

Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen – verfassungsrechtliche terra incognita

Dr. iur. JOHANNA HEY, Köln

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Subventionen als staatliches Lenkungsmittel
 - 1. Allgemeine Definition der Subvention
 - 2. Subventionsziele
 - 3. (Zweck)zuwendungen als direkte und Steuervergünstigungen als indirekte Subventionen
 - a) Gemeinsamkeiten von direkten und indirekten Subventionen
 - b) Abgrenzungsschwierigkeiten im Bereich der Steuervergünstigung
 - c) Unterschiede zwischen direkten und indirekten Subventionen
- III. Gründe für den Subventionsabbau
 - 1. Abbau EG-rechtswidriger Subventionen
 - 2. Abbau gleichheitswidriger Subventionen
 - 3. Zweckerreichung und Zweckverfehlung
 - 4. Sanierung der öffentlichen Haushalte
 - 5. Volkswirtschaftliche Ineffizienz
 - 6. Besondere Gründe für die Streichung von Steuervergünstigungen
- IV. Verfassungsrechtliche Hindernisse für den Subventionsabbau
 - 1. Die bisherige Perspektive: Subventionsabbau als Problem politischer Verträglichkeit
 - 2. Die verfassungsrechtliche Problemlage
 - 3. Unterscheidung Subventionsabbau – Rücknahme einer Subventionsbewilligung
 - 4. Kein Anspruch auf Einrichtung von Subventionstatbeständen
 - 5. Rechtsstaatlicher Vertrauensschutz
 - 6. Subventionsabbau als Grundrechtseingriff
 - a) Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG
 - b) Art. 12 Abs. 1 GG
 - c) Art. 2 Abs. 1 GG
 - d) Rechtfertigung des Eingriffs
- V. Konsequenzen für den Subventionsgesetzgeber
 - 1. Gefahr einer Zementierung des Status quo durch die Beachtung der verfassungsrechtlichen Bindungen?
 - 2. Zurückhaltung bei der Einführung neuer Subventionen

I. Einleitung

Jahrzehntelang schien der Staat unfähig, die Subventionsspirale zurückzudrehen. Nun zeigen sich ausweislich des 16. Subventionsberichts¹ aus dem Jahre 1998 erste zaghafte Erfolge. Läßt man die seit dem Kohlepfennig-Beschluß des BVerfG² einzubeziehende Verstromungshilfe außer acht, so sind die Finanzhilfen und Steuervergünstigungen des Bundes in den alten Bundesländern zwischen 1990 und 1998 um fast ein Drittel gesunken. Inklusiv der Verstromungshilfe beträgt das Reduktionsvolumen immerhin noch gut 11%. Und auch in den neuen Bundesländern zeichnet sich seit 1995 durch den Rückgang von 14,9 Mrd. auf 12,8 Mrd. DM in 1998 eine Trendwende ab. Insgesamt sind die vom Subventionsbericht erfaßten Subventionen des Bundes im Zeitraum 1996 bis 1998 von 42,0 Mrd. auf 39,1 Mrd. DM gesunken³. Das Gesamtvolumen der Subventionen von Bund, Ländern, Gemeinden, ERP und EU steigt jedoch, wenn auch stark verlangsamt,

kontinuierlich weiter an⁴. Damit liegen die gesamtdeutschen Subventionen immer noch deutlich über dem EU-Durchschnitt⁵.

Sonderlich populär ist es daher sicherlich nicht, nach rechtlichen Grenzen für den Subventionsabbau zu fragen⁶. Kommt doch gerade in Anbetracht der schwierigen Haushaltslage der Subventionsabbau immer noch viel zu langsam voran. Jede Kürzungsmaßnahme ist von lautstarkem Protest begleitet. Kaum ein Privileg, hinter dem nicht eine Lobby steht, die auch vorsichtige Einschnitte aggressiv bekämpft⁷. Der Subventionsabbau ist ein sensibles Geschäft, das sich aus wahltaktischer Sicht kaum lohnt. Im Gegenteil, in Wahlkampfzeiten wächst die Versuchung, mit neuen Finanzspritzen und Steuergeschenken auf Stimmenfang zu gehen. Man mag daher zweifeln, ob es in dieser Situation klug ist, den Betroffenen auch noch verfassungsrechtliche Munition zuzuspielen. Schließlich sind auch so die Widerstände gegen die Streichung von Subventionen bereits groß genug. Und dennoch scheint gerade eine

1 Der Subventionsbericht ergeht alle 2 Jahre aufgrund von § 12 Abs. 2 StWG (Stabilitätsgesetz).

2 BVerfG v. 11. 10. 1994, BVerfGE 91, 186 ff.

3 16. Subventionsbericht, BT-Drucks. 13/8420, S. 11. Inklusiv der Verstromungshilfe ist das Gesamtsubventionsvolumen zwischen 1995 und 1998 allerdings um rund 8 % von 36,2 Mrd. DM auf 39,1 Mrd. DM gestiegen, vgl. 16. Subventionsbericht, BT-Drucks. 13/8420, S. 5.

4 1995: 108,3 Mrd., 1996: 114,7 Mrd. und 1997: 115,2 Mrd., vgl. Übersicht 7, 16. Subventionsbericht, BT-Drucks. 13/8420, S. 21.

5 16. Subventionsbericht, BT-Drucks. 13/8420, S. 8. Ursache sind die nach wie vor erheblichen Subventionen in den neuen Bundesländern.

6 J. Salzwedel, Verfassungsrechtlich geschützte Besitzstände und ihre „Überleitung“ in neues Recht. Theorie der gesetzesfesten Rechtspositionen, DV Bd. 5 (1972), 11, formuliert treffend: „Der Besitzstand ist ein politisches Ärgernis. Er ist aber auch ein verfassungsrechtliches Problem.“

7 Sehr kritisch hierzu K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 1993, S. 1455.

Analyse der *Berechtigung* der Bestandsinteressen unerlässlich, um den Subventionsabbau voranzutreiben, der im politischen Prozeß immer wieder Gefahr läuft zu stagnieren. Die Abschaffung von Subventionen läßt sich politisch besser verteidigen, wenn garantiert ist, daß *berechtigte* Interessen der Betroffenen berücksichtigt werden⁸. Dies ist aber nur möglich, wenn die Grenzen zwischen Grundrechtsverletzung und purer Subventionsmentalität systematisch freigelegt werden.

Zu diesem Zweck muß zunächst einmal geklärt werden, welche Maßnahmen überhaupt der Forderung nach Subventionsabbau unterworfen sind. Dies ist die Frage nach dem Subventionsverständnis. Zur Ermittlung von Abbauprioritäten soll ferner nach den Gründen für eine Abschaffung von Subventionen gefragt werden. Das Hauptaugenmerk liegt dann auf der Frage nach der verfassungsrechtlichen Dimension des Subventionsabbaus. Insbesondere soll untersucht werden, ob die Betroffenen sich auf Art. 14 Abs. 1 GG berufen können. Sollte dies der Fall sein, so bedeutet dies keineswegs das Aus für den Subventionsabbau, sondern eröffnet die Prüfungsebene der Eingriffsrechtfertigung, bei der die unterschiedlichen Gründe für den Subventionsabbau eine Rolle spielen werden. Läßt sich der Eingriff nicht rechtfertigen, so steht auch dies einer Abschaffung der Subvention nicht entgegen, macht aber Übergangsregelungen für Altfälle erforderlich.

II. Subventionen als staatliches Lenkungsmittel

1. Allgemeine Definition der Subvention

Bereits die begriffliche Eingrenzung des Erscheinungstypus Subvention bereitet erhebliche Schwierigkeiten. Eine allgemeine Legaldefinition sucht man vergeblich⁹. Nicht erschöpfend sind die fast wortgleichen Zuwendungsbegriffe in § 14 HGrG und § 23 BHO, durch die Ausgaben und Verpflichtungsermächtigungen an Stellen außerhalb der Verwaltung zur Erfüllung bestimmter Zwecke unter die Voraussetzung gestellt werden, daß an der Erfüllung des Zweckes ein erheb-

liches öffentliches Interesse besteht, das ohne die Zuwendung nicht oder nicht im notwendigen Umfang befriedigt werden kann. Damit wird die Subsidiarität zum Leitmotiv öffentlicher Förderung gemacht, aber keine Subventionsdefinition gegeben. Insbesondere beziehen sich beide Vorschriften nur auf direkte Subventionen. Steuervergünstigungen lassen sich unter den Begriff der Ausgabe nicht subsumieren. In § 12 StWG werden zwar die Untergruppen Finanzhilfen und Steuervergünstigungen genannt, aber nicht näher charakterisiert.

Die Literatur versucht das gesetzliche Defizit durch zahlreiche Definitionsversuche zu kompensieren, jedoch ohne daß man bislang Einigkeit erzielt hätte. Grund der Begriffsverwirrung ist nicht zuletzt, daß sich mindestens zwei Fachrichtungen, die Volkswirtschaftslehre, dort insbesondere die Finanzwissenschaft¹⁰, und die Rechtswissenschaft, mit dem Phänomen der Subvention auseinandersetzen, daß zudem die Definition sich auch innerhalb der beiden Fächer den jeweiligen Bedürfnissen des Untersuchungsziels anpassen muß¹¹. Zwangsläufig changiert der Subventionsbegriff je nach Perspektive. In der juristischen Diskussion finden sich zwischen einem extrem restriktiven, auf Zuwendungen an die Industrie beschränkten¹² und einem extensiven Verständnis, das jede Vorteils-gewährung einschließt, unzählige Abstufungen¹³.

Der Mangel an begrifflicher Klarheit mag Ausdruck der Variationsbreite des Phänomens Subvention sein, er läßt aber als Symptom auch Rückschlüsse auf das geringe Interesse der Rechtswissenschaft am Subventionswesen zu. Das bisherige Desinteresse an einer genauen begrifflichen Erfassung ist in erster Linie darauf zurückzuführen, daß mit der Einordnung einer staatlichen Leistung als Subvention keine spezifischen rechtlichen Konsequenzen verbunden sind¹⁴. Dies wiederum hat seine Ursache darin, daß es an rechtlichen Konzepten zur Ordnung des Subventionswesens fehlt. Der Subventionslust des Gesetzgebers sind bisher eher faktische Grenzen der Haushaltslage gesetzt; die Rechtswissenschaft hingegen übt im Bereich der Wirtschaftsförderung traditionell Zurückhaltung. Dabei

8 So aus ökonomischer Sicht auch M. Snelting, Übergangsgerechtigkeit beim Abbau von Steuervergünstigungen und Subventionen. Untersuchung eines finanzwissenschaftlichen und staatsrechtlichen Problems, 1997, Vorwort und S. 3 f.

9 § 264 Abs. 6 StGB enthält lediglich eine strafrechtliche Definition: „Subvention ... ist eine Leistung aus öffentlichen Mitteln nach Bundes- oder Landesrecht oder nach dem Recht der Europäischen Gemeinschaften an Betriebe und Unternehmen, die wenigstens zum Teil 1. ohne markt-mäßige Gegenleistung gewährt wird und 2. der Förderung der Wirtschaft dienen soll.“ Diese Definition wird allerdings über das Strafrecht hinaus für anwendbar gehalten, vgl. H. Tröndle, Strafgesetzbuch, 48. Aufl., 1997, § 264 Rz. 6; ähnlich, aber einschränkend auf das Wirtschafts-verwaltungsrecht R. Stober, Wirtschaftsverwaltungsrecht, 10. Aufl., 1996, § 50 I. Indessen ist diese Definition für eine allgemein im öffentlichen Recht gültige Begriffsbestimmung insofern zu eng, als sie zum einen nur direkte Zuwendungen erfaßt, zum anderen den Adressatenkreis auf Betriebe und Unternehmen beschränkt, deshalb ebenfalls kritisch H. Zitzelsberger, Über die Schwierigkeiten mit dem Abbau von Steuersubventionen, StuW 1985, 197 (198).

10 Zu den volkswirtschaftlichen Subventionsbegriffen vgl. M. Nieder-Eichholz, Die Subventionsordnung, 1995, S. 22 ff.

11 So etwa auch V. Götz, Recht der Wirtschaftssubventionen, 1966, S. 16.

12 Besonders eng ist der Subventionsbegriff von K. Stern, Rechtsfragen der öffentlichen Subventionierung Privater, JZ 1960, 518 (521): „Von Hoheitsträgern unmittelbar an Unternehmer zu Produktionszwecken gewährte finanzielle Sonderunterstützungen, die in die marktwirtschaftliche Wettbewerbslage eingreifen und eine Änderung des freien Zustandekommens von Sozialprodukt und Einkommen bewirken.“

13 Zu den unterschiedlichen Subventionsbegriffen der Rechtswissenschaft ausführlich F. Eppe, Subventionen und staatliche Geschenke. Begriffliche Abgrenzung und verwaltungsrechtliche Bedeutung, 1966, S. 38 ff.

14 Nach N. Andel, Subventionen als Instrument des finanzwirtschaftlichen Interventionismus, 1970, S. 4, tendiert der Grenzertrag der Diskussion um den Subventionsbegriff gar gegen null. Kritisch gegenüber Definitionsversuchen auch V. Götz (FN 11), S. 5.

könnten Mißstände im Subventionswesen beseitigt werden, wenn dem Gesetzgeber eindeutiger rechtliche Vorgaben gemacht würden. Hierfür bedarf es aber zunächst einer begrifflichen Eingrenzung¹⁵.

In der Abgrenzung zu rein distributiven Transferleistungen bietet sich folgende Definition an: *Subvention ist die Gewährung eines vermögenswerten Vorteils durch den Staat zur Erreichung eines öffentlichen Zwecks, ohne daß hierfür eine Gegenleistung unmittelbar an den Staat erbracht wird.* Anders als bei der sozialen Transferleistung geht es nicht darum, die finanzielle Situation des Subventionsempfängers allgemein aufzubessern, sondern ihn zu einem bestimmten Verhalten zu veranlassen¹⁶. Durch Subventionen setzt der Staat im öffentlichen Interesse ökonomische Anreize für ein staatlich intendiertes Verhalten. Dem Bürger steht es dabei frei, sich lenkungsconform zu verhalten. Er muß die Förderung nicht in Anspruch nehmen, auch wenn bei entsprechender Ausgestaltung der wirtschaftliche Druck so groß werden kann, daß er faktisch Zwangswirkung entfaltet. In der Regel werden Subventionen gruppenspezifisch gewährt. Konstitutiv ist dieses Merkmal jedoch nicht. Die Breitenwirkung einer Fördermaßnahme ist ein quantitatives, nicht aber ein qualitatives Kriterium. Zudem ist das Merkmal der Gruppenbezogenheit wenig trennscharf. Es wirft letztlich nur neue Fragen nach der Definition der Gruppe auf und führt zu willkürlichen Ausgrenzungen, wie der Subventionsbericht deutlich zeigt, der einen Großteil der Steuervergünstigungen aus dem eigentlichen Berichtsteil ausgliedert, weil sie sich nicht einer bestimmten Gruppe zuordnen lassen¹⁷.

Der Vielgestaltigkeit des Subventionswesens läßt sich nur durch einen weitgefaßten allgemeinen Begriff gerecht werden, der blickverengende Vorfestlegungen vermeidet¹⁸. Im Rahmen einer Feindefinition können je nach rechtlicher Fragestellung zusätzliche Tatbestandsmerkmale hinzugefügt werden. Aus der Abbauperspektive ist eine solche Verengung jedoch nicht erforderlich und auch nicht wünschenswert, da grundsätzlich jede staatliche Fördermaßnahme auf ihre Entbehrlichkeit hin überprüft werden muß. Allerdings können im Rahmen einer Abwägung sektorale Diffe-

renzierungen erforderlich werden, um Förderprioritäten besser herausarbeiten zu können.

2. Subventionsziele

Definitionsgemäß dürfen Subventionen nur zur Verfolgung eines öffentlichen Zwecks gewährt werden. § 12 Abs. 2 StWG nennt drei verschiedene Subventionsziele:

- *Erhaltung* von Betrieben und Wirtschaftszweigen (Nr. 1),
- *Anpassung* von Betrieben und Wirtschaftszweigen an neue Bedingungen (Nr. 2),
- *Förderung* des Produktivitätsfortschritts und des Wachstums von Betrieben oder Wirtschaftszweigen, insbesondere durch Entwicklung neuer Produktionsmethoden und -richtungen (Nr. 3).

Auch in der Literatur werden Subventionen üblicherweise nach dem Subventionsziel kategorisiert¹⁹. Bei *Karl Heinrich Friauf* etwa findet man die Unterscheidung zwischen Schadenssubventionen, strukturerhaltenden Subventionen und strukturändernden Subventionen²⁰. Gebräuchlicher sind die an § 12 Abs. 2 StWG angelegten Begriffe Erhaltungs-, Anpassungs- und Lenkungssubventionen. Diese Klassifizierung darf allerdings nicht davon ablenken, daß jede Subvention insoweit lenkenden Charakter hat, als sie das Verhalten des Subventionsempfängers beeinflusst. So sind auch reine Erhaltungssubventionen den dirigistischen Maßnahmen zuzuordnen, weil sie verhindern, daß ein Unternehmer seinen unrentablen Betrieb einstellt und sein Kapital anderweitig – möglicherweise gewinnversprechender – investiert. Die Lenkungswirkung von Subventionen ist für die verfassungsrechtliche Wertung von entscheidender Relevanz²¹. Ein vom klassischen Eingriff per Verwaltungsakt geprägtes Verwaltungsrecht hat lange verkannt, daß auch „weiche Instrumente“ freiheitsrechtliche Probleme aufwerfen können. Ökonomischer Druck kann aber – dies hat das BVerfG jüngst in seiner Entscheidung zur Verpackungssteuer herausgestellt²² – in seiner Zwangswirkung ordnungsrechtlichen Mitteln durchaus vergleichbar sein.

15 Dies gilt sowohl für direkte Finanzhilfen als auch für Steuervergünstigungen. Abzulehnen ist die wenig einleuchtende Differenzierung von *H. Zitzelsberger*, *StuW* 1985, 197 (198), der sich *N. Andel* (FN 14) nur insoweit anschließt, als eine Definition nur für direkte Subventionen entbehrlich sei, nicht hingegen für Steuervergünstigungen.

16 Den Lenkungsaspekt der Subvention betonen auch *G. Störi*, Verhaltenssteuerung durch Subventionen – zur Bedeutung von Struktur und Funktion für die Zulässigkeit der Subvention, 1992, S. 56; *K. H. Friauf*, Bemerkungen zur verfassungsrechtlichen Problematik des Subventionswesens, *DVBl.* 1966, 729 (731); *H. Zitzelsberger*, *StuW* 1985, 197 (200); *Horst Vogel*, „Steuergeschenke – Steuervergünstigungen zu rechtfertigen oder abzubauen?“, *StbJb.* 1980/81, S. 49, 62.

17 Anlage 3, BT-Drucks. 13/8420, S. 212 ff. Vgl. hierzu die Methodischen Erläuterungen zum 16. Subventionsbericht in Anlage 9, BT-Drucks. 13/8420, S. 282 ff.

18 Eine ähnlich weite Definition vertritt das BVerwG, *Urt. v.* 19. 12. 1958, *DÖV* 1959, 706. Der weite Subventionsbegriff hat sich ferner in der rechtswissenschaftlichen Literatur als herrschend durchgesetzt, vgl. etwa *A. Bleck-*

mann, *Subventionsrecht*, 1978, S. 12; *H. F. Zacher*, Verwaltung durch Subventionen, *VVDStRL* Heft 25, (1967), 308, 317. Dabei wird teilweise aus der Perspektive des Wirtschaftsverwaltungsrechts, dem das Subventionsrecht zugeordnet ist, eine Beschränkung auf den unternehmerischen Sektor vorgenommen, so daß Subventionen an private Haushalte nur dann in den Subventionsbegriff fallen, wenn sie zumindest mittelbar auch dem Unternehmenssektor zugute kommen, vgl. *O. Reidt*, in *H. D. Jarass*, *Wirtschaftsverwaltungsrecht*, 3. Aufl., 1997, § 10 Rz. 17; *V. Götz* (FN 11), S. 13 ff.; *R. Stober*, *Handbuch des Wirtschaftsverwaltungs- und Umweltrechts*, 1989, § 53 I, hält den Begriff Wirtschaftsförderung für aussagekräftiger, weil der Ausdruck Subventionierung, keine Abgrenzung gegenüber sozial- und kulturpolitischen Fördermaßnahmen erlaube.

19 Eine sehr gute differenzierte Darstellung der unterschiedlichen Einsatzgebiete gibt aus volkswirtschaftlicher Sicht *M. Nieder-Eichholz* (FN 10), S. 75 ff.

20 *DVBl.* 1966, 729 (732).

21 *K. H. Friauf*, *DVBl.* 1966, 729 (736).

22 *BVerfG v. 7. 5. 1998*, *DStRE* 1998, 405, 409 = *ZKF* 1998, 157 ff.

3. (Zweck)zuwendungen als direkte und Steuervergünstigungen als indirekte Subventionen

a) Gemeinsamkeiten von direkten und indirekten Subventionen

Das Wort Subvention löst spontan die Assoziation direkter Zuwendungen aus, obwohl Subventionen fast ebenso häufig²³ in Form von Steuervergünstigungen gewährt werden. Ob der Staat Steuermittel im Wege direkter Zuschüsse verteilt oder aber von vornherein unter bestimmten Bedingungen auf die Erhebung der Steuern verzichtet und auf diese Weise wirtschaftliche Vorteile gewährt, betrifft lediglich die technische Ausgestaltung²⁴. In beiden Fällen wird der Staatshaushalt belastet, auch wenn Steuervergünstigungen bei Politikern nicht zuletzt deshalb so beliebt sind, weil sie sich im Haushalt nicht auf der Ausgabenseite niederschlagen. Daß der Verzicht auf Steuereinnahmen dem Ausgabensektor zuzurechnen ist, verdeutlicht der im angelsächsischen Sprachraum gebräuchliche Begriff der „tax expenditures“²⁵. Das Steuerrecht wird damit zu einem ganz erheblichen Maße zum Subventionsrecht²⁶.

b) Abgrenzungsschwierigkeiten im Bereich der Steuervergünstigung

Daß Steuervergünstigungen als Subventionen zu behandeln sind, ist unstrittig und kommt auch im Subventionsbericht zum Ausdruck. Ungelöst ist jedoch nach wie vor die Frage, wann eine steuerliche Regel eine Steuersubvention darstellt. Diese Frage ist vor allem im Rahmen der Steuerrechtfertigung von zentraler Bedeutung, denn an Steuervergünstigungen sind andere Maßstäbe der Rechtfertigung anzulegen als an Fiskalzwecknormen, die ausschließlich der Einnahmeerzielung dienen²⁷. Die Unterscheidung zwischen Fiskalzwecknormen und steuerlichen Lenkungsnormen wird darüber hinaus aber auch bei der Beurteilung von Steuerrechtsänderungen relevant. Der Abbau von Steuervergünstigungen folgt anderen Prinzipien als die Änderung von Fiskalzwecknormen.

Soweit eine steuerliche Vergünstigung nicht ausdrücklich als Maßnahme der Wirtschaftsförderung apostro-

phiert wird, was eher die Ausnahme denn die Regel ist²⁸, setzt die Identifikation des subventiven Charakters die Auflösung des komplexen Steuerentstehungstatbestandes voraus. Die Steuervergünstigung kann an jedem Tatbestandsmerkmal des Steuertatbestandes ansetzen. Sie kann die subjektive Steuerpflicht, das Steuerobjekt modifizieren, ist häufig in die Bemessungsgrundlage eingebaut, kann sich aber auch in niedrigeren Steuersätzen ausdrücken oder zu einem Abzug von der Steuerschuld führen. Der Kreativität des Steuergesetzgebers sind hier kaum Grenzen gesetzt, was das Steuerrecht dazu prädestiniert, die Bevorteilung einzelner Gruppen geschickt zu kaschieren²⁹. Formal läßt sich, einmal abgesehen vielleicht von typischen Begünstigungstechniken wie z. B. branchenabhängigen Sonderabschreibungstatbeständen, der Charakter einer Steuernorm als Steuervergünstigung deshalb nicht aufdecken, so daß eine Abgrenzung nur inhaltlich-materiell erfolgen kann. Als Abgrenzungsmaßstab wird meist das Leistungsfähigkeitsprinzip herangezogen. Läßt sich eine steuerliche Vorschrift nicht als Ausprägung des die jeweilige Steuerart beherrschenden Gestaltungsprinzips, regelmäßig ist dies das Leistungsfähigkeitsprinzip, interpretieren, so handelt es sich um eine Steuervergünstigung³⁰.

Doch nicht jede Ausnahmebestimmung ist automatisch auch Steuervergünstigung, denn die Steuergesetze sind durchsetzt mit nichtsubventiven Ausnahmebestimmungen. Deshalb ist zu unterscheiden zwischen dem gewollten Verzicht auf Steuereinnahmen und den Fällen der bloßen Nichtausschöpfung von Besteuerungsmöglichkeiten³¹. Die Annahme einer Steuervergünstigung im subventionsrechtlichen Sinne setzt voraus, daß der Gesetzgeber mit Förderungsabsicht gehandelt hat, daß er eine Lenkung bezweckt hat³². Zwar läßt sich dies dem fertigen Gesetz meist nicht mehr ansehen, insoweit kann aber auf die Materialien zurückgegriffen werden³³. Es reicht aus, daß sich die Förderungsabsicht aus den Umständen der Gesetzesentstehung ergibt, zumal der Gesetzgeber gelegentlich nicht die notwendige Aufrichtigkeit hinsichtlich seiner wahren Ziele an den Tag legt und seine Subventionsabsicht nicht immer explizit zum Ausdruck bringt.

23 Knapp 44 % der Subventionen des Bundes werden als Steuervergünstigungen gewährt, vgl. Übersicht 1, 16. Subventionsbericht in Anlage 9, BT-Drucks. 13/8420, S. 6.

24 K. Tipke (FN 7), S. 123.

25 Z. B. S. Surrey/P. McDaniel, Tax Expenditures, 1985.

26 Dennoch sind beide Rechtsgebiete weitgehend voneinander abgekoppelt. Das Wirtschaftsverwaltungsrecht nimmt zwar die Steuervergünstigung als Subvention wahr, beschränkt sich aber aufgrund der Unterschiede in der Abwicklung auf die Erforschung der direkten Subventionen im gewerblichen Sektor, die häufig auch als Subventionen im engeren Sinne bezeichnet werden, z. B. R. Stober (FN 9), § 50 I.

27 J. Lang, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998, § 20 Rz. 74 ff.; H. G. Ruppe, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Einf. EStG Rn. 57.

28 H. G. Ruppe, in Herrmann/Heuer/Raupach (FN 27), Einf. ESt Anm. 56.

29 H. H. v. Arnim, VVDStRL Bd. 39 (1981), 286 (326).

30 Grundlegend J. Lang, Systematisierung der Steuervergünstigungen, 1974, S. 73 ff. Vgl. auch den Versuch von

D. Schneider, Maß und Ausmaß von Steuervergünstigungen, DB 1992, 1737, rechnerisch im Wege des Belastungsvergleichs zu bestimmen, ob eine Steuervergünstigung vorliegt.

31 H. G. Ruppe, Steuerbegünstigungen als Subventionen, in Förderungsverwaltung, K. Wenger (Hrsg.), 1972, S. 57 (71).

32 So auch K. Tipke, Über Steuervergünstigungen – Abbau-theoretische Überlegungen, FR 1989, 186, 187, am Beispiel der Steuerfreiheit nichtspekulativer privater Veräußerungsgewinne und der Besteuerung von Renten anhand der zu niedrigen Ertragsteile der Tabelle des § 22 Nr. 1 Satz 3a EStG, die zwar die Wirkung einer Vergünstigung haben mögen, aber nicht als solche konzipiert sind.

33 Die Lenkungsintention kann allerdings im Laufe der Zeit abhanden kommen, H. G. Ruppe (FN 31), S. 57 (77). Dennoch sind – solange der Gesetzgeber den Gesetzeszweck nicht ausdrücklich neu definiert – weiterhin die für Steuervergünstigungen geltenden Maßstäbe anzulegen.

Eine abschließende Beurteilung ist jedoch nur durch eine erneute Rückkoppelung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip möglich. Denn nicht alles, was der Gesetzgeber als Steuervergünstigung deklariert, ist tatsächlich eine Ausnahme vom Leistungsfähigkeitsprinzip. Deutlich wird dies am Beispiel der §§ 6b und 6c EStG. Sie wurden explizit als Steuervergünstigungen durch den Gesetzgeber eingeführt³⁴, lassen sich aber ebenso gut mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip und der Markteinkommenstheorie rechtfertigen, da sie die substanzgefährdende Wirkung des Nominalwertprinzips abmildern³⁵. Im Einzelfall kann es also recht schwierig sein, die Grenze zwischen Subventions- und Steuerrecht zu ziehen³⁶.

Ebenso wichtig und schwierig ist es, Regeln, die der Verwirklichung des subjektiven Nettoprinzips dienen, von Subventionen zu unterscheiden. So ist ein realitätsgerechter Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 Nr. 1 EStG) als Gewährleistung der Steuerfreiheit des Existenzminimums verfassungsrechtlich zwingend geboten³⁷. Es handelt sich *nicht* um eine *Steuervergünstigung*. Damit gehört der Grundfreibetrag nicht zur Vergütungsgruppe einer Haushaltssanierung.

Weitgehend ungeklärt ist ferner, wo die Grenzen zwischen Vereinfachungszwecknormen und Steuervergünstigungen zu ziehen sind. So ist der Arbeitnehmerpauschbetrag von 2000,- DM (§ 9a Abs. 1 Nr. 1a EStG) durch den Gesetzgeber als Vereinfachungszwecknorm eingeführt worden, gleichwohl hat die Vorschrift überwiegenden Vergünstigungscharakter. Da im Falle höherer Werbungskosten ein Wahlrecht für den Einzelnachweis eingeräumt ist, muß davon ausgegangen werden, daß nur solche Arbeitnehmer den Pauschbetrag in Anspruch nehmen, deren Werbungskosten unter 2000,- DM liegen. Je nach dem Verhältnis der tatsächlichen Werbungskosten zum Pauschbetrag kommt es daher in der Mehrzahl der Fälle zu einer

Vergünstigung, die nicht mehr als unbedeutend angesehen werden kann, so daß sich die Norm als Vereinfachungszwecknorm nicht rechtfertigen läßt³⁸. Noch deutlicher wird die Ambivalenz von Vereinfachungszwecknormen an der Durchschnittsbesteuerung des § 13a EStG – vom Gesetzgeber angeblich eingeführt, um den Landwirten die Last einer regulären Gewinnermittlung zu nehmen³⁹ – nach absolut h. M. im Schrifttum hingegen eine Steuervergünstigung⁴⁰.

Abzulehnen ist die einschränkende Definition der Subventionsberichte, derzufolge solche Tatbestände ausgenommen werden, welche die weit überwiegende Mehrzahl der Steuerpflichtigen begünstigen⁴¹. Es ist bereits festgestellt worden, daß eine Begrenzung des Subventionsbegriffs auf gruppenspezifische Vorteile zu willkürlichen Ausgrenzungen führt⁴². Die Reichweite einer Ausnahme kann daher auch für die Bestimmung von Steuervergünstigungen keine Rolle spielen⁴³.

c) Unterschiede zwischen direkten und indirekten Subventionen

Trotz der strukturellen Gemeinsamkeiten gibt es zwischen Steuervergünstigungen und direkten Subventionen zahlreiche rechtliche Unterschiede, die dazu führen, daß Steuervergünstigungen im verwaltungsrechtlichen Schrifttum zwar als wirtschaftliche Subventionen, nicht jedoch als Subventionen im Sinne des Wirtschaftsverwaltungsrechts qualifiziert werden⁴⁴.

Zum einen unterliegen direkte Subventionen als Teilbereich der Leistungsverwaltung keinem strengen Gesetzesvorbehalt, vielmehr reicht regelmäßig die Einstellung in das Haushaltsgesetz bzw. dessen Anhang, den Haushaltsplan, und die Festsetzung der Vergabe Voraussetzungen in Verwaltungsvorschriften als

34 Vgl. die Begr. des Finanzausschusses des Bundestages, BT-Drucks. IV/2617, S. 4; als Steuervergünstigung bestätigt durch BT-Drucks. 9/842, S. 1 f., 40 f., 46 f.

35 G. Heuer, in Herrmann/Heuer/Raupach (FN 27), § 6b Anm. 4; K. Tipke (FN 7), S. 125.

36 Die Problematik der Grenzziehung zwischen Fiskalzwecknormen und Steuervergünstigungen und deren Bedeutung für die Bewertung von Steuerrechtsänderungen wird illustriert durch einen Schlagabtausch zwischen W. Schön, Zur Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Wertaufholung von Teilwertabschreibungen, BB 1997, 1333 ff., und M. Schwenke, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit des Wertaufholungsverbots in der Fassung des Steuerreformgesetzes 1998, BB 1997, 2408 ff., mit Replik W. Schön, BB 1997, 2411.

37 BVerfG v. 29. 5. 1990, BVerfGE 82, 60, 2. Leitsatz, und 85 ff.; v. 25. 9. 1992, BVerfGE 87, 153 (169).

38 Kritisch auch J. Lang, in Tipke/Lang (FN 27), § 9 Rz. 284; a. A. K. A. Frick, Einkommensteuerliche Steuervergünstigungen und Beihilfeverbot nach dem EG-Vertrag, 1994, S. 37, der die Vorschrift im Hinblick auf den starken Vereinfachungseffekt für nicht subventiv hält. Der BFH hält in einem Vorlagebeschuß an das BVerfG v. 19. 2. 1993 – VI R 74/91, BStBl. II 1993, 551 (555 f.) = STRK EStG 1975 § 9a R. 3 die Besserstellung von Arbeitnehmern ohne Werbungskosten ebenfalls für noch durch den Vereinfachungszweck gedeckt, in der Kumulation mit den Pauschalierungsregeln der §§ 3 Nr. 16, 40 Abs. 2 EStG

schlage die Vorschrift jedoch in eine (ungerechtfertigte) Steuervergünstigung um. Nach dem BVerfG, Beschl. v. 10. 4. 1997, BVerfGE 96, 1 (9 f.), ist die Vorschrift hingegen auch in der Kumulation noch als Vereinfachungsnorm einzuordnen.

39 Vgl. den Hinweis auf die Motive bei L. Fischer, in W. Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 13a EStG Rz. 3.

40 Etwa K. Tipke (FN 7), S. 606; J. Lang, in Tipke/Lang (FN 27), § 9 Rz. 487; wohl auch K. A. Frick (FN 38), S. 38. Auch im Subventionsbericht wird § 13a EStG zutreffend als Steuervergünstigung geführt, vgl. Anlage 2, 16. Subventionsbericht, BT-Drucks. 13/8420, S. 152.

41 Die h. M. in der Literatur kritisiert den Steuervergünstigungsbegriff des Subventionsberichts als zu eng, etwa K. Tipke, FR 1989, 186 (188); Horst Vogel, StbJb. 1980/81, S. 49 (56 f.).

42 Siehe II. 1.

43 Die in Anlage 3 des Subventionsberichts aufgeführten „sonstigen steuerlichen Regelungen“, die nach der Definition des Subventionsberichts nicht den Subventionen zuzuordnen sind, belegen die Willkür dieser Ausgrenzung, BT-Drucks. 13/8420, S. 212 ff. Vgl. auch die Kritik von H. Zitzelsberger, StuW 1985, 197 (199).

44 Etwa R. Stober (FN 26), § 50 I 3c; O. Reidt (FN 18), § 10 Rz. 22. Auch K. H. Friauf, DVBl. 1966, 729 (730), hält direkte und indirekte Subventionen nur in Grenzen für vergleichbar.

Rechtsgrundlage aus⁴⁵. Demgegenüber gilt für Steuervergünstigungen das Gesetzmäßigkeitsprinzip (vgl. § 85 Abs. 1 AO)⁴⁶.

Erhebliche Unterschiede bestehen ferner bei der Abwicklung. Steuervergünstigungen sind ihrem Wesen nach auf Vorleistung des Begünstigten angelegt. Anders als im Bereich direkter Subventionen fehlt es an einem vorgeschalteten Bewilligungsbescheid. Ob die Vergünstigung tatsächlich gewährt wird, stellt sich – mit der Ausnahme, daß sich der Steuerpflichtige durch die Einholung einer verbindlichen Auskunft absichert – erst im Nachhinein heraus. Der Steuerpflichtige handelt also immer zunächst auf eigenes Risiko. Direkte Subventionen werden hingegen entweder durch Verwaltungsakt oder in der Rechtsform des öffentlich-rechtlichen Vertrages *im voraus* bewilligt⁴⁷. Sie haben sogar häufig zur Bedingung, daß zunächst ein Antrag auf Subventionsgewährung gestellt werden muß und erst nach Bewilligung mit der Aufnahme des bezuschußten Projekts begonnen werden darf⁴⁸.

Hinzu kommt, daß die meisten Steuervergünstigungen, deutlich wird dies vor allem bei Sonderabschreibungstatbeständen, auf mehrperiodische Vorgänge angelegt sind. Die in fast allen Steuergesetzen vorgesehene Abschnittsbesteuerung zerteilt den Subventionsvorgang in viele, voneinander unabhängige Abschnitte. Das Risiko, der Subvention verlustig zu gehen, stellt sich also jedes Jahr erneut, weil die vorausgegangenen Steuerbescheide keine Bindungswirkung für zukünftige Perioden entfalten⁴⁹. Zwar gibt es auch im Recht der direkten Subventionen jährliche Bewilligungen, meist wird aber nur einmal über die Subventionsvergabe entschieden, auch wenn der Vollzug sich über mehrere Jahre erstreckt. Der Subventionsempfänger ist daher schon durch den gültigen Bewilligungsbescheid vor Rechtsänderungen geschützt, da – soweit keine gesetzlichen oder im Subventionsbescheid niedergelegten Spezialregelungen eingreifen – eine Rückforderung der Subvention nur noch in den Grenzen der §§ 48 ff. VwVfG möglich ist.

III. Gründe für den Subventionsabbau

Es gibt eine Fülle von Gründen, die für eine Rückführung des derzeitigen Subventionswesens sprechen. Zur Verdeutlichung der verfassungsrechtlichen Konfliktlage sollen hier vorrangig *Rechtspflichten* zum Subventionsabbau sowie exemplarisch einige allgemeine Einwände gegen Subventionen dargestellt werden.

1. Abbau EG-rechtswidriger Subventionen

Den größten *rechtlichen* Druck auf den Gesetzgeber übt derzeit das Gemeinschaftsrecht aus. Art. 92 EGV postuliert ein prinzipielles Beihilfenverbot für solche Vergünstigungen, die den innergemeinschaftlichen Handel beeinträchtigen können. Die Formulierung „Beihilfen gleich welcher Art“ schließt jede Form wirtschaftlicher Vorteilsgewährung⁵⁰ ein und bezieht sich demnach nicht nur auf Direktsubventionen, sondern auch auf Steuervergünstigungen⁵¹. Damit sind der Einrichtung neuer Subventionstatbestände Grenzen gesetzt, deren Einhaltung durch die Genehmigungsprozedur des Art. 93 EGV verfahrensrechtlich institutionalisiert ist. Nach Art. 92 i. V. m. Art. 93 Abs. 2 EGV überlagert das Beihilfenverbot jedoch nicht nur auf die Installation neuer Subventionen, sondern kann auch eine einklagbare Rechtspflicht zur Abschaffung bestehender Subventionstatbestände auslösen (Art. 93 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. Art. 169, 170 EGV). Allerdings ist der Grundsatz des Beihilfenverbots durch zahlreiche Legalausnahmen in den Abs. 2 und 3 des Art. 92 EGV stark verwässert⁵². Das Beihilfenverbot des Art. 92 EGV hat das Subventionswesen der Mitgliedstaaten daher bisher nicht wirklich erschüttern können. Dennoch hat Art. 92 EGV auf dem Gebiet der direkten Subventionen in der Vergangenheit in einigen Fällen Anlaß zur Korrektur gegeben⁵³. Eine gründliche Überprüfung der steuerrechtlichen Subventionstatbestände am europarechtlichen Rahmen steht hingegen bisher noch aus⁵⁴.

45 O. Reidt (FN 18), § 10 Rz. 41 ff. Höhere Anforderungen werden nur an Subventionen mit besonderer Grundrechtsrelevanz gestellt, etwa an die Vergabe von Presse-subventionen.

46 Weitere Unterschiede betreffen u. a. die Gesetzgebungskompetenz, die für Steuervergünstigungen den Art. 105 ff. GG zu entnehmen ist, wobei im Schrifttum teilweise für den mit der Steuervergünstigung verfolgten Sachzweck zusätzlich auch die Sachkompetenz gefordert wird, vgl. z. B. K. Tipke (FN 7), S. 1060; a. A. BVerfG v. 7. 5. 1998, DStRE 1998, 405, 410 (Verpackungsteuer), und die Anwendung des Haushaltsrechts, wonach Steuervergünstigungen nicht als Ausgabe gelten. Ferner handelt es sich bei der Gewährung von Steuervergünstigungen in aller Regel um gebundene Entscheidungen, während die Vergabe von Direktsubventionen oftmals als Ermessensentscheidung ausgestaltet ist, vgl. H. G. Ruppe (FN 31), S. 57 (68).

47 O. Reidt (FN 18), § 10 Rz. 54 ff. Auch vor den Abschluß zivilrechtlicher Verträge, etwa einem Darlehensvertrag oder einem Bürgschaftsvertrag, ist regelmäßig ein Vergabe-verwaltungsakt geschaltet, a. a. O., Rz. 69, 71.

48 Vgl. z. B. Teil II, Ziff. 1.2 des 26. Rahmenplanes der Gemeinschaftsaufgabe „Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur“, BT-Drucks. 13/7205, wonach die Förde-

rung ausgeschlossen ist, wenn der Antrag erst während der Ausführungsphase gestellt wird.

49 H. W. Kruse, in Tipke/Kruse, AO-FGO, § 4 AO Rz. 59b.

50 R. Geiger, EG-Vertrag, 2. Aufl., 1995, Art. 92 Rz. 9 ff.

51 Dies entspricht der st. Rechtspraxis von Kommission und EuGH, vgl. z. B. EuGH Rs. 173/73, Slg. 1974, S. 709, 718 f., Rn. 26/28; ferner R. Henke, in D. Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995, § 23 Rz. 4; a. A. im Hinblick auf die steuerlichen Sonderregelungen des EG-Vertrages G. Püttner/ W. Spannowski, Das Verhältnis der europäischen Regionalpolitik zur deutschen Regionalpolitik, 1986, S. 150 ff.

52 Kritisch z. B. M. Nieder-Eichholz (FN 10), S. 129 ff.

53 Einen Überblick über die praktische Umsetzung des Beihilfenverbots durch die Kommission gibt A. Sinnaeve, Die Rückforderung gemeinschaftswidriger nationaler Beihilfen, 1997, S. 60 ff., danach wurde die Kontrollpraxis seit Anfang der 80er Jahre deutlich angezogen.

54 Lediglich ansatzweise findet sich eine solche Untersuchung in der Dissertation von K. A. Frick, Einkommensteuerliche Steuervergünstigungen und Beihilfeverbot nach dem EG-Vertrag, 1994. Vgl. ferner den 5. Bericht der EU-Kommission über staatliche Beihilfen in der EU (Beihilfenweißbuch), EU-Kommission, 1997.

2. Abbau gleichheitswidriger Subventionen

Eine Rechtspflicht zur Abschaffung von Subventionstatbeständen kann auch der allgemeine Gleichheitssatz begründen. Die Förderung einzelner Gruppeninteressen darf sich nicht als willkürlich erweisen. Auch die Definition der zu fördernden Gruppe muß den Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes entsprechen. Der Gesetzgeber muß anhand nachvollziehbarer Merkmale festlegen, wer in den Genuß der Subvention kommt.

In der Verfassungswirklichkeit hat der Gleichheitssatz jedoch für die Abschaffung von Subventionen keine Bedeutung entfalten können. Er spielt nur dort eine Rolle, wo es um die Bewilligung von Subventionen geht. Subventionsbewerber können sich unter Hinweis auf die Förderung ihrer Konkurrenten erfolgreich auf Art. 3 Abs. 1 GG berufen. Der Gleichheitssatz gewährt jedoch nur ein Recht auf *gleichmäßige Anwendung der Vergaberichtlinien*⁵⁵, nicht hingegen auf *Erweiterung der Vergaberichtlinien*. Bei der Einrichtung von Subventionstatbeständen hat der Gesetzgeber weitgehende Freiheiten. Es steht ihm frei, ob er bestimmte Wirtschaftszweige fördern will, andere aber nicht. Deshalb kann von Angehörigen einer nicht geförderten Branche – ganz unabhängig davon, ob sich hierfür überhaupt ein Rechtsschutzbedürfnis konstruieren ließe – auch nicht die Abschaffung der Förderung verlangt werden.

Und auch im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung lassen sich Subventionen regelmäßig nicht zu Fall bringen. Denn selbst die noch so wirkungslose Subvention genügt meist noch dem generösen Beurteilungs- und Prognosespielraum, den das Verfassungsgericht dem Gesetzgeber einräumt. Danach reicht es schon aus, wenn die gesetzgeberische Entscheidung nicht eindeutig widerlegbar oder offensichtlich fehlsam ist⁵⁶. Diese Großzügigkeit bei der Beurteilung der Eignung gesetzgeberischer Maßnahmen entfaltet sich erst recht im Bereich der Leistungsverwaltung⁵⁷. Auch im Bereich der Steuervergünstigungen ist das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber bisher nicht entgegengetreten⁵⁸. Dabei gibt es reihenweise nicht zu rechtfertigende Steuervergünstigungen – Steuerprivilegien oder Steuergeschenke, wie *Klaus Tipke* sie anschaulich nennt⁵⁹, deren Ab-

schaffung durch den Gleichheitssatz dringend geboten wäre⁶⁰.

3. Zweckerreichung und Zweckverfehlung

Eng verbunden, eigentlich sogar nur ein Ausschnitt der Gleichheitsproblematik ist die Abschaffung von Subventionen, die ihren Zweck erreicht oder verfehlt haben. Subventionen lassen sich meist nur für einen begrenzten Zeitraum rechtfertigen⁶¹. Entweder wird innerhalb dieses Zeitraums der Subventionszweck erreicht, oder aber es stellt sich heraus, daß die Subvention zur Zweckerreichung ungeeignet ist. In beiden Fällen ist der Gesetzgeber berufen, die Subvention abzuschaffen, und zwar möglichst zeitnah. Den Subventionsgeber trifft insoweit eine permanente Kontrollpflicht⁶². Andernfalls schlägt die zunächst gerechtfertigte Vergünstigung in eine gleichheitswidrige Privilegierung um. Auch ein noch so weit gefaßter legislatorischer Gestaltungsspielraum vermag die Aufrechterhaltung einer Subvention bei erwiesener Zweckverfehlung nicht zu rechtfertigen. Allerdings wird die mangelhafte Effizienz der Maßnahme oft über lange Zeit nicht erkannt, weil es mangels der Formulierung konkreter Vorgaben an einer Operationalisierung der subventionspolitischen Ziele fehlt⁶³.

4. Sanierung der öffentlichen Haushalte

Das Argument der leeren Kassen war immer schon einer der schlagkräftigsten Gründe für die Streichung von Subventionen. Der Einwand mangelnder Finanzierbarkeit wird unter der Ägide der europäischen Konvergenzkriterien (Art. 109j Abs. 1 EGV) noch an Bedeutung gewinnen. Die Begrenzung des Neuerschuldungsvolumens zwingt zu Einsparungen. Auch die Vorschrift des Art. 109 Abs. 2 GG unterwirft den Subventionsgesetzgeber dem Sparzwang⁶⁴. Einer Bedrohung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts kann langfristig nur durch Ausgabendisziplin begegnet werden. Zudem ist die Begrenzung der Staatsausgaben die einzige Chance für eine große Steuerreform mit Nettoentlastung⁶⁵. Niedrigere Steuersätze sind nicht realisierbar, wenn der Staat nicht gleichzeitig seine Ausgabebefreiung zügelt und die steuerliche Bemessungsgrundlage von Steuervergünstigungen reinigt.

55 *O. Reidt* (FN 18), § 10 Rz. 51; *K. H. Friauf*, Ordnungsrahmen für das Recht der Subvention, 55. DJT (1984), Teil M, S. 20.

56 BVerfG v. 18.12.1968, BVerfGE 24, 367, 410 ff.; v. 14.10.1974, BVerfGE 40, 196, 223; v. 1.3.1979, BVerfGE 50, 290, 334 („Vertretbarkeitsspielraum“); zustimmend *P. Selmer* (FN 143), S. 357; kritisch hingegen gerade für den Bereich der Steuergesetzgebung etwa *J. Lang*, Verantwortung der Rechtswissenschaft für das Steuerrecht, *StuW* 1989, 206; *J. Hey*, Rechtliche Zulässigkeit von Umweltabgaben unter dem Vorbehalt ihrer ökologischen und ökonomischen Wirksamkeit, *StuW* 1998, 32 (41).

57 *K. H. Friauf*, DVBl. 1966, 729 (737).

58 S. etwa die Kritik von *K. Tipke* (FN 7), S. 1487.

59 *K. Tipke* (FN 7), S. 123.

60 Vgl. etwa die Analyse der Befreiungstatbestände des § 3 EStG bei *W. Bergkemper*, § 3 EStG: Ein Waisenkind der Steuergesetzgebung. Ein Beitrag zur juristischen Qualität

des Befreiungskatalogs und zu verfassungsrechtlich zweifelhaften Befreiungsvorschriften, FR 1996, 509 (512); ferner *J. Lang*, in *Tipke/Lang* (FN 27), § 9 Rz. 131.

61 Zum Problem einer zeitlichen Begrenzung *G. Werner*, Subventionsabbau – gesetzliche Zwänge schaffen, hrsg. v. *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Heft 81, 1995, S. 45 ff.

62 Hierzu z. B. *D. Stempel*, Perspektiven der Rechtswirkungsforschung, ZG 1998, 116 ff.

63 So auch die Kritik von *M. Nieder-Eichholz* (FN 10), S. 101; *G. Werner* (FN 61), S. 110 ff.

64 Allerdings wird Art. 109 Abs. 2 GG auch als rechtliche Grundlage für die Subventionierung angesehen, soweit die staatliche Intervention erforderlich ist, um eine ausgewogene Entwicklung zu fördern, vgl. *A. Bleckmann* (FN 18), S. 32.

65 Etwa *G. Werner* (FN 61), S. 32.

5. Volkswirtschaftliche Ineffizienz

Eine recht ausführliche Auflistung von Ineffizienzen der Subventionspolitik hat *Markus Nieder-Eichholz* vorgelegt⁶⁶. Er nennt, und hierbei handelt es sich bereits um eine Auswahl, Mängel bei der Zielformulierung, Gefährdung des Strukturwandels, unerwünschte Verteilungswirkungen, Subventionsdschungel und Mehrfachsubventionen, Folgesubventionen, Beharrungstendenzen von Subventionen und Subventionsmentalität sowie Mitnahmeeffekte und Subventionswettlauf.

Herauszuheben ist vor allem die Gefahr der Fehlallokation als häufige Folge von Erhaltungssubventionen⁶⁷. Die Subventionierung sterbender Industrien führt dazu, daß Kapital in unproduktiven Sektoren verharret, ohne daß sich der erforderliche Strukturwandel vollziehen kann. Meist sind Erhaltungssubventionen von dem Ziel motiviert, den massenweisen Verlust von Arbeitsplätzen zu verhindern. Langfristig blockieren sie aber die Schaffung neuer Arbeitsplätze und führen dazu, daß ganze Regionen am Subventionstropf hängen. Deshalb besteht ein besonderes Bedürfnis nach Abschaffung von Erhaltungssubventionen oder ihrer Umwandlung in Anpassungssubventionen, die einen Strukturwechsel gezielt fördern.

6. Besondere Gründe für die Streichung von Steuervergünstigungen

Die Vorbehalte gegenüber dem Instrument der Subvention verschärfen sich, wenn sie im Gewande der Steuervergünstigung daherkommt. Steuersubventionen, die in die Bemessungsgrundlage progressiver Steuern eingebaut sind, begünstigen Steuerpflichtige mit hohem Einkommen mehr als die Bezieher niedriger Einkommen, weil der Steuervorteil mit steigendem Steuersatz wächst. Daß Steuerpflichtige mit hohem Einkommen einen größeren Steuervorteil erhalten, wird überwiegend als ungerecht empfunden, da es dem Bedürfnisprinzip, das die Grundlage der Subventionsgewährung ist⁶⁸, diametral zuwiderläuft⁶⁹. Die heftige Kritik der degressiven Wirkung von in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer eingebauten Steuervergünstigungen dringt allmählich auch ins Bewußtsein des Gesetzgebers und hat etwa dazu geführt,

daß die zuvor gleich einem Sonderausgabenabzug ausgestaltete Eigenheimförderung des § 10e EStG in direkte Zuschüsse nach dem Eigenheimzulagengesetz transformiert wurde. Neben weiteren Kritikpunkten wie der Umgehung des Bruttobudgetprinzips⁷⁰ und der durch die Integration außersteuerlicher Ziele hervorgerufenen Komplizierung⁷¹ des – ohnehin nicht einfachen – Steuerrechts ist es vor allem die mangelnde Zielgenauigkeit, die das Steuerrecht als Mittel der Subventionspolitik in vielen Fällen ungeeignet erscheinen läßt. Eine *Dosierung* der Förderung ist kaum möglich, da anders als bei direkten Subventionen ein Vergabebeakt fehlt. Bei der Einführung einer Steuervergünstigung ist in der Regel nicht absehbar, wieviele Steuerpflichtige dem Lenkungsimpuls folgen werden. Deshalb lassen sich die Kosten der Einrichtung einer Steuervergünstigung weniger präzise vorhersagen, als dies bei direkten Zuwendungen der Fall ist⁷². Zudem kann es zu schwerwiegenden Fehlallokationen kommen, wenn eine Steuervergünstigung nicht rechtzeitig abgeschafft wird.

IV. Verfassungsrechtliche Hindernisse für den Subventionsabbau

1. Die bisherige Perspektive: Subventionsabbau als Problem politischer Verträglichkeit

Subventionsabbau wird als Problem politischer Verträglichkeit behandelt⁷³ und beschäftigt eher die Nationalökonomie denn die Rechtswissenschaft⁷⁴. Die Diskussion dreht sich dabei meist um die Frage, wie die Politikkosten des Subventionsabbaus minimiert werden können⁷⁵. Denn die Sanierung der öffentlichen Haushalte kommt in erster Linie deshalb so schleppend voran, weil sich durch den Abbau von Privilegien keine Wählersympathien gewinnen lassen. So werden Abbauprioritäten nicht davon bestimmt, wo eine Subvention am ehesten entbehrlich ist, etwa weil ihr Zweck längst erreicht wurde, sondern danach, wo die Betroffenen sich am wenigsten wehren können⁷⁶. Sobald eine lautstarke Lobby ihr Haupt hebt, knickt jeder Politiker, der sich zuvor mutig der Rückführung des wuchernden Subventionswesens verschrieben hatte, ein. Nicht derjenige, der am bedürftigsten ist, behält seine Subven-

66 *M. Nieder-Eichholz* (FN 10), S. 101 ff. Vgl. ferner z. T. kritisch *M. Snelting* (FN 8), S. 14 ff.

67 Dies erkennt auch der 16. Subventionsbericht, BT-Drucks. 13/8420, S. 9.

68 *F. Eppe* (FN 13), S. 61 ff.

69 *P. Richli*, Über die rechtliche Fragwürdigkeit von indirekten Finanzhilfen durch Abzüge vom steuerbaren Einkommen – Das Beispiel der Wohnungseigentumsförderung, in FS für E. Höhn 1995, S. 291 ff.; *K. Vogel*, DStZ 1975, 414; *H. H. v. Arnim*, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL Bd. 39 (1981), 286 (329); *K. Tipke*, FR 1989, 186 (191); *H. Vogel*, StbJb. 1980/81, S. 49 ff.; *J. Lang*, in Tipke/Lang (FN 27), § 20 Rz. 28.

70 *H. G. Ruppe*, in Herrmann/Heuer/Raupach (FN 27), Einf. ESt Anm. 57.

71 *J. Lang*, in Tipke/Lang (FN 27), § 4 Rz. 21; *G. Werner* (FN 61), S. 40 ff.; *Horst Vogel*, StbJb. 1980/81, S. 49 (64).

72 *N. Andel* (FN 14), S. 150.

73 Etwa *K. Tipke*, FR 1989, 186; *H. Zitzelsberger*, StuW

1985, 197 f. u. 204 f.

74 Aus volkswirtschaftlicher Sicht z. B. *K.-P. Fox/G. Zeitel*, Subventionsabbau, DÖV 1984, 865 ff.; *V. Stern/G. Werner*, Subventionsabbau. Notwendigkeiten und Möglichkeiten, hrsg. v. Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 61, 1987.

75 In diesem Zusammenhang steht insb. die in der Schweiz praktizierte „Rasenmähermethode“. Danach werden alle Subventionen linear um einen bestimmten Prozentsatz (z. B. 10 %) gekürzt. Auf diese Weise entfällt der Rechtfertigungsdruck der Auswahlentscheidung, das „Warumgerade-ich-Phänomen“. Diese Gleichbehandlungsoptik ist allerdings trügerisch, da sie nur eine formale, aber keine materielle Opfersymmetrie zu erzeugen vermag. Vgl. hierzu kritisch *M. Nieder-Eichholz* (FN 10), S. 186 ff.; ferner *H. Zitzelsberger*, StuW 1985, 197 (205).

76 S. etwa die Beispiele in DER SPIEGEL, Logik des kalten Buffets, Nr. 30 v. 20. 7. 1998, S. 68 f.

tion, sondern wer am lautesten schreit. Auch Beteuerungen, das gekürzte Subventionsvolumen unmittelbar in niedrigeren Abgabenlasten zurückzuführen, kann die Schlechterstellung der zuvor begünstigten Gruppe in aller Regel nicht verhindern und ist daher nicht geeignet, den Protest zum Verstummen zu bringen. Die Ergebnisse dieser am politischen Widerstand orientierten Abbaupolitik sind in höchsten Maße ungerecht. Da aber meist gar nicht deutlich wird, inwieweit die Einwände gegen den Subventionsabbau *berechtigt* sind, läßt sich dem Widerstand der Lobbyisten so schlecht begeben.

2. Die verfassungsrechtliche Problemlage

Angesichts der fiskalischen und praktischen Bedeutung von Subventionen – geht es nun um ihre Einrichtung oder ihre Abschaffung – erstaunt es, wie wenig diese Materie bisher durchdrungen ist. Zwar wurden die verwaltungsrechtlichen Aspekte der Subventionsvergabe im Laufe der Zeit aufgearbeitet, aber die Feststellung von *Karl Heinrich Friauf* anlässlich der Staatsrechtslehretagung des Jahres 1966, verfassungsrechtlich würden Subventionen weitgehend ignoriert, darf auch über 30 Jahre später noch Aktualität beanspruchen. Wenngleich die Probleme des Konkurrentenverhältnisses mittlerweile dem Regime des Art. 3 Abs. 1 GG unterstellt wurden⁷⁷ und auch die Frage, inwieweit Subventionen einem Gesetzesvorbehalt unterliegen, in groben Zügen geklärt ist, so sind die freiheitsrechtlichen Bezüge des Subventionsrechts bisher nur wenig erforscht. Nur gelegentlich klingen Art. 14 Abs. 1 GG und Art. 2 Abs. 1 GG in der Diskussion an, etwa bei der Frage, ob die Subventionierung einzelner Unternehmen einer Branche einen Eingriff in den eingerichteten und ausgeübten Gewerbebetrieb

bzw. in die von Art. 2 Abs. 1 GG garantierte Wettbewerbsfreiheit der nicht subventionierten Konkurrenten darstellt⁷⁸. Weitgehend vernachlässigt wurden hingegen spezifische freiheitsrechtliche Aspekte des Subventionsabbaus⁷⁹.

Die Abschaffung von Subventionen liegt im Fadenkreuz zweier gleichermaßen streitiger Fragen der Verfassungslehre. Subventionsabbau läßt sich zunächst als Problem unechter Rückwirkung bzw. tatbestandlicher Rückanknüpfung einordnen. Damit werden Aspekte des Vertrauensschutzes, mehr noch der Grundrechte relevant. Denn in der Verfassungsrechtsprechung setzt sich allmählich die Auffassung durch, Fälle unechter Rückwirkung seien vorrangig über die Grundrechte zu lösen⁸⁰. Auf den rechtsstaatlichen Vertrauensschutz wird daneben nur subsidiär zurückgegriffen. Die Betonung des grundrechtlichen Rückwirkungsschutzes wird jedoch sofort wieder in Frage gestellt angesichts des zweiten Problemkreises, der die Einordnung von Subventionen als subjektiv öffentliche Rechte betrifft und die Frage aufwirft, inwieweit ohne Gegenleistung erworbene öffentliche Rechtspositionen dem Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG unterstellt sind. Soweit es um den Abbau von Steuervergünstigungen geht, läßt sich die Problemliste sogar noch um die zusätzliche Frage erweitern, ob die Auferlegung öffentlich-rechtlicher Geldleistungspflichten überhaupt in Art. 14 GG einzugreifen vermag⁸¹.

3. Unterscheidung Subventionsabbau – Rücknahme einer Subventionsbewilligung

Von der Abschaffung von Subventionstatbeständen zu unterscheiden ist zunächst die Rückabwicklung bewilligter Subventionen⁸². Hierbei handelt es sich

77 A. Köttgen, Subventionen als Mittel der Verwaltung, DVBl. 1953, 485 ff.; H. P. Ipsen, Verwaltung durch Subventionen, VVDStRL Heft 25 (1967), 257 (303); U. Scheuner, Die staatliche Intervention im Bereich der Wirtschaft, VVDStRL Heft 11 (1954), 1 (56): Der wichtigste Gesichtspunkt im Bereich der Wirtschaftslenkung ist die Gleichheit. Da flächendeckende staatliche Wirtschaftsförderung sich nicht finanzieren läßt, ist die Subventionsgewährung stets mit einem Auswahlprozeß verbunden, bei der einzelne Wettbewerber leer ausgehen können. Dieser Auswahlprozeß muß sich am Willkürverbot messen lassen. Der Eingriff in die wettbewerbsrechtliche Ausgangslage ist so gering wie möglich zu halten.

78 Vgl. etwa A. Pöttgen, Verfassungsrechtliche Grenzen staatlicher Wirtschaftsförderung durch Subventionen, 1965, S. 79 ff.; V. Götz (FN 11), S. 274 ff., und ausf. R. Klenke, Wirtschaftssubventionen und Eigentumsgarantie des Art. 14 Grundgesetz, 1975, S. 102–180.

79 Die Ausbeute in der Literatur zum Thema Subventionsabbau und Verfassungsrecht ist überaus mager. Eine vertiefte Darstellung findet sich bei R. Klenke, Wirtschaftssubventionen und Eigentumsgarantie des Art. 14 Grundgesetz, 1975. Ansonsten ist das Problem den Autoren nur wenige Sätze wert. Erwähnungen etwa bei K. H. Friauf, 55. DJT (1984), Teil M, S. 21/22; ders., DVBl. 1966, 729 (738); A. Bleckmann (FN 18), S. 37; W. Bauer, Die Verfassungsmäßigkeit des Kohleanpassungsgesetzes, 1974, S. 128 ff.; W. Henke, Das Recht der Wirtschaftssubventionen als öffentliches Vertragsrecht, 1979, S. 110 f.; V. Götz (FN 11), S. 278–280.

80 Z. B. BVerfG v. 6. 11. 1985, BVerfGE 71, 137, 145; v. 13. 5. 1986, BVerfGE 72, 141; v. 14. 5. 1986, BVerfGE 72, 200 (242); v. 8. 4. 1987, BVerfGE 75, 78 (108); v. 15. 7. 1987, BVerfGE 76, 220 (244 f.); v. 8. 6. 1988, BVerfGE 78, 249 (283); v. 15. 10. 1996, BVerfGE 95, 64 (82); v. 3. 12. 1997, FR 1998, 377 (380); vgl. ferner die abw. Meinung der Richter Klein, Kirchhof und Winter zu BVerfG v. 15. 5. 1995, BVerfGE 92, 341 (345). Damit hat sich das Verfassungsgericht für den Teilbereich der unechten Rückwirkung der h. M. in der Literatur angeschlossen, die seit langem eine grundrechtsorientierte Lösung des Rückwirkungsproblems proklamiert, grundlegend hierzu B. Pieroth, Rückwirkung und Übergangsrecht, 1981; ders., Die neuere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Grundsatz des Vertrauensschutzes, JZ 1984, 971 ff. und JZ 1990, 279 ff.

81 Die Kumulation eigentumsrechtlicher Problemfragen zeichnete die Entscheidung des BVerfG zur Fehlbelegungsabgabe (BVerfG v. 8. 6. 1988, BVerfGE 78, 249 ff.), wo das Gericht Art. 14 GG in doppelter Hinsicht nicht für einschlägig hielt, zum einen, weil es um die Auferlegung einer Abgabe ging, zum anderen, weil die Fehlbelegungsabgabe lediglich einen nicht von Art. 14 GG geschützten Subventionsvorteil abschöpfte.

82 Ohne hinreichende Differenzierung die Dissertation von R. Klenke (FN 78), S. 6. Klenke scheint seine Untersuchung auf die Rücknahme einmal bewilligter Subventionen zu beziehen, so daß seine Ausführungen auf die Abschaffung von Subventionstatbeständen nur bedingt übertragbar sind.

regelmäßig um die verwaltungsrechtlichen Instrumente Rücknahme und Widerruf (§§ 48 ff. VwVfG). Durch die Rücknahme des Bewilligungsbescheids werden bereits entstandene Rechtsansprüche rückwirkend vernichtet, etwa weil die Vergabeentscheidung rechtswidrig war. Die Rückabwicklung ist insofern ein Annex zur Abschaffung von Subventionen, als sie nicht nur in der rechtsfehlerhaften Anwendung einer Vergabegrundlage ihre Ursache haben kann, sondern auch *Folge* eines Subventionsabbaus sein kann. Den Bestandsinteressen des Subventionsempfängers wird aber durch die differenzierten Vertrauensschutzregelungen in Spezialvorschriften oder §§ 48 f. VwVfG hinreichend Rechnung getragen, so daß es diesbezüglich eines Rekurses auf Art. 14 GG nicht mehr bedarf⁸³.

4. Kein Anspruch auf Einrichtung von Subventionstatbeständen

Falls sich der Verfassung ein Anspruch auf die Einrichtung einer konkreten Subvention entnehmen ließe, könnte dieser Anspruch auch der Abschaffung der Subvention entgegengehalten werden⁸⁴. Doch das Grundgesetz gewährt mit Ausnahme des Art. 7 Abs. 4 GG (Unterstützung für Privatschulen) *kein Recht auf Subvention*⁸⁵. Ein Anspruch auf eine konkrete Subvention läßt sich weder dem Sozialstaatsprinzip entnehmen noch der Pflicht, den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts Rechnung zu tragen (Art. 109 Abs. 2 GG). Und selbst eine Umdeutung der Grundrechte von Abwehr- in Teilhaberechte würde keinen Anspruch auf eine *bestimmte* Subvention ergeben⁸⁶. Das Sozialstaatsprinzip soll nach Auffassung des Verfassungsgerichts noch nicht einmal im Bereich der Existenzsicherung einen Subventionsanspruch begründen können⁸⁷. Damit läßt sich das Sozialstaats-

prinzip auch der Abschaffung von Subventionen kaum erfolgreich entgegenhalten⁸⁸. Es kann der Position derjenigen, die sich gegen die Abschaffung der Subvention wehren, allenfalls im Zusammenhang mit anderen Verfassungsnormen zusätzliches Gewicht verleihen.

5. Rechtsstaatlicher Vertrauensschutz

Läßt sich der Gesetzgeber politisch nicht ausreichend unter Druck setzen, dann klammert sich der Subventionierte an den Rettungsanker des Vertrauensschutzes: Er habe auf den Fortbestand der Subvention vertraut, und dieses Vertrauen sei schutzwürdig. Auch in der staatsrechtlichen Literatur wird der Entzug subjektiv-öffentlicher Rechte regelmäßig im Zusammenhang mit dem Rechtsstaatsprinzip und dem aus diesem abgeleiteten Vertrauensschutzgrundsatz thematisiert⁸⁹. Doch der Rettungsanker erweist sich meist als Strohhalm⁹⁰, denn das Bundesverfassungsgericht befindet in ständiger Rechtsprechung, der Bürger könne nicht darauf vertrauen, daß eine ihm günstige Rechtslage für alle Ewigkeit aufrechterhalten bleibe. Der rechtsstaatliche Vertrauensschutz gehe nicht soweit, dem Bürger jegliche Enttäuschung zu ersparen⁹¹. Das Vertrauen in den zeitlich unbegrenzten Fortbestand einer Subvention hält das Gericht grundsätzlich nicht für schutzwürdig⁹². Damit wird das Vertrauen in den Bereich der Hoffnungen verbannt. Dem läßt sich wenig entgegenhalten. Die Entziehbarkeit von Subventionsangeboten korrespondiert mit der Freiwilligkeit der Subventionseinrichtung. Ebenso, wie es keinen Anspruch auf Subventionierung gibt, gibt es keinen Anspruch auf deren Beibehaltung. Ein solcher Anspruch kann auch nicht über den Gedanken der Rechtssicherheit begründet werden, ergo ist auch das Vertrauen leicht zu überwinden⁹³.

83 Vor Erlaß der Verwaltungsverfahrensgesetze wurde auch hier überwiegend mit Art. 14 GG argumentiert, vgl. V. Götz (FN 11), S. 280; R. Klenke (FN 78), S. 100 ff.

84 W. Bauer (FN 79), S. 127.

85 K. H. Friauf, 55. DJT (1984), Teil M, S. 21; V. Götz (FN 11), S. 261 f.; I. von Münch, Staatliche Wirtschaftslenkung und Subsidiaritätsprinzip, JZ 1960, 303 ff.; W. Henke (FN 79), S. 101 ff.

86 A. Bleckmann (FN 18), S. 33.

87 BVerfG v. 6. 6. 1989, BVerfGE 80, 124 (137); vgl. aber auch BVerfG v. 25. 5. 1990, BVerfGE 82, 60 (83 ff.) – Kindergeldbeschuß; v. 12. 6. 1990, BVerfGE 82, 198 (206 f.) – Kinderfreibetragsbeschuß, wonach ein *Anspruch* auf die Steuerfreiheit des Existenzminimums besteht.

88 So aber für Extremfälle V. Götz (FN 11), S. 279.

89 Z. B. G. Nicolaysen, Eigentumsgarantie und vermögenswerte subjektiv öffentliche Rechte, in Hamburger Festschrift für F. Schack, 1966, S. 107 (119 ff.); K. H. Friauf, 55. DJT (1984), Teil M, S. 21.

90 Kritisch auch R. Klenke (FN 78), S. 53.

91 BVerfG v. 11. 10. 1962, BVerfGE 14, 288 (299); v. 19. 7. 1967, BVerfGE 22, 241 (252).

92 BVerfG v. 8. 6. 1988, BVerfGE 78, 249 (285) – Fehlbelegungsabgabe. Dem stimmen auch Teile des Schrifttums zu, vgl. etwa Rolf Schmidt, Abbau der einkommensteuerlichen Förderung von Handelsschiffen verfassungsgemäß, DB 1998, 1199, 1200.

93 Wie wenig Gewicht rechtsstaatlichem Vertrauensschutz in der Diskussion um den Subventionsabbau beigemes-

sen wird, kommt in einer Äußerung von Volker Stern und Georg Werner (FN 74), S. 123, zum Ausdruck. Dort heißt es hinsichtlich der Streichung von § 3 a EStG: „Allerdings bleibt fraglich, ob der Beseitigung der Steuervergünstigung der Vertrauensschutz entgegensteht. Man kann aber Zweifel haben, ob dieser Grundsatz tatsächlich so streng auszulegen ist, daß auch noch Ende der 80er und in den 90er Jahren die Steuervergünstigungen für die betreffenden Zinsen uneingeschränkt (bis zum Ende der Laufzeit der Papiere) beizubehalten sind. Immerhin sind dann die Steuervergünstigungen schon mehr als 35 Jahre [seit der Einführung des Vergünstigungstatbestandes im Jahre 1952] voll gewährt worden. Außerdem erscheint es im Rahmen eines umfassenden Subventionsabbaus zumutbar, daß auch in diesem Bereich Abstriche in Kauf genommen werden müssen.“ Dies sah der Gesetzgeber genauso und schaffte die Vergünstigung des § 3 a EStG im Jahre 1992 Übergangslos ab. Die Feststellungen von Stern und Werner sind symptomatisch für die Durchsetzungsschwäche des Vertrauensschutzes. Demgegenüber kamen J. Isensee, Vertrauensschutz für Steuervorteile, in FS für F. Klein, 1994, S. 611 (627 ff.) und A. Turiaux, Sozialpandbriefe – Aufhebung der Steuerfreiheit verstößt gegen Eigentumsgarantie des Artikels 14 GG, BB 1993, 843 ff., unter Zugrundelegung von Art. 14 GG als Abwägungsmaßstab zu dem Ergebnis der Verfassungswidrigkeit der Übergangslosen Abschaffung der Vergünstigung für Altbesitzer.

Um so wichtiger ist es daher, die Grundrechtsrelevanz des Subventionsabbaus zu erforschen⁹⁴. Während das BVerfG unter der Ägide des rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes das individuelle Vertrauen nur dann im Ergebnis für schutzwürdig hält, wenn es das öffentliche Interesse an der Änderung überwiegt⁹⁵, und dies ist im Falle des Abbaus von Subventionen eben regelmäßig nicht der Fall, kehrt sich die Abwägungsperspektive um, soweit es um die Rechtfertigung eines Eingriffs in eine grundrechtlich geschützte Rechtsposition geht. Jetzt muß das öffentliche Interesse an der Abschaffung die Nachteile des Grundrechtseingriffs überwiegen.

6. Subventionsabbau als Grundrechtseingriff

a) Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG

(1) Subjektiv öffentliche Rechte und Art. 14 GG

Subventionen, dies ist die ständige Rspr. des BVerfG, fallen nicht in den Schutzbereich von Art. 14 Abs. 1 GG⁹⁶. Öffentlich-rechtliche Positionen entsprechen nur dann dem Eigentumsbegriff des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG, wenn sie Äquivalent eigener Leistung oder Opfer sind⁹⁷. Dieses verfassungsrichterliche Dogma wird auch in der Staatsrechtsliteratur nicht in Frage gestellt⁹⁸. Öffentlich-rechtliche Positionen werden nur dann von Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG geschützt, wenn sie dem dort zugrundegelegten Typus des Privateigentums vergleichbar sind. Das BVerfG hält in diesem Zusammenhang die *eigene Leistung* für ausschlaggebend. Dies ist zwar insofern nicht zwingend, als Art. 14 GG private Vermögensrechte unabhängig davon schützt, wie sie erworben wurden⁹⁹. Dennoch bedarf es, wie etwa *Rudolf Wendt* herausgearbeitet hat, eines besonderen Moments, um auch öffentlich-rechtliche Zuteilungen dem Schutz des Eigentums unter-

stellen zu können¹⁰⁰. Zu Eigentum im Sinne des Art. 14 Abs. 1 GG kann eine vom Staat eingeräumte Rechtsposition nur dann werden, wenn sie dem Bürger eine ähnliche Freiheitsposition verschafft wie privatrechtliches Eigentum, wenn sie seine Dispositionsmöglichkeiten nicht nur im öffentlichen Interesse erweitert. Subventionen werden jedoch aus rein sozialstaatlichen Erwägungen gewährt. Sie stehen unter dem Vorbehalt des öffentlichen Interesses¹⁰¹ und sind daher erkennbar nicht auf dauerhafte Zuordnung zur privaten Vermögenssphäre angelegt. Eine eigentumsrechtliche Verfestigung des Subventionsanspruchs würde dem Wesen der Subvention zuwiderlaufen. Die abweichende Meinung von *Reinhard Klenke* vermag nicht zu überzeugen¹⁰². *Klenke* behauptet, daß mit der Entstehung des modernen Leistungsstaates seit dem Zweiten Weltkrieg die privaten Vermögensrechte an Bedeutung verloren hätten. Der Bürger gerate in eine immer stärkere Abhängigkeit von öffentlich zugewiesenen Rechtspositionen. Deshalb müßten Subventionen dem Schutz des Art. 14 Abs. 1 GG unterstellt werden. Sicherlich ist *Klenkes* Diagnose vom Bedeutungswandel des privaten Eigentums im modernen Sozialstaat in Ansätzen richtig, nur entsprechen die Schlußfolgerungen nicht der Konzeption des Grundgesetzes, das eine derartige Sphärenvermischung nicht vorsieht. Außerdem würde die Einbeziehung von Subventionen in den Eigentumsschutz alle Bemühungen, den mittlerweile als hypertroph empfundenen Sozialstaat auf ein angemessenes Maß zurückzuschneiden und damit die Freiheitsraum des einzelnen wieder zu vergrößern, erheblich erschweren, weil die Gefahr bestünde, daß der Status quo zementiert wird. Eine solche Erweiterung des Schutzbereichs von Art. 14 Abs. 1 GG bedeutet nicht wirklich eine Verbreiterung der Freiheitsphäre des Bürgers, sondern würde seine tatsächliche Abhängigkeit vom Staat nur institutionell verfestigen¹⁰³.

94 Daß eine Grundrechtsprüfung im Bereich der unechten Rückwirkung verlässlichere Ergebnisse verspricht, konstatieren auch *K. H. Friauf*, Steuerrechtsänderungen und Altinvestitionen. Zum Verfassungsgebot steuerlicher Investitionssicherheit, StbJb. 1986/87, S. 279; *A. Compes*, Der gesetzgeberische Eingriff in bestehende Rechtspositionen, 1997, S. 110.

95 BVerfG v. 9. 3. 1971, BVerfGE 30, 250 (268) – Absicherungsgesetz; v. 22. 6. 1971, BVerfGE 31, 222 (227); v. 22. 1. 1975, BVerfGE 39, 128 (144); v. 20. 6. 1978, BVerfGE 48, 403 (416) – Wohnungsbauprämie; v. 13. 3. 1979, BVerfGE 50, 386 (395) – privater Schuldzinsenabzug.

96 Z. B. BVerfG v. 4. 5. 1960, BVerfGE 11, 64 (70); v. 11. 1. 1966, BVerfGE 19, 354 (370); v. 11. 12. 1962, BVerfGE 167, 200 f.; v. 6. 6. 1989, BVerfGE 80, 124 (137); v. 25. 5. 1993, BVerfGE 88, 384 (401 ff.); v. 3. 12. 1997, BVerfGE 97, 66 (83).

97 Grundlegend BVerfG v. 21. 7. 1955, BVerfGE 4, 219 (240 f.); v. 11. 10. 1962, BVerfGE 14, 288 (293); v. 7. 5. 1963, BVerfGE 16, 94, 111 ff.; v. 3. 3. 1965, BVerfGE 18, 392, 397; 19. 7. 1967, BVerfGE 22, 241 (253); v. 28. 2. 1980, BVerfGE 53, 257 (289 ff.); v. 16. 7. 1985, BVerfGE 69, 272 (301 ff.). Eine Gleichstellung subjektiv öffentlicher Positionen mit privatrechtlichem Eigentum kommt nach BVerfG v. 9. 6. 1975, BVerfGE 40, 65 (83) nur dann in Betracht, „wenn der ein subjektiv-öffentliches Recht begründende Sachverhalt dem einzelnen eine Rechtsposition verschafft, die derjenigen eines Eigentümers ent-

spricht und die so stark ist, daß ihre ersatzlose Entziehung dem rechtsstaatlichen Gehalt des Grundgesetzes widerspricht.“

98 Z. B. *W. Weber*, Öffentlich-rechtliche Rechtsstellungen als Gegenstand der Eigentumsgarantie in der Rechtsprechung, AöR 1966, 382 (398 ff.); *G. Nicolaysen* (FN 89), S. 118 f.; *B. Schmidt-Bleibtreu*, Abbau von Steuervergünstigungen und Vertrauensschutz, BB 1978, 1254 (1255); *H.-J. Papier*, Der enteignungsgleiche und der enteignende Eingriff, JurA 1981, 65 (68); *W. Bauer* (FN 79), S. 129. Differenzierend *V. Götz* (FN 11), S. 279 f. Eine der wenigen ausführlichen Untersuchungen findet sich bei *R. Klenke* (FN 78), S. 11 ff., der die Begr. der h. M. ablehnt und im Wege dynamischer Verfassungsverinterpretation dem Anspruch auf Subvention den Rang eines vermögenswerten Eigentumsrechts im Sinne von Art. 14 GG zubilligen möchte, vgl. a. a. O., S. 40 ff.

99 *H.-J. Papier*, in Maunz/Dürig, Art. 14 GG Abschn. I Rz. 132; *P. Krause*, Eigentum an subjektiv öffentlichen Rechten, 1982, S. 65 ff.; *R. Wendt*, Eigentum und Gesetzgebung, 1985, S. 118 ff.

100 *R. Wendt* (FN 99), S. 121 ff., setzt an die Stelle des „Äquivalents eigener Leistung“ ein „qualifiziertes normatives Zugehören“, stimmt aber i. Erg. weitgehend mit dem BVerfG überein.

101 *R. Wendt* (FN 99), S. 125.

102 *R. Klenke* (FN 78), S. 50 ff.

103 Ebenso *H.-J. Papier*, in Maunz/Dürig, Art. 14 GG Abschn. I Rz. 6 u. 126.

Die Behauptung, Subventionen begründeten kein Eigentum des Subventionsempfängers, ist demnach richtig, jedoch zu einfach. Die verfassungsrichterliche Stereotype¹⁰⁴ hat den Blick für eine präzise Wahrnehmung des Subventionssachverhalts nachhaltig verstellt. Auch wenn es zutrifft, daß die Subvention nicht als Gegenleistung eigener Leistungen vergeben wird, so erfordert sie doch, abgesehen von den Fällen der Vollsubventionierung, eine eigene Leistung des Subventionsempfängers¹⁰⁵. Dieser muß sein Eigentum in einer bestimmten Weise einsetzen, um die Subvention zu erhalten. Besonders deutlich wird dies im Fall steuerlicher Sonderabschreibungstatbestände. Sie sind *zwingend auf Vorleistung des Steuerpflichtigen angelegt*. Der Steuerpflichtige muß eigenes, unstrittig von Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG geschütztes Eigentum investieren, um später die Sonderabschreibung geltend machen zu können. Damit begibt er sein Eigentum ins Risiko. Dies tut er freiwillig. Niemand zwingt ihn dazu. Allerdings, auch darauf ist gelegentlich hingewiesen worden¹⁰⁶, zieht der ökonomische Druck hoher Steuerlasten die Freiwilligkeit in Mitleidenschaft. Wer im Osten zu Zeiten der legendären 50prozentigen Sonderafa¹⁰⁷ keine Immobilien erworben hat, wird viele mitleidige Blicke zu ertragen haben, daß er sich dieses staatliche Geschenk hat entgehen lassen¹⁰⁸. Die mitleidigen Blicke können sich zu handfesten Wettbewerbsnachteilen steigern, wenn es Konkurrenzunternehmen durch die Annahme von Subventionen gelingt, ihre Produktionskosten zu senken. Aber diese subtile Form staatlicher Einmischung entzieht sich auch heute immer noch weitgehend dem Wirkungsbereich der Grundrechte¹⁰⁹. Zur Erfassung dieser Freiheitsbeeinträchtigungen ist die herkömmliche Dogmatik ungeeignet. Denn man wird das Angebot einer Steuervergünstigung selbst bei Höchststeuersätzen noch nicht als Eingriff in die Eigentumsfreiheit ansehen können, weil die Intensität staatlichen Zwangs nicht erreicht wird. Eine Grundrechtsverletzung läßt sich im übrigen zumindest unter dem Gesichtspunkt der Einwilligung, des Grundrechtsverzichts¹¹⁰ verneinen, denn daß das

Vergünstigungsangebot die freie Willensbildung wirklich ausschließt, läßt sich eben nicht sagen. Gerade im Steuerrecht ist der staatliche Anreiz außerdem häufig nur ein Grund unter vielen, sich für ein bestimmtes Verhalten zu entscheiden, auch wenn mit wachsendem Steuervorteil der wirtschaftliche Entscheidungsfreiraum immer stärker verengt wird.

(2) Plangewährleistungsanspruch

Der vom Staat auf den planenden Bürger ausgeübte Planbefolgungsdruck, diese gegenüber dem klassischen Eingriffsinstrumentarium subtilere Form der Einwirkung¹¹¹, war Ausgangspunkt des Anfang der 70er Jahre entwickelten Instituts der Plangewährleistung¹¹², das die Probleme der Planänderung und damit auch des Subventionsabbaus lösen sollte. Die Idee der Plangewährleistung beruht auf folgender Überlegung: Im modernen Leistungs- und Lenkungsstaat ergibt sich eine besondere Nähe zwischen planendem Staat und ausführendem Bürger. Der Staat *bedient* sich des Bürgers. Der Staat setzt, indem er plant, besondere Vertrauenstatbestände, auf die sich der Bürger bei Vornahme von Dispositionen verläßt. Es entsteht ein Bedürfnis nach Stabilität. Dieses kollidiert jedoch mit der staatlicher Planung inhärenten Veränderlichkeit. Zwischen diesen zwei Polen soll der Plangewährleistungsanspruch einen Ausgleich schaffen, indem das Risiko der Änderung zwischen Staat und Bürger aufgeteilt wird¹¹³. Die Aufteilung des Risikos erfolgt anhand einer Einteilung nach Plantypen unterschiedlicher Lenkungsintensität in den Kategorien indikativer (informierender), influenzierender und imperativer Pläne¹¹⁴. Die größten Schwierigkeiten bereiten die influenzierenden Pläne, denen das gesamte Subventionswesen zuzuordnen ist.

Obwohl das Institut des Plangewährleistungsanspruchs bis in die jüngste Zeit immer wieder Erwähnung findet, hat es kaum praktische Relevanz erlangt und ist in der Verfassungsdogmatik stets ein Fremdkörper geblieben. Dies liegt in erster Linie daran, daß

104 Auch R. Wendt (FN 99), S. 114 kritisiert die mangelnde dogmatische Tiefe des einmal aufgestellten Postulats.

105 H. F. Zacher, VVDStRL Heft 25 (1967), 308 (367). Zur Bedeutung der Eigenleistung im Rahmen der Eigentums-garantie H.-J. Papier, in Maunz/Dürig, Art. 14 GG Abschn. I Rz. 134.

106 Aufgeworfen wird dieses Problem etwa von K. H. Friauf, 55. DJT (1984), Teil M, S. 21; H. P. Ipsen, VVDStRL Heft 25 (1967), 257 (301 f.).

107 § 4 Abs. 2 Nr. 1 Fördergebietsgesetz.

108 Vielleicht trifft aber auch hier wieder der alte Spruch zu, wer zuletzt lacht, lacht am besten, wenn jene, die jetzt mitleidig gucken, in 5 Jahren nicht mehr verbergen können, daß die phantastische Steuersparimmobilie sich als unvermietbare Investitionsruine entpuppt.

109 Die Einschätzung von H. P. Ipsen, VVDStRL Heft 25 (1967), 257 (301), die „nicht mit Zwang, sondern mit Ingerenz ohne Befehl wirkende Präsenz des Staates“ stelle „neue, eigenartige Fragen an die Grenzen staatlich gewährleisteter Wirtschaftsfreiheit“, ist immer noch aktuell.

110 Die h. M. geht von der Verfügbarkeit der Grundrechte aus, z. B. B. Pieroth/B. Schlink, Grundrechte, Staatsrecht

II, 12. Aufl., 1996, § 5 I 4, G. Robbers, Der Grundrechts-verzicht – zum Grundsatz „volenti non fit iniuria“, JuS 1985, 925 ff.

111 P. Lerche, Übermaß und Verfassungsrecht, 1961, S. 259 ff. J. Burmeister, Zur Staatshaftung für Planschäden der Wirtschaft, Die Verwaltung Bd. 2 (1969), S. 21 (38), spricht von „psychologischem Zwang“.

112 Grundlegend hierzu die Dissertationen von M. Oldiges, Grundlagen eines Plangewährleistungsrechts, 1970, und J. Egerer, Der Plangewährleistungsanspruch, 1971; ferner z. B. E. Tiefenbach, Planung in der Marktwirtschaft, BB 1967, 1 (3 ff.); M. Kriele, Plangewährleistungsansprüche?, DÖV 1967, 531 ff.; F. Ossenbühl, Die Plangewährleistung, JuS 1975, 545 ff.; G. Korbmacher, Plangewährleistung und Vertrauensschutz, WiVerw. 1979, 37 ff.; H. P. Ipsen, Diskussionsbeitrag, VVDStRL Heft 11 (1954), 129, hatte diesen Begriff bereits anläßlich der 11. Staatsrechtslehrertagung in die Diskussion eingebracht.

113 F. Ossenbühl, Staatshaftungsrecht, 4. Aufl., 1991, S. 322 f.

114 J. Egerer (FN 112), S. 28 ff.

es nicht gelungen ist, ein eigenständiges einheitliches Institut der Plangewährleistung zu schaffen¹¹⁵. Über bloße Kasuistik ist man vor allem im problemträchtigen Bereich der influenzierenden Planungen nicht hinausgekommen. Plangewährleistungsansprüche lassen sich im übrigen stets auf die bereits etablierten Institute des Vertrauensschutzes oder die Grundrechte zurückführen¹¹⁶. Sie begründen darüber hinaus keine zusätzlichen Ansprüche.

(3) Eröffnung des Schutzbereichs von Art. 14 GG für eigene Leistungen des Subventionsempfängers

Es fragt sich jedoch, ob nicht der Einsatz eigenen Eigentums bei der Abbauentcheidung berücksichtigt werden muß¹¹⁷. Bei genauer Betrachtung richtet sich das Bestands- und Schutzbedürfnis des Bürgers gegenüber dem Subventionsabbau nämlich nicht abstrakt gegen die Streichung von Subventionsangeboten. Insofern kann der Bürger sich nur auf – rechtlich irrelevante – Hoffnungen, der ihm günstige Zustand möge fortauern, berufen. Eine subjektive Rechtsposition, die dem gesetzgeberischen Handeln entgegengesetzt werden könnte, vermittelt diese Hoffnung nicht¹¹⁸. Es mag ärgerlich sein, wenn der Plan, irgendwann in Zukunft eine Subvention in Anspruch zu nehmen, nicht aufgeht; schmerzlich im Sinne eines Vermögensverlusts ist es jedoch nicht, solange noch keine Vorleistungen erbracht wurden. Der Subventionsabbau wird nur dann, aber auch immer dann grundrechtskritisch, wenn er Vorleistungen, die ihrerseits unstreitig eigentumsrechtlichen Schutz genießen, entwertet¹¹⁹.

Das BVerfG und vor ihm das RG im Gefrierfleischfall¹²⁰ haben den Subventionsabbau allerdings auch aus der Perspektive eigener Leistungen des vom Subventionsabbau Betroffenen für eigentumsrechtlich unbedenklich erachtet. Das Verfassungsgericht befand im Jahre 1978 hinsichtlich der Einschränkung der Gewährung von Wohnungsbauprämien¹²¹, auch die notwendigerweise erbrachten Vorleistungen der Bausparer machten die Subvention nicht zu einem Äquivalent eigener

Leistungen¹²². Die Subvention werde nicht aufgrund dieser Leistungen erbracht, sondern aus sozial- und wirtschaftspolitischen Gründen. Mangels eines Austauschverhältnisses sei daher auch im Hinblick auf die Eigenleistungen der Schutzbereich des Art. 14 GG nicht eröffnet. Etwas anders gelagert war die Argumentation im Rahmen einer Beschwerde gegen die Einschränkung von Zinsbegünstigungen bei öffentlich gefördertem Wohnraum aus dem Jahre 1986¹²³. Der Einwand der Beschwerdeführer, die Heraufsetzung des Zinssatzes während der Laufzeit des Darlehensvertrages stelle einen Eingriff in einen von Art. 14 GG geschützten zivilrechtlichen Vertrag dar, wies das Gericht zurück, weil der versprochene Subventionsvorteil nur das Vermögen als Ganzes betreffe, das gerade nicht durch Art. 14 Abs. 1 GG geschützt werde. Außerdem wurde neuerlich herausgestellt, daß die auf den Erwerb von Eigentum an einem Hausgrundstück gerichtete Leistung der Beschwerdeführer nicht zum Erwerb der staatlichen Zinsbegünstigung geführt hätten. Daß die Begünstigten ohne die Förderung den Bau oder Erwerb von Wohnraum unterlassen hätten, sei eine Frage der „Subventionssicherheit“ und damit des Vertrauensschutzes, begründe aber keine eigene Eigentumsposition im Sinne des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG¹²⁴. Auch in einer Entscheidung im 78. Band aus dem Jahre 1988 zur Auferlegung einer Fehlbelegungsabgabe als Abschöpfung einer Übersubventionierung des sozialen Wohnungsbaus zeigte sich die Ambivalenz des Eigentumsgrundrechts im Hinblick auf Subventionen¹²⁵. Zunächst verneinte das Gericht ganz grundsätzlich eine Berührung von Art. 14 Abs. 1 GG. Schließlich betraf die Fehlbelegungsabgabe die Abschöpfung eines Subventionsvorteils, und außerdem handelte es sich um die Auferlegung einer öffentlichen Geldleistungspflicht, gegen die nach der – zumindest damals noch vorherrschenden Auffassung – Art. 14 GG ohnehin nicht schützt¹²⁶. Es gab also sogar zwei Gründe, sich nicht mit Art. 14 GG zu befassen. Dennoch unternahm das Gericht im Rahmen der Überprüfung am Prinzip der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einen erneuten Vorstoß auf Art. 14 GG¹²⁷, befand jedoch, die

115 So auch H. P. Ipsen, Rechtsfragen der Wirtschaftsplanung, in Joseph H. Kaiser (Hrsg.), Planung II, 1966, S. 63 (107 f.); K. W. Lotz, Zum Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, WiVerw. 1979, 1 (11); F. Ossenbühl (FN 113), S. 319 u. 324.

116 Zu diesen beiden Rechtsquellen der Plangewährleistung G. Korbmayer, WiVerw. 1979, 37 (43 ff.).

117 In diese Richtung tendieren auch einige Stimmen im Schrifttum, wobei teilweise offen bleibt, ob in diesen Fällen auf Art. 14 GG abgestellt werden soll, so ausdrücklich A. Turiaux, BB 1993, 843, oder auf den rechtsstaatlichen Vertrauensschutz, so wohl W. Bauer (FN 79), S. 131.

118 A. A. R. Klenke (FN 78), S. 57, der den Anspruch auf Aufrechterhaltung von Subventionsangeboten, scheinbar unabhängig davon, ob hiervon bereits Gebrauch gemacht wurde, dem Eigentumsschutz unterstellen möchte.

119 O. Seewald, Rückwirkung, Grundrechte, Vertrauensschutz, DÖV 1976, 228 (230 f.).

120 RGZ 139, S. 177 ff., wo Erstattungsansprüche der betroffenen Unternehmer abgelehnt wurden. Der BGH hat diese Rspr. übernommen, vgl. Urt. v. 5. 12. 1963, DÖV

1964, 778 – Märchenfilme; Urt. v. 31. 1. 1966, DÖV 1966, 729 – Knäckebrötchen. Anders allerdings Urt. v. 30. 9. 1957, BGHZ 25, 266 (269) – Technische Überwachungsvereine, wo eine Entschädigung zugebilligt worden war, weil die Aufwendungen auf ausdrückliche staatliche Veranlassung gemacht worden waren.

121 Neufassung des Wohnungsbauprämiengesetzes v. 28. 8. 1974, BGBl. I 1974, 2105.

122 BVerfG v. 20. 6. 1978, BVerfGE 48, 403 (412 ff.) – Wohnungsbauprämie; mit zust. Anm. W. Schmidt-Bleibtreu, BB 1978, 1354 ff.

123 BVerfG v. 13. 5. 1986, BVerfGE 72, 175 (193 ff.) – Wohnungsfürsorgedarlehen.

124 FN 123, S. 196.

125 BVerfG v. 8. 6. 1988, BVerfGE 78, 249 ff. – Fehlbelegungsabgabe.

126 A. a. O., S. 277. Diese Auffassung hat das BVerfG spätestens seit den Einheitswertbeschlüssen aus dem Jahre 1995, BVerfG v. 22. 6. 1995, BVerfGE 93, 121 u. 165, aufgegeben oder doch zumindest erheblich eingeschränkt.

127 BVerfG v. 8. 6. 1988, BVerfGE 78, 249 (284) – Fehlbelegungsabgabe.

Abschöpfung der wirtschaftlichen Vorteile aus der Nutzung einer Sozialwohnung unterfielen nicht dem Schutzbereich des Art. 14 GG, sondern allenfalls Art. 2 Abs. 1 GG, da die Nutzung der Wohnung selbst nicht eingeschränkt werde, sondern nur der subventionsbedingte finanzielle Vorteil betroffen sei. Seither wurde die Problematik des Subventionsabbaus im Lichte des Eigentumsrechts, soweit ich sehe, nicht erneut vertieft¹²⁸. Auch in der Literatur wird – allerdings ohne eine tiefergehende Untersuchung – der Abbau von Subventionen mit Verweis auf die Rspr. des BVerfG für freiheitsrechtlich unbedenklich erachtet¹²⁹.

Zu überzeugen vermag diese kategorische Ablehnung jeglichen Eigentumsschutzes im Zusammenhang mit dem Subventionsabbau vor allem deshalb nicht¹³⁰, weil die Argumentationsrichtung nicht der zu beurteilenden Interessenlage entspricht¹³¹. In den dargestellten Entscheidungen waren die Bemühungen des BVerfG in erster Linie darauf gerichtet, einen *Eigentumsschutz der Subvention* herzustellen. Ansatzpunkt dieser Überlegungen war stets der *Schutzbereich* des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG. Dieser Blickwinkel wird der Vorleistungssituation aber nicht wirklich gerecht. Es geht gar nicht darum, ein Eigentumsrecht an der Subvention zu begründen. Die Frage muß vielmehr lauten, ob der Subventionsabbau zugleich auch einen *Eingriff in „subventionsfreie“ Vermögenspositionen* bewirkt.

(4) *Subventionsabbau als Eingriff in subventionsfreie Eigentumspositionen*

Ganz unstrittig sind die Eigentumspositionen, die der Subventionsbewerber im Hinblick auf das Subventi-

onsangebot begründet, von Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG geschützt. Der Schutz des Art. 14 GG erstreckt sich auf alle Wirtschaftsgüter, in die der Steuerpflichtige entsprechend der Intention des Subventionsgebers investiert. Geschützt werden Forderungsrechte im Rahmen von privatrechtlichen Verträgen¹³², einzelne Anteilsrechte¹³³ ebenso wie der eingerichtete und ausgeübte Gewerbebetrieb als Sach- und Rechtsgesamtheit¹³⁴. Zweifelhaft ist lediglich, ob der Entzug der Subvention, sei es eine direkte Subvention, sei es eine Steuervergünstigung, tatsächlich einen *Eingriff* in diese Rechtsposition darstellt.

Das Eigentumsgrundrecht des Art. 14 GG ist nicht nur Bestandsgarantie, sondern die Anerkennung individualrechtlichen Eigentums hat freiheitssichernde Funktion¹³⁵. Die einzelne Vermögensposition wird deshalb nicht nur in ihrer Substanz geschützt, sondern auch in ihrer Gebrauchsmöglichkeit, Ertragsfähigkeit und Verfügungsfähigkeit. Wird durch den Entzug einer Subvention die vom Subventionsempfänger geschaffene Eigentumsposition in einer Weise beeinträchtigt, daß dieser zur Veräußerung gezwungen wird, schlimmstenfalls eine Veräußerung gar nicht mehr möglich ist, weil der Wert drastisch verfällt, oder daß der Betrieb eines im Hinblick auf die Subvention gegründeten Unternehmens eingestellt werden muß, dann liegt hierin ein Eingriff in das Eigentum.

Natürlich bietet eine solche Sichtweise, die übrigens noch nichts aussagt über die Rechtmäßigkeit der Abschaffung einer Subvention, sondern nur über den Maßstab, an dem sich die Abschaffung rechtfertigen muß, einige Angriffsflächen. Zum einen ist fraglich, ob

128 Interessant ist in diesem Zusammenhang allerdings eine Entscheidung aus dem 95. Band, BVerfG v. 15. 10. 1996, BVerfGE 95, 64 (82 ff.) – Wohnungsbindung, in der es um eine die Bindungszeit verlängernde Neuregelung der Wohnungsbindung ging. Die dort im Streit stehende Regelung betraf letztlich auch die Verschlechterung eines Subventionsangebots. Doch der Erste Senat stellte ausschließlich auf das Eigentum an den Mietwohnungen ab. Die Tatsache, daß diese mit öffentlich geförderten Mitteln erworben worden seien, spiele dabei keine Rolle, a. a. O., S. 82.

129 S. Nachw. FN 98. V. Götz (FN 11), S. 280, nimmt allerdings die – wenig konkretisierungsfähige – Einschränkung vor, eine Entschädigung komme dann in Betracht, wenn von staatlicher Seite nicht nur Hilfen bereitgestellt wurden, sondern darüber hinaus einzelne Unternehmen in ein Förderprogramm planvoll einbezogen und durch Rat, Aufforderung oder (mittelbaren) Zwang veranlaßt werden, bestimmte Aufwendungen zu machen. In diesem Fall könne der vorzeitige Abbruch des Programms als Eingriff in das unternehmerische Eigentum angesehen werden.

130 Daß im Hinblick auf den Einsatz eigenen Eigentums der bloße Hinweis darauf, Subventionen seien nicht von Art. 14 GG geschützt, zu kurz greift, zeigt eine jüngere Entscheidung des BVerfG v. 3. 12. 1997, BVerfGE 97, 66 ff. Dort hatte eine Schiffsbeteiligungsgesellschaft Verfassungsbeschwerde erhoben gegen die rückwirkende Abschaffung der Sonderabschreibungstatbestände für Flugzeug- und Schiffsbaubeteiligungen (§ 82 f EStDV i. V. m. § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. w EStG). Der Gesellschaft drohte der Konkurs, weil sie einen noch kurz vor der Gesetzesänderung abgeschlossenen Schiffsbauvertrag i. H. v. 50 Mio. DM nicht mehr finan-

zieren konnte, denn ohne die Sonderabschreibung waren die Anteile an der Gesellschaft unverkäuflich geworden. Das BVerfG erwähnte zwar – ganz auf der neuen Linie seiner grundrechtsorientierten Rückwirkungsrechtsprechung – Art. 14 GG, führt dann aber aus: „Das gesetzliche Angebot von Steuersubventionen ist keine durch Einsatz von Arbeit oder Kapital erworbene Rechtsposition und folglich kein Eigentum i. S. des Art. 14 Abs. 1 GG“, a. a. O., S. 382. Damit waren lediglich die Grundsätze des rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes heranzuziehen, der im Ergebnis keinen Schutz vermitteln konnte. Die Verfassungsbeschwerde wurde abgewiesen. Dabei hätte sich in diesem Fall der existenzvernichtenden Abschaffung einer Steuervergünstigung eine Überprüfung von Art. 14 Abs. 1 GG in zweierlei Hinsicht angeboten, zum einen im Hinblick auf den bereits abgeschlossenen Schiffsbauvertrag, zum anderen als Eingriff in den eingerichteten und ausgeübten Gewerbebetrieb der Schiffsbeteiligungsgesellschaft.

131 Kritisch auch R. Klenke (FN 78), S. 59.

132 BGH v. 25. 4. 1960, BGHZ 32, 208 (210 ff.); BVerfG v. 8. 7. 1976, BVerfGE 42, 263 (294); v. 8. 6. 1977, BVerfGE 45, 142 (179); v. 31. 10. 1984, BVerfGE 68, 193 (222), vgl. hierzu ausf. M. Klußmann (FN 144), S. 54 ff.

133 BVerfG v. 7. 8. 1962, BVerfGE 14, 263 (276); v. 7. 5. 1969, BVerfGE 25, 371 (407); v. 1. 3. 1979, BVerfGE 50, 290 (342) – Mitbestimmungsgesetz.

134 BVerfG v. 30. 4. 1952, BVerfGE 1, 277 f.; v. 29. 11. 1961, BVerfGE 13, 225 (229); v. 29. 11. 1967, BVerfGE 22, 380 (386) – Kuponsteuer.

135 Grundlegend P. Kirchhof, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, S. 11 f.; R. Wendt (FN 99), S. 80 ff.

auf diese Weise eine Vermögenswertgarantie errichtet wird und ob eine solche Wertgarantie überhaupt in Art. 14 GG einen Rückhalt findet, zum anderen muß verhindert werden, daß – quasi durch die Hintertür – die Subvention doch in den Schutz des Art. 14 GG erhoben wird.

Zunächst zum Problem der Wertgarantie: Versteht man mit dem BVerfG¹³⁶ das Eigentumsgrundrecht als besondere Form der Freiheitssicherung, dann reicht es nicht aus, sich auf eine bloße Bestandsgarantie zurückzuziehen. Wird das Eigentum zwar in seiner Substanz intakt gelassen, aber seines Wertes entkleidet, so vermittelt es seinem Inhaber keine wirtschaftlichen Entfaltungsmöglichkeiten mehr. Schon um Überschneidungen mit Art. 12 Abs. 1 GG zu vermeiden darf der Eigentumsschutz nicht auf bloße Gewinnerwartungen, Chancen und Hoffnungen erweitert werden¹³⁷. Es wäre aber zynisch, wenn der Gesetzgeber durch die Abschaffung einer Subvention, in Kauf nimmt, daß die vom Subventionsempfänger aufgrund eigener Leistungen angeschafften Wirtschaftsgüter jeglicher Ertragsfähigkeit beraubt werden, möglicherweise noch nicht einmal mehr veräußert werden können, und sich dann darauf zurückzieht, bei der Verkaufsmöglichkeit habe es sich um eine bloße Hoffnung, eine reine Erwerbchance gehandelt. Dies mag der Fall sein, wenn der Betroffene vorbringt, er habe nicht den von ihm erwarteten Gewinn erzielen können. Wenn er aber in der Gefahr ist, weder einen Gewinn noch seinen Einstandspreis realisieren zu können, dann sind ihm nicht nur Gewinnchancen entzogen, sondern auch die bereits im Eigentumsbestand selbst verkörperten Tauschmöglichkeiten¹³⁸.

Schwerer wiegt der mögliche Einwand, hier werde über eine auf die Eigenleistung des Subventionsempfängers gerichtete Sichtweise letztlich doch nur der Subvention selbst Eigentumsschutz verschafft. Deutlich wird das Problem etwa im Bereich der Erhaltungssubventionen, wo ein an sich nicht ertragsfähiges Unternehmen nur durch Subventionen am Leben gehalten wird. Fällt die Subvention weg und muß deshalb das Unternehmen seinen Betrieb aufgeben, so ist zwar auch das von Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG geschützte Recht am Unternehmen berührt, es tritt aber letztlich nur – wenn auch mit zeitlicher Verzögerung – die Situation ein, die ohnehin eingetreten wäre, wenn der Staat nicht vorübergehend eingesprungen wäre. Der durch die Abschaffung der Subvention bedingte Nachteil erschöpft sich also im Wegfall der Förderung.

Daß auch solche Fälle unter den Schutz von Art. 14 GG gestellt werden, in denen sich die Abschaffung der Subvention im Wegfall der Subventionsvorteile erschöpft, läßt sich aber anhand einer Differenz- oder Substraktionsbetrachtung verhindern. Danach ist ein Eingriff zu verneinen, wenn eine vor Einführung der Subventionierung nicht werthaltige bzw. ertragsfähige Eigentumsposition erst durch die Subvention Ertragsfähigkeit erlangt, die ihr dann durch die Abschaffung wieder entzogen wird. Hingegen liegt ein Eingriff vor, wenn der Subventionierte nach der Abschaffung der Subvention schlechter dasteht als er stünde, wenn die Subvention nie eingeführt worden wäre. Dies ist immer dann der Fall, wenn sich die Abschaffung der Subvention nicht lediglich in dem Wegfall der staatlichen Leistung erschöpft, sondern darüber hinaus auch subventionsfreie Rechtspositionen der Betroffenen in ihrer Substanz gefährdet¹³⁹.

In den Fällen, in denen es tatsächlich nur um den Wegfall der Förderung als solcher geht, verbleibt, falls nicht ausnahmsweise Art. 12 Abs. 1 GG einschlägig ist, nur die Möglichkeit, sich auf Art. 2 Abs. 1 GG und den rechtsstaatlichen Vertrauensschutz zu berufen, was aufgrund der oben erwähnten Durchsetzungsschwäche des Vertrauensschutzes regelmäßig – zu Recht – keinen effektiven Schutz verspricht.

(5) Parallelwertung zur Beurteilung der Abschaffung von Steuervergünstigungen

Diese auf den Einsatz eigenen Vermögens gerichtete Perspektive ermöglicht auch eine Parallelwertung für direkte und indirekte Subventionen. Ob dem Abbau von Steuervergünstigungen Art. 14 Abs. 1 GG entgegengehalten werden kann, beschwört regelmäßig die Vermögensschutzapologeten auf den Plan und animiert zu der immer noch nicht vollständig geklärten, aber ungemein beliebten Streitfrage, inwieweit die Auferlegung von Geldleistungspflichten überhaupt an Art. 14 Abs. 1 GG zu messen ist¹⁴⁰. Diese Fragestellung wird jedoch bedeutungslos, wenn auf die im Hinblick auf die Steuersubvention getätigte Investition abgestellt wird. Es geht gar nicht darum, aus Art. 14 GG Bestimmungsgrenzen herauszuschälen, sondern lediglich um die Frage, ob die Streichung der Steuervergünstigung eine Beeinträchtigung des im Hinblick auf die Vergünstigung erworbenen Eigentums darstellt. Dem läßt sich auch nicht entgegenhalten, daß die sich nach der Abschaffung der Steuervergünstigung ergebende höhere Steuerschuld als abstrakte Wertsummenver-

136 Das BVerfG verwendet in st. Rspr. folgende Formel: Das Eigentum ist ein elementares Grundrecht, das in einem inneren Zusammenhang mit der Garantie der persönlichen Freiheit steht. Ihm kommt im Gesamtgefüge der Grundrechte die Aufgabe zu, dem Träger des Grundrechts einen Freiraum im vermögensrechtlichen Bereich sicherzustellen und ihm damit eine eigenverantwortliche Gestaltung des Lebens zu ermöglichen, vgl. z. B. BVerfG v. 18. 12. 1968, BVerfGE 24, 367 (389); aus neuerer Zeit BVerfG v. 14. 2. 1989, BVerfGE 79, 292 (303).

137 BVerfG v. 18. 3. 1970, BVerfGE 28, 119 (142); v. 19. 3. 1975, BVerfGE 39, 210 (237); v. 31. 10. 1984, BVerfGE 68, 193 (222); v. 18. 5. 1988, BVerfGE 78, 205 (211).

138 P. Kirchhof, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, S. 11.

139 H.-J. Papier, in Maunz/Dürig, Art. 14 GG Abschn. I Rz. 139, spricht insofern im Hinblick auf Renten und Anwartschaften vom „Kern der leistungsbedingten Äquivalenz“.

140 So etwa auch der Argumentationsductus von R. Klenke (FN 78), S. 62 ff.; vgl. ferner P. Löhlein, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit rückwirkender Gesetze, 1964, S. 136, der – einen eigentumsrechtlichen Vermögensschutz ablehnend – zu der Annahme kommt, Art. 14 Abs. 1 GG sei für die Beurteilung rückwirkender Steuergesetze überhaupt untauglich.

pflichtung nicht auf konkrete Vermögensgegenstände bezogen werden könne, sondern nur abstrakt zur Aufgabe irgendeines Vermögensgegenstandes zwingt. Dies ist zwar zutreffend, beschreibt aber nur die Belastungswirkung und nicht die Gestaltungswirkung, die jeder Abschaffung einer Steuervergünstigung innewohnt. Die Abschaffung von Lenkungsvergünstigungen muß mit der Einführung von Lenkungsverstärkungen gleichgesetzt werden¹⁴¹. In beiden Fällen entfaltet die Steuerrechtsnorm über den bloßen Zahlungsbefehl hinaus freiheitsrechtlich relevante Gestaltungswirkungen¹⁴².

Schließlich ist eine auf die Beeinträchtigung der subventionsfrei erworbenen Eigentumsposition konzentrierte Betrachtung auch geeignet, die im steuerrechtlichen Schrifttum im Hinblick auf die Abschaffung von Steuervergünstigungen zu beobachtenden Wertungswidersprüche aufzulösen. Darüber, welche Konsequenzen die Einordnung der geänderten Steuernorm als Steuervergünstigung hat, gehen die Auffassungen nämlich weit auseinander. Während die mittlerweile wohl herrschende Meinung des steuerrechtlichen Schrifttums im Bereich von Lenkungsnormen ein erhöhtes Schutzbedürfnis des auf den Bestand der Steuervergünstigung vertrauenden Steuerpflichtigen annimmt¹⁴³, gilt die Abschaffung von Steuervergünstigungen anderen als Beseitigung einer Subvention, auf deren Fortbestand man gerade nicht vertrauen dürfe¹⁴⁴. Die h. M. begründet den erhöhten Schutz gegenüber der Änderung von Lenkungsnormen damit, daß der Steuerpflichtige vom Gesetzgeber durch die Lenkungsnorm zu einer Vermögensdisposition herausgefordert worden sei. Einer genaueren dogmatischen Begründung oder aber einer präzisen Definition dessen, was in diesem Zusammenhang als Lenkungsnorm zu verstehen ist, wurde diese Differenzierung jedoch bisher nicht zugeführt¹⁴⁵. Auch gegen den Einwand, daß dem Steuerpflichtigen günstige Lenkungsnormen, und nur gegen deren Abschaffung wird er sich wehren, in der Regel als indirekte Subventionen einzustufen sind, hat sich die These vom erhöhten Schutz von Lenkungsnormen nicht abgesichert.

Entkräften läßt sich der Hinweis auf den Subventionscharakter von Lenkungsvergünstigungen erst im Hinblick darauf, daß es auch bei der Abschaffung von Steuervergünstigungen nicht darum geht, daß der Steuerpflichtige den Steuervorteil verliert, sondern daß das Eigentum, das er im Hinblick auf den Steuervorteil erworben hat, beeinträchtigt wird. Im Bereich der Steuervergünstigungen gewinnt der Schutz dieser Rechtspositionen sogar noch an Aktualität, weil – wie oben beschrieben – der Erhalt der Steuervergünstigung wesensmäßig eine Vorleistung des Steuerpflichtigen voraussetzt.

Die vom steuerlichen Schrifttum vorgenommene Unterscheidung zwischen Lenkungs- und Fiskalzwecknormen ist allerdings nur insofern aussagekräftig, als die Änderung von Lenkungsnormen sich *typischerweise* auf zuvor begründete Eigentumspositionen bezieht. Es gibt aber auch Fiskalzwecknormen, die einen konkreten Dispositionsbezug aufweisen¹⁴⁶, und nur hierauf kommt es im Rahmen einer auf die konkrete Eigentumsposition konzentrierten Betrachtungsweise an. Die Unterscheidung zwischen Lenkungs- und Fiskalzwecknormen ist demnach nicht zwingend, sondern nur ein erstes Indiz. Gerade angesichts der Streitanzahlbarkeit der Abgrenzung zwischen Fiskalzweck- und Lenkungsnormen darf dieser Differenzierung keine vorentscheidende Wirkung beigemessen werden. Ansonsten besteht die Gefahr, daß die Einordnung der Norm, je nachdem ob man bei der Abschaffung von Steuervergünstigungen größeren oder geringeren Schutz gewähren will, entsprechend dem gewünschten Ergebnis manipuliert wird, und dies ohne daß die Abgrenzung zwischen Fiskalzwecknorm und Lenkungsvergünstigung im Hinblick auf die Berechtigung der Bestandsinteressen des Steuerpflichtigen wirklich aussagekräftig ist. Aus der Sicht des Steuerpflichtigen, dessen Investition durch eine Änderung der Steuerrechtslage unrentabel wird, kommt es nicht darauf an, ob er auf der Grundlage einer Steuervergünstigung oder einer Fiskalzwecknorm geplant hat¹⁴⁷. Eigentumsrechtlich läßt sich die These, daß Lenkungsnormen gegenüber Fiskalzwecknormen *besonderen* Schutz ge-

141 Hiervon geht auch das BVerfG aus, das die rückwirkende Abschaffung einer Steuervergünstigung wie eine nachträgliche Belastung behandelt, vgl. etwa BVerfG v. 10. 3. 1971, BVerfGE 30, 272 (285) – rückwirkender Progressionsvorbehalt; ferner *J. Burmeister*, Vertrauen im Rechtsstaat, 1974, S. 45.

142 Zu der Bedeutung der Gestaltungswirkungen einer Steuer und deren verfassungsrechtlicher Überprüfung im einzelnen *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 194 ff.

143 Z. B. *K. Vogel*, Rechtssicherheit und Rückwirkung zwischen Vernunftrecht und Verfassungsrecht, JZ 1988, 833 (838); *J. Burmeister*, Grenzen rückwirkender Verschärfung der Besteuerungspraxis aufgrund einer Veränderung der Auslegung (veranlagungs-)steuerlicher Vorschriften durch die Finanzverwaltung und -gerichte, in Festschrift für K. H. Friauf, 1996, S. 759 (786); *J. Lang*, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit rückwirkender Steuergesetze, WPg 1998, 163 (174); *P. Selmer*, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, S. 236; *H.-W. Arndt/A. Schumacher*, Echte Fortschritte bei der unech-

ten Rückwirkung?, NJW 1998, 1538 (1539); ferner BFH v. 23. 2. 1979 – III R 16/78, BStBl. II 1979, 455 (457) = StRK AO 1977 § 4 R. 5.

144 *M. Schwenke*, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit des Wertaufholungsverbots in der Fassung des Steuerreformgesetzes 1998, BB 1997, 2408 (2411); *Rolf Schmidt*, Abbau der einkommensteuerlichen Förderung von Handelsschiffen verfassungsgemäß, DB 1998, 1199 (1200); *M. Klußmann*, Zulässigkeit und Grenzen von nachträglichen Eingriffen des Gesetzgebers in laufende Verträge, 1970, S. 122 (nicht auf Steuergesetze beschränkt).

145 Ansatzweise aber *J. Lang*, WPg 1998, 173 (174), der zwischen dispositionskonstituierenden, dispositionslenkenden und dispositionsbezogenen Rechtsfolgen differenziert.

146 So auch *J. Lang*, WPg 1998, 173; *H.-W. Arndt/A. Schumacher*, Echte Fortschritte bei der unechten Rückwirkung?, NJW 1998, 1538 (1539).

147 In diese Richtung auch *H.-W. Arndt/A. Schumacher*, NJW 1998, 1538 (1539).

nießen, daher nicht aufrechterhalten. Das der steuerlichen Lenkung immanente besondere Näheverhältnis zwischen Staat und Bürger kann allerdings den rechtsstaatlichen Vertrauensschutz verdichten, der dann wiederum in die Abwägung im Rahmen von Art. 14 GG einfließt.

b) Art. 12 Abs. 1 GG

Die Abschaffung einer Subvention kann auch den Schutzbereich von Art. 12 Abs. 1 GG berühren¹⁴⁸. Dies wird dann der Fall sein, wenn durch die Subvention lenkend auf eine Berufswahlentscheidung eingewirkt wurde und der Beruf nach Wegfall der Subvention nicht mehr oder nur noch eingeschränkt ausgeübt werden kann. Am Maßstab des Art. 12 Abs. 1 GG sind insbesondere Erhaltungssubventionen zu messen. So ist es keineswegs nur eine Maßnahme besserer Sozialverträglichkeit, wenn der Staat durch Fördermaßnahmen Bergleuten und Werftarbeitern, die von Betriebs-schließungen aufgrund gestrichener Subventionen betroffenen sind, einen Berufswechsel ermöglicht. Durch die Subventionierung dieser Branchen sind ganze Industriezweige und mit ihnen eine Fülle von Berufsbildern am Leben erhalten worden und werden weiterhin am Leben erhalten, für die es keine sonstige Verwendung mehr gibt. Die Subventionierung maroder Branchen schützt oft nicht nur die derzeit Beschäftigten vor dem Verlust ihres Arbeitsplatzes, sondern führt dazu, daß in diesen Berufen auch weiter ausgebildet wird. Den Gesetzgeber trifft zwar keine aus Art. 12 GG abzuleitende Pflicht, sterbende Berufe aufrechtzuerhalten¹⁴⁹. Ein Teilhaberecht, das einem Anspruch auf Subvention gleichkäme, läßt sich gerade nicht begründen¹⁵⁰. Die Beurteilung muß aber anders ausfallen, wenn der Subventionsgeber durch die andauernde Subventionierung in Kauf nimmt, daß in diesen Berufen auch weiterhin ausgebildet wird. In diesen Fällen ist die Aufnahme und Ausübung des subventionierten Berufs dem Subventionsgeber als von ihm veranlaßt zuzurechnen.

In gleicher Weise kann Art. 12 Abs. 1 GG auch der abrupten Abschaffung einer berufsbezogenen Steuervergünstigung entgegeng gehalten werden. Hier gilt wiederum, daß die Abschaffung einer die Berufsfreiheit berührenden Lenkungsvergünstigung wie die Auferle-

gung einer berufsbezogenen¹⁵¹ Lenkungssteuer hinsichtlich ihrer Gestaltungswirkungen an Art. 12 Abs. 1 GG gemessen werden muß. In den Fällen, in denen die Abschaffung der Steuervergünstigung es dem Steuerpflichtigen unmöglich macht, den gewählten Beruf weiterhin zur Grundlage seiner Lebensführung zu machen, handelt es sich auch nicht nur um eine Berufsausübungsregelung, sondern um eine Berufswahlregelung¹⁵², an deren Rechtfertigung höhere Anforderungen zu stellen sind.

c) Art. 2 Abs. 1 GG

Als Auffangtatbestand kommt Art. 2 Abs. 1 GG in Betracht. Die allgemeine Handlungsfreiheit in der Ausprägung der Wirtschaftsfreiheit¹⁵³ erfaßt vor allem die Fälle der Abschaffung von Erhaltungssubventionen, die Unternehmer dazu verleiten, unrentable Unternehmen fortzuführen, auch wenn eine Umorientierung zumindest langfristig wirtschaftlich sinnvoller wäre. Als Kehrseite der Entscheidungsbeeinflussung durch das Subventionsangebot ist auch der Abbruch der Förderung an der allgemeinen Handlungsfreiheit zu messen. Allerdings ist die von Art. 2 Abs. 1 GG vermittelte Position weitaus schwächer als ein eigentumsrechtlicher Schutzanspruch. Die allgemeine Handlungsfreiheit wird nur in den Grenzen der verfassungsmäßigen Ordnung gewährt. Eingriffe sind bereits dann gerechtfertigt, wenn sie im überwiegenden Interesse der Allgemeinheit liegen und die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit gewahrt sind¹⁵⁴, so daß in diesen Fällen letztlich allein der in die Verhältnismäßigkeitsprüfung einfließende Vertrauensschutzgedanke relevant wird, der – wie bereits oben dargelegt – sich verhältnismäßig leicht überwinden läßt¹⁵⁵.

d) Rechtfertigung des Eingriffs

Die Begründung eines Eingriffs in den Schutzbereich von Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG oder Art. 12 Abs. 1 Satz 1 GG ist nur der erste Schritt zur Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit des Subventionsabbaus. Denn der Eingriff in ein Grundrecht ist gerechtfertigt, wenn er einem legitimen Zweck dient und zur Verfolgung dieses Zwecks geeignet, erforderlich sowie verhältnismäßig ist.

148 Ein umfassender Versuch Vertrauensschutz als Statusschutz aus Art. 12 Abs. 1 GG abzuleiten findet sich bei U.-K. Preuß, Vertrauensschutz als Statusschutz, JA 1977, 265 ff. und 313 ff., der allerdings die Berufsfreiheit in erster Linie als Argumentationstopos heranzieht.

149 BVerfG v. 10. 3. 1992, BVerfGE 85, 360 (373); v. 24. 4. 1991, BVerfGE 84, 133 (146 ff.); R. Scholz, in Maunz/Dürig, GG, Art. 12 GG Rz. 38.

150 BVerwG v. 12. 6. 1970, BVerwGE 35, 268 (275).

151 Dabei ist allerdings sehr umstritten, wann die Gestaltungswirkungen einer Steuernorm Art. 12 Abs. 1 GG berühren. Das BVerfG fordert hierfür regelmäßig eine sog. „objektive Berufsregelungstendenz“, etwa BVerfG v. 30. 10. 1961, BVerfGE 13, 181 (187) – Schankerlaubnissteuer; v. 10. 5. 1962, BVerfGE 14, 76 (100) – Vergnügungssteuer; v. 22. 5. 1963, BVerfGE 16, 147 (162) – Werkfernverkehr; v. 8. 12. 1970, BVerfGE 29, 327 (333) – Schankerlaubnissteuer; v. 17. 7. 1974, BVerfGE

38, 61 (79) – Leberpfennig; v. 12. 10. 1976, BVerfGE 42, 374 (384) – Hinzurechnung; v. 11. 10. 1977, BVerfGE 47, 1 (21 f.). Diese Zweckorientierung wird im Schrifttum überwiegend abgelehnt, statt dessen wird auf die Wirkungen abgestellt, unabhängig davon, ob diese bezweckt waren, vgl. K. Tipke (FN 7), S. 439, und ausf. mit weiteren Schrifttumsnachweisen D. Birk (FN 142), S. 212 ff.

152 Hierzu K. Tipke (FN 7), S. 437.

153 M. Hoffmann, Staatliche Wirtschaftsregulierung und grundrechtlicher Schutz der Unternehmensfreiheit durch Art. 12 Abs. 1 und Art. 2 Abs. 1 GG, BB 1995, 53 (55 f.).

154 Etwa BVerfG v. 14. 1. 1987, BVerfGE 74, 129 (152); v. 6. 6. 1989, BVerfGE 80, 137 (153).

155 Für eine differenzierende Lösung zwischen Erhaltungs-/Anpassungssubventionen und Lenkungssubventionen auch R. Klenke (FN 78), S. 91 f.

Die für die Abwägung maßgeblichen Gesichtspunkte können hier nur kurz skizziert werden. Zunächst ist zu unterscheiden, ob es sich um Abbaupflichten für konkrete Subventionstatbestände handelt oder lediglich um allgemeine Zweckmäßigkeitserwägungen, die sich insgesamt gegen das Subventionswesen richten¹⁵⁶. Der Eingriff in das Grundrecht ist vor allem dann erforderlich, wenn die Verwirklichung anderer Rechte auf dem Spiel steht. Im Falle der Abschaffung einer gleichheitswidrigen Subvention sind die Freiheitsrechte der vom Abbau Betroffenen gegen das Interesse an der sofortigen Beseitigung des Gleichheitsverstößes abzuwägen. Besondere Bedeutung erlangt die Abwägungsebene ferner bei der Abschaffung europarechtswidriger Subventionen. Nach der Rechtsprechung des EuGH muß das Europarecht bei der Anwendung nationaler Vertrauensschutzvorschriften (§ 48 VwVfG) in die Entscheidung einfließen und kann deren Wirkung stark einschränken¹⁵⁷. Die Verpflichtung der Bundesrepublik, EG-rechtswidrige Subventionen abzuschaffen, wird daher tendenziell auch den Eingriff in die grundrechtlich geschützten Rechtspositionen der Betroffenen rechtfertigen. Dennoch darf es auch hier nicht zu einem Totalausfall der nationalen Grundrechtsverbürgungen kommen, sondern diese müssen durch ein Mindestmaß an Übergangsgerechtigkeit mit dem Europarecht im Wege praktischer Konkordanz zum Ausgleich gebracht werden.

Die übrigen Gründe, die für eine Abschaffung von Subventionen sprechen¹⁵⁸, insbesondere budgetäre Überlegungen, sind weniger geeignet, Eingriffe in Grundrechtspositionen der Betroffenen zu rechtfertigen¹⁵⁹. Zwar ist die Abschaffung von Subventionen zur Sanierung der öffentlichen Haushalte erforderlich¹⁶⁰, es wird aber verhältnismäßig schwer sein, zu begründen, daß die Haushaltslage eine *übergangslose* – und gerade die gilt es zu rechtfertigen – Aufhebung von Subventionen erfordert. Die Plausibilität des Hinweises auf die schlechte Kassenlage wird zudem erheblich in Frage gestellt, solange an anderen Stellen neue Subventionen eingerichtet werden, falls nicht dargelegt werden kann, daß für die neue Subvention ein zwingendes Bedürfnis besteht¹⁶¹. Außerdem kann der übergangslose Abbau einer einzelnen Subvention aus haushaltspolitischen Erwägungen, soweit hierdurch ein Eingriff in das Eigentum bewirkt wird, dann nicht mehr gerechtfertigt werden, wenn alternativ die Möglichkeit besteht, das erforderliche Kürzungsvolumen durch die Abschaffung

mehrerer Subventionen unter Beachtung der Rechte der Betroffenen zu erzielen.

Die *Eignung der Maßnahme* ist gerade im Falle der Abschaffung von Steuervergünstigungen sorgsam zu überprüfen. Wird die Abschaffung der Subvention damit begründet, daß eine „wirtschaftlich unsinnige“¹⁶² Fehlallokation korrigiert werden soll, so kann dieses Ziel durch die Einbeziehung der Altfälle jedenfalls dann nicht mehr erreicht werden, wenn die Betroffenen keine Möglichkeit haben, ihr Investitionsverhalten zu korrigieren. Lenkungswirkung kann immer nur für die Zukunft entfaltet werden¹⁶³. Die Einbeziehung der Altfälle in die Abschaffung läßt sich daher höchstens damit legitimieren, daß für wirtschaftlich unsinnige Investitionen keine Steuergelder vergeudet werden sollen. Gegenüber diesem Argument wird sich der Betroffene aber darauf berufen können, daß der Subventionsgeber selbst zu der unwirtschaftlichen Investition aufgefordert hat.

In die Abwägung kann auch die der Plangewährleistungsdiskussion zugrundeliegende Idee der Differenzierung nach der Lenkungsintensität einfließen, indem das *Maß der Beeinflussung* berücksichtigt wird. Je stärker der wirtschaftliche Druck, der durch den abzuschaffenden Subventionstatbestand ausgeübt wurde, desto näher gerät die Beeinflussung, sich für ein subventionsgerechtes Verhalten zu entscheiden, in die Nähe des faktischen Planbefolgungszwangs. Wenn schon der allein durch das Angebot eines Vorteils formulierte Druck, sich lenkungsgerecht zu verhalten, in die Nähe der freiheitsrechtlichen Beeinträchtigung gerät, so muß dieser Aspekt erst recht eine Rolle spielen, wenn an das lenkungskonforme Verhalten nicht Vor- sondern im Ergebnis Nachteile geknüpft werden, die über den bloßen Wegfall des versprochenen Vorteils hinausgehen.

Abwägungsrelevant ist ferner die *Schwere des Eingriffs*. Ist der Förderungszweck fast oder sogar vollständig erreicht – in diesen Fällen wird allerdings schon ein Eingriff ins Eigentum zu verneinen sein – und daher die Investition auch ohne die öffentliche Unterstützung „lebensfähig“, dann sinken die Anforderungen an das öffentliche Interesse für die Abschaffung.

Im Rahmen der Abwägung ist schließlich auch auf den rechtsstaatlichen Vertrauensschutz zurückzukommen. Er geht nach der Rspr. des BVerfG in die Verhältnismäßigkeitsprüfung ein¹⁶⁴ und kann die Position der Betroffenen verstärken, etwa wenn besondere vertrau-

156 Oben III. 5.

157 EuGH Rs. 5/89 (Kommission/Deutschland), Slg. 1990, S. I-3437, 3456; zu den Auswirkungen für die Rücknahmepaxis vgl. BVerwG v. 17. 2. 1993, BVerwGE 92, 81 ff.; anders noch BVerwG v. 14. 5. 1986, BVerwGE 74, 357 (360 f.); hierzu ausf. A. Sinnaeve (FN 53), S. 162 ff.

158 Siehe oben III. 4.–5.

159 Zur Rolle des fiskalischen Interesses in der Eingriffsrechtfertigung vgl. P. Häberle, Öffentliches Interesse als juristisches Problem. Eine Analyse von Gesetzgebung und Rechtsprechung, 1970, S. 512 ff.

160 Nach R. Klenke (FN 78), S. 85 f., ist der Eingriff zu rechtfertigen, wenn dies zur Abwehr einer Gefährdung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts (Art. 109 Abs. 2 GG) erforderlich ist. M. E. muß auch dann noch eine Abwägung stattfinden.

161 So läßt sich, solange der Gesetzgeber – obwohl ähnliche Regelungen für die Landwirtschaft heftiger Kritik begegnen und ihr Abbau gefordert wird – für die gewerbliche Schifffahrt mit der sog. Tonnagesteuer großzügige neue Steuervergünstigungen schafft (§ 5a EStG, eingeführt durch das Schifffahrtsanpassungsgesetz v. 9. 9. 1998, BGBl. I 1998, 2865), ein übergangsloser Abbau anderer Subventionen nicht rechtfertigen.

162 So die Begr. des BVerfG v. 3. 12. 1997 in BVerfGE 97, 67 (81).

163 Etwa J. Hey, Die rückwirkende Abschaffung von Sonderabschreibungen auf Schiffsbeteiligungen, BB 1998, 1444.

164 Vgl. die Nachweise oben in FN 80.

ensbildende Umstände hinzukommen. Ergänzend kann auch der Grundsatz von Treu und Glauben herangezogen werden, z. B. beim Abbruch einer befristeten Subvention vor dem angegebenen Fristende, der Einstellung der Förderung „zur Unzeit“.

V. Konsequenzen für den Subventionsgesetzgeber

1. Gefahr einer Zementierung des Status quo durch die Beachtung der verfassungsrechtlichen Bindungen?

Beharrungs- und Verewigungstendenzen sind die Hauptprobleme des Subventionswesens¹⁶⁵. Dabei erfordert effektive staatliche Wirtschaftslenkung Flexibilität, schnelle Reaktion auf Veränderungen der Außenbedingungen. Dieses Problem darf jedoch nicht durch eine übergangslose Abschaffung von Subventionen zu Lasten der Rechtspositionen der Altbetroffenen gelöst werden, sondern muß bereits bei der Einführung der Subvention berücksichtigt werden. Im übrigen sind die Gefahren der Petrifizierung und Unbeweglichkeit, die sich angeblich aus der – verfassungsrechtlich gebotenen – Berücksichtigung der Altbetroffenen ergeben, weitaus weniger brisant als oft behauptet¹⁶⁶. Da hier kein verfassungsrechtlicher Schutz der Subvention begründet wurde, richten sich Bedenken nie gegen das *Ob* der Abschaffung von Subventionen, sondern nur gegen das *Wie*. Es geht ausschließlich darum, beim Abbau von Subventionen die rechtlichen Interessen der Altbetroffenen zu erkennen und ihnen durch Übergangsregelungen oder sonstige Anpassungshilfen Rechnung zu tragen¹⁶⁷. Altinteressen stehen dem Subventionsabbau so gut wie nie entgegen, sie können nur die Art und Weise des Subventionsabbaus modifizieren. Deshalb darf die Berücksichtigung der Rechtspositionen der Betroffenen den politisch Verantwortlichen nicht als billige Ausrede dafür dienen, doch wieder alles beim alten zu lassen. Hier wurde ein Plädoyer gehalten *nicht gegen*, sondern *für* Subventionsabbau, aber *mit Übergangsregelungen*. Der eigentliche Feind des Subventionsabbaus sind nicht die berechtigten Altinteressen, sondern deren undifferenzierte Wahrnehmung.

2. Zurückhaltung bei der Einführung neuer Subventionen

Die hier aufgeworfenen Fragestellungen betreffen die Rückführung des in Jahrzehnten ausgeferten Subventionswesens. Alle Anstrengungen, den Subventionsabbau voranzutreiben, werden jedoch erfolglos bleiben, wenn der Gesetzgeber nicht zugleich für die Einrichtung neuer Subventionen Konsequenzen zieht. Die dringlichsten Forderungen an den Subventionsgesetzgeber sind dabei genauere Prognoseuntersuchungen¹⁶⁸, die Formulierung konkreter Zielvorgaben¹⁶⁹, eine ständige Überprüfung der Subventionswirkungen, ein selektiverer Einsatz von Erhaltungssubventionen, die langfristig mehr schaden als nützen. Direkte Subventionen sind Steuervergünstigungen vorzuziehen, da sie sich genauer dosieren lassen. Einmalsubventionen sind, weil sie keine Übergangsprobleme hervorrufen, gegenüber periodischen Subventionen zu bevorzugen¹⁷⁰. Außerdem treten die budgetären Auswirkungen von Einmalsubventionen unmittelbar zu Tage, während periodisch angelegte Subventionen das Ausmaß der Haushaltsbelastung verschleiern. Wahrscheinlich nicht viel mehr als ein frommer Wunsch ist der Appell an den Gesetzgeber, er möge sich in Zukunft weniger leicht von Partikularinteressen erpressen lassen und die Voraussetzungen des öffentlichen Interesses ernster nehmen.

Die im Subventionswesen erforderliche Flexibilität kann durch Institutionalisierung der Vorläufigkeit wiedererlangt werden, indem Subventionen von vornherein befristet werden¹⁷¹ oder ein degressiver Förderungsverlauf vorgegeben wird. Allerdings setzt dies auch voraus, daß nach Ablauf der Befristung die Subvention nicht – wie dies derzeit so häufig geschieht – gedankenlos verlängert wird.

Schließlich sollte den Ausweitungstendenzen des Subventionswesens begegnet werden, indem die Einführung neuer Subventionen unter den Vorbehalt einer entsprechenden Abschaffung von Altsubventionen gestellt wird. Wird das für die Einrichtung neuer Subventionen verfügbare Volumen auf einen bestimmten Prozentsatz des Kürzungsvolumens, z. B. 50 %, begrenzt, so läßt sich auf diese Weise auch die Rückführung des Subventionswesens vorantreiben.

165 G. Werner (FN 61), S. 45 ff.

166 So aber die Befürchtungen z. B. von P. Selmer (FN 143), S. 354 f.; G. Kisker, VVDStRL Bd. 32 (1974), 149 (171, 173).

167 So auch M. Oldiges (FN 112), S. 232 ff., der in der Diktion des Plangewährleistungsrechts davon ausgeht, daß eine erworbene, individuelle Planungsposition ein lediglich partielles Planänderungsverbot erzeugt; ferner E.-W. Fuß, Der Schutz des Vertrauens auf Rechtskontinuität im deutschen Verfassungsrecht und europäischen Gemeinschaftsrecht, in FS für H. Kutscher, S. 201 (209); J. Salzwedel, DV Bd. 5 (1972), 11, 20 ff.; H. F. Zacher, Diskussionsbeitrag, VVDStRL Bd. 32 (1974), S. 256.

168 Kosten/Nutzen-Analyse als allgemeines Prinzip einer verantwortungsvollen Gesetzgebung, H. Hill, Einführung in die Gesetzgebungslehre, 1982, S. 75.

169 H. H. v. Arnim, VVDStRL Bd. 39 (1981), 286 (326); F. Eppe (FN 13), S. 145.

170 Vgl. D. S. Goldberg, Tax Subsidies: One-time vs. Periodic. An Economic Analysis of the Tax Policy Alternatives, Tax Law Review Bd. 49 (1994), 305 (309 ff.).

171 Eine Befristung von Subventionen als Anspruchsbegrenzung und Gestaltungsprinzip für Subventionen befürworten auch R. Klenke (FN 78), S. 9; M. Nieder-Eichholz (FN 10), S. 236; G. Werner (FN 61), S. 75 ff.; N. An-del (FN 14), S. 147 f.

Sonderdruck aus Nr. 4 · November 1998

STEUER UND WIRTSCHAFT

Zeitschrift für die gesamten
Steuerwissenschaften

Herausgegeben von
Prof. Dr. Joachim Lang, Köln

in Verbindung mit

Prof. Dr. Dieter Birk, Münster · Prof. Dr. Karl Heinrich Friauf, LL. M., Köln · Prof. Dr. Norbert Herzig, Köln · Richter des BVerfG Prof. Dr. Paul Kirchhof, Heidelberg · Prof. Dr. Brigitte Knobbe-Keuk †, Bonn · Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse, Bochum Richter am BFH Dr. Heinz-Jürgen Pezzer, München Rechtsanwalt Prof. Dr. Arndt Raupach, München Prof. Dr. Wolfram Reiß, Darmstadt · Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Dieter Schneider, Bochum · Prof. Dr. Joachim Schulze-Osterloh, Berlin · Prof. Dr. Hartmut Söhn, Passau · Prof. Dr. Klaus Tipke, Köln · Prof. Dr. Christoph Trzaskalik, Mainz · Prof. Dr. Klaus Vogel, München · Prof. Dr. Franz W. Wagner, Tübingen · Richter am BFH Prof. Dr. Franz Wassermeyer, München

ols
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln