung eine Ausdrucksform finanzieller Leistungsfähigkeit „richtig" oder zumindest sachgerecht erfasst wurde. Daraus eröffnet sich eine Bandbreite zwischen zwei Extremen: Entweder man bewertet die Frage vollumfänglich selbst[25] oder man akzeptiert die Antwort des Gesetzgebers als abschließende Bewertung.

Im Besonderen Teil (dazu IV.) soll hierzu aufgezeigt werden, dass sich das BVerfG nicht allgemein festgelegt hat, sondern zwischen beiden Extremen schwankt, also teilweise selbst bestimmt (etwa beim existenzsichernden Aufwand im Einkommensteuerrecht, dazu IV.1.a.cc.), was Leistungsfähigkeit ist, und teilweise (öfter) die Antwort dem Gesetzgeber überlässt[26].

2. Gebot der Folgerichtigkeit

Das *Gebot der Folgerichtigkeit* konkretisiert das BVerfG – mittlerweile ebenfalls stRspr.[27] – zweistufig: Zwar hat der Gesetzgeber bei der *Auswahl des Steuergegenstands* und bei der *Bestimmung des Steuersatzes* einen *weit reichenden Entscheidungsspielraum*, jedoch muss er unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtigen bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands die *einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit* umsetzen[28]. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines *besonderen sachlichen Grundes*[29].

Das ist auf den ersten Blick vielseitig interpretierbar, soll hier aber in der vom BVerfG selbst ausgedrückten „engen Verbundenheit" zum Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit verstanden werden.

(1) Daher ist zunächst in der *Auswahl des Steuergegenstandes*, die im *steuerrechtlichen Ausgangstatbestand* die gesetzgeberische *Belastungsentscheidung* ausdrückt, nichts anderes zu sehen, also die gesetzgeberische Antwort auf die bereits aufgeworfene Vorfrage: Was ist finanzielle Leistungsfähigkeit? Beantwortet wird dabei mindestens, welcher Indikator für Leistungsfähigkeit herangezogen wird (z.B. Einkommen). Darüber hinaus können weitere Aussagen dazu kommen, die aufzeigen, wie sich Leistungsfähigkeit im Indikator bemisst (z.B. das objektive Nettoprinzip beim Einkommen). Gegenstände des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes i.S.d. Folgerichtigkeitsgebots sind nach gegenwärtigem Stand der Rechtsprechung des BVerfG stets gesetzgeberische Konkretisierungen des Leistungsfähigkeitsprinzips (dazu noch IV.1.a.bb.[2]).

Im *Gebot der Folgerichtigkeit* wird die Beantwortung der aufgeworfenen Frage („Was ist Leistungsfähigkeit?") zwar nicht vollständig, aber durch den weitreichend eingeräumten Entscheidungsspielraum dem Gesetzgeber selbst überlassen. Wenn das BVerfG im Rahmen seiner verfassungsrechtlichen Würdigung dagegen unabhängig oder sogar entgegen der gesetzgeberischen Belastungsentscheidung selbst festlegt, was Leistungsfähigkeit bedeutet (ursprünglich etwa bei der Steuerfreiheit des Existenzminimums im Einkommensteuerrecht, dazu IV.1.a.cc.), bewegt sich das Gericht aus Sicht des heutigen Folgerichtigkeitsgebots *jenseits* des sonst weit reichenden Entscheidungsspielraums des Gesetzgebers. Insoweit wird nämlich bereits die Auswahl des Steuergegenstandes beschränkt, der im steuerrechtlichen Ausgangstatbestand die gesetzgeberische Belastungsentscheidung ausdrückt und den vertikalen Indikator für Leistungsfähigkeit abbildet.

---

22 Ebenso *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 167; *Tipke*, StuW 1980, 281 (295); *Kirchhof*, VVDStRl 39 (1980), 213 (226 f.).

23 So etwa *Haller*, Die Steuern, 3. Aufl. 1981, S. 47, 66.

24 *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 18. Aufl. 2015, Rz. 70 ff.; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 167 jeweils mit terminologischen Unterschieden; enger *Kirchhof*, VVDStRl 39 (1980), 213 (226 f.) hinsichtlich des Vermögensbestandes.

25 So etwa *Tipke*, StuW 2007, 201 (207 ff.); *Hey*, DStR, 2561 (2563).

26 Zu Letzteren ebenso *Thiemann*, in: Emmenegger/Wiedmann (Hrsg.), Linien der Rechtsprechung des BVerfG II, 2011, 179 (182 f.) m.w.N.

27 Seit 1991 wurde der Grundsatz der Folgerichtigkeit bis 2015 in 31 Senatsverfahren zum Steuerrecht als Maßstab herangezogen. Zur Statistik: Nach Senaten: Erster Senat (7) – Zweiter Senat (24); Nach Epochen: 1991–2000 (8), 2001–2010 (18), 2011–2015 (5); Nach Steuerarten: ESt (19), KSt (1), GewSt (1), ErbSt (4), VSt (1), USt (2), GrESt (2), LuftVSt (1).

28 BVerfGE 84, 239 (271); 93, 121 (136); 99, 88 (95); 99, 280 (290); 101, 132 (138); 101, 151 (155); 105, 73 (125 f.); 107, 27 (46 f.); 110, 412 (433); 116, 164 (180 f.); 120, 1 (29); 121, 108 (119 f.); 122, 210 (230 f.); 123, 111 (120); 126, 286 (295 f.); 127, 1 (30 f.); 124, 282 (294 f.); 127, 224 (245); BVerfG DStR 2016, 359 (371).

29 BVerfGE 99, 88 (95); 99, 280 (290); 105, 73 (125 f.); 107, 27 (46 f.); 110, 412 (433); 116, 164 (180 f.); 120, 1 (29); 122, 210 (230 f.); 123, 111 (120); 126, 286 (295 f.); 127, 1 (30 f.); 124, 282 (294 f.); 127, 224 (245); BVerfG DStR 2016, 359 (371).

Folgt das BVerfG dagegen der gesetzgeberischen Belastungsentscheidung bei der Auswahl des Steuergegenstands, akzeptiert es grundsätzlich auch die gesetzgeberische Antwort auf die Frage, was unter Leistungsfähigkeit zu verstehen ist. Das Folgeproblem ist hier, dass bereits die *bloße Feststellung* der gesetzgeberischen Belastungsentscheidung im steuerrechtlichen Ausgangstatbestand eine *Bewertung* durch das BVerfG voraussetzt.[30]

Soweit das BVerfG es dabei nicht nur bei der Feststellung der (gesetzgeberischen) Umschreibung des Belastungsgrundes belässt (was jenseits der Einkommensteuer regelmäßig der Fall ist), sondern konkretere Regelungen als „Ausgangstatbestand" begreift, erkennt das BVerfG bisher nur solche an, die *mögliche* Konkretisierungen des Leistungsfähigkeitsprinzips sind. Den verfassungsrechtlich bindenden Gewährleistungsgehalt (nach Berücksichtigung einer Rechtfertigung möglicher Abweichungen durch besondere sachliche Gründe) beschränkt das BVerfG dann aber auf einen Kerngehalt, der sich auch nach seiner eigenen Einschätzung *eindeutig und zwingend* aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ableiten lässt. Dies lässt sich vor allem anhand der BVerfG-Judikatur zum objektiven Nettoprinzip belegen (dazu IV.3.a.bb.[2]). Letzteres bewirkt, dass sich die „Selbstbindung" des Gesetzgebers im Folgerichtigkeitsgebot lediglich auf die Auswahl des Indikators für Leistungsfähigkeit beschränkt, sich aber nicht auf seine eigenen Konkretisierungen bezieht.

Dementsprechend lässt sich der bisherigen Rechtsprechung des BVerfG gerade *nicht* entnehmen, dass über das Gebot der Folgerichtigkeit eine Selbstbindung des Gesetzgebers an Prinzipien oder Subsystemen begründet wird[31], die keine eindeutige Rückbindung zum Leistungsfähigkeitsprinzip aufweisen (dazu noch IV.3.a.bb.[2]). Ebenso wird deutlich, dass das BVerfG bei der Findung der Ausgangsentscheidung gerade *nicht* induktiv vorgeht und aus einer „Gesamtbetrachtung aller Einzelnormen" auf ein „System" schließt, wie dies zuletzt bei der Systembindung über die „vom Gesetzgeber selbst statuierten Sachgesetzlichkeit" war.[32]

(2) Nach dem hier zugrunde gelegten Verständnis (Belastungsentscheidung = Bestimmung der Leistungsfähigkeit) entspricht das *Gebot einer folgerichtigen Umsetzung im Sinne der Belastungsgleichheit* im Steuerrecht[33] der horizontalen Steuergerechtigkeit, gleich Leistungsfähige auch gleich zu besteuern (dazu bereits III.1.).

(3) Indem das Gebot der Folgerichtigkeit die *Bestimmung des Steuersatzes* aus der strengeren Bindung herausnimmt und dem Gesetzgeber hier – wie bei der Auswahl des Steuergegenstandes – einen weitreichenden Entscheidungsspielraum einräumt, entsteht eine Maßstabsidentität mit der vertikalen Steuergerechtigkeit, die bloß dem „Gerechtigkeitsgebot" genügen muss (dazu bereits III.1.).

Das hier aufgezeigte Verständnis des Folgerichtigkeitsgebots im Steuerrecht, das im Besonderen Teil noch im Einzelnen anhand der BVerfG-Judikatur belegt wird (dazu IV.), beruht auf einer – wie das BVerfG selbst betont – engen Verknüpfung des Gebots mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Diese wird auch dadurch bestätigt, dass das BVerfG das Folgerichtigkeitsgebot ursprünglich auch aus dem Gebot der Lastengleichheit abgeleitet hat[34] und es in bewusster Abwehr von tradierten Formeln formuliert hat, namentlich in Abkehr vom „weiten Gestaltungsspielraum bei der Erschließung von Steuerquellen"[35] und der „selbst statuierten Sachgesetzlichkeit"[36], die ursprünglich auch im Steuerrecht einen Gleichheitsverstoß indizieren sollte[37], sich dann aber schnell „tot gelaufen" hat, weil entweder schon kein System und damit kein Systemverstoß erkannt wurde[38] oder ein solcher dann doch an einem großzügigen Willkürmaßstab gerechtfertigt wurde.[39]

3. Rechtfertigung von Durchbrechungen

Soll der Grad der Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips ein hohes Maß erreichen, muss der gesetzgeberische Spielraum für Durchbrechungen sehr eng gefasst werden.[40] Kein Rechtfertigungsgrund ist daher jedenfalls ein *rein fiskalischer Zweck*[41], weil dann jede Ungleichbehandlung mit dem Ziel staatlicher Einnahmenerhöhung begründet werden könnte.

---

30 Dazu *Thiemann*, in: Emmenegger/Wiedmann (Hrsg.), Linien der Rechtsprechung des BVerfG II, 2011, 179 (191 ff.).

31 I.d.S. *Englisch*, in: Tipke u.a. (Hrsg.), FS Lang, 2010, 169 (180 f.).

32 Vgl. BVerfGE 34, 103 (115).

33 Vgl. *Thiemann*, in: Emmenegger/Wiedmann (Hrsg.), Linien der Rechtsprechung des BVerfG II, 2011, 179 (185 ff.) m.w.N. zur Möglichkeit eines weitergehenden Verständnisses des Folgerichtigkeitsgebots; kritisch insoweit auch *Tappe*, JZ 2016, 27 ff.

34 BVerfGE 84, 239 (271).

35 Erstmals 1961 BVerfGE 13, 181 (202 f.), danach stRspr.; zuletzt noch BVerfGE 127, 1 (29). Der weite Spielraum wurde 1989 noch auf den Abbau von Steuervergünstigungen ausgeweitet, s. BVerfGE 81, 108 (117); 105, 17 (46 f.), aber niemals – wie in der Folgerichtigkeitsformel – auf die Bestimmung des Steuersatzes, was u.a. auch deren Maßstabsidentität mit der vertikalen Steuergerechtigkeit zum Ausdruck bringt.

36 Der Rückgriff erfolgte vornehmlich vom Ersten Senat (14 von 16) und von 1961–1970 (8) – bis 1960 (2); 1971–1980 (4) und 1981–1990 (2). Nach Steuerarten: ESt (7), KSt (1), GewSt (4), ErbSt (1) VSt (1), USt (2).

37 BVerfGE 21, 160 (167 f.) zur Bindung an das System der Gewerbesteuer; vgl. bereits zur Bindung an die „Ordnungsstruktur des Zivilrechts" BVerfGE 13, 331 (340).

38 BVerfGE 27, 111 (127); 34, 103 (115); 37, 38 (52 f.); 43, 108 (119 f.); 67, 70 (84) jeweils zur Bindung an Systeme im Steuerrecht; vgl. *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 160 f., der wegen dieses „unsicheren Bodens" gezweifelt hat, ob über die Systemgerechtigkeit ein Verfassungsrang des Leistungsfähigkeitsprinzips begründet werden kann.

39 BVerfGE 27, 58 (65); 30, 250 (270 f.); vgl. zudem zur verfassungsrechtlich zulässigen Abweichung von Zivilrecht: BVerfGE 24, 112 (117); 24, 174 (180); 25, 28 (31 f.); 26, 327 (334 f.); 30, 59 (63).

40 *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 171.

41 BVerfGE 82, 60 (89); 116, 164 (182); 122, 210 (233); 126, 286 (299 f.); 135, 126 (150 f.); BVerfG DStR 2016, 359 (371).

Allgemein lässt sich zudem die Aussage treffen, dass eine Durchbrechung einer Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit *zumindest* – und entsprechend dem Gebot der Folgerichtigkeit – eines *besonderen sachlichen Grundes* bedarf, das BVerfG aber in Teilbereichen (ESt-Steuerfreiheit des Existenzminimums) einen strengeren Maßstab anlegt (dazu noch IV.1.a.cc.). Welche Anforderungen an den *besonderen sachlichen* Grund zu stellen sind, lässt sich nicht allgemein sagen. Nach jüngster BVerfG-Judikatur steigen die Anforderungen für eine Abweichung mit ihrem *Umfang und Ausmaß* und damit mit ihrer *Intensität*.[42]

Allgemein werden – neben Missbrauchsbekämpfungsnormen[43] und Kompensationen[44] – vor allem *Typisierungen* und *außerfiskalische Lenkungs- und Förderungsziele* als Rechtfertigungsgründe anerkannt.

a) Typisierungen

Eine Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit wird auch im Falle von Typisierungen noch in einem hohen Maß verwirklicht, wenn diese der Vereinfachung dienen, nur zu moderaten Ungleichbehandlungen führen und möglichst zielgenau ausgestaltet sind.

Betrachtet man hier den allgemeinen Maßstab[45], den das BVerfG zugrunde legt[46], hat dieser zumindest das Potential, einen hohen Verwirklichungsgrad des Leistungsfähigkeitsprinzips zu gewährleisten. Spätestens seit 2005 werden Anforderungen aufgestellt, die Ansätze einer Verhältnismäßigkeitsprüfung aufweisen: So soll der Gesetzgeber für eine Typisierung einen vernünftigen, einleuchtenden Grund aufbieten,[47] der regelmäßig in Gründen der *Verwaltungsvereinfachung* gesehen wird.[48] Dazu muss die Typisierung geeignet[49] und mit Blick auf die Ungleichbehandlung angemessen sein.[50] Vorteile müssen im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen.[51] Letztlich darf eine Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren.[52]

Ob dieser Maßstab auch mit der suggerierten Strenge umgesetzt wird, lässt sich erst in der konkreten Anwendung zeigen (dazu noch IV.).

b) Verwirklichung von Lenkungs- und Förderungszielen

Nach Judikatur des BVerfG ist es heute zweifelsfrei, dass der Gesetzgeber mit Hilfe des Steuerrechts außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele verfolgen darf.[53] Widerspricht eine solche Förder- oder Lenkungsnorm einer Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, zeigt sich das Maß ihrer Verwirklichung in der Strenge der zugrunde gelegten Rechtfertigungsanforderungen. *Dieter Birk* hat hier strenge Rechtfertigungsanforderungen herausgearbeitet[54] und vor allem als außerfiskalischen Förder- und Lenkungszweck einen „Gemeinwohlgrundwert"[55] verlangt, also einen Zweck mit „verfassungsrechtlich bedeutsamen Stellenwert"[56]. Dagegen hat *Rainer Wernsmann* den Schwerpunkt auf eine strenge Abstimmung zwischen verfolgten Lenkungszweck und Ausgestaltung des Lenkungstatbestandes gelegt.[57]

Schon ein Blick in die allgemeinen Maßstäbe zeigt, dass das BVerfG weit hinter diesen Anforderungen zurückfällt und insoweit auch nur im geringeren Maß eine Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit gewährleistet.

So soll eine Lenkung bzw. Förderung zwar zumindest aus *Gründen des Gemeinwohls* erfolgen.[58] Dafür sollen aber grundsätzlich „sachbezogene Gesichtspunkte" ausreichen, die sich „nicht auf eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Umstände stütz(en)".[59] Zudem verlangt das BVerfG zwar einerseits, dass der Begünstigtenkreis sachgerecht abzugrenzen ist.[60] Andererseits wird aber hervorgehoben, dass der Gesetzgeber bei der Entscheidung weitgehend frei sei, welche Sachverhalte, Personen oder Unternehmen gefördert wer-

42 So jüngst BVerfGE 138, 136 (181); BVerfG DStR 2015, 1678 (1686 f.).
43 BVerfGE 127, 224 (255); BVerfG DStR 2016, 359 (372); ferner BVerfGE 99, 88 (97).
44 Vgl. BVerfGE 105, 73 (113 f.) zur Rechtfertigung steuerlicher Vorteile durch Kompensation außersteuerlicher Nachteile; BVerfGE 116, 164 (187) zur Rechtfertigung steuerlicher Vorteile zur Kompensation anderer steuerlicher Nachteile; enger *Hey*, AöR 128 (2003), 226 (241 ff.); BVerfGE 125, 1 (35 f.) zur (strengeren) Rechtfertigung steuerlicher Nachteile zur Kompensation anderer steuerlicher Vorteile.
45 Zum strengeren Maßstab bei der ESt-Steuerfreiheit des Existenzminimums noch IV.1.a.cc.
46 Vgl. BVerfGE 87, 153 (170 ff.); 99, 246 (260 ff.); 120, 125 (155); 124, 282 (294).
47 BVerfGE 123, 1 (19); 137, 350 (375 f.); BVerfG DStR 2015, 1678 (1686 f.).
48 BVerfGE 137, 350 (375 f.); 138, 136 (225); BVerfG DStR 2015, 1678 (1686 f.).
49 BVerfGE 135, 126 (148 ff.).
50 BVerfGE 135, 126 (148 ff.); BVerfG DStR 2015, 1678 (1686 f.).
51 BVerfGE 110, 274 (292); 117, 1 (31); BVerfGE 120, 1 (30); 123, 1 (19); 125, 1 (37); 127, 224 (245 f.); 137, 350 (375 f.); BVerfG DStR 2015, 1678 (1686 f.).
52 BVerfGE 112, 164 (180 f.); 112, 268 (280 f.); 116, 164 (182 f.); 117, 1 (31); 120, 1 (30); 122, 210 (232 f.); 123, 1 (19); 125, 1 (37); 126, 268 (278 f.); 127, 224 (245 f.); 137, 350 (375 f.); BVerfG DStR 2015, 1678 (1686 f.).
53 BVerfGE 15, 147 (161); 19, 119 (125); 29, 327 (331); 30, 250 (264); 36, 66 (70 f.); 84, 239 (284); 93, 121 (147); 99, 280 (296); 105, 73 (112); 110, 274 (292); 138, 136 (181 f.).
54 *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 236 ff.
55 *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 249.
56 *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 18. Aufl. 2015, Rz. 209.
57 *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 245 ff.
58 BVerfGE 93, 121 (147) mit Verweis auf BVerfGE 38, 61 (79 ff.); 138, 136 (181 f.).
59 BVerfGE 138, 136 (182); vgl. bereits den insoweit „großen Spielraum" bei BVerfGE 110, 274 (293); BVerfGE 117, 1 (32).
60 BVerfGE 117, 1 (32); 110, 274 (293); 138, 136 (182).

den sollen[61]. Und wenn im Vergünstigungstatbestand zumindest eine gleichheitsgerechte Umsetzung[62] mit einem Mindestmaß zweckgerechter Ausgestaltung verlangt wird[63], ist wirklich auch nur ein Mindestmaß gemeint. Nach jüngster BVerfG-Judikatur soll zumindest bei der Abwägung das *Ausmaß* der mit der Verschonung bewirkten Ungleichbehandlung berücksichtigt werden, was je nach ihrer Intensität zu einer strengeren Kontrolle der Förderziele bis hin zu einer strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung führen kann.[64]

Zwischenzeitlich hatte das BVerfG den Maßstab angezogen und verlangt, dass ein Förderungs- und Lenkungsziel nur dann geeignet ist, rechtfertigende Gründe für Durchbrechungen zu liefern, wenn der Lenkungszweck mit *hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorgezeichnet* ist[65]. Mittlerweile hat das BVerfG auch hier die Anforderungen wieder zurückgeschraubt und verlangt lediglich, dass der Lenkungstatbestand von einer *erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung* getragen sein muss,[66] was anhand der üblichen Auslegungsmethoden festgestellt werden kann.[67]

IV. Besonderer Teil: Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch das BVerfG bei einzelnen Steuern

1. Steuern auf den Hinzuerwerb

a) Einkommensteuer/Körperschaftsteuer

Dieter Birk hat noch jüngst zur Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Einkommensteuerrecht eingefordert, dass drei Unterprinzipen so gering wie möglich durchbrochen werden dürfen: das *Prinzip der sachlichen Universalität* (vollständige und gleichmäßige Erfassung des Markteinkommens), das *objektive Nettoprinzip* (Abzug der erwerbssichernden Aufwands) und das *subjektive Nettoprinzip* (Abzug des existenzsichernden Aufwands).[68]

aa) Prinzip der sachlichen Universalität

Fasst man unter ein Prinzip der sachlichen Universalität die Fragen der *Gleichbehandlung aller Einkünfte* im Allgemeinen, den *Dualismus der Einkunftsarten* im Besonderen sowie der *Steuervergünstigungen* durch die Freistellung von steuerbaren Einkünften und betrachtet die einschlägigen 23 Senatsentscheidungen des BVerfG[69], ergibt sich ein differenziertes Bild.

(1) Gleichbehandlung der Einkunftsarten: Der allgemeine Maßstab stimmt hier zunächst optimistisch. Das BVerfG sieht es selbst als geklärt an, dass jedenfalls die systematische Unterscheidung der Einkunftsarten allein keine Ungleichbehandlung rechtfertigen kann.[70] Konkret hat das BVerfG etwa mit der eingeforderten Gleichbehandlung von Renten und Beamtenpensionen auch zu einer Gleichbehandlung der Einkunftsarten beigetragen.[71] Auch über das Folgerichtigkeitsgebot hat das BVerfG eine Gleichbehandlung der Einkunftsarten eingefordert und konkret verlangt, dass besondere Verlustausgleichsbeschränkungen, die beschränkt an bestimmte Einkünfte anknüpfen, zumindest eine intertemporäre Verrechnung mit denselben Einkünften nicht ausschließen dürfen.[72]

Die offene Flanke ist aber, ob die Ungleichbehandlung *allein* auf der systematischen Unterscheidung beruht. Lediglich temporäre Belastungsunterschiede, die sich aus der *Steuererhebung* ergeben (vor allem Lohnsteuer), wurden zuletzt durch eine großzügige Typisierung („Gesamtwürdigung") gerechtfertigt.[73] Mit Blick auf die *Gleichheit im Belastungserfolg* hat der Zweite Senat des BVerfG[74] hier die Rechtfertigungsanforderungen sogar abgemildert.[75] Zur Vermeidung eines strukturellen Vollzugsdefizits wurde in den 1990er Jahren auch eine tarifär begünstigende Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge als verfassungsrechtlich zulässig erachtet.[76] Unabhängig davon, ob die Herstellung einer *Gleichheit im Belastungserfolg* wirklich *jede* rechtliche Ungleichbehandlung zwischen Einkunftsarten rechtfertigen kann, zielt sie selbst auf eine Gleichbehandlung aller Einkünfte im tatsächlichen Belastungserfolg ab. Insoweit steht auch das Verfahrensrecht im Dienst einer gleichmäßigen Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen.[77] Bei der genauen Abstimmung beider Zielvorgaben (tatsächliche Gleichheit im Belastungserfolg einerseits und rechtliche Gleichbehandlung der Einkunftsarten andererseits) bleibt dem Gesetzgeber daher verfassungsrechtlich ein – wenn auch nicht unbegrenzter – Entscheidungskorridor.

Problematisch hinsichtlich einer Gleichbehandlung von Einkünften war bisher allein die Entscheidung von 2006 zur Tarifkappung gewerblicher Einkünfte (§ 32c EStG 1995). Dort wurden zwar für die Rechtfertigung einer Durchbrechung besondere sachliche Gründe gefordert[78]. Auch für ein Kompensationsbedürfnis wegen der zusätzlichen Gewerbesteuerbelastung wurde zumindest eine „hinreichende gegenseitige Abstim-

61 BVerfGE 117, 1 (32); 110, 274 (293); 138, 136 (182).
62 BVerfGE 122, 210 (231 f.).
63 BVerfGE 105, 73 (113); 117, 1 (33); 122, 210 (231).
64 BVerfGE 138, 136 (182 f.); ebenso zu Typisierungen BVerfG DStR 2015, 1678 (1686 f.).
65 BVerfGE 93, 121 (148); 99, 280 (296).
66 BVerfGE 105, 73 (112 f.); 110, 274 (293); 116, 164 (182); 117, 1 (31 ff.); 121, 108 (120).
67 BVerfGE 135, 126 (151 f.); 137, 350 (367 f.).
68 *Birk*, in Kube u.a. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts II, 2013, § 147 Rz. 15; ausführlich *Birk*, DStJG 34 (2011), 11 (13 ff.).
69 *Statistik*: 1961–1970: 5, 1971–1980: 4, 1981–1990: 2, 1991–2000: 7, 2001–2010: 5, 2011–2015: 0.
70 BVerfGE 105, 73 (126) mit Verweis auf BVerfGE 84, 348 (363 f.); 96, 1 (6); 99, 88 (95); vgl. zudem bereits BVerfGE 28, 227 (236); jüngst BVerfGE 116, 164 (181).
71 BVerfGE 105, 73 (110); großzügiger zuvor BVerfGE 54, 11 (Tz. 48 ff.).
72 BVerfGE 99, 88 (95).
73 BVerfGE 96, 1 (8 f.); vergleichbar großzügig zuvor BVerfGE 70, 278 (285 ff.).
74 BVerfGE 96, 1 (7 f.): „Quellensteuer wirksamste Form gegenwartsnahen Gesetzesvollzugs" auch mit Verweis auf BVerfGE 84, 239 (271).
75 Strenger noch BVerfGE 84, 348 (363 f.) entgegen BVerfGE 43, 231 (240 f.); strenger dagegen BVerfGE 23, 1 (7) sowie BVerfGE 33, 106 (113).
76 BVerfGE 84, 239 (282 f.). Die Erwägungen finden sich als *obiter dictum* im „Rechtsfolgenteil".
77 BVerfGE 110, 94 (115).
78 BVerfGE 116, 164 (181).

mung" verlangt.[79] Überkompensationen wurden dann aber mit sehr allgemeinen „standort- und wirtschaftspolitischen Zielen" im Verein mit einer weiten Typisierungsbefugnis gerechtfertigt.[80] Gerade eine solche Kombination von jeweils großzügig interpretierten Rechtfertigungsgründen birgt die Gefahr, eine Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit übermäßig zu verfehlen.

(2) Dualismus der Einkünfte: Auch die nur eingeschränkte Erfassung realisierter Wertsteigerungen von privaten Vermögensgegenständen im Vergleich zum Betriebsvermögen wurde vom BVerfG zuletzt 2010 großzügig mit dem Argument gerechtfertigt, dass der Dualismus der Einkunftsarten zum „historisch gewachsenen Bestand des deutschen Einkommensteuerrechts" gehöre und daher zur „Grundentscheidung" innerhalb des Gestaltungsspielraums, der dem Gesetzgeber bei der „Erschließung von Steuerquellen" zukomme.[81] Insoweit bleibt das BVerfG in seiner alten Willkür-Rechtsprechung aus den 1960er Jahren[82] hängen. Berücksichtigt man aber, welche praktischen Schwierigkeiten bei einer Ausweitung der Steuerbarkeit auf Wertrealisierungen privater Vermögensgegenstände gelöst werden müssen[83], dürfte die Überwindung des Dualismus der Einkünfte kein verfassungsrechtliches Gebot, sondern eine zu Recht erhobene steuerpolitische Forderung sein. Auch das BVerfG hat stets betont, dass es verfassungsrechtlich möglich wäre, auch Wertrealisierungen privater Vermögensgegenstände vollständig zu besteuern.[84]

(3) Steuervergünstigungen: Hier hat das BVerfG die Grundsatzfrage – also die Durchbrechung der horizontalen Steuergerechtigkeit durch die Nichterfassung grundsätzlich steuerbarer Einkünfte – zwar zunächst nicht im Blick gehabt[85], aber zumindest für die Abschaffung solcher Vergünstigungen einen weitreichenden Gestaltungsspielraum eröffnet.[86] Nachdem der Erste Senat dann erkannt hatte, dass eine Steuerfreistellung steuerbarer Einkünfte die gleiche Wirkung hat, wie ein Abzug von der Bemessungsgrundlage[87], setzte der Zweite Senat 1998 (*Stellenzulage Ost*) einen echten „Kracher". Er hielt eine Steuerfreiheit für Aufwandsentschädigungen (§ 3 Nr. 12 EStG) nur in dem Umfang für zulässig, in dem diese auch als Werbungskosten geltend gemacht werden könnten, wenn sie beim Steuerpflichtigen tatsächlich angefallen wären.[88]

Das Judikat verwirklicht im Höchstmaß das Leistungsfähigkeitsprinzip, ohne im Maßstab ausdrücklich auf dieses zurückzugreifen. Stattdessen wurde das Gebot der Folgerichtigkeit scharf gestellt und über dieses eine strenge Bindung des Gesetzgebers an eine Erfassung des Markteinkommens nach dem Nettoprinzip hergeleitet.[89] An die dadurch offenbarte Verschonungssubvention wurden Rechtfertigungsforderungen gestellt, die das BVerfG in späteren Judikaten schnell wieder abgeschwächt hatte.[90] Auch die Reichweite der gesetzgeberischen Bindung an den „Ausgangstatbestand" i.S.d. Folgerichtigkeitsgebots hat das BVerfG in der Folgezeit eingeschränkt (dazu noch IV.1.a.bb.[2]). Insoweit ist Vorsicht geboten und zwar unabhängig davon, ob man die Entscheidung wegen der Ausuferung des Folgerichtigkeitsgebots kritisiert oder wegen der Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips begrüßt und daraus allgemeine Schlüsse zieht: Sie ist zumindest unter diesen beiden Aspekten in ihrer Reichweite bis heute singulär geblieben.[91]

bb) Objektives Nettoprinzip

Seit 1998 erkennt das BVerfG das *objektive Nettoprinzip* als einen gesetzgeberischen „Ausgangstatbestand" i.S.d. Gebotes der Folgerichtigkeit an.[92] Der Gesetzgeber ist demnach verfassungsrechtlich verpflichtet, das objektive Nettoprinzip folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen, es sei denn, er hat für Ausnahmen *besondere sachliche* Gründe.[93]

Dabei irritiert es zunächst, wenn das BVerfG zugleich stereotyp wiederholt, es habe bisher offen gelassen, ob eine Geltung des objektiven Nettoprinzips im Einkommensteuerrecht verfassungsrechtlich geboten sei.[94] Bevor daher dem Inhalt des so etablierten „verfassungsrechtlichen" objektiven Nettoprinzips nachgegangen wird (dazu IV.1.b.bb.[2]), soll zunächst die aufgeworfene Irritation anhand der Entwicklungsgeschichte aufgelöst werden.

---

79 BVerfGE 116, 164 (185, 187); strenger *Hey*, AöR 128 (2003), 226 (241 ff.).

80 BVerfGE 116, 164 (185, 187).

81 BVerfGE 127, 1 (29); 127, 61 (86). Augenscheinlich bewusst wird hier weder auf die „Auswahl des Steuergegenstandes" noch auf einen „steuerrechtlichen Ausgangstatbestand" zurückgegriffen, also nicht die Terminologie des Folgerichtigkeitsgebots (dazu III.2.) verwendet.

82 BVerfGE 26, 302 (311 f.) zu § 21 EStG; BVerfGE 27, 111 (127) zu § 17 EStG.

83 Dazu *Desens*, DStJG 37 (2014), 95 (128 ff.) auch in Auseinandersetzung mit den Reformkonzepten von *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011 und *Eilfort/Lang* (Hrsg.), Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, 2013.

84 BVerfGE 127, 1 (29); 26, 302 (311 f.); 27, 111 (127).

85 Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit (heute § 3b EStG) wegen Differenz nach Rechtsgrund (Tarif/Betriebsvereinbarung) verfassungswidrig, vgl. BVerfGE 25, 101 (105 ff.); 89, 15 (22 ff.).

86 Vgl. BVerfGE 81, 108 (117); 105, 17 (46 f.).

87 Vgl. BVerfGE 81, 228 (236 ff.); 83, 395 (400 ff.).

88 BVerfGE 99, 280 (290).

89 BVerfGE 99, 280 (290 ff.).

90 Anders als bei BVerfGE 99, 280 (296 f.) wurde seit BVerfGE 105, 73 (112 f.) – *2002* – keine „Vorzeichnung des Förderungsziels mit hinreichender Bestimmtheit" mehr verlangt, sondern nur bloß einer „Erkennbarkeit der gesetzgeberischen Entscheidung", die mit Hilfe der üblichen Auslegungsmethoden festzustellen ist (ausdrücklich seit BVerfGE 135, 126 [151 f.]). Überdies lässt BVerfGE 116, 164 (185, 187) abweichend auch gerade eine Kombination aus Kompensation und außerfiskalischen Förder- und Lenkungszielen zur Rechtfertigung zu.

91 Vgl. aber einerseits zuvor BVerfGE 40. 296 (328); 49, 1 (2) zur notwendigen Begrenzung der steuerfreien Kostenpauschale für Abgeordnete auf den tatsächlichen Aufwand; jedoch andererseits BVerfG (1. Kammer des II. Senats) FR 2010, 992 (993) zu den Besonderheiten des Abgeordneten- im Vergleich zum Beamtenstatus.

92 BVerfGE 99, 280 (290); andeutend bereits BVerfGE 99, 88 (95); folgend BVerfGE 107, 27 (48); 122, 210 (234); 123, 111 (121); 126, 286 (296 f.); 127, 224 (248).

93 BVerfGE 99, 280 (290); 107, 27 (48); 122, 210 (234); 123, 111 (121); 126, 286 (296 f.); 127, 224 (248).

94 BVerfGE 81, 228 (236 f.); 107, 27 (48); 107, 27 (48); 122, 210 (234); 126, 286 (296 f.).

(1) Entwicklungsgeschichte zum Verfassungsmaßstab

Diese Geschichte beginnt mit einem doppelten Scheitern: Zunächst scheiterte das BVerfG daran, das Leistungsfähigkeitsprinzip selbst dahingehend zu konkretisieren, dass Einkommen als Indikator für Leistungsfähigkeit den Abzug der erwerbsbedingten Aufwendungen – also die Geltung des objektiven Nettoprinzips – voraussetzt. Die Begründungen hierfür waren unterschiedlich: 1969 (*Pendlerpauschale*) hieß es, der Gesetzgeber sei nicht zur reinen Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips verpflichtet.[95] 1977 (*Haushaltshilfe*) wurde aus der Vieldeutigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips gefolgert, dass der Gesetzgeber hinsichtlich der Verwirklichung des Nettoprinzips einen Gestaltungsspielraum habe.[96] Wenn also heute formuliert wird, die Frage, ob eine Einhaltung des objektiven Nettoprinzips verfassungsrechtlich geboten sei, sei bisher offen gelassen worden, ist das sogar euphemistisch: In Wirklichkeit hat das BVerfG seine Geltung sogar abgelehnt.

Darüber hinaus scheiterte das BVerfG auch daran, den Gesetzgeber über die Systemgerechtigkeit strenger an das objektive Nettoprinzip zu binden. 1969 (*Pendlerpauschale*) ließ das BVerfG noch offen, ob es sich beim objektiven Nettoprinzip um eine vom „Gesetzgeber selbst statuierte Sachgesetzlichkeit" handeln könnte. Selbst wenn es so wäre, könne seine Durchbrechung gerechtfertigt werden. Diese Rechtfertigung erfolgte dann anhand eines sehr großzügigen Willkürmaßstabs.[97] 1972 (*Aufsichtsratvergütungen*) wurde das objektive Nettoprinzip dann noch nicht mal mehr als eine Systementscheidung angesehen, weil es aufgrund einer Gesamtbetrachtung aller Regelungen zu viele Ausnahmen und Sonderregeln gebe.[98]

Das widerspricht – wie oben aufgezeigt (IV.1.a.bb.) – diametral dem Maßstab, den das BVerfG heute dem objektiven Nettoprinzip über das Gebot der Folgerichtigkeit beimisst. Dieser Rechtsprechungswandel vollzog sich in drei Schritten: Vom Ersten Senat wurde 1990 erstmals (wieder) die Aussage getroffen, dass dem geltenden Einkommensteuerrecht (eben doch) ein objektives Nettoprinzip zugrunde liegt[99]. 1991 „erfand" der Zweite Senat in bewusster Abkehr von der im Steuerrecht verglühten „Sachgesetzlichkeit" das Gebot der Folgerichtigkeit (dazu bereits III.2.) und katapultierte (erstmals 1998) das objektive Nettoprinzip in den Rang eines „Ausgangstatbestands" i.S.d. Folgerichtigkeitsgebots.[100]

(2) Gehalt des „verfassungsrechtlichen" objektiven Nettoprinzips

Will man den verfassungsrechtlich gebotenen Gehalt des objektiven Nettoprinzips im Besonderen und eines „Ausgangstatbestands" i.S.d. Folgerichtigkeitsgebots im Allgemeinen herausarbeiten, muss man auch die Reichweite der „besonderen sachlichen" Rechtfertigungsgründe für Durchbrechungen einbeziehen. Die hierfür erforderliche Detailbetrachtung der sechs einschlägigen Entscheidungen im Anschluss an das Judikat zur *Stellenzulage Ost* (1998)[101] führen aufgrund ihrer Gemeinsamkeiten zu zwei Thesen (vgl. bereits III.2.):

Erste These: Eine Ausgangsentscheidung i.S.d. Folgerichtigkeitsgebots kann nur ein Regelungsgegenstand sein, der sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ableiten lässt (*mögliche* Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips).

Zweite These: Der verfassungsrechtlich verbindliche Kerngehalt einer solchen Ausgangsentscheidung ist auf den Bereich beschränkt, der sich nach dem BVerfG *eindeutig* und *zwangsläufig* auch aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ableiten lässt.

Die Richtigkeit beider Thesen soll im Folgenden anhand der einschlägigen BVerfG-Judikatur belegt werden.

Bestätigung der ersten These: Diese wird durch die viel kritisierte[102] Entscheidung des BVerfG zum steuerbilanziellen Passivierungsverbot von *Jubiläumsrückstellungen* (2009) bestätigt, bei der es einerseits um die Frage ging, ob Abweichungen vom *Maßgeblichkeitsgrundsatz* im Allgemeinen und vom handelsrechtlichen *Vorsichtsprinzips* im Besonderen zu den „Ausgangsentscheidungen" i.S.d. Gebots der Folgerichtigkeit gehören. Beides hat das BVerfG mit dem Argument verneint, es handele sich nicht um „verfassungsrechtliche erhebliche Einzelregelungen"[103]. Abweichungen wurden daher nur am Willkürmaßstab gewürdigt.[104]

Insbesondere die Ausführungen zum Vorsichtsprinzip zeigen dann, was genau gemeint ist. Für das BVerfG geht es hier nicht um die Frage, *ob* ein Erwerbsaufwand abziehbar ist, sondern zu welchem Zeitpunkt („wann"). Dazu würde aber – so das BVerfG – weder das (einfach-gesetzliche) objektive Nettoprinzip noch die verfassungsrechtlich gebotene Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit eine Vorgabe machen; sie verhielten sich hier regelmäßig neutral.[105]

Die Entscheidung bestätigt demnach, dass ein Ausgangstatbestand i.S.d. Folgerichtigkeitsgebots ohne mögliche Rückführung auf das Leistungsfähigkeitsprinzip weder eine strenge Bindung an Subsysteme[106] noch eine „Symmetrie innerhalb von Subsystemen"[107] begründen kann (Maßgeblichkeitsprinzip und Vorsichtsprinzip). Dagegen wurde das (einfach-gesetzliche) objektive Nettoprinzip bereits maßstäblich herangezogen (= mögliche Konkretisierung aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip).

95 BVerfGE 27, 58 (67 f.).
96 BVerfGE 47, 1 (29 f.) zur Vieldeutigkeit bereits BVerfGE 43, 108 (120).
97 BVerfGE 27, 58 (65 f.).
98 BVerfGE 34, 103 (115).
99 BVerfGE 81, 228 (237); folgend BVerfGE 101, 297 (310); 107, 27 (47 f.).
100 BVerfGE 99, 280 (290); andeutend bereits BVerfGE 99, 88 (95); folgend BVerfGE 107, 27 (48); 122, 210 (234); 123, 111 (121); 126, 286 (296 f.); 127, 224 (248).
101 BVerfGE 99, 280 (290 ff.) – m.E. ein „Ausreißer" und maßstäblich durch die Folge-Judikatur überholt; vgl. bereits unter IV.1.a.aa.
102 Vgl. nur *Hey*, DStR 2009, 2561 (2565); *Hennrichs*, in: Tipke u.a. (Hrsg.), FS Lang, 2010, 237 (249 ff.).
103 BVerfGE 123, 111 (123 ff.).
104 BVerfGE 123, 111 (123 ff.).
105 BVerfGE 123, 111 (125 f.).
106 So die Forderung von *Hey*, DStR 2009, 2561 (2565).
107 So aber *Hennrichs*, DStJG 24 (2001), 301 (310); *Schlotter*, FR 2007, 951 (953).

Bestätigung der zweiten These: (1) Diese lässt sich am Maßstab der gesetzgeberischen Beschränkungsmöglichkeiten des objektiven Nettoprinzips als Ausgangsentscheidung i.S.d. Folgerichtigkeitsgebots anhand der Entscheidungen zum *häuslichen Arbeitszimmer* (1999 und 2010), zur *doppelten Haushaltsführung* (2002) und zur *Pendlerpauschale* (2008) aufzeigen. Alle Entscheidungen betrafen (auch) das Problem gemischter Aufwendungen bzw. ein mögliches Hineinspielen privater Gründe bei grundsätzlich beruflich/betrieblich veranlassten Aufwendungen zumindest der Höhe nach.

Ausgangspunkt der Überlegung ist der Stand der bisherigen Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Einkommensteuerrecht: Schon 1976 hat das BVerfG unter Hinweis auf die Vieldeutigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips die Aussage getroffen, dass es zumindest eine Berücksichtigung des *unvermeidbaren* (Privat-)Aufwands gebiete.[108] 1978 hat es daran angeknüpft, erneut auf die Vieldeutigkeit hingewiesen und eine verfassungsrechtliche Bindung des Gesetzgebers an das Nettoprinzip gerade mit dem Argument abgelehnt, dass es im Einzelfall schwierig sei, *notwendigen* vom *entbehrlichen* Aufwand abzugrenzen.[109] Diesen Konkretisierungsstand hat das BVerfG 2002 wieder aufgegriffen und formuliert, dass es für die verfassungsrechtlich gebotene Besteuerung nach finanzieller Leistungsfähigkeit nicht nur auf die Unterscheidung zwischen beruflichem oder privatem Veranlassungsgrund für Aufwendungen ankomme, sondern auch auf die Unterscheidung zwischen *freier oder beliebiger* Einkommensverwendung einerseits und *zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand* andererseits.[110] Daraus lässt sich in einem ersten Schritt entnehmen, dass das BVerfG also nicht nur den Abzug von unvermeidbarem Privataufwand (dazu noch IV.1.a.cc.), sondern auch den Abzug von notwendigem Erwerbsaufwand in Abgrenzung zu einem gewillkürten Erwerbsaufwand auf Grundlage des Leistungsfähigkeitsprinzips als verfassungsrechtlich geboten ansieht.[111] Die Schwierigkeit ist nur – wie bereits 1978 erkannt wurde – wie man diese Abgrenzung zieht. Ohne eine diesbezügliche Typisierungsbefugnis lässt sich das nicht als Verfassungsgebot formulieren.

Betrachtet man nun die einschlägigen Entscheidungen genauer, fällt auf, dass zwar stets eine rechtfertigungsbedürftige Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips angenommen wurde, aber dann ein besonderes Augenmerk auf die gesetzgeberische Typisierungsbefugnis geworfen wurde, die an der Grenzlinie zwischen notwendigem und gewillkürtem Aufwand gezogen wurde. Im Einzelnen:

Verfassungsrechtlich zulässig war es, die Abziehbarkeit des Aufwands für ein *häusliches Arbeitszimmer* (1998) der Höhe nach zu beschränken[112] (= typisierende Beschränkung auf den notwendigen [hier gleich beruflichen] Aufwand). Unzulässig war es dagegen, den Abzug schon dem Grunde nach vom Mittelpunkt der Tätigkeit abhängig zu machen, wenn ein Arbeitszimmer nach wie vor dem Grunde nach *notwendig* bleibt, weil kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht[113] (= keine sachgerechte Beschränkung auf den notwendigen [= hier gleich beruflichen] Aufwand). Liest man die Entscheidung zur *Pendlerpauschale (2008)* genau, war das Abzugsverbot für die ersten 20 Kilometer verfassungswidrig, weil es sich nicht um eine sachgerechte Typisierung zur Abgrenzung des notwendigen Aufwands vom gewillkürten Aufwand handelte.[114] Nur so wird in der Entscheidung widerspruchsfrei verständlich, dass das BVerfG offenlassen konnte, ob der Gesetzgeber den Abzug auch generell hätte ausschließen können („Systemwechsel")[115], mit anderen Worten also den notwendigen Aufwand bei 0 € pro Kilometer hätte typisieren dürfen.

Dass die Grenzlinie genau genommen die Abgrenzung zwischen notwendigen und gewillkürten und nicht zwischen beruflichen und privaten Aufwand betrifft (letzteres legen die zuvor aufgezeigten Judikate nahe), wird besonders in der Entscheidung zur Beschränkung der Abziehbarkeit der Kosten einer *doppelten Haushaltsführung* (2002) auf zwei Jahre deutlich, was damals vom Gesetzgeber damit begründet wurde, dass nach zwei Jahren die private Mitveranlassung (Beibehaltung des ersten Haushalts) der beruflichen Mitveranlassung (Begründung des zweiten Haushalts) typisierend überwiege.[116] Da im Falle einer „Kettenabordnung" oder im Falle einer Berufstätigkeit des Ehegatten (wegen Art. 6 Abs. 1 GG) auch nach zwei Jahren noch ein (beruflicher bzw. privater) pflichtbestimmter Aufwand vorlag, war die Begrenzung auf zwei Jahre in solchen Fällen keine sachgerechte Typisierung.[117]

Vollzieht man den aufgezeigten Blick auf die Entscheidungen nach, so lässt sich zusammenfassend feststellen: Das BVerfG legt zwar über den Folgerichtigkeitsgrundsatz zunächst das einfach-gesetzliche Nettoprinzip zugrunde und löst dadurch schnell einen Rechtfertigungsbedarf aus, wenn der Abzug von beruflich bzw. betrieblich *veranlassten* Aufwand untersagt wird. Auf der Rechtfertigungsebene verengt sich der Maßstab dann auf die sachgerechte Auswahl eines Typisierungskriteriums zur Abgrenzung des *notwendigen* Aufwands vom *beliebigen* Aufwand.

(2) Die zweite These wird erneut bestätigt durch die Entscheidung des Ersten Senats zur sog. „Schachtelstrafe" (2010)[118], also dem pauschalen Abzugsverbot für Betriebsausgaben im Zusammenhang mit steuerfreien Dividenden und Anteilsveräußerungsgewinnen (§ 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG). Dort führte die Frage nach der Rechtfertigung einer Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips (Betriebsausga-

108 BVerfGE 43, 108 (119 f.).

109 BVerfGE 47, 1 (29 f.). Mit Verweis auf *Haller*, Die Steuern, 2. Aufl. 1971, S. 15 f. hinsichtlich des Fehlens einer zuverlässigen Methode zur Feststellung des Ausmaßes der im Einzelfall notwendigen oder entbehrlichen Bedürfnisbefriedigung.

110 BVerfGE 107, 27 (49); 112, 268 (280); 122, 210 (234 f.).

111 I.d.S. etwa auch *Loschelder*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 9 Rz. 4; *Cropp*, FR 2016, 58 (59); vgl. auch *Kreft*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, Loseblatt (Lfg. 265, 8/2014), § 9 EStG Anm. 6.

112 Vgl. BVerfGE 101, 297 (310 f.).

113 Vgl. BVerfGE 126, 286 (299 f.).

114 Vgl. BVerfGE 122, 210 (240).

115 Vgl. BVerfGE 122, 210 (241 ff.).

116 Vgl. BVerfGE 107, 27 (60 f.).

117 Vgl. BVerfGE 107, 27 (51 f., 52 f.).

118 BVerfGE 127, 224 (251 f.).

ben < 5 %) zu der Grundsatzfrage, ob eine mit Körperschaftsteuer vorbelastete Gewinnausschüttung die eigene Leistungsfähigkeit des Anteilseigners erhöht oder ob diese bereits durch ihre körperschaftsteuerliche Vorbelastung abgeschöpft ist.[119] Mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip lassen sich hier beide Ansichten begründen.[120] Daher hat das BVerfG hier dem Gesetzgeber einen finanzpolitischen Entscheidungsspielraum eingeräumt.[121] Letztlich fehlte also auch hier eine eindeutige und zwangsläufige Ableitung aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip.

Teilt man die vorherigen Beobachtungen, lassen sich zwei weitere Schlüsse ziehen:

Allgemein bewirkt die Bindung des Gesetzgebers an seine „Ausgangsentscheidung" i.S.d. Folgerichtigkeitsgebots allein eine „Selbstbindung" an die Auswahl des Indikators für Leistungsfähigkeit. Sie bezieht sich aber nicht auf dessen eigene Konkretisierungen.

Demnach ist eine Bindung des Gesetzgebers an das einfach-gesetzliche objektive Nettoprinzip auf dessen Kerngehalt beschränkt, der sich eindeutig und zwangsläufig auch aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip entnehmen lassen muss. Geboten ist daher allein der Abzug notwendiger Erwerbsaufwendungen, ohne dass Vorgaben zum Abzugszeitpunkt (wirtschaftliche Verursachung oder Abfluss) gemacht werden. Insoweit bleibt das Maß der Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips eng.

cc) Subjektives Nettoprinzip

Um dem subjektiven Nettoprinzip verfassungsrechtliche Geltung zu verschaffen, hat das BVerfG genau den umgekehrten Weg eingeschlagen. Bereits 1976 hat es mit Hinweis auf § 12 Nr. 1 EStG erkannt, dass sich der Abzug unvermeidbaren Privataufwands (insbesondere existenzsichernder Unterhaltsaufwand) nicht aus einer Sachgesetzlichkeit des (damals geltenden) Einkommensteuerrechts ergab.[122]

Stattdessen hat es das Leistungsfähigkeitsprinzip selbst als Maßstab herangezogen und ihm beherzt die Aussage entlockt, dass im Einkommensteuerrecht „jedenfalls" eine „Berücksichtigung" der Ausgaben geboten sei, „die außerhalb der Sphäre der Einkommenserzielung anfallen und für den Steuerpflichtigen unvermeidbar sind."[123]. Dass das Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner Ausprägung als horizontale Steuergerechtigkeit dabei eine „Berücksichtigung" bereits durch Minderung des Einkommens erfordert, wurde dann – obschon 1976 vorgetragen[124] – erst 1990 erkannt.[125]

In der Folge wurde dann noch bestimmt, dass die Steuerfreiheit des Existenzminimums sowohl für den Steuerpflichtigen (1992[126]) als auch für seine unterhaltsberechtigten Familienmitglieder (1998[127]) angemessen und realitätsgerecht anhand des sozialhilferechtlichen Existenzminiums zu bemessen ist. Während der existenznotwendige Bedarf unterhaltsberechtigter Ehegatten bereits durch das Splittingverfahren (teilweise mehr als) hinreichend berücksichtigt wird[128], muss der existenzsichernde Bedarf für den Kindesunterhalt in Freibeträgen pauschaliert werden, die so zu bemessen sind, dass nicht nur der typische Bedarf erfasst wird, sondern der Bedarf in *möglichst allen* Fällen abgedeckt wird.[129]

2008 forderte das BVerfG zudem ein, dass auch tatsächlich geleistete Krankenversicherungsbeiträge als solche existenzsichernde Aufwendungen abziehbar sein müssen, soweit sie für ein sozialhilfegleiches Versorgungsniveau erforderlich sind.[130]

Insoweit ist der Maßstab also geklärt, wurde in ständiger Rechtsprechung bestätigt[131] und hat durch eine auffällig hohe Kontrolldichte[132] zu einer deutlichen Verwirklichung einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit geführt. Jenseits der steuerlichen Verschonung des Existenzminimums des Steuerpflichtigen und seiner unterhaltsberechtigten Familie liegen die Dinge beim subjektiven Nettoprinzip aber nicht so eindeutig.

Das betrifft zunächst die Frage, was noch alles zum Existenzminimum gehört und daher anhand von Bedarfen zu berücksichtigen ist. Hier ist das BVerfG[133] 1998 m.E. erheblich über das Ziel hinausgeschossen, indem es auch einen realitätsgerecht zu bemessenen Betreuungs- und Erziehungsbedarf dem freizustellenden Kindes-Existenzminimum zugeschlagen hat.[134]

119 Dazu ausführlich *Desens*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. KSt, Anm. 30 ff. m.w.N.

120 *Birk*, StuW 2000, 328 (333 f.).

121 BVerfGE 127, 224 (251 f.).

122 BVerfGE 43, 108 (119).

123 BVerfGE 43, 108 (120).

124 Vgl. BVerfGE 43, 108 (118). Die Beschwerdeführer, *Hans. F. Zacher* (LMU München) und vier weitere „ordentliche Professoren des Rechts", wurden von *Klaus Vogel* vertreten, der ein Jahr später von Heidelberg nach München wechselte und dort auch zum akademischen Lehrer von *Dieter Birk* wurde.

125 BVerfGE 82, 60 (80 ff.) mit Verweis auf *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 165, 170.

126 BVerfGE 87, 153 (169).

127 BVerfGE 99, 246 (260 ff.).

128 Vgl. bereits BVerfGE 61, 319 (345 f.) mit dem Hinweis, dass das Splitting einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entspricht und die Ehe konzeptionell als Erwerbsgemeinschaft ansieht (BT-Drucks. III/260, 34; BT-Drucks. 7/1470, 222). M.E. dürfte das Steuerrecht die Ehe ohne Verstoß gegen Art. 6 GG als bloße Unterhaltsgemeinschaft rezipieren und könnte den Eheunterhalt allein in Höhe des existenznotwendigen Bedarfs berücksichtigen; str., strenger etwa *Vogel*, StuW 1999, 201 (219): „Notwendigkeit eines realitätsgerechten Unterhaltsbezugs"; vgl. aber *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 174, der in der Überkompensation durch Splitting eine durch Art. 6 GG gerechtfertigte Durchbrechung der horizontalen Steuergerechtigkeit sieht.

129 BVerfGE 120, 125 (155); 124, 282 (294).

130 BVerfGE 120, 125 (154 f.).

131 Folgend BVerfGE 107, 27 (48); 110, 412 (433 f.); 112, 164 (174); 112, 268 (281); 124, 282 (294).

132 *Statistik*: Senatsverfahren zum ESt: 78 (Erfolgsquote: 46,15 %), davon zum Kindesunterhalt: 20 (Erfolgsquote: 75 %).

133 BVerfGE 99, 216 (232 ff.).

134 Kritisch bereits *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 18. Aufl. 2015, Rz. 198 m.w.N.: „faktisch Betreuungs- und Erziehungsgeld, das mit steigendem Einkommen steigt."

M.E. hätte es zur Wahrung des steuerlichen Benachteiligungsverbots der Ehe (Art. 6 i.V.m. Art. 3 GG)[135] ausgereicht, erwerbsbedingte oder im Übrigen zwangsläufige, tatsächlich entstandene Kinderbetreuungskosten – typisiert begrenzt durch einen Höchstbetrag – sowohl bei unverheirateten als auch bei verheirateten Steuerpflichtigen zum Abzug zuzulassen.[136] Eine darüber hinaus gehende „Entscheidungsneutralität" zwischen einer aufwandsmindernden Drittbetreuung (= Minderung der *finanziellen* Leistungsfähigkeit) und einer aufwandsneutralen Selbstbetreuung (= keine Minderung der *finanziellen* Leistungsfähigkeit) gebietet Art. 6 GG nicht, sondern könnte allenfalls – im Falle einer rechtspolitischen Entscheidung des Gesetzgebers für eine so verstandene „Entscheidungsneutralität" – den Verstoß gegen das Gebot der Besteuerung nach der *finanziellen* Leistungsfähigkeit rechtfertigen.[137]

Die zweite offene Frage ist, wann wirklich ein „unvermeidbarer", „zwangsläufiger" oder „indisponibler" Privataufwand vorliegt.[138] Für Unterhaltspflichten (soweit zur Existenzsicherung erforderlich)[139] und zwangsläufige Kinderbetreuungskosten[140] hat das BVerfG dies regelmäßig bejaht, auch wenn es beim wohl ebenfalls (nahezu) zwangsläufigen Sonderbedarf für eine auswärtige Unterbringung (vgl. § 33a Abs. 2 EStG) eine Pauschalierung nur in Höhe der *Hälfte* des sozialrechtlich angesetzten Bedarfs (nach BAföG) zugelassen hat.[141]

Im Übrigen hat das BVerfG zur Abziehbarkeit eines „pflichtbestimmten Privataufwandes", nur die Leitlinie vorgezeichnet, dass die unterschiedlichen Gründe, die den Aufwand veranlassen, auch dann im Lichte betroffener Grundrechte differenzierend zu würdigen sind, wenn solche Gründe ganz oder teilweise der Sphäre der allgemeinen (privaten) Lebensführung zuzuordnen seien.[142]

Insgesamt ergibt sich daher m.E. folgendes Bild: Zwingend mindert sich die Leistungsfähigkeit allein durch Aufwendungen für das Existenzminimum des Steuerpflichtigen und seiner Familie, weil hier bereits Art. 1 Abs. 1 und Art. 20 Abs. 1 GG sowie Art. 6 GG die verfassungsrechtliche Bindung verstärken. Eine vergleichbare Stärkung wird man regelmäßig auch bei übrigen Unterhaltsaufwendungen bis zur existenzsichernden Höhe aufnehmen.

Jenseits von diesem Bereich geht das Schutzniveau des subjektiven Nettoprinzips aber nicht über das Schutzniveau des objektiven Nettoprinzips (dazu IV.1.a.bb.[2]) hinaus. In beiden Fällen ist es grundsätzlich verfassungsrechtlich anerkannt, dass notwendiger bzw. zwangsläufiger Aufwand die Leistungsfähigkeit mindert und die Abgrenzung zum gewillkürten bzw. beliebigen Aufwand sachgerecht typisiert werden darf.

b) Gewerbesteuer

Zwar hat das BVerfG in bisher fünf Senatsverfahren zwischen 1962 und 1967[143] sowie 1985[144] im Gewerbesteuerrecht punktuell für eine gleichheitsgerechtere Besteuerung gesorgt, hinsichtlich einer Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit ist die Judikatur aber enttäuschend. Die entscheidende Frage zur Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer als solche – wegen der zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer hinzutretenden Sonderbelastung für Gewerbetreibende bzw. der Ungleichbehandlung gegenüber Freiberuflern und Landwirten – hat es kontinuierlich bejaht.[145] Da sich Sonderbelastung und ausgrenzende Ungleichbehandlung bereits bei der Erschließung der Steuerquelle vollzieht[146], reichte es am Willkürmaßstab[147] aus, auf den typischerweise nur bei Gewerbebetrieben im Vordergrund stehenden Faktor Kapital hinzuweisen.[148] Zwar hat das BVerfG zuletzt angedeutet, dass sich diese Sicht im Tatsächlichen und in der Zeit ändern könne[149]. Ob der nächste Anlauf deswegen erfolgreich sein wird,[150] bleibt aber zu bezweifeln.

Wenig Hoffnung macht insoweit die bisherige Konkretisierung zur *Leistungsfähigkeit*, die bei der Gewerbesteuer vom BVerfG aufgrund des Objektsteuer-Charakters von der individuellen Leistungsfähigkeit des Inhabers abstrahiert wird[151], sich also ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse der Beteiligten und ihrer persönlichen Beziehung zum Steuerobjekt bestimmt.[152] Als Indikator für Leistungsfähigkeit wurde so zunächst der objektive Ertrag bzw. die wirtschaftliche Kraft[153] des *Unternehmens* gesehen[154], zuletzt dann aber die „objektivierte Ertragskraft" des *Gewerbebetriebs*[155]. Ersteres hätte zumindest darauf hingedeutet, dass auch nicht-gewerbliche Unternehmen eine so bestimmte Leistungsfähigkeit aufweisen können.

M.E. rechtfertigt aber schon der Umstand, dass Einkommen-/Körperschaftsteuer und Gewerbe(ertrag)steuer an denselben Indikator von Leistungsfähigkeit anknüpfen (Einkommen), beide Steuern im gleichheitsrechtlichen Belastungsvergleich zu berücksichtigen[156], wie es das BVerfG bereits 2006 zur Rechtfer-

135 Zum zuvor tradierten Maßstab BVerfGE 6, 55 (66 ff.); 9, 237 (241 ff.); 18, 97 (104 ff.); 20, 40 (43 ff.).
136 Insoweit zum Nachteil Ehe (wegen Kompensation durch Splitting) sogar großzügiger BVerfGE 61, 319 (355) sowie bereits BVerfGE 14, 34 (37 ff.).
137 I.d.S. bereits *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 174 f.
138 Kritisch zur Trennschärfe *Wernsmann*, StuW 1998, 317 (321 ff.); *Fischer*, DStJG 24 (2001), 463 (502).
139 BVerfGE 66, 214 (222 ff.); 67, 290 (296 ff.).
140 BVerfGE 61, 319 (348 f.); 68, 143 (154 f.); 112, 268 (280 f.).
141 BVerfGE 89, 346 (354 f.).
142 BVerfGE 107, 27 (49); 112, 268 (280); 122, 210 (234 f.).
143 BVerfGE 13, 331; 13, 290; 19, 101; 21, 160.
144 BVerfGE 75, 361.
145 Ausdrücklich BVerfGE 21, 54 (63); 26, 1 (7 f.); BVerfGE 120, 1.
146 BVerfGE 21, 54 (63).
147 BVerfGE 26, 1 (8); 120, 1 (8).
148 BVerfGE 26, 1 (8); 120, 1 (31 f.).
149 BVerfGE 120, 1 (32) zum Streitjahr 1988.
150 Vorlagebeschluss des FG Hamburg EFG 2012, 960 (Az. BVerfG 1 BvL 8/12).
151 BVerfGE 26, 1 (7).
152 BVerfGE 46, 224 (237).
153 BVerfGE 21, 54 (64).
154 BVerfGE 13, 290 (297); 21, 54 (64).
155 BVerfGE 120, 1 (44 f.).
156 Diese wird mittlerweile auch durch Anrechnung nach § 35 EStG (Personenunternehmen) sowie einem niedrigeren KSt-Satz von 15 % (§ 23 KStG) berücksichtigt.

tigung der Tarifkappung nach § 32c EStG a.F. gemacht hat.[157]

c) Erbschaft- und Schenkungsteuer

Begreift man bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer den Wert unentgeltlich transferierten Vermögens als den Indikator für Leistungsfähigkeit, verengt sich der Blick bei der horizontalen Steuergerechtigkeit auf zwei Kernfragen: die gleichheitsgerechte Bewertung aller transferierten Vermögensgegenstände einerseits und die Rechtfertigung von Verschonungen andererseits.

Schon in der ersten Senatsentscheidung zur Erbschaftsteuer (1976) wurde in der Unterbewertung des Grundbesitzes (damals noch Einheitswerte 1934) ein Verstoß gegen die „Steuergerechtigkeit" gesehen, der aber „für einen gewissen Zeitraum" (= bis zur Reform 1974 mit den Einheitswerten 1964) aus Gründen der Praktikabilität und mangels „Unerträglichkeit" hingenommen wurde.[158]

1995 machte das BVerfG mit den Einheitswerten 1964 ernst, sah in den „deutlichen Wertverzerrungen und Belastungsungleichheiten" im Vergleich zum gegenwartsnah bewerteten Kapitalvermögen einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG[159] und sendete eine klare Botschaft: Eine gleichmäßige Erbschaftsteuerbelastung hängt davon ab, dass für die einzelnen zur Erbschaft gehörenden wirtschaftlichen Einheiten und Wirtschaftsgüter Bemessungsgrundlagen gefunden werden müssen, die deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden.[160]

Soweit die Entscheidung im Übrigen in einem *obiter dictum* schlussfolgerte, vererbte (mittelständische) Betriebe vermittelten aufgrund ihrer Gemeinwohlverbundenheit eine gegenüber dem Vermögenszuwachs geminderte Leistungsfähigkeit und seien daher verpflichtend zu begünstigen,[161] wurde dem schon 2006 eine klare Absage erteilt.

Dieses Mal erkannte das BVerfG unmissverständlich, dass eine gleichheitsgerechte Belastungsentscheidung im Erbschaftsteuerrecht zunächst verlangt, den im Substanzerwerb vermittelten Zuwachs an Leistungsfähigkeit einheitlich allein am gemeinen Wert (§ 9 Abs. 2 BewG) zu bemessen.[162] Nicht bereits bei der realitätsgerechten Bewertung, sondern erst auf einer zweiten Stufe dürften außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele (Verschonungen) verwirklicht werden.

Von solchen hatte der Gesetzgeber mit der Neufassung der Erbschaftsteuer 2008 dann reichlich Gebrauch gemacht, vor allem für Betriebsvermögen (vgl. §§ 13a, 13b ErbStG). Im (vorerst) letzten Akt (2014) hat das BVerfG[163] diesen Verschonungen, die spätestens nach einer steueroptimierten Gestaltung dazu führten, dass Betriebsvermögen steuerfrei vererbt oder verschenkt werden konnte, zumindest äußere Grenzen gesetzt. Dafür prüft es einerseits den Zweck der Vergünstigung und andererseits die Ausgestaltung, wobei sich die Kontrolldichte (Willkürverbot bis strenge Verhältnismäßigkeit) aus Umfang und Ausmaß der Ungleichbehandlung (= Intensität der Vergünstigung) ergeben. Das war insoweit neu und führt zu einem begrüßenswerten Rationalitätsgewinn.

Für eine Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit (die im Judikat überhaupt keine Erwähnung findet) hat das Konzept aber schon im Ausgangspunkt eine fundamentale Schwäche: Denn an die Legitimität des Förderzwecks wird allein die Anforderung aufgestellt, dass dieser „vom Grundgesetz nicht missbilligt" wird und sich nicht in einen „unauflösbaren Widerspruch zu anderweitigen gesetzlichen Regelungen setzt".[164] Jenseits eines Angriffskrieges (vgl. Art. 26 GG) kann daher nahezu jeder Zweck tauglich sein, wenn er hinreichend durchrationalisiert und verhältnismäßig umgesetzt wird. Zwar versucht das BVerfG, den Zweck äußerst präzise zu erfassen (in der Entscheidung: „Begünstigung des produktiven Betriebsvermögens mit persönlichem Bezug zum Inhaber, insbesondere Familienunternehmen"), was die Kontrolldichte in der nachfolgenden Abwägung erhöht. Ob dadurch aber bereits die schon im Ausgangspunkt lauernde Gefahr einer Aushöhlung einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wieder eingefangen werden kann, erscheint zweifelhaft. Jedenfalls ist das BVerfG hier weit weg von der Position *Dieter Birks*, der als Förderzweck nicht nur einen von der Verfassung nicht missbilligten, sondern umgekehrt einen verfassungsrechtlich bedeutsamen „Gemeinwohlgrundwert"[165] verlangt.

Zumindest hinsichtlich der *realitätsgerechten Bewertung aller Vermögensgegenstände* bleibt festzustellen, dass das BVerfG den aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ableitbaren Maßstab bereits seit 1976 erkannt hat. Versteht man die damalige Zurückhaltung des BVerfG schlicht als Resultat damaliger Insuffizienz gleichheitsrechtlicher Rechtsfolgen-Dogmatik[166], feiern wir dieses Jahr auch 40 Jahre verfassungswidriges Erbschaftsteuergesetz.

2. Steuern auf den Vermögensbestand

Während für die *Grundsteuer* die erste Senatsentscheidung zur Bewertung noch aussteht[167], hat der *Vermögensteuer* die gesetzgeberische Unfähigkeit realitätsgerechter Bewertung bereits 1995 das Genick gebrochen. Obwohl es die erste erfolgreiche Entscheidung zur Vermögensteuer überhaupt war, war es dennoch ein „Tod auf Raten". Bereits 1968 hatte das BVerfG Ungleichbehandlungen durch „Wertverschiebungen von bedeutendem Ausmaß" zwischen Wertpapieren (Kurswert) und Grundbesitz (Einheitswerte

157 BVerfGE 116, 164 (183).
158 BVerfGE 41, 269 (281 ff.).
159 BVerfGE 93, 165 (177).
160 BVerfGE 93, 165 (172 f.); aufgreifend BVerfGE 117, 1 (33).
161 BVerfGE 93, 165 (175 f.).
162 BVerfGE 117, 1 (33 f.).
163 BVerfGE 138, 136.
164 BVerfGE 138, 136 (188 f.).
165 *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 249; vgl. auch *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 18. Aufl. 2015, Rz. 209: „verfassungsrechtlich bedeutsamen Stellenwert".
166 Dazu *Desens*, AöR 133 (2008), 404 ff.
167 Vgl. aber den Vorlagebeschluss BFH, BStBl. II 2014, 957 (Az. BVerfG 1 BvL 11/14); vgl. aber zur GrSt BVerfGE 10, 372.

1935) sowie auch innerhalb des Grundbesitzes festgestellt, aber im Ergebnis dann doch nicht ausgesprochen.[168]

Erst 1995 sah das BVerfG[169] unter Rückgriff auf das *Leistungsfähigkeitsprinzip* die „deutlichen Wertverzerrungen und Belastungsungleichheiten" durch eine mangelnde Abbildung der „Entwicklung der tatsächlichen Werte des Grundbesitzes" als verfassungswidrig an.[170]

Die vom BVerfG im Judikat zurückgelassenen *obiter dicta* haben sich m.E. heute erledigt. Der als Belastungsobergrenze postulierte Halbteilungsgrundsatz[171] wurde 2005 wieder aufgegeben.[172] Auch die Interpretation der Vermögensteuer als *Soll-Ertragsteuer*[173] stand im Dienst der Herleitung einer solchen Belastungsobergrenze (Vergleichbarkeit von Ist- und Soll-Ertrag zur Begründung einer kumulativen Gesamtbelastung) und wurde bereits damals im Sondervotum *Böckenförde*[174] scharf kritisiert. M.E. lässt sich die Vermögensteuer nach wie vor schlicht als eine Steuer auf den Vermögensbestand verstehen,[175] was den Gesetzgeber natürlich nicht dazu zwingt, die im Vermögen als Indikator vorhandene Leistungsfähigkeit abzuschöpfen.

3. Steuern auf die Einkommens- und Vermögensverwendung

a) Verbrauchsteuern

In den neun Senatsverfahren zur *Umsatzsteuer* hat das BVerfG bisher noch nicht ausdrücklich auf das Leistungsfähigkeitsprinzip zurückgegriffen. Gleichwohl lässt sich bereits die Entscheidung zur *Allphasenbruttoumsatzsteuer* (1966), die als Verstoß gegen die „vom Gesetzgeber selbst gewünschten Steuergerechtigkeit"[176] angesehen wurde, im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips bewerten. Soll sich (vermutete) Leistungsfähigkeit hier typisierend in der konkreten Zahlungsfähigkeit des Verbrauchers ausdrücken[177], muss möglichst eine nur einmalige Belastung dieser Kaufkraft erreicht werden und zwar unabhängig davon, wie lang zuvor die Lieferkette war und es dadurch entweder zu latenten Belastungsakkumulationen beim Verbraucher selbst oder zur Zusatzbelastung bei Unternehmen in der Lieferkette kommt.

Verfahren, in denen es dagegen um wettbewerbsverzerrende Ungleichbehandlungen durch Sonderbelastungen[178] oder Umsatzsteuerbefreiungen und -ermäßigungen ging[179] (und damit auch um Verstöße gegen die horizontale Steuergerechtigkeit), blieben – mit einer Ausnahme[180] – zunächst erfolglos. Auch ein Rückgriff auf die *Systemgerechtigkeit* half hier – wie allgemein im Steuerrecht (dazu bereits III.2.) – nichts.[181]

Erst als das BVerfG in zwei Judikaten (1999) den *Grundsatz der Folgerichtigkeit* herangezogen und als Ausgangstatbestand mit der „Kaufkraft, (also dem) Markterfolg des Konsumenten" zielsicher den Indikator umsatzsteuerlicher Leistungsfähigkeit erkannt hat, kam es zu einem Durchbruch. Folgerichtig in diesem Sinne waren nur Vergünstigungen im Interesse der Verbraucher, aber nicht im Interesse bestimmter Berufsgruppen[182] oder Rechtsformen der Unternehmer[183]. Misst man hier die Leistungsfähigkeit im aufgezeigten Belastungsgrund, fördert das auch eine Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit.[184]

Besondere Verbrauchsteuern: Auch in seiner sog. Ökosteuer-Entscheidung (2004) hat das BVerfG zutreffend erkannt, dass Energie- und Stromsteuer als indirekte Verbrauchsteuern darauf abzielen, die in der Einkommensverwendung zu Tage tretende *Leistungsfähigkeit* der Konsumenten abzuschöpfen.[185] Zugleich hat es nicht beanstandet, wenn auch „unternehmerischer Verbrauch" erfasst wird. Bei der Rechtfertigung von Verschonungen war das Gericht dagegen sehr großzügig und gewährte gerade bei der Auswahl der begünstigten Unternehmen einen äußerst großzügigen Typisierungsspielraum.[186]

b) Verkehrsteuern

Die zwei Senatsverfahren zur *Grunderwerbsteuer* betrafen die Benachteiligung von *Lebenspartnern* (2012)[187] sowie die nicht realitätsgerechte Unterbewertung bei der *Ersatzbemessungsgrundlage* nach § 8 Abs. 2 GrEStG (2015)[188]. Insoweit wird der zur Erbschaft- (dazu bereits IV.1.c.) sowie Vermögensteuer (dazu bereits IV.2.) entwickelte Grundsatz realitäts-

168 BVerfGE 23, 242 (252 f.): „unbegründet", weil gleichheitswidrige Normen nicht für nichtig erklärt werden könnten.
169 BVerfGE 93, 121; vgl. zuvor (1987) noch BVerfGE 74, 182 (202).
170 BVerfGE 93, 121 (146).
171 BVerfGE 93, 121 (136 ff.).
172 BVerfGE 115, 97 (108).
173 BVerfGE 93, 121 (136 ff.); vgl. auch BVerfGE 40, 109 (119): „Vermögensteuer (soll) nach der gesetzgeberischen Konzeption aus dem Ertrag geleistet werden."; BVerfGE 41, 269 (281): „Vermögensteuer und Grundsteuer (sollen) in erster Linie den Ertrag, nicht die Substanz belasten."
174 Sondervotum *Böckenförde* zu BVerfGE 93, 121 (149 ff.); kritisch auch *Birk*, DStJG 22 (1999), 7 (16).
175 Ebenso *Birk*, DStJG 22 (1999), 1 (16).
176 BVerfGE 21, 12 (39) – Gleichwohl wurde weder das Gesetz für nichtig erklärt noch eine Grundrechtsverletzung festgestellt (sog. *Appellentscheidung*). Dennoch führte die Entscheidung zum 1.1.1969 zur Allphasennettoumsatzsteuer (Mehrwertsteuer).
177 Vgl. etwa *Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR V, 2007, § 118 Rz. 191 ff.
178 BVerfGE 30, 250.
179 BVerfGE 19, 64; 36, 321; 37, 38; 85, 238.
180 BVerfGE 43, 58.
181 BVerfGE 30, 250 (270 f.); 36, 321 (336).
182 BVerfGE 101, 132 (138 ff.).
183 BVerfGE 101, 151 (155 ff.).
184 M.E. nicht erforderlich ist eine Berücksichtigung des Existenzminimums im Umsatzsteuerrecht, weil die Umsatzsteuerbelastung bereits bei der Berechnung des Sozialhilfesatzes berücksichtigt werden muss, in dessen Höhe auch das Existenzminimum bereits von der ESt freigestellt wird (dazu IV.1.a.cc.); zutreffend daher der Nichtannahmebeschluss BVerfG (2. Kammer des I. Senats), UR 2008, 159.
185 BVerfGE 110, 274 (297 f.).
186 BVerfGE 110, 274 (303).
187 BVerfGE 132, 179.
188 BVerfG DStR 2015, 1678.

gerechter Bewertung am Maßstab des gemeinen Wertes auch auf die Grunderwerbsteuer übertragen, weil sich hier die Regelbemessungsgrundlage (als das relationale Vergleichspaar) nach dem Kaufpreis bemisst. Das BVerfG hat das ohne Rückgriff auf das Leistungsfähigkeitsprinzip[189] mit dem Gebot der Folgerichtigkeit begründet. Die Rechtfertigungsanforderungen an die Typisierungsanforderungen für die Ersatzbemessungsgrundlage wurden – wie bereits bei Verschonungen bei der Erbschaftsteuer (dazu IV.1.c) – vom Ausmaß der Abweichung abhängig gemacht.[190] Zeigt sich grunderwerbsteuerliche Leistungsfähigkeit im Kaufpreis[191], verwirklicht sich eine horizontale Steuergerechtigkeit nach der Leistungsfähigkeit, wenn Grundstücksübertragungen, bei denen sich die Gegenleistung nicht in Geld, sondern in einem Geldeswert ausdrückt, entsprechend gleich gestellt werden.

Zur *Luftverkehrsteuer* (2014) zieht das BVerfG zwar auch das Leistungsfähigkeitsprinzip heran und nimmt für die Belastungsgleichheit auch den Endverbraucher als bezweckten Steuerträger in den Blick.[192] Nach einer großzügigen Prüfung bei der Auswahl des Steuergegenstandes (gewerblicher Passierluftverkehr) soll dann die Ausgestaltung – geleitet vom *Grundsatz der Folgerichtigkeit* – strenger geprüft werden. Gleichwohl werden alle Ausnahmeregelungen durch eine weitreichende Kombination aus Förderzielen sowie der Vereinfachung dienenden Typisierungsbefugnissen gerechtfertigt.[193] Insoweit zeigt sich erneut die großzügigere Tendenz bei der Rechtfertigung von außerfiskalischen Förderungs- und Lenkungszielen.

c) Aufwandsteuern

Bei den örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern hat sich die verfassungsrechtliche Kontrolldichte im Laufe der Zeit deutlich erhöht, was sich grob daran erkennen lässt, dass die ersten sechs Senatsverfahren (1961 bis 1977) erfolglos[194], die jüngsten fünf (1981 bis 2014) dagegen erfolgreich waren[195].

Bei den indirekt ausgestalteten *Vergnügungsteuern* lag das hauptsächlich an der Erkenntnis, dass solche die im „Spiel- und Vergnügungsaufwand" ausgedrückte Leistungsfähigkeit erfassen wollen[196]. An dieser Leitlinie wurden dann unter Berücksichtigung der technischen und wirtschaftlichen Entwicklung[197] die Rechtfertigungsanforderungen für Ersatzmaßstäbe erhöht und eine Bemessung des Vergnügungsaufwandes anhand der Stückzahl der aufgestellten Automaten nicht mehr als eine sachgerechte Typisierung angesehen.[198]

Bei der als direkte Aufwandsteuer ausgestalteten *Zweitwohnungsteuer* hat das BVerfG seinen Prüfungsmaßstab von Beginn an daran ausgerichtet, dass die im *Aufwand* ausgedrückte *Leistungsfähigkeit* besteuert werden soll und daher weder der Personenkreis, bei denen der Aufwand besteht (Einheimische/Auswärtige), noch die Gründe, warum der Aufwand entsteht (beruflich/privat), sachgerechte Differenzierungskriterien bilden.[199] Demnach soll also allein der Aufwand als ein äußerlich erkennbarer Zustand, für den finanzielle Mittel verwendet werden, typischerweise Ausdruck und Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sein, ohne dass es darauf ankommt, von wem und mit welchen Mitteln dieser finanziert wird und mit welchen Zwecken er des Näheren dient.[200] M.E. ist das zutreffend: Zieht man den Aufwand selbst und nicht das Einkommen als Indikator für Leistungsfähigkeit heran, dann kommt es eben nicht darauf an, dass sich Leistungsfähigkeit allein im „beliebigen" in Abgrenzung vom „pflichtbestimmten" Aufwand ausdrückt.[201]

Im Ergebnis zutreffend – indes in der Begründung teilweise unscharf – hat das BVerfG 2014 eine Zweitwohnungsteuer mit einem degressiv wirkenden Stufentarif für verfassungswidrig erklärt[202] (= Verstoß gegen die vertikale Steuergerechtigkeit).

V. Zusammenfassung

Das BVerfG hat 69 Senatsentscheidungen mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip argumentiert und es auch – allerdings ohne echte Begründung – in 36 Judikaten (un-)mittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitet. Hinsichtlich seiner inhaltlichen Konkretisierung („Was ist Leistungsfähigkeit?") war das BVerfG bisher zurückhaltend. Allein bei der Einkommensteuer hat es die Schlussfolgerung gezogen, das Einkommen als Indikator für Leistungsfähigkeit eine Minderung um den unvermeidbaren Aufwand voraussetzt, vor allem also das Existenzminimum des Steuerpflichtigen und seiner Familie angemessen und realitätsgerecht berücksichtigt werden muss.

Verfassungsrechtliche Wirkkraft für eine gleichheitsrechtliche Prüfung hat jedoch die relationale Bemes-

189 Eine Heranziehung wäre m.E. schon aus Gründen der Klarstellung geboten gewesen, um dem unzutreffenden Vortrag des BMF zu widersprechen, Rechtsverkehrsteuern müssten nicht am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichtet sein (dargestellt in BVerfG, DStR 2015, 1678 [1681]). Dagegen auch bei der GrESt das Leistungsfähigkeitsprinzip heranziehend BVerfGE 132, 179 (189); *Desens*, in: Kube u.a. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts II, 2013, § 189 Rz. 12 m.w.N.

190 BVerfG DStR 2015, 1678 (1686 f.); vgl. bereits die insoweit hergebrachte BVerfG-Formel zu Grenzen der Typisierungsbefugnis: Der „Verstoß gegen den Gleichheitssatz (darf) nicht sehr intensiv" sein; erstmals BVerfGE 26, 265 (275 f.); zum Steuerrecht BVerfGE 82, 60 (97); 84, 348 (359 f., 365); 91, 93 (115); 133, 377 (413).

191 *Desens*, in: Kube u.a. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts II, 2013, § 189 Rz. 12 m.w.N.

192 BVerfGE 137, 350 (367 f.).

193 BVerfGE 137, 350 (372 ff.).

194 BVerfGE 13, 181; 14, 76; 29, 327; 31, 8; 31, 119; 44, 216.

195 BVerfGE 65, 325; 110, 274; 123, 1; 135, 126; 135, 238.

196 BVerfGE 123, 1 (20). Den Verbraucher noch nicht in den Blick nehmend BVerfGE 13, 181 (193); 29, 327 (335 f.); erstmalig dann BVerfGE 44, 216 (227).

197 BVerfGE 123, 1 (27).

198 BVerfGE 123, 1 (23).

199 BVerfGE 65, 325 (357); a.A. BVerwGE 143, 301, wo bereits aus Art. 105 Abs. 2a GG geschlossen wird, beruflicher bzw. betrieblicher Aufwand dürfe nicht mitumfasst werden.

200 BVerfGE 114, 316 (336 f.), aber Verstoß gegen Art. 6 GG wegen einer „melderechtlichen" Zwangslage bei doppelter Haushaltsführung von Ehegatten; einschränkend BVerfG, HFR 2014, 845.

201 So die für die ESt herangezogene Abgrenzung, s. BVerfGE 107, 27 (49), 112, 268 (280); 122, 210 (234 f.).

202 BVerfGE 135, 126 (146 ff.).

sung erlangt, also die Heranziehung des (vertikalen) Indikators für Leistungsfähigkeit als Maßstab für die Gleichbehandlung gleich Leistungsfähiger (horizontale Steuergerechtigkeit). Wird der Indikator hierbei durch den Belastungsgrund einer Steuer als Ausdruckweise von Leistungsfähigkeit bestimmt, führt das bereits bei bewertungsabhängigen Steuern (Erbschaftsteuer, Vermögensteuer) und auch bei Steuern auf die Einkommensverwendung (Umsatzsteuer, Energiesteuern, Grunderwerbsteuer, Luftverkehrsteuer, Zweitwohnungssteuer, Vergnügungsteuer) zu einer Ausrichtung der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit.

Bleibt die Definition der jeweiligen Leistungsfähigkeit auf diesem Abstraktionsniveau stehen, führt die Heranziehung des Gebots der Folgerichtigkeit durch seinen Rückgriff auf die im steuerrechtlichen Ausgangstatbestand ausgedrückte Belastungsentscheidung zum selben Ergebnis. Als zwei Fixpunkte ermöglichen beide aber eine zielgenauere Navigation auf den in der Belastungsentscheidung ausgedrückten Indikator für Leistungsfähigkeit.

Soweit das BVerfG in die Ausgangsentscheidung i.S.d. Folgerichtigkeitsgebotes weitere Regelungsgegenstände einbezieht, muss es sich um *mögliche* Konkretisierungen des Leistungsfähigkeitsprinzips handeln. Verfassungsrechtlich garantiert wird hier bisher nur ein Gewährleistungsgehalt, der sich *eindeutig und zwangsläufig* aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ableiten lässt. So ist etwa das objektive Nettoprinzip eine solche Ausgangsentscheidung, das Maßgeblichkeitsprinzip oder das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip dagegen nicht. Aber auch die Wahrung des objektiven Nettoprinzips ist verfassungsrechtlich nur hinsichtlich des notwendigen beruflichen/betrieblichen Aufwandes geboten, was wiederum dem Stand der BVerfG-Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips beim Einkommen als Indikator für Leistungsfähigkeit entspricht.

Die größte Gefahr für eine Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit ist nach wie vor der generell zu großzügig angelegte Maßstab zur Rechtfertigung außerfiskalischer Lenkungsnormen.

Folgerichtigkeit im Steuerrecht als Verfassungsgebot

Prof. Dr. CHRISTIAN JAHNDORF, Münster*

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Steuergesetzmäßigkeit und Steuergerechtigkeit
III. Grundrechte als Prüfungsmaßstab für Steuernormen
1. Freiheitsrechte
2. Gleichheitssatz
a) Leistungsfähigkeitsprinzip
b) Folgerichtigkeit
IV. Auswirkung des Gebots der Folgerichtigkeit für die Rechtfertigung von steuerlichen Ungleichbehandlungen
1. Allgemeine Rechtfertigungsgründe für steuerliche Ungleichbehandlung
2. Besondere Transparenzanforderungen des Folgerichtigkeitsgebots an die Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen
3. Darlegungslast (Abkehr von der objektiven Theorie)
V. Ergebnis und Schlussfolgerungen

Der Grundsatz der Folgerichtigkeit im Rahmen der Gleichheitsprüfung nach Art. 3 Abs. 1 GG stellt besondere Transparenzanforderungen an die Gründe, welche Ungleichbehandlungen rechtfertigen sollen. Die Gründe müssen erkennbar und sogar tatbestandlich vorgezeichnet sein. Die in den Gesetzesmaterialien dokumentierten Rechtfertigungsgründe sind nach der Rechtsprechung des BVerfG sogar mit Verbindlichkeit festgeschrieben. Dies bedeutet eine Abkehr von der objektiven Theorie der Gesetzesauslegung. Im Verfassungsgerichtsprozess wäre somit ein Nachschieben von Gründen zur Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen nicht mehr möglich.

The principle of consistency demands specific requirements for the transparency of those reasons which are dedicated to justify unequal treatment. The justifying reasons are to be visible and recognized in the conditions of applicable law. Justifying reasons in legislative materials are mandatory in a sense that no further reasons outside those materials may be presented as justifying reasons in a later action before the constitutional court.

I. Einleitung

Das Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland setzt dem einfachen Gesetzesrecht – und damit auch den Steuergesetzen – Grenzen. Gestaltungsspielraum und Bindungen des Steuergesetzgebers werden nach neuerer Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) auch vom Gebot der „Folgerichtigkeit" bestimmt. Seit der Vermögensteuer- und Erbschaftsteuerentscheidung im 93. Band[1], ist das Gebot der Folgerichtigkeit als Verfassungsgebot etabliert[2], so dass heute keine Entscheidung des BVerfG zur gleichmäßigen Besteuerung ergeht, in der das Gebot der Folgerichtigkeit nicht als Argumentationsmuster Anwendung fände. Das BVerfG hat zwar auch schon in früheren Entscheidungen mit Folgerichtigkeitserwägungen im Sinne einer Argumentationslogik argumentiert. Es hat Folgerichtigkeit jedoch eher als Plausibilitätsargument, nicht aber – soweit ersichtlich – dogmatisch als Verfassungsgebot angesehen (z.B. Entscheidung zum Verhältniswahlrecht in Schleswig-Holstein[3]). Auch in anderen Entscheidungen, z.B. zum Parteienrecht[4] oder Anspruch auf Förderung privater Ersatzschulen[5], dient es als Argumentationsfigur. Für den nicht-steuerlichen Bereich ist aus jüngerer Rechtsprechung auf die Entscheidung des BVerfG zum Nichtraucherschutz (Rauchverbot) zu verweisen[6]. Die erste steuerrechtliche Entscheidung, in der mit Folgerichtigkeitserwägungen argumentiert wurde, findet sich im 13. Band in einer Entscheidung zur Hinzurechnung von Arbeitsvergütungen zum Gewerbeertrag gem. § 8 Ziff. 6 GewStG a.F., die Gesellschafter einer Personengesellschaft oder deren Ehegatten beziehen (vom BVerfGE 13, 331 (336); für nichtig erklärt)[7].

Die Formel, mit der in ständiger Rechtsprechung das BVerfG das Gebot der Folgerichtigkeit beschreibt, lautet; teilweise mit leichten Nuancen im Wortlaut:

Der Gesetzgeber hat – auf einer ersten Stufe – bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Gestaltungsspielraum[8]. Bei der Ausgestaltung dieses Aus-

* *RA Prof. Dr. Christian Jahndorf* ist Partner bei HLB Dr. Schumacher & Partner in Münster und Honorarprofessor an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster.

1 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136).

2 *Tappe*, JZ 2016, S. 27 ff.; *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 517; *Wernsmann*, in: Schön, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 162 (164); *Prokisch*, in: FS Vogel, 2000, S. 293 (305 ff.); *Lehner*, DStR 2009, S. 185 (186); *Bulla*, ZJS 2008, S. 589 ff.; a.A. *Schwarz*, in: FS Isensee, 2007, S. 957; *Lepsius*, JZ 2009, S. 262; *Heun*, in: Dreier, 3. Aufl. 2013, Art. 3 GG Rn. 34.

3 BVerfG v. 5.4.1952 – 2 BvH 1/52, BVerfGE 1, 208 (246).

4 BVerfG v. 17.11.1994 – 2 BvB 2/93, BVerfGE 91, 276 (287).

5 BVerfG v. 9.3.1994 – 1 BvR 682/88, BVerfGE 90, 107 (126).

6 BVerfG v. 30.7.2008 – 1 BvR 3262/07, 1 BvR 402/08, 1 BvR 906/08, BVerfGE 121, 317; vgl. dazu *Bulla*, ZJS 2008, S. 585 ff.

7 BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 (336); siehe *Prokisch*, in: FS Vogel, 2000, S. 293 f., 297.

8 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136); v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, 27 (47); v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (30).

gangstatbestandes muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung – auf zweiter Stufe – folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Die Ausgestaltung muss der Gesetzgeber im Gesetzgebungsverfahren und im Gesetzestatbestand sichtbar machen, um eine Überprüfung der gesetzgeberischen Entscheidung zu ermöglichen. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes[9].

Diese Formel wirft gleich mehrere Fragen hinsichtlich ihrer dogmatischen Fundierung und ihres inhaltlichen Maßstabes auf. Weder Geltungsgrund noch Maßstab erschließen sich unmittelbar aus dem Grundgesetz. Besondere Beachtung verdient das an den Gesetzgeber gerichtete Transparenzgebot, die folgerichtige Ausgestaltung im Gesetzgebungsverfahren und im Gesetzestatbestand „sichtbar" zu machen.

Beispiel 1: Abgeordnetenbesteuerung[10]

Bundestagsabgeordnete bekommen neben ihren Abgeordnetendiäten zusätzlich eine Aufwandspauschale gem. § 12 Abs. 2 AbgG von 50.448 Euro/Jahr. Diese Pauschale ist gem. § 3 Nr. 12 EStG steuerfrei und dient dazu, die dienstlichen Kosten der Abgeordneten abzudecken, also zum Beispiel Ausgaben für Fahrten, Telefon, Büromaterial, Bewirtungen und die Zweitwohnung in Berlin. Die steuerfreie Pauschale fließt auch dann, wenn derartige Kosten nicht anfallen. Dagegen haben Arbeitnehmer eine Werbungskostenpauschale von 1.000 EUR p.a. Wollen sie höhere Werbungskosten geltend machen, sind diese durch Belege nachzuweisen.

Beispiel 2: Besteuerung von Fondsinitiatoren

Die freiberuflichen Einkünfte von Fondsinitiatoren im Sinne von § 18 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 EStG (sog. carried interest) unterliegen gem. § 3 Nr. 40a EStG nur zu 60 % (bis 2008: 50 %) der Einkommensteuer. 40 % (bis 2008: 50 %) der Einkünfte sind steuerfrei. Die ebenfalls freiberuflichen Einkünfte eines Arztes oder Rechtsanwalts – wie im Übrigen alle Einkünfte von Arbeitnehmern und Gewerbetreibenden – unterliegen vollständig der Einkommensteuer.

Beispiel 3: Zinsschranke[11]

§ 4h EStG beschränkt den Abzug von Zinsaufwendungen, soweit sie die Zinserträge um mehr als 3 Mio. Euro übersteigen, auf die Höhe der Zinserträge zuzüglich eines verrechenbaren sog. EBITDA.

II. Steuergesetzmäßigkeit und Steuergerechtigkeit

Die Verfassung des Grundgesetzes gebietet für das Steuerrecht zweierlei; erstens Steuergesetzmäßigkeit, zweitens Steuergerechtigkeit[12]. Steuergesetzmäßigkeit bedeutet, dass die Verwaltung Steuern nur auf der Grundlage wirksamer Parlamentsgesetze erheben darf[13]. Die Erkenntnis, dass der Staat das Volk nur besteuern darf, wenn das Volk über die Steuer entschieden hat, ist die zentrale Forderung und Errungenschaft des Parlamentarismus im 18. und 19. Jahrhundert und heute gleichsam eine Selbstverständlichkeit, weil in Art. 20 Abs. 3 GG verankert. Wenn die Verwaltung Steuern nur auf der Grundlage von Gesetzen festsetzen und erheben darf, bedeutet dies auch, dass sie die Erlangung von Steuervergünstigungen nicht durch zusätzliche Voraussetzungen erschweren darf[14]. Erst kürzlich musste der BFH an diesen Grundsatz erinnern, als die Finanzverwaltung überzogene – weil nicht im Gesetz vorgesehene – Voraussetzungen für die Buch- und Belegnachweise aufstellte, die erforderlich sind, um die Umsatzsteuerfreiheit bei innergemeinschaftlichen Lieferungen zu erlangen[15].

Die Steuergesetzmäßigkeit ist ein verfassungsrechtliches Formalgebot, Steuergerechtigkeit ein materielles Verfassungsgebot[16]. Es gibt jedoch keine Norm in der Verfassung, die konkrete Maßstäbe dafür enthält, wann ein Steuergesetz gerecht ist. Es gelten daher auch für das Steuerrecht die allgemeinen verfassungsrechtlichen Gerechtigkeitspostulate, die vor allem in den Grundrechten und im Rechts- und Sozialstaatsprinzip verankert sind.

In der Geschichte des Grundgesetzes ist die Bedeutung der Grundrechte für die Besteuerung bekanntlich nicht einheitlich zu beurteilen[17]. Bis Mitte der 1980er Jahre kann man die Rechtsprechung des BVerfG durchaus als fiskalistisch bezeichnen. Man befürchtete, dass zuviel Grundrechtsschutz im Steuerrecht dem Gemeinwesen schaden könnte. Man gestand dem Gesetzgeber einen sehr weiten Gestaltungsspielraum zu, sofern er nicht willkürlich handelt (Willkürverbot)[18]. Ein einleuchtender Grund reichte, um eine Ungleichbehandlung zu rechtfertigen. Diese Sichtweise hat sich in der

9 BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210 (230); v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95); v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (290); v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (126); v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180 f.); v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (30).

10 BVerfG v. 26.7.2010 – 2 BvR 2227/08; 2 BvR 2228/08, DB 2010, S. 1796.

11 Zweifel an Verfassungskonformität BFH v. 13.03.2012 – I B 111/11, BStBl. II 2012, 611; a.A. FG München v. 6.3.2015 – 7 K 680/12, EFG 2015, S. 1126; nunmehr Vorlagebeschluss des BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, DStR 2016, S. 301 ff.

12 St. Rspr., etwa BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (70); v. 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 (338); v. 9.7.1969 – 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302 (310); v. 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 (118 f.); v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 u.a., BVerfGE 61, 319 (343); *Tipke*, StuW 2007, S. 201.

13 *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 3 AO Rn. 34 ff.; *Schwarz*, in: Schwarz/Pahlke, § 3 AO Rn. 6 f.; *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 3 AO Rn. 186 ff.; *Koenig*, in: Koenig, 3. Aufl. 2014, § 3 AO Rn. 50 f.

14 Legalitätsprinzip; vgl. *Koenig*, in: Koenig, 3. Aufl. 2014, § 3 AO Rn. 54; allgemein zum Ausschluss des Verwaltungsermessens *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 3 AO Rn. 39 f., § 5 AO Rn. 7.

15 BFH v. 12.5.2009 – V R 65/06, BFHE 225, 264; vgl. hierzu die Anmerkung von *Sterzinger*, BB 2009, S. 2130.

16 Ein striktes Gebot der Steuergerechtigkeit hat das BVerfG der Verfassung allerdings nie entnommen, vgl. etwa BVerfG v. 11.2.1992 – 1 BvL 29/87, BVerfGE 85, 238 (246 f.); *Wernsmann*, in: Schön, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 162 (164); zur Steuergerechtigkeit siehe auch *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 3 AO Rn. 42 f.

17 Vgl. zur Rechtsprechungsentwicklung *Rüfner*, in: Bonner Kommentar, Art. 3 Abs. 1 GG Rn. 15 ff.; *Birk*, Die Verwaltung 35 (2002), 91 ff.; *Kirchhof*, AöR 128 (2003), S. 1 ff.

18 *Koenig*, in: Koenig, 3. Aufl. 2014, § 3 AO Rn. 61; *Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 182; *Herzog*, StbJb. 1985/86, S. 27 (34).

Folge allmählich geändert. Die grundrechtlichen Gewährleistungen sind im Steuerrecht zunehmend effektiv geworden. Zu nennen sind z.B. durch grundlegende Entscheidungen des BVerfG geänderte Entscheidungen zur Vermögen- und Erbschaftsteuer im Jahr 1995[19] sowie zum Existenzminimum im Jahr 1998[20].

III. Grundrechte als Prüfungsmaßstab für Steuernormen

1. Freiheitsrechte

Eine theoretische aber keine wirklich praktische Bedeutung als Prüfungsmaßstab für Steuernormen haben die grundrechtlichen Freiheitsrechte[21]. Insbesondere das Grundrecht auf Eigentum gem. Art. 14 Abs. 1 GG und das Grundrecht auf Berufsfreiheit gem. Art. 12 Abs. 1 GG sind als Maßstäbe für das Steuerrecht bedeutungslos geblieben[22], weil ein Steuergesetz gemessen an diesen Regelungen nur dann verfassungswidrig ist, wenn es eine erdrosselnde Belastungswirkung hat[23]. Das Bundesverfassungsgericht hat zwar in einer Entscheidung aus dem Jahre 2006 bekräftigt, dass Art. 14 GG vor einer übermäßigen Steuerbelastung schütze[24]. Diese Erkenntnis ist allerdings nicht effektiv, solange das Übermaß nicht aus der Verfassungsnorm konkretisierbar ist. Bislang ist jedenfalls – soweit ersichtlich – noch kein Steuergesetz wegen Verstoßes gegen Art. 12 oder 14 GG für verfassungswidrig erklärt worden, obwohl Beschwerdeführer in zahlreichen Verfahren ihr Begehren auf diese Freiheitsrechte stützen.

2. Gleichheitssatz

Als Prüfungsmaßstab dafür, ob die Belastungswirkungen eines Steuergesetzes verfassungskonform sind oder nicht, hat das BVerfG vor allem den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) fruchtbar gemacht. Der ehemalige Bundespräsident und Präsident des BVerfG Herzog hat den Gleichheitssatz auch als Magna Charta des Steuerrechts bezeichnet[25], weil mit der gleichmäßigen Besteuerung die Akzeptanz der Besteuerung steht und fällt[26]. Art. 3 Abs. 1 GG besagt, dass vor dem Gesetz alle Menschen gleich sind. Diese Formulierung ist erkennbar allgemein gehalten und hat keinen steuerrechtsspezifischen Bezug. Der allgemeine Gleichheitssatz bedarf daher für das Steuerrecht einer bereichsspezifischen Konkretisierung[27]. Das Leistungsfähigkeitsprinzip sowie das Folgerichtigkeitsprinzip[28] sind zwei Prinzipien, welche anerkannterweise den allgemeinen Gleichheitssatz im Bereich des Steuerrechts konkretisieren.

a) Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Leistungsfähigkeitsprinzip hat die Steuerrechtswissenschaft und Verfassungsrechtsprechung in den achtziger und neunziger Jahren maßgeblich geprägt[29]. Es konkretisiert den allgemeinen Gleichheitssatz in **dreifacher Weise**[30]. Es besagt **erstens**, dass jeder Steuerpflichtige entsprechend seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu besteuern ist. Dies bedeutet, dass gleich Leistungsfähige gleich und ungleich Leistungsfähige ungleich zu besteuern sind[31]. Leistungsfähigkeit ist im Sinne von Zahlungsfähigkeit zu verstehen[32]. Der herzkranke Einkommensmillionär ist steuerlich genauso leistungsfähig wie der Spitzensportler mit gleichem Einkommen.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist **zweitens** Erkenntnisgrundlage für das sog. **Nettoprinzip**, welches in seiner Ausformung als objektives Nettoprinzip den Abzug von Erwerbsaufwendungen (Werbungskosten und Betriebsausgaben) von der steuerlichen Bemessungsgrundlage gebietet[33]. In seiner Ausformung als subjektives Nettoprinzip gebietet es den Abzug unvermeidbarer Privataufwendungen als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen[34]. Zwar ist der Verfassungsrang des Nettoprinzips vom BVerfG bislang noch nicht ausdrücklich anerkannt[35]. Jedenfalls kommt – wie bei einem Verfassungsgebot – eine Durchbrechung

19 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136) (Vermögensteuer); v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 ff. (Erbschaftsteuer).

20 BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246 ff. (Existenzminimum).

21 Eine Ausnahme gilt für Art. 6 GG.

22 Einen kurzen Überblick bietet *Lepsius*, JZ 2009, S. 260 f.; *Prokisch*, in: FS Vogel, 2000, S. 293.

23 Vgl. BVerfG v. 31.5.1988 – 1 BvL 22/85, BVerfGE 78, 232 (243); v. 8.4.1997 – 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267 (300); v. 12.11.1997 – 1 BvR 479/92 und 307/94, BVerfGE 96, 375 (397).

24 BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (111 f.); kritisch *Wernsmann*, NJW 2006, S. 1169 ff. m.w.N.; *Wernsmann*, in: Schön, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 162 (168 f.).

25 *Herzog*, Bund der Steuerzahler, VI. Deutscher Steuerzahler-Kongreß 1991, S. 11.

26 Vgl. *Schwarz*, in: FS Isensee, 2007, S. 949.

27 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (135); v. 4.4.2001 – 2 BvL 7/98, BVerfGE 103, 310.

28 Vgl. BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (125); v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, 27 (46); v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 (433); vgl. *Wernsmann*, in: Schön, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 162 (164); *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 479 ff., 516 ff.

29 *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen: ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, 1983.

30 Zum Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzip siehe auch *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 486 ff.

31 Sog. horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit, vgl. *Schwarz*, in: FS Isensee, 2007, S. 956; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 261 ff.; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 169 ff.; *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, 14. Aufl. 2016, Art. 3 GG, Rn. 47.

32 *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 487.

33 Vgl. § 2 Abs. 2 EStG; *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 501 ff.; *Hey*, in: Tipke/Lang, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 54; *Görke*, DStR-Beihefter zu Heft 34/2009, S. 106 ff.

34 Vgl. BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91 u.a., BVerfGE 87, 153; v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, 27; BFH v. 8.11.2006 – X R 45/02, BFHE 216, 47.

35 Offen gelassen in BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210 (234), hierzu kritisch *Lehner*, DStR 2009, 185.

des Nettoprinzips nur in Betracht, wenn hierfür rechtfertigende Gründe vorliegen[36].

Das Leistungsfähigkeitsprinzip beinhaltet **drittens** ein absolutes Besteuerungsverbot in solchen Fällen, in denen keine Leistungsfähigkeit vorliegt (Verschonung des Existenzminimums)[37]. In dieser Fallgruppe hat das Leistungsfähigkeitsprinzip eine freiheitsrechtliche Schutzwirkung, da es auf eine Ungleichbehandlung mit einem anderen Vergleichspaar nicht ankommt.

Die Beispiele 1 (Abgeordnetenpauschale) und 2 (Fondsinitiatoren) betreffen das Leistungsfähigkeitsprinzip, weil gleich Leistungsfähige ungleich behandelt werden. Abgeordnete werden besser behandelt als sonstige Steuerpflichtige, weil Abgeordnete die steuerfreie Kostenpauschale auch dann erhalten, wenn die tatsächlichen Werbungskosten geringer sind, sonstige Steuerpflichtige oberhalb der Werbungskostenpauschale von 1.000 Euro (§ 9a Satz 1 Nr. 1 lit. a)) aber nur die tatsächlichen Werbungskosten/Betriebsausgaben abziehen dürfen. Fondsinitiatoren werden besser behandelt als sonstige Selbständige, weil sie nur 60 % ihrer Einkünfte versteuern müssen. Beispiel 3 (Zinsschranke) betrifft das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Ausgestaltung als objektives Nettoprinzip, soweit betriebliche Zinsaufwendungen nicht zum Abzug zugelassen werden.

b) Folgerichtigkeit

In welchem Verhältnis das Folgerichtigkeitsprinzip zum Leistungsfähigkeitsprinzip steht, ist genau genommen unklar. Das BVerfG spricht von eng verbundenen Leitlinien[38]. Das Folgerichtigkeitsgebot wäre somit Bestandteil der Gleichheitsprüfung. Im Schrifttum wird dies zum Teil anders gesehen[39]. Das Gebot der Folgerichtigkeit sei nicht mehr als eine argumentative Chiffre, welche weder im Staatsorganisationsrecht noch in den Grundrechten verankert sei[40]. Ganz von der Hand zu weisen ist diese Kritik nicht, wie nachfolgend noch zu thematisieren ist.

Für die Frage, ob eine Ungleichbehandlung vorliegt, ist das Prinzip der Folgerichtigkeit an sich entbehrlich. Denn immer dann, wenn eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips vorliegt, liegt auch eine Durchbrechung des Gebots der Folgerichtigkeit vor, weil die Abweichung von einem Prinzip per se nicht folgerichtig sein kann.

Darüber hinaus – also jenseits anerkannter (Verfassungs-)Prinzipien – in diesem Zusammenhang das Nettoprinzip[41] eingeschlossen – würde die Wertung eines Steuertatbestandes als folgerichtig begrifflich ein System und/oder eine Struktur voraussetzen[42]. Das System gäbe den Maßstab vor. Fügte sich die Steuernorm in das System, wäre die Norm folgerichtig[43]. Leider führt dieser Ansatz, so plausibel er auf den ersten Blick auch sein mag, nicht wirklich weiter. Denn ein axiologisches System, welches für die Entscheidung, ob und wie ein Steuertatbestand folgerichtig ist oder nicht, brauchbare Maßstäbe liefert, gibt es nicht[44]. Aus dem System lässt sich der konkrete Fall nicht lösen[45].

Das Gebot der Folgerichtigkeit erzeugt vielmehr seinen Entscheidungsmaßstab selbst, und zwar aus der eigenen Sachgesetzlichkeit des Regelungsgegenstandes der Steuernorm[46]. Es ist insoweit eng verzahnt mit den Rechtfertigungsgründen, weshalb es bei der Grundrechtsprüfung auf der Rechtfertigungsebene die wesentliche Rolle spielt[47]. Jeder steuerliche Eingriff rechtfertigt sich durch einen eigenen Folgerichtigkeitsmaßstab. Folgerichtig ist die Ausgestaltung eines Steuergesetzes dann, wenn es unter Berücksichtung seiner Rechtfertigungsgründe schlüssig, plausibel und widerspruchsfrei ist. Das Folgerichtigkeitsgebot ist eine Argumentationslogik mit Verfassungsrang. Hierauf fußt die Kritik, dass es sich lediglich um eine argumentative Chiffre handele[48].

IV. Auswirkung des Gebots der Folgerichtigkeit für die Rechtfertigung von steuerlichen Ungleichbehandlungen

1. Allgemeine Rechtfertigungsgründe für steuerliche Ungleichbehandlung

Liegt eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips wie in den Beispielen 1–3 vor, führt dies nur dann zur Verfassungswidrigkeit der zugrundeliegenden Steuernorm, wenn diese Ungleichbehandlung nicht gerechtfertigt ist[49]. Die Anforderungen an die Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung sind in Abhängigkeit des Regelungsgegenstandes unterschied-

36 BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1,2/07, BVerfGE 122, 210, 234 (Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte); BVerfG v. 2.10.1969 – 1 BvL 12/68, BVerfGE 27, 58 (64 f.); v. 23.1.1990 – 1 BvL 4, 5, 6, 7/87, BVerfGE 81, 228 (237); v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (48); *Wernsmann*, DStR-Beihefter zu Heft 17/2008, S. 37 (42).

37 Art. 3 Abs. 1 GG auch i.V.m. Art. 6 Abs. 1, Art. 20 Abs. 1, Art. 1 Abs. 1 GG; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210; v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 (433); *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 504 ff.

38 BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210 (230); für ein engeres Verständnis *Weber-Grellet*, DStR 2009, 351 f.

39 Folgerichtigkeit als Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips, vgl. *Prokisch*, in: FS Vogel, 2000, S. 293 (306 ff.).

40 Lepsius, JZ 2009, S. 260.

41 Von der Rspr. bislang offen gelassen, zuletzt BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210 (234).

42 Differenzierend zwischen Folgerichtigkeit in der Gesamtrechtsordnung und in der Teilrechtsordnung, *Schwarz*, in: FS Isensee, 2007, S. 957; ebenso *Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 124 Rn. 222 f.; für ein engeres Verständnis *Gubelt*, in: von Münch/Kunig, 6. Aufl. 2012, Art. 3 GG Rn. 30.

43 Anders *Bulla*, ZJS 2008, S. 590, wonach das System der jeweiligen Teilrechtsordnung maßstabbildend sein soll.

44 *Eckhoff*, in: FS Steiner, 2009, S. 119 (126 f.).

45 Vgl. auch *Weber-Grellet*, DStR 2009, S. 351.

46 Von einer Fusion einfachen Rechts mit Verfassungsrecht spricht *Lepsius*, JZ 2009, S. 262; siehe auch *Gubelt*, in: Von Münch/Kunig, 6. Aufl. 2012, Art. 3 GG Rn. 30.

47 Vom Gedanken einer hinreichenden Wertungs- und Begründungsrationalität ausgehend *Schwarz*, in: FS Isensee, 2007, S. 957.

48 *Lepsius*, JZ 2009, S. 262 f.

49 Vgl. BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (290); v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, 27 (48).

lich. Sie reichen bekanntlich von einem bloßen Willkürverbot bis zu einer strengeren Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse[50]. Es gibt im Steuerrecht vier Kategorien von Rechtfertigungsgründen für Steuern[51]:

1. Fiskalische Gründe; sog. Fiskalzweck[52], der darauf zielt, Einnahmen zu beschaffen.
2. Lenkungs- und Förderungsgründe[53]; sog. Lenkungs- und Förderzwecke, die sich darin unterscheiden, dass mit Lenkung in der Regel eine steuerliche Belastung, mit Förderung in der Regel eine steuerliche Subvention (Begünstigung) gemeint ist. Den Förderungs- und Lenkungszwecken ist gemein, dass sie allesamt außerfiskalischer Natur sind. Es handelt sich somit um Zwecke, die der Gesetzgeber auch mit anderen Mitteln verwirklichen könnte[54].
3. Vereinfachungs- und Typisierungsgründe; der Gesetzgeber darf typische Lebenssachverhalte aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung einheitlich behandeln, wohl wissend, dass dies im Einzelfall zur Ungleichbesteuerung führen wird[55]. Wichtig ist nur, dass eine steuerliche Typisierung tatsächlich auch den typischen Lebenssachverhalt erfasst[56]. Hier fordert das BVerfG ggf. empirische Untersuchungen um einen typischen Lebenssachverhalt zu ermitteln[57].
4. Systemwechsel; der Gesetzgeber darf unter Durchbrechung bisher bestehender Systemzusammenhänge ein neues Steuersystem schaffen[58].

Allein tauglich, eine Ungleichbehandlung zu rechtfertigen, sind die Gründe aus den Gruppen 2–4, Lenkungs-/Förderzwecke, Vereinfachungs-/Typisierungszwecke und Systemwechsel. Fiskalische Gründe (Fallgruppe 1) rechtfertigen zwar die Steuer, also die Auswahl einer Steuerquelle, nicht aber eine damit einhergehende Ungleichbehandlung[59]. Allein der Zweck, Steuermehreinnahmen zu erzielen, vermag eine Ungleichhandlung also nicht zu rechtfertigen[60].

2. Besondere Transparenzanforderungen des Folgerichtigkeitsgebots an die Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen

Das Gebot der Folgerichtigkeit dient nicht (nur) der Identifizierung einer steuerlichen Ungleichbehandlung, sondern stellt vor allem an die Rechtfertigungsgründe besondere Transparenzanforderungen.

So formuliert das BVerfG, die Verfolgung von Förderungs- und Lenkungszwecken, die das Steuerrecht in den Dienst außerfiskalischer Verwaltungsziele stellt, setze eine „erkennbare" oder „sichtbare" Entscheidung des Gesetzgebers im „Gesetzgebungs*verfahren*" und im „Gesetzes*text*" (tatbestandliche Vorzeichnung) voraus, mit dem Instrument der Steuer auch andere als bloße Ertragswirkungen erzielen zu wollen[61]. Dies können nicht irgendwelche außerfiskalischen Ziele sein, sondern nur solche, die man folgerichtig mit den Wirkungen einer Steuerbelastung oder Steuerentlastung auch erzielen kann[62].

Für die Pauschalierung gilt nichts anderes. Die Ungleichbehandlung aufgrund einer steuerlichen Pauschalierung kann nur dann gerechtfertigt sein, wenn der Zweck der Pauschalierung – z.B. Verwaltungserleichterung – „erkennbar" durch Entlastung der Finanzverwaltung erreicht werden kann.

Sichtbarmachen im „Gesetzgebungs*verfahren*" kann nichts anderes bedeuten, als die Gesetzesmotive in den Gesetzgebungsmaterialien, insbesondere der Gesetzesbegründung, offenzulegen[63]. Was Sichtbarmachen im „Gesetzes*text*", was in Urteilen immer tatbestandliche Vorzeichnung genannt wird, bedeutet, ist nicht ganz klar. Dies ist wohl nicht so zu verstehen, dass Gesetzgeber den Gesetzeszweck im Normtext

50 Vgl. FG Münster v. 8.5.2009 – 1 K 2872/08 E, DStR 2009, S. 1024 (1025); siehe auch *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 438 ff.; zum Willkürverbot und der neuen Formel in der Rechtsprechung siehe *Heun*, in: Dreier, 3. Aufl. 2013, Art. 3 GG Rn. 19 ff.; *Prokisch*, in: FS Vogel, 2000, S. 293 ff.

51 Vgl. *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 446 ff.; *Rüfner*, in: Bonner Kommentar, Art. 3 Abs. 1 GG Rn. 205 ff.

52 Zu den sog. Fiskalzwecknormen siehe *Hey*, in: Tipke/Lang, 22. Aufl. 2015, § 3 Rn. 20; *Koenig*, in: Koenig, 3. Aufl. 2014, § 3 AO Rn. 25; FG Münster v. 8.5.2009 – 1 K 2872/08 E, DStR 2009, S. 1024 (1027 f.).

53 Hierzu etwa BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (274); einfachgesetzlich vorausgesetzt in § 3 Abs. 1 Halbsatz 2 AO.

54 Zur staatlichen Verhaltensbeeinflussung siehe *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 3 AO Rn. 89.

55 Vgl. dazu BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210 (232); dazu allg. *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, 14. Aufl. 2016, Art. 3 Rn. 30 ff., 44 ff.

56 Vgl. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (183); v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192 (202); *Koenig*, in: Koenig, 3. Aufl. 2014, § 3 AO Rn. 66 f.; *Birk*, Die Verwaltung 35 (2002), S. 91 (96 ff.).

57 BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, DStR 2008, 2460, Rn. 77; FG Münster v. 8.5.2009 – 1 K 2872/08 E, DStR 2009, 1024 (1028).

58 Zum Mindestmaß einer übergreifenden Neukonzeption BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210 (242 ff.); eine absolute Systembindung des Gesetzgebers ablehnend auch *Bulla*, ZJS 2008, S. 591.

59 *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 447; kritisch *Lepsius*, JZ 2009, S. 262.

60 Vgl. BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210 (233).

61 BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210 (231, 237); v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147 f.); In der Sache ebenso BVerfGE 99, 280 (296); 101, 132 (140); noch weitergehend BVerfGE 105, 73 (112 f.); siehe auch *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 240; *Wernsmann*, NJW 2000, 2078 (2079 f.); *Osterloh*, DStJG 24 (2001), S. 383 (396).

62 Zur sog. „Deckungsgleichheit von Lenkungszweck und Ausgestaltung des Lenkungstatbestandes" siehe *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 245; von einem Mindestmaß zweckgerechter Ausgestaltung des Vergünstigungstatbestands spricht *Koenig*, in: Koenig, 3. Aufl. 2014, § 3 AO Rn. 26; ebenso BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210 (231).

63 BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210 (237).

aufzunehmen haben[64]. Tatbestandliche Vorzeichnung kann m.E. nur so verstanden werden, dass ein Zusammenhang zwischen Steuer*wirkung* und außerfiskalischem Steuerz*weck* erkennbar ist.

Bezogen auf die Fälle der Pauschalierung und Subventionslenkung folgen hieraus unterschiedliche Maßstäbe. Will der Gesetzgeber aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung einen Sachverhalt pauschal besteuern, setzt die folgerichtige Argumentationslogik im ersten Schritt bei der Auswahl des Sachverhalts voraus, dass der zu regelnde Sachverhalt tatsächlich ein Massenphänomen betrifft, welches durch eine Pauschalregelung die bezweckte Verwaltungsvereinfachung bringt. Im zweiten Schritt muss der Normtext den typischen Fall abbilden, wobei Ungleichheiten im Einzelfall verfassungsrechtlich hinzunehmen sind[65]. Will der Gesetzgeber z.B. durch steuerliche Anreize/Begünstigungen eine Verhaltenslenkung erzielen, ist eine steuerliche Begünstigungsnorm nur dann folgerichtig, wenn derjenige, dessen Verhalten gelenkt werden soll, Adressat der Begünstigung ist. Dies bedeutet, Steuersubventionen müssen in aller Regel einen Unmittelbarkeitszusammenhang aufweisen, um folgerichtig zu sein. Ist die Verwirklichung des Gesetzeszwecks allenfalls ein Reflex der steuerlichen Lenkung, reicht dies für eine folgerichtige Ausgestaltung nicht aus.

3. Darlegungslast (Abkehr von der objektiven Theorie)

Neben dem Transparenzgebot, dem eher formale Funktion zufällt, setzt die folgerichtige Ausgestaltung nach der Rechtsprechung des BVerfG im Urteil zur Pendlerpauschale voraus, dass der Gesetzgeber im Gesetzgebungsverfahren die Rechtfertigungsgründe mit Verbindlichkeit festschreibt[66]. Diese Schlussfolgerung ist neu. Nach dieser Entscheidung kann sich der Gesetzgeber in einem Verfassungsgerichtsprozess nur auf solche rechtfertigenden Lenkungszwecke berufen, die in den Gesetzgebungsmaterialien dokumentiert sind[67]. Das BVerfG lässt es somit nicht zu, im Verfassungsgerichtsprozess Lenkungsziele als Begründung für eine Ungleichbehandlung nachzuschieben[68].

Das Gebot der Folgerichtigkeit begründet daher für die Rechtfertigungsanforderungen mehr als nur ein Transparenzgebot. Es begründet vielmehr eine Darlegungslast mit materiellrechtlichen Ausschlusswirkungen. Dies ist ein Novum, weil sich in anderen Bereichen das BVerfG nicht scheut, Ungleichbehandlungen aus Gründen für gerechtfertigt zu halten, die vom Gesetzgeber selbst im Gesetzgebungsverfahren nicht zur Begründung herangezogen worden sind[69].

Etwas Vergleichbares findet sich in der Rechtsprechung des BVerfG zur finanzverfassungsrechtlichen Regelung des Art. 109 Abs. 2 GG, wonach Bund und Länder den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts Rechnung zu tragen haben[70]. Störungen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts erlauben z.B. eine erhöhte Kreditaufnahme des Bundes und der Länder. Das BVerfG hat Bund und Länder jedoch verpflichtet, die Umstände, die zur Annahme einer Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts führen, mit Bindungswirkung darzulegen[71]. Kommt z.B. der Haushaltsgesetzgeber dieser Darlegungslast nicht nach, darf er sich nicht erfolgreich auf die Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts berufen.

Wie die Darlegungslast im Sinne von Art. 109 Abs. 2 GG führt auch das Gebot der Folgerichtigkeit zu einer Abkehr von der sonst anerkannten Programmatik der Verfassungs- und Gesetzesauslegung nach der **objektiven Theorie**. Nach der objektiven Theorie sind für die Auslegung nicht der Wille oder die Äußerungen eines oder mehrerer Parlamentarier, sondern der in der Gesetzesvorschrift zum Ausdruck kommende *objektivierte* Wille des Gesetzgebers maßgeblich, so wie er sich aus dem Wortlaut und dem Sinnzusammenhang der Gesetzesbestimmung ergibt[72]. Historische und sich aus den Gesetzesmaterialien ergebende genetische Zusammenhänge haben grundsätzlich nur eine subsidiäre Bedeutung insofern, als sie alleine ein mit grammatikalischen, systematischen oder teleologischen Mitteln gefundenes Ergebnis nicht zu widerlegen vermögen[73]. Eine Gesetzesbegründung spielt im Rahmen der Gesetzesauslegung für die Ermittlung des „objektivierten Willens" des Gesetzgebers eine Rolle. Sie ist aber nicht allein maßgeblich.

---

64 Für eine Definition der Gesetzeszwecke im Normtext dagegen *Bulla*, ZJS 2008, S. 593.

65 Siehe etwa BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210 (232); v. 14.6.1994 – 1 BvR 1022/88, BStBl. II 1994, 909 (916); BFH v. 6.3.2003 – XI B 76/02, BStBl. II 2003, 523; dazu auch *Koenig*, in: Koenig, 3. Aufl. 2014, § 3 AO Rn. 68.

66 BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210 (237).

67 Dazu kritisch *Wernsmann*, in: Schön, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 162 (167 f.).

68 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147 f.); v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (296 f.); v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (296 f.); hierzu auch *Wernsmann*, NVwZ 2000, S. 1360 ff. m.w.N. Zur Missbrauchsanfälligkeit einer derartigen „Reparaturmaßnahme" *Hey*, StuW 1998, S. 32 (48). A.A. BVerfG v. 31.3.1998 – 1 BvR 2167/93, 1 BvR 2198/93, NJW 1998, S. 1776 (1777) unter Bezugnahme auf BVerfGE 21, 292 (299) und BVerfGE 33, 171 (186).

69 *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 457. Einen Überblick über die (bislang uneinheitliche) Rechtsprechung des BVerfG gibt *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 250 ff.

70 *Jahndorf*, Grundlagen der Staatsfinanzierung, 2003, S. 187 ff.

71 Zu Art. 115 Abs. 2 GG, auf den sich die Bindungswirkung des Art. 109 Abs. 2 GG insoweit erstreckt BVerfG v. 18.4.1989 – 2 BvF 1/82, BVerfGE 79, 311; NJW 1989, S. 2457; *Jahndorf*, Grundlagen der Staatsfinanzierung, 2003, S. 187 ff.

72 *Schwarz*, in: Schwarz/Pahlke, § 4 AO Rn. 53, 61 f.; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 4 AO Rn. 232 f.; BVerfG v. 11.4.1967 – 1 BvL 25/64, BVerfGE 21, 292; vgl. *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaften, 6. Aufl. 1991, S. 320 ff.

73 *Schwarz*, in: Schwarz/Pahlke, § 4 AO Rn. 62; *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaften, 6. Aufl. 1991, S. 344; zurückhaltend hinsichtlich der Maßgeblichkeit der historischen Regelungsabsicht auch BVerfG v. 21.5.1952 – 2 BvH 2/52, BVerfGE 1, 299 (312); v. 5.7.1972 – 2 BvL 6/66 u.a., BVerfGE 33, 265 (294).

Führt ein Gesetz zu einer Ungleichbehandlung, folgt an sich aus der objektiven Theorie, dass Gründe, die in der Gesetzesbegründung nicht enthalten sind, gleichwohl geeignet sein können, die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen. Die Gesetzbegründung ist nicht Bestandteil des Tatbestandes der Norm. Der Gesetzgeber kann nach der objektiven Theorie zur Rechtfertigung auch andere Gründe nachschieben, die ggf. im Zeitpunkt des Erlass des Gesetzes nicht vorhanden waren, die aus heutiger Sicht aber geeignet sind, eine Ungleichbehandlung zu rechtfertigen[74].

Diese Möglichkeit soll dem Steuergesetzgeber abgeschnitten werden. Aus dem Gebot der Folgerichtigkeit sollen sich Bindungen ergeben, die weder der Gesetzgeber noch das BVerfG ex post umgehen dürfen. So sei ein Nachschieben von Gründen ausgeschlossen, wenn sich im Verfassungsgerichtsprozess herausstellen sollte, dass der Gesetzgeber z.B. den Lenkungszweck einer Steuernorm in der Gesetzesbegründung nicht hinreichend dargelegt hat[75]. Das BVerfG darf danach auch nicht eigene Zweckerwägungen an die Stelle der Erwägungen des Gesetzgebers setzen[76]. Hierin unterscheidet sich die Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht von anderen Rechtsbereichen[77]. Zu überzeugen vermag dies nicht.

Für die Beispielsfälle könnte dies Folgendes bedeuten:

Beispiel 1 – Abgeordnetenpauschale

Die steuerfreie Kostenpauschale für Abgeordnete könnte nach der obigen Gruppe 2 (Förderungszwecke) gerechtfertigt sein, da sie aufwandsunabhängig ausgestaltet ist und daher in vielen Fällen als Subvention des Abgeordneten wirkt. Der Gesetzgeber könnte sich daher ggf. darauf berufen, dass er möglichst vielen Bürgern die – vielleicht als unattraktiv empfundene – Tätigkeit als Mitglied des Bundestags oder eines Landtags schmackhaft machen möchte, damit sich mehr Leute um politische Ämter bemühen. Dieser Grund dürfte allerdings unbeachtlich sein, weil dieser Förderzweck nicht sichtbar im Gesetz angelegt ist. Die Gesetzesbegründung stellt hierauf nicht ab, daher könnte ein solcher Grund auch nicht nachgeschoben werden. Eine Rechtfertigung könnte sich daher aus den Gründen aus Fallgruppe 3 ergeben. Mit der Kostenpauschale sollen die typischen Werbungskosten für Abgeordnete pauschal abgegolten werden. Sie dient somit der anerkannten Typisierung und Pauschalierung[78]. Dieser Zweck ist im Gesetzestext auch sichtbar gemacht, siehe § 3 Nr. 12 EStG. Das BVerfG stellt in seinem Nichtannahmebeschluss darauf ab, dass die pauschale Erstattung Abgrenzungsschwierigkeiten vermeiden soll, die beim Einzelnachweis mandatsbedingter Aufwendungen dadurch aufträten, dass die Aufgaben eines Abgeordneten aufgrund der Besonderheiten des Abgeordnetenstatus nicht in abschließender Form bestimmt werden könnten[79]. Die Begründung ist alles andere als überzeugend; der Rechtfertigungsgrund, eine Einnahme in Höhe von jährlich 50.448 Euro unbesteuert zu lassen, lässt sich nicht überzeugend mit Abgrenzungsschwierigkeiten begründen, die im Steuerrecht auch in anderen Bereichen alltäglich sind. Die steuerfreie Kostenpauschale für Abgeordnete ist nicht folgerichtig, weil es sich weder um ein Massenphänomen handelt, welches geeigneter Sachverhalt für eine Pauschalierung ist[80] noch erkennbar ist, welche Abgrenzungsschwierigkeit bei Abgeordneten so besonders sind, dass sie eine Pauschalierung rechtfertigen könnten. Die kleine Gruppe der Abgeordneten ist keine Masse, die mit vereinfachten Instrumenten verwaltet werden müsste. Die Kostenpauschale bringt der Finanzverwaltung auch keine messbare Arbeitserleichterung. Die Pauschalierung dient nicht der Verwaltungserleichterung sondern der Erleichterung der Steuererklärungen der Abgeordneten. Eine Ungleichbehandlung zu sonstigen Steuerpflichtigen ist daher entgegen der Entscheidung des BVerfG nicht aus Gründen der Typisierung oder Pauschalierung zu rechtfertigen[81].

Beispiel 2 – Fondsinitiatorenvergütung (Carried Interest)

Die steuerliche Begünstigung von Fondsinitiatoren könnte durch Förderungszwecke gerechtfertigt sein. In der Gesetzesbegründung hierzu heißt es, dass es Ziel sei, durch eine verbesserte Kapitalausstattung Innovation im Mittelstand und die Gründung technologieorientierter Unternehmen zu fördern[82]. Dieser Gesetzeszweck ist jedoch tatbestandlich nicht vorgezeichnet. Es sollen Unternehmen begünstigt werden. Eine Steuerverschonung erhalten aber nicht die zu begünstigenden Unternehmen, sondern ein Dritter – hier: der Fondsinitiator als Gesellschafter[83]. Der gesetzliche Förderungszweck könnte daher allenfalls mittelbar erreicht werden. Eine bloß mittelbare Zweckverfolgung durch Steuersubventionen kann m.E. nur in engen Ausnahmen zulässig sein. An den Mittelbarkeitszusammenhang, also an den mittelbaren Zusammenhang zwischen Förderzweck und Steuerwirkung, sind

74 Zur objektiven Theorie vgl. *Wernsmann*, NVwZ 2002, S. 1360 (1362 f.); *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaften, 6. Aufl. 1991, S. 333 f.

75 Insofern stimmt die Lösung der Problematik im Verhältnis Legislative – Judikative mit derjenigen im Verhältnis Exekutive – Judikative überein, vgl. *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 255 ff.

76 Andernfalls drohte die Rechtsetzungsprärogative des Gesetzgebers unterlaufen zu werden, vgl. *Wernsmann*, NVwZ 2000, S. 1360 (1363); *Brugger*, AöR 119 (1994), S. 1 (20 Fn. 51).

77 Es wird vom „Zuende-Denken" des „objektivierten Willens" des Gesetzgebers gesprochen, siehe *Wernsmann*, in: Schön, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 162 (167 f.).

78 Vgl. BFH v. 11.9.2008 – VI R 13/06, DStR 2008, 2009 (2011 f.); v. 11.9.2008 – VI R 81/04, HFR 2009, 64; v. 29.3.1983 – VIII R 97/82, BFHE 138, 430.

79 BVerfG v. 26.7.2010 – 2 BvR 2227/08; 2 BvR 2228/08, DB 2010, S. 1796, Rz. 7.

80 Eingehend zur Entwicklung der Rechtsprechung des BVerfG zur Typisierung *Vogel/Waldhoff*, in: Bonner Kommentar, Vor Art. 104a–115 Rn. 505 ff.; siehe auch *Koenig*, in: Koenig, 3. Aufl. 2014, § 3 AO Rn. 66 ff.

81 Für eine unzulässige Diskriminierung anderer Arbeitnehmer auch *Birk*, DStR 2009, S. 882; im Anschluss an die Entscheidung zur Pendlerpauschale kritisch *Weber-Grellet*, DStR 2009, S. 353.

82 Vgl. BT-Drs. 15/3336, S. 4.

83 Vgl. § 18 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 3 Nr. 40a EStG.

strenge Maßstäbe zu stellen. Solche mittelbaren Zusammenhänge sind m.E. beispielsweise dann anzuerkennen, wenn Eltern steuerlich entlastet werden, um ihre Kinder zu fördern. Im Falle der Besteuerung von Fondsinitiatoren wird der Gesetzeszweck indes allenfalls als Reflex der Steuerbegünstigung erfüllt[84]. Der Zusammenhang zwischen der Entlastungswirkung beim Fondsinitiator und Unternehmensförderung ist so vage, dass er nicht im Sinne einer folgerichtigen Ausgestaltung erkennbar ist. Die Steuerbegünstigung von Fondsinitiatoren bewirkt letztlich sicher nur eine Gewinnoptimierung beim Initiator. Ob der Förderungszweck beim Unternehmen wirklich ankommt, ist zweifelhaft. Mit dem gleichen Argument könnte jeder Unternehmer steuerlich entlastet werden, um so die Kapitalausstattung seines Unternehmens zu verbessern. Oder die Zinseinkünfte von Banken könnten steuerfrei gestellt werden, sofern Zinsen für Unternehmenskredite gezahlt werden. Eine solche Argumentationslogik genügt dem Folgerichtigkeitsgebot jedenfalls nicht.

Beispiel 3 – Zinsschranke

Die Zinsschranke gemäß § 4h EStG ist in erster Linie eine Fiskalzwecknorm. Sie hat als Nebenzweck auch Lenkungswirkung dahingehend, Fremdfinanzierung bei Unternehmen einzudämmen. Das Finanzgericht München bejaht die Verfassungskonformität, da die Zinsschranke keine endgültige Nichtabziehbarkeit des Zinsaufwands bedeute. Dahinter steht das Argument, dass das objektive Nettoprinzip nicht zwingend veranlagungsbezogen verwirklicht werden müsse. Es genüge vielmehr, dass die Abziehbarkeit von Betriebsausgaben unter Berücksichtigung der Totalgewinnperiode gewährleistet ist. Das Finanzgericht stellt sich damit ausdrücklich gegen den Beschluss des BFH vom 13.3.2012[85], in dem der BFH ernste Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke dargelegt hat. Nach BFH (a.a.O.) stelle die Zinsschranke eine Abweichung von der gesetzgeberischen Grundentscheidung dar, dass Betriebsausgaben in dem Jahr abziehbar sein sollen, in dem sie angefallen sind. Nach der Gesetzesbegründung dient § 4h EStG der Sicherung des inländischen Besteuerungssubstrats sowie der Vermeidung missbräuchlicher Steuergestaltungen (BT-Drucks. 16/4841, S. 48). Da der Anwendungsbereich von § 4h EStG jedoch nicht nur Auslandssachverhalte erfasst, ist die konkrete Ausgestaltung jedenfalls nicht folgerichtig. Die Sicherung des inländischen Steuersubstrats kann jedenfalls kein Rechtfertigungsgrund für die Regelung sein (anders FG München, a.a.O.). Der BFH hat die Rechtsfrage dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt[86].

V. Ergebnis und Schlussfolgerungen

Der Grundsatz der Folgerichtigkeit ist kein frei schwebendes Verfassungsgebot, sondern Bestandteil der Grundrechtsprüfung. Er ist inhaltlich – erstens – ein rationales Argumentationsmuster welchem Verfassungsrang zugesprochen worden ist[87]. Dies kann man durchaus kritisch sehen, weil Rationalität und Plausibilität in der Rechtsargumentation ohnehin geboten[88] und auch schon vor der „Erfindung" des Folgerichtigkeitsgebots praktiziert worden sind. Folgerichtigkeit ist letztlich Bestandteil juristischer Methodenlehre.

Die – zweite – inhaltliche Anforderung ist eng mit dem Transparenzgebot verknüpft. Das Transparenzgebot fordert die Sichtbarmachung der folgerichtigen Ausgestaltung im Gesetzgebungsverfahren und im Gesetzestext. Das Transparenzgebot verbindet das BVerfG mit einer Darlegungslast, mit der handfeste Konsequenzen verbunden sind, was bislang in der verfassungsrechtlichen Diskussion m.E. noch nicht hinreichend gewürdigt worden ist. Die Darlegungslast zwingt den Steuergesetzgeber, sich zu den Gründen bereits im Gesetzgebungsverfahren mit Verbindlichkeit für die Zukunft festzulegen (Abkehr vor der objektiven Theorie), was letztlich nicht überzeugen kann[89].

Folgerichtigkeit bedeutet nicht Systemgerechtigkeit[90]. Die Summe aller folgerichtigen Steuernormen bildet kein gerechtes Steuersystem. Versteht man unter Folgerichtigkeit auch ein in sich schlüssiges Rechtfertigungskonzept[91], ergeben sich hieraus wichtige Konsequenzen für künftige Gesetzgebungsverfahren. Vergegenwärtigt man sich, dass der Hauptanwendungsbereich die Rechtfertigung von außerfiskalischen Lenkungs- und Subventionszwecken ist, die Diskussion über ein systematisches Steuerrecht aber in der Überzeugung vereint ist, das Steuerrecht von Lenkungs- und Subventionszwecken frei zu halten[92], wird deutlich, dass Folgerichtigkeit in dem hier verstandenen Sinne keinen Beitrag zur Steuersystematisierung leisten wird[93]. Der Gesetzgeber wäre gut beraten, eine Steuernorm vorsorglich mit außerfiskalischen Gründen zu flankieren[94]. Die Überfrachtung der Steuergesetze mit Subventions- und Lenkungszwecken ist aber der Grund, weshalb das deutsche Steuerrecht immer mehr in einer Verkomplizierung versinkt[95]. Die Konsequenz wird sein, dass fiskalisch gemeinte Steuergesetze mit außersteuerlichen Gründen bepackt werden. Das Gebot der Folgerichtigkeit, welches an sich eine innere Konsistenz oder Kohärenz des Steuerrechts befördern sollte, droht das Gegenteil zu bewirken.

84 Eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung gleichwohl ablehnend *Hutter*, in: Blümich, § 18 EStG Rn. 187; *Brandt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 18 EStG Rn. 279.

85 BFH v. 13.3.2012 – I B 111/11, BStBl. II 2012, 611.

86 BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, DStR 2016, 301.

87 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136); *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 517; *Prokisch*, in: FS Vogel, 2000, S. 293 (305 ff.); *Bulla*, ZJS 2008, S. 589 ff.; *Lehner*, DStR 2009, S. 185 (186).

88 Kritisch auch *Lepsius*, JZ 2009, S. 262; gegen eine verfassungsrechtliche Verankerung auch *Schwarz*, in: FS Isensee, 2007, S. 949 (957).

89 Zweifelnd auch *Wernsmann*, in: Schön, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 162 (167 f.).

90 Vgl. *Drüen*, StuW 2008, S. 3 (9); *Kirchhof*, StuW 2000, S. 316 (322).

91 Vgl. *Schwarz*, in: FS Isensee, 2007, S. 957.

92 *Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, HStR IX, 3. Aufl. 2011, § 221 Rn. 184 ff.; differenzierend *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 120 ff., 485 ff.; anders *Weber-Grellet*, NJW 2001, S. 3657 ff.

93 In diese Richtung könnte die Entscheidung zur Neuregelung der Pendlerpauschale jedoch zu verstehen sein, vgl. *Birk*, DStR 2009, S. 881; *Lehner*, DStR 2009, S. 186.

94 Vgl. *Lepsius*, JZ 2009, S. 262.

95 Kritisch *Kirchhof*, StuW 2006, S. 3 (16 ff.); *Kirchhof*, AöR 128 (2003), S. 1 (46 ff.); *Jachmann*, StuW 1998, S. 193 (200 ff.).

Vorläufige Nichtanwendung von Steuergesetzen

Der Umgang mit behaupteter Verfassungswidrigkeit in AdV-Verfahren

Prof. Dr. HENNING TAPPE, Trier*

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Bedeutung verfassungsrechtlicher Argumente im AdV-Verfahren
1. AdV-Entscheidungen aus jüngerer Zeit
a) Keine einstweilige Anordnung des BVerfG
b) AdV-Entscheidungen der FG
2. Linien der Rechtsprechung
a) Grundsatz: Keine aufschiebende Wirkung und Vermutung der Verfassungsmäßigkeit
b) Verfassungsrechtliche Bedenken als Aussetzungsgrund
c) Ernste verfassungsrechtliche Bedenken als „ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit"
d) Verfassungsrechtliche Bedenken als „atypischer Fall"
e) Öffentliches Interesse am Vollzug der Steuergesetze
f) Prognose des verfassungsgerichtlichen Rechtsfolgenausspruchs?
III. Effektiver Rechtsschutz gegen den Geltungsanspruch der Norm
1. Verfassungsrechtliche Einordnung des Problems
a) Prüfungsrecht der Gerichte, aber Verwerfungsmonopol des BVerfG
b) Keine Vorlagepflicht im vorläufigen Rechtsschutz
c) Effektiver Rechtsschutz i.S.d. Art. 19 Abs. 4 GG
2. Einfach-gesetzliche Ausgestaltung im Verfahrensrecht
a) Tatbestand: Trennung von Verwaltungsakt und Gesetz
b) Rechtsfolge: Zweifel am Gesetz als atypischer Fall?
IV. Fazit

Die vorläufige Nichtanwendung von Steuergesetzen ist eine besondere Konstellation im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes. Wenn nicht die rechtswidrige Anwendung des Steuergesetzes, sondern dessen Verfassungswidrigkeit behauptet wird, sind Geltungsanspruch des parlamentarischen Gesetzes und effektiver Rechtschutz in angemessenen Ausgleich zu bringen. Der Beitrag zeigt, dass ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit einer gesetzlichen Grundlage nicht mit ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts (§ 69 Abs. 2 S. 2 FGO) gleichgesetzt werden können. Vielmehr bedarf es schon im summarischen Verfahren einer richterlichen Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit.

The interim non-application of tax statutes is a special constellation in the proceedings for interim judicial relief. If the tax statute is not argued to have been unlawfully applied but rather to be unconstitutional, an appropriate balance has to be achieved between the claim of validity of the parliamentary statute and effective judicial protection. The article demonstrates that it is not possible to equate serious doubts as to the constitutionality of a statutory basis with serious doubts as to the lawfulness of the administrative act that has been challenged (Sec. 69 [2] Code of Procedure for Fiscal Courts). Rather, the court has to be convinced of the unconstitutionality already in the summary proceedings.

I. Einleitung

Mit „Verfassungsfragen bei der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes im finanzgerichtlichen Verfahren" hat sich *Dieter Birk* vor mehr als dreißig Jahren in der Festschrift für *Menger* zu dessen 70. Geburtstag befasst[1]. Speziell die Aussetzung der Vollziehung (AdV) bei behaupteter Verfassungswidrigkeit des dem Steuerbescheid zugrunde liegenden Gesetzes ist aber auch heute noch, im Jahr des 70. Geburtstags von *Dieter Birk*, ein Problem, mit dem sich die Rechtsprechung überaus schwer tut[2].

Vor dreißig Jahren ging es u.a. um einen Beschluss des BFH, der über einen Antrag auf AdV gegen einen Investitionshilfeabgabebescheid zu entscheiden hatte[3]. Die AdV wurde abgelehnt, obwohl der Senat verfassungsrechtliche Bedenken hatte[4] oder vielleicht sogar – wie sich kurze Zeit später herausstellen sollte: zu Recht[5] – von der Verfassungswidrigkeit des InvHG überzeugt war[6]. Der BFH ging davon aus, dass „bei der gebotenen summarischen Betrachtungsweise" zwar „ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit" des angefochtenen Bescheids bestanden, und begründete diese ernstlichen Zweifel mit den „Bedenken hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des InvHG". Während jedoch die Vorinstanz, das FG Hamburg, dem Antrag deswegen stattgab[7], lehnte der BFH die AdV mit dem Argument ab, diese würde „in der praktischen Auswirkung einem zeitweiligen Außerkraftsetzen des InvHG gleichkommen"[8]. Eine so weitreichende Wir-

* *Prof. Dr. Henning Tappe* ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, deutsches und internationales Finanz- und Steuerrecht an der Universität Trier.

1 *Birk*, in: FS Menger, 1985, S. 161 ff.; allgemein zu Suspensiveffekt und AdV *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 18. Aufl. 2015, Rz. 570 ff.

2 Vgl. zu diesem Befund schon *Birk* (FN 1) S. 169.

3 BFH v. 10.2.1984 – III B 40/83, BStBl. II 1984, 454.

4 BFH v. 10.2.1984 – III B 40/83, BStBl. II 1984, 454 (456 f.).

5 BVerfG v. 6.11.1984 – 2 BvL 19/83, BVerfGE 67, 256 ff.

6 Vgl. *Birk* (FN 1) S. 169. Die mögliche Verfassungswidrigkeit des InvHG v. 20.12.1982 (BGBl. I, 1857) lag jedenfalls in der Luft, nachdem bereits zwei Normenkontrollen und zwei Verfassungsbeschwerden gegen das InvHG anhängig waren.

7 FG Hamburg v. 12.7.1983 – II 76/83, EFG 1983, 514.

8 BFH v. 10.2.1984 – III B 40/83, BStBl. II 1984, 454 (457).

kung könne aber nur durch eine Entscheidung des BVerfG getroffen werden[9]. *Dieter Birk* hat anlässlich dieses Falls festgestellt, dass die Lösung des BFH zwar im Ergebnis richtig, aber in der Begründung nicht zutreffend war: Die Lösung des Problems sei nicht auf der Rechtsfolgenseite (Ermessen), sondern auf der Tatbestandsseite der Norm (§ 69 Abs. 2 S. 2 FGO) zu suchen[10]. Zweifel an der Gültigkeit des Gesetzes und Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts dürften nicht gleichgesetzt werden[11], der vorläufige Gesetzesvollzug rechtfertige sich vielmehr „aus dem Geltungsanspruch der Norm, der solange besteht, bis das BVerfG entschieden hat"[12].

II. Bedeutung verfassungsrechtlicher Argumente im AdV-Verfahren

Mit der zunehmenden Konstitutionalisierung des Steuerrechts seit den 1990er Jahren[13] hat die Bedeutung verfassungsrechtlicher Argumente in finanzgerichtlichen Verfahren und damit auch in Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes gem. § 69 Abs. 2 S. 2, Abs. 3 S. 1 FGO[14] deutlich zugenommen[15]. Dies ist mit dem Ziel einer Durchsetzung der Bindung des Gesetzgebers an die Vorgaben des Grundgesetzes legitim und sinnvoll – „keine Verfassungsbindung ohne Verfassungsstreit"[16]. Gleichwohl kann der Rekurs auf verfassungsrechtliche Schranken der Besteuerungsgewalt (seien es Kompetenzfragen[17], Rückwirkungsprobleme[18] oder Gleichheitsverstöße[19]) seit einiger Zeit fast als Modeerscheinung[20] gelten. Das steuerrechtliche Schrifttum neigt zur Konstitutionalisierung[21], der klagende Steuerpflichtige wird entsprechende Ansätze dankbar aufnehmen und – auch verfassungs- oder unionsrechtliche[22] – Strohhalme[23] zur Begründung seiner Position aufgreifen[24]. Nicht selten sind die FG oder auch der BFH geneigt, den verfassungsrechtlichen Zweifeln nachzugehen, diese zur Überzeugung zu verdichten und das für verfassungswidrig gehaltene Gesetz dem BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG zur Prüfung vorzulegen. Obwohl auch dem BVerfG z.T. ein gewisser *judicial activism* bei der verfassungsgerichtlichen Kontrolle der Steuergesetze nachgesagt wird[25] – und es in einer „Periode intensivierter Kontrolle von Steuergesetzen" tatsächlich viele steuergesetzliche Regelungen für verfassungswidrig und teils nichtig erklärt hat[26] –, waren in den Jahren von 1991 bis 2016 nur rd. 1 % der Verfassungsbeschwerden und rd. 40 % der Richtervorlagen im Bereich des Steuerrechts erfolgreich[27].

1. AdV-Entscheidungen aus jüngerer Zeit

a) Keine einstweilige Anordnung des BVerfG

Das BVerfG hat im Bereich des Steuerrechts bislang keine einstweilige Anordnung erlassen, was zum einen mit dem Maßstab der Folgenabwägung (§ 32 Abs. 1 BVerfGG)[28] zu tun hat, bei der die Erfolgsaussichten in der Hauptsache grundsätzlich außer Betracht bleiben[29]: Die Zahlung verfassungswidriger Steuern lässt sich im Regelfall ohne bleibende Schäden rückgängig machen (verzinslicher Erstattungsanspruch, §§ 37 Abs. 2, 233 ff. AO), so dass es in die-

9 BFH v. 10.2.1984 – III B 40/83, BStBl. II 1984, 454 (457).
10 *Birk* (FN 1) S. 170.
11 *Birk* (FN 1) S. 170.
12 *Birk* (FN 1) S. 173.
13 Vgl. *Wernsmann*, DVBl. 2015, 1085; *Droege*, StuW 2011, 105; *Lepsius*, JZ 2009, 260; *R. Schenke*, StuW 2008, 206 (211); s. auch die Rechtsprechungsanalyse von *Waldhoff*, Verw 48 (2015), 85 ff. und Verw 41 (2008), 259 ff. sowie *Birk*, Verw 35 (2002), 91 ff.
14 An die Stelle der Aussetzung tritt die Aufhebung der Vollziehung, soweit der VA schon vollzogen ist, § 361 Abs. 2 S. 3 AO, § 69 Abs. 2 S. 7 FGO.
15 Schon BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 ff. hatte einen ähnlichen Effekt. In der Folge sei, so *Koch*, DStZ-A 1958, 161, „die Zahl der Rechtsmittel, in denen die Verfassungsmäßigkeit ‚von Einzelbestimmungen, Gesetzesabschnitten und ganzen Gesetzen in oft kaum noch zu verantwortender und sachlich oberflächlicher Weise angegriffen werden' (so BFH-Urteil III 125/57 S v. 28.2.1958 [BStBl. III 1958, 191, 194]), lawinenartig angewachsen".
16 *Birk*, in: FS Wendt, 2015, S. 765 (766).
17 Z.B. FG Hamburg v. 29.1.2013 – 4 K 270/11, AW-Prax 2013, 289 (BVerfG: 2 BvL 6/13).
18 Z.B. BFH v. 18.9.2013 – I R 38/13, BStBl. II 2014, 398 (BVerfG: 2 BvL 7/13); BFH v. 27.11.2013 – I R 36/13, BStBl. II 2014, 651 (BVerfG: 2 BvL 18/14).
19 Z.B. BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, DStR 2016, 301 (BVerfG: 2 BvL 1/16); BFH v. 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957 (BVerfG: 1 BvL 11/14).
20 Die Datenbank *juris* liefert im März 2016 insgesamt 38 beim BVerfG anhängige konkrete Normenkontrollen, von denen 36 aus dem Steuerrecht stammen. Allerdings gibt es „Häufungen". So betreffen sieben Verfahren (2 BvL 9-15/14) das Kindergeld für Ausländer (Vorlagen des NdsFG, 7. Senat), sieben Verfahren (2 BvL 21-27/14) die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten (BFH, 6. Senat) und drei Verfahren (1 BvL 11, 12/14 u. 1/15) die Einheitsbewertung (BFH, 2. Senat).
21 Vgl. *Hey*, StuW 2015, 3; *Lepsius*, Staat 52 (2013), 157 (181).
22 Zu europarechtlichen Ansatzpunkten vgl. nur die regelmäßig erscheinende „Checkliste potentiell EU-rechtswidriger Normen", zuletzt *Kessler/Spengel*, DB 2015, Beilage zu Heft 5.
23 Vgl. bereits *Hensel*, StuW 1928, 397 (407).
24 Dies wird auch durch die Jahresstatistik 2015 des BVerfG deutlich: Gegen Entscheidungen des BFH sind seit 1991 insgesamt 3.203 Verfassungsbeschwerden erhoben worden; davon waren 33 erfolgreich, BVerfG, Jahresstatistik 2015, S. 24.
25 Zum Streit über diesen Vorwurf vgl. *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 101; *Englisch*, DB 2015, 637.
26 Vgl. *Wernsmann*, DVBl. 2015, 1085 mit Nachw. ebd. FN 5.
27 Für die Jahre 1991–2015 zählt die Jahresstatistik 2015 des BVerfG (FN 24) insgesamt 123 Vorlagen aus der Finanzgerichtsbarkeit (S. 28), 69 Vorlagen sind im Bereich des Steuerrechts entschieden worden, von denen 28 erfolgreich waren (eig. Recherche); vgl. aber auch die Zusammenstellung von *Spindler*, in: FS Schaumburg, 2009, S. 169 (178 ff.). Zur Erfolgsquote bei den Verfassungsbeschwerden s. bereits oben FN 24.
28 Vgl. *Schlaich/Korioth*, Das Bundesverfassungsgericht, 10. Aufl. 2015, Rz. 465.
29 BVerfG v. 3.7.1973 – 1 BvQ 2–5/73, BVerfGE 35, 363 (364 f.); v. 4.8.2004 – 1 BvQ 28/04, juris; v. 22.3.2005 – 1 BvQ 2/05, BVerfGE 112, 284 (292); auch außerhalb steuerlicher Verfahren st. Rspr. vgl. nur *Schlaich/Korioth* (FN 28) Rz. 466. Zu möglichen Ausnahmen s. BVerfG v. 21.10.1987 – 1 BvR 1048/87, BVerfGE 77, 130 (135 f.).

sen Fällen an einem „schweren Nachteil" i.S.d. § 32 Abs. 1 BVerfGG fehlt, der durch eine einstweilige Anordnung abgewehrt werden müsste[30]. Zum anderen hat das BVerfG aber durchaus Steuerpflichtige auf die AdV im finanzgerichtlichen Verfahren verwiesen und das Rechtschutzbedürfnis für eine einstweilige Anordnung nach § 32 BVerfGG mit der Begründung verneint, dass auch die Fachgerichte die Frage der Verfassungsmäßigkeit zu prüfen hätten[31]. Die scheinbare Verweigerung des vorläufigen Rechtschutzes gegen Steuergesetze seitens des BVerfG findet ihre Ursache also vor allem in der Arbeitsteilung zwischen den Gerichten (Subsidiarität bzw. Rechtswegerschöpfung).

b) AdV-Entscheidungen der FG

Die FG greifen durchaus häufig auf das Mittel der AdV (§ 69 Abs. 3 FGO) zurück, wenn steuerrechtliche Regelungen, die den Steueranspruch im konkreten Fall begründen, ihrer Auffassung nach verfassungsrechtlich zweifelhaft sind. Einige aktuelle Beispiele:

Kürzlich hat der 7. Senat des Niedersächsischen FG die Vollziehung eines ESt-Bescheids mit der Begründung aufgehoben, die Kinderfreibeträge seien verfassungswidrig zu niedrig[32]. Derselbe Senat hat auch seinen langjährigen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit eines dauerhaft erhobenen Solidaritätszuschlags noch einmal Nachdruck verliehen und – unter Verweis auf seine (zweite) Vorlage zum BVerfG[33] – im Wege vorläufigen Rechtschutzes die Aufhebung der Vollziehung angeordnet[34].

Größere Aufmerksamkeit hat die Kontroverse zur AdV im Fall der Kernbrennstoffsteuer erregt[35]. Während das FG Hamburg und das FG München in mehreren Beschlüssen die AdV wegen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit[36] und der Unionsrechtmäßigkeit[37] des KernbrStG angeordnet hatten[38], hatte das FG Baden-Württemberg vorläufigen Rechtsschutz abgelehnt, weil es die Kernbrennstoffsteuer als verfassungsmäßig (und europarechtskonform) ansah[39]. Der BFH lehnte schließlich in allen Fällen vorläufigen Rechtsschutz gegen die Kernbrennstoffsteuer ab[40].

Aber auch der BFH hat in der jüngeren Vergangenheit vorläufigen Rechtsschutz bei behaupteter Verfassungswidrigkeit gewährt. So setzte der 5. Senat die Vollziehung von gem. § 27 Abs. 19 UStG geänderten USt-Bescheiden mit der Begründung aus, es bestünden ernstliche Zweifel an dessen Verfassungsmäßigkeit[41]. In einem Parallelfall hatte zuvor der 11. Senat des BFH die Entscheidung des FG Münster, AdV zu gewähren[42], ebenfalls gehalten[43].

Wegen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke hat der 1. Senat des BFH die AdV eines angefochtenen KSt-Bescheids (insoweit) gewährt und die entgegenstehende Entscheidung der Vorinstanz[44] aufgehoben[45]. Mit Blick auf das beim BVerfG (seinerzeit) anhängige Normenkontrollverfahren zur Erbschaftsteuer[46] hat der 2. Senat im Jahr 2013 die Vollziehung eines ErbSt-Bescheids aufgehoben[47]

Insgesamt lassen sich für die Jahre 1965 bis 2016 fast 700 Entscheidungen aus der Finanzgerichtsbarkeit finden, bei denen es im AdV-Verfahren nach der FGO zumindest *auch* auf die Verfassungsmäßigkeit der Rechtsgrundlage ankam, in der Mehrheit der Fälle wurde die AdV indes abgelehnt[48].

---

30 Allerdings hat es in einem Fall den ASt. darauf verwiesen, wegen einer möglichen Verfassungswidrigkeit der Lohnsummensteuer Rechtsschutz im finanz- bzw. verwaltungsgerichtlichen Eilverfahren zu suchen, BVerfG v. 17.7.1973 – 1 BvQ 8/73, BVerfGE 35, 379 (381).

31 BVerfG v. 17.7.1973 – 1 BvQ 8/73, BVerfGE 35, 379 (381); v. 24.6.1992 – 1 BvR 1028/91, BVerfGE 86, 382 (389).

32 NdsFG v. 16.2.2016 – 7 V 237/15, juris (Rz. 41).

33 NdsFG v. 21.8.2013 – 7 K 143/08, DStRE 2014, 534 (BVerfG: 2 BvL 6/14). Die erste Vorlage des NdsFG v. 25.11.2009 – 7 K 143/08, EFG 2010, 1071 hatte das BVerfG v. 8.9.2010 – 2 BvL 3/10, BVerfGK 18, 26, als unzulässig verworfen.

34 NdsFG v. 22.9.2015 – 7 V 89/14, EFG 2016, 63 (BFH: II B 91/15).

35 Vgl. *Jatzke*, ZfZ 2010, 278; *Wernsmann*, NVwZ 2011, 1367 und ZfZ 2012, 29; *Drüen*, ZfZ 2012, 309; *Englisch*, StuW 2012, 318; *Kube*, IStR 2012, 553; *Gärditz*, ZfZ 2014, 18. Zur AdV insb. *Seer*, DStR 2012, 325; *Rosenke*, EFG 2012, 955 und *Rüsken*, ZfZ 2015, 20.

36 Vorlage des FG Hamburg v. 29.1.2013 – 4 K 270/11, AW-Prax 2013, 289 (BVerfG: 2 BvL 6/13, anh.).

37 Vorlage des FG Hamburg v. 19.11.2013 – 4 K 122/13, DStRE 2014, 1255. Die unionsrechtlichen Zweifel des FG Hamburg hat der EuGH v. 4.6.2015 – Rs. C-5/14, Celex-Nr. 62014CJ0005 nicht geteilt.

38 FG Hamburg v. 16.9.2011 – 4 V 133/01, EFG 2011, 2103; v. 10.1.2012 – 4 V 288/11, EFG 2012, 955; v. 11.4.2014 – 4 V 154/13, EFG 2014, 1172; FG München v. 4.10.2011 – 14 V 2155/11, DStRE 2012, 48.

39 FG BW v. 11.1.2012 – 11 V 2661/11, EFG 2012, 537; – 11 V 4014/11, BB 2012, 222.

40 BFH v. 9.3.2012 – VII B 171/11, BStBl. II 2012, 418; v. 9.3.2012 – VII B 185/11, BFH/NV 2012, 999; v. 28.8.2012 – VII B 22/12, BFH/NV 2013, 416; v. 25.11.2014 – VIII B 65/14, BStBl. II 2015, 207; VIII B 66/14, n.v.; v. 2.12.2014 – VII B 140, 141/14, n.v.; VII B 138, 139/14, n.v.

41 BFH v. 27.1.2016 – V B 87/15, juris (Rz. 15). Das FG D'dorf v. 3.9.2015 – 1 V 1659/15 A (U), hatte AdV noch abgelehnt.

42 FG Münster v. 21.9.2015 – 5 V 2152/15 U, EFG 2015, 2129.

43 BFH v. 17.12.2015 – XI B 84/15, DStR 2016, 239 (241); vgl. auch FG Nürnberg v. 26.8.2015 – 2 V 1107/15, EFG 2015, 2135; FG D'dorf v. 31.8.2015 – 1 V 1486/15 A (U), EFG 2015, 2131; HessFG v. 13.10.2015 – 1 V 1483/15, juris; SächsFG v. 22.9.2015 – 4 V 1014/15, juris; FG Köln v. 1.9.2015 – 9 V 1376/15, EFG 2015, 2005 (AdV abgelehnt) bzw. FG Münster v. 12.8.2015 – 15 V 2153/15 U, EFG 2015, 1863, 2129; FG B-Bbg v. 3.6.2015 – 5 V 5026/15, EFG 2015, 1490 und NdsFG v. 3.7.2015 – 16 V 95/15, juris (AdV gewährt).

44 FG Münster v. 29.4.2013 – 9 V 2400/12 K, EFG 2013, 1147.

45 BFH v. 18.12.2013 – I B 85/13, BStBl. II 2014, 947.

46 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136–255.

47 BFH v. 21.11.2013 – II B 46/13, BStBl. II 2014, 263. Das FG Münster v. 28.3.2013 – 3 V 620/13 Erb, hatte ein Aussetzungsinteresse noch verneint.

48 Abfrage in der Datenbank juris mit „verfassungswidrig" oder „verfassungsmäßig" im Text und „§ 69 FGO" als angewandter Norm (Stand: 15.3.2016).

2. Linien der Rechtsprechung

a) *Grundsatz: Keine aufschiebende Wirkung und Vermutung der Verfassungsmäßigkeit*

Schon früh hatte der BFH entschieden, dass die Vollziehung eines Steuerbescheids nach § 251 S. 2 RAO[49] auszusetzen sei, „wenn die Möglichkeit zu seiner Aufhebung in dem Sinne besteht, dass die Rechtslage auf Grund gewichtiger Darlegungen des Steuerpflichtigen zweifelhaft ist"[50]. Hierbei sei allerdings die Grundwertung des § 251 S. 1 RAO zu berücksichtigen, der „für das Abgabenrecht den Grundsatz der nicht aufschiebenden Wirkung der Einlegung eines Rechtsmittels" aufstelle[51]. Zumindest in dem Fall, „in dem sich das Interesse des Steuergläubigers und das Interesse des Steuerschuldners die Waage halten", habe „das Interesse des Steuerschuldners gegenüber dem Interesse des Steuergläubigers zurückzutreten"[52]. Wie auch die heutigen Regelungen in §§ 361 Abs. 1 S. 1 AO, 69 Abs. 1 S. 1 FGO ging § 251 RAO grundsätzlich von der „Vorleistungspflicht des Steuerschuldners"[53] aus (gesetzlicher Sofortvollzug)[54].

Wenn der Steuerpflichtige die Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes oder einer einzelnen gesetzlichen Bestimmung rüge, reiche die Möglichkeit der Aufhebung jedoch nicht aus: die „besondere Rechtslage bei Prüfung der Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen" lasse dies nicht zu[55]. Vielmehr müsse „bei Beurteilung der Frage, ob eine gesetzliche Bestimmung mit den Prinzipien der Verfassung vereinbar oder ob sie verfassungswidrig ist, davon ausgegangen werden, dass im parlamentarisch-demokratischen Rechtsstaat die gesetzgebenden Organe die verfassungsmäßigen Grundrechte der Bürger zu achten gewillt sind"[56]. Daher habe „ein ordnungsmäßig erlassenes und verkündetes Gesetz die Vermutung der Verfassungsmäßigkeit für sich"[57]. Hinzu komme, dass „gemäß Art. 100 GG dem BVerfG das ‚Prüfungsmonopol' hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes" zustehe. Weder könnten daher die Gerichte „von sich aus ein Gesetz als verfassungswidrig behandeln" noch könnten „die Verwaltungsbehörden bei der ihnen durch Art. 20 Abs. 3 GG auferlegten Bindung an das Gesetz Zweifeln an dessen Verfassungsmäßigkeit Raum geben", was „natürlich auch dann" gelte, „wenn der Steuerpflichtige die Verfassungswidrigkeit einer Gesetzesnorm behauptet"[58].

b) *Verfassungsrechtliche Bedenken als Aussetzungsgrund*

Das BVerfG ist dieser Position entgegengetreten: Wenn ernstliche Zweifel an der Richtigkeit von Auslegung und Anwendung des Gesetzes die Aussetzung rechtfertigten, so müsse das auch gelten, wenn ernste verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Gültigkeit des Gesetzes selbst erhoben werden könnten; denn auch die vollziehende Gewalt sei nach Art. 20 Abs. 3, Art. 1 Abs. 3 GG an Gesetz und Recht, insbesondere an die Grundrechte gebunden. Der Grundsatz der Gewaltenteilung zwinge nicht zum Vollzug eines Gesetzes, das wahrscheinlich für nichtig erklärt werden müsse[59]. Mit den Voraussetzungen der konkreten Normenkontrolle (Art. 100 GG) befasste sich das BVerfG nicht (§ 251 RAO ermächtigte nur die Verwaltung zur AdV, die Gerichte waren auf die Prüfung von Ermessensfehlern beschränkt[60]), stattdessen weist es darauf hin, dass „[i]n letzter Linie […] Bundesregierung oder Landesregierungen in der Lage [seien], durch Einleitung eines Verfahrens nach Art. 93 Abs. 1 Nr. 2 GG eine Klärung der verfassungsrechtlichen Zweifel herbeizuführen"[61]. Die BFH-Rechtsprechung hat diese verfassungsgerichtliche Rechtsprechung rezipiert und z.B. „ernste Bedenken hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Baulandsteuer" ausreichen lassen, um hier eine AdV zu rechtfertigen[62].

c) *Ernste verfassungsrechtliche Bedenken als „ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit"*

Mit dem Inkrafttreten der FGO (1966)[63], die in § 69 erstmals tatbestandliche Vorgaben für die AdV formuliert, ergeben sich in der Rechtsprechung keine grundlegenden Änderungen, aber doch kleinere Verschiebungen, weil nunmehr unter „ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts" zu subsumieren war.

Solche ernstlichen Zweifel nahm der BFH an, wenn „im Aussetzungsverfahren in rechtlicher oder in tatsächlicher Hinsicht neben für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, gegen die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts sprechende Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung der Tatfragen bewir-

---

49 G. v. 22.5.1931 (RGBl. I 1931, 161); § 251 S. 2 RAO 1931 entsprach § 235 S. 2 RAO 1919.

50 BFH v. 10.9.1954 – III 187/52 S, BStBl. III 1954, 328.

51 BFH v. 10.2.1954 – II 37/53 U, BStBl. III 1954, 116.

52 BFH v. 10.2.1954 – II 37/53 U, BStBl. III 1954, 116; vgl. auch bereits *Hensel*, StuW 1928, 397 (407): „*in dubio pro fisco*".

53 *Koch*, DStZ-A 1958, 161 m. Hinw. auf *Barske*, RAO, 4. Aufl. 1958, S. 42.

54 Hinzu kommt für die Rechtslage nach § 251 S. 2 RAO, dass die Aussetzung in das Ermessen der (Ausgangs-)Behörde gestellt war, so dass statt einer eigenen Ermessensentscheidung des Gerichts nur eine eingeschränkte Überprüfung auf Ermessensfehler und eine Vorlage nach Art. 93 Abs. 1 Nr. 2 GG (abstrakte Normenkontrolle) erfolgen konnte, vgl. auch *Menger*, VerwArch 52 (1961), 305 (306).

55 BFH v. 12.12.1958 – III 332/58 S, BStBl. III 1959, 140; vgl. *Bachof*, AöR 87 (1962), 1 (2 f.); *Menger*, VerwArch 52 (1961), 305 (305 f.); *Hoffmann*, JZ 1961, 193 (194 f.); *Felix*, in: ders., Vom Rechtsschutz im Steuerrecht, 1960, S. 227 ff.; *Birk* (FN 1) S. 169.

56 BFH v. 12.12.1958 – III 332/58 S, BStBl. III 1959, 140; v. 28.2.1958 – III 125/57 S, BStBl. III 1958, 194.

57 BFH v. 12.12.1958 – III 332/58 S, BStBl. III 1959, 140 m. Hinw. auf VG Gelsenkirchen v. 30.7.1957 – 3 L 61/57, NWB Fach 1 S. 166 (Nr. 933/57).

58 BFH v. 12.12.1958 – III 332/58 S, BStBl. III 1959, 140.

59 BVerfG v. 21.2.1961 – 1 BvR 314/60, BVerfGE 12, 180 (186 f.); vgl. auch BFH v. 17.12.1965 – III 16/65 U, BStBl. III 1966, 132.

60 Siehe oben FN 54.

61 BVerfG v. 21.2.1961 – 1 BvR 314/60, BVerfGE 12, 180 (186).

62 BFH v. 17.12.1965 – III R 16/65 U, BStBl. III 1966, 132; ähnlich BFH v. 23.11.1965 – VII 79/65 S, BStBl. III 1966, 79.

63 G. v. 6.10.1965, BGBl. I, 1477.

ken"[64]. Im Gegensatz zur (inzwischen) h.M. zu § 80 Abs. 4 S. 3 VwGO[65] reicht es also aus, wenn der Erfolg des Rechtsbehelfs im Hauptsacheverfahren mindestens ebenso wahrscheinlich ist wie der Misserfolg[66].

Für die Frage der Verfassungsmäßigkeit blieb es bei der früheren Rechtsprechung, nach der „ernste verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Gültigkeit eines Gesetzes die AdV rechtfertigen"[67]. Die Auffassung des 5. BFH-Senats, die anfängliche Unwirksamkeit eines Gesetzes lasse die Gültigkeit auch eines noch nicht bestandskräftigen Steuerbescheids unberührt, hat sich demgegenüber nicht durchgesetzt[68]. Zwar wurde für Gleichheitsverstöße bereits die Frage aufgeworfen, welche relative Abweichung als verfassungswidrig anzusehen sei, und ob nicht die (gleichbehandelnde) Neuregelung durch den Gesetzgeber abgewartet werden müsse[69]. Der BFH ging jedoch davon aus, dass die Gesetzesbindung nicht zu einer Anwendung der möglicherweise verfassungswidrigen einfach-gesetzlichen Regelungen verpflichte, sondern die Gerichte im Gegenteil „nach Maßgabe des Art. 100 Abs. 1 GG den Grundrechten, welche die Rechtsprechung als unmittelbar geltendes Recht binden (Art. 1 Abs. 3 GG), widersprechende Vorschriften unangewendet lassen [müssten] (Art. 20 Abs. 3 GG)"[70]. Die Gerichte dürften eine ihrer Rechtsauffassung nach nichtige Vorschrift nicht anwenden, „soweit sie nicht durch eine gesetzeskräftige Entscheidung des BVerfG (Art. 94 Abs. 2 S. 1 GG), welche die Vereinbarkeit dieser Vorschrift mit dem Grundgesetz bejaht hat, gebunden werden (Art. 97 Abs. 1 GG)"[71].

d) Verfassungsrechtliche Bedenken als „atypischer Fall"

Zudem gestaltete § 69 Abs. 2 S. 2 FGO[72] die Aussetzung erstmalig als Sollvorschrift aus, im Rahmen derer nicht nur wie zuvor das Ermessen der (Ausgangs-)Behörde (eingeschränkt) überprüft werden konnte, sondern dem Gericht über § 69 Abs. 3 S. 1 FGO erstmals *eigenes* (wenngleich gebundenes[73]) Ermessen eingeräumt wurde. Zunächst für indirekte Steuern, im Fall der Überwälzbarkeit, hat die Rechtsprechung ein „berechtigtes Interesse" an der Aussetzung verlangt[74] und die Breitenwirkung[75] der mit dem „Vorwurf" der Verfassungswidrigkeit einhergehenden vorläufigen Suspendierung einer steuergesetzlichen Regelung im Rahmen des Ermessens als „atypischen Fall" berücksichtigt[76].

Eine Wendung ergibt sich mit dem – schon eingangs zitierten – BFH-Beschluss zur AdV im Fall der Investitionshilfeabgabe[77]. Die Grundsätze des § 69 Abs. 2 S. 2 FGO seien zwar auch dann anzuwenden, „wenn die Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts mit verfassungsrechtlichen Bedenken gegen eine dem Bescheid zugrunde liegende Norm begründet werden"[78]. Auch seien „an die Zweifel hinsichtlich der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts […], wenn die Verfassungswidrigkeit von Normen geltend gemacht wird, keine strengeren Anforderungen zu stellen, als im Falle der Geltendmachung fehlerhafter Rechtsanwendung"[79]. Allerdings rechtfertigten die ernstlichen Zweifel nicht zwangsläufig auch die AdV. Ausnahmsweise könne von dem „soll" abgewichen werden (atypischer Fall), wenn „ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit sich aus der Verfassungsmäßigkeit einer Norm ergeben, der AdV aber schwerwiegende öffentliche Interessen entgegenstehen würden"[80]. Entscheidend sei „die im Streitfall gebotene Beachtung der Verwerfungskompetenz des BVerfG", weil eine AdV-Entscheidung „in der praktischen Auswirkung einem zeitweiligen Außerkraftsetzen des InvHG gleichkommen"[81] würde.

Obwohl die Entscheidung zum Investitionshilfegesetz insoweit einen Sonderfall betraf, als die Abgabe im Vergleich zu „normalen" Steuergesetzen besonders „zeitbezogen" war, weil sie den Zweck hatte, „im Interesse einer alsbaldigen Belebung der Wirtschaft kurzfristig

64 Vgl. grundl. BFH v. 10.2.1967 – III B 9/66, BStBl. III 1967, 182 (183); v. 5.3.1979 – GrS 5/77, BStBl. II 1979, 570 (573); BVerfG v. 11.10.2010 – 2 BvR 1710/10, NVwZ-RR 2011, 305 (306 f.) sowie aus neuerer Zeit BFH v. 3.4.2013 – V B 125/12, BStBl. II 2013, 973 (975); v. 2.11.2015 – VII B 68/15, BFH/NV 2016, 173 (174); v. 27.1.2016 – V B 87/15, DStR 2016, 470 (471), st. Rspr.; s.a. *Birkenfeld*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 69 FGO, Rz. 287 (Jan. 2016); *Buciek*, DStJG 18 (1995), S. 149 (169); *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 69 FGO, Tz. 89 (Juli 2015).

65 OVG RP v. 2.2.1984 – 6 D 2/83, NJW 1986, 1004 (1005); OVG NW v. 25.8.1988 – 3 B 2564/85, NVwZ-RR 1990, 54 f.; zur Abkehr vom Ansatz der Finanzgerichtsbarkeit vgl. *Schoch*, in: Schoch/Schneider/Bier, VwGO, § 80 Rz. 283 f. (Okt. 2015).

66 BFH v. 10.2.1967 – III B 9/66, BStBl. III 1967, 182 (183); v. 5.3.1979 – GrS 5/77, BStBl. II 1979, 570 (573), st. Rspr.; vgl. *Buciek* (FN 64) S. 149 (169–171); *Schoch* (FN 65) § 80 VwGO Rz. 283.

67 BFH v. 10.2.1967 – III B 9/66, BStBl. III 1967, 182 (185) m. Hinw. auf BVerfG v. 21.2.1961 – 1 BvR 314/60, BVerfGE 12, 180 (186); ähnlich BFH v. 9.12.1969 – II B 40-41/69, BStBl. II 1970, 121; v. 24.2.1971 – II B 48/70, BStBl. II 1971, 394.

68 BFH v. 22.7.1969 – V B 11/69, BStBl. III 1969, 564; a.A. BFH v. 11.11.1969 – II S 4/69, BStBl. II 1970, 71; s. dazu auch *Söhn*, NJW 1970, 315.

69 NdsFG v. 15.2.1972 – III B 154/70, EFG 1972, 289 (290 f.); s. auch unten FN 91.

70 BFH v. 19.7.1972 – II B 11/72, BStBl. II 1972, 767 (769).

71 BFH v. 19.7.1972 – II B 11/72, BStBl. II 1972, 767 (769).

72 Parallel dazu wurde § 242 Abs. 2 S. 2 RAO angepasst, s. § 162 G. v. 6.10.1965, BGBl. I, 1477 (1502).

73 Dazu *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 5 AO Rz. 56 (April 2013).

74 BFH v. 6.2.1967 – VII B 46/66, BStBl. III 1967, 123; v. 28.6.1967 – VII B 12/66, BStBl. III 1967, 513; v. 30.4.1969 – VII V 16/68, BStBl. II 1969, 528 – jeweils zur Eingangsabgabe; vgl. auch *Schallmoser*, DStR 2010, 297 (298).

75 Zur „weittragenden Bedeutung" von Entscheidungen mit denen „einzelne FG Steuergesetze wegen angenommener Verfassungswidrigkeit für nicht anwendbar halten" s. auch BFH v. 28.11.1977 – GrS 4/77, BStBl. II 1978, 229 (232).

76 S. FN 74. Anders noch z.B. BFH v. 24.2.1971 – II B 48/70, BStBl. II 1971, 394; v. 19.7.1972 – II B 11/72, BStBl. II 1972, 767; BFH v. 1.2.1983 – VIII B 33/82, juris; v. 1.8.1985 – VI B 192/84, BFH/NV 1986, 54.

77 BFH v. 10.2.1984 – III B 40/83, BStBl. II 1984, 454.

78 BFH v. 10.2.1984 – III B 40/83, BStBl. II 1984, 454 (455).

79 BFH v. 10.2.1984 – III B 40/83, BStBl. II 1984, 454 (455).

80 BFH v. 10.2.1984 – III B 40/83, BStBl. II 1984, 454 (457).

81 BFH v. 10.2.1984 – III B 40/83, BStBl. II 1984, 454 (457).

finanzielle Mittel zur Ankurbelung des Wohnungsbaues zu beschaffen"[82], wurde das öffentliche Interesse an einer geordneten Haushaltsführung zu einem wesentlichen Aspekt in AdV-Verfahren[83].

e) Öffentliches Interesse am Vollzug der Steuergesetze

Das BVerfG hat diese Interpretation des § 69 FGO vor dem Hintergrund der Rechtsschutzgarantie akzeptiert. Eine solche Interessenabwägung verstoße nicht grundsätzlich gegen den aus Art. 19 Abs. 4 GG folgenden Anspruch auf einen umfassenden und effektiven gerichtlichen Schutz, solange die Aussetzung die Regel, der sofortige Vollzug des Verwaltungsakts hingegen die Ausnahme bleibe. Im Ausnahmefall könnten überwiegende öffentliche Belange es rechtfertigen, den Rechtsschutzanspruch des Grundrechtsträgers einstweilen zurückzustellen[84]. Insbesondere der Gesichtspunkt der „Breitenwirkung", das „öffentliche Interesse an einer geordneten öffentlichen Haushaltswirtschaft", könne eine Ablehnung der AdV rechtfertigen, wenn es anderenfalls „in den öffentlichen Haushalten allein auf Grund von Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit eines Steuergesetzes zumindest zeitweise zu Einnahmeausfällen in Milliardenhöhe" kommen würde[85].

Später ergänzt das BVerfG das fiskalische Interesse durch das allgemeinere öffentliche Interesse am Vollzug parlamentarischer Gesetze: Die Interessenabwägung dürfe „dem Umstand Rechnung [tragen], dass die Normen, deren Verfassungsmäßigkeit in Zweifel gezogen wird und auf denen die angefochtenen Verwaltungsakte beruhen, Gültigkeit beanspruchen, solange das BVerfG ihre Verfassungswidrigkeit nicht festgestellt hat"[86].

In der Folge wurden die Anforderungen für ein berechtigtes Interesse an der Aussetzung in der Rechtsprechung des BFH zunächst strenger („Der Individualanspruch auf vorläufigen Rechtsschutz hätte nur dann Vorrang vor ‚dem rechtsstaatlichen Anliegen eines allgemeinen Normenvollzugs', wenn durch die vorläufige Vollziehung ‚irreparable Nachteile' drohten […] oder wenn das zu versteuernde Einkommen abzgl. der darauf zu entrichtenden Steuer unter dem sozialhilferechtlich garantierten Existenzminimum läge"[87]) und das Erfordernis eines überwiegenden „berechtigten Interesses" am vorläufigen Rechtsschutz zur ständigen Rechtsprechung[88]. Erst in jüngerer Zeit scheint das „berechtigte Interesse" – insbesondere soweit es sich auf die staatlichen Haushaltsinteressen bezieht[89] – wieder zugunsten der „Soll"-Vermutung bei ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit in den Hintergrund zu treten[90].

f) Prognose des verfassungsgerichtlichen Rechtsfolgenausspruchs?

Zwischenzeitlich hatte der 2. Senat des BFH zudem – nachdem es schon früher entsprechende Ansätze gab[91] – versucht, den Aspekt des Geltungsanspruchs mit dem Hinweis darauf zu verstärken, dass das BVerfG vielfach keine Nichtigkeit steuerlicher Normen tenoriert, sondern „unter Berücksichtigung überwiegender Gemeinschaftsinteressen […] dem Gesetzgeber eine angemessene Frist" für die Neuregelung setzt[92]. So könnten es z.B. die „Erfordernisse verlässlicher Finanz- und Haushaltsplanung und eines gleichmäßigen Verwaltungsvollzugs für Zeiträume einer weitgehend schon abgeschlossenen Veranlagung […] rechtfertigen, eine bisherige, mit dem Grundgesetz unvereinbare Besteuerung für zurückliegende Kalenderjahre weiter anzuwenden"[93]. Das Gericht dürfe im vorläufigen Rechtsschutz „keine weitergehende Entscheidung" treffen, „als vom BVerfG zu er-

82 BFH v. 10.2.1984 – III B 40/83, BStBl. II 1984, 454 (457).

83 BFH v. 6.11.1987 – III B 101/86, BStBl. II 1988, 134; v. 20.7.1990 – III B 144/89, BStBl. II 1991, 104; v. 9.10.1991 – III B 51/91, BStBl. II 1992, 91; v. 27.11.1991 – III B 115/91, BFH/NV 1992, 304; v. 14.4.1992 – VIII B 114/91, BFH/NV 1993, 165; v. 21.5.1992 – X B 106/91, BFH/NV 1992, 721; anders aber z.B. BFH v. 25.7.1991 – III B 555/90, BStBl. II 1991, 876; zur „ernsthaften Gefährdung der staatlichen Haushaltsführung" s. auch bereits *Söhn*, NJW 1970, 315 (317).

84 BVerfG v. 6.4.1988 – 1 BvR 146/88, InfStW 1989, 335. Die „Ausnahme" bezog sich jedoch, wie BVerfG v. 19.6.1973 – 1 BvL 39/69, BVerfGE 35, 263 (274); v. 24.4.1974 – 2 BvR 236/74, BVerfGE 37, 150 (153) und v. 2.5.1984 – 2 BvR 1413/83, BVerfGE 67, 43 (58) zeigen, nicht auf den gesetzlichen Sofortvollzug, sondern auf Fälle der Wiederherstellung der a.W. und auch nicht spezifisch auf verfassungsrechtliche Zweifel.

85 BVerfG v. 6.4.1988 – 1 BvR 146/88, juris Rz. 10.

86 BVerfG v. 3.4.1992 – 2 BvR 283/92, BB 1992, 1772; einschränkend BVerfG v. 24.6.1992 – 1 BvR 1028/91, BVerfGE 86, 382 (389).

87 BFH v. 19.8.1994 – X B 318/93, BFH/NV 1995, 143.

88 BFH v. 21.5.1992 – X B 106/91, BFH/NV 1992, 721; v. 17.3.1994 – VI B 154/93, BStBl. II 1994, 567; v. 30.1.2001 – VII B 291/00, BFH/NV 2001, 1031; v. 15.12.2000 – IX B 128/99, BStBl. II 2001, 411; v. 6.11.2001 – II B 85/01, BFH/NV 2002, 508; v. 27.8.2002 – XI B 94/92, BStBl. II 2003, 18 (19); v. 9.3.2012 – VII B 171/11, BStBl. II 2012, 418 (s.a. FN 40); v. 18.12.2013 – I B 85/13, BStBl. II 2014, 947 (951); v. 19.3.2014 – III B 74/13, BFH/NV 2014, 1032; v. 15.4.2014 – II B 71/13, BFH/NV 2015, 7; v. 25.11.2014 – VII B 65/14, BStBl. II 2015, 207 (209, 212).

89 BFH v. 11.6.2003 – IV B 47/03, BStBl. II 2003, 661 (663); v. 23.8.2007 – VI B 42/07, BStBl. II 2007, 799 (801); v. 25.8.2009 – VI B 69/09, BStBl. II 2009, 826 (828); vgl. auch *Seer* (FN 64) § 69 FGO, Tz. 96; *Specker*, DStZ 2010, 800 (803).

90 Vgl. BFH v. 17.12.2015 – XI B 84/15, DStR 2016, 390; v. 27.1.2016 – V B 87/15, DB 2016, 453; v. 21.11.2013 – II B 46/13, BStBl. II 2014, 163 (266); v. 18.12.2013 – I B 85/13, BStBl. II 2014, 947 (952); krit. auch bereits BFH v. 9.5.2012 – I B 18/12, BFH/NV 2012, 1489 (1491). Ähnlich *Seer*, DStR 2012, 325 (327).

91 BFH v. 6.11.1987 – III B 101/86, BStBl. II 1988, 134 (136); v. 2.8.1988 – III B 12/88, BFHE 154, 123; v. 27.2.1989 – III B 138/87, juris; v. 20.7.1990 – III B 144/89, BStBl. II 1991, 104 sowie NdsFG v. 15.2.1972 – III B 154/70, EFG 1972, 289 (291); dagegen aber BFH v. 19.7.1972 – II B 11/72, BStBl. II 1972, 767 (769).

92 BFH v. 11.6.1986 – II B 49/83, BStBl. II 1986, 782 (785); andere Senate sind dem nicht gefolgt, der 1. Senat hat die Frage (allerdings mit Hinweis auf die a.A. von *Gosch*, in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 69 FGO, Rz. 180.1 [Okt. 2010]) offengelassen, vgl. BFH v. 13.3.2012 – I B 111/11, BStBl. II 2012, 611 (617); v. 9.5.2012 – I B 18/12, BFH/NV 2012, 1489 (1491). Ausf. *Wernsmann*, Das gleichheitswidrige Steuergesetz, Berlin 2000, S. 75 ff.

93 BFH v. 17.7.2003 – II B 20/03, BStBl. II 2003, 807 (809).

warten" sei[94]. Dies gelte insbesondere bei Rügen des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG), „weil die Gleichheitswidrigkeit nicht zu bestimmten Folgerungen zwinge, der Gesetzgeber vielmehr mehrere Möglichkeiten habe, den verfassungswidrigen Zustand zu beseitigen"[95].

Allerdings hat der Senat diese Rechtsprechung nach heftiger Kritik[96] inzwischen wieder aufgegeben. Es sei „nicht gerechtfertigt, aufgrund einer Prognose über die Entscheidung des BVerfG vorläufigen Rechtsschutz generell auszuschließen"[97]. Der vorläufige Rechtsschutz müsse „im Hinblick auf Art. 19 Abs. 4 GG auch effektiv durchsetzbar sein und [dürfe] nicht deshalb leerlaufen, weil das BVerfG möglicherweise in einem Normenkontrollverfahren eine Weitergeltung verfassungswidriger Normen anordnet"[98].

Auch wenn die Rechtsprechung in diesem „sensiblen Rechtsbereich"[99] nach wie vor keine einheitliche Linie entwickelt hat[100], lässt sich der aktuelle Stand wie folgt skizzieren: Die nach § 69 Abs. 2 S. 1 FGO erforderliche Ermessensentscheidung wird regelmäßig durch das „Soll" in § 69 Abs. 2 S. 2 FGO soweit „vorgeprägt"[101], dass nur in atypischen Fällen eine Aussetzung trotz ernstlicher Zweifel abgelehnt werden kann. Ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes werden tatbestandlich gleichgesetzt mit „ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts" (§ 69 Abs. 2 S. 2 FGO); an die Annahme verfassungsrechtlicher Zweifel jedenfalls keine strengeren Anforderungen gestellt als an die Annahme einfach-gesetzlicher Zweifel[102]. Uneinheitlich wird aber die Frage beantwortet, ob und inwieweit die Breitenwirkung einer vorläufigen Nichtanwendung – budgetär oder mit Blick auf den allgemeinen Geltungsanspruch parlamentarischer Gesetze – einen „atypischen Fall" begründet, in dem zusätzlich ein (besonderes) berechtigtes Interesse des Antragstellers an der AdV erforderlich ist.

III. Effektiver Rechtsschutz gegen den Geltungsanspruch der Norm

Verfassungsrechtliche Fragestellungen sind im Steuerrecht zumeist sowohl weitreichend als auch komplex. Die fiskalischen Auswirkungen einer flächendeckenden Nichtanwendung von Steuergesetzen können verheerend sein, die Frage, wann der Steuergesetzgeber die verfassungsrechtlichen Grenzen überschreitet, ist nicht immer leicht zu beantworten – vor allem, wenn man nicht in jeder abweichenden Auffassung oder Systemwidrigkeit gleich einen Verfassungsverstoß zu erkennen vermag[103]. Warum sollte es also schon bei summarischer Betrachtung und Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit erlaubt sein, Gesetze vorläufig nicht anzuwenden? Denn immerhin sind doch Verwaltung und Rechtsprechung an Gesetz und Recht gebunden (Art. 20 Abs. 3 GG). Und speziell für das Steuerrecht gilt eine besonders strenge Form der Gesetzesbindung: „Die Finanzbehörden haben", so sieht es § 85 AO vor, „die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben".

Allerdings umfasst die Bindung an Gesetz und Recht aus Art. 20 Abs. 3 GG auch das höherrangige Recht; insbesondere sind alle drei Gewalten an die Grundrechte gebunden, Art. 1 Abs. 3 GG. Neben dem (Anwendungs-)Vorrang des Europarechts[104] ist die vermutete Verfassungswidrigkeit, die in Betracht kommende Nichtigkeit einer gesetzlichen Regelung, daher durchaus ein möglicher Grund für deren Nichtanwendung. Die entscheidende Frage ist, ob und unter welchen Voraussetzungen diese Nichtigkeit schon im Rahmen der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes vorweg- oder jedenfalls angenommen werden kann – obwohl die Unvereinbarkeit mit dem Grundgesetz, für deren Feststellung es eigene Verfahren gibt (insb. Art. 93 Abs. 1 Nr. 2, Art. 100 Abs. 1 GG), noch gar nicht feststeht.

1. Verfassungsrechtliche Einordnung des Problems

Das Problem, vorläufigen Rechtsschutz mittelbar auch gegen belastende Gesetze zu erhalten, liegt in einem Schnittbereich zwischen zwei verfassungsrechtlichen Vorgaben, die nicht ohne weiteres in Einklang zu bringen sind. Dies sind einerseits die Garantie eines effektiven Rechtsschutzes gegen die öffentliche Gewalt, die in Art. 19 Abs. 4 GG gegeben wird, andererseits der besondere Geltungsanspruch der formellen – vom parlamentarischen Gesetzgeber erlassenen – Gesetze, der vor allem in Art. 100 Abs. 1 GG zum Ausdruck kommt[105].

---

94 BFH v. 11.9.1996 – II B 32/96, BFH/NV 1997, 270 (271); v. 17.7.2003 – II B 20/03, BStBl. II 2003, 807 (808 f.); v. 5.4.2011 – II B 153/10, BStBl. II 2011, 942 (943); v. 4.5.2011 – II B 151/10, BFH/NV 2011, 1395 (1396).

95 BFH v. 17.7.2001 – II B 20/03, BStBl. II 2003, 807 (809).

96 Vgl. die Nachweise in BFH v. 21.11.2013 – II B 46/13, BStBl. II 2014, 263 (266), z.B. *Seer* (FN 64) § 69 FGO, Tz. 96 („prognostische Rechtsfolgenlotterie"); *Gosch* (FN 92) § 69 FGO, Rz. 180.1 („Kaffeesatzprognostik").

97 BFH v. 21.11.2013 – II B 46/13, BStBl. II 2014, 263 (266).

98 BFH v. 21.11.2013 – II B 46/13, BStBl. II 2014, 263 (266); v. 18.12.2013 – I B 85/13, BStBl. II 2014, 947 (952).

99 *Gosch* (FN 92) § 69 FGO, Rz. 180.1.

100 Vgl. *Seer* (FN 64) § 69 FGO, Tz. 96: „Judikatur nach wie vor uneinheitlich".

101 *Seer* (FN 64) § 69 FGO, Tz. 82; *ders.*, DStR 2012, 325 (327) spricht insoweit von einer „Ermessensreduzierung auf Null", diese unterscheidet sich jedoch vom „Soll" durch das abweichende Regel-Ausnahme-Verhältnis: Die Ermessensreduzierung ist die Ausnahme, während die Soll-Vorschrift den Regelfall vorgibt, vgl. *Wernsmann* (FN 73) § 5 AO, Rz. 136 f.

102 Z.T. wird mit einem Erst-Recht-Schluss argumentiert, vgl. *Seer* (FN 64) § 69 FGO, Tz. 97; zu diesem Argument bereits *Koch*, DStZ-A 1958, 161 (162).

103 Vgl. zur Kritik *Ipsen*, NJW 2005, 2201 (2202); *Droege*, StuW 2011, 105 (112); *Tappe*, JZ 2016, 27 (28); *Wernsmann*, DVBl. 2015, 1085 (1089).

104 Dazu *Desens*, EuGRZ 2011, 211 ff.; *Wernsmann* (FN 73) § 4 AO, Rz. 255 ff. (Nov. 2014); zur Behandlung im vorläufigen Rechtsschutz s. *Birkenfeld* (FN 64) § 361 AO, Rz. 210 ff. und § 69 FGO, Rz. 337; *Gosch* (FN 92) § 69 FGO, Rz. 137; *Seer* (FN 64) § 69 FGO, Tz. 98 ff.

105 Gegen eine „Vermutung der Verfassungsmäßigkeit" aber *Schmitt*, Richtervorlagen im Eilverfahren, 1997, S. 75–80.

a) Prüfungsrecht der Gerichte, aber Verwerfungsmonopol des BVerfG

Jeder Richter hat das Recht (und wegen Art. 20 Abs. 3 GG auch die Pflicht)[106], zu prüfen, ob das in einem konkreten Rechtsstreit anzuwendende Gesetz verfassungsmäßig und gültig ist. In Art. 100 GG wird dieses Recht vorausgesetzt[107]. Allerdings verwehrt es Art. 100 Abs. 1 GG dem Gericht, die Verfassungswidrigkeit des Gesetzes zur Grundlage seiner Entscheidung zu machen, bevor das Verfassungsgericht die Ungültigkeit des Gesetzes festgestellt hat[108] (Verwerfungsmonopol)[109]. Im Hauptsacheverfahren wäre es einem Gericht nicht gestattet, ein formelles und nachkonstitutionelles[110] Gesetz wegen seiner mutmaßlichen Verfassungswidrigkeit unangewendet zu lassen: Wenn das Gericht das Gesetz für verfassungswidrig hält, muss es das Verfahren aussetzen und die Entscheidung des BVerfG abwarten. Insofern unterscheidet sich der Fall vom Europarecht und von anderen Bereichen des Anwendungsvorrangs, z.B. wenn Kollisionsregeln angewandt werden.

Zweck des Art. 100 Abs. 1 GG ist es nach st. Rspr. des BVerfG, „die Autorität des unter der Herrschaft des Grundgesetzes tätig gewordenen Gesetzgebers zu wahren und zu verhüten, dass sich jedes einzelne Gericht über den Willen des Gesetzgebers hinwegsetzt, indem es die von ihm erlassenen Gesetze nicht anwendet“[111]. Gesetze sollen bis zur allgemeinverbindlichen Feststellung ihrer Nichtigkeit oder Unwirksamkeit durch das BVerfG befolgt werden[112]. Zudem soll mit der Vorlagepflicht und der alleinigen Normverwerfungskompetenz auch vermieden werden, dass über die Gültigkeit von Gesetzen einander widersprechende Gerichtsentscheidungen ergehen[113]. Folgerungen aus der Verfassungswidrigkeit eines förmlichen Gesetzes darf der Richter erst nach deren Feststellung durch das BVerfG ziehen[114].

Voraussetzung für die Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG ist die Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit[115]. Die Gerichte können zwar die Verfassungs*mäßigkeit* eines anzuwendenden Gesetzes in eigener Zuständigkeit bejahen. Wenn sie diese aber verneinen wollen und ihre Entscheidung von der Gültigkeit des Gesetzes abhängig ist, müssen sie zuvor die Entscheidung des BVerfG einholen. Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit oder bloße Bedenken reichen hier, im Gegensatz zur Normenkontrolle nach Art. 93 Abs. 1 Nr. 2 GG, nicht aus[116]. Vielmehr muss sich das Gericht „seine Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit der Norm in Auseinandersetzung mit den hierfür wesentlichen Gesichtspunkten, insbesondere auch den Erwägungen des Gesetzgebers“ bilden, bevor es das BVerfG anruft[117]. Dies hat Folgen für die Formulierung eines (zulässigen) Vorlagebeschlusses: Die Darlegungen zur Verfassungswidrigkeit der Norm müssen den verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab nennen und die für die Überzeugung des Gerichts maßgebenden Erwägungen nachvollziehbar darlegen[118].

b) Keine Vorlagepflicht im vorläufigen Rechtsschutz

Ausnahmen von diesen Grundsätzen gelten nach der Rechtsprechung des BVerfG jedoch im vorläufigen Rechtsschutz. Man ist sich zunächst einig, dass eine Vorlage an das BVerfG gem. Art. 100 Abs. 1 GG im AdV-Verfahren nicht in Betracht kommt. Das Aussetzen eines Eil-Verfahrens im vorläufigen Rechtsschutz ist ersichtlich ineffektiv und mit Art. 19 Abs. 4 GG nicht vereinbar[119]. Auch das Aussetzen mit dem Ziel einer einstweiligen Anordnung durch das BVerfG gem. § 32 BVerfGG, über die schneller entschieden werden könnte, wird nur vereinzelt in Erwägung gezogen[120]. Das BVerfG selbst hat deutlich gemacht, dass es diesen Weg nicht für gangbar hält[121] und bezieht das Verwerfungsmonopol aus Art. 100 Abs. 1 GG ausdrücklich nicht auf den vorläufigen Rechtsschutz[122]. Die Fachgerichte seien „nicht gehindert, schon vor der im Hauptsacheverfahren einzuholenden Entscheidung des BVerfG auf der Grundlage ihrer Rechtsauffassung vorläufigen Rechtsschutz zu gewähren, wenn dies nach den Umständen des Falles im Interesse eines effektiven Rechtsschutzes geboten erscheint und die Hauptsacheentscheidung dadurch nicht vorweggenommen wird“[123].

106 *Stern*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar GG, Art. 100 Rz. 9 (Juli 1967).

107 BVerfG v. 15.7.1953 – 1 BvL 7/53, BVerfGE 2, 406 (410 f.); v. 31.1.1978 – 2 BvL 8/77, BVerfGE 47, 146 (164 f.); *Pieroth*, in: Jarass/Pieroth, GG, 13. Aufl. 2014, Art. 100 Rz. 2; *Schlaich/Korioth* (FN 28) Rz. 135; *Stern* (FN 106) Art. 100 Rz. 6.

108 BVerfG v. 31.1.1978 – 2 BvL 8/77, BVerfGE 47, 146 (165).

109 BVerfG v. 19.2.1957 – 1 BvL 13/54, BVerfGE 6, 222 (232); *Pieroth* (FN 107) Art. 100 Rz. 2; *Schlaich/Korioth* (FN 28) Rz. 135. BVerfG v. 24.2.1953 – 1 BvL 21/51, BVerfGE 2, 124 (131) spricht noch von „Feststellungsmonopol“.

110 Dazu *Schlaich/Korioth* (FN 28) Rz. 137.

111 BVerfG v. 20.3.1952 – 1 BvL 12/51, BVerfGE 1, 184 (195, 197); v. 18.12.1984 – 2 BvL 22/82, BVerfGE 68, 337 (344 f.); v. 12.5.1992 – 1 BvL 7/89, BVerfGE 86, 71 (77); v. 21.12.1997 – 2 BvL 6/95, BVerfGE 97, 117 (122).

112 BVerfG v. 21.12.1997 – 2 BvL 6/95, BVerfGE 97, 117 (122); v. 27.9.2005 – 2 BvL 11/02, BVerfGE 114, 303 (310); v. 16.12.2014 – 1 BvR 2142/11, BVerfGE 138, 64 (90).

113 BVerfG v. 21.12.1997 – 2 BvL 6/95, BVerfGE 97, 117 (122); v. 24.1.2012 – 1 BvL 21/11, BVerfGE 130, 131 (141); v. 16.12.2014 – 1 BvR 2142/11, BVerfGE 138, 64 (91).

114 BVerfG v. 31.1.1989 – 1 BvL 17/87, BVerfGE 79, 256 (266); v. 24.6.1992 – 1 BvR 1028/91, BVerfGE 86, 382 (389).

115 Vgl. *Schlaich/Korioth* (FN 28) Rz. 145.

116 BVerfG v. 20.3.1952 – 1 BvL 12/51, BVerfGE 1, 184 (188 f.), st. Rspr.

117 BVerfG v. 12.5.1992 – 1 BvL 7/89, BVerfGE 86, 71 (77).

118 BVerfG v. 12.5.1992 – 1 BvL 7/89, BVerfGE 86, 71 (77 f.).

119 So auch *W.-R. Schenke*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar GG, Art. 19 Abs. 4, Rz. 686 (Dez. 2009).

120 *Erichsen*, Jura 1982, 88 (95 f.); dagegen BVerfG v. 24.6.1992 – 1 BvR 1028/91, BVerfGE 86, 382 (389); ausf. dazu *Schmitt* (FN 105) S. 283 ff., aber auch S. 80: keine Entscheidungserheblichkeit.

121 BVerfG v. 17.7.1973 – 1 BvQ 8/73, BVerfGE 35, 379 (381); vgl. auch BVerfG v. 11.10.2010 – 2 BvR 1710/10, DStR 2010, 2296 (2298).

122 BVerfG v. 31.1.1989 – 1 BvL 17/87, BVerfGE 79, 256 (266); v. 24.6.1992 – 1 BvR 1028/91, BVerfGE 86, 382 (389).

123 BVerfG v. 24.6.1992 – 1 BvR 1028/91, BVerfGE 86, 382 (389).

c) Effektiver Rechtsschutz i.S.d. Art. 19 Abs. 4 GG

Neben der allgemeinen Verfassungsbindung ist Art. 19 Abs. 4 GG das stärkste Argument für eine vorläufige Nichtanwendung des möglicherweise verfassungswidrigen Gesetzes. Das Verfahrensgrundrecht garantiert nicht nur ein formelles Recht und die theoretische Möglichkeit, die Gerichte anzurufen, sondern auch die Effektivität des Rechtsschutzes; der Bürger hat einen substantiellen Anspruch auf eine tatsächlich wirksame gerichtliche Kontrolle[124]. Art. 19 Abs. 4 GG kommt nicht nur die Aufgabe zu, jeden Akt der Exekutive, der in Rechte des Bürgers eingreift, vollständig der richterlichen Prüfung zu unterstellen, sondern auch irreparable Entscheidungen, wie sie durch die sofortige Vollziehung einer hoheitlichen Maßnahme eintreten können, soweit als möglich auszuschließen[125]. Daraus folgt, dass gerichtlicher Rechtsschutz namentlich in Eilverfahren so weit wie möglich der Schaffung solcher vollendeten Tatsachen zuvorzukommen hat, die dann, wenn sich eine Maßnahme bei (endgültiger) richterlicher Prüfung als rechtswidrig erweist, nicht mehr rückgängig gemacht werden können[126].

Ob eine vorläufige Nichtanwendung mutmaßlich verfassungswidriger Steuergesetze tatsächlich aus Art. 19 Abs. 4 GG abzuleiten ist, oder sogar zwingend daraus folgt[127], erscheint aber aus zwei Gründen fraglich. Zum einen ist in der ersten Alternative des § 69 Abs. 2 S. 2 FGO („ernstliche Zweifel") die „Schaffung vollendeter Tatsachen" nahezu ausgeschlossen, weil die verfassungswidrige Steuer unproblematisch (und verzinst) zurückerstattet werden kann. Wenn hingegen durch die Vollziehung der angefochtenen Steuerbescheide wirtschaftliche Nachteile drohen, die durch eine etwaige spätere Rückzahlung nicht ausgeglichen werden oder nur schwer gutzumachen sind, oder wenn die Vollziehung zu einer Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz führen würde, kann eine „unbillige Härte" i.S.d. zweiten Alternative des § 69 Abs. 2 S. 2 FGO angenommen werden[128], so dass es auf ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit gar nicht mehr ankommt („oder"). Für „öffentliche Abgaben und Kosten" i.S.d. § 80 Abs. 4 S. 3 VwGO gilt insoweit nichts Anderes.

Zum anderen soll Art. 19 Abs. 4 GG – jedenfalls nach der BVerfG-Rechtsprechung – nur vor Rechtsverletzungen durch die vollziehende Gewalt (Exekutive) schützen[129]. Die Akte der gesetzgebenden Körperschaften stellen danach keine Akte der öffentlichen Gewalt i.S.d. Art. 19 Abs. 4 GG dar, was sich insb. aus den Sondervorschriften über die Normenkontrolle (Art. 93 Abs. 1 Nr. 2, Art. 100 Abs. 1 GG) ableiten lässt[130]. Der in der verfassungsrechtlichen Literatur sehr umstrittenen Frage, ob Art. 19 Abs. 4 GG auch „Rechtsschutz gegen Gesetze" gewährt[131], soll hier nicht im Einzelnen nachgegangen werden. Sie muss im Rahmen dieser Untersuchung auch nicht entschieden werden. Denn einerseits kann vorläufiger Rechtsschutz gegen Steuerbescheide, die Akte der Exekutive sind, auch mit Blick auf den Einzelfall und unabhängig von Zweifeln am Gesetz gewährt werden („unbillige Härte"), so dass im Rahmen der gerichtlichen AdV-Entscheidung noch gar kein Rechtsschutz *gegen* das Gesetz nötig ist. Wenn andererseits auf ernstliche Verfassungszweifel abgestellt werden soll, wäre unabhängig vom sachlichen Schutzbereich des Art. 19 Abs. 4 GG das Verwerfungsmonopol aus Art. 100 Abs. 1 GG (und Art. 93 Abs. 1 GG) im vorläufigen Rechtsschutz entweder einschlägig oder nicht[132]. Art. 19 Abs. 4 GG mag dann Rechtschutz gegen Gesetze garantieren, beantwortet aber nicht die Frage nach der Zuständigkeit für eine Suspendierung oder Kassation formeller und nachkonstitutioneller Gesetze.

2. Einfach-gesetzliche Ausgestaltung im Verfahrensrecht

Die Regelung des vorläufigen Rechtsschutzes ist im Steuerrecht zwischen der FG- und der Abgabenordnung aufgeteilt (§ 69 FGO bzw. § 361 AO). Sie deckt sich aber weitgehend mit der Regelung, die für den Bereich des allgemeinen öffentlichen Rechts aus § 80 VwGO bekannt ist. Die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts wird zwar weder durch Einlegung eines Einspruchs noch durch Erhebung der Klage gehemmt (§ 361 Abs. 1 S. 1 AO, § 69 Abs. 1 S. 1 FGO, vgl. § 80 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 VwGO), die Vollziehung kann jedoch ausgesetzt, die aufschiebende Wirkung angeordnet werden. Ausgangspunkt für die AdV im gerichtlichen Eilverfahren ist § 69 Abs. 2 S. 2, Abs. 3 S. 1 FGO. Danach soll die Aussetzung auf Antrag erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche

124 BVerfG v. 19.6.1973 – 1 BvL 39/69, BVerfGE 35, 263 (274); v. 18.7.1973 – 1 BvR 23/73, BVerfGE 35, 382 (401 f.); v. 16.5.1995 – 1 BvR 1087/91, BVerfGE 93, 1 (13).

125 BVerfG v. 19.6.1973 – 1 BvL 39/69, BVerfGE 35, 263 (274).

126 BVerfG v. 19.6.1973 – 1 BvL 39/69, BVerfGE 35, 263 (274); v. 24.4.1974 – 2 BvR 236/74, BVerfGE 37, 150 (153); v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83, BVerfGE 65, 1 (70); v. 16.5.1995 – 1 BvR 1087/91, BVerfGE 93, 1 (13).

127 In diese Richtung BVerfG v. 11.10.2010 – 2 BvR 1710/10, DStR 2010, 2296 (2298 f.).

128 So auch die tragenden Gründe in BVerfG v. 11.10.2010 – 2 BvR 1710/10, DStR 2010, 2296 (2298): Insolvenzgefahr. Vgl. auch BFH v. 5.3.1998 – VII B 36/97, BFH/NV 1998, 1325 (1328 f.); v. 2.11.2004 – XI S 15/04, BFH/NV 2005, 490 (492); *Birkenfeld* (FN 64) § 69 FGO, Rz. 340 ff.; *Seer* (FN 64) § 69 FGO, Tz. 101 ff.; *Gosch* (FN 92) § 69 FGO, Rz. 158 ff.

129 Nicht Akte der Rechtsprechung: BVerfG v. 5.2.1963 – 2 BvR 21/60, BVerfGE 15, 275 (280); v. 30.4.2003 – 1 PBvU 1/02, BVerfGE 107, 395 (404 f.); nicht formelle Gesetzgebung: BVerfG v. 25.6.1968 – 2 BvR 251/63, BVerfGE 24, 33 (49); v. 18.12.1968 – 1 BvR 638/64, BVerfGE 24, 367 (401); v. 23.4.1969 – 2 BvR 552/63, BVerfGE 25, 352 (365); v. 10.5.1977 – 1 BvR 514/68, BVerfGE 45, 297 (334); vgl. auch *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, GG, 13. Aufl. 2014, Art. 19, Rz. 42.

130 BVerfG v. 25.6.1968 – 2 BvR 251/63, BVerfGE 24, 33 (49); v. 18.12.1968 – 1 BvR 638/64, BVerfGE 24, 367 (401); v. 23.4.1969 – 2 BvR 552/63, BVerfGE 25, 352 (365); v. 10.5.1977 – 1 BvR 514/68, BVerfGE 45, 297 (334); vgl. auch *Jarass* (FN 129) Art. 19, Rz. 44.

131 Ausf. zum Meinungsstand *W.-R. Schenke* (FN 119) Art. 19 Abs. 4, Rz. 338 ff. m.w.N.

132 Vgl. insoweit *W.-R. Schenke* (FN 119) Art. 19 Abs. 4 GG, Rz. 352 f., 356.

Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Das Gesetz geht also bezogen auf die erste Alternative („ernstliche Zweifel") dreistufig vor: (1.) Der Sofortvollzug ist die Regel (Abs. 1 S. 1), ernstliche Rechtmäßigkeitszweifel sind (2.) die typische Ausnahme („soll" in Abs. 2 S. 2), allerdings ist in atypischen Fällen (3.) wieder eine Ausnahme von der Ausnahme zu machen (Sofortvollzug trotz Zweifeln an der Rechtmäßigkeit).

a) Tatbestand: Trennung von Verwaltungsakt und Gesetz

Der Textbefund ist eindeutig: § 69 Abs. 2 S. 2 FGO spricht nicht von ernstlichen Zweifeln am *Gesetz*, sondern von ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts. Rechtsprechung und Literatur haben hier erstaunlicherweise wenig Schwierigkeiten beides gleichzusetzen. Wenn der Wortlaut überhaupt problematisiert wird, findet sich der bereits zitierte Satz, an die Zweifel der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts seien, wenn die Verfassungswidrigkeit von Normen geltend gemacht wird, keine strengeren Anforderungen zu stellen, als im Falle der Geltendmachung fehlerhafter Rechtsanwendung[133]. Teilweise wird der schon erwähnte Erst-Recht-Schluss gezogen: Wenn schon bloße Rechtsanwendungsfehler die Aussetzung rechtfertigen, dann doch erst recht die Verfassungswidrigkeit[134] – das „schwerste Geschütz […], das unser Recht überhaupt kennt"[135].

Dies erscheint auf den ersten Blick überzeugend. Allerdings geht es bei den gerügten Verfassungsverstößen regelmäßig nicht um menschenrechtswidrige Zustände bei der Besteuerung, sondern um streitige Kompetenzfragen oder Ungleichbehandlungen auf z.T. einer solchen Detailebene, dass es durchaus fraglich ist, ob hier schon bei „ernstlichen Zweifeln" ein Gesetz unangewendet bleiben muss. Wie häufig bei Erst-recht-Schlüssen ließe sich die Argumentation auch umdrehen: Weil § 85 AO dazu verpflichtet, „die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben", und § 3 Abs. 1 AO es zum Kennzeichen der Steuern macht, dass sie „allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft" könnten auch Rechtsanwendungsfehler mit Blick auf die Gleichheit vor dem Gesetz (Art. 3 Abs. 1 GG) besonders problematisch sein. Historisch sollte die Besteuerung in die Hände der Volksvertreter gelegt werden, um im Wege des demokratischen Verfahrens eine gleichmäßige und gerechte steuerliche Belastung zu ermöglichen; die Tatsache, *dass* es ein parlamentarisches Gesetz gab, war Gewähr für die Richtigkeit der steuerlichen Regelung[136].

Die Frage bleibt: Hängen Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts und Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes miteinander zusammen bzw. inwieweit hängen Vollziehbarkeit und Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts von der Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes ab?

aa) Auswirkungen der Nichtigkeit des Gesetzes

Die Besteuerung steht als Grundrechtseingriff unter dem Vorbehalt des Gesetzes, der ein Vorbehalt des verfassungsmäßigen Gesetzes ist. Denn trotz der Verfahrensregel in Art. 100 Abs. 1 S. 1 GG gilt materiellrechtlich, dass ein Gesetz, das gegen die Verfassung verstößt, *ipso iure* nichtig ist, d.h. die Verfassungswidrigkeit durch das BVerfG nur noch festgestellt wird („unvereinbar und daher nichtig")[137]. Im Fall der Nichtigkeit bedeutet das, dass das Gesetz *ex tunc*, also rückwirkend, entfällt (entfallen ist), und damit den Verwaltungsakt auch nicht mehr tragen kann (nie tragen konnte); mangels Rechtsgrundlage ist der Verwaltungsakt rechtswidrig. Die Verfassungswidrigkeit des Gesetzes schlägt damit auf die Rechtsanwendung durch – dieser Befund spricht für eine Gleichsetzung beider Zweifel.

Der Grundsatz, dass Verwaltungsakte fehlerunabhängig wirksam sind, und die Regelung in §§ 79 Abs. 2 S. 1, 82 Abs. 1 BVerfGG, dass „die nicht mehr anfechtbaren Entscheidungen, die auf einer gem. § 78 für nichtig erklärten Norm beruhen, unberührt" bleiben[138], helfen demgegenüber nur wenig. Denn zum einen verkoppelt § 69 Abs. 2 S. 2 FGO die Wirksamkeit mit (den ernsten Zweifeln an) der Rechtmäßigkeit, zum anderen läuft in den Fällen der AdV das Einspruchs- bzw. Klageverfahren noch, so dass es um aufhebbare und gerade nicht um bestandskräftige Entscheidungen geht, die Rechtssicherheit also insoweit (noch) nicht von Belang ist.

bb) Bloße Unvereinbarkeit bei Gleichheitsverstößen

Die Nichtigkeit des Gesetzes (§§ 78 S. 1, 82 Abs. 1 BVerfGG) ist indes nicht zwingend. Für das Steuerrecht typisch sind Gleichheitsverstöße, und hier stößt das Dogma von der *Ipso-iure*-Nichtigkeit an seine Grenzen. Nicht umsonst trifft das BVerfG in diesen Fällen häufig Unvereinbarkeitsentscheidungen und fordert den Gesetzgeber zu einer Neuregelung innerhalb einer bestimmten Frist auf. Diese angeordnete *Pro-futuro*-Wirkung der Entscheidung hat in der Regel weniger damit zu tun, dass die haushaltsmäßigen Belastungen (die Einnahmeausfälle) durch den rückwirkenden Wegfall einer Steuer beschränkt werden sollen. Vielmehr sind die auf die Zukunft beschränkten Feststellungen der Unvereinbarkeit darauf zurückzuführen, dass man bei einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung vernünftigerweise gar nicht feststellen kann, *welche* Norm überhaupt *ex tunc* nichtig sein soll. Bei Gleichheitsverstößen geht es nicht um Verstöße einer Ausnahme gegen die Regel, sondern um die relative Unvereinbarkeit zweier unterschiedli-

133 BVerfG v. 11.10.2010 – 2 BvR 1710/10, DStR 2010, 2296 (2298); BFH v. 10.2.1984 – III B 40/83, BStBl. II 1984, 454 (455); v. 6.3.2003 – XI B 76/02, BStBl. II 2003, 523 (524); v. 13.3.2012 – I B 111/11, BStBl. II 2012, 611 (613); v. 18.12.2013 – I B 85/13, BStBl. II 2014, 947 (948).

134 BVerfG v. 21.2.1961 – 1 BvR 314/60, BVerfGE 12, 180 (186): „so muss das auch gelten"; *Seer* (FN 64) § 69 FGO, Tz. 97.

135 *Koch*, DStZ-A 1958, 161 (162).

136 Vgl. *v. Stein*, Lehrbuch der Finanzwissenschaft I, 1885, S. 31 f.; *Benda*, DStZ-A 1973, 49 (50).

137 BVerfG v. 23.10.1951 – 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14 (37); v. 19.10.1982 – 2 BvF 1/81, BVerfGE 61, 149 (151); *Schlaich/Korioth* (FN 28) Rz. 379 m.w.N. auch zur Gegenauffassung.

138 Zu diesem Argument *Birk* (FN 1) S. 172.

cher Rechtsfolgen[139]. Ein Gleichheitsverstoß (Art. 3 Abs. 1 GG) ist immer nur relativ aufzulösen; die Relativität des Gleichheitssatzes erlaubt es nicht, eine Abweichung vom Normalfall festzustellen. Sie trifft auch keine Aussage darüber, an welche Behandlung eines Sachverhalts die Behandlung des vergleichbaren Sachverhalts angepasst werden müsste[140].

In Fällen, in denen eine Ungleichbehandlung die Verfassungswidrigkeit begründen soll, muss damit keine unsichere Prognose[141] über den Tenor der späteren verfassungsgerichtlichen Entscheidung gegeben werden. Bei Gleichheitsverstößen würde die Feststellung des im AdV-Verfahren beschließenden Gerichts ausreichen, dass die *Ex-tunc*-Nichtigkeit einer bestimmten – am Gleichheitsverstoß beteiligten – Regelung nicht ernsthaft in Betracht kommt und damit der Verwaltungsakt *wahrscheinlich* seine ursprüngliche Rechtsgrundlage behalten wird.

Prognosen, die darauf abstellen, dass das BVerfG möglicherweise aus *anderen* Gründen eine bloße *Pro-futuro*-Entscheidung treffen könnte – also z.B. eine Abwägung mit den Haushaltsrisiken –, dürfen hingegen im Eilverfahren nicht zugrunde gelegt werden; sie haben eine eher politische, allenfalls eine staatsrechtliche, aber keine für den individuellen Rechtsschutz relevante Bedeutung.

cc) Normzweifel als Schwebezustand

Auch wenn eine Nichtigkeit des Steuergesetzes als normale (Rechts-)Folge ernsthaft in Betracht kommt, ändert die Verfassungswidrigkeit nichts daran, dass hinsichtlich der Anwendbarkeit der Norm bis zur Entscheidung des BVerfG eine Art Schwebezustand vorliegt. Von den praktisch eher seltenen Fällen offensichtlicher Verfassungswidrigkeit abgesehen, gibt es während des Verfahrens keine objektive, sondern nur eine mutmaßliche Verfassungswidrigkeit des Gesetzes – und hier können die Auffassungen, wie die Beispiele zur Kernbrennstoffsteuer zeigen, durchaus auseinandergehen. Selbst die richterliche Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit der Norm im späteren Hauptsacheverfahren bewirkt zunächst nur eine Situation des „Normzweifels"[142], die erst dann beendet ist, wenn nach Aussetzung des Verfahrens kraft verfassungsgerichtlicher Kompetenz verbindlich über die Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes entschieden worden ist[143].

dd) Erfolgsaussichten in der Hauptsache

Dieser Normzweifel entspricht aber, auch wenn er ernstlich sein sollte, nicht den ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts. Denn gerade im Fall der Anforderung von öffentlichen Abgaben oder Steuern ist das Verfahren im vorläufigen Rechtsschutz als materiell-akzessorisches[144] und als summarisches[145] Verfahren ausgestaltet (§ 69 Abs. 2 S. 2 FGO, § 80 Abs. 4 S. 3 VwGO). Für die Ermessensentscheidung des Gerichts ist es, wenn nicht die unbillige Härte nach der zweiten Alternative vorliegt, entscheidend, wie die Erfolgsaussichten in der Hauptsache eingeschätzt werden.

Die „ernstlichen Zweifel" beziehen sich damit, was die summarische Komponente angeht, auf die notwendige Reduktion der erforderlichen Gewissheit, die allein daraus folgt, dass aus zeitlichen Gründen noch kein Hauptsacheverfahren (mit Beweisaufnahme usw.) durchgeführt werden kann[146]. Im Urteil entscheidet das Gericht nach seiner Überzeugung, im Aussetzungsbeschluss reichen „ernstliche Zweifel". Dies bedeutet zweierlei: Zum einen bezieht sich die Absenkung des Maßstabes bei der Gewissheit vor allem auf Sachfragen, zu deren Ermittlung ein Hauptsacheverfahren sinnvoll ist, und weniger auf Rechtsfragen, die auch schon im Eilverfahren beantwortet werden können[147]. Zum anderen antizipiert das summarische Verfahren hier, auch wenn es durch eine eigene Ermessensentscheidung des Gerichts „angereichert" ist, das Hauptsacheverfahren.

Aus diesen Überlegungen folgt nun aber, dass ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes nicht ausreichen können, um ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts zu begründen. Denn einerseits kann ein Gericht die Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes, das abstrakt-generelle Regelungen trifft, auch ohne aufwendige Sachaufklärung bzw. Beweisaufnahme im konkreten Fall beurteilen. Andererseits würden ernstliche Zweifel im Hauptsacheverfahren nicht einmal ausreichen, um mit einer Vorlage an das BVerfG die *Chance* auf die verbindliche Feststellung der Verfassungswidrigkeit zu erhalten; denn schon für eine zulässige Vorlage bedarf es der Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit. Wenn ein Gericht mit ernstlichen Zweifeln noch nicht einmal in zulässiger Weise vorlegen kann, scheint es erst recht nicht vertretbar, ein Gesetz – wenn auch nur vorläufig – unangewendet zu lassen.

Es ist daher geboten, den Maßstab der richterlichen „Überzeugung" aus Art. 100 Abs. 1 GG in das Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes zu übertragen – jedenfalls soweit die Aussetzung auf die rechtliche Prüfung und nicht auf die Folgenabwägung der „unbilligen Härte" gestützt werden soll. Denn das vorläufige Nichtanwenden eines parlamentarischen Gesetzes im gerichtlichen Verfahren ist letztlich exakt der Rege-

139 Vgl. nur BVerfG v. 28.1.1992 – 1 BvR 1025/82, BVerfGE 85, 191 (211); *Osterloh/Nußberger*, in: Sachs, GG, Art. 3, Rz. 131; *Wernsmann* (FN 92) S. 82 ff.; 228 ff.; *Desens*, AöR 133 (2008), 404 (414 f.); *Tappe*, JZ 2016, 27 (31 f.).

140 Vgl. *Tappe*, JZ 2016, 27 (32).

141 *Seer* (FN 64) § 69 FGO, Tz. 96 (Juli 2015); krit. auch *Specker*, DStZ 2010, 800 (805).

142 *Ipsen*, Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit, 1980, S. 168.

143 *Birk* (FN 1) S. 171 m. Hinw. auf *Rupp*, JuS 1963, 471.

144 *Schoch* (FN 65) § 80 VwGO, Rz. 371, 386.

145 *Schoch* (FN 65) § 80 VwGO, Rz. 399.

146 *Schoch* (FN 65) § 80 VwGO, Rz. 403.

147 BFH v. 23.7.1968 – II B 17/68, BStBl. II 1968, 589 (590); v. 20.6.2007 – VIII B 50/07, BStBl. II 2007, 789 (790); DStRE 2007, 1209 (1210); NdsOVG v. 3.9.2003 – 1 ME 193/03, NJW 2004, 382 (383). Zu dieser Differenzierung auch *Schoch* (FN 65) § 80 VwGO, Rz. 400 (Okt. 2015); *Erichsen*, Jura 1984, 478 (485); *Gräber*, FGO, 2015, § 69 Rz. 198: „Die rechtliche Prüfung dagegen kann nicht in dem Sinne „summarisch" sein, dass nur eine oberflächliche Prüfung erfolgen muss. Ob die Voraussetzungen für eine AdV in rechtlicher Hinsicht vorliegen, ist vielmehr eindeutig festzustellen".

lungsgegenstand des Art. 100 GG. Art. 100 Abs. 1 GG schließt einerseits das richterliche Prüfungsrecht nicht aus; er gestattet andererseits gerade in den Fällen, in denen das Gericht von der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes überzeugt ist, die Aussetzung des Verfahrens. Dieses Aussetzen mit dem Ziel der Prüfung durch das BVerfG ist eine ausdrücklich geregelte Kompetenz zur vorläufigen Nichtanwendung eines Gesetzes. Sie ermöglicht es dem Richter, im Zwiespalt zwischen Gesetz und (Verfassungs-)Recht, die Anwendung mutmaßlich verfassungswidriger Normen zu suspendieren.[148]

Der Einwand, ein Gericht könne im summarischen Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes noch nicht zum Grad der Überzeugung kommen oder gar die strengen Vorgaben des BVerfG für eine Darlegung der Überzeugung[149] erfüllen, liegt nahe, greift aber nicht durch. Es ist z.B. im Asylrecht anerkannt, dass aus verfassungsrechtlichen Gründen im Aussetzungsverfahren eine nicht nur summarische, sondern eine erschöpfende materiell-akzessorische Prüfung zu erfolgen hat[150]. Dort würde eine materiell-rechtliche Fehlentscheidung den Rechtsschutzsuchenden entgegen Art. 16a Abs. 1 GG der politischen Verfolgung aussetzen und Art. 19 Abs. 4 S. 1 GG leerlaufen lassen[151]. Hier ließe sich eine gesteigerte Prüfungsintensität – allein bezogen auf die Rechtsfrage der Verfassungsmäßigkeit – begründen mit dem aus Art. 100 Abs. 1 GG folgenden Verwerfungsmonopol des BVerfG[152] und der aus § 69 Abs. 1 S. 1 FGO abzuleitenden Grundentscheidung für einen gesetzlichen Sofortvollzug soweit es „nur" um Geld geht. Dass die Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes noch nicht in der gleichen Ausführlichkeit – und in detaillierter Auseinandersetzung mit den hierfür wesentlichen Gesichtspunkten – *dargelegt* werden kann, wie es später im Hauptsacheverfahren erforderlich ist[153], steht der Notwendigkeit, sich schon im Eilverfahren eine Überzeugung zu *bilden*, nicht entgegen[154].

Um Art. 19 Abs. 4 GG nicht leerlaufen zu lassen, um insbesondere zu verhindern, dass vollendete Tatsachen geschaffen werden, reicht, wenn das Gericht noch nicht von der Verfassungswidrigkeit überzeugt ist, ein Rückgriff auf die zweite Alternative des § 69 Abs. 2 S. 2 FGO, die auf eine unbillige Härte abstellt, aus; sie ist dann aber auch nötig[155]. Für diese Alternative ist die verfassungsrechtlich zweifelhafte Regelung nicht entscheidungserheblich[156]. Dies entspricht i.Ü. der Rechtsprechung des BVerfG zu § 32 Abs. 1 BVerfGG: Auch hier werden Folgen abgewogen, es wird nicht überschlägig mit Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit operiert.

ee) Vergleich mit der Rechtsprechung des EuGH

Dass auch schon im vorläufigen Rechtsschutz durchaus strengere Anforderungen gelten können, wenn die Ungültigkeit einer Norm behauptet wird, zeigt ein Vergleich mit der Rechtsprechung des EuGH. Danach sind zwar die nationalen Gerichte befugt, vorläufigen Rechtsschutz gegen einen nationalen Verwaltungsakt zu gewähren, der auf einem rechtlich zweifelhaften Unionsrechtsakt beruht bzw. diesen umsetzt. Dies allerdings nur dann, wenn erhebliche Zweifel an der Gültigkeit des Rechtsakts das Gericht veranlassen, diese Frage dem EuGH vorzulegen, sofern dieser noch nicht mir ihr befasst ist[157]. Die Entscheidung muss darüber hinaus dringlich in dem Sinne sein, dass der vorläufige Rechtsschutz erforderlich ist, um einen schweren und nicht wiedergutzumachenden Schaden des Beteiligten zu vermeiden. Ein reiner Geldschaden genügt hierbei grundsätzlich nicht[158].

Hält man der hier vertretenen Sichtweise entgegen, dass der Maßstab der Überzeugung, der überhaupt erst zu einer Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG berechtigt, die Rechtsschutzgarantie aus Art. 19 Abs. 4 GG nicht hinreichend berücksichtigt, träfe dieser Vorwurf auch die Rechtsprechung des EuGH[159]. Ein so weites Verständnis des Art. 19 Abs. 4 GG würde dem Geltungsanspruch der nationalen und europarechtlichen Rechtsetzungsakte wie auch der fehlenden Befugnis der nachgeordneten Gerichte, diese Rechtsetzungsakte zu verwerfen, nicht gerecht[160].

b) Rechtsfolge: Zweifel am Gesetz als atypischer Fall?

Der Rückgriff auf einen atypischen Fall im Rahmen des Ermessens ist demgegenüber nicht nötig und entspricht auch nicht der gesetzlichen Systematik. Wären

148 Ähnlich *Schmitt* (FN 105) S. 301 ff.: Vorlagepflicht in unmittelbarem Anschluss.

149 Vgl. etwa BVerfG v. 12.10.2010 – 2 BvL 59/06, BVerfGE 127, 335 (355 f.); s. auch *Franz*, DStR 2011, 2118 ff.

150 BVerfG v. 2.5.1984 – 2 BvR 1413/83, BVerfGE 67, 43 (58 ff.).

151 *Schoch* (FN 65) Rz. 385.

152 Ähnlich FG BW v. 11.1.2012 – 11 V 2661/11, EFG 2012, 537 (538): „Gewicht und Stringenz".

153 BVerfG v. 12.5.1992 – 1 BvL 7/89, BVerfGE 86, 71 (76 f.).

154 In diesem Sinne auch *v. Mutius*, VerwArch 68 (1977), 197 (208); *Schoch*, Vorläufiger Rechtsschutz, 1988, S. 1606; BVerfG v. 24.6.1992 – 1 BvR 1028/91, BVerfGE 86, 382 (Ls. 2): „Hält ein Gericht eine für seine Entscheidung maßgebliche Gesetzesnorm für verfassungswidrig, so ist es durch Art. 100 Abs. 1 GG nicht gehindert, vor der im Hauptsacheverfahren einzuholenden Entscheidung des BVerfG vorläufigen Rechtsschutz zu gewähren, wenn dies im Interesse eines effektiven Rechtsschutzes geboten erscheint und die Hauptsache dadurch nicht vorweggenommen wird".

155 Vgl. insoweit auch BVerfG v. 11.10.2010 – 2 BvR 1710/10, DStR 2010, 2296 (2298).

156 Vgl. BVerfG v. 31.1.1978 – 2 BvL 8/77, BVerfGE 47, 146 (165); *W.-R. Schenke* (FN 119) Art. 19 Abs. 4, Rz. 686.

157 Vgl. EuGH v. 21.2.1991 – Rs. C-143/88, *Zuckerfabrik Süderdithmarschen*, Slg. 1991, I-415 (Rz. 23 ff.); v. 9.11.1995 – Rs. C-465/93, *Atlanta Fruchthandelsgesellschaft*, Slg. 1995, I-3761 (Rz. 19 ff.); v. 5.5.2011 – Rs. C-305/09, Slg. 2011, I-3225 (Rz. 43 f.); FG Münster v. 1.8.2011 – 9 V 357/11 K, G, DStR 2011, 1507 (1509 f.); v. 29.4.2013 – 9 V 2400/12 K, EFG 2013, 1147 (1151); *Gosch* (FN 92) § 69 FGO, Rz. 21; *Seer* (FN 64) § 69 FGO, Tz. 13.

158 Vgl. die Nachweise oben FN 157.

159 So auch FG Münster v. 29.4.2013 – 9 V 2400/12 K, EFG 2013, 1147 (1151).

160 FG Münster v. 29.4.2013 – 9 V 2400/12 K, EFG 2013, 1147 (1151) – s. aber BFH v. 18.12.2013 – I B 85/13, BStBl. II 2014, 947 (948, 952).

ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts mit ernstlichen Zweifeln am Gesetz gleichzusetzen, griffe das „Soll". Die Rechtswidrigkeit ist das gesetzliche Leitbild, das im Regelfall zur Aussetzung führen muss. Setzt man Rechts- und Verfassungswidrigkeit tatbestandlich gleich, kann aber das gesetzliche Leitbild nicht zugleich atypischer Fall sein.

Stets spiegeln sich die Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes in den Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts. Sie sind nur nicht gleichzusetzen und sie stehen auch nicht auf derselben Ebene. Sie werden vielmehr durch die Grundentscheidung des Art. 100 Abs. 1 GG vermittelt und damit inhaltlich modifiziert. Auch nach der hier vertretenen Auffassung, dass ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts nur dann mit der möglichen Ungültigkeit der Norm begründet werden können, wenn das Gericht das Gesetz für verfassungswidrig hält, gehört aber die Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit zum Tatbestand des § 69 Abs. 2 S. 2 FGO.

Atypische Fälle lassen sich demnach weder mit dem Grad der Zweifel noch mit einer bestimmten Ursache für die Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts begründen. Die Entdeckung der Rechtsfolgenlösung bei Zweifeln an der Gültigkeit der zugrunde liegenden Norm geschah denn auch eher nebenbei: Der atypische Fall begründete sich in den BFH-Beschlüssen zur Eingangsabgabe aus der Möglichkeit, die Steuer im Preis zu überwälzen[161]. Bei den indirekten Steuern fehlt es an einer wirtschaftlichen Belastung des Steuerschuldners, die es trotz ernstlicher Zweifel rechtfertigen kann, eine AdV abzulehnen. Auch die „Breitenwirkung" war in diesem Kontext zu sehen (keine Erhebung, aber Weitergabe der Belastung) und nicht als solche tragend.

IV. Fazit

Die Notwendigkeit eines wirksamen vorläufigen Rechtsschutzes soll hier nicht kleingeredet werden. Art. 19 Abs. 4 GG enthält nicht nur das formelle Recht und die theoretische Möglichkeit, die Gerichte anzurufen. Es garantiert vor allem auch die Effektivität des Rechtsschutzes. Der Bürger hat einen substantiellen Anspruch auf eine tatsächlich wirksame gerichtliche Kontrolle, und zwar gerade dann, wenn es sich um sofort vollziehbare Verwaltungsakte handelt.

Allerdings wird man den §§ 361 Abs. 1 S. 1 AO, 69 Abs. 1 S. 1 FGO, 80 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 VwGO die Wertung entnehmen dürfen, dass die Zahlung eines Geldbetrages etwas anderes ist als der Abriss eines Hauses, der nicht mehr rückgängig zu machen ist. Das Zahlen und Erstatten von Steuerbeträgen ist so ungewöhnlich nicht und führt im Regelfall auch nicht zur Schaffung vollendeter Tatsachen. Wenn dies anders ist, wenn eine „unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte" vorliegt, besteht ohnehin die Möglichkeit einer AdV nach der zweiten Alternative des § 69 Abs. 2 S. 2 FGO.

Führt man sich vor Augen, dass sich auch das BVerfG bei der vorläufigen Aussetzung von Gesetzen i.R.d. § 32 BVerfGG „größter Zurückhaltung" verpflichtet sieht[162], so scheint es angebracht, die bisherige Gleichsetzung von Verfassungs- und Rechtmäßigkeitszweifeln zu überdenken. Im Sinne einer praktischen Konkordanz zwischen der aus Art. 19 Abs. 4 GG folgenden Notwendigkeit eines effektiven Individualrechtsschutzes und dem Geltungsanspruch des Gesetzes, das den vorläufigen Gesetzesvollzug rechtfertigt, kann der erhöhte Maßstab der Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit ein auch im vorläufigen Rechtsschutz tauglicher und sachgerechter Mittelweg sein.

161 BFH v. 6.2.1967 – VII B 46/66, BStBl. III 1967, 123 (124); v. 28.6.1967 – VII B 12/66, BStBl. III 1967, 513 (515).

162 BVerfG v. 10.7.1990 – 2 BvR 470/90, BVerfGE 82, 310 (313); v. 24.6.1997 – 1 BvR 2306/96, BVerfGE 96, 120 (128 f.); v. 25.1.2005 – 2 BvR 2185/04, BVerfGE 112, 216 (220), st. Rspr.

Verfahrensrecht

Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung – fakultative oder obligatorische abschließende Prüfung des Steuerfalles? Eine verfassungsrechtliche Betrachtung

Dr. BARBARA HELMERT, Dresden*

Inhaltsübersicht

I. Einleitung: Einfachgesetzliche Grundlagen der Vorbehaltsfestsetzung und verfassungsrechtlicher Meinungsstand
II. Zu den freiheitsgrundrechtlichen Vorgaben der Art. 14 Abs. 1 GG und Art. 2 Abs. 1 GG
1. Allgemeiner verfahrensrechtlicher Gewährleistungsgehalt der Freiheitsgrundrechte
2. Insbesondere: Freiheitsgrundrechtliche Anforderungen an die Prüfungstiefe von Vorbehaltsfestsetzungen
3. Freiheitsgrundrechtliche Bewertung des Verzichts auf abschließende Fallprüfung – keine strukturelle Gefahr überhöhter Steuerveranlagungen
III. Zum Gebot des Gleichmaßes der Besteuerung (Art. 3 GG) und der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG)
1. Allgemeine verfassungsrechtliche Grundsätze des Prinzips gleichmäßiger Besteuerung
2. Allgemeine verfassungsrechtliche Grundsätze des Gebots der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung
3. Zur Einbettung der Vorbehaltsfestsetzung in den „Regelvollzug"
a) Struktur, Rechtsgrundlage und Verwaltungspraxis der „abschließenden Fallprüfung"
b) Grundlagen des Verfahrens für Vorbehaltsfestsetzungen
4. Verfassungsrechtliche Bewertung – Anachronismus endgültig-prüfungsdefizitärer Vorbehaltsfestsetzungen
IV. Verfassungskonforme Auslegung
1. Voraussetzungen und Schranken der verfassungskonformen Auslegung
2. Folgerungen für § 164 AO – überholtes Verfahrensermessen
V. Überlegungen zum Gebot der Rechtssicherheit (Art. 20 Abs. 3 GG)
1. Verfassungsrechtliche Grundsätze des Gebots der Rechtssicherheit
2. Bewertung von § 164 AO – Ausgleich von Verfassungsprinzipien
VI. Fazit

In seinem Schwerpunkt beschäftigt sich der Beitrag mit der Frage, ob sich aus den verfassungsrechtlichen Prinzipien des Gleichmaßes der Besteuerung und der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung eine Verpflichtung zur abschließenden Prüfung von vorbehaltlich entschiedenen Steuerfällen (§ 164 AO) ableiten lässt. Gegenstand der Untersuchung ist ferner, ob die weitreichenden Korrekturmöglichkeiten, die der Verwaltung im Anschluss an Vorbehaltsfestsetzungen eingeräumt sind, mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben des Gebots der Rechtssicherheit in Einklang zu bringen sind.

This article focuses on the question whether an obligation to a final review of tax cases that are subject to verification by a later tax audit (section 164 of the Abgabenordnung [AO – German Tax Code]) can be derived from constitutional requirements such as equality of taxation and legality of administrative action. It then discusses if the far-reaching possibilities of correction of tax cases by the tax authorities are in accordance with the requirement of legal certainty.

I. Einleitung: Einfachgesetzliche Grundlagen der Vorbehaltsfestsetzung und verfassungsrechtlicher Meinungsstand

Der gesetzliche Regelfall behördlicher Entscheidungen in Steuerfestsetzungsverfahren ist der Erlass von Steuerbescheiden gem. § 155 AO, die auf einer abschließenden Prüfung des Steuerfalles gem. §§ 85, 88 AO beruhen und den besonderen Änderungsschranken der §§ 172 ff. AO unterliegen. Abweichend hiervon können Steuern allerdings auch, solange der Steuerfall nicht abschließend geprüft ist, unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt werden (§ 164 Abs. 1 Satz 1 AO). Das mit dieser spezifischen Festsetzungsform zur Verfügung stehende Verfahrensinstrument soll der Finanzverwaltung nach der gesetzgeberischen Intention eine rasche erste Steuerfestsetzung ermöglichen, welche für den Finanzmittelzufluss besonders bedeutsam ist[1]. Die gewünschte Verfahrensbeschleunigung wird dabei dadurch erreicht, dass es dem Finanzamt erlaubt ist, die Steuer zunächst ohne besondere Prüfung allein auf Grund der Angaben des Steuerpflichtigen festzusetzen und sich die spätere Überprüfung vorzubehalten[2]. Der Vorbehalt der Nachprüfung kann später jederzeit aufgehoben werden. Das Gesetz stellt dies einer Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 164 Abs. 3 Satz 1 und 2 AO). Nach herrschender Auffassung soll die Aufhebung des Vorbehalts dabei nicht voraussetzen, dass der Steuerfall zwischenzeitlich abschließend geprüft wurde[3]. Viel-

* *Dr. Barbara Helmert* ist Richterin am VG Dresden und war bis Ende 2015 als Wissenschaftliche Mitarbeiterin beim Verfassungsgerichtshof des Freistaates Sachsen tätig. Der Beitrag spiegelt ausschließlich die persönliche Auffassung der Autorin wider.

1 Vgl. BT-Drucks. VI/1982, 148; *Rüsken* in: Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 164 Rz. 1.

2 Vgl. BT-Drucks. VI/1982, 148.

3 BFH v. 28.5.1998 – V R 100/96, BStBl. II 1998, 502 (503); FG München v. 15.5.2014, – 5 K 2387/13; FG Baden-Württemberg v. 26.11.2004 – 10 K 19/02, jeweils zitiert nach juris; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, Stand November 2015, § 164 Rz. 47; einschränkend *Rüsken* in: Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 164 Rz. 37: in der Regel erst nach abschließender Prüfung.

mehr soll der Behörde ein Verfahrensermessen zustehen, ob sie den von ihr selbst angenommenen Sach- und Rechtsprüfungsbedarf später befriedigen will[4]. Dieses Normverständnis entspricht dem erklärten gesetzgeberischen Willen[5]. Hiergegen vorgebrachte Bedenken[6] haben sich in der Rechtspraxis nicht durchsetzen können. Im Gegenteil wird ein dortiger „Siegeszug" der Vorbehaltsfestsetzung konstatiert[7]. Das demgegenüber von Teilen der Rechtsliteratur seit langem thematisierte „Unbehagen"[8] weist indes gleichwohl auf unverändert bestehende erhebliche verfassungsrechtliche Probleme hin:

Bereits *Kammann* hat gegenüber der Vorbehaltsfestsetzung kritisiert, dass ein Verwaltungsverfahren seiner Natur nach auf einen Abschluss durch eine rechtsbeständige behördliche Entscheidung ausgerichtet sein müsse, die unter Geltung des Gebots des Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung auf einer abschließenden rechtlichen und tatsächlichen Prüfung zu beruhen habe. Vor diesem Hintergrund könne eine Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nur eine „einstweilige Festsetzung" darstellen, die in angemessener Frist in eine vorbehaltlose Steuerfestsetzung zu überführen sei[9]. Ebenso geht *Schick* davon aus, dass § 164 AO die Verwaltung nicht von der verfassungsrechtlichen Verpflichtung entbinden könne, jeden Steuerfall – zwar nicht sofort, aber irgendwann einmal – abschließend zu prüfen[10]. Auch *Trzaskalik* hält unter dem steuerrechtlichen Gebot strikter Legalität und Belastungsgleichheit eine Auslegung des § 164 AO für verfassungsrechtlich problematisch, die dazu führe, dass einige Steuerschuldner einen endgültigen Bescheid nach abschließender Prüfung erhielten und andere nicht. Der mit der Vorbehaltsfestsetzung signalisierte noch bestehende Prüfungsbedarf müsse später befriedigt werden; anders sei eine behördliche Entscheidung aufgrund noch nicht abgeschlossener Prüfung nicht legitimierbar[11]. Zweifel an der Regelung des § 164 AO werden ferner von *Seer* auch unter dem Gesichtspunkt fehlender nachvollziehbarer tatbestandlicher Kriterien für den Einsatz dieses Festsetzungsinstrumentes angebracht. Die Ausübung des behördlichen Ermessens über die Durchführung einer abschließenden Fallprüfung sei überdies am Gleichheitssatz auszurichten; bei Steuerpflichtigen, bei denen ein erhebliches Kontrollbedürfnis bestehe, sei eine solche Prüfung zwingend durchzuführen[12].

Der Frage, ob sich aus der Verfassung eine finanzbehördliche Pflicht ableitet, im Anschluss an eine Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung eine abschließende Fallprüfung durchzuführen, soll im Folgenden mit Blick auf die aktuellen Rahmenbedingungen des Steuerfestsetzungsverfahrens nochmals im Einzelnen anhand der Gewährleistungsgehalte der persönlichen Freiheitsentfaltung im vermögensrechtlichen Bereich (Ziff. II) sowie des Gebots des Gleichmaßes der Besteuerung und der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Ziff. III) nachgegangen werden. Mit den sich hieraus für die Normauslegung ergebenden Folgen befasst sich Ziff. IV. In einem Exkurs werden schließlich darüber hinaus die gegenüber § 164 AO gleichfalls häufig thematisierten verfassungsrechtlichen Bedenken einer Prüfung unterzogen, die lange Offenheit derartiger Bescheide für Änderungen begründe einen Verstoß gegen das Gebot der Rechtssicherheit (Ziff. V).

II. Zu den freiheitsgrundrechtlichen Vorgaben der Art. 14 Abs. 1 GG und Art. 2 Abs. 1 GG

1. Allgemeiner verfahrensrechtlicher Gewährleistungsgehalt der Freiheitsgrundrechte

Die Freiheit von ungesetzlichen und nicht verfassungsgemäßen Abgaben ist grundrechtlich als persönliche Freiheitsentfaltung im vermögensrechtlichen Bereich[13] geschützt. Nicht von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang, inwieweit der grundrechtliche Schutz durch Art. 14 Abs. 1 GG[14] oder mittels einer Ausprägung der allgemeinen Handlungsfreiheit[15] (Art. 2 Abs. 1 GG) gewährleistet wird. Denn unabhängig von der konkreten Einordnung umfasst der freiheitsgrundrechtliche Gewährleistungsgehalt – neben dem Abwehranspruch gegen ungerechtfertigte Eingriffe – vor allem auch das Gebot eines grundrechtsdienlichen Verfahrens[16]. Das Verwaltungsverfahren muss danach auf die Erzielung sachrichtiger Entscheidungen ausgerichtet sein[17] und darf der Rechtsausübung des Betroffenen keine so hohen Hindernisse entgegensetzen, dass dessen materielle Grundrechtsposition letztlich entwertet zu werden droht[18]. Für das Steuerverfahren folgt hieraus insbesondere das Gebot, wirksam dafür Sorge zu tragen, dass dem Steuerschuldner keine Steuerlasten überbürdet werden, die von der Rechtsordnung nicht gedeckt sind, und die ihn über den steuergesetzlich

4 BFH v. 28.5.1998 – V R 100/96, BStBl. II 1998, 502 (503); *Heuermann* in: HHSp, AO, Stand Februar 2016, § 164 Rz. 5; Cöster in: Pahlke/König, AO, 3. Aufl., § 164 Rz. 62; *Thiel*, StuW 1977, 238.

5 Vgl. BT-Drucks. VI/1982, 148.

6 *Kammann*, StuW 1982, 154; *Schick*, StuW 1988, 329; *Trzaskalik*, StuW 1993, 374; zweifelnd auch noch *Heuermann* in: HHSp, AO, Stand Juli 2011, § 164 Rz. 5.

7 *Drüen*, StuW 2009, 97; *Kammann*, StuW 1982, 149.

8 *Trsaskalik*, StuW 1993, 373.

9 *Kammann*, StuW 1982, 152 ff.

10 *Schick*, StuW 1988, 329.

11 *Trsaskalik*, StuW 1993, 373.

12 *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, Stand November 2015, § 164 Rz. 2 f. m.w.N.

13 BVerfG v. 25.6.2014, 1 BvR 668/10, 1 BvR 2104/10, NVwZ 2014, 1448 (1449); v. 15.1.2014, 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, 126 (141).

14 Vgl. *Starck* in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 6. Aufl. 2010, Art. 2 Abs. 1 Rz. 80; *Papier*, in: Maunz/Dürig, GG, Stand Mai 2015, Art. 14 Rz. 165 ff.

15 So BVerfG v. 29.11.1989, 1 BvR 1402/87, BVerfGE 81, 108 (122); v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137); v. 10.3.1998, BVerfGE 97, 332 (349); BFH v. 14.5.1974 – VIII R 95/72, BFHE 112, 546 (563 ff.).

16 Vgl. dazu die Übersicht bei *Denninger*, in: HdbStR V, 2. Aufl. 2000, § 113 Rz. 21 ff. m.w.N.; vgl. auch *Dreier* in: Dreier, GG, Bd. 1, 3. Aufl., Vorb. Rz. 105.

17 *Denninger* in: HdbStR V, 2. Aufl. 2000, § 113 Rz. 34 f.; BVerfG v. 24.3.1976, 2 BvR 804/75, BVerfGE 42, 64 (73).

18 BVerfG, Beschluss vom 8.2.1983, 1 BvL 20/81, BVerfGE 63, 131 (143).

vorgezeichneten Rahmen hinaus in seiner persönlichen Freiheitsentfaltung im vermögensrechtlichen Bereich einschränken[19]. Die gebotene Ausrichtung des Verfahrens auf die Festsetzung der materiell-rechtlich zutreffenden Steuerschuld geht einher mit dem Erfordernis vollständiger Sachaufklärung und abschließender Rechtsprüfung[20].

In diesem Zusammenhang dürfen den Beteiligten sanktionsbewehrte Mitwirkungslasten auferlegt werden. Auch können die Grenzen der behördlichen Untersuchungspflicht nach der Mitwirkungslast der Beteiligten bemessen werden, solange den Betroffenen hierdurch die Teilhabe am Verfahren nicht in unzumutbarer, aus Sachgründen nicht zu rechtfertigender Weise erschwert wird[21].

2. Insbesondere: Freiheitsgrundrechtliche Anforderungen an die Prüfungstiefe von Vorbehaltsfestsetzungen

Mit der Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung wurde dem Charakter nach eine „Eilentscheidung des Steuerverfahrens“[22] geschaffen, die aufgrund einer kursorischen Prüfung der Sach- und Rechtslage ergeht. Bei der Auslegung und Anwendung von § 164 AO ist die Finanzverwaltung jedoch gehalten, der Bedeutung der grundrechtlich betroffenen persönlichen Freiheitsentfaltung im vermögensrechtlichen Bereich Rechnung zu tragen. Aus dem Verbot, die materielle Grundrechtsposition des Steuerpflichtigen durch die Ausgestaltung des Verfahrens zu entwerten, ergibt sich in diesem Zusammenhang insbesondere, dass mit dem Gewicht des Eingriffs die Anforderungen an die Zuverlässigkeit der rechtlichen und tatsächlichen Entscheidungsgrundlage der Behörde steigen[23]. Hierbei ist v.a. zu berücksichtigen, dass der Gesetzesentscheidung für eine nur summarische Fallprüfung vor Vorbehaltsfestsetzungen resp. der hiermit bezweckten Beschleunigung der ersten Behördenentscheidung keine Gründe des Gemeinwohls zugrunde liegen, die ihrer Natur nach generell als unabweisbar dringlich und zeitlich eilbedürftig anzusehen wären, und die geeignet erschienen, gravierende und unumkehrbare grundrechtliche Nachteile in der Freiheitsentfaltung im vermögensrechtlichen Bereich aufzuwiegen. Der Rückgriff auf steuerliche Vorbehaltsfestsetzungen dient namentlich nicht der zeitgerechten Bewältigung von Gefährdungs- oder Notlagen; Ziel des § 164 AO ist vielmehr „nur“ ein allgemein schnellerer Mittelzuflusses an den Fiskus und eine effiziente Gestaltung des Steuerverfahrens. Vor diesem Hintergrund darf das grundrechtlich verankerte Interesse des Steuerschuldners an einer vollständigen Sachaufklärung und abschließenden Rechtsprüfung im Umfang des ihn treffenden Eingriffs um so weniger zurückgestellt werden, je schwerer die sich aus der Steuerfestsetzung ergebenden Belastungen wiegen und je geringer die Wahrscheinlichkeit ist, dass sie im Falle einer Korrektur der Festsetzung nach abschließender Fallprüfung rückgängig gemacht werden können[24].

3. Freiheitsgrundrechtliche Bewertung des Verzichts auf abschließende Fallprüfung – keine strukturelle Gefahr überhöhter Steuerveranlagungen

Die Verfahrenskonzeption der Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht in ihrer Gesamtschau mit dem aufgezeigten Gewährleistungsgehalt der persönlichen Freiheitsentfaltung des Steuerpflichtigen im vermögensrechtlichen Bereich auch dann im Einklang, wenn eine abschließende Prüfung des Steuerfalles nicht obligatorisch erfolgt. Dies gilt unabhängig von der Frage, ob die Vorbehaltsfestsetzung als Instrument der raschen ersten Steuerfestsetzung allgemein auf die Erzielung sachrichtiger Entscheidungen – insbesondere auch auf die Vermeidung von die gesetzliche Steuerschuld unterschreitenden Festsetzungen – ausgerichtet ist. Denn jedenfalls eine *überhöhte* Steuerfestsetzung, gegen die sich der freiheitsgrundrechtliche Abwehranspruch allein richtet, vermag der Steuerschuldner mittels der ihm im Verfahren eingeräumten Mitwirkungsmöglichkeiten auch dann in hinreichendem Maße abzuwenden, wenn die Behörde von ihrer Berechtigung zur Vorbehaltsfestsetzung Gebrauch macht. Die einer solchen Festsetzung zugrunde liegende fragmentarische behördliche Prüfung und deren potentielle Endgültigkeit wirken sich wegen der insoweit kompensierenden Mitwirkungslast des Grundrechtsberechtigten nicht in der strukturellen Gefahr des Erlasses von überhöhten Steuerfestsetzungen bzw. des Unterbleibens einer späteren Korrektur des überhöhten Betrags aus.

Dies beruht vor allem darauf, dass der Steuerschuldner bereits in der Steuererklärung oder Steueranmeldung die Sach- und Rechtslage in seinem Sinne darstellen kann. Typischerweise ist auch vornehmlich ihm – im Gegensatz zur Behörde – der der Besteuerung zugrunde liegende Sachverhalt genau bekannt. (Über-)Prüfungsdefizite der Behörde dürften unter diesen Bedingungen – in der Regel – für den Steuerpflichtigen nicht von Nachteil sein. Im Falle des Ergehens einer materiell-rechtlich überhöhten vorbehaltlichen Steuerfestsetzung steht dem Steuerpflichtigen zudem die Möglichkeit offen, im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens oder durch Abänderungsanträge gem. § 164 Abs. 2 Satz 2 AO[25] eine (genauere) Prüfung und Berücksichtigung gerade der im Einzelnen für ihn günstigen Umstände und rechtlichen Bewertungen zu erstreiten. Die Mitwirkungslasten im Verfahren, die dem Steuerpflich-

19 *Helmert*, Vorläufigkeit und Vorfinanzierung bei kommunalabgabenrechtlichen Vorzugslasten, 2012, S. 138.

20 Vgl. *Pietzker*, VVDStRL Bd. 41 (1983), S. 208, 215 f.

21 Vgl. zu diesen – insoweit auf das Steuerfestsetzungsverfahren übertragbaren – Grundsätzen für das Gerichtsverfahren *Schmidt-Aßmann* in: Maunz/Dürig, GG, Stand Mai 2015, Art. 19 Abs. 4 Rz. 220 f.; *Huber* in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 6. Aufl. 2010, Art. 19 Abs. 4 Rz. 459.

22 Vgl. *Helmert*, Vorläufigkeit und Vorfinanzierung bei kommunalabgabenrechtlichen Vorzugslasten, 2012, S. 122 ff.

23 Siehe zu den vergleichbaren, nicht nur in der Rechtsweggarantie sondern auch freiheitsgrundrechtlich verankerten Maßstäben für den vorläufigen Rechtsschutz: BVerfG v. 25.7.1996, 1 BvR 638/96, NVwZ 1997, 479 (480); *Puttler* in: Sodan/Ziekow, VwGO, 4. Aufl. 2014, § 123 Rz. 94.

24 Vgl. BVerfG v. 25.7.1996, 1 BvR 638/96, NVwZ 1997, 479 (480); *Puttler* in: Sodan/Ziekow, VwGO, 4. Aufl. 2014, § 123 Rz. 94.

25 Vgl. *Heuermann* in: HHsp, AO, Stand Februar 2016, § 164 Rz. 24 ff.

tigen in diesem Sinne zur Vermeidung oder Beseitigung von grundrechtsverletzend überhöhten Steuerfestsetzungen auferlegt sind, reichen zwar relativ weit, wenn man bedenkt, dass sie dem Steuerpflichtigen für die sachgerechte Wahrnehmung eigener Belange in einem hoheitlichen Abgabenveranlagungsverfahren aufwendige eigene Prüfungen und in der Regel die Hinzuziehung steuerfachlichen Sachverstandes abverlangen, während auf der anderen Seite die das Verfahren führende Behörde ihrerseits unter Umständen – und ggf. endgültig – sogar auf eine bloße Sichtung und gröbste Plausibilitätserwägungen verzichten kann. Dieses Ausmaß der Mitwirkungslasten beruht unter den Gegebenheiten des Besteuerungsverfahrens jedoch auf Sachgründen und ist nicht unzumutbar. Denn der Steuerpflichtige verfügt in seinen den eigenen privaten und geschäftlichen Bereich betreffenden Steuerangelegenheiten naturgemäß in der Regel über einen deutlichen Informationsvorsprung gegenüber der Behörde, die ohne die Mitwirkung des Steuerpflichtigen häufig keine zureichenden Ansatzpunkte für eine eigene Sachverhaltsaufklärung hat[26]. Die entsprechende Aufbereitung und Prüfung der relevanten Tatsachen kann daher im Regelfall – erst recht unter den Rahmenbedingungen der steuerlichen Massenverfahren – in einem ersten Schritt ohnehin nur vom Steuerpflichtigen selbst geleistet werden[27].

Steuerfestsetzungen, die für den Schuldner unumkehrbare und schwerwiegende Folgen nach sich ziehen, wie etwa die Insolvenz eines Unternehmens, dürfen zudem nach dem oben Gesagten auch bei Anwendung des § 164 AO im Umfang der tenorierten Steuerschuld von vornherein nicht auf eine nur oberflächliche Sachverhaltsfeststellung und Rechtsprüfung gestützt werden. Die Anordnung des Vorbehalts der Nachprüfung kann in Steuerfällen dieser Art deshalb nur darauf beruhen, dass ggf. eine noch höhere als die vorbehaltlich festgesetzte Abgabenschuld möglich erscheint[28].

III. Zum Gebot des Gleichmaßes der Besteuerung (Art. 3 GG) und der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG)

1. Allgemeine verfassungsrechtliche Grundsätze des Prinzips gleichmäßiger Besteuerung

Das Gebot des Gleichmaßes der Besteuerung wurzelt im überindividuellen Gebot der Lastengleichheit[29]. Es ist für die Legitimität der Besteuerung von herausragender Bedeutung, denn die ethische Basis der Steuer als einer Gemeinlast, für die keine individuelle Gegenleistung der öffentlichen Hand erfolgt, gründet sich in der Gleichheit der Lastenteilung[30]. Dieses Gebot setzt nicht nur Maßstäbe für die Regelung der materiellen Steuertatbestände, sondern auch für die Verwirklichung der gesetzlich normierten Steuerlast; der Gleichheitssatz fordert eine Gleichheit im Belastungserfolg[31]. Besteuerungstatbestände und Erhebungsregelungen müssen aufeinander abgestimmt werden. Das Besteuerungsverfahren hat sicherzustellen, dass die Bemessungsgrundlage möglichst vollständig festgestellt wird. Das Gleichmaß der Besteuerung wird dabei zwar nicht von jedem Vollzugsmangel tangiert. Grundrechtserheblich ist aber eine dem Besteuerungstatbestand strukturell gegenläufige Erhebungsregelung, die dazu führt, dass der Besteuerungsanspruch weitgehend nicht durchgesetzt werden kann[32]. Ob normative Defizite einen gleichmäßigen Belastungserfolg verhindern, beurteilt sich maßgeblich nach dem Regelfall des Besteuerungsverfahrens. Entscheidend ist, wieweit der Vollzug im Rahmen gewöhnlicher Verwaltungsabläufe im Massenverfahren der Finanzämter „im Großen und Ganzen" auf Gleichheit im Belastungserfolg angelegt ist und wieweit insbesondere auch unzulängliche Erklärungen der Steuerpflichtigen mit einem angemessenen Entdeckungsrisiko verbunden sind[33]. Innerhalb dieses Rahmens ist es dem Gesetzgeber jedoch nach der bundesverfassungsgerichtlichen Rechtsprechung unbenommen, die Verwirklichung des Steueranspruchs verfahrensrechtlich zu erleichtern und dabei die Grenzen der dem Staat verfügbaren personellen und finanziellen Mittel zu berücksichtigen[34]. Eine Beschränkung der Sachverhaltsermittlung im Steuerrecht entspricht nach dieser Rechtsprechung den tatsächlichen Bedürfnissen steuerlicher Massenverfahren, welche nur durch eine sachgerechte Konzentration behördlicher Ermittlungsmaßnahmen praktikabel abgewickelt werden können. Derartige Ermittlungsbeschränkungen beinhalten zugleich auch wichtige Schutz- und Sicherungsfunktionen zugunsten der Steuerpflichtigen[35]. Denn je eingehender die Sachverhaltsaufklärung durch die Finanzverwaltung erfolgt, desto tiefgreifender können Eingriffe durch die Erhebung auch besonders schutzwürdiger Daten aus dem Bereich privater Lebensgestaltung ausfallen[36].

2. Allgemeine verfassungsrechtliche Grundsätze des Gebots der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung

Eng verknüpft mit dem Gebot der Gleichmäßigkeit ist auch das Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, denn Egalität setzt Legalität voraus[37]. Im Rahmen der gewaltenteilenden Verfassungsordnung regelt der Gesetzgeber den Maßstab der Lastenzuteilung und verpflichtet die mit dem Vollzug der Gesetze beauftragte Finanzverwaltung, die Besteuerungsvorgaben in strik-

26 *Thürmer* in: HHSp, AO, Stand Februar 2016, § 76 FGO Rz. 115 f.; *Stapperfend*, in: Gräber, FGO, 8. Aufl., § 76 Rz. 2.
27 *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, Stand November 2015, § 88 Rz. 3.
28 Vgl. *Helmert*, Vorläufigkeit und Vorfinanzierung bei kommunalabgabenrechtlichen Vorzugslasten, 2012, S. 104 f.
29 *Isensee* in FS Flume, Bd. 2, 1978, S. 132.
30 BVerfG v. 27.6.1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (269); *Isensee* in FS Flume, Bd. 2, 1978, S. 132 f.
31 BVerfG v. 27.6.1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (271).
32 BVerfG v. 27.6.1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (271).
33 BVerfG v. 9.3.2004, 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (114).
34 BVerfG v. 9.3.2004, 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (115).
35 BVerfG v. 9.3.2004, 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (115).
36 Vgl. *Seer* in Tipke/Kruse, Stand November 2015, § 85 Rz. 17 f. m.w.N.; *Söhn* in: HHsp, AO, Stand Februar 2016, § 88 Rz. 202.
37 *Söhn* in: HHsp, AO, Stand Februar 2016, § 85 Rz. 32.

ter Legalität umzusetzen[38]. Das Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gebietet die Verwirklichung des mit Tatbestandserfüllung entstandenen, „einen" gesetzlichen Steueranspruchs[39]. Zu seinen verfassungsfesten Ausprägungen gehört die Pflicht zur vollständigen Aufklärung der Sach- und Rechtslage[40]. Auch insoweit ist zwar zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber für die Verwirklichung des Steueranspruchs mit Blick auf die spezifischen Anforderungen von Massenverfahren und die begrenzten Verwaltungsressourcen verfahrensrechtliche Erleichterungen vorsehen darf[41]. Die grundsätzliche Erfüllung dieser für den effektiven Vollzug des materiellen Rechts zentralen Verfahrenspflichten kann gleichwohl nicht – auch nicht vom Gesetzgeber selbst – dem Ermessen der Verwaltung überlassen werden. Dies folgt bereits aus dem Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung[42]. Angesichts der dienenden Funktion des Verfahrensrechtes dürfen Verfahrensvorschriften die materiell-rechtlichen Regelungen nicht konterkarieren, indem sie der Verwaltung für die Anordnung der Rechtsfolge die Feststellung der rechtsrelevanten Tatsachen und die Anwendung der rechtlichen Maßstäbe weitgehend freistellen. Im Steuerrecht stünde einer solchen verfahrensrechtlichen Umwandlung des Legalitätsprinzips in ein – zumal materiell-rechtlich ungesteuertes – Opportunitätsprinzip[43] darüber hinaus bereits das zentrale Gebot einer möglichst gleichmäßigen Belastung der Steuerpflichtigen[44] entgegen.

3. Zur Einbettung der Vorbehaltsfestsetzung in den „Regelvollzug"

Die Frage, ob sich endgültig-prüfungsdefizitäre Vorbehaltsfestsetzungen noch innerhalb dieser verfassungsrechtlichen Schranken bewegen, kann nicht beantwortet werden, ohne die Einbettung dieses Verfahrensinstruments in den „Regelvollzug" des Steuerrechts in den Blick zu nehmen. Denn die verfassungsrechtliche Bedeutung und Tragweite dieser besonderen Verfahrens- und Entscheidungsform tritt erst in ihrem Verhältnis zur vorbehaltlosen Steuerfestsetzung und insbesondere zur dort vorgeschalteten abschließenden Fallprüfung hervor, wie sie sich im Rahmen der gewöhnlichen Verwaltungsabläufe im Massenverfahren darstellt.

a) Struktur, Rechtsgrundlage und Verwaltungspraxis der „abschließenden Fallprüfung"

Für die Verfahrenskonzeption des Steuerveranlagungsverfahrens ist kennzeichnend und prägend, dass die Finanzverwaltung für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und für die Berechnung der Steuerhöhe regelmäßig auf eine Steuererklärung oder auf eine Steueranmeldung zurückgreift, mittels derer der Steuerschuldner der Behörde typischerweise ein Mindestmaß an Tatsachen unterbreitet und eine erste rechtliche Subsumtion vorschlägt[45]. Der Steuervollzug wird vor diesem Hintergrund in Abgrenzung zu anderen Bereichen der klassischen Eingriffsverwaltung als „Verifikationsverwaltung" charakterisiert[46]. Unter diesen tatsächlichen Rahmenbedingungen ist es mit dem Grundsatz des Gleichmaßes der Besteuerung und dem Gebot der Legalität der Besteuerung im Ausgangspunkt auch vereinbar, für die Festsetzung der Steuer anknüpfend an eine Eigenerklärung des Steuerpflichtigen nicht ausnahmslos eine vollständige und abschließende Aufklärung des Steuerfalles im Sinne eines Nachweises aller Besteuerungsgrundlagen und einer Untersuchung aller denkbaren Sachverhaltsgestaltungen zu fordern[47]. Vielmehr erscheint die Praxis der Finanzverwaltung, die Intensität der Kontrolle am Prüfbedarf auszurichten, nach den vom BVerfG entwickelten Vorgaben statthaft, solange – empirisch – „im Großen und Ganzen" eine materiell gesetzmäßige und damit auch gleichmäßige Besteuerung erreicht wird und ein hinreichendes Entdeckungsrisiko für unzutreffende Eigenangaben der Steuerpflichtigen besteht.

Für die aktuelle Steuerpraxis ist insoweit festzuhalten, dass bereits die „reguläre", nicht den abgesenkten Aufklärungsmaßstäben einer Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung unterliegende Steuerfestsetzung gem. § 155 AO entsprechenden Einschränkungen hinsichtlich der Reichweite der Untersuchungsmaxime des § 88 AO im Sinne einer risiko- und aufwandsorientierten „Steuerung" der gesetzlich gebotenen Kontrolldichte unterworfen wird[48]. Schon für die vorbehaltlose Steuerfestsetzung, die nach dem vollständigen Durchlaufen des Festsetzungsverfahrens ergeht, muss die Behörde nach dieser Auslegung des Verfahrensrechts nicht die umfassende Überzeugung vom Vorliegen aller Tatbestandsvoraussetzungen gewinnen, sondern kann sich mit einem dem Fall und dem erforderlichen Verwaltungsaufwand angemessenen Grad an Gewissheit begnügen.

Von dieser Möglichkeit wird in der Besteuerungspraxis auch in weitem Umfang Gebrauch gemacht: Bundes- und Länderfinanzbehörden haben sich seit langem darauf verständigt, im Wege einer „gewichtenden Arbeitsweise"[49] anhand gemeinsamer Leitlinien nur einen Teil dieser Steuererklärungen einer intensiven Gesamtkontrolle, einen weiteren Teil anhand von

38 BVerfG v 27.6.1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (271).

39 *Söhn* in: HHSp, AO, Stand Februar 2016, § 85 Rz. 32; BFH v. 19.3.1981 – IV R 49/77, BFHE 133, 144 (150).

40 *Schmidt-Aßmann*, in: HdbStR II, 3. Aufl. 2004, § 26 Rz. 76.

41 BVerfG v. 9.3.2004, 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (115); *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, Stand November 2015, § 85 Rz. 17 ff.

42 Vgl. dazu BVerfG v. 7.5.1998, 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, 106 (118 ff.); *Sommermann* in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 6. Aufl. 2010, Art. 20 Abs. 3 Rz. 298 m.w.N.

43 *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, Stand November 2015, § 85 Rz. 7.

44 BVerfG v. 27.6.1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (271 ff.).

45 Vgl. *Schick*, StuW 1988, 328.

46 *Schmidt/Schmitt* in FS Spindler, 2011, S. 530 m.w.N.; *Drüen* in: Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechtes, 2009, S. 8.

47 *Drüen* in: Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechtes, 2009, S. 13; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, Stand November 2015, § 85 Rz. 16 ff., § 88 Rz. 12.

48 Vgl. *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, Stand November 2015, § 88 Rz. 12; *Söhn* in: HHsp, AO, Stand Februar 2016, § 88 Rz. 192.

49 *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, Stand November 2015, § 85 Rz. 27.

Prüffeldern einer punktuellen Intensivprüfung und den verbleibenden Teil einer bloßen Plausibilitätsprüfung zu unterwerfen[50]. Erste konkrete Festlegungen wurden hierzu in den sog. GNOFÄ 1997[51] getroffen. Danach muss bei der Bearbeitung der Steuerfälle auf das Wesentliche abgestellt werden. Der Aufwand bei der Bearbeitung des Falles soll sich nach dessen steuerlicher Bedeutung richten. Steuerfälle sind intensiv zu bearbeiten, soweit dies generell oder im Einzelfall angeordnet wird, wenn sie maschinell hierfür ausgewählt werden, wenn sich Zweifelsfragen von erheblicher steuerlicher Bedeutung ergeben oder soweit der Bearbeiter im Rahmen seines pflichtgemäßen Ermessens hierfür Anlass sieht. In den anderen Steuerfällen soll den Angaben des Steuerpflichtigen gefolgt werden, soweit sie schlüssig und glaubhaft sind[52]. Im Regelfall geht die Verwaltung dabei davon aus, dass die Angaben in der Steuererklärung vollständig und richtig sind; nur wenn sich Zweifel aufdrängen, hat der Bearbeiter diesen nachzugehen[53]. Um die Auswahl der demgegenüber intensiv zu prüfenden Fälle am objektiven Kontrollbedürfnis auszurichten, ist die Steuerverwaltung im Begriff, elektronische Risikomanagementsysteme zu etablieren[54]. Um ein grundsätzliches Entdeckungsrisiko zu wahren, soll darüber hinaus eine ausreichende Zahl von Fällen nach dem Stichprobenprinzip zur Vollprüfung ausgewählt werden[55]. Darüber hinaus sieht die Verwaltung auch die ausschließlich programmgesteuerte Bearbeitung von Steuerfällen vor. So analysiert etwa mittlerweile im Arbeitnehmerbereich ein programmgesteuerter Risikofilter, ob die Angaben in der Steuererklärung auf ein steuerliches Risiko hindeuten. Lässt der Filter kein Risiko erkennen, wird die Einkommensteuer ohne weitere manuelle Prüfung anhand der Angaben des Steuerpflichtigen maschinell festgesetzt. In den übrigen Fällen wird eine punktuelle Prüfung der durch den Filter identifizierten Risiken durch das Finanzamt veranlasst[56].

b) Grundlagen des Verfahrens für Vorbehaltsfestsetzungen

Gegenüber der so verstandenen und praktizierten abschließenden Prüfung von Steuerfällen werden die Anforderungen an die Aufklärung des Steuerfalles und an den Grad der Überzeugung vom zugrunde gelegten Sachverhalt – sowie überdies an die Rechtsprüfung – für eine Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nochmals deutlich absenkt. Nach herrschender Auffassung besteht für eine vorbehaltliche Steuerfestsetzung einzig die – negative – Voraussetzung des Fehlens einer abschließenden Prüfung[57]. Danach verlangt § 164 AO nicht einmal eine vorläufige Prüfung des Steuerfalles[58]. Nur vereinzelt[59] wird die Behörde im Sinne eines Mindestmaßes an Verifikation für verpflichtet gehalten, zumindest eine überschlägige Plausibilitätsprüfung des tatsächlichen und rechtlichen Vortrags des Steuerpflichtigen vorzunehmen, bevor sie von ihrem Ermessen für einen vorzeitigen Abschluss des Verfahrens durch Vorbehaltsfestsetzung Gebrauch machen darf. Das danach verbleibende Rumpfverfahren erlaubt es der Behörde folglich sogar, generell Steuererklärungen ungeprüft zu übernehmen oder jedenfalls nicht mehr als eine oberflächliche Fehlersuche zu betreiben.

4. Verfassungsrechtliche Bewertung – Anachronismus endgültig-prüfungsdefizitärer Vorbehaltsfestsetzungen

Misst man die potentielle Endgültigkeit des behördlichen Aufklärungs- und Kontrollverzichts bei Vorbehaltsfestsetzungen am Gebot des Gleichmaßes und der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, so ist zunächst im Ausgangspunkt festzustellen, dass das einer solchen Festsetzung vorgeschaltete Verfahren in seiner oben beschriebenen Ausgestaltung ersichtlich nicht geeignet ist, (bereits) für die erste Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung die gesetzliche Steuerschuld für den Regelfall zutreffend zu ermitteln. Es liegt auf der Hand, dass häufig nicht davon ausgegangen werden kann, dass schon die Steuererklärung oder Steueranmeldung des Abgabenschuldners die Steuerrechtslage umfassend und zutreffend widerspiegelt (– oder jedenfalls nur ins Auge springende Fehler aufweist). Vielmehr wird in vielen Fällen, sei es wegen vorsätzlicher Falschangaben des Steuerschuldners, sei es wegen unzureichender Kenntnisse oder abweichender eigener Auffassungen über die Steuerrechtslage, zu erwarten sein, dass die erklärte oder angemeldete Steuerschuld hinter der gesetzlich entstandenen Forderung zurückbleibt[60]. Das gesetzlich vorgesehene Verfahrensfragment ist angesichts dessen offensichtlich nicht darauf ausgelegt, strukturell sicher zu stellen, dass (bereits) die in einem Vorbehaltsbescheid ausgesprochene

50 Siehe zur Entwicklung der Steuerverwaltungspraxis: *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, Stand November 2015, § 85 Rz. 27 ff.; s. auch: Der Präsident des Bundesrechnungshofs, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze; Empfehlungen des Präsidenten des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für die Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung zur Verbesserung des Vollzuges der Steuergesetze in Deutschland, 2006, S. 25 ff.

51 Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder v. 19.11.1996 zur „Organisation der Finanzämter und Neuordnung des Besteuerungsverfahrens; hier: Arbeitsweise in den Veranlagungsstellen", BStBl. I 1996, 1391.

52 Vgl. Nr. 1 bis 3 GNOFÄ 1997, zitiert nach *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, Stand November 2015, § 85 Rz. 27.

53 *Schmidt/Schmitt* in FS Spindler, 2011, S. 534.

54 *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, Stand November 2015, § 85 Rz. 33 ff.; *Schmidt/Schmitt* in FS Spindler, 2011, S. 534 ff.; *Drüen* in: Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechtes, 2009, S. 9 ff.

55 *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, Stand November 2015, § 85 Rz. 24; Schmidt/Schmitt in FS Spindler, 2011, S. 539 f. m.w.N.

56 Bundesrechnungshof, Bemerkungen 2014 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes, S. 334.

57 *Rüsken* in: Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 164 Rz. 13; *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, Stand November 2015, § 164 Rz. 12; *v. Wedelstädt* in: Kühn/v. Wedelstädt, AO, 21. Aufl., § 164 Rz. 7.

58 *Rüsken* in: Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 164 Rz. 17.

59 *Schick*, StuW 1988, 329.

60 Vgl. *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, Stand November 2015, § 85 Rz. 22; vgl. zum Problemkreis der „Steuerehrlichkeit": *Streck*, BB 1984, 2205; *Tipke*, BB 1986, 602; *Ondracek* in FS Ritter, 1997, S. 232 ff.; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, S. 13 f., 425.

Abgabenfestsetzung das Ziel der Legalität – und damit auch der Gleichmäßigkeit – der Besteuerung „im Großen und Ganzen" erreicht.

Vor diesem Hintergrund würde es der gebotenen Ausrichtung des Vollzugs auf die Gleichheit im Belastungserfolg und auf die Verwirklichung des entstandenen Steueranspruches jedenfalls ersichtlich nicht mehr entsprechen, es der Finanzverwaltung sowohl durch ein weites Ermessen freizustellen, der Steuerveranlagung in potentiell allen Fällen mittels der Anwendung von § 164 AO eine bloße überschlägige Plausibilitätsprüfung oder gar die ungeprüfte Steuererklärung des Steuerpflichtigen zugrunde zu legen, als auch ihr im Folgenden ein umfassendes Verfahrensermessen über die abschließende Prüfung von vorbehaltlich entschiedenen Steuerfällen zuzubilligen. Mit einem solchen Regelungsgehalt, der es praktisch für alle Steuerfälle in das Belieben der Finanzverwaltung stellen würde, inwieweit sie die Erklärung des Steuerpflichtigen auch nur in einem Mindestmaß verifiziert, müsste § 164 AO als eine den Besteuerungstatbeständen strukturell gegenläufige Erhebungsregelung betrachtet werden. Aus den o.g. verfassungsrechtlichen Maßstäben ergibt sich vielmehr, dass die Finanzverwaltung ihr Ermessen entweder bei der Frage, ob sie im betreffenden Fall von der Absenkung der Aufklärungsanforderungen des § 164 AO überhaupt Gebrauch macht, oder bei der anschließenden Verfahrensentscheidung, ob der verbliebene Aufklärungsbedarf im jeweiligen Fall befriedigt werden soll, zwingend an dem Gebot der Gewährleistung einer effektiven Gleichheit im Belastungserfolg und der Sicherstellung eines angemessenen Entdeckungsrisikos für falsche Steuererklärungen auszurichten hat[61].

Dies bedeutet konkret, dass auch der pflichtgemäßen Ausübung des Verfahrensermessens im Rahmen von § 164 AO Leitlinien zugrunde zu legen sind, die gewährleisten, dass einer abschließenden Prüfung des Steuerfalles zumindest die erkennbar überprüfungsbedürftigen Steuererklärungen im Regelfall sowie eine hinreichende Anzahl verdachtsunabhängiger Stichproben zugeführt werden[62]. Diese verfassungsrechtlich verankerten Schranken für den Ermessensgebrauch unterscheiden sich jedoch nicht von den Anforderungen, die nach dem oben Gesagten derzeit von der Rechtspraxis an die Prüfungsdichte der abschließenden Fallprüfungen selbst gestellt werden. Nimmt man diese aktuellen Rahmenbedingungen der abschließenden Prüfung von Steuerfällen in den Blick, wird vielmehr insgesamt deutlich, dass es derzeit mit dem Gebot der gleicher Besteuerung generell nicht mehr vereinbar sein kann, in Fällen der vorbehaltlichen Steuerfestsetzung sogar von einer auf das oben beschriebene geringe Niveau zurückgeführten, abschließenden behördlichen Fallprüfung abzusehen. Denn gegenwärtig orientiert sich bereits Umfang und Qualität der abschließenden Sach- und Rechtsprüfungen vorbehaltloser Steuerfestsetzungen global (allenfalls) noch an dem Mindeststandard, der unter Berücksichtigung der Anforderungen der Massenverwaltung und der begrenzten Verwaltungsressourcen sowie der individuellen Interessen des Steuerpflichtigen gegenüber dem Prinzip der Egalität und Legalität der Besteuerung verfassungsrechtlich noch zu rechtfertigen ist[63]. Dies macht es indes unbegründbar, über den Umweg einer endgültig-vorbehaltlichen Steuerfestsetzung die Sachaufklärungs- und Rechtsprüfungsdichte nochmals abzusenken. Wird bereits die Ermittlungs- und Prüfungsintensität der abschließenden Fallprüfung auf das in Abwägung aller berührten Individual- und Allgemeininteressen noch vertretbare Maß beschränkt, so ist kein Sachgrund vorstellbar, der von Verfassungs wegen ein Unterschreiten selbst dieser Minimalanforderungen für endgültig-vorbehaltliche Steuerfestsetzungen noch legitimieren könnte[64]. Weil und solange gerade die allgemein festgelegten Kriterien für die Auswahl und Menge der voll oder teilweise intensiv zu prüfenden Steuerfälle es gegenüber der großen Anzahl nur überschlägig geprüfter oder gar ausschließlich maschinell gefilterter Steuerfälle sicherstellen, dass das Deklarationsprinzip in hinreichendem Maße durch das Verifikationsprinzip ergänzt und die – gleichmäßige – Verwirklichung der gesetzlich begründeten Steuerforderungen „im Großen und Ganzen" gewährleistet ist, kann es der Finanzverwaltung nicht mehr freistehen, von einer Ausführung selbst dieser Prüfraster abzusehen.

IV. Verfassungskonforme Auslegung

Danach erscheint eine verfassungskonforme Auslegung von § 164 AO im Sinne einer obligatorischen abschließenden Fallprüfung für vorbehaltliche Steuerfestsetzungen unter den aktuellen Bedingungen geboten. Die Möglichkeit einer solchen Auslegung wird durch die Norm auch eröffnet[65]:

1. Voraussetzungen und Schranken der verfassungskonformen Auslegung

Die Grenzen verfassungskonformer Auslegung ergeben sich grundsätzlich aus dem ordnungsgemäßen Gebrauch der anerkannten Auslegungsmethoden. Lassen der Wortlaut, die Entstehungsgeschichte, der Gesamtzusammenhang der einschlägigen Regelung und deren Sinn und Zweck mehrere Deutungen zu, von denen eine zu einem verfassungsgemäßen Ergebnis führt, so ist diese geboten. Die Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung endet allerdings dort, wo sie mit dem Wortlaut und dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers in Widerspruch träte.

61 *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, Stand November 2015, § 164 Rz. 3: Die Ermessensentscheidung muss sich am Kontrollbedürfnis ausrichten. Die Finanzbehörden sind gerade bei einer breiten Anwendung von § 164 AO nicht von ihrem strukturellen Verifikationsauftrag befreit, sondern im Gegenteil dazu ausdrücklich aufgerufen. In diesem Sinne auch *Drüen*, StuW 2009, 104.

62 Vgl. zu diesen Anforderungen an die Ausgestaltung eines gleichmäßigen Steuervollzugs unter den Bedingungen der Massenverwaltung *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, Stand November 2015, § 85 Rz. 21 ff.

63 Vgl. *Drüen* in: Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechtes, 2009, S. 2 ff.

64 *Helmert*, Vorläufigkeit und Vorfinanzierung bei kommunalabgabenrechtlichen Vorzugslasten, 2012, S. 143 ff.

65 Vgl. dazu *Helmert*, Vorläufigkeit und Vorfinanzierung bei kommunalabgabenrechtlichen Vorzugslasten, 2012, S. 134 f.

Das gesetzgeberische Ziel darf nicht in einem wesentlichen Punkt verfälscht werden[66]. Diese Verfassungsgrundsätze verbieten es allerdings nicht, das Recht fortzuentwickeln. Die Anpassung des geltenden Rechts an veränderte Verhältnisse gehört vielmehr zu den Aufgaben der Dritten Gewalt. Dabei ist jedoch die gesetzgeberische Grundentscheidung zu respektieren und ist der Wille des Gesetzgebers unter gewandelten Bedingungen möglichst zuverlässig zur Geltung zu bringen. Eine Interpretation, die den klaren Wortlaut des Gesetzes übergeht, keinen Anknüpfungspunkt im Gesetzeswortlaut findet und vom Gesetzgeber nicht ausdrücklich oder – bei Vorliegen einer erkennbar planwidrigen Gesetzeslücke – stillschweigend gebilligt wird, greift unzulässig in die Kompetenzen des demokratisch legitimierten Gesetzgebers ein[67].

2. Folgerungen für § 164 AO – überholtes Verfahrensermessen

Gemessen an diesen Maßstäben steht zunächst der Wortlaut von § 164 AO der Annahme einer verpflichtenden abschließenden Fallprüfung nicht entgegen. Zwar legen die Formulierung des § 164 Abs. 3 Satz 1 AO, der eine Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung „jederzeit" zulässt, und die Verwendung des Begriffs „Vorbehalt" es nahe, dass der Finanzverwaltung ein Recht, keine Pflicht zur Nachprüfung zukommen soll[68]. Dieses Verständnis ist jedoch nicht zwingend, der Wortlaut lässt vielmehr Raum auch für andere Deutungen. Zum einen erscheint es dem Wortsinn nach keineswegs klar und eindeutig, dass mit der Berechtigung, den Vorbehalt der Nachprüfung „jederzeit" aufzuheben, zugleich auch das – allzumal verfassungsrechtlich bedenkliche[69] – Recht der Behörde geregelt worden wäre, für eine solche Aufhebung des Vorbehalts auf eine abschließende Prüfung des Steuerfalles zu verzichten. Zum anderen wird auch der Begriff des „Vorbehalts" keineswegs nur im Sinne eines Rechts, sondern darüber hinaus auch allgemein zur Kennzeichnung einer Einschränkung oder Bedingung gebraucht.

Auch die systematische Auslegung des § 164 AO kommt zu keinem eindeutigen Ergebnis und schließt damit eine verfassungskonforme Auslegung nicht aus. Zwar sieht § 164 Abs. 3 Satz 3 AO ausdrücklich nur für den Fall der Außenprüfung die Verpflichtung zur Aufhebung des Nachprüfungsvorbehaltes vor. Dem könnte im Gegenschluss entnommen werden, dass in anderen Fällen keine Pflicht zur abschließenden Steuerfestsetzung[70] und damit auch keine allgemeine Verpflichtung zur abschließenden Fallprüfung bestehen soll. Demgegenüber weisen jedoch allgemeine systematische Überlegungen in die gegenteilige Richtung: Die vorbehaltliche Steuerfestsetzung stellt ihrem Charakter nach eine einstweilige Regelung dar[71]. Diesem besonderen Wesen aber entspricht eine verpflichtende abschließende Fallprüfung; schließlich kann eine einstweilige Regelung der „Hauptsacheentscheidung" zeitlich nur vorausgehen, darf diese aber nicht systemwidrig ersetzen[72].

Letztlich steht auch der Wille des Gesetzgebers einem solchen Normverständnis nicht entgegen. Allerdings wollte der Gesetzgeber die Steuerverwaltung mit der Einführung des § 164 AO ausdrücklich von der vormals in § 100 RAO vorgesehenen Verpflichtung freistellen, „alle [vorbehaltlich festgesetzten] Steuerfälle zum Zwecke der endgültigen Erledigung nachzuprüfen"[73]. Er verfolgte hierbei die Intention, der Verwaltung die Möglichkeit zu verschaffen, die Breite und Intensität der Prüfung an den zur Verfügung stehenden Kapazitäten und am Ziel einer möglichst effektiven Organisation des Steuervollzugs auszurichten[74]. Seit der Schaffung der Vorschrift mit der 1977 in Kraft getretenen Abgabenordnung hat sich die Vollzugspraxis in der Steuerverwaltung jedoch gravierend gewandelt. Nachdem sich ihre Arbeitsbelastung seit Beginn der neunziger Jahre erheblich vergrößert hatte, sah sich die Steuerverwaltung namentlich verstärkt der Notwendigkeit ausgesetzt, Steuerfälle zu gewichten und nur noch einen bestimmten Anteil einer intensiven Prüfung zu unterziehen[75]. Unter den Zwängen der Massenverwaltung wurden die behördlichen Anforderungen an eine abschließende Prüfung eines Steuerfalles – wie unter Ziff. III Nr. 3 Buchst. a beschrieben – in der Folge stark abgesenkt und an Effektivitätserwägungen und der begrenzten Personalausstattung ausgerichtet; mittlerweile wird selbst ein rein maschinelles, vom Bearbeiter ungeprüftes Übernehmen der Angaben aus der Steuererklärung nach dem Durchlaufen eines elektronischen Risikofilters als statthafte abschließende Prüfung des Steuerfalles erachtet – ohne Rücksicht etwa auf bei einer manuellen Prüfung leicht erkennbare, aber maschinell nicht auswertbare Fehleintragungen des Steuerpflichtigen oder auf fehlende Nachweise, deren Vorlage gesetzlich vorgeschrieben ist[76]. Es erscheint vor diesem Hintergrund nicht übertrieben anzunehmen, dass auf diese Weise nunmehr bereits die abschließende Prüfung des Steuerfalles eine Ausgestaltung erfahren hat, die dem Gesetzgeber ursprünglich für eine Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung vorgeschwebt haben mag. Der gesetzgeberischen Grundentscheidung, der Steuerverwaltung in weitem Umfang eine an Effizienzerwägungen und an den begrenzten Verwaltungsressourcen orientierte, differenzierende Ver-

66 BVerfG v. 16.12.2014, 1 BvR 2142/11, NVwZ 2015, 510 (515).
67 BVerfG v. 17.9.2013, 1 BvR 1928/12, NJW-RR 2014, 105 (106).
68 BFH v. 28.5.1998 – V R 100/96, BStBl. II 1998, 502 (503).
69 Vgl. *Helmert*, Vorläufigkeit und Vorfinanzierung bei kommunalabgabenrechtlichen Vorzugslasten, 2012, S. 131 f. m.w.N.
70 *Thiel*, StuW 1977, 238.
71 *Helmert*, Vorläufigkeit und Vorfinanzierung bei kommunalabgabenrechtlichen Vorzugslasten, 2012, S. 122 f.
72 *Helmert*, Vorläufigkeit und Vorfinanzierung bei kommunalabgabenrechtlichen Vorzugslasten, 2012, S. 134 f. und S. 48 f.; in diesem Sinne auch *Kammann*, StuW 1982, 154.
73 BT-Drucks. VI/1982, 148.
74 BT-Drucks. VI/1982, 148.
75 Probleme beim Vollzug der Steuergesetze; Empfehlungen des Präsidenten des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für die Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung zur Verbesserung des Vollzuges der Steuergesetze in Deutschland, 2006, S. 25 f.
76 *Schmidt/Schmitt* in FS Spindler, 2011, S. 546.

fahrensgestaltung zu ermöglichen, wird mittlerweile durch eine entsprechend einschränkende Auslegung und Anwendung der §§ 85, 88 AO bereits für die abschließende Fallprüfung Rechnung getragen[77]. Während vormals § 164 AO der Verwaltung faktisch die verfahrensrechtlichen Spielräume für eine wichtende, an der Effektivität des Gesamtvollzugs ausgerichtete endgültig-kursorische Fallprüfung verschaffen konnte, wird dieses Verfahrensermessen nunmehr vollständig von den administrativen Freiräumen aufgesogen, die das Verständnis vom „strukturellen Vollzugssicherungsauftrag"[78] der Steuerverwaltung für die abschließende Erfüllung des Untersuchungsgrundsatzes und die Festlegung der Intensität ihrer Rechtsprüfung – unter Ausschöpfung der von der Verfassung gezogenen Grenzen – lässt[79]. Innerhalb dieser maßgeblich veränderten Bedingungen des Steuervollzugs wird das vom Gesetzgeber mit der Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung im Kern verfolgte gesetzgeberische Ziel daher ersichtlich nicht verfälscht, wenn § 164 AO nunmehr die – gerade mit Rücksicht auf diese neuen Rahmenbedingungen verfassungsrechtlich gebotene – Verpflichtung zur abschließenden Fallprüfung entnommen wird. Dies gilt umso mehr, als es sich auch bei einer solchen abschließenden Fallprüfung, die sich an eine Vorbehaltsfestsetzung anschließt, keineswegs notwendig um eine intensive „Vollprüfung" handeln muss, sondern sich der Verfahrensabschluss insoweit gleichfalls lediglich an den allgemeinen steuerbehördlichen Leitlinien für die gewichtete Bearbeitung der Steuerfälle auszurichten hat.

V. Überlegungen zum Gebot der Rechtssicherheit (Art. 20 Abs. 3 GG)

Verfassungsrechtliche Bedenken werden gegenüber der Regelung des § 164 AO darüber hinaus unter dem Gesichtspunkt fehlender Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen erhoben. So wird u.a. von *Drüen*[80] und *Seer*[81] argumentiert, die lange Dauer, über die eine Vorbehaltsfestsetzung den Steuerfall offen halte, verfehle den verfassungsrechtlich gebotenen Ausgleich mit dem steuerrechtlichen Vertrauensschutzprinzip im Sinne eines freiheitssichernden Dispositionsschutzes, wonach zeitnah Klarheit über die verwirklichten Tatbestände und die Höhe der Steuerschuld zu schaffen sei und die Steuerlast zumindest nach der Festsetzung der Steuer für den Steuerpflichtigen als feststehende Kalkulationsgröße, an der er künftige Planungen und Entscheidungen ausrichten könne, gewiss sein müsse.

1. Verfassungsrechtliche Grundsätze des Gebots der Rechtssicherheit

Das Gebot der Rechtssicherheit bzw. der Verlässlichkeit der Rechtsordnung[82] ist ein Bestandteil des Rechtsstaatsprinzips[83]. Die Verlässlichkeit der Rechtsordnung stellt eine wesentliche Voraussetzung für die Selbstbestimmung über den eigenen Lebensentwurf und seinen Vollzug dar[84]. Das Gebot der Rechtssicherheit schützt insbesondere in seiner Ausprägung als Gebot der Belastungsklarheit und -vorhersehbarkeit davor, dass lange zurückliegende, in tatsächlicher Hinsicht abgeschlossene Vorgänge unbegrenzt zur Anknüpfung neuer Lasten herangezogen werden können[85]. Es gewährleistet darüber hinaus u.a. die Beständigkeit hoheitlicher Entscheidungen, hierunter auch die Bestandskraft von Verwaltungsakten[86]. Hat ein Hoheitsträger eine förmliche Entscheidung getroffen, kann er sich hiervon nicht beliebig, sondern nur unter Einhaltung eines bestimmten Verfahrens sowie ggf. nur unter bestimmten Voraussetzungen oder inhaltlichen Einschränkungen lösen[87]. Die konkrete Ausgestaltung des Rechtssicherheitsprinzips und des Vertrauensschutzes in Abwägung mit dem z.T. gegenläufigen Prinzip der Einzelfallgerechtigkeit und dem Interesse an einer effizienten Gestaltung des Verwaltungsverfahrens obliegt der Einschätzungs- und Gestaltungsprärogative des Gesetzgebers[88]. In Abgabenangelegenheiten hat der Gesetzgeber hierbei einen angemessenen Ausgleich zu schaffen zwischen dem Interesse der Allgemeinheit an der umfassenden und vollständigen Realisierung der Abgabenansprüche einerseits und dem Interesse des Abgabenschuldners andererseits, irgendwann Klarheit zu erlangen, in welchem Umfang er zu einer Abgabe herangezogen wird[89]. Dabei steht dem Gesetzgeber ein weiter Gestaltungsspielraum zu[90].

2. Bewertung von § 164 AO – Ausgleich von Verfassungsprinzipien

Angesichts der weiten gesetzgeberischen Einschätzungsprärogative bewegt sich der Steuergesetzgeber mit der von ihm gewählten Ausgestaltung des § 164 AO noch innerhalb des aufgezeigten verfassungsrechtlichen Rahmens; seine Verfahrenskonzeption verfehlt den Ausgleich mit den Rechtssicherheitsinteressen der Steuerpflichtigen nicht.

Zwar verbleiben der Finanzbehörde hinsichtlich der Bescheide nach § 164 AO umfassende Korrekturmöglichkeiten, die nicht den sonst für Steuerfestsetzungen

77 S.o. Ziff. III Nr. 4.
78 Grundlegend *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, Stand November 2015, § 85 Rz. 16 ff.
79 Kritisch zur Konzeption der Vorbehaltsfestsetzung unter den gewandelten Vollzugsbedingungen und -modalitäten auch *Drüen*, StuW 2009, 106.
80 *Drüen*, StuW 2009, 98 ff. m.w.N.
81 *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, Stand November 2015, § 164 Rz. 2 f.
82 *Schmidt-Aßmann* in: HdbStR II, 3. Aufl. 2004, § 26 Rz. 8; BVerfG v. 5.3.2013, 1 BvR 2457/08, BVerfGE 133, 143 (158).
83 BVerfG v. 5.3.2013, 1 BvR 2457/08, BVerfGE 133, 143 (157 f.).
84 BVerfG v. 5.3.2013, 1 BvR 2457/08, BVerfGE 133, 143 (158).
85 BVerfG v. 5.3.2013, 1 BvR 2457/08, BVerfGE 133, 143 (158).
86 *Schmidt-Aßmann* in: HdbStR II, 3. Aufl. 2004, § 26 Rz. 83; *Sommermann* in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 6. Aufl. 2010, Art. 20 Abs. 3 Rz. 289; *Drüen*, StuW 2009, 98 f.
87 *Schmidt-Aßmann* in: HdbStR II, 3. Aufl. 2004, § 26 Rz. 81.
88 *Schmidt-Aßmann* in: HdbStR II, 3. Aufl. 2004, § 26 Rz. 83.
89 BVerfG v. 5.3.2013, 1 BvR 2457/08, BVerfGE 133, 143 (159).
90 BVerfG v. 5.3.2013, 1 BvR 2457/08, BVerfGE 133, 143 (159).

geltenden Grenzen der §§ 172 ff. AO unterliegen[91]. Die Änderung einer unter den Vorbehalt der Nachprüfung gestellten Festsetzung kann namentlich sowohl aufgrund einer anderen rechtlichen Beurteilung als auch wegen abweichender Feststellungen zu den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen erfolgen[92]. Lediglich die besonderen Vertrauensschutzgesichtspunkte des § 176 AO schränken auch für Vorbehaltsfestsetzungen die Möglichkeiten der Berichtigung ein[93]. Die demnach weitreichenden Änderungsmöglichkeiten beschränken sich jedoch auf den Zeitraum der im gesetzlichen Regelfall (§ 169 Abs. 2 AO) vierjährigen Festsetzungsfrist[94]; mit deren Ablauf entfällt auch der Nachprüfungsvorbehalt (§ 164 Abs. 4 Satz 1 AO). Für diesen begrenzten, im gesetzlichen Regelfall bei weitem noch nicht „langjährigen" Zeitraum war der Gesetzgeber von Verfassungs wegen nicht gehindert, mit der Schaffung von § 164 AO der Flexibilität der Verwaltung weitestgehend den Vorrang einzuräumen und die behördliche Entscheidung nur in wenigen Punkten zum Anknüpfungspunkt von Vertrauen zu machen[95]. Dies gilt auch, soweit der Gesetzgeber die Festsetzungsfrist für den Zeitraum einer spezifischen behördlichen oder gerichtlichen Anspruchsprüfung verlängert (vgl. § 171 Abs. 3, 3a, 4, 5 und 6 AO). Der Gesetzgeber verfolgt mit der Ausgestaltung des § 164 AO zum einen ein legitimes Ziel – die Beschleunigung des Steuerverfahrens bis zur ersten Festsetzung als ein Mittel der Gewährleistung des stetigen Finanzmittelzuflusses. Derartigen Fiskalinteressen sowie Zweckmäßigkeits- und Verwaltungseffizienzgesichtspunkten durfte er bei seiner Abwägung auch den Vorrang einräumen; das Interesse der Betroffenen an der Verlässlichkeit der steuerbehördlichen Entscheidung wird demgegenüber – trotz der nicht unerheblichen Dauer der Bestandsunsicherheit – nicht im Übermaße zurückgestellt. Der Umstand, dass der Steuerpflichtige bei einer Vorbehaltsfestsetzung zunächst auf vergleichsweise unsicherer Grundlage mit seiner Steuerschuld veranlagt wird und Zahlungen leisten muss, begründet kein von Verfassungs wegen per se überwiegendes Interesse an einem schnelleren Eintritt eines höheren Maßes an Beständigkeit. Es ist den Betroffenen im Allgemeinen nicht unzumutbar, sich in ihrem privaten und geschäftlichen Bereich für einen begrenzten Zeitraum auf Ungewissheiten über die sich letztlich ergebende Höhe von Geldleistungsforderungen – auch in ihrem Verhältnis zum Staat – einzurichten, auf der Grundlage eines Anspruchsverdachts zunächst entsprechende Zahlungen zu leisten und für den Fall von Nachforderungen hinreichende Vorsorge zu treffen[96]. Des Gleichen ist die gesetzgeberische Wertung nicht zu beanstanden, dass sich die Dauer des dem Betroffenen insoweit zumutbaren Zeitraums der Unsicherheit auch danach bemisst, ob eine behördliche oder gerichtliche Prüfung des Falles aktuell stattfindet. Soweit dem Steuerschuldner durch die hoheitliche Abgabenforderung schwerwiegende und irreversible Nachteile drohen, kann er zudem bereits von vornherein eine vollständige Sachverhaltsaufklärung und abschließende Rechtsprüfung verlangen[97]. Letzte Sicherheit über die Höhe der entstandenen Steuerschuld erhält der Steuerpflichtige im Übrigen auch bei einer vorbehaltlosen Veranlagung erst mit Ablauf der Festsetzungsverjährungsfrist. Was diese Frist anbelangt, wird er durch eine Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nicht schlechter gestellt[98].

Hinzu kommt, dass die Rechtsordnung und insbesondere das Steuerrecht es dem Abgabeschuldner auch mit der Möglichkeit der Erhebung von Vorauszahlungen – in verfassungsrechtlich unbedenklicher Weise – abverlangt, Leistungen auf die (künftige) Abgabeschuld zu erbringen, ohne dass die endgültige Forderung verlässlich ermittelt und beständig festgestellt ist. Bezieht man diese Vorauszahlungen in die Betrachtung der Verfahrenskonzeption mit ein, würde ein Verzicht auf die Möglichkeit einer schnellen und flexiblen ersten Steuerfestsetzung für den Steuerschuldner ohnehin keineswegs nur einen Gewinn an Rechtssicherheit hinsichtlich der endgültigen Festsetzung mit sich bringen. Ein solcher Verzicht würde vielmehr auf der anderen Seite zugleich zu einer für den Steuerschuldner potentiell nachteiligen längeren Vorfinanzierungsdauer von ihm erbrachter Vorauszahlungen führen. Denn diese Vorauszahlungen wären von der Finanzverwaltung bei einer verlängerten Dauer des Verfahrens bis zur ersten Festsetzung zwangsläufig länger ohne Abrechnung einzubehalten, obwohl deren Tatsachengrundlage von noch geringerer Richtigkeitsgewähr ist als die einer Vorbehaltsfestsetzung, so dass noch weniger dafür spricht, dass die mit den Vorauszahlungen bewirkte Vermögenslage der Steuerschuld entspricht[99]. Das Verfahrensmodell einer frühen, flexiblen Entscheidung über die Steuerschuld erweist sich für den Steuerpflichtigen danach in der Gesamtschau regelmäßig bereits nicht als substantiell nachteiliger gegenüber einer Verfahrenskonzeption,

91 *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, Stand November 2015, § 164 Rz. 33.

92 *v. Wedelstädt* in: Kühn/v. Wedelstädt, AO, 21. Aufl., § 164 Rz. 20.

93 BFH v. 28.9.1987 – VIII R 154/86, BStBl. II 1988, 40; *Loose* in: Tipke/Kruse, AO, Stand November 2015, § 176 Rz. 3 m.w.N. zum Meinungsstreit.

94 Soweit *Drüen* darauf hinweist, dass Steuerfälle in der Praxis häufig wesentlich länger „offen" seien, weil die Festsetzungsfrist mit dem – häufig verzögerten – Eingang der Steuererklärung zu laufen beginne (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO), bleibt anzumerken, dass ein Steuerpflichtiger, der nach seinen eigenen konkreten Verhältnissen möglichst schnell Rechtssicherheit über die Höhe seiner Steuerschuld benötigt, in sachgerechter Wahrnehmung seiner Belange gehalten ist, die Steuererklärung oder -anmeldung so bald als ihm möglich einzureichen. Folgerungen zu Lasten des Fiskus können aus einer Verletzung dieser Obliegenheit in eigenen Angelegenheiten nicht hergeleitet werden.

95 Kritisch *Seer* in: Tipke/Kruse, AO, Stand November 2015, § 164 Rz. 2 m.w.N.: „unerträglich lang".

96 Vgl. dazu BVerfG v. 5.3.2013, 1 BvR 2457/08, BVerfGE 133, 143 (159 f.).

97 S.o. Ziff. II Nr. 2.

98 Vgl. dazu auch *Helmert*, Vorläufigkeit und Vorfinanzierung bei kommunalabgabenrechtlichen Vorzugslasten, 2012, S. 149.

99 Vgl. dazu auch *Helmert*, Vorläufigkeit und Vorfinanzierung bei kommunalabgabenrechtlichen Vorzugslasten, 2012, S. 149 f.

die im Anschluss an eine Erhebung von Vorauszahlungen ausschließlich eine beständigere, aber später ergehende Entscheidung vorsieht.

VI. Fazit

Mit der Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung wollte der Gesetzgeber der Steuerverwaltung ein in der Verfahrensführung und insbesondere der Untersuchungsintensität frei gestaltbares „Minus" zur „regulären" vorbehaltlosen Steuerfestsetzung an die Hand geben, um eine ressourcen- und effizienzorientierte Organisation und Ausgestaltung der Veranlagung zu ermöglichen. Die Untersuchung hat jedoch gezeigt, dass die grundlegenden Veränderungen der Rahmenbedingungen des steuerlichen Gesamtvollzugs von Verfassungs wegen nicht ohne Auswirkungen auf diese Verfahrenskonzeption der Vorbehaltsfestsetzung bleiben können. Gegenwärtig zeichnen sich bereits die „abschließenden Fallprüfungen" des steuerlichen Regelvollzugs durch eine mittels allgemeiner Leitlinien gesteuerte, anhand des Risikos und des Verfahrensaufwands gewichtete, tiefgreifende Absenkung der behördlichen Kontrolldichte aus. Die Finanzverwaltung schöpft so schon für „reguläre" vorbehaltlose Steuerfestsetzungen gezielt das Höchstmaß an Verfahrenserleichterungen aus, das der Gesetzgeber im Spannungsverhältnis zwischen dem Gebot gleichmäßiger und gesetzmäßiger Besteuerung einerseits sowie der Verwaltungseffizienz und -praktikabilität und dem Schutz von Persönlichkeitsrechten andererseits für die steuerliche Massenverwaltung befugt ist zu gewähren. Orientiert sich damit bereits die abschließende Prüfung von Steuerfällen generell am verfassungsrechtlichen Mindestmaß der Kontrolldichte, so besteht indes keine sachliche Rechtfertigung dafür, auch dieses Mindestmaß im Rahmen von endgültig prüfungsdefizitären Vorbehaltsfestsetzungen nochmals zu unterschreiten. Die verfassungsrechtlichen Spielräume, innerhalb derer sich das Verfahrensinstitut der Vorbehaltsfestsetzung als endgültig-kursorische Entscheidung vormals bewegen konnte, werden mittlerweile völlig von der gewandelten vorbehaltlosen Steuerfestsetzung vereinnahmt. Das Gebot des Gleichmaßes der Besteuerung und der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zwingt demnach unter den gegebenen Umständen dazu, § 164 AO verfassungskonform dahin auszulegen, dass im Nachgang zu jeglicher Vorbehaltsfestsetzung zwingend eine abschließende Prüfung des Steuerfalles durch die Finanzbehörde erfolgen muss. Eine solche Fortentwicklung des § 164 AO ist aufgrund der geänderten Verhältnisse im Regelsteuervollzug auch trotz des ursprünglich gegenteiligen gesetzgeberischen Willens möglich. Gewährleistet wird damit allerdings keine nachträgliche gerichtsförmige „Vollkontrolle" von vorbehaltlich festgesetzten Steuerfällen, sondern lediglich die Beachtung der im konkreten Fall nach den allgemeinen Leitlinien erforderlichen, gewichteten behördlichen Prüfungsdichte. Aus dem verfahrensrechtlichen Gewährleistungsgehalt des Art. 14 Abs. 1 GG bzw. des Art. 2 Abs. 1 GG hingegen ergeben sich keine durchgreifenden freiheitsgrundrechtlichen Bedenken gegen einen Verzicht auf eine obligatorische abschließende Fallprüfung nach Vorbehaltsfestsetzungen. Denn auch ohne eine solche Verpflichtung der Behörde kann der betroffene Steuerschuldner jedenfalls überhöhte Steuerfestsetzungen, gegen die die persönliche Freiheitsentfaltung im vermögensrechtlichen Bereich allein Schutz verbürgt, im Rahmen zumutbarer eigener Mitwirkungslasten vermeiden. Als unbegründet erweisen sich auch die gegenüber § 164 AO mit Blick auf das Prinzip der Rechtssicherheit erhobenen Einwände; die dort normierte Verfahrenskonzeption überschreitet den gesetzgeberischen Einschätzungs- und Gestaltungsspielraum bei der Ausgestaltung des Vertrauensschutzes und der Abwägung mit anderen Rechtsgütern nicht.

Europäisches Steuerrecht

Unionsrechtsvereinbarkeit der durch Korrespondenzregeln ausgelösten Ungleichbehandlung? Eine Untersuchung des BEPS-Aktionspunkts 2

Dr. CHRISTIAN KAHLENBERG / NINA VOGEL, beide Frankfurt/O.*

Inhaltsübersicht

I. Einführung
II. Rechtlicher Rahmen: Empfehlungen in Aktionspunkt 2
III. Europarechtliche Vorgaben zur Missbrauchsvermeidung
IV. Prüfung der Unionsrechtskompatibilität
1. Ausgangspunkt: Derzeitiger Stand der EuGH-Rechtsprechung
a) Das Korrespondenzprinzip im Fokus der EuGH-Rechtsprechung
b) Die Vermeidung „weißer" Einkünfte als unionsrechtliches Gebot?
c) Begrenzung doppelter Steuervergünstigungen als Reflex für Double Dip Situationen?
2. Schlussfolgerungen: Korrespondenzregeln (linking rules) als multilaterales Instrument unionsrechtskonform?
a) Einschlägige Grundfreiheit
b) Eingriffsebene: D/NI-Situationen
aa) Kein Eingriff aufgrund objektiver Tatbestandskriterien
bb) Kein Eingriff aufgrund unterschiedlicher Sachverhalte
cc) Rechtfertigung eines Eingriffs aufgrund versteckter Diskriminierung
c) Eingriffsebene: DD-Situationen
aa) Rechtfertigung
bb) Prüfung der Gegenmaßnahme
V. Thesenförmiges Fazit

Mit dem BEPS-Projekt sollen wirksame internationale Abwehrinstrumente gegen die Gewinnverlagerung und Bemessungsgrundlagenerosionen verwirklicht werden. Aufgrund der besonderen (EU-)rechtlichen Rahmenbedingungen stehen die adressierten Regelungsempfehlungen vor der Herausforderung, mit dem europäischen Primär- und Sekundärrecht vereinbar zu sein. Andernfalls wären die EU-Mitgliedstaaten rechtlich gehindert, die Einzelmaßnahmen umzusetzen, was ein „politisches Desaster" darstellen würde. Der vorliegende Beitrag zeigt die Gründe dafür auf, weshalb entgegen der bisherigen Literaturauffassung die in Aktionspunkt 2 angestrebten Korrespondenzregeln mit dem EU-Recht vereinbar sind.

The main goal of the BEPS-Project is to develop recommendations for international defence mechanisms against profit shiftig and tax base erosion. However, for EU purposes these recommendations have to be compatible with primary and secondary EU law. Otherwise, the Member States would be legally prohibited to implement them, leading to a "political desaster". The following article deducts from the ECJ case law why despite the prevailing opinion in literature the defense mechanism to combat Hybrid Mismatches in action point 2 is compatible with EU law. Therefore, the recommendations may be applied by the Member States.

I. Einführung

Am 5.10.2015 wurden die Abschlussberichte der OECD zu den Empfehlungen zur Bekämpfung internationalen Gewinnverlagerung und der Erosion steuerlicher Bemessungsgrundlagen (BEPS) veröffentlicht.[1] Bei seinem Treffen am 8. Dezember hat der ECOFIN-Rat bekräftigt, die BEPS-Initiative vollumfänglich zu unterstützen.[2] Die Umsetzung soll dabei vorzugsweise durch Richtlinien erfolgen, insbesondere der Aktionspunkt 2 „Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements"[3], der bereits in der allgemeinen öffentlichen Debatte zu BEPS auf reges Interesse gestoßen war.[4] Nachdem sich der erste Richtlinienentwurf der EU-Kommission als nicht konsensfähig erwies, konnte sich der Rat in der Nacht zum 21. Juni 2016 auf einen Kompromissvorschlag einigen (BEPS-RL),[5] der zunächst nur für den Binnenmarkt Geltung entfalten soll. Die für hybride Gestaltungen anfänglichen Unterschiede in der Rechtstechnik (Korrespondenzprinzip versus

* *Dr. Christian Kahlenberg* ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung und Forschungsassistent am Institute for Central and East European Taxation an der Europa-Universität Viadrina in Frankfurt/O. *Nina Vogel* ist Doktorandin am Institute for Central and East European Taxation.

1 Abrufbar unter: http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm.

2 Council conclusions on corporate taxation – base erosion and profit shifting Nr. 7, abrufbar unter: http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2015/12/08-ecofin-conclusions-corporate-taxation/.

3 Vgl. OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements (5.10.2015), abrufbar unter: http://www.oecd.org/tax/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report-9789264241138-en.htm.

4 Siehe FAZ v. 16.11.2015, abrufbar unter: http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/wirtschaftspolitik/legale-steuerumgehung-g-20-gehen-gegen-gewinnverschiebung-vor-13915783.html; Handelsblatt v. 25.9.2014, abrufbar unter: http://www.handelsblatt.com/finanzen/steuern-recht/steuern/steuerfluchtes-ist-voellig-legal-steuerrechtliche-luecken-zu-nutzen/10745146.html; NY Times v. 16.9.2014, abrufbar unter: http://www.nytimes.com/2014/09/17/business/international/oecd-fights-corporate-tax-avoidance.html.

5 Siehe EU Rat, Pressemitteilung 370/16 v. 21.6.2016, abrufbar unter: http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2016/06/21-corporate-tax-avoidance/ sowie zum Entwurf COM(2016) 26 final und dazu bereits *Benz/Böhmer*, DB 2016, 307 (307 ff.); *Jochimsen/Zinowsky*, ISR 2016, 106 (106 ff.); *Lüdicke/Oppel*, BB 2016, 351 (351 f.); *dies.*, DB 2016, 549 (549 ff.); *Becker/Loose*, IStR 2016, 153 (153 ff.); *Kahlenberg*, SWI 2016, 206 (206 ff.); *Oppel*, SteuK 2016 167 (167 ff.); *Müller/Wohlhöfler*, IWB 2016, 200 (200 ff.).

Qualifikationsverkettung) wurden letztlich ad acta gelegt. Mithin sind aufgrund identischer Abwehrmechanismen die nachstehenden Ausführungen auf den Richtlinienentwurf als auch auf die Empfehlungen der OECD gleichermaßen übertragbar. Gleichwohl wird im Schrifttum die Kompetenzgrundlage angezweifelt.[6]

Diese Thematik ist gerade deshalb interessant, als im Fachschrifttum bereits während der Entwurfsphase von Handlungsalternativen im Rahmen der BEPS-Initiative der Frage nachgegangen wurde, ob die von der OECD ausgesprochenen Handlungsempfehlungen in Form von Korrespondenzregeln den unionsrechtlichen Anforderungen genügen.[7] Die Publikationen nehmen allesamt den Vorbericht[8] zum Anlass, um von den Mitgliedstaaten bereits eingeführte unilaterale Maßnahmen auf ihre Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht zu untersuchen. Sie kommen überwiegend zu dem Ergebnis, dass ein Eingriff in die Grundverkehrsfreiheiten vorliegt und dieser mit dem Kanon der gängigen zwingenden Gründe des Allgemeininteresses nicht gerechtfertigt werden könnte.[9] Die OECD selbst hat sich weder im Vorbericht noch im Abschlussbericht zum Aktionspunkt 2 mit europarechtlichen Aspekten auseinander gesetzt.[10]

Ziel des vorliegenden Beitrags ist es die bisherige h.A. zu widerlegen. Zwar führen die Empfehlungen durch ein Abzugsverbot von grenzüberschreitenden Zinszahlungen bei keiner korrespondierenden Besteuerung im Ausland zu einer offenkundigen Ungleichbehandlung im Vergleich mit innerstaatlichen Zinszahlungen. Die nachstehende Analyse der einschlägigen EuGH-Rechtsprechung zeigt gleichwohl Gründe dafür auf, weshalb ein Korrespondenzprinzip keinen grundfreiheitlichen Eingriff darstellen dürfte und folglich mit dem Primärrecht[11] zu vereinbaren ist. Darüber hinaus beschränkt sich die Prüfung auf die Grundverkehrsfreiheiten, die des Beihilferechts erfolgt nicht. Hybride Gestaltungen und das Korrespondenzprinzip zu deren Verhinderung fallen nicht unter den Beihilfebegriff.[12]

Hierfür wird einleitend der rechtliche Rahmen präsentiert (Abschnitt II). Anschließend wird das unionsrechtliche Missbrauchsverständnis umrissen (Abschnitt III), um darauf aufbauend eine eingehende Kompatibilitätsprüfung vorzunehmen (Abschnitt IV). Den Grundstein für die Analyse legen einschlägige Entscheidungen des EuGH, die wirkungsähnliche Vorschriften zum Gegenstand hatten (Abschnitt IV.1). Ziel ist es, die dort gewonnenen Erkenntnisse auf die Empfehlungen im Aktionspunkt 2 zu projizieren (Abschnitt IV.2). Ein thesenförmiges Fazit beschließt die Untersuchung.

Dem Beitrag liegt außerdem die Annahme zugrunde, dass alle EU-Mitgliedstaaten – als Mitinitiator und Teil der G20 – die Empfehlungen der OECD (schrittweise) flächendeckend umsetzen werden. Diese Annahme wird gerade dadurch gestützt, dass die Mitgliedsstaaten durch die BEPS-RL rechtlich zur Umsetzung verpflichtet sind und einige Mitgliedsstaaten bereits vorgegriffen haben.[13] Aus diesem Grund konzentriert sich die Prüfung zur Vereinbarkeit der Empfehlungen mit dem Unionsrecht hauptsächlich auf die primären Maßnahmen.[14]

II. Rechtlicher Rahmen: Empfehlungen in Aktionspunkt 2

Der Abschlussbericht zum Aktionspunkt 2 gliedert sich in zwei große Themenkomplexe:[15] Kapitel 1 betrifft unilaterale Regelungsempfehlungen die zum Ziel haben, die Einmalbesteuerung von Zinszahlungen sicherzustellen, während Kapitel 2 bestimmte Änderungen für das OECD-MA adressiert und sich abschlie-

6 Vgl. zweifelnd *Lüdicke/Oppel*, BB 2016, 351 (355 f.); *dies.*, DB 2016, 549 (555); *Kahlenberg*, SWI 2016, 206 (215).

7 Speziell zur österreichischen Regelung (§ 12 Abs. 1 Nr. 10 öKStG) *Wimpissinger*, SWI 2014, 220 (221 ff.); *Jerabek/Neubauer*, SWI 2014, 369 (371 ff.); zum deutschen Regelungsentwurf in § 4 Abs. 5a EStG-E, vgl. *Linn*, IStR 2014, 920 (923 ff.); *Kahlenberg*, ISR 2015, 91 (95 ff.); *Rust*, in: Schön/Heber, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 89 (94 ff.); *ders.*, BTR 2015, 308 (313 ff.) sowie allgemein *Dourado*, Intertax 2015, 42 (44); *Schnitger*, in: Oestreicher, BEPS – Base Erosion and Profit Shifting, 2015, S. 1 (22 ff.); *Helminen*, BTR 2015, 325 (327 ff.); jüngst auch *Milanin*, IStR 2015, 861 (862 ff.) sowie *Panayi*, BIT 2015, Abschnitt 3, online verfügbar.

8 Vgl. OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements (16.9.2014), abrufbar unter: http://www.oecd.org/ctp/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-9789264218819-en.htm.

9 Lediglich *Rust*, *Dourado, Helminen* und *Milanin* (FN 7) erkennen zumindest in bestimmten Fällen (D/NI-Situationen, instruktiv Abschnitt II) eine mögliche Rechtfertigung.

10 Lediglich Aktionspunkte 1, 3–6 und 11 gehen auf unionsrechtliche Aspekte ein. Kritisch *Kemmeren*, EC Tax Review 2014, 190 (190 ff.).

11 Da die Zins- und Lizenzrichtlinie ausschließlich die steuerliche Situation des Gläubigers betrifft, kann eine Abzugsbeschränkung auf Schuldnerebene keinen Verstoß gegen die Richtlinie auslösen. Vgl. EuGH v. 21.7.2011 – Rs. C-397/09, *Scheuten Solar Technologie*, ECLI:EU:C:2011: 499, Rz. 28 ff.; bestätigend auch BFH v. 17.9.2014 – I R 30/13, BFH/NV 2015 270; gl. A. *Jerabek/Neubauer*, SWI 2014, 369 (371) zur österreichischen Regelung in § 12 Abs. 1 Z 10 KStG; *Rust*, Grundfragen (FN 7), S. 89 (94 f.); *ders.*, BTR 2015, 308 (312 f.). Außerdem formulieren die Erwägungsgründe 2 bis 4 der Zins- und Lizenzrichtlinie (RL/2003/49/EG) die Einmalbesteuerung als Richtlinienziel, die aber erst durch eine korrespondierende Behandlung sichergestellt wird.

12 Vgl. auch *Hey*, StuW 2015, 331 (342 f.).

13 Einzelne Staaten haben unterdessen ähnliche Regelungen schon eingeführt. Siehe die Nachweise in FN 7 sowie *Beiser*, SWI 2014, 261 (261 ff.); *Peyerl*, ÖStZ 2014, 223 (224 ff.); *Haarmann*, BB 2015, 22 (27 f.); *Wittenstein*, IStR 2015, 160 (167 f.); *Sheppard*, TNI 2014, 692; *Girona*, DFI 2015, online verfügbar; *Bernstein*, TNI 2015, 1111 (1113 ff.); *Bundgaard*, BIT 2008, 33 (39 ff.); *Bjørnholm/Thiersen*, ET 2007, 589 (592); *Bundgaard*, BIT 2013, 200 (202) sowie jüngst *Mischo/Wantz*, ET 2015, online verfügbar.

14 Die Umsetzung der sog. Gegenmaßnahmen (defensive rulse, vgl. Abschnitt II), die erst zur Anwendung gelangen, wenn die primäre Maßnahme nicht greift, wäre allenfalls als Instrument gegen Drittstaaten relevant.

15 Im Gegensatz zu dem im September 2014 erschienenen Vorbericht ist der Abschlussbericht auf den vierfachen Umfang angewachsen und enthält einige bemerkenswerte Ergänzungen, was einerseits die Reichweite der Maßnahmen und andererseits die Abstimmung mit Maßnahmenempfehlungen anderer Aktionspunkte betrifft.

ßend der Interaktion beider Regelungskreise widmet.[16] Den Schwerpunkt des Aktionspunktes 2 bilden schuldrechtliche Beziehungen, die unter Einbindung hybrider Strukturen (Finanzinstrumente oder Gesellschaften) eine doppelte Nichtbesteuerung (sog. Deduction/Non-inclusion [D/NI])[17] oder doppelte Abzüge (sog. Double Deduction [DD])[18] verursachen können. Die Empfehlungen befassen sich folglich nur beiläufig mit der Frage der Einkünftezurechnung bei hybriden Gesellschaftsformen.[19] Für die nachfolgende Untersuchung sind nur die Inhalte des Kapitel 1 bedeutsam und können Tabelle 1 entnommen werden:

Wirkung	Gestaltung	Empfehlung betreffend Zinsabzugsverbot			Vortragsmöglichkeit
		Maßnahme (response)	Gegenmaßnahme (defensive rule)	Anwendungsbereich	
D/NI	Hybride Finanzinstrumente	Schuldnerstaat versagt Betriebsausgabenabzug	Gesellschafterstaat erfasst Betrag als „ordentliches Einkommen"	Nahestehende Personen (25 % oder Konzernverbund [50 %]) und strukturierte Gestaltungen	
	Zahlungen von hybriden Gesellschaften	Schuldnerstaat versagt Betriebsausgabenabzug	Gesellschafterstaat erfasst Betrag als „ordentliches Einkommen"	Konzernverbund (mind. 50 % Beteiligung) und strukturierte Gestaltungen	Unbegrenzter Zinsvortrag
	Zahlungen an umgekehrt hybride Gesellschaften	Staat der Muttergesellschaft versagt Betriebsausgabenabzug	–	Konzernverbund (mind. 50 % Beteiligung) und strukturierte Gestaltungen	
DD	Zahlungen von hybriden Gesellschaften	Staat der Muttergesellschaft versagt Betriebsausgabenabzug	Schuldnerstaat (Hybrid) versagt Betriebsausgabenabzug	Nur Abwehrmaßnahme auf Konzernverbund (mind. 50 % Beteiligung) und strukturierte Gestaltungen begrenzt	Unbegrenzter Zinsvortrag
	Zahlungen von doppelt ansässigen Gesellschaften	Ansässigkeitsstaat versagt Betriebsausgabenabzug	–	–	Unbegrenzter Zinsvortrag
Indirect D/NI	Importierte hybride Effekte	Schuldnerstaat versagt Betriebsausgabenabzug	–	Mitglieder eines Konzernverbunds (mind. 50 % Beteiligung) und strukturierte Gestaltungen	

Tabelle 1: Überblick der Regelungsempfehlung in Aktionspunkt 2

Anders als die Überschrift des Aktionspunkts 2 vermuten lässt, geht es nicht darum, hybride Gestaltungseffekte in Form von Finanzinstrumenten[20] oder Gesellschaften[21] zu neutralisieren. Vielmehr sind die in Aktionspunkt 2 adressierten Korrespondenzregeln (Tabelle 1) als abschließende Empfehlungen nur darauf

16 Siehe für einen inhaltlichen Überblick – jedoch zum Vorbericht – bereits *Staats*, IStR 2014, 749 (749 ff.); *Kahlenberg/Kudert*, SWI 2015, 52 (54 ff.); *Cooper*, BIT 2015, 334 (334 ff.); *Sheppard*, TNI 2014, 985 (985 ff.); *ders.*, TNI 2015, 109 (109 ff.) sowie zum inhaltlich vergleichbaren Entwurf, vgl. *Valta*, ISR 2014, 249 (250 ff.); *Schnitger/Weiss*, IStR 2014, 508 (508 ff.); *Kahlenberg*, Ubg 2014, 553 (555 ff.); *ders.*, Ubg 2014, 623 (624 ff.); *Schler*, TNI 2014, 485 (488 ff.); *ders.*, TNI 2014, 567 (567 ff.); *Burow*, TNI 2014, 611 (611 ff.); *Boidman/Kandev*, TNI 2014, 1233 (1234 ff.).

17 Vgl. OECD (FN 3), Tz. 7. Siehe auch eingehend zur internationalen Minderbesteuerung *Burmester*, in FS Debatin, 1997, S. 55 ff.; *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 2009, S. 32 ff.

18 Vgl. OECD (FN 3), Tz. 8.

19 Dieser Frage wurde im sog. Partnership Report nachgegangen. Vgl. OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation No. 6. Dort stand die Einkünftezurechnung bei (einseitig) transparenten Gesellschaftsstrukturen im Vordergrund; vgl. dazu ausführend *Wassermeyer*, IStR 1999, 9 (9 ff.); *ders.*, IStR 1999, 481 (481 ff.); *Menck*, IStR 1999, 147 (147 ff.); *Bendlinger*, SWI 2000, 16 (16 ff.); *Krabbe*, IStR 2000, 196 (196 ff.); *M. Lang*, IStR 2000, 129 (129 ff.); *ders.*, SWI 2000, 60 (60 ff.); *ders.*, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships – A Critical Analysis of the Report Prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs, 2000; *ders.*, BFID 2001, 596 (596 ff.); *Schaffner*, BFID 2000, 218 (218 ff.); *Engelen/Pötgens*, ET 2000, 250 (250 ff.); *Salome/Danon*, Intertax 2003, 190 (190 ff.); *Danon*, Intertax 2004, 210 (210 ff.).

20 Vgl. zur Begriffsbestimmung z.B. *Bärsch*, Taxation of Hybrid Financial Instruments and the Remuneration Derived Therefrom in an International and Cross-border Context, 2012, S. 10 ff.; *Sigge*, Besteuerung hybrider Finanzinstrumente im internationalen Kontext, 2012, S. 6 ff.; *Bogenschütz*, Ubg 2008, 533 (535 f.); *Briesemeister*, Hybride Finanzinstrumente im Ertragsteuerrecht, 2006, S. 12 ff.; *Wiedermann-Ondrej*, Hybride Finanzinstrumente in der nationalen und internationalen Besteuerung der USA, 2007, S. 25; *Krause*, Die Besteuerung hybrider Finanzinstrumente, 2006, S. 35 ff.; *Haun*, Hybride Finanzinstrumente im deutschen und US-amerikanischen Steuerrecht, 1996, S. 10 f.; *Piltz*, in: Piltz/Schaumburg, Unternehmensfinanzierung im Internationalen Steuerrecht, 1995, S. 125; *M. Lang*, Hybride Finanzinstrumente im internationalen Steuerrecht, 1991, S. 13; *Herzig*, IStR 2000, 482 (482).

21 Während hybride Gesellschaften für steuerliche Zwecke in ihrem Sitzstaat als intransparent und im Gesellschafterstaat als transparent eingestuft werden, stellen „umgekehrt" hybride Gesellschaften die spiegelbildliche Struktur dar; vgl. zur Begriffsdefintion *Kollruss*, StuW 2009, 346 (346); *Stevens/Fibbe*, EC Tax Review 2011, 242 (243); *Rosembuj*, Intertax 2012, 298 (303); *Popa*, ET 2013, 299 (300); *Janssens* et al., ET 2015, 279 (285).

ausgerichtet, Besteuerungsinkongruenzen zu neutralisieren, deren *Ursache* in einem *hybriden Effekt* begründet liegt. In Konsequenz bleiben die Ursachen für Hybridität unbeachtlich; es sind allein die hieraus erwachsenen steuerlichen Diskrepanzen (mismatches)[22] entscheidend. Die relevanten Besteuerungsdiskrepanzen bilden zwei Szenarien ab: Der steuerliche Abzug ohne korrespondierende Ertragserfassung (D/NI) sowie ein doppelter steuerlicher Abzug (DD).

Als hybride Gestaltungseffekte, die eine D/NI-Situation auslösen können, führt die OECD hybride Finanzinstrumente[23] sowie (umgekehrt) hybride Rechtsträger[24] mit Beispielen ins Feld. Egalisiert sich diese Diskrepanz durch andere schuldrechtliche Vorgänge im wirtschaftlichen Ergebnis auf Schuldnerebene und schlägt sich damit mittelbar in einer anderen (dritten) Steuerjurisdiktion nieder, liegt – im Fachjargon der OECD – eine „indirekte" D/NI-Situation vor, die ebenfalls als vermeidungswürdig eingestuft wird. Daneben können hybride Rechtsträger auch eine DD-Situation verursachen.[25] Gleiches gilt überdies für doppelt ansässige Gesellschaften[26].[27]

Um die beschriebenen Besteuerungsdiskrepanzen zu beseitigen, plädiert die OECD für die Einführung von Korrespondenzregeln (linking rules), die einen wechselseitigen Wirkungsmechanismus aufweisen: Zunächst (primär) soll der eine Staat verpflichtet werden, den steuerlichen Abzug zu verwehren, soweit es an einer korrespondierenden Ertragserfassung im anderen Staat mangelt (umgekehrte Korrespondenzregel). Sofern die primäre Maßnahme (response) nicht eingreift, soll als Gegenmaßnahme (defensive rule) der andere Staat den betreffenden Betrag als „ordentliches Einkommen" besteuern (Korrespondenzregel) oder ebenfalls den Abzug versagen. Welche Korrespondenzregel im konkreten Fall zum Tragen kommt, bestimmt sich nach der jeweiligen Besteuerungsdiskrepanz und Gestaltungsstruktur.[28]

Dieser Regelungsmechanismus erzeugt eine gewisse Maßgeblichkeit ausländischer Vorschriften für die nationale Beurteilung (Transnationalisierung von Steuerregelungen)[29]. Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang auch, dass die OECD keine mit Art. 10 Abs. 3 OECD-MA vergleichbare Qualifikationsverkettung anordnet, wonach etwa nicht abzugsfähige Zinsen eine Umqualifizierung als Dividende erfahren.[30] Vielmehr bleibt die Eigenschaft der betreffenden Zahlung als Zinsen erhalten, deren Abzugsfähigkeit eingeschränkt wird. Eine konsequente Anbindung an die Rechtswertung der anderen Steuerjurisdiktion erfolgt nicht.[31]

Außerdem empfiehlt die OECD, den Anwendungsbereich der Korrespondenzregeln auf nahestehende Personen[32] oder Konzernverbunde[33] sowie strukturierte Vereinbarungen[34] zu begrenzen. Überdies sollen in bestimmten Fällen nicht abzugsfähige Zahlungen vorgetragen werden. Mit diesem Gedanken möchte die OECD drohende Doppelbelastungen vermeiden. Mit der abweichenden Steuersubjekt-Qualifikation geht nämlich regelmäßig auch die Gefahr einhergeht, dass nicht nur Aufwendungen, sondern auch Erträge, doppelt erfasst werden[35].[36] Diese Einschränkungen differieren in Abhängigkeit von der jeweiligen Gestaltung[37] (s. Tabelle 1).

Die BEPS-Initiative beruht letztlich auf dem Gedanken, internationalen Gewinnverlagerung und Bemessungsgrundlagenerosionen zu bekämpfen. Hierin erkennt die OECD eine Rechtfertigung zur Einführung

22 Vgl. OECD (FN 3), Tz. 10 ff.

23 Bei hybriden Finanzinstrumenten führt eine divergierende Einordnung als Eigenkapital im Gläubigerstaat und Fremdkapital im Schuldnerstaat zu einer abweichenden Qualifizierung von Vergütungen als Zinsen auf Schuldnerebene und Dividenden auf Gläubigerebene.

24 Im Bereich (umgekehrt) hybrider Gesellschaften wird auf Basis schuldrechtlicher Vereinbarungen unterstellt, dass der Schuldnerstaat eine intransparente Einstufung vornimmt und die Vergütungen als abzugsfähig anerkennt, während der Gläubigerstaat aufgrund der transparenten Betrachtung die schuldrechtliche Vereinbarung ignoriert und die betreffende Vergütung demzufolge nicht erfasst.

25 Unter der Prämisse schuldrechtlicher Vereinbarungen eines vermögensverwaltenden hybriden Rechtsträgers mit fremden Dritten würde der Schuldnerstaat bei intransparenter Einordnung die betreffenden Vergütungen berücksichtigen, während der Gesellschafterstaat – aufgrund transparenter Behandlung – die Vergütungen dem Gesellschafter des hybriden Rechtsträgers zuordnet. Vgl. OECD (FN 3), Examples 6.1 und 6.3 ff. Ähnliche Effekte können natürlich auch durch Betriebsstätten verursacht werden, Example 6.2.

26 Vgl. zum Begriff und Steuerplanungsstrategien *Kollruss*, StuW 2009, 346–355; *ders.*, EC Tax Review, 183–199.

27 Im Kontext doppelt ansässiger Gesellschaften greifen zwei Steuerjurisdiktionen im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht auf sämtliche Erträge und Aufwendungen zu. Vgl. auch OECD (FN 3), Examples 7.

28 Zwar können die Korrespondenzregeln unterschiedliche ökonomische Auswirkungen haben, der ihnen zugrunde liegende Mechanismus ist jedoch identisch: Eine Zahlung darf nur dann zum Abzug zugelassen werden, insoweit sie korrespondierend besteuert wird. Da der EuGH keine ökonomische Belastungsanalyse vornimmt, sondern das Ziel und den Mechanismus der streitigen Regelung untersucht, wird für die europarechtliche Würdigung keine weitere Unterscheidung vorgenommen. Ziel und Mechanismus sind stets identisch.

29 So *Valta*, ISR 2014, 391 (396); *Reimer*, FR 2007, 217 (223).

30 Solcherart Umqualifizierungsanordnungen finden sich oftmals im Bereich von Zinsabzugsbeschränkung; vgl. *Kahlenberg/Kopec*, IStR 2015, 84 (91) sowie bereits zum Rechtsstand 2009 *Zielke*, StuW 2009, 63 (63 ff.).

31 Im BEPS-RL-Entwurf (COM(2016) 26 final) vom 28.1.2016 hatte sich die EU-Kommission in Art. 10 für einen solchen Regelungsmechanismus in Form von Qualifikationsverkettungen ausgesprochen, aber in der endgültigen Fassung wieder aufgegeben.

32 Vgl. OECD (FN 3), Recommendation 11 (1) (a).

33 Vgl. OECD (FN 3), Recommendation 11 (1) (b).

34 Vgl. OECD (FN 3), Recommendation 10.

35 Siehe OECD (FN 3), Recommendation 12 zur näheren Erläuterung.

36 Vgl. eingehend Abschnitt IV.2.c).

37 So erfahren die Vorschriften zu doppelt ansässigen Gesellschaften keine nähere Begrenzung des Anwendungsbereichs (OECD (FN 3), Recommendation 7 (4)), weil die dort vorherrschenden Diskrepanzen nicht aufgrund gesellschaftsrechtlicher Verflechtungen – z.B. schuldrechtliche Beziehungen – resultieren, sondern allein Ausfluss des Auseinanderfallen von Sitz und Geschäftsleitungsort sind.

von Abwehrregelungen, wie sie mit den Korrespondenzregeln des Aktionspunkts 2 zum Ausdruck kommen. Bevor daher die dezidierte Prüfung auf Unionsrechtskonformität erfolgt, soll in einem Zwischenschritt der Frage nachgegangen werden, welche Vorgaben das EU-Recht an die Verhinderung einer solchen Steuerumgehung macht.

III. Europarechtliche Vorgaben zur Missbrauchsvermeidung

Hybride Gestaltungsvehikel können zur Erosion steuerlicher Bemessungsgrundlagen führen. Daraus folgt die Frage, ob derartige Steuerplanungsinstrumente schon im Ansatz als unzulässig erscheinen, weil hierin im Lichte des Unionsrechts eine Steuerumgehungsstrategie zu sehen ist. Der EuGH betont zwar in ständiger Rechtsprechung, dass Vorteile aus der parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnisse zumindest nicht zu beanstanden sind.[38] Allerdings räumt der Gerichtshof den Mitgliedstaaten auch die Möglichkeit ein, missbräuchliche Praktiken zur Steuerumgehung zu reglementieren.

Der EuGH hat sich bereits umfassend mit dem Begriff der Steuerumgehung[39] auseinander gesetzt. Während anfänglich die Gefahr der Steuerumgehung als Rechtfertigungsgrund abgelehnt wurde,[40] wurde eine Rechtfertigung bei „rein künstlichen Gestaltungen" unterdessen akzeptiert[41] und in der Leitentscheidung *Cadbury Schweppes*[42] nähergehend konkretisiert.[43] Gleichwohl erfuhr die überaus restriktive Sichtweise des Gerichtshofs scharfe Kritik, wonach nur „rein künstliche und jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen" – sprich substanzlose – Gestaltungen als „missbräuchlich" zu qualifizieren sind. In Frage gestellt wurde insoweit, ob solcherart Konstruktionen überhaupt als von den Grundfreiheiten geschützt angesehen werden können, mangelt es doch an einer realen Tätigkeitsausübung.[44] Unbeirrt hält der Gerichtshof aber an seinem – möglicherweise verunglückten – Sprachgebrauch fest, präferiert jedoch regelmäßig eine Kombination objektiver und subjektiver Kriterien, die im Einzelfall feststellbar machen sollen, inwieweit sich ein Vorgang als „rein künstlich" darstellt. Dem Steuerpflichtigen ist dabei die Möglichkeit zur Offenlegung wirtschaftlicher Beweggründe einzuräumen.[45] Andernfalls gestaltet sich eine Vorschrift als unverhältnismäßig.[46] Außerdem sind die Ziele der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten und der Vermeidung von Steuerumgehung miteinander verknüpft.[47] Verhaltensweisen, die darin bestehen, rein künstliche Gestaltungen zum Zwecke der Steuerumgehung zu errichten,

38 Vgl. z.B. EuGH v. 13.11.2012 – Rs. C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, ECLI:EU:C:2012:707, Rz. 64; v. 8.12.2011 – Rs. C-157/10, *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria*, ECLI:EU:C:2011:813, Rz. 38; v. 15.4.2010 – Rs. C-96/08, *CIBA*, ECLI:EU:C:2010:185, Rz. 25; v. 14.11.2006 – Rs. C-513/04, *Kerckhaert und Morres*, ECLI:EU:C:2006:713, Rz. 19 f., 24; v. 20.5.2008 – Rs. C-194/06, *Orange European Smallcap Fund*, ECLI:EU:C:2008:289, Rz. 41 f., 47; v. 16.7.2009 – Rs. C-128/08, *Damseaux*, ECLI:EU:C:2009:471, Rz. 27. Siehe auch *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 7.269; *M. Lang*, in FS Spindler, 2011, S. 322.

39 Der Begriff wurde in der früheren Rechtsprechung auch synonym mit Steuerflucht verwenden, die jüngsten Übersetzungen verwenden aber nahezu ausschließlich den Begriff Steuerumgehung, vgl. auch *Kokott/Henze*, BB 2007, 913 (915), und dort FN 29.

40 Vgl. EuGH v. 28.1.1986 – 270/83, *Avoir fiscal*, ECLI:EU:C:1986:37, Rz. 25; v. 27.9.1988 – Rs. C-81/87, *Daily Mail*, ECLI:EU:C:1988:456, Rz. 7, 17.

41 Vgl. EuGH v. 17.7.1997 – Rs. C-28/95, *Leur Bloem*, ECLI:EU:C:1997:369, Rz. 38 f.; v. 16.7.1998 – Rs. C-264/96, *ICI*, ECLI:EU:C:1998:370, Rz. 26; v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00, *X und Y*, ECLI:EU:C:2002:704, Rz. 26, 40 f.; v. 12.12.2002 – Rs. C-385/00, ECLI:EU:C:2002:750, *de Groot*, Rz. 63 ff.; v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, ECLI:EU:C:2002:749, Rz. 37. Siehe auch *Cordewener/Kofler/van Thiel*, CML Rev. 2009, 1951 (1977 ff.); *Englisch*, StuW 2009, 3 (3 f.); *Schön*, IStR-Beihefter 2013, 3 (9 ff.); *Dourado*, Intertax 2015, 42 (45 ff.).

42 EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04, *Cadburry Schweppes*, ECLI:EU:C:2006:544.

43 Vgl. daran anknüpfend EuGH v. 3.10.2006 – Rs. C-452/04, *Fidium Finanz*, ECLI:EU:C:2006:631, Rz. 34, 44 ff.; v. 30.1.2007 – Rs. C-150/04, *Kommission/Dänemark*, ECLI:EU:C:2007:69, Rz. 58 f.; v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, ECLI:EU:C:2007:161, Rz. 80 ff.; v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05, *Oy AA*, ECLI:EU:C:2007:439, Rz. 45, 58 ff.; v. 17.1.2008 – Rs. C-105/07, *Lammer & Van Cleef*, ECLI:EU:C:2008:24, Rz. 27 f.; v. 11.6.2009 – Rs. C-521/07, *Kommission/Niederlande*, ECLI:EU:C:2009:360, Rz. 23 ff.; v. 11.6.2009 – Rs. C-155; 157/08, *Passenheim*, ECLI:EU:C:2008:308, Rz. 45, 62 ff.; v. 17.9.2009 – Rs. C-182/08, *Glaxo Wellcome*, ECLI:EU:C:2009:559, Rz. 89; v. 21.1.2010 – Rs. C-311/08, *SGI*, ECLI:EU:C:2003:598, Rz. 70 ff.; v. 7.4.2011 – Rs. C-20/09, *Kommission/Portugal*, ECLI:EU:C:2011:214, Rz. 58 ff.; v. 5.7.2012 – Rs. C-318/10, *SIAT*, ECLI:EU:C:2012:415, Rz. 34 ff.; v. 19.7.2012 – Rs. C-48/11, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö/A Oy*, ECLI:EU:C:2012:485, Rz. 31 ff.; v. 21.2.2013 – Rs. C-123/11, *A Oy*, ECLI:EU:C:2013:84, Rz. 26 f.; v. 6.6.2013 – Rs. C-383/10, *Kommission/Belgien*, ECLI:EU:C:2013:364, Rz. 56, 61, 64; EuGH v. 3.10.2013 – Rs. C-282/12, *Itelcar*, ECLI:EU:C:2013:629, Rz. 34; 22.10.2013 – Rs. C-276/12, *Jiri Sabou*, ECLI:EU:C:2013:678, Rz. 32 ff.; v. 7.11.2013 – Rs. C-322/11, *K*, ECLI:EU:C:2013:716, Rz. 61; v. 13.11.2014 – Rs. C-112/14, *Kommission/Großbritannien*, ECLI:EU:C:2014:2369, Rz. 28.

44 Vgl. dazu umfassend *Poulsen*, Intertax 2012, 200 (204 f.); *Schön*, in FS Reiß, 2008, S. 585 ff.; *Englisch*, StuW 2009, 3 (7 f.); *ders*, Europäisches Steuerrecht (FN 38), Rz. 7.254; *Helminen*, BTR 2015, 325 (333) jeweils m.w.N.

45 Vgl. EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 (FN 42), Rz. 67; v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 (FN 43), Rz. 82; v. 21.1.2010 – Rs. C-311/01 (FN 43), Rz. 72; v. 5.7.2012 – Rs. C-318/10 (FN 43), Rz. 50.

46 Vgl. etwa EuGH v. 16.7.1998 – Rs. C-264/96 (FN 41), Rz. 26; v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00 (FN 41), Rz. 42 f.; v. 17.1.2008 – Rs. C-105/07 (FN 43), Rz. 32 f.; v. 5.5.2011 – Rs. C-267/09, *Kommission/Portugal*, ECLI:EU:C:2011:273, Rz. 42.

47 Vgl. jüngst EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-388/14, *Timac Agro Deutschland GmbH/FA Sankt Augustin*, ECLI:EU:C:2015:829, Rz. 47; v. 12.6.2014 – Rs. C-39-41/13, *SCA Group Holding*, ECLI:EU:C:2014:1758, Rz. 42; v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 (FN 42), *Oy AA*, ECLI:EU:C:2007:439, Rz. 62; v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 (FN 43), Rz. 74 f.; v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, ECLI:EU:C:2005:763, Rz. 57. Siehe auch *Hey*, StuW 2008, 168 (180 f.); *Schön*, IStR-Beihefter zu Heft 6 2013, 3 (12 f.) m.w.N.

können nämlich das Recht der Mitgliedstaaten zur Ausübung ihrer Steuerzuständigkeit für diese Tätigkeiten gefährden und so die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

Auch wenn der Gerichtshof an der Steuerumgehung bei „rein künstlichen Gestaltungen"[48] festhält, lassen sich doch auch zwei bedeutsame Ausnahmen erkennen:

– Verluste: Bereits die Möglichkeit, dass ein Unternehmen innerhalb eines Konzerns wählen könnte, in welchem Mitgliedstaat er die angefallenen Verluste geltend macht, sieht der EuGH als ein Indiz für Steuerumgehung an.[49] Eine Prüfung, ob tatsächlich eine rein künstliche Gestaltung vorliegt, hat er seit der Leitentscheidung in der Rs. *Marks & Spencer* nicht verlangt.
– Verbundene Unternehmen: Bei verbundenen Unternehmen können auch nationale Regelungen, die nicht speziell darauf abzielen, rein künstliche Gestaltungen zu verhindern, sondern grundsätzlich Praktiken zur Steuerumgehung verhindern sollen, gerechtfertigt und verhältnismäßig sein.[50]

In beiden Fällen interpretiert der EuGH die Grundverkehrsfreiheiten dahingehend, als sie es den Mitgliedstaaten ermöglichen, steuerliche Gestaltungen zwischen verbundenen Unternehmen, die zur Steuerumgehung führen könnten, zu verhindern, auch wenn diese nicht speziell „rein künstlich" sind und schlichtweg zum Zwecke der Steuerersparnis errichtet wurden. Somit gilt für verbundene Unternehmen weder das Gebot, reale Vorgänge zu akzeptieren, selbst wenn diese zur Steuerlastminimierung beitragen,[51] noch nationale Regelungen auf rein künstliche Gestaltungen beschränken zu müssen. Mithin steht das Primärrecht den Maßnahmen in Aktionspunkt 2, die bei verbundenen Unternehmen nicht speziell darauf abzielen, rein künstliche Gestaltungen zu verhindern, im Grundsatz nicht entgegen.

Nur eine solch extensive Interpretation erlaubte der Kommission die Ergänzung der MTR um ein Korrespondenzprinzip[52] sowie die Erweiterung um einen sekundärrechtlichen Missbrauchsbegriff,[53], der in nahezu terminologischer Identität auch im aktuellen BEPS-RL-E enthalten ist.[54] Die Änderungen dienen der Bestrebung der Ausnutzung von „Lücken der nationalen Gesetzgebungen oder das Steuergefälle zwischen den Staaten […]"[55] tatkräftig zu begegnen. Hier wird der Versuch einer Umschreibung des unionsrechtlichen Missbrauchsbegriffs unternommen, der letztlich auch der Rechtsprechung des EuGH[56] entstammt und im Ergebnis verschiedene Komponenten konsolidiert, die der Gerichtshof im Zusammenhang mit der Bekämpfung von Steuerumgehung geäußert hatte.

Um die Abhebung von einem konkreten Missbrauchsvorwurf kenntlich zu machen, knüpft die endgültige Formulierung tatbestandlich nicht (mehr) an „künstliche" Gestaltungen an, sondern beinhaltet eine verhältnismäßig neutrale Ausrichtung. Maßgebend ist eine Steuerersparnis, die sich aus einer vergleichsweise unüblichen Geschäftsstruktur ergibt. Das Fehlen *vernünftiger wirtschaftlicher Gründe* einer Geschäftsstruktur[57] indiziert dabei eine Steuerumgehung.[58] Zugleich ist es erforderlich, dass der Steuervorteil mit dem Richtlinienziel kollidiert.[59] Das vornehmliche Richtlinienziel liegt in der Vermeidung von Doppelbelastungen begründet. Hieraus scheint die EU-Kommission abzuleiten, dass Steuervorteile mithin dieser Zielrichtung widersprechen. Auch die Betrachtung von Teilkomponenten,[60] um den begehrten Steuervorteil zu erzielen,[61] wird als unzulässig erachtet.

---

48 Siehe umfassend zum unionsrechtlichen Missbrauchsbegriff *Suchowerskyj*, Der Begriff des Missbrauchs im europäischen Steuerrecht, 2007, S. 25 ff.

49 Jüngst EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-388/14 (FN 47), Rz. 42–45; sowie die Leitentscheidung v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 (FN 47), Rz. 47–50 und 58. Ähnlich auch *Dourado*, Intertax 2015, 42 (45); *Helminen*, BTR 2015, 325 (334).

50 Vgl. EuGH v. 21.1.2010 – Rs. C-311/08 (FN 43), Rz. 66; sowie auch v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 (FN 43), Rz. 63.

51 Vgl. EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 (FN 42), Rz. 34, 36 f.; v. 11.12.2003 – Rs. C-364/01, *Barbier*, ECLI:EU:C:2003:665, Rz. 71.

52 Vgl. Richtlinie 2014/86/EU des Rates v. 8.6.2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU. Siehe bereits zur Richtlinienänderung *Listl*, IStR 2014, 448 (448 ff.); *Marchgraber*, ET 2014, 133 (133 ff.); *van den Hurk*, BIT, 2014, 488 (488 ff.); *Haase*, IStR 2014, 650 (650 ff.); *Desens*, IStR 2014, 825 (825 ff.); *Hagemann/Kahlenberg*, IStR 2014, 840 (840 ff.); *Kofler*, ZFR 2014, 214 (214 ff.); *Vroom*, ET 2015, 102 (102 ff.); *Richter/Reeb*, IStR 2015, 51 (51 ff.); *Kahlenberg/Kopec*, StuW 2016, 159 ff.

53 Vgl. Richtlinie 2015/121/EU des Rates v. 28.1.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU, dazu bereits *Tavares/Bogenschneider*, Intertax 2015, 484 (485 ff.); *Baker*, BTR 2015, 408 (412 ff.); *Kokolia/Chatziioakeimidou*, ET 2015, 149 (152 f.) sowie zu weiteren Missbrauchsdefinitionen im europäischen Sekundärrecht *Böing*, Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa, 2006, 212 ff.; *Suchowerskyi*, Der Begriff des Missbrauchs im europäischen Steuerrecht, 2007, S. 37 ff.; *Hey*, StuW 2008, 168 (178 f.); *Bergmann*, StuW 2010, 246 (247 ff.).

54 Vgl. COM(2016) 26 final, S. 22 f., Art. 7 BEPS-RL-E sowie Art. 8 Abs. 2 BEPS-RL-E. Der Wortlaut deckt sich dabei im Wesentlichen auch mit der allgemeinen Missbrauchsregel im Entwurf einer Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (Art. 80, KOM (2011) 121/4).

55 Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (COM(2013) 814 final – 2013/0400 (CNS)), 2014/C 226/07, ABl. C 226 v. 16.7.2014, S. 40.

56 Siehe mit einer Gegenüberstellung der Einzelkriterien mit der Rechtsprechung des EuGH, *Dourado*, Intertax 2015, 42 (52 f.).

57 Vgl. EuGH v. 22.5.2008 – Rs. C-162/07, *Amplicientifia*, ECLI:EU:C:2008:301, Rz. 28; vgl. auch *Tavares/Bogenschneider*, Intertax 2015, 484 (486).

58 So auch EuGH v. 17.7.1997 – Rs. C-28/95 (FN 41), Rz. 38 f. Siehe auch umfassend *Vanistendael*, EC Tax Review 2006, 192 (193).

59 Mit einem dahingehenden Plädoyer bereits *Bergmann*, StuW 2010, 246 (259).

60 Ähnlich auch EuGH v. 20.11.2003 – Rs. C-8/01, *Taksatorringen*, ECLI:EU:C:2003:621, Rz. 39 ff.; v. 3.3.2005 – Rs. C-472/03, *Staatssecretaris van Financiën/Arthur Andersen & Co. Accountants*, ECLI:EU:C:2005:135, Rz. 34 ff. Siehe auch *Tavares/Bogenschneider*, Intertax 2015, 484 (489).

61 Siehe bereits *Englisch*, StuW 2009, 3 (9 f.).

Die neuerliche Missbrauchsvorschrift könnte als erster Versuch der Kommission gedeutet werden, „aggressive Steuerplanung" als Kombination von Besteuerungslücken, Inkongruenzen und Steuerumgehung zu begreifen,[62] bevor mit der sekundärrechtlichen Umsetzung von Aktionspunkt 6 allgemeine Missbrauchsbekämpfungsvorschriften eingeführt werden.[63]

IV. Prüfung der Unionsrechtskompatibilität

Mit der inhaltlichen Umsetzung von Aktionspunkt 2 als Richtlinie[64] geht die Vermutung der Rechtsgültigkeit einher.[65] Gleichwohl stehen Sekundärrechtsakte dem allgemeinen Primärrecht nachrangig gegenüber.[66] Mithin sind auch Richtlinien den Maßstäben der Europäischen Verträge im Allgemeinen und jenen der Grundverkehrsfreiheiten im Besonderen ausgesetzt.[67] Hieraus folgt das unmittelbare Gebot der primärrechtskonformen Auslegung des Sekundärrechts, dass der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung bestätigt.[68] Aber auch für den Fall, dass sich die Mitgliedstaaten nicht einstimmig auf eine Richtlinie einigen können, werden die Empfehlungen durch die Mitgliedstaaten (teilweise) umgesetzt – wenn nicht bereits geschehen.[69] Auch in diesem Fall müssen die Empfehlungen unionsrechtskonform sein. Andernfalls wären die Mitgliedstaaten rechtlich gehindert, die Einzelmaßnahmen umzusetzen.[70] Obgleich bis zu einem endgültigen Urteil unsicher ist, welchen Argumentationsstrang der EuGH wählen würde, erscheint es aus verschiedenen, nachfolgend skizzierten Gründen gleichwohl absehbar, dass die OECD-Empfehlungen als mit dem Unionsrecht für vereinbar erklärt werden.

1. Ausgangspunkt: Derzeitiger Stand der EuGH-Rechtsprechung

Der EuGH hat bereits explizit zur Vermeidung „weißer" Einkünfte (D/NI) und doppelter Abzüge (DD) sowie zu Korrespondenzregeln judiziert. Diese Rechtsprechung liefert daher gewichtige Anhaltspunkte.

a) Das Korrespondenzprinzip im Fokus der EuGH-Rechtsprechung

Konkret zum Korrespondenzprinzip hat sich der EuGH im Rahmen zweier Vorlagen des BFH geäußert.[71] In der Rs. *Schempp*[72] ging es um einen deutschen Steuerpflichtigen, der Unterhaltsleistungen an seine in Österreich ansässige (geschiedene) Ehefrau zahlte. Grenzüberschreitende Unterhaltsleistungen konnten in Deutschland zwar steuerlich geltend gemacht werden, allerdings nur soweit sie beim Empfänger besteuert wurden (Korrespondenzregel). Die Unterhaltsleistungen waren jedoch in Österreich nicht steuerbar, so dass sie in Deutschland nicht abgezogen werden durften. Der EuGH sah in dem Abzugsverbot keinen Eingriff und somit auch keine Diskriminierung, da der Empfänger der Unterhaltsleistung unterschiedlichen steuerlichen Regelungen unterlag, abhängig davon, ob er in Deutschland oder in Österreich ansässig war (Rz. 36). Die Ungleichbehandlung in Deutschland resultierte vielmehr aus Abweichungen zwischen den Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten. Die deutsche Regelung selbst galt nämlich für alle Personen nach objektiven Kriterien und ungeachtet ihrer Staatsangehörigkeit. Wäre die geschiedene Ehefrau z.B. in die Niederlande anstatt nach Österreich gezogen, so wären die Unterhaltsleistungen in Deutschland abzugsfähig.[73] Folglich hat der EuGH ein Abzugsverbot und somit eine unterschiedliche Behandlung von Unterhaltsleistungen mit dem EU-Recht für vereinbar erklärt. Denn die unterschiedliche Behandlung resultierte aus der Tatsache, dass der grenzüberschreitende Sachverhalt aufgrund der Behandlung im Ausland nicht mit dem innerstaatlichen vergleichbar war (Rz. 38).

Das andere deutsche Vorabentscheidungsersuchen betraf das Abzugsverbot von Vorsorgeaufwendungen bei beschränkt Steuerpflichtigen (Rs. *Grünewald*).[74]

---

62 So auch *Dourado*, Intertax 2015, 42 (48); ebenso tendenziell jüngst *Tavares/Bogenschneider*, Intertax 2015, 484 (493).

63 Zur unionsrechtlichen Aspekten, vgl. *Baker*, BTR 2015, 408 (408 ff.); *Debelva* et al, EC Tax Review 2015, 132 (134 ff.).

64 In Art. 9 Abs. 2 BEPS-RL findet sich nunmehr ein umgekehrtes Korrespondenzprinzip für D/NI-Situationen, wie es auch die OECD im Rahmen des Aktionspunkts 2 empfohlen hat. Mithin sind die Regelungsempfehlungen beider Institutionen letztlich identisch.

65 Vgl. EuGH v. 15.6.1994 – Rs. C-137/92 P, *Kommission/BASF u.a.*, ECLI:EU:C:1994:247, Rz. 48; v. 8.7.1999 – Rs. C-200/92 P, *ICI/Kommission*, ECLI:EU:C:1999:359, Rz. 69; v. 8.7.1999 – Rs. C-227/92 P, *Hoechst/Kommission*, ECLI:EU:C:1999:360, Rz. 69; v. 8.7.1999 – Rs. C-234/92 P, *Shell/Kommission*, ECLI:EU:C:1999:361, Rz. 55; v. 5.10.2001 – Rs. C-475/01, *Kommission/Griechenland*, ECLI:EU:C:2004:585, Rz. 18.

66 Vgl. *Geismann*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 288 Rz. 25; *Schroeder*, in: Streinz, EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 288 Rz. 24; *Ruffert*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 4. Aufl. 2011, Art. 288 Rz. 8; *Schaumburg*, Europäisches Steuerrecht (FN 38), Rz. 4.6 sowie umfassend *Nettesheim*, EuR 2006, 737 (741 ff.).

67 Vgl. EuGH v. 18.9.2003 – Rs. C-168/01, *Bosal*, ECLI:EU:C:2003:479; v. 23.2.2006 – Rs. C-471/04, *Keller Holding*, ECLI:EU:C:2006:143. Umfassend auch *Kofler*, in FS Rödler, 2010, S. 434 ff.

68 Vgl. EuGH v. 13.12.1983 – 218/82, *Kommission/Rat*, ECLI:EU:C:1983:369, Rz. 15; v. 27.1.1994 – Rs. C-98/91, *Herbrink/Minister van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij*, ECLI:EU:C:1994:24, Rz. 17; v. 21.3.1994 – Rs. C-314/89, *Rauh/Hauptzollamt Nürnberg-Fürth*, ECLI:EU:C:1991:143, Rz. 17; v. 1.4.2004 – Rs. C-1/02, *Borgmann*, ECLI:EU:C:2004:202, Rz. 30.

69 Siehe dazu FN 12.

70 Vgl. *Kemmeren*, EC Tax Review 2014, 190 (190).

71 Nicht jede Regelung, die die Einmalbesteuerung sicherstellen soll, basiert auch dem Korrespondenzprinzip, vgl. EuGH v. 26.10.1999 – Rs. C-294/97, *Eurowings*, ECLI:EU:C:1999:524.

72 EuGH v. 12.7.2005 – Rs. C-403/03, *Schempp*, ECLI:EU:C:2005:446.

73 Weil die Unterhaltsleistungen in den Niederlanden steuerbar gewesen wären.

74 Vgl. EuGH v. 24.2.2015 – Rs. C-559/13, *Finanzamt Dortmund-Unna/Grünewald*, ECLI:EU:C:2015:109.

Die Regelung war bereits zuvor Gegenstand einer Vorlage durch den BFH, aber ohne explizite Erklärungen zum Korrespondenzprinzip (Rs. *Schröder*).[75] Der Gerichtshof entschied jedoch, dass in dem Streitfall eine nicht gerechtfertigte Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit vorliege. Das Korrespondenzprinzip sei im konkreten Streitfall nicht einschlägig. Vielmehr handelte es sich um ein pauschales Abzugsverbot bei einem beschränkt Steuerpflichtigen.[76]

Auch wenn aus deutscher Sicht der Sachverhalt den Abzug von Sonderausgaben und damit das subjektive Nettoprinzip betraf,[77] wurde dies vom EuGH anders gewürdigt: Für ihn stellten diese Ausgaben Aufwendungen dar, die wie Betriebsausgaben unmittelbar mit der Tätigkeit zusammenhingen, aus der die der Besteuerung unterliegenden Einkünfte erzielt wurden.[78] Somit ordnete er den Fall, wie auch zuvor in der Rs. *Schröder*, in die Sphäre des objektiven Nettoprinzips ein.[79]

Aus diesen zwei Urteilen lässt sich ableiten, dass ein Abzugsverbot, das nicht pauschal, sondern tatsächlich an die steuerliche Behandlung des korrespondierenden Betrags anknüpft, nicht als Beschränkung der Grundverkehrsfreiheiten gewertet wird. Da der EuGH weder die Rs. *Schempp* noch die Rs. *Grünewald* seiner *Schumacker*-Doktrin[80] unterwarf, lässt sich hieraus eine allgemeine Übertragbarkeit des dort zum Ausdruck kommenden Grundsatzes folgern: Es ist europarechtlich vereinbar, ein Abzugsverbot von einer korrespondierenden steuerlichen Behandlung im Ausland abhängig zu machen. Diesen Grundsatz und die *Schempp*-Rechtsprechung hat der EuGH explizit auch auf juristische Personen übertragen.[81]

b) Die Vermeidung „weißer" Einkünfte als unionsrechtliches Gebot?

Im Zentrum des Aktionspunkts 2 steht die Sicherstellung einer Einmalbesteuerung, die durch *hybrid mismatches* unterlaufen wird. Auch zur Frage der unionsrechtlich gebotenen Einmalbesteuerung finden sich in der Rechtsprechung erste Hinweise.

In der Rs. *Oy AA*[82] stand eine finnische Regelung in Frage, die Angehörigen einer Unternehmensgruppe ermöglichte, einen Gewinnausgleich durch einen sog. Konzernbeitrag zwischen verbundenen Gesellschaften zu leisten. Dabei konnte der Beitrag bei einer Gesellschaft steuerlich nur dann abgezogen werden, wenn er bei der anderen Gesellschaft als Einnahme verbucht wurde. Diese Bedingung sollte eine doppelte Nichtbesteuerung des Konzernbeitrags und somit „weiße Einkünfte"[83] vermeiden; deshalb war sie nur Gruppenmitgliedern vorbehalten, die im Inland ansässig waren. Das Begehren von *Oy AA* an eine verbundene britische Gesellschaft einen Konzernbeitrag zu entrichten, wurde abgelehnt. Der EuGH entschied, dass der Ausschluss von ausländischen Gruppenmitgliedern zwar eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt, diese Beschränkung jedoch durch die Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zusammen mit der Verhinderung der Steuerumgehung gerechtfertigt werden kann.[84]

Das Vereinigte Königreich hatte in dem Streitfall das zwei Jahre zuvor ergangene Urteil in der Rs. *Schempp* herangezogen, um die Vergleichbarkeit des grenzüberschreitenden Sachverhalts mit dem innerstaatlichen zu verneinen. GAin *Kokott* ließ das Argument nicht gelten. Sie wies darauf hin, dass die streitige Regelung nicht auf einem Korrespondenzprinzip beruhe, sondern vielmehr ein pauschales Abzugsverbot darstelle. Das Korrespondenzprinzip sei nicht Gegenstand des Vorlageverfahrens.[85] Der EuGH selbst ging auf diesen Argumentationsstrang nicht ein. Er erteilte bei der Vergleichbarkeitsprüfung aber den Hinweis, dass die Mitgliedstaaten das Recht haben, bei grenzüberschreitenden Beitragszahlungen, den steuerlichen Abzug bei der übertragenden Gesellschaft von der Behandlung des Beitrags bei der empfangenden Gesellschaft abhängig zu machen.[86] Dieser Gedanke war zur Zeit der Urteilsverkündung nicht ganz neu. Der Gerichtshof hatte bereits mehrfach judiziert, dass die Behandlung der Einkünfte im Ausland sich auf die Behandlung im Inland auswirken kann. Jedoch betraf das stets DBA-Regelungen und die damit einhergehende Aufteilung der Besteuerungsbefugnis.[87]

Demnach bestätigt der EuGH mit seinem Hinweis in der Rs. *Oy AA* implizit das in der Rs. *Schempp* gefun-

---

75 EuGH v. 31.3.2011 – Rs. C-450/09, *Schröder*, ECLI:EU:C:2011:198. Mit der Vorlage in der Rs. *Günewald* wollte der BFH das Versäumnis nachholen, BFH, Beschl. v. 14.5.2013 – I R 49/12, BStBl. II 2014, 22 und dazu auch *Beiser*, IStR 2014, 294 (294 ff.).

76 Vgl. EuGH v. 24.2.2015 – Rs. C-559/13 (FN 74), Rz. 51.

77 Dazu eingehend *Englisch*, Europäisches Steuerrecht (FN 38), Rz. 7.267.

78 EuGH v. 24.2.2015 – Rs. C-559/13, (FN 74), Rz. 29, 30.

79 So auch *Beiser*, IStR 2014, 294 (294) und dort FN 2; *Stein*, DStR 2011, 1165 (1165), der davon spricht, dass der EuGH den Sonderausgabenabzug als einen „als ein werbungskosten- oder betriebsausgabenähnlicher Abzug" eingestuft hat.

80 EuGH v. 14.2.1995 – Rs. C-279/93, *Schumacker*, ECLI:EU:C:1995:31; dazu nähergehend *Englisch*, Europäisches Steuerrecht (FN 38), Rz. 7.266 f. sowie *M. Lang*, RIW 2005, 336 (336).

81 Vgl. EuGH v. 28.2.2008 – Rs. C-293/06, *Deutsche Schell*, ECLI:EU:C:2008:129, Rz. 43 sowie EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, ECLI:EU:C:2011:785, Rz. 62.

82 EuGH v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 (FN 43).

83 Vgl. GAin *Kokott* spricht explizit von „weißen" Einkünften, EuGH, Schlussanträge v. 12.9.2006 – Rs. C-231/05, *Oy AA*, ECLI:EU:C:2006:551, Rz. 33.

84 Vgl. EuGH v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 (FN 43), Rz. 62 m.w.N.

85 Siehe EuGH, Schlussanträge v. 12.9.2006 – Rs. C-231/05 (FN 83), Rz. 29–31.

86 So EuGH v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 (FN 43), Rz. 37 i.V.m. 38.

87 Vgl. z.B. EuGH, Urteil v. 17.9.2015 – Rs. C-10/14, 14/14, 17/14, *J.B.G.T. Miljoen, X und Société Générale SA/Staatssecretaries van Financien*, ECLI:EU:C:2015:608, Rz. 78; v. 12.12.2006 – Rs. C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, ECLI:EU:C:2006:773, Rz. 88 jeweils m.w.N. sowie *M. Lang*, in FS Frotscher, 2013, S. 365 (368 ff.).

dene Ergebnis: Die Mitgliedstaaten müssten auch unilateral durch die Einführung einer Korrespondenzregelung die steuerliche Behandlung der Einkünfte im Inland von der Behandlung im Ausland abhängig machen können. Wäre die streitige Regelung in der Rs. *Oy AA* als Korrespondenzregel ausgestaltet gewesen, hätte dies die Vergleichbarkeit des innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Sachverhalts entsprechend in Frage gestellt.

Aus dem Urteil lässt sich – in einem Zwischenschritt – ableiten, dass es unionsrechtlich durchaus zulässig ist, „weiße Einkünfte"[88] zu verhindern[89] und ein für diese Zwecke eingesetztes Korrespondenzprinzip nicht als beschränkende Maßnahme eingestuft werden dürfte. Richtigerweise ist hieraus – *argumentum e contrario* – kein unionsrechtlich verbürgtes Gebot zur Einmalbesteuerung abzuleiten.[90] Vielmehr sind eine die Einmalbesteuerung sichernde Vorschrift einerseits und ein aus dem Unionsrecht abgeleitetes Grundprinzip der Einmalbesteuerung „zwei unterschiedliche Paar Schuhe".

c) Begrenzung doppelter Steuervergünstigungen als Reflex für Double Dip Situationen?

Für den Bereich der DD-Situation ist fraglich, ob die Unterbindung doppelter Steuerbegünstigungen unter unionsrechtlichen Gesichtspunkten zulässig erscheint. Hierzu äußerte sich der EuGH in zwei Urteilen explizit.

In der Rs. *Philips Electronics UK*[91] hatte der EuGH die britische Group Relief-Regelung[92] zu prüfen, die das Übertragen von Verlusten einer gebietsansässigen Betriebstätte einer gebietsfremden Gesellschaft, auf eine andere ebenfalls gebietsansässige Gesellschaft unter die Bedingung stellt, dass diese Verluste sonst in keinem Staat verwendet werden können. Der EuGH positionierte sich hier unmissverständlich: Diese Voraussetzung stellt eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar, die nicht durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses, insbesondere nicht durch die Vermeidung einer doppelten Verlustnutzung sowie die Aufteilung der Steuerbefugnis gerechtfertigt werden konnte.[93] Der EuGH begründete seine Entscheidung damit, dass eine eventuelle Berücksichtigung der Verluste im Ausland die Besteuerungsbefugnis des Vereinten Königreichs als dem Staat, indem auch die Gewinne besteuert werden, in keiner Weise in Frage stellt.[94] Deshalb konnte die Regelung auch nicht vor der doppelten Verlustnutzung schützen.

In der Rs. *Imfeld & Garcet*[95] war hingegen die Nichtberücksichtigung personenbezogener Abzüge bei einem belgischen Ehepaar streitig, weil der Ehemann zwar in Belgien ansässig war, aber sein gesamtes Einkommen aus Deutschland bezog. Der EuGH sah sofort die *Schumacker*-Doktrin für einschlägig und erklärte die Versagung des Abzugs in Belgien für eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit. Bei der Eingriffsprüfung betonte der Gerichtshof, dass die Versagung des Abzugs automatisch erfolge, unabhängig von der steuerlichen Behandlung in Deutschland. Der Eingriff war auch nicht gerechtfertigt. Zu der Gefahr, dass die betreffenden Abzüge in beiden Staaten gewährt werden könnten, entgegnete der Gerichtshof in Rz. 78, dass selbst wenn die Eheleute in beiden Mitgliedstaaten vergleichbare Abzüge erhielten, d.h. „tatsächlich in den Genuss einer doppelten Vergünstigung gekommen sind", sich ein solcher doppelter Abzug nur aufgrund der parallelen Anwendung der belgischen und der ausländischen Besteuerungsbefugnis ergäbe.[96]

Da die Rs. *Imfeld & Garcet* im Rahmen der *Schumacker*-Rechtsprechung erlassen wurde, lässt sich das konkrete Urteil nicht ohne weiteres verallgemeinern und auf juristische Personen übertragen.[97] Die beiden gegenständlich relevanten Aspekte sind jedoch einerseits nicht originär dadurch hervorgerufen, dass der Steuerpflichtige sein Welteinkommen (fast) ausschließlich in einem anderen Staat als seinem Ansässigkeitsstaat verdient. Andererseits hatte der EuGH bereits in anderen Fallkonstellationen zu diesen Aspekte entschieden. Der Hinweis auf Eingriffsebene zum pauschalen Abzugsverbot wurde bereits in den Rs. *Schempp*, *Oy AA* und *Grünewald* aufgegriffen und die Bereitschaft des Gerichtshofs, einen doppelten Abzug europarechtlich nicht zu beanstanden, in der Rs. *Philips Electronics UK*. Somit kann die Rs. *Imfeld & Garcet* über die *Schumacker*-Doktrin hinaus als Bestätigung dieser Grundsätze angesehen werden. Außerdem verdeutlicht das Urteil zusammen mit der Rs. *Philips Electronics UK*, dass der EuGH die Möglichkeit des doppelten Abzugs im Allgemeinen akzeptiert, selbst wenn damit ein Steuervorteil verbunden ist.

---

88 Vgl. FN 16.

89 Siehe tendenziell zustimmend EuGH v. 17.9.2009 – Rs. C-182/08 (FN 43), Rz. 64. Siehe auch EuGH, Schlussanträge v. 1.6.2006 – Rs. C-150/04 (FN 43), Rz. 72; v. 18.3.2004 – Rs. C-319/02, *Manninen*, ECLI:EU:C:2004:164, Rz. 51.

90 So jüngst EuGH v. 17.9.2015 – Rs. C-589/13, *Familienprivatstiftung Eisenstadt*, ECLI:EU:C:2015:612, Rz. 73. Insoweit wurde die Rechtsprechung in der Rs. *Glaxo Wellcome* (FN 43) präzisiert, in der der EuGH die Sicherung der Einmalbesteuerung zur Vorbeugung von Steuerausfällen zusammen mit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis als Rechtfertigung für eine Beschränkung anerkannt hat.

91 EuGH v. 6.9.2012 – Rs. C-18/11, *Philips Electronics UK*, ECLI:EU:C:2012:532.

92 Siehe bereits zuvor EuGH v. 19.7.1998 – Rs. C-264/96 (FN 41) sowie v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 (FN 47) sowie später v. 1.4.2014 – Rs. C-80/12, *Felixstowe Dock and Railway Company*, ECLI:EU:C:2014:200.

93 Vgl. EuGH v. 12.9.2012 – Rs. C-18/11 (FN 91), Rz. 25 ff.

94 Vgl. ausführlich *Thömmes/Linn*, Intertax 2014, 28 (29 ff.). Für das Beurteilungsergebnis war jedoch entscheidend, dass Großbritannien als Belegenheitsstaat die Verluste ohnehin zu berücksichtigen hatte und die Bedingungen für den Verlustübertrag mithin die Besteuerungsbefugnis des anderen Staates in keiner Weise tangierte.

95 EuGH v. 12.12.2013 – Rs. C-303/12, *Imfeld & Garcet*, ECLI:EU:C:2013:822.

96 So auch EuGH, Schlussanträge v. 13.6.2013 – Rs. C-303/12, *Imfeld & Garcet*, ECLI:EU:C:2013:402, Rz. 82 Dieses Ergebnis steht auch nicht im Widerspruch zur Rs. *de Groot* (FN 41), in der der EuGH die Möglichkeit einer DD nicht adressiert hatte.

97 Explizit EuGH v. 1.12.2011 – Rs. C-250/08, *Kommission/Belgien*, ECLI:EU:C:2011:793, Rz. 57.

2. Schlussfolgerungen: Korrespondenzregeln (linking rules) als multilaterales Instrument unionsrechtskonform?

a) Einschlägige Grundfreiheit

Da die betrachteten Zinszahlungen nicht für Bankdienstleistungen bezahlt werden, scheidet die Dienstleistungsfreiheit aus.[98] Vielmehr handelt es sich um Zinszahlungen zwischen verbundenen Unternehmen oder strukturierte Gestaltungen[99], so dass sowohl die Niederlassungs- als auch die Kapitalverkehrsfreiheit einschlägig sein kann.[100] Die hier auftretende Normenkonkurrenz kann für EU-Sachverhalte leicht aufgelöst werden, da das Ergebnis in beiden Fällen identisch wäre. Drittstaatssachverhalte fallen hingegen nur in den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit,[101] so dass bei einer Überschneidung des Anwendungsbereichs mit der Niederlassungsfreiheit eine Lösung der Normenkonkurrenz durch Exklusivität zwingend erforderlich ist.[102]

Generell präferiert der Gerichtshof für die Frage der einschlägigen Grundfreiheit eine normenbezogene Betrachtung;[103] unterscheidet jedoch zwischen EU- und Drittstaatssachverhalten. Während für EU-Sachverhalte vorzugsweise der konkrete Streitfall maßgeblich ist,[104] bleibt es in Drittstaatenkonstellationen bei einer isolierten Normenbetrachtung.[105] Die Kapitalverkehrsfreiheit ist dann einschlägig, sofern die betreffende Regelung nicht explizit auf einen sicheren Einfluss abstellt.[106] Auf eine abschließende Klärung über die einschlägige Grundfreiheit kann innerhalb der EU aus Konvergenzgründen gleichwohl verzichtet werden.

b) Eingriffsebene: D/NI-Situationen

Kombiniert der EuGH die verschiedenen Aspekte seiner Rechtsprechung, so müsste er zum Ergebnis gelangen, dass kein Eingriff vorliegt. Diese Erkenntnis lässt sich über mehrere Argumentationsstränge herleiten.

aa) Kein Eingriff aufgrund objektiver Tatbestandskriterien

Vorliegend wird der steuerliche Abzug von Zinszahlungen einer inländischen Gesellschaft davon abhängig gemacht, ob diese beim Empfänger besteuert werden. Der Gerichtshof hatte bei grenzüberschreitenden Zinszahlungen im Bereich der Gesellschafterfremdfinanzierung vielfach dann eine Ungleichbehandlung erkannt, wenn die fragliche Regelung – teilweise mittelbar – abhängig von der Ansässigkeit des Gläubigers eine unterschiedliche steuerliche Behandlung konstituierte. Diese Ansicht kam insbesondere in den Rs. *Lankhorst-Hohorst*[107], *Kommission/Belgien*[108], *Lammers & Van Cleeff*[109], *Test Claimants*[110] sowie zuletzt *Itelcar*[111] zum Ausdruck. Für eine notwendige Differenzierung dieser Judikate gegenüber der hier fraglichen Korrespondenzregeln spricht aber zweierlei: Einerseits lag in den vorgenannten Urteilen kein dem Korrespondenzprinzip vergleichbarer Regelungsme-

98 Vgl. etwa EuGH v. 6.6.2013 – Rs. C-383/10 (FN 43), Rz. 39 ff.

99 Nach der Begriffsdefinition der OECD stellen strukturierte Gestaltungen Vorgänge dar, bei denen der Steuervorteil als Bestandteil in den Vertragsmodalitäten eingepreist wurde. Mithin bedarf es einer umfassenden Kenntnis steuerlich relevanter Informationen zwischen den Vertragsparteien, weshalb insoweit die Annahme gerechtfertigt sein dürfte, dass dieser Austausch an Informationen nur bei verbundenen Unternehmen bei faktisch sicherer Einflussnahme vorgenommen werden dürfte.

100 Denn Darlehen und Kredite von Gebietsfremden an Gebietsansässige sind Kapitalbewegungen i.S.d. Art. 63 AEUV, worauf in der Rubrik VIII des Anhang I Kapitalverkehrsrichtlinie und den darin enthaltenen Begriffsbestimmungen hingewiesen wird. Siehe Richtlinie 88/361/EWG des Rates v. 24.6.1988 zur Durchführung von Art. 67 des Vertrages [der mit dem Vertrag von Amsterdam aufgehoben wurde] (ABl. Nr. L 178, S. 5).

101 Vgl. etwa *von Brocke*, in FS Spiegelberger, 2009, S. 1671; *M. Lang*, StuW 2011 209 (209).

102 Vgl. EuGH v. 3.10.2013 – Rs. C-282/12 (FN 43), Rz. 16. Ferner *Schön*, in FS Roth, 2015, S. 551 (559 f.); *Sedlaczek/Züger*, in: Streinz, EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 63 AEUV Rz. 33; *Zorn*, in FS Nolz, 2008, S. 211 (226).

103 Vgl. EuGH, Beschl. v. 10.5.2007 – Rs. C-492/04, *Lasertec*, ECLI:EU:C:2007:273, Rz. 19; Urteile v. 24.5.2007 – Rs. C-157/05, *Holböck*, ECLI:EU:C:2007:297, Rz. 22; v. 6.11.2007 – Rs. C-415/06, *Stahlwerk Ergste Westig*, ECLI:EU:C:2007:651, Rz. 13; v. 4.6.2009 – Rs. C-439, 499/07, *KBC Bank*, ECLI:EU:C:2009:339, Rz. 68; v. 17.9.2009 – Rs. C-182/08 (FN 43), Rz. 36; v. 21.1.2010 – Rs. C-311/08 (FN 43), Rz. 25; v. 10.2.2011 – Rs. C-436, 437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, ECLI:EU:C:2011:61, Rz. 34; v. 15.9.2011 – Rs. C-310/09, *Accor*, ECLI:EU:C:2011:581, Rz. 31; v. 19.7.2012 – Rs. C-31/11, *Scheunemann*, ECLI:EU:C:2012:481, Rz. 20; v. 19.7.2012 – Rs. C-48/11 (FN 43), Rz. 17; v. 13.11.2012 – Rs. C-35/11 (FN 38), Rz. 90; v. 28.2.2013 – Rs. C-168/11, *Beker*, ECLI:EU:C:2013:117, Rz. 24; v. 23.1.2014 – Rs. C-164/12, *DMC*, ECLI:EU:C:2014:20, Rz. 29; v. 5.2.2014 – Rs. C-385/12, *Hervis Sport*, ECLI:EU:C:2014:47, Rz. 21; v. 10.4.2014 – Rs. C-190/12, *Emerging Markets*, ECLI:EU:C:2014:249, Rz. 25; v. 11.9.2014 – Rs. C-47/12, *Kronos*, ECLI:EU:C:2014:2200, Rz. 30; v. 10.6.2015 – Rs. C-686/13, *X*, ECLI:EU:C:2015:375, Rz. 17.

104 So EuGH v. 13.11.2012 – Rs. C-35/11 (FN 38), Rz. 94; v. 28.2.2013 – Rs. C-168/11 (FN 103), Rz. 28; v. 13.3.2014 – Rs. C-375/12, *Bouanich*, ECLI:EU:C:2014:138, Rz. 30; v. 11.9.2014 – Rs. C-47/12 (FN 103), Rz. 37; v. 10.6.2015 – Rs. C-686/13 (FN 103), Rz. 23.

105 Vgl. EuGH v. 13.4.2000 – Rs. C-251/98, *Baars*, ECLI:EU:C:2000:205, Rz. 21 f.; v. 15.9.2011 – Rs. C-310/09 (FN 102), Rz. 38; v. 25.10.2012 – Rs. C-387/11, *Kommission/Belgien*, ECLI:EU:C:2012:670, Rz. 35; v. 3.10.2013 – Rs. C-282/12 (FN 43); v. 13.3.2014 – Rs. C-375/12 (FN 104), Rz. 31.

106 Vgl. EuGH v. 11.9.2014 – Rs. C-47/12 (FN 102), Rz. 31; v. 10.4.2014 – Rs. C-190/12 (FN 103), Rz. 27–28, v. 3.10.2013 – Rs. C-282/12 (FN 43), Rz. 18; v. 15.9.2011 – Rs. C-310/09 (FN 103), Rz. 32; v. 21.10.2010 – Rs. C-81/09, *Idryma Typou*, ECLI:EU:C:2010:622, Rz. 47; v. 12.12.2006 – Rs. C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, ECLI:EU:C:2006:774, Rz. 37. So schon zuvor *Cordewener/Kofler/Schindler*, ET 2007, 371 (384); *M. Lang*, FS Rödler, 2010, S. 521 (523 ff.); *ders.*, StuW 2011, 209 (213); *von Brocke*, FS Spiegelberger, 2009, S. 1671 (1677 f.); zuletzt auch *Gosch/Schönfeld*, IStR 2015, 755 (760).

107 EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00 (FN 41), Rz. 28–32.

108 EuGH v. 6.6.2013 – Rs. C-383/10 (FN 43), Rz. 44.

109 EuGH v. 17.1.2008 – Rs. C-105/07 (FN 43), Rz. 23.

110 EuGH v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 (FN 43), Rz. 40 und 61.

111 EuGH v. 3.10.2013 – Rs. C-282/12 (FN 43), Rz. 29–31.

chanismus zugrunde, sondern ein pauschales Abzugsverbot. Andererseits beschränkte sich der Gerichtshof für die Feststellung der Ungleichbehandlung allein auf die Schuldnerebene. Dies mag wohl daran gelegen haben, dass die betreffenden Vorschriften tatbestandlich nicht an der steuerlichen Behandlung auf Gläubigerebene ausgerichtet waren.

Bei der Vergleichspaarbildung im Bereich der direkten Steuern, prüft der EuGH grundsätzlich den betroffenen Steuerpflichtigen isoliert, um festzustellen, ob ein relevanter Eingriff in die Grundfreiheiten vorliegt.[112] Eine personenübergreifende Betrachtung nimmt er – falls einschlägig – erst bei der Frage vor, ob ein Eingriff durch die Kohärenz des Steuersystems gerechtfertigt werden kann.[113]

Bei den Empfehlungen im Aktionspunkt 2 handelt es sich jedoch nicht um ein pauschales Abzugsverbot. Die in der Rs. *Schempp* aufgestellten und in der Folgerechtsprechung bestätigten Grundsätze für die Prüfung von Korrespondenzregeln sind u.E. übertragbar. Als Vergleichspaar dient deshalb nicht isoliert die Schuldnerebene. Vielmehr ist eine personenübergreifende Betrachtung anzustellen, die die Ebenen des Schuldners als auch die des Gläubigers konsolidiert. Damit wären Darlehensbeziehungen innerhalb eines inländischen Konzerns mit denen innerhalb eines grenzüberschreitenden Konzerns zu vergleichen. Im inländischen Konzern unterliegen Zinsen der Einmalbesteuerung: Der steuerlichen Abzugsfähigkeit beim Schuldner steht die Besteuerung beim Gläubiger gegenüber. Durch die Korrespondenzregelung sind die Zinsen beim Schuldner ebenfalls nur dann abziehbar, soweit sie beim Gläubiger besteuert werden. Die Bedingungen für den steuerlichen Abzug gelten demnach für alle Personen nach objektiven Kriterien. Vergleichbare Sachverhalte werden somit folgerichtig vergleichbar behandelt.

Eine Beschränkung kann in diesem Fall jedoch nur dann vorliegen, wenn vergleichbare Sachverhalte unterschiedlich behandelt werden.[114] Jede Ungleichbehandlung von grenzüberschreitenden Zinszahlungen würde aus der abweichenden Anwendung der unterschiedlichen Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten resultieren. Dieses Ergebnis wird auch durch die ständige Rechtsprechung des EuGH zu DBA gestützt: Im Kontext von DBA-Regelungen nimmt der Gerichtshof keine isolierte Betrachtung vor, sondern sieht hierin vielmehr eine Art „bilateral vereinbartes Paket", das gerade die „Ausgewogenheit der Besteuerungszugriffe" sicherstellen soll.[115] Zwar handelt es sich beim Aktionspunkt 2 um eine Empfehlung der OECD und nicht um einen völkerrechtlichen Vertrag wie ein DBA. Jedoch orientiert sich der EuGH in seiner ständigen Rechtsprechung auch am OECD-Musterabkommen, das ebenso als Empfehlung der OECD zu begreifen ist.[116] Der EuGH respektiert die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis nach den international anerkannten Grundsätzen des OECD-MA.[117] Da die zukünftige Richtlinie zur Umsetzung von Aktionspunkt 2 oder die unilaterale Umsetzung durch die Mitgliedstaaten auf diese Empfehlungen gestützt ist, könnte man daraus ableiten, dass für jene nicht isoliert auf das Abzugsverbot abzustellen wäre, sondern vielmehr das Zusammenspiel von Abzugsverbot in einem Mitgliedstaat und der steuerlichen Erfassung im anderen Mitgliedstaat maßgebend ist.

Da die Mitgliedstaaten den Grundsatz der Einmalbesteuerung rein national bereits normiert haben, erweitert der Aktionspunkt 2 dieses Grundprinzip lediglich auf grenzüberschreitende Sachverhalte.

bb) Kein Eingriff aufgrund unterschiedlicher Sachverhalte

Die Besonderheit des Ausdrucks *hybrid mismatch* liegt darin begründet, dass die nämliche Besteuerungsinkongruenzen nur im grenzüberschreitenden Kontext auftreten kann, weil einerseits Finanzinstrumente, andererseits Rechtsträger eine divergierende steuerliche Einordnung erfahren. Mithin wäre es auch denkbar, dass mangels „innerstaatlichen Pendants", ein Eingriff gerade deshalb zu negieren wäre, weil *per definitionem* kein innerstaatlicher Vergleichspartner vorhanden ist.

Darüber hinaus ist ein zweiter Argumentationsstrang denkbar, der eine Vergleichbarkeit von innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Sachverhalten ausschließt: Bei den Regelungen des Aktionspunkts 2 hat der Schuldnerstaat, der den Abzug der Aufwendungen davon abhängig macht, ob diese im anderen Staat besteuert wurden, keinerlei Besteuerungsbefugnis über die Einkünfte im Ausland. In einem innerstaatlichen Sachverhalt besteht sehr wohl die Besteuerungsbefugnis über den Schuldner als auch über den Gläubiger. Dieses Argument wird durch das jüngste Urteil in der Rs. *Timac Agro* gestützt. Dort hatte der EuGH die Vergleichbarkeit eines innerstaatlichen und eines grenzüberschreitenden Sachverhalts deshalb verneint, weil aufgrund des DBA beim grenzüberschreitenden Sachverhalt der Stammhausstaat keinerlei Besteuerungsbefugnis über die ausländischen Einkünfte innehatte.[118] Der Generalanwalt hatte in seinen Schluss-

112 So auch *Englisch*, IStR 2010, 139.

113 EuGH v. 18.3.2004 – Rs. C-319/02, *Manninen*, ECLI:EU:C:2004:164, Rz. 45; v. 12.12.2006 – Rs. C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, ECLI:EU:C:2006:774, Rz. 93; v. 6.3.2007 – Rs. C-292/04, *Meilicke*, ECLI:EU:C:2007:132, Rz. 28; v. 27.11.2008 – Rs. C-418/07, *Papillon*, ECLI:EU:C:2008:659, Rz. 47.

114 EuGH v. 12.7.2005 – Rs. C-403/03 (FN 72), Rz. 28.

115 Vgl. z.B. die Nachweise in FN 86. Die Mitgliedstaaten haben die Aufteilung der Steuerhoheit über DBA-Regelungen freiwillig akzeptiert, so dass sie einen integralen Teil der nationalen Regelungsmechanismen bilden und sowohl auf der Eingriffs- als auch auf der Rechtfertigungsebene besondere Beachtung finden. Siehe EuGH v. 17.9.2015 – Rs. C-589/13 (FN 90), Rz. 71.

116 Beispielsweise für die Besteuerung von beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen, Urt. v. 14.2.1995 – Rs. C-279/93 (FN 79), Rz. 32, sowie nochmals explizit EuGH v. 12.2.2002 – Rs. C-385/00 (FN 41), Rz. 98, oder für die Wegzugsbesteuerung EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04, *N*, ECLI:EU:C:2006:525, Rz. 42–47.

117 So deutlich GA *Ruiz-Jarabo Colomer*, Schlussanträge v. 27.10.2009 – Rs. C-440/08, *Gielen*, ECLI:EU:C:2009:661, dort FN 14.

118 EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-388/14 (FN 47), Rz. 27; v. 17.7.2014 – Rs. C-48/13, *Nordea Bank Danmark*, ECLI:EU:C:2014:2087, Rz. 24.

anträgen diesen Gedanken bereits treffend formuliert: Da es keinen Steuervorteil geben kann, wo keine Besteuerungsbefugnis besteht, sind in Konsequenz grenzüberschreitende und rein nationale Sachverhalte in einem solchen Fall nicht miteinander vergleichbar.[119]

cc) Rechtfertigung eines Eingriffs aufgrund versteckter Diskriminierung

Es erscheint jedoch nicht ausgeschlossen, dass der Gerichtshof keine differenzierte Betrachtung vornimmt und in Anlehnung an seine Rechtsprechung zu Zinszahlungen einen Eingriff in die Niederlassungsfreiheit ausmacht.[120] Besonders im Bereich der Gesellschafterfremdfinanzierung hatte der EuGH es für eine Verletzung des Unionsrechts schon als ausreichend erachtet, wenn die Tochtergesellschaft steuerliche Nachteile erfährt und die Sonderbeziehung zum ausländischen Mutterunternehmen dafür ursächlich war.[121]

Um einen solchen Eingriff zu rechtfertigen, ist vorliegend der bekannte Kanon aus der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis sowie der Vermeidung der Steuerumgehung zu prüfen. Bedeutsam ist insoweit der stetig anklingende Hinweis des Gerichtshofes, dass den Unternehmen nicht die selbständige Wahlmöglichkeit darüber zuzugestehen ist, wo sie ihre Gewinne und Verluste besteuern lassen, weil eine derartige Option die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis gefährde.[122] Was hingegen die Vermeidung der Steuerumgehung angeht, ist eine zunehmend extensive Haltung bzw. durchaus eine Neuausrichtung der Rechtsprechungslinie des Gerichtshofs postulierbar, was durch die Einführung neuer Indizien zur Identifikation „künstlicher" Steuerumgehung bestätigt wird: Das Ziel der Bekämpfung von Steueroasen[123] sowie die Bekämpfung der Steuerumgehung aufgrund von Bemessungsgrundlagenerosionen[124]. Entlastend wirkende wirtschaftliche Gründe werden gegenwärtig nur dann vom Gerichtshof anerkannt, wenn sich der aus den „bewusst" erzwungenen Besteuerungsinkongruenzen einstellende Steuervorteil nicht als dominierender Beweggrund erweist.[125] Außerdem gewährt der EuGH, wie bereits in Abschnitt III dargestellt, insbesondere bei verbundenen Unternehmen (Konzernen) den Mitgliedstaaten einen erhöhten Spielraum, um Steuermissbrauch zu begegnen.[126] Da die Korrespondenzregeln regelmäßig nur für Beteiligungsverhältnisse ab 25 % oder 50 % eingreifen, ist deren Anwendungsbereich ohnehin auf verbundene Unternehmen begrenzt. In seiner jüngeren Rechtsprechung weist der Gerichtshof zunehmend darauf hin, dass es gerade Konzernen nicht gestattet werden darf, sich so zu organisieren, dass die normalerweise geschuldete Steuerzahlung umgangen werden könnte.[127] Überträgt man diese Argumentation auf die gegenständlichen hybriden Instrumentarien, so könnte eine bewusst unterstellte Erzeugung von *mismatches* vermittels Sachverhaltsgestaltung[128] dahingehend gedeutet werden, dass die steuerliche Bemessungsgrundlage des Schuldnerstaates gezielt untergraben wird[129] und sich Steuerpflichtige auf diese Weise der „normalerweise geschuldete Steuerzahlung" entziehen. Da die Korrespondenzregeln das Ziel verfolgen, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zur Verhinderung der Steuerumgehung zu normieren, können diese beiden zwingenden Gründe des Allgemeininteresses den potentiellen Eingriff rechtfertigen.

Selbst wenn der EuGH einer extensiven Interpretation des Steuerumgehungstatbestands nicht folgt, könnte darüber hinaus auch der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz einschlägig sein.[130] Ziel des Aktionspunkts 2 ist es die Kohärenz der Besteuerung von grenzüberschreitenden Fällen auf internationaler Ebene zu regeln.[131] Bei einer subjektübergreifenden Betrachtung, wie es der EuGH mehrfach[132] vornahm, wird der Nachteil der dem Schuldner in dem einen Mitgliedstaat ergeht (Abzugsverbot), durch den Vorteil kompensiert, der dem Gläubiger zukommt (Nichtbesteuerung).[133]

Die zwingenden Gründe sind auch verhältnismäßig, da kein milderes Mittel erkennbar ist. Denn die Empfehlung sieht explizit vor, dass der Abzug nicht pauschal verwehrt wird, sondern der Steuerpflichtige Nachweise erbringen kann, dass die fraglichen Beträ-

119 EuGH, Schlussanträge v. 3.9.2015 – Rs. C-388/14, *Timac Agro Deutschland GmbH/FA Sankt Augustin*, ECLI:EU:C:2015:533, Rz. 74.

120 Die differenzierte Betrachtung verlagert sich zunehmend auf Rechtfertigungsebene und anschließender Verhältnismäßigkeitsüberprüfung, vgl. *Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496 (499). Eine Abkehr hiervon könnte die jüngste Entscheidung in der Rs. *Timac Agro* (FN 47) andeuten.

121 Vgl. EuGH v. 8.7.1999 – Rs. C-254/97, *Société Baxter*, ECLI:EU:C:1999:368; v. 18.11.1999 – Rs. C-200/98, *X AB und Y AB*, ECLI:EU:C:1999:566; restriktiver aber schon EuGH v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 (FN 43), Rz. 57 ff. Siehe ausführlich *Schön*, IStR 2009, 882 (883 ff.).

122 Vgl. nur EuGH v. 21.1.2010 – Rs. C-311/08 (FN 43), Rz. 62; v. 15.5.2008 – Rs. C-414/06, *Lidl Belgium*, ECLI:EU:C:2008:278, Rz. 32; v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 (FN 43), Rz. 55; v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 (FN 47), Rz. 46.

123 Vgl. EuGH v. 1.4.2014 – Rs. C-80/12, *Felixstowe Dock and Railway Company*, ECLI:EU:C:2014:200, Rz. 32; v. 5.6.2014 – Rs. C-24; 27/12, *X BV and TBG Limited*, ECLI:EU:C:2014:1385, Rz. 51 ff.

124 Vgl. EuGH v. 3.10.2013 – Rs. C-282/12, *Itelcar*, ECLI:EU:C:2013:629, Rz. 33–35.

125 So EuGH v. 10.11.2011 – Rs. C-126/10, *Foggia*, ECLI:EU:C:2011:718, Rz. 46 f.

126 Vgl. EuGH v. 21.1.2010 – Rs. C-311/08 (FN 43), Rz. 66; sowie auch v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 (FN 43), Rz. 63.

127 EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-388/14 (FN 47), Rz. 44 f., 50; 17.7.2014 – Rs. C-48/13 (FN 118), Rz. 29 f.

128 So EuGH, Schlussanträge v. 23.10.2014 – Rs. C-172/13, *Kommission/Vereinigtes Königreich*, ECLI:EU:C:2014:2321, Rz. 47.

129 Ähnlich auch *Dourado*, Intertax 2015, 42 (48); *Tavares/Bogenschneider*, Intertax 2015, 484 (493).

130 So auch als Rechtfertigung für bereits anzutreffende unilaterale Einzelregelungen, *Milanin*, IStR 2015, 861 (866 ff.).

131 Vgl. OECD (FN 3), z.B. S. 3, 11, 99 uvm.

132 Vgl. FN 113.

133 Schön ist der Ansicht, dass eine getrennte Betrachtung von Rechtssubjekten nur bei nicht miteinander verbundenen Wirtschaftsteilnehmern vorgenommen werden soll. *Schön*, DB 2001, 940 (944).

ge im Ausland der Besteuerung unterliegen.[134] Außerdem sind die Mitgliedstaten nicht verpflichtet, ihre Regeln der steuerlichen Überwachung je nach der speziellen Situation in jedem einzelnen anderen Mitgliedstaat oder Drittstaat auszurichten.[135] Mithin wären die Empfehlungen zur Verhinderung von D/NI-Situationen selbst bei einem unterstellten Eingriff mit dem Unionsrecht vereinbar.

c) Eingriffsebene: DD-Situationen

Für den Bereich der DD-Situationen ist eingangs festzustellen, dass jene Empfehlungen vorsehen, Zinsen nur dort zum Abzug zuzulassen, wo das Kapital auch eingesetzt wird. Der andere Staat soll den Abzug verweigern. Somit sind diese Regelungsempfehlungen mit jenen in der Rs. *Philips Electronics UK* nicht vergleichbar.

Die Überlegungen zu den D/NI-Maßnahmen sind hier für innereuropäische Fälle sinngemäß übertragbar. Der EuGH sollte bei einer personenübergreifenden Betrachtung u.E. zu dem Schluss gelangen, dass kein Eingriff vorliegt. Denn ein innerstaatlicher Konzern mit Darlehensbeziehungen sowie jener mit grenzüberschreitenden Darlehensbeziehungen werden dahingehend steuerlichen vergleichbar behandelt, als die Zinsen in beiden Fällen einer Einmalbesteuerung unterliegen. Wählt der EuGH hingegen den anderen Argumentationsstrang, wäre gleichermaßen kein Eingriff mangels innerstaatlichen Vergleichspartners zu konstatieren, weil *mismatches* nur grenzüberschreitend auftreten können.

Ob der EuGH auch für Drittstaaten im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit zu diesem Ergebnis gelangt, ist unklar. Er betont einerseits, dass die Bedingungen zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten nicht denen des Binnenmarkts entsprechen.[136] Anderseits können durch den Abschluss von DBA-Klauseln und Abkommen zum Informationsaustausch dem Binnenmarkt vergleichbare Bedingungen hergestellt werden.[137] Mithin hängt die Prüfung vom konkreten Einzelfall ab.

aa) Rechtfertigung

Im Zusammenhang mit Regelungsmaßnahmen gegen DD-Situationen drängen sich als potentielle Rechtfertigungsgründe die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse gemeinsam mit der Vermeidung einer doppelten Verlustnutzung und der Steuerumgehung sowie die Kohärenz auf.[138]

Seit dem Judikat in der Rs. *Marks & Spencer*[139] gesteht der EuGH den Mitgliedstaaten die Möglichkeit zu, die doppelte Berücksichtigung von *Verlusten* zu verhindern. Der EuGH lässt den Rechtsfertigungsgrund der doppelten Verlustnutzung dabei stets nur in Verbindung mit der Wahrung der Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen zu.[140] Bedeutsam in diesem Zusammenhang ist, dass der Gerichtshof diesen Rechtfertigungsgrund nur auf *Verluste* – d.h. die Saldogröße des steuerlichen Ergebnisses[141] – anwendet. Nach der Korrespondenzregel wäre indessen eine Aufteilung zwischen Aufwendungen und Erträgen nötig, weil nur erstere eine Abzugsbeschränkung erfahren. Außerdem wurde dieser Rechtfertigungsgrund stets nur dann herangezogen, wenn diese *Verluste* – als Saldogröße – asymmetrisch über die Grenzen verschoben wurden. In DD-Situationen sind die betroffenen hybriden Strukturen aber mit einer symmetrischen Doppelberücksichtigung von Erträgen und Aufwendungen konfrontiert. Erst die Korrespondenzregel würde zu einer asymmetrischen Behandlung führen, weil Erträge eine Doppelerfassung erfahren, Aufwendung hingegen nur einmal zu berücksichtigen sind. Folglich wird die asymmetrische Behandlung von Aufwendungen gegenüber Erträgen,[142] die den Ausgangspunkt für den hier fraglichen Rechtfertigungsgrund bildet, durch die OECD-Empfehlung erst erzeugt. Es wäre deshalb verfehlt, die OECD-Empfehlung einer Rechtfertigung über das Argument der doppelten Verlustnutzung zuzuführen.[143]

Dagegen sollten die übrigen zwingenden Gründe des Allgemeininteresses, die bereits bei den D/NI-Situationen diskutiert wurden, hier ebenfalls einschlägig sein. In Konsequenz wären auch die Empfehlungen zur Verhinderung von DD-Situationen selbst bei einem unterstellten Eingriff mit dem Unionsrecht vereinbar.

bb) Prüfung der Gegenmaßnahme

Schließlich bedarf es keiner weiteren Untersuchung der Gegenmaßnahme, weil jene nur außerhalb der EU

134 Vgl. OECD (FN 3), S. 23, 58, 67, 77. Diese Nachweismöglichkeit gilt unabhängig von der vorliegenden Art des *mismatch'*.

135 EuGH v. 11.6.2009 – Rs. C-155/08, 157/08, *X/Passenheim-van Schoot*, ECLI:EU:C:2008:308, Rz. 61.

136 EuGH v. 18.12.2007 – Rs. C-101/05, *A*, ECLI:EU:C:2007:804, Rz. 60; v. 19.11.2009 – Rs. C-540/07, *Kommission/Italien*, ECLI:EU:C:2009:717; v. 28.10.2010 – Rs. C-72/09, *Établissements Rimbaud*, ECLI:EU:C:2010:645, Rz. 40; v. 10.2.2011 – Rs. C-436, 437/08 (FN 103), Rz. 65; v. 17.9.2015 – Rs. C-10/14, C-14/14 und C-17/14 (FN 87), Rz. 77.
In Drittstaatensachverhalten steht darüber hinaus die Wirksamkeit der Steueraufsicht in Frage, weil ein der Amtshilferichtlinie entsprechendes Informationsinstrument nicht flächendeckend vereinbart ist.

137 EuGH v. 10.4.2014 – Rs. C-190/12 (FN 103), Rz. 85 und 86.

138 Siehe *Rust*, Grundfragen (FN 7), S. 89 (104 f.); *ders.*, BTR 2015, 308 (323 f.); *Milanin*, IStR 2015, 861 (866 ff.).

139 EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 (FN 47).

140 Vgl. ebenda, Rz. 47 f. sowie EuGH v. 29.3.2007 – Rs. C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, ECLI:EU:C:2007:194, Rz. 41, 47; v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 (FN 43), Rz. 46 ff.; v. 15.5.2008 – Rs. C-414/06 (FN 122), Rz. 30, 35; v. 23.10.2008 – Rs. C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*, ECLI:EU:C:2008:588, Rz. 47 ff.; v. 25.2.2010 – Rs. C-337/08, *X Holding BV*, ECLI:EU:C:2010:89, Rz. 28 ff.; v. 21.2.2013 – Rs. C-123/11 (FN 43), Rz. 44; v. 7.11.2013 – Rs. C-322/11, *K*, ECLI:EU:C:2013:716, Rz. 56; v. 3.2.2015 – Rs. C-172/13, *Kommission/Vereinigtes Königreich*, ECLI:EU:C:2015:50, Rz. 24; s. umfassend auch *Cordewener*, EuZW 2015, 295 (296).

141 Siehe dazu auch jüngst *Hey*, in FS Gosch, 2016, S. 162 f. und dort auch zum Aspekt der Verfassungswidrigkeit von Definitiveffekten (S. 165 ff.).

142 Vgl. EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 (FN 46), Rz. 46 nebst die Nachweise in FN 137. Siehe auch *Englisch*, Europäisches Steuerrecht (FN 38), Rz. 7.243.

143 Tendenziell auch EuGH v. 12.9.2012 – Rs. C-18/11 (FN 90); *Thömmes/Linn*, Intertax 2014, 28 (29 ff.); *Terra/Wattel*, European Tax Law, 2012, S. 938.

Anwendung finden dürfte.[144] In Deutschland ist eine solche „Gegenmaßnahme" mit Wirkung (auch) für Drittstaaten bereits in § 8b Abs. 1 S. 2 KStG eingeführt worden.[145] Im Verhältnis zu den Drittstaaten, die die OECD-Empfehlungen nicht umsetzen, ist die Gegenmaßnahme hingegen bedeutsam. Da jedoch alle Gegenmaßnahmen eine Beteiligung von 25 % oder mehr voraussetzen, ist der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit nicht eröffnet. Gegen Drittstaaten gerichtete Maßnahmen wird der EuGH somit mit dem Unionsrecht für vereinbar erklären, falls ein Gericht diese Frage überhaupt vorlegen sollte. Die Mitgliedstaaten dürfen solche Abwehrmaßnahmen auch gegen die Schweiz ergreifen, denn die bilateralen Abkommen mit der Schweiz und insbesondere das Freizügigkeitsabkommen sehen ausschließlich eine partielle Ausweitung der Niederlassungsfreiheit auf natürliche Personen vor, jedoch nicht auf juristische.[146]

V. Thesenförmiges Fazit

- Hybride Finanzinstrumente und Gesellschaften können Besteuerungsdiskrepanzen verursachen. Korrespondenzregeln sollen insoweit zukünftig eine Einmalbesteuerung gewährleisten.
- Korrespondenzregeln sehen sich unionsrechtlichen Bedenken ausgesetzt, da dieser Regelungsmechanismus nur in grenzüberschreitenden Situationen eingreift und damit aufgrund des Abzugsverbots bei keiner korrespondierenden Besteuerung im Ausland zu einer Ungleichbehandlung gegenüber rein innerstaatlichen Zinszahlungen führen könnte.
- Ungeachtet dessen, ob die Umsetzung des Aktionspunkts 2 als Sekundärrechtsakt oder letztlich doch souverän durch die Mitgliedsstaaten erfolgt, lässt sich aus der Rechtsprechung des EuGH ableiten, dass ein solcher Regelungsmechanismus mit dem Unionsrecht vereinbar ist. Denn die Korrespondenzregeln gelten nach objektiven Kriterien und stellen kein pauschales Abzugsverbot dar. Des Weiteren mangelt es für die Feststellung einer Ungleichbehandlung an einer objektiven Vergleichbarkeit mit einem innerstaatlichen Sachverhalt.
- Mit Blick auf die endgültige Fassung der BEPS-RL ist es zu begrüßen, dass sich der Rat von der Idee einer Qualifikationsverkettung abgewandt hat und stattdessen den Vorstellungen der OECD folgt. Dies ist schon aus außenpolitischen Gründen notwendig, weil die Staaten außerhalb des Binnenmarkts von der Umsetzung der OECD-Empfehlungen überzeugt werden sollen. Dieses Vorhaben kann aber nur dann mit dem erforderlichen Nachdruck angegangen werden, wenn im Binnenmarkt keine divergierenden Regelungsmechanismen rechtsverbindlich umzusetzen sind.

144 Sofern ein Vertragsstaat die Regelungsempfehlung dennoch nicht umsetzt, dürfte die verpflichtende Umsetzung der geänderten Bestimmung der MTR aber automatisch dazu führen, dass die angesprochene Gegenmaßnahme eingreift. Hierbei dürfte von einer unionsrechtskonformen Regelung auszugehen sein, weil diese Gegenmaßnahme sich letztlich aus dem Sekundärrecht ableitet.

145 Gleiches gilt etwa auch für Österreich (§ 10 Abs. 7 KStG), Spanien (Art. 21 Abs. 1 KStG) oder Luxemburg (Art. 166 EStG).

146 Eindeutig, EuGH v. 11.2.2010 – Rs. C-541/08, *Fokus Invest*, ECLI:EU:C:2010:74.

Diskussion

Aus der internationalen Diskussion

ausgewählt am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen, München

Liam Murphy, Why Does Inequality Matter? Reflections on the Political Morality of Piketty's *Capital in the Twenty-first Century*, 68 Tax Law Review (2015), S. 613–629.

Gibt es Sinn, eine Buchbesprechung ihrerseits zu besprechen? Ja, wenn ein führender Rechtsphilosoph der Vereinigten Staaten (*Liam Murphy*, NYU School of Law) das Werk eines der führenden Ökonomen Europas (*Thomas Piketty*, Paris) einer kritischen Durchsicht auf seine philosophischen Grundlagen unterzieht. Einer breiten Öffentlichkeit ist *Piketty's* Werk bereits in Hinsicht auf seine historisch-empirischen Kernthesen bekannt: er vertritt unter Berufung auf Langzeituntersuchungen zur Vermögensentwicklung in ausgewählten Ländern die Ansicht, dass die Rate der Zunahme des privaten Kapitals oberhalb der allgemeinen Wachstumsrate liegt und damit „die Reichen immer reicher werden". Daraus folgt für *Piketty* die Forderung nach einer stärkeren Belastung der Vermögenden durch Einkommen-, Vermögen- und Erbschaftsteuern. Sein Leser *Murphy* formuliert dies dahin, „that the most urgent institutional question with respect to economic justice we now face is how to tax income from capital in a context of an international race to the bottom on taxation of capital income and the inability of even domestic tax schemes to reach capital income effectively" (S. 627).

Der Wunsch nach einer stärkeren Besteuerung der Vermögenden ist in erster Linie ein Wunsch nach Beseitigung von Ungleichheit und diese („inequality") steht im Zentrum von *Murphy's* Analyse. Er sieht zur Legitimation redistributiver Maßnahmen verschiedene konkurrierende bzw. sich ergänzende Strategien am Werk. Eine erste Argumentationslinie zielt auf die nachteiligen Effekte, die Vermögensunterschiede bei der Bildung sozialer Klassen und bei der Mitwirkung am politischen Diskurs hervorrufen können. Eine zweite Argumentationslinie ist wohlfahrtsökonomisch konturiert und stellt den mit steigendem Vermögen sinkenden Grenznutzen in den Vordergrund. Dieser Ansicht geht es letztlich um eine Anhebung der aggregierten Gesamtwohlfahrt. Beides hält *Murphy* für unzureichend, um ein grundsätzliches Plädoyer für wirtschaftliche Gleichheit zu legitimieren, doch lehnt er auch Versuche ab, in der Gleichheit einen „Wert an sich" zu erblicken, der auch durch bloßes „levelling down" erreicht werden könnte, d.h. in der Wegnahme von Mehrwerten bei den Vermögenden ohne korrespondierende Verbesserung der Lage der Minderbemittelten.

Gemeinsamen Grund mit *Piketty* sieht *Murphy* in einem auf *Rawls* zurückgehenden Ansatz, der die Rechte („rights") des Einzelnen zum Ausgangspunkt der Umverteilungsdiskussion nimmt. Auf der Grundlage, dass jedem das Recht auf die Verfolgung eines „guten Lebens" zusteht, muss eine Gleichverteilung des Vermögens insoweit angestrebt werden, als dieses jedem dazu dient, die „primary social goods" zu erwerben. Ungleichheit bedarf der Legitimation – und diese darf (so *Murphy*) nicht bloß in Glück oder Begabung bestehen. Versuche, Ungleichheit aus dem Gedanken der Eigenverantwortung zu legitimieren, hält er für verkürzt (andernfalls könne auch unmoralisches Eigenverhalten Einkommen und Vermögen rechtfertigen), und die schlichte Annahme, die Produktion von wirtschaftlich werthaften Leistungen für Dritte begründe hinreichend das daraus resultierende Einkommen, bilde eine naive Sicht auf den Markt ab, in dem diejenigen keine Chance haben, die nichts produzieren und nichts bezahlen können. Sympathischer erscheint *Murphy* eine meritorische Sicht auf den oder das „Verdienst" einer Person – und diese erblickt er auch bei *Piketty*, der dem anstrengungslosen Einkommen der „Rentiers" ebenso den Kampf ansagt, wie der wechselseitigen Bereicherung der „Super-Manager". Die Problematik kulminiert in der Frage nach Akzeptanz und Besteuerung von Erbschaften als „unverdientem Vermögen" (*Beckert*). Letztlich ist *Murphy* dann aber doch nicht von einer Theorie überzeugt, welche die Quelle von Einkommen und Vermögen einer moralischen Bewertung unterzieht. Entscheidend sei nicht, den Reichen etwas wegzunehmen, sondern aus dem vorhandenen Steueraufkommen einen Zustand zu finanzieren, der allen den berechtigten Zugang zum „guten Leben" gewährt. In einer Welt, in der es allen gut geht (und die auch *Murphy* natürlich nicht für die reale hält), verliert die Umverteilung ihre Legitimation.

Wolfgang Schön

Alessandro Giovanni, Le metodologie di ricerca nel diritto tributario, Rassegna Tributaria (2016), S. 99–121.

Alessandro Giovanni[1] versucht in dem hier besprochenen Artikel die Methoden der Auslegung im Steuerrecht auf eine fundierte Grundlage im allgemeinen juristischen Methodenkanon zu stellen. Zunächst gesteht er ein, dass die Methode abhängig ist vom „Protagonisten" – dies kann beispielsweise der Gesetzgeber, der Richter oder der Forscher sein. Wie sich die Tatbestände und normativen Verfügungen der verschiedenen Rechtsbereiche unterscheiden, so passt sich die Methode auch an diese Unterschiede an. Jedoch teilen alle juristischen Teilbereiche dieselbe Methode. Die in unseren Zeiten gelebte „Autonomie" des Steuerrechts kritisiert *Giovanni* als abstrusen Technizismus. Er konstatiert eine Entfremdung der steuerrechtlichen Forschung von den allgemeinen Prin-

1 Professor an der Universität Siena.

zipien, sie sei zu fallbezogen und kurzlebig. Um die Steuerrechtswissenschaft im Besonderen und die ebenfalls krankende Rechtswissenschaft im Allgemeinen zu heilen, müsse man die methodische Verrohung bekämpfen. *Giovanni* empfiehlt daher dreierlei: Die Gleichwertigkeit von Steuerrecht und anderen Rechtsbereichen müsse anerkannt werden, man müsse sich wieder auf die Suche nach den einheitlichen Grundlagen der Rechtswissenschaft begeben und das theoretische und methodologische Rüstzeug modernisieren. Diesen Weg beschreitend, wirft *Giovanni* drei Fragen auf:

1. Was ist Rechtswissenschaft?

Nach *Giovanni* muss man zuerst ein Gespenst verscheuchen, das Gespenst der Unwissenschaftlichkeit der Rechtswissenschaft im Vergleich zu „exakten" Naturwissenschaften – ein Gespenst, das einen Keil trieb zwischen die methoden- und voraussetzungsbasierte Wissenschaften und die vermeintlich „unwissenschaftliche" praktische Rechtsanwendung. Historisch betrachtet sieht *Giovanni* diesen Gegensatz theoretisch fundiert in den widerstreitenden Positionen des Rationalismus (bzw. Anhängern des Naturrechts) und des (Rechts-)Positivismus, im Widerstreit zwischen Ideal und Realität.

2. Was ist Methode?

Diese beiden Wissenschaftsströmungen leiden jedoch an einem Defizit: Sie basieren auf Vorbedingungen. In Anbetracht dessen hat die Rechtswissenschaft ihr ganz eigenes Wissenschaftskonzept entwickelt, das nicht auf einer *a priori* angenommenen Autorität beruht, sondern vereinbart wurde. Dazu gehören beispielsweise die Strenge des Sprachgebrauchs oder die Folgerichtigkeit der Argumentation in Bezug auf die Normen und die Ergebnisse. Bei der juristischen Argumentation werden Mehrdeutigkeiten aufgelöst und Kriterien gewählt, die von den gegebenen Fakten abhängig sind.

3. Was ist Recht?

Als Objekt der Methode sieht *Giovanni* – nach einer Auseinandersetzung mit der Auffassung der Positivisten, der Historiker und der Naturrechtler – das „erweiterte formelle Recht" an: Es benötigt eine normative Verankerung in einer Rechtsquelle, ist aber durchdrungen von Prinzipien und Werten. Auch wird es beeinflusst von den Sachverhalten, die es regeln soll (in *Giovannis* Worten: Regel und Regelungsgegenstand unterscheiden sich nicht). Man darf das Recht nicht von der Realität, auch nicht von seiner Anwendung trennen. Der Zweck des Rechts fällt zusammen mit der Ordnung und mit der Gerechtigkeit: Das Recht ist dazu da, grundsätzliche Bedürfnisse zu befriedigen.

Giovanni resümiert, dass jenseits eines „Kampfes der Methoden" das Steuerrecht ein Rechtsbereich wie alle anderen ist. Auslegen bedeutet Verstehen. Verstehen ist eine Tätigkeit, die auf der individuellen und kollektiven Rationalität gründet, eine Tätigkeit, bei der man sich das „Innere" des untersuchten Objekts aneignet. *Giovanni* versteht die Methode als intellektuelles Instrument für eine Auslegung, die an den tatsächlichen Bedürfnissen des Rechtsadressaten ausgerichtet ist.

Giovannis Beitrag ist eine *tour d'horizon* durch die moderne Rechtsphilosophie. Gerade dem in diesem Gebiet bewanderten Leser kann der Aufsatz einen interessanten Einblick in die Diskussion um die Entwicklung der juristischen Methodenlehre und um derzeitige methodologische Defizite bieten. Außerdem hält *Giovanni* inspirierende Erkenntnisse für die Reflexion der Methodenlehre und Forderungen für ihre Modernisierung bereit.

Yasmin Holm