

Steuerberater-Jahrbuch 2007/2008

zugleich Bericht
über den 59. Fachkongress der Steuerberater
Köln, 23. und 24. Oktober 2007

Herausgegeben
im Auftrag des Fachinstituts der Steuerberater von

Prof. Dr. Detlev J. Piltz
Rechtsanwalt, Fachanwalt für
Steuerrecht

Dipl.-Kfm. Manfred Günkel
Steuerberater u. Wirtschaftsprüfer

Dr. Dr. Ursula Niemann
Steuerberater

ols
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Steuerrecht im Wandel?

Professor Dr. Johanna Hey
Institut für Steuerrecht, Universität zu Köln

Inhaltsübersicht

- I. Erwartungen an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Steuerrecht**
 - 1. Wachsendes Bedürfnis nach verfassungsgerichtlicher Kontrolle
 - 2. Das Bundesverfassungsgericht als Hüter der Verfassung – nicht Ersatzgesetzgeber
 - 3. Steuer- und Verfassungsrecht im Wandel offener Staatlichkeit
- II. Besteuerung und Eigentum: Vier Phasen**
- III. Eine Konstante: Steuerfreiheit des Existenzminimums und Schutz von Ehe und Familie**
 - 1. Besteuerungsuntergrenze: Pflicht zur Freistellung eines realitätsgerecht bemessenen Existenzminimums
 - 2. Art. 6 Abs. 1 GG
- IV. Besteuerungsgleichheit**
 - 1. Art. 3 Abs. 1 GG als Magna Charta des Steuerrechts
 - 2. Rechtsanwendungsgleichheit und strukturelles Erhebungsdefizit
 - 3. Die Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips als materialer Gerechtigkeitsmaßstab
 - 4. Freiheit bei der Auswahl der Steuerquellen – Bindung durch das Gebot der Folgerichtigkeit
 - 5. Rechtfertigung ungleicher Besteuerung
- 5.1 Willkürverbot oder neue Formel?
- 5.2 Einzelne Rechtfertigungsgründe
 - 5.2.1 Fiskalzwecke
 - 5.2.2 Sozialzwecke: Weiter Gestaltungs- und Beurteilungsspielraum
 - 5.2.3 Vereinfachungszwecke: Grenzen der Typisierungskompetenz
- 5.3 Zur Rolle des Steuerwettbewerbs in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts
- 6. Steuerrechtliche Konkretisierungen des allgemeinen Gleichheitssatzes
 - 6.1 Synthetische versus scheidulare Besteuerung
 - 6.2 Nettoprinzip
 - 6.3 Verfassungsrechtliche Maßstäbe der Unternehmensbesteuerung
- V. Rechtsstaatlichkeit der Besteuerung**
 - 1. Gebot der Normenklarheit – Aussicht auf verfassungsgerichtliche Begrenzung steuergesetzlicher Normenhypertrophie?
 - 2. Rückwirkende Steuergesetzgebung – Hinwendung zu einem Dispositionsschutzkonzept?
- VI. Resümee und Ausblick**

I. Erwartungen an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Steuerrecht

1. Wachsendes Bedürfnis nach verfassungsgerichtlicher Kontrolle

Der moderne Steuergesetzgeber befindet sich in der Zwickmühle zwischen internationalem Steuerwettbewerb, gestaltenden Steuerpflichtigen und der Notwendigkeit, das Steueraufkommen zu sichern. Welchen verfassungsrechtlichen Restriktionen er dabei unterliegt, definiert das Bundesverfassungsgericht.

Dass der Gesetzgeber aus eigenem Antrieb eine systematische Verbesserung oder Vereinfachung des Steuerrechts anstreben würde, lässt sich trotz vollmundiger Bekundungen in Wahlprogrammen und Koalitionsverträgen nicht feststellen. Von Argumenten ökonomischer Rationalität – häufig deckungsgleich mit der Forderung nach Gleichmäßigkeit der Besteuerung¹ – zeigt er sich wenig beeindruckt². Er missbraucht seine demokratisch legitimierte Gestaltungsmacht zur Befriedigung von Gruppeninteressen und Erfüllung von Wahlversprechen und schließt – ob in Großen Koalitionen oder Vermittlungsausschüssen – politische Kompromisse, die er als „ausgewogenen Mix“ bezeichnet³ und die doch jede Systematik vermissen lassen.

Je widersprüchlicher der Gesetzgeber agiert, desto mehr Hoffnung wird in das Bundesverfassungsgericht gesetzt. Denn eine rechtliche Handhabe bietet allein das Verfassungsrecht und zunehmend, aber mit anderer Zielsetzung auch das Europarecht. Dass die Erwartungen an das Bundesverfassungsgericht groß sind, zeigt die Anzahl von Normenkontrollverfahren und Verfassungsbeschwerden zum Steuerrecht. Allein im Jahr 2006 sind mit dem Beschluss zu Belastungsobergrenzen vom 18. 1. 2006⁴, der Entscheidung zu § 32c EStG i. d. F. des StandOG⁵ vom 21. 6. 2006⁶, sowie dem Erbschaftsteuerbeschluss vom 7. 11. 2006⁷, drei grundlegende Steuerrechtsentscheidungen ergangen. Zu der beachtlichen Entscheidungsdichte dürfte

1 Siehe F. Neumark, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970.

2 Siehe S. Homburg, Die Zinsschranke – eine beispiellose Steuerinnovation, FR 2007, 717, 723, 728: Der Gesetzgeber darf ökonomisch törichte Normen beschließen und macht von diesem Recht ausgiebig Gebrauch.

3 S. die Begründung zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BT-Drucks. 16/4841, 31, Mix ohne „unnötige, riskante Systembrüche“.

4 BVerfG v. 18. 1. 2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (Belastungsobergrenzen).

5 Standortsicherungsgesetz v. 13. 9. 1993, BGBl. I 1993, 1569.

6 BVerfG v. 21. 6. 2006 – 2 BvL2/99, BVerfGE 116, 164 (§ 32c EStG).

7 BVerfG v. 7. 11. 2006 – 1 BvL 10/02, NJW 2007, 573 (Erbschaftsteuer II).

auch die gestiegene verfassungsrechtliche Sensibilität der Finanzgerichtsbarkeit beitragen⁸. Zwei der drei Entscheidungen aus 2006 hatten wohlbegründete Normenkontrollanträge des Bundesfinanzhofs zum Gegenstand⁹.

2. Das Bundesverfassungsgericht als Hüter der Verfassung – nicht Ersatzgesetzgeber

Doch was kann das Bundesverfassungsgericht ausrichten? Es erstellt keine Vorabgutachten. Strukturreformen kann es zwar anstoßen, nicht jedoch ihren Inhalt vorgeben¹⁰. Seine Zuständigkeit beschränkt sich auf die Kontrolle der bestehenden Rechtslage zum Zweck der verbindlichen Streitentscheidung¹¹. Beurteilungsmaßstab ist das geltende Verfassungsrecht, nicht politische, soziale oder ökonomische Zweckmäßigkeitvorstellungen¹². Dabei sind die Richter nicht selten in einer prekären Situation. Einerseits dürfen sie keiner Streitfrage die Entscheidung verweigern, sei sie – wie z. B. die Zukunft der Gewerbesteuer – auch von noch so großer politischer Brisanz. Andererseits müssen sie Rücksicht auf politische Gestaltungsspielräume nehmen, um den gesetzgeberischen Willen so wenig wie möglich einzunehmen.

Bemerkenswert ist, dass es das Gericht kaum einmal allen recht machen kann. Würde in der *Kirchhof*-Ära häufig der *judicial self-restraint* vermisst¹³, wird nunmehr der Rückzug auf den weiten Gestaltungs- und Beurteilungsspielraum des Gesetzgebers beklagt¹⁴. Freilich hält sich das Bundesverfas-

8 Dagegen kommt es in Verfassungsbeschwerdeangelegenheiten nur in einem Bruchteil der Verfahren zu einer Entscheidung in der Sache. Seit Aufnahme der Tätigkeit des BVerfG liegt die durchschnittliche Erfolgsquote einer Verfassungsbeschwerde – mit gewissen Schwankungen – bei 2,5%. Das Nadelöhr ist die dem Verfassungsbeschwerdeverfahren in § 93a BVerfGG vorgeschaltete Annahme. In 2006 wurden 97% der Beschwerden gar nicht erst zur Entscheidung angenommen.

9 Zu § 32c EStG s. BFH v. 24. 2. 1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450; zur Erbschaftsteuer s. BFH v. 22. 5. 2002 – II R 61/99, BStBl. II 2002, 598 ff.

10 Noch zurückhaltender *H.-J. Papier*, DStR 2007, 973: Warnung vor der allzu blauäugigen Erwartung, das BVerfG werde mit seinen für eine grundlegende Strukturreform wenig geeigneten Möglichkeiten die Rolle des Ersatzgesetzgebers übernehmen.

11 *G. Sturm* in *M. Sachs* (Hrsg.), GG, 4. Aufl., 2007, Art. 93 Rz. 10.

12 *H.-J. Papier*, DStR 2007, 973, 976.

13 Siehe insbesondere das Sondervotum von *E.-W. Böckenförde* zum Vermögensteuerbeschluss, BVerfGE 93, 149, 151; verteidigt von *J. Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 18. Aufl., 2005, § 4 Rz. 220.

14 Z. B. zum § 32c EStG-Beschluss (Fn. 6) *M. Wendt*, FR 2006, 775.

sungsgericht auch in jüngeren Entscheidungen mit obiter dicta und Hinweisen an den Gesetzgeber keineswegs zurück.

Ein besonders prägnantes Beispiel bildet der Erbschaftsteuerbeschluss des 1. Senats vom 7. 11. 2006. Statt sich auf die Feststellung der Gleichheitssatzwidrigkeit der geltenden Rechtslage zu beschränken, ermuntert das Gericht den Gesetzgeber förmlich dazu, die gruppenspezifische Begünstigungspolitik fortzusetzen¹⁵, und zwar ohne die vom Bundesfinanzhof aufgeworfene Frage nach der Verhältnismäßigkeit¹⁶ derartiger Vergünstigungen zu beantworten¹⁷. Judicial self-restraint muss jedoch in beide Richtungen gehen. Das Gericht darf den gesetzgeberischen Willen nicht durch die verfassungsrechtliche Determinierung von Detailfragen zu stark einengen, sollte ihn aber auch nicht dazu auffordern, an die Grenzen der Begünstigungsspielräume zu gehen. In diesem Sinne ist von judicial self-restraint im Erbschaftsteuerbeschluss vom 7. 11. 2006 wenig zu spüren.

3. Steuer- und Verfassungsrecht im Wandel offener Staatlichkeit

Hintergrund dieses Vortrags ist die verschiedentlich geäußerte Wahrnehmung¹⁸ oder – je nach Perspektive – Befürchtung, das Bundesverfassungsgericht ziehe sich zurück und überlasse das Steuerrecht wieder sehr viel stärker der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers.

Man sollte nicht davor zurückscheuen, die Ursache hierfür beim Namen zu nennen: Der vermeintliche Wandel fällt zusammen mit dem Ausscheiden von *Paul Kirchhof*, in dessen Amtszeit eine einzigartige Häufung richtungsweisender, zum Teil spektakulärer Entscheidungen des zweiten Senats¹⁹ zu verzeichnen war. Dass diese Entscheidungspraxis nicht unverändert fortge-

15 BVerfG v. 7. 11. 2006 – 1 BvL 10/02, NJW 2007, 573, 575. Zugegebenermaßen war das Gericht in einer unglücklichen Situation. Der Gesetzgeber hatte sich, ohne den Richterspruch aus Karlsruhe abzuwarten, mit dem Entwurf eines Unternehmensnachfolgegesetzes (BR-Drucks. 220/07 v. 25. 10. 2006) in einer Weise positioniert, die eine Stellungnahme geradezu herausforderte. Das Gericht hat sich nicht bitten lassen.

16 BFH v. 22. 5. 2002 – II R 61/99, BStBl. II 2002, 598, 608.

17 *Roman Seer* hat die verfassungsgerichtliche Schützenhilfe für eine Fortsetzung erbschaftsteuerrechtlicher Schemenpolitik in die Nähe von Stammtischrhetorik gerückt und zu Recht in aller Schärfe gegeißelt, vgl. *R. Seer*, ZEV 2007, 101, 106 f.

18 *J. Wieland*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, Stbg. 2006, 573, 576; *U. Hutter*, Kein Halbtteilungsgrundsatz als Belastungsobergrenze bei der Einkommen- und Gewerbesteuer, NWB 2006, Fach 3, 4037, 4040.

19 Dagegen ist die Rechtsprechung des 1. Senats im selben Zeitraum – soweit überhaupt steuerrechtliche Verfahren in den Senat gelangt sind – unverändert restriktiv geblieben.

führt werden würde, war vorhersehbar, weil die *Paul Kirchhof* zuzuschreibenden Entscheidungen²⁰ stark von seinem freiheitsrechtlichen Steuerrechtlichkeitsansatz²¹ geprägt sind, ohne dass sich dieser allgemein hätte durchsetzen können. Schon stilistisch ist der Wandel wahrnehmbar. Zeichnete der 2. Senat unter *Paul Kirchhof* mit ausgreifender Sprache große Linien, sind die Entscheidungen heute häufig recht technisch; sie sind ausführlicher, in mancher Hinsicht genauer, wirken aber weniger mutig. Doch nicht nur hinsichtlich des Argumentationsdukts, sondern auch in Bezug auf die Bereitschaft, dem Gesetzgeber deutliche Grenzen zu setzen, scheint das Pendel umgeschlagen.

Freilich ist das Verfassungsrecht auch jenseits personaler Einflüsse durch große Richterpersönlichkeiten weniger statisch, als es Ewigkeitsgarantien vermuten lassen. Immer wieder haben sich in der Vergangenheit Phasen restriktiverer und großzügigerer Entscheidungspraxis abgewechselt²². Besonders gut lässt sich die Rechtsprechungsentwicklung verfolgen, wenn mehrfach zu einer Frage oder einem Themenkomplex entschieden wurde. Dies trifft etwa zu auf die Familienbesteuerung²³, die Abzugsfähigkeit von Parteispenden²⁴, die Besteuerung von Alterseinkünften²⁵, die Erbschaftsteuer²⁶,

-
- 20 Auflistung der Verfahren, in denen *Paul Kirchhof* Berichterstatte war: Pressemitteilung Nr. 126/99 vom 26. 11. 1999, www.bundesverfassungsgericht.de/pressemitteilungen/bvg126-99.html (Stand: 4. 10. 2007).
 - 21 Grundlegung *P. Kirchhof*, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL Bd. 39 (1981), 213; aktuell z. B. *P. Kirchhof*, Die freiheitsrechtliche Struktur der Steuerrechtsordnung, *StuW* 2006, 3.
 - 22 *H.-J. Pezzer* in *Festschrift für W. Zeidler*, 1987, 779f., hat eine Frühphase strenger Überprüfung, gefolgt von einer Phase der Betonung der gesetzgeberischen Gestaltungsspielräume ausgemacht, die wiederum ihr Ende in der Ära *Paul Kirchhof* findet.
 - 23 BVerfG v. 23. 11. 1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 (Kinderfreibetrag); BVerfG v. 11. 10. 1977 – 1 BvR 343/73, BVerfGE 47, 1 (Haushaltshilfe); BVerfG v. 3. 11. 1982 1 – BvR 620/78, BVerfGE 61, 319 (Halbfamilien); BVerfG v. 10. 11. 1998 – 2 BvR 1057/91 u. a., BVerfGE 99, 216; BVerfGE 99, 246; BVerfGE 99, 268; BVerfGE 99, 273 (Kindergeldbeschlüsse); BVerfG v. 16. 3. 2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 (zumutbare Belastung); Bewertung bis Ende der 1980er Jahre *H.-J. Pezzer*, Verfassungsrechtliche Perspektiven der Familienbesteuerung in *Festschrift für W. Zeidler*, 1987, 757ff.
 - 24 BVerfG v. 24. 6. 1958 – 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51 (1. Parteispendenurteil); BVerfG v. 24. 7. 1979 – 2 BvF 1/78, BVerfGE 52, 63 (2. Parteispendenurteil); BVerfG v. 15. 1. 1985 – 2 BvR 1163/82, BVerfGE 69, 92 (Spende Wählervereinigung).
 - 25 BVerfG v. 26. 3. 1980 – 1 BvR 121/76, BVerfGE 54, 11 (Alterseinkünfte I); BVerfG v. 24. 6. 1992 – 1 BvR 459/87, BVerfGE 86, 369 (Alterseinkünfte II); BVerfG v. 6. 3. 2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (Alterseinkünfte III).
 - 26 BVerfG v. 22. 6. 1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 (Erbschaftsteuer I); BVerfG v. 7. 11. 2006 – 1 BvL 10/02, *NJW* 2007, 573 (Erbschaftsteuer II).

die Existenz von Belastungsobergrenzen²⁷ oder die verfassungsrechtliche Zulässigkeit steuergesetzlicher Rückwirkungen²⁸.

Dass das Gericht nicht ewig gleiche Antworten geben kann, liegt im Wesen der Verfassungsrechtsprechung als schöpferischer Rechtsfindung²⁹. Das Verfassungsrecht muss Antwort auf immer neue Herausforderungen geben, muss den Wandel des rechtlichen Umfeldes und der tatsächlichen Rahmenbedingungen in sich aufnehmen. Dies schließt Verfassungsfortbildung notwendig ein³⁰. Dabei ist die größte Herausforderung heutiger Zeit die Positionierung des Verfassungsrechts unter der Bedingung offener Staatlichkeit³¹. Längst sind Europäisierung und Globalisierung die bestimmenden Kategorien der Steuerpolitik. Das Bundesverfassungsgericht hat nicht weniger als die Frage zu beantworten, ob das Grundgesetz der Anpassung an die Anforderungen des Wettbewerbs der Staaten Grenzen setzt³². Dies betrifft insbesondere die Frage, in welchem Umfang die Mobilität der Steuerquelle den hergebrachten Grundsatz der gleichmäßigen Verteilung der Steuerlasten nach Leistungsfähigkeit ablösen kann.

Dabei ist das BVerfG an seine eigenen Entscheidungen nur im Rahmen der zeitlich begrenzten Rechtskraft gebunden³³, andernfalls käme es zu einer Zeitversteinierung der Verfassungsrechtsprechung³⁴. Zwar erachtet das Gericht erneute Normenkontrollanträge nur dann als zulässig, wenn sich seit der früheren Entscheidung die tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse gewandelt haben³⁵ und sich das vorliegende Gericht erkennbar auf den Boden

27 BVerfG v. 22. 6. 1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (Vermögensteuer); BVerfG v. 18. 1. 2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (Belastungsobergrenzen).

28 Aus der Vielzahl der Entscheidungen: BVerfG v. 14. 11. 1961 – 2 BvR 345/60, BVerfGE 13, 215 (Lastenausgleich); BVerfG v. 19. 12. 1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261 (Körperschaftsteuer); BVerfG v. 14. 5. 1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 (Außensteuergesetz); BVerfG v. 3. 12. 1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 (Schiffsbeteiligungen).

29 BVerfG v. 14. 2. 1973 – 1 BvR 112/65, BVerfGE 34, 269, 287 f. (Soraya).

30 BVerfG v. 7. 5. 1953 – 1 BvL 104/52, BVerfGE 2, 380, 401 (Heimat); BVerfG v. 24. 3. 1987 – 1 BvR 147/86, BVerfGE 74, 297, 350 f. (Neue Medien); G. Sturm in M. Sachs (Hrsg.), GG, 4. Aufl., 2007, Art. 93 Rz. 5; C. Walter, AöR 125 (2000), 517, 531 ff.

31 S. W. Schön, Steuergesetzgebung zwischen Markt und Grundgesetz, StuW 2004, 62, 73: „Schicksalsfrage der deutschen Steuerrechtsordnung“.

32 Dazu in jüngerer Zeit U. Di Fabio, JZ 2007, 769 ff.; J. Wieland, Stbg. 2006, 573 ff.

33 Grundlegend M. Sachs, Die Bindung des BVerfG an seine Entscheidungen, 1977, S. 50 ff., 94 ff.

34 Schlaich/Korioth, Das BVerfG, 6. Aufl., 2004, Rz. 481.

35 Ob erneute Vorlagen auch auf einen Wandel der allgemeinen Rechtsauffassung gestützt werden können, ist bisher offen geblieben, s. BVerfG v. 30. 5. 1972 – 1 BvL 21/69 u. 18/71, BVerfGE 33, 199, 204. Verfassungsbeschwerden, in denen es

der Rechtsauffassung der früheren Entscheidung stellt³⁶. Angesichts der beträchtlichen Dynamik des Steuerrechts dürfte sich ein Wandel des normativen Umfelds aber zumeist mühelos darlegen lassen. Freilich hat uns der Disput zwischen 1. Senat und Niedersächsischem Finanzgericht um die Zulässigkeit der Gewerbesteuervorlage gelehrt, dass sich das Gericht zu einer erneuten Entscheidung nicht zwingen lässt. Es muss nur die Anforderungen an die Darlegung des eine neue Entscheidung erforderlich machenden Wandels hoch genug ansetzen³⁷.

Dass das Niedersächsische Finanzgericht nicht davor zurückgescheut ist, einen dritten Anlauf zu nehmen, ist eher ungewöhnlich. Denn die unterschiedlichen Phasen der Verfassungsrechtsprechung spiegeln sich wider in der finanzgerichtlichen Bereitschaft zur Anstrengung von Normenkontrollverfahren. Dies lässt sich etwa an der Vorlagepraxis zur Rückwirkung steuergesetzlicher Normen ablesen: Nachdem der Bundesfinanzhof Mitte der 1980er Jahre trotz einer glanzvollen Vorlage³⁸ zur rückwirkenden Anwendung des Außensteuerrechts beim Bundesverfassungsgericht mit seinem Plädoyer für eine sachgerechtere Dispositionsschutzdogmatik kein Gehör finden konnte³⁹, wurde die Vorlagetätigkeit zum Problemkreis rückwirkender Steuergesetzgebung eingestellt. Erst das von der Schiffsbeteiligungsentscheidung des 2. Senats vom 3. 12. 1997⁴⁰ ausgehende Signal eines Rechtsprechungswandels hat den Bundesfinanzhof ermutigt, das Thema wieder aufzugreifen, und dem Bundesverfassungsgericht – unterstützt durch die Finanzgerichte – in einer ganzen Reihe von Normenkontrollanträgen reiches Anschauungsmaterial zum Gesamtkomplex echter und unechter Rückwirkung zuzuspielen⁴¹.

darum geht, eine frühere Verfassungsrechtsprechung zu überprüfen und gegebenenfalls zu ändern, weil sie sich vor dem Hintergrund gewandelter wissenschaftlicher Erkenntnis als nicht mehr tragfähig erweist, nimmt das BVerfG jedoch an, vgl. BVerfG v. 30. 4. 1997 – 2 BvR 817/90 u. a., BVerfGE 96, 27, 38 ff., 41.

36 BVerfG v. 30. 5. 1972 – 1 BvL 21/69, BVerfGE 33, 199, 203 f.; BVerfG v. 12. 6. 1990 – 1 BvL 72/86, BVerfGE 82, 198, 205. Allerdings müsste eine Vorlage mit dem Ziel eine Änderung oder Fortentwicklung der Rechtsprechung zu erwirken, zulässig sein, soweit sie über genügend Rückhalt im Schrifttum verfügt.

37 Kritisch K. *Tipke*, FR 1999, 532 ff.; J. *Hey*, FR 2004, 876, 877 f.

38 BFH v. 3. 11. 1982 – I R 3/79, BStBl. II 1983, 259 ff.

39 BVerfG v. 14. 5. 1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 (Außensteuergesetz).

40 BVerfG v. 3. 12. 1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 (Schiffsbeteiligungen).

41 BFH v. 10. 11. 1999 – X R 60/95, BStBl. II 2000, 131 (BVerfG-Az.: 2 BvL 1/00) zu § 5 Abs. 4 i. V. m. § 52 Abs. 6 EStG (Verstoß des befristeten Passivierungsverbots für Jubiläumsrückstellungen gegen das Rückwirkungsverbot); FG Köln v. 25. 7. 2002 – 13 K 460/01, EFG 2002, 1236 zu § 23 EStG (BVerfG-Az.: 2 BvL 14/02); BFH v. 6. 11. 2002 – XI R 42/01, BStBl. II 2003, 257 zu § 39b Abs. 3 Satz 9 i. V. m. § 34 Abs. 1 EStG (BVerfG-Az.: 2 BvL 1/03); BFH v. 16. 12. 2003 – IX R 46/02, BStBl. II 2004, 284 zu § 23 EStG; FG Köln v. 24. 8. 2005 – 14 K 6187/04, www.fg-koeln.nrw.de/presse/

Im Folgenden will ich die Ausgangsfrage, ob das Bundesverfassungsgericht sich auf dem Rückzug befindet, anhand von vier Fragen – mit Schwerpunkt Ertragsbesteuerung – beleuchten:

1. Wie verhält es sich mit Belastungsob- und -untergrenzen?
2. Welche Bedeutung kommt dem Familienstand des Steuerpflichtigen zu?
3. Wie effektiv schützt der allgemeine Gleichheitssatz vor Abweichungen vom Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit?
4. Wie ist es um die Verteidigung der Rechtsstaatlichkeit des Steuerrechts bestellt?

II. Besteuerung und Eigentum: Vier Phasen

Die Bedeutung der Eigentumsgarantie für das Steuerrecht füllt nicht nur ganze Bibliotheken⁴², sie hat auch das Bundesverfassungsgericht von Beginn an beschäftigt und zu zahlreichen Richtungswechseln veranlasst. Bis heute lassen sich allein vier Phasen ausmachen:

Nachdem der Investitionshilfeschluss aus dem Jahr 1954⁴³ noch jegliche Bedeutung der Eigentumsfreiheit für staatlich auferlegte Geldleistungspflichten abgelehnt hatte, waren die folgenden Jahrzehnte von der – zu Recht als widersprüchlich kritisierten⁴⁴ – These beherrscht, der Schutzbereich sei erst dann eröffnet, wenn eine Steuer erdrosselnde bzw. substanzbeeinträchtigende Wirkung entfalte⁴⁵. Schutzbereichseröffnung und Rechts-

entschei/archiv_06/04k6187.htm (Stand: 4.10.2007) (BVerfG-Az.: 2 BvL 13/05); BFH v. 2. 8. 2006 – XI R 30/03, BStBl. II 2006, 895 und BFH v. 2. 8. 2006 – XI R 34/02, BStBl. II 2006, 887 zu § 34 Abs. 1 EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002; BFH v. 19. 4. 2007 – IV R 4/06, BFH/NV 2007, 1780 (BVerfG-Az: 1 BvL 5/07) zur rückwirkenden Anwendung von § 10a Abs. 4 GewStG i. d. F. des Jahressteuergesetzes 2007.

42 Süffisant zu dieser Clusterbildung K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., 2003, S. 441 f. mit Nachweisen des Schrifttums zum Halbteilungsgrundsatz, a. a. O., S. 437.

43 BVerfG v. 20. 7. 1954 – 1 BvR 459/52, BVerfGE 4, 7 [Investitionshilfe].

44 Z. B. K. H. Friauf, Eigentumsgarantie und Steuerrecht, DÖV 1980, 480, 484; J. Isensee, Vertrauensschutz für Steuervorteile in Festschrift für F. Klein, 1994, 611, 620; J. Eschenbach, Der verfassungsrechtliche Schutz des Eigentums, Berlin 1996, Köln 1994, S. 123.

45 Erstmals in BVerfG v. 29. 7. 1959 – 1 BvR 394/58, BVerfGE 10, 89, 116 (Erftverband); ferner BVerfG v. 24. 7. 1962 – 2 BvL 15/61, BVerfGE 14, 221, 241 f. (Fremdrentengesetz); BVerfG v. 24. 9. 1965 – 1 BvR 228/65, BVerfGE 19, 119, 128 f. (Ku-

verletzung fielen uno actu zusammen, freilich ohne dass das Gericht jemals eine substanzbeeinträchtigende Steuer hätte identifizieren können. Die Erdrosselungssteuer ist eine theoretische Figur geblieben. Der als „Eigentumswende“⁴⁴ gefeierte Halbteilungsbeschluss vom 22. 6. 1995⁴⁷ war folglich nicht deshalb so Aufsehen erregend, weil der 2. Senat ganz selbstverständlich von einem Eingriff in die Eigentümerfreiheit ausging, sondern weil mit der Postulierung einer Belastungsobergrenze auch die ungleich schwierigere Aufgabe bewältigt schien, dem Verhältnismäßigkeitsprinzip eine justitiable Grenze abzurufen. Indes, die Entscheidung war nicht wiederholbar. Zehn Jahre später ist der 2. Senat im Beschluss zu Obergrenzen für Einkommen- und Gewerbesteuer zurückgerudert.⁴⁸

Doch wo stehen wir jetzt? Während der 1. Senat nach wie vor bereits die Eröffnung des Schutzbereichs ablehnt⁴⁹, hält der 2. Senat daran fest, dass Einkommen- und Ertragsteuern als Inhalts- und Schrankenbestimmung stets an Art. 14 Abs. 1 GG zu messen sind: Der Steuerpflichtige muss zahlen, weil und soweit seine Leistungsfähigkeit durch den Erwerb von Eigentum erhöht ist. Dass die Zahlungspflicht für sich genommen dem Steuerpflichtigen die Wahl lässt, aus welchen Mitteln er den staatlichen Steueranspruch erfüllt, ändert nichts daran, dass das von Art. 14 GG geschützte Hinzuverworbene tatbestandlicher Anknüpfungspunkt der belastenden Rechtsfolge ist⁵⁰. Hieran lässt auch der Beschluss vom 18. 1. 2006 keinen Zweifel⁵¹.

Der Bestätigung einer auch nur annähernd bezifferbaren Belastungsobergrenze hat sich der 2. Senat dagegen im Beschluss von 2006 verweigert⁵². Dass der Halbteilungsgrundsatz nach der massiven Kritik der Interpretation des Wortes

ponsteuer); BVerfG v. 14. 5. 1968 – 2 BvL 18/63, BVerfGE 23, 288, 315 (Vermögensabgabe); BVerfG v. 7. 10. 1969 – 2 BvL 3/66, BVerfGE 27, 111, 131 (§ 17 EStG); BVerfG v. 8. 3. 1983 – 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, 312, 327 (Erbschaftsteuer); BVerfG v. 22. 3. 1983 – 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343, 368 (Rechtshilfevertrag); BVerfG v. 28. 11. 1984 – 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287, 310 (Pensionsrückstellung); BVerfG v. 3. 7. 1985 – 1 BvL 55/81, BVerfGE 70, 219, 230 (§ 11 MuSchG); BVerfG v. 31. 5. 1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214, 230 (§ 33a EStG).

46 W. Leisner, Steuer- und Eigentumswende – die Einheitswertbeschlüsse des Bundesverfassungsgerichts, NJW 1995, 2591.

47 BVerfG v. 22. 6. 1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (Vermögensteuer).

48 BVerfG v. 18. 1. 2006 – 2 BvR 2194/89, BVerfGE 115, 97.

49 BVerfG v. 8. 4. 1997 – 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267, 300 (LPG-Altschulden).

50 BVerfG v. 18. 1. 2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, 112.

51 Siehe U. di Fabio, JZ 2007, 749, 752.

52 Wohl eher der Gesichtswahrung dient die Begründung, der Halbteilungsgrundsatz könne nur für die „vermögensteuerspezifische Belastungssituation“ Geltung beanspruchen (BVerfG v. 18. 1. 2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, 108). Denn wenn bereits das Aufeinandertreffen einer Sollertrag- und einer Ertragsteuer einer Belastungsobergrenze zu unterwerfen ist, muss dies doch erst recht für die Kumulation zweier Ertragsteuern gelten. Hier bedarf es noch nicht

„zugleich“ nicht erneut aus Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG abgeleitet werden würde, war zu erwarten. Freilich hat sich der 2. Senat auch nicht aus dem überreichen literarischen Angebot alternativer Begründungslinien⁵³ bedient, sondern weist die Tarifgestaltung dem demokratischen Prozess zu. Anders als noch im Parteispendenurteil von 1958 folgert der Senat dabei aus Art. 3 Abs. 1 GG kein Gebot eines progressiven Tarifs⁵⁴. Der Gesetzgeber sei vielmehr frei, sich für einen linearen Steuersatz zu entscheiden⁵⁵. Im Rahmen einer progressiven Einkommensteuer werde die Höhe des Spitzensteuersatzes dann aber vor allem durch die Ausgabenpolitik determiniert.

Doch trotz der Betonung der demokratischen Gestaltungsspielräume hat der 2. Senat den *Grundsatz eigentumsschonender Besteuerung*⁵⁶ keineswegs vollständig aufgegeben. Aus Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG folge zwar keine Halbteilung, wohl aber das Gebot eines interessengerechten Ausgleichs zwischen Gemeinlast und privatem Nutzen⁵⁷. Nicht erst bei Erdrosselung soll Art. 14 GG verletzt sein, sondern wenn die *Zumutbarkeit der Belastung* überschritten wird. Vor dem Hintergrund der jüngsten massiven Angriffe gegen das Nettoprinzip ist es dienstvoll, dass das Gericht dabei auch die Abhängigkeit der Belastung von der Bemessungsgrundlage noch einmal herausstellt. Die Überschreitung der Zumutbarkeitsgrenze soll insbesondere „im internationalen Vergleich“ zur Vermeidung einer „bedrohlichen Sonderentwicklung“ festgestellt werden⁵⁸, wobei offen bleibt, wie sich der internationale Trend sinkender Ertragsteuersätze in eine Individualrechtsposition umwandeln soll.

einmal der Transformation von der Bemessungsgrundlage Vermögen in die Belastung eines fiktiven Sollertrags. Zweifelnd auch *H.-J. Pezzer*, DB 2006, 912.

- 53 S. etwa *R. Seer*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Gesamtbelastung von Unternehmen, DStJG Bd. 23 (2000), 87, 102 ff.; *J. Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 18. Aufl., 2005, § 4 Rz. 223: freiheitsrechtliches Übermaßverbot m. zahlr. Nachw. in Fn. 37.
- 54 BVerfG v. 24. 6. 1958 – 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51, 68 f.: Gleichheitssatz und Gerechtigkeit verlangen, dass „im Sinne der verhältnismäßigen Gleichheit der wirtschaftlich Leistungsfähigere einen höheren Prozentsatz seines Einkommens als Steuer zu zahlen hat als der wirtschaftlich Schwächere.“
- 55 BVerfG v. 18. 1. 2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, 117.
- 56 Dazu *J. Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 18. Aufl., 2005, § 4 Rz. 214 ff. m. zahlr. Nachw.
- 57 Interessanterweise greift das Gericht dabei nicht auf die im Schrifttum erörterte Begrenzungswirkung des Subsidiaritätsprinzips (insb. *R. Seer*, DStJG Bd. 23 [2000], 87, 103; *M. Jachmann*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, 1996, 26 f.; *dies.*, StuW 1996, 97, 103 f.; *H. Butzer*, StuW 1999, 227, 239 ff.) zurück, sondern auf Art. 106 Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 GG, dessen individualschützende Wirkung zweifelhaft ist (hierzu *W. Heun* in *Dreier* [Hrsg.], GG, 2000, Art. 106 Rz. 24; *M. Heintzen* in von Münch/Kunig [Hrsg.], GG, 5. Aufl., 2003, Art. 106 Rz. 37).
- 58 BVerfG v. 18. 1. 2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, 114.

Es entbehrt nicht einer gewissen Ironie, dass parallel zu der Kontroverse um die Existenz verfassungsrechtlicher Belastungsobergrenzen die Steuersätze der direkten Steuern massiv gesunken sind. Der Druck des internationalen Steuerwettbewerbs beschränkt die Ausnutzung der demokratischen Spielräume weit stärker als dies die Eigentumsgarantie vermag⁵⁹.

Dennoch ist die Debatte um die begrenzende Wirkung des Verhältnismäßigkeitsprinzips keine rein akademische. Denn die Steuerbelastung sinkt nicht insgesamt, sondern verlagert sich nur auf den Konsum. Damit gewinnt die bisher weitgehend ungeklärte Rolle der Freiheitsrechte für die Ausgestaltung der indirekten Steuern an Bedeutung. Aufgrund ihrer regressiven Wirkung beschneiden Verbrauchsteuern die Konsummöglichkeiten kleiner Einkommen stärker als die höherer Einkommen. Ein Jahrzehnt lang hat der Halbteilungsgrundsatz für eine Fixierung auf absolute Belastungsobergrenzen gesorgt. Doch das Verhältnismäßigkeitsprinzip muss gerade auch bei kleinen Einkommen und einer Durchschnittsbelastung⁶⁰ unterhalb von 50 Prozent zum Tragen kommen. Einkommen- und Umsatzsteuer müssen, jedenfalls soweit es um die Deckung eines Grundkonsumbedürfnisses geht, als Einheit bewertet werden⁶¹. Mit dem Verhältnismäßigkeitsprinzip ist es schwerlich vereinbar, wenn der Steuerpflichtige, sobald er die Grenze des steuerfreien Existenzminimums überschreitet⁶², in einer seine Konsumbedürfnisse massiv beschneidenden Weise zur Besteuerung herangezogen wird.

Insgesamt ist der 2. Senat mit seinem Beschluss vom 18. 1. 2006 zu einer – wie ich meine – dogmatisch überzeugenderen⁶³ Mittellage zurückgekehrt. *Paul Kirchhof* hatte im Vermögensteuerbeschluss des Jahres 1995 danach getrachtet, die „offene Flanke“ des Eigentumsschutzes zu schließen. Er hat damit ein verdienstvolles Signal gesetzt. Doch die Schwäche des Übermaß-

59 *J. Wieland*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, Stbg. 2006, 573, 575; *J. Lang*, Gleichheitsrechtliche Verwirklichung der Steuerrechtsordnung, StuW 2006, 22, 25.

60 Für ein Abstellen allein auf die Durchschnittsbelastung *R. Seer*, DStJG Bd. 23 (2000), 87, 124; *H. Feldmann*, StuW 1998, 114, 118. Unter dem Gesichtspunkt, dass die Nutzung der Eigentümerfreiheit im Sinne der Betätigung zusätzlicher Erwerbsmöglichkeiten durch den Grenzsteuersatz beeinflusst wird, ließe sich aber auch auf diese abstellen.

61 In diese Richtung auch *U. Di Fabio*, JZ 2007, 749, 753.

62 Bisher hat sich das Gericht auf den Standpunkt gestellt, die Umsatzsteuerbelastung sei ausreichend in den einkommensteuerrechtlichen Freibeträgen berücksichtigt s. Nichtannahmebeschluss BVerfG v. 23. 8. 1999 – 1 BvR 2164/98, NJW 1999, 3478 f.

63 Zustimmend *H.-J. Pezzer*, DB 2006, 912, 913; *H.-J. Kanzler*, FR 2006, 641 f.; *U. Sacksofsky*, NVwZ 2006, 661 f.; *R. Wernsmann*, NJW 2006, 1169 ff.; kritisch dagegen *W. Frenz*, GewArch. 2006, 282 ff.

verbots lässt sich aufgrund der Indifferenz des Verhältnismäßigkeitsprinzips gegenüber dem Steuereingriff nur sehr begrenzt überwinden⁶⁴. Die Eigentumsfreiheit wird damit auch in Zukunft wenig praktische Bedeutung erlangen, sondern nur als „äußerste Verteidigungslinie“ herangezogen werden können⁶⁵.

III. Eine Konstante: Steuerfreiheit des Existenzminimums und Schutz von Ehe und Familie

1. Besteuerungsuntergrenze: Pflicht zur Freistellung eines realitätsgerecht bemessenen Existenzminimums

Als sehr viel effektiver haben sich die Freiheitsrechte in der Begründung verfassungsrechtlicher Besteuerungsuntergrenzen erwiesen⁶⁶. Verstärkt werden sie dabei durch das Sozialstaatsprinzip und die Menschenwürdegarantie des Art. 1 Abs. 1 GG. Der Kernbestand der geschützten Freiheitsrechte ist verletzt, wenn dem Steuerpflichtigen nach Erfüllung seiner Einkommensteuerschuld nicht mehr das zur Bestreitung des notwendigen Lebensunterhalts Erforderliche verbleibt. Eine weitere Ableitung sieht das Bundesverfassungsgericht in Art. 3 Abs. 1 GG. Der Grundsatz der Steuergerechtigkeit verbietet den Zugriff auf das indisponible Einkommen⁶⁷. Die Garantie der Steuerfreiheit des Existenzminimums, in Verbindung mit Art. 6 GG des Familienexistenzminimums, gehört zu einer *der* Konstanten der Verfassungsrechtsprechung⁶⁸. Die Lehre vom indisponiblen Einkommen mit dem hieraus abgeleiteten subjektiven Nettoprinzip kann sich damit auf ein verlässliches verfassungsrechtliches Fundament gründen. Einschränkungen sind allenfalls unter dem Gesichtspunkt notwendiger – dann allerdings realitätsgerechter – Typisierung denkbar.

Die Garantie der Steuerfreiheit des Existenzminimums wird sich in Zukunft aber auch gegenüber Einschränkungen des objektiven Nettoprinzips bewähren müssen, weil die mit ihnen verbundene Sollbesteuerung

64 *U. Di Fabio*, JZ 2007, 749, 752.

65 *H.-J. Papier*, DStR 2007, 973, 975.

66 BVerfGE v. 25. 9. 1992 – 1 BvL 5/91, BVerfGE 87, 153, 169; vgl. *H.-J. Papier*, DStR 2007, 973, 974: Existenznotwendiges Erwerbseinkommen ist ausschließlich privatnützig, liegt also unter der Schwelle des „zugleich“ sozialgebundenen Ergebnisses eigener Leistung.

67 BVerfGE v. 22. 2. 1984 – 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214, 222 f. (zwangsläufiger Unterhaltsaufwand); BVerfGE v. 4. 10. 1984 – 1 BvR 789/79, BVerfGE 67, 291, 297.

68 BVerfGE v. 3. 11. 1982 – 1 BvR 670/78, BVerfGE 61, 319, 344; BVerfGE v. 29. 5. 1990 – 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 60 (steuerfreies Existenzminimum); BVerfGE v. 17. 10. 1984 – 1 BvR 527/80, BVerfGE 68, 143, 152 f.

nicht gewährleisten kann, dass dem Steuerpflichtigen genügend Einkommen für den Lebensunterhalt verbleibt. Der 11. Senat des BFH hat diesbezüglich ernsthafte Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung des § 2 Abs. 3 EStG 1999 geäußert⁶⁹. Ähnliche Probleme wirft die Streichung der Entfernungspauschale für Wege unterhalb von 21 Kilometern auf⁷⁰.

Bisher nicht entschieden hat das Bundesverfassungsgericht, ob auch die Abzugsfähigkeit existenzsichernder Vorsorgeaufwendungen, also nicht nur das aktuelle Existenzminimum, sondern auch der Schutz vor zukünftigen Existenzgefährdungen verfassungsrechtlich garantiert ist. Diese Frage stellt sich im Vorlagebeschluss des BFH zur Beschränkung des Sonderausgabenabzugs für Krankenversicherungsbeiträge insb. unter dem Gesichtspunkt der Krankenversicherungsbeiträge für unterhaltsberechtignte Kinder, die innerhalb der geltenden Höchstgrenzen des § 10 Abs. 3 EStG 1997 nicht zum Abzug gebracht werden können⁷¹.

2. Art. 6 Abs. 1 GG

Besonders wirkungsvoll hat sich in steuerrechtlichen Verfahren der besondere Gleichheitssatz des Art. 6 Abs. 1 GG erwiesen. Sobald es um den Schutz von Ehe und Familie geht, steigt die Erfolgsquote signifikant an. Das war – mit wenigen Ausnahmen⁷² – bereits vor *Paul Kirchhof* so und hat sich auch seit seinem Ausscheiden nicht erkennbar verändert⁷³. Gefestigt ist mittlerweile, dass existenzsichernder Unterhaltsaufwand für Kinder in realitätsgerechter Höhe leistungsfähigkeitsmindernd berücksichtigt werden muss. Mindestens bedingt dies eine Freistellung in Höhe des sozialhilfe-

69 BFH v. 6. 3. 2003 – XI B 7/02, BStBl. II 2003, 516 und XI B 76/02, BStBl. II 2003, 523.

70 BFH v. 10. 1. 2008 – VI R 27/07, DStR 2008, 188, VI.3 b) aa); *H.-J. Papier*, DStR 2007, 973, 976, das Ergebnis offen lassend.

71 BFH v. 14. 12. 2005 – X R 20/04, BStBl. II 2006, 312; dazu *J. Englisch*, NJW 2006, 1025 mit Hinweis auf BVerfG v. 8. 6. 1977 – 1 BvR 265/75, BVerfGE 45, 104, 134 f.: „kindbedingtes gesteigertes Vorsorgebedürfnis“.

72 BVerfG v. 23. 11. 1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 (Kinderfreibetrag); BVerfG v. 8. 6. 1977 – 1 BvR 265/75, BVerfGE 45, 104; BVerfG v. 11. 10. 1977 – 1 BvR 343/73, BVerfGE 47, 1 (Haushaltshilfe), wo das Gericht dem Gesetzgeber Gestaltungsfreiheit hinsichtlich der Art und Weise der Berücksichtigung kindbedingter Lasten zugebilligt hatte und ein verfassungsrechtliches Gebot eines Unterhaltsabzugs verneint hatte.

73 BVerfG v. 16. 3. 2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 (§ 33 Abs. 3 EStG); BVerfG v. 11. 1. 2005 – 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164 (verfassungskonforme Auslegung von § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG).

rechtlichen Existenzminimums⁷⁴. Ob sich auch das aus der *Kirchhof*-Ära stammende Gebot der Berücksichtigung nichtmonetären Betreuungs- und Erziehungsaufwandes⁷⁵ erneut aus Art. 6 GG wird ableiten lassen, ist indes fraglich, zumal es sich einkommensteuersystematisch um einen Fremdkörper handelt.

Eine interessante neue Entwicklung zeichnet sich auf der Ebene des objektiven Nettoprinzips ab. Während der Schutz von Ehe und Familie traditionell auf der Ebene des subjektiven Nettoprinzips angesiedelt war, hat der Beschluss zur doppelten Haushaltsführung vom 4. 12. 2002 mit der Unterscheidung zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung und „zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand“⁷⁶ Art. 6 GG zur Grenzziehung im Bereich gemischter Veranlassung herangezogen. Einerseits billigt das Gericht dem Gesetzgeber bei der Entscheidung, ob er gemischt veranlassten Aufwand zum Abzug zulassen will, weiten Gestaltungsspielraum zu⁷⁷, andererseits soll dieser aber durch den Schutz von Ehe und Familie beschränkt sein. Wohin diese neue Argumentationslinie führen wird, ist noch unklar⁷⁸.

Waren die Art. 6 Abs. 1 GG-Judikate bis Ende der 1990er Jahre in erster Linie gegen Benachteiligungen von Steuerpflichtigen mit Kindern gerichtet, reflektieren die Entscheidungen zur doppelten Haushaltsführung⁷⁹ ebenso wie zur Zweitwohnungsteuer für Eheleute⁸⁰ die gestiegenen Mobilitätsanforderungen der Arbeitswelt und ihre Auswirkungen auf die Vereinbarkeit von Ehe und Beruf. Damit einher zu gehen scheint auch ein Wandel des Verständnisses, wann das Steuerrecht die gebotene Neutralität gegenüber der Ausgestaltung der Ehe aufweist. Die Entscheidung zur doppelten Haushaltsführung postuliert einen verfassungsrechtlich gebotenen Schutz der Doppelverdienerehe⁸¹. Dies klingt in den Kindergeldbeschlüssen noch an-

74 BVerfG v. 10. 11. 1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, 259, Leitsatz 1b (Kinderexistenzminimum I); striktes Gebot der Steuerfreiheit nur hinsichtlich des sozialhilferechtlichen Existenzminimums auch *L. Osterloh* in M. Sachs (Hrsg.), GG, 4. Aufl., 2007, Art. 3 Rz. 158.

75 BVerfG v. 10. 11. 1998 – 2 BvR 1057/91, BVerfGE 99, 216, 231, 240.

76 BVerfG v. 4. 12. 2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27, 1. Leitsatz; in diese Richtung auch schon BVerfG v. 22. 2. 1984 – 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214, 223 (zwangsläufiger Unterhaltsaufwand).

77 BVerfG v. 4. 12. 2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27, 50.

78 S. insofern auch BFH Vorlagebeschluss zur Einschränkung der Entfernungspauschale, BFH v. 10. 1. 2008 – VI R 27/07, DStR 2008, 188 – VI. 4.

79 BVerfG v. 4. 12. 2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (Doppelte Haushaltsführung).

80 BVerfG v. 11. 10. 2005 – 1 BvR 1232/00, BVerfGE 114, 316 (Zweitwohnungsteuer Eheleute).

81 BVerfG v. 4. 12. 2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27, 53.

ders. Dort hatte das Gericht aus dem Neutralitätsanspruch ein Verbot der Unterscheidung zwischen Fremdbetreuung und Eigenbetreuung abgeleitet und war zu dem Schluss gekommen, dass statt des Abzugs der tatsächlichen Kosten der Fremdbetreuung beiderseits berufstätiger Eltern allen Eltern ein der Höhe nach eng begrenzter Abzug des nichtmonetären Erziehungs- und Betreuungsaufwandes zu gewähren sei⁸². Dass ein dergestalt begrenzter Abzug die Entscheidung zwischen Kindern und Berufstätigkeit verzerrt, liegt auf der Hand. Falls jemals die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Höchstgrenzen des in § 4f EStG halbherzig als Quasibetriebsausgabe zugelassenen Abzugs für Kinderbetreuungskosten ihren Weg vor das Bundesverfassungsgericht findet, dürfte sich zeigen, ob das Familienbild des Bundesverfassungsgerichts tatsächlich einem Wandel unterlegen hat. 1977 hatte das Gericht einen Anspruch beiderseits berufstätiger Eltern auf Anerkennung von Kinderbetreuungskosten noch nicht aus Art. 6 Abs. 1 GG ableiten können⁸³.

IV. Besteuerungsgleichheit

1. Art. 3 Abs. 1 GG als Magna Charta des Steuerrechts

Allen interpretatorischen Übungen an den Freiheitsrechten zum Trotz liegt – soweit nicht Art. 6 Abs. 1 GG einschlägig ist – das Schwergewicht der verfassungsgerichtlichen Überprüfung steuerrechtlicher Normen beim allgemeinen Gleichheitssatz. Öffentliche Lasten, insbesondere gegenleistungslos erhobene Steuern, gewinnen ihre freiheitsrechtliche Rechtfertigung in erster Linie durch ihre gleichmäßige Verteilung⁸⁴. Bereits in den ersten verfassungsgerichtlichen Entscheidungen zum Steuerrecht war der Grundsatz der Lastengleichheit das tragende Moment⁸⁵. Seither sind die gleichheitsrechtlichen Maßstäbe permanent fortentwickelt und in mancher Hinsicht präzisiert worden⁸⁶.

82 BVerfG v. 10. 11. 1998 – 2 BvR 1057/91, BVerfGE 99, 216, 233 f.

83 BVerfG v. 11. 10. 1977 – 1 BvR 343/73, BVerfGE 47, 1, 1. Leitsatz.

84 BVerfG v. 27. 6. 1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 268 f. (Zinsurteil).

85 Z. B. BVerfG v. 17. 1. 1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, 70 (Haushaltsbesteuerung) i. V. m. Art. 6 Abs. 1 GG; BVerfG v. 9. 3. 1960 – 1 BvL 16/57, BVerfGE 10, 372 (Grundsteuerbeihilfe). Historisch aufgearbeitet in BVerfG v. 27. 6. 1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 268 f.

86 So die zutreffende Einschätzung in BVerfG v. 9. 3. 2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, 112 (Spekulationsgewinn).

2. Rechtsanwendungsgleichheit und strukturelles Erhebungsdefizit

Als Rechtsanwendungsgleichheit stellt Art. 3 Abs. 1 GG sicher, dass die Steuerlast nicht nur auf dem Papier steht, sondern Gleichheit auch im tatsächlichen Belastungserfolg erreicht wird. Dieser 1991 im Zinsurteil⁸⁷ entwickelte Grundsatz ist in der Tipke-Klage vom 9. 3. 2004⁸⁸ bestätigt worden, wohlgermerkt nach dem Ausscheiden von *Paul Kirchhof*, dem der kongeniale Schluss vom strukturellen Erhebungsdefizit auf die Gleichheitswidrigkeit der materiellen Rechtslage zu verdanken ist.

Dass das Urteil zu den Spekulationsgewinnen weniger folgenreich war als die Zinsentscheidung, liegt vor allem daran, dass das Gericht, obzwar es zu der scharfen Sanktion der *ex tunc*-Nichtigkeit gegriffen hat⁸⁹, seinen Entscheidungsausspruch auf die Veranlagungszeiträume 1997 und 1998 beschränkt und den Gesetzgeber damit keinem unmittelbaren Anpassungsdruck ausgesetzt hatte⁹⁰. Anders als noch im Zinsurteil⁹¹ hat sich der 2. Senat zudem⁹² konkreten Schlussfolgerungen für die Ausgestaltung der Veräußerungsgewinnbesteuerung, insbesondere zur Möglichkeit der Einführung einer Abgeltungsteuer, enthalten.

3. Die Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips als materialer Gerechtigkeitsmaßstab

Für die Ausgestaltung des materiellen Steuerrechts leitet das Bundesverfassungsgericht aus Art. 3 Abs. 1 GG die bereichsspezifische Konkretisierung der horizontalen und vertikalen Steuergerechtigkeit⁹³ als Grundsatz

87 BVerfG v. 27. 6. 1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (Zinsurteil).

88 BVerfG v. 9. 3. 2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (Spekulationsgewinn). Dabei betont das Gericht mit Hinweis auf *B.-O. Bryde*, Die Effektivität von Recht als Rechtsproblem, 1993, 20f. und *R. Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, 527 ff., den Aspekt der Widersprüchlichkeit von materieller Norm und Erhebungsregel als Grund der Verfassungswidrigkeit.

89 BVerfG v. 9. 3. 2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, 137.

90 Kritisch gegenüber dem zurückhaltenden Entscheidungsausspruch *J. Hey*, DB 2004, 724, 726f.

91 Dort BVerfG v. 27. 6. 1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 282 (Zinsurteil).

92 Es findet sich allein ein knapper Hinweis auf die Möglichkeit der Erhebung von Quellensteuern, s. BVerfG v. 9. 3. 2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, 112 (Spekulationsgewinn).

93 BVerfG v. 16. 3. 2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268, 279 (Kinderbetreuungskosten). Dem zum Teil im Zusammenhang mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip genannten Gebot der Steuergerechtigkeit kommt allerdings keine eigenständige Bedeutung zu. Horizontale Steuergerechtigkeit ist verwirklicht, wenn Steuerpflichtige mit gleicher Leistungsfähigkeit gleich besteuert werden, vertikale Steuergerechtigkeit, wenn Steuerpflichtige mit höherer Leistungsfähigkeit höher besteuert werden als Steuerpflichtige mit geringerer Leistungsfähigkeit.

gleichmäßiger Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ab⁹⁴. Zwar soll das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht unmittelbar aus der Verfassung folgen, es ist aber Vergleichsmaßstab im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG. Damit beschränkt das Leistungsfähigkeitsprinzip die grundsätzliche Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, die Sachverhalte tatbestandlich zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft⁹⁵.

4. Freiheit bei der Auswahl der Steuerquellen – Bindung durch das Gebot der Folgerichtigkeit

Seit Ende der 1960er Jahre⁹⁶ differenziert das Gericht dabei in ständiger Rechtsprechung zwischen der Auswahl der Steuergegenstände und der sich anschließenden Ausgestaltung des Steuertatbestandes. Bei der Auswahl des Steuergegenstandes und der Bestimmung des Steuersatzes habe der Gesetzgeber einen weitreichenden Gestaltungsspielraum. Nach Regelung dieses Ausgangstatbestandes müsse die einmal getroffene Belastungsentscheidung jedoch folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden⁹⁷. Indem das Gericht die Auswahl der Steuerquelle als Vorfrage deklariert, ist sie der verfassungsrechtlichen Kontrolle allerdings nicht ganz

94 BVerfG v. 24. 1. 1961 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331, 338 (personenbezogene Kapitalgesellschaft); BVerfG v. 9. 7. 1969 – 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302, 310 (Veräußerungsgewinne); BVerfG v. 23. 11. 1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108, 118 f. (Kinderfreibetrag); BVerfG v. 3. 11. 1982 – 1 BvR 620/78, BVerfGE 61, 319, 343 f. (Halbfamilien); BVerfG v. 22. 2. 1984 – 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214, 223 (zwangsläufiger Unterhaltsaufwand); BVerfG v. 28. 11. 1984 – 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287, 310 (Pensionsrückstellung); BVerfG v. 10. 2. 1987 – 1 BvL 18/81, BVerfGE 74, 182, 199 (Einheitswerte I).

95 BVerfG v. 6. 3. 2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 125 (Alterseinkünfte III).

96 Vgl. BVerfG v. 13. 5. 1969 – 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1, 8 (Gewerbsteuer); BVerfG v. 9. 7. 1969 – 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302, 310 (Veräußerungsgewinne); BVerfG v. 8. 12. 1970 – 1 BvR 95/68, BVerfGE 29, 327, 335 (Schankerlaubnissteuer); BVerfG v. 1. 4. 1971 – 1 BvL 22/67, BVerfGE 31, 8, 25 (Vergnügungssteuer); BVerfG v. 19. 12. 1978 – 1 BvR 335/69, BVerfGE 50, 57, 77 (Nominalwertprinzip); BVerfG v. 27. 6. 1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 271 (Zinsurteil) und sehr deutlich BVerfG v. 17. 11. 1998 – 1 BvL 10/98, BStBl. II 1999, 509 zur Begründung der Zurückweisung der Vorlage des Nieders. FG zur Gewerbesteuer.

97 Grundlegend BVerfG v. 27. 6. 1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 271; seither BVerfG v. 22. 6. 1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 136 (Vermögensteuer); BVerfGE 93, 165, 172; BVerfG v. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 95 (§ 22 Nr. 3 EStG); BVerfG v. 11. 11. 1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, 290 (Zulage Ost); 101, 132, 138; 101, 151, 155; 105, 17, 47; BVerfG v. 6. 3. 2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 126 (Alterseinkünfte III); BVerfG v. 4. 12. 2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27, 47 (Doppelte Haushaltsführung); BVerfG v. 21. 6. 2006 – 2 BvL2/99, BVerfGE 116, 164, 180 (§ 32c EStG); BVerfG v. 7. 11. 2006 – 1 BvL 10/02, NJW 2007, 573, 574 (Erbchaftsteuer II).

entzogen. Die Entscheidung, die eine Steuerquelle zu erschließen, die andere nicht, muss auf sachgerechten Erwägungen finanzpolitischer, volkswirtschaftlicher, sozialpolitischer oder steuertechnischer Art beruhen⁹⁸. Trotzdem bleibt der Gesetzgeber weitgehend frei. Überprüft wird nur die Einhaltung äußerster Grenzen im Rahmen der Willkürformel⁹⁹. Auch in der Kirchhof-Ära ist die Dichotomie zwischen Auswahl- und Ausgestaltungsentscheidung nicht angetastet worden¹⁰⁰.

Eine tragfähige Begründung hat das Gericht trotz der anhaltenden Kritik¹⁰¹ nie gegeben, obwohl auf der Hand liegt, dass die ungleiche Ausschöpfung von wirtschaftliche Leistungsfähigkeit begründenden Steuerquellen Art. 3 Abs. 1 GG verletzen kann. Hinzu kommt, dass keineswegs feststeht, wann eine der Überprüfung weitgehend entzogene Entscheidung über die Ausschöpfung einer Steuerquelle vorliegt und wann der Gesetzgeber durch das Folgerichtigkeitsgebot gebunden ist. Während noch im 26. Band¹⁰² die unterschiedliche Erfassung der Veräußerungseinkünfte als eine Frage der Erschließung von Steuerquellen dem Bereich der Gestaltungsfreiheit zugewiesen wurde, nimmt das Gericht in jüngerer Zeit an, der Gesetzgeber bedürfe für einkunftsartenspezifische Sondervorschriften einer besonderen Rechtfertigung, weil das geltende Einkommensteuerrecht grundsätzlich von der Gleichwertigkeit sämtlicher Einkunftsarten ausgehe¹⁰³. Aus der historischen Aufteilung auf die sieben Einkunftsarten folge keine Abschwächung der Bindungswirkung des Gesetzgebers.

Die Verknüpfung des Prüfungsmaßstabs mit der einfachgesetzlichen Rechtslage birgt insofern eine erhebliche Unsicherheit, als es dem Gesetzgeber unbenommen scheint, eine neue Belastungsentscheidung zu postulieren und sich damit von den Ketten des Folgerichtigkeitsgebots zu befreien. Deutlich wird das Problem an der Einführung der Abgeltungsteuer, und zwar nicht nur hinsichtlich des Sondersteuersatzes, sondern insbesondere im Hinblick auf das auch bei Veranlagung eingreifende Verbot des Abzugs von Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. § 20 Abs. 9 Satz 1, 2. Halbsatz EStG i. d. F. des UntStRefG 2008). Im Rahmen der bisherigen Nettoein-

98 BVerfG v. 5. 2. 2002 – 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17, 46 (Sozialpfandbriefe).

99 Vgl. BVerfG v. 9. 7. 1969 – 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302, 310 (Veräußerungsgewinne).

100 Siehe z. B. BVerfG v. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 95 (§ 22 Nr. 3 EStG); BVerfG v. 11. 11. 1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, 289 (Zulage Ost).

101 S. insb. K. Tipke, StuW 2007, 201, 207 ff.

102 Vgl. BVerfG v. 9. 7. 1969 – 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302, 310, 312 (Veräußerungsgewinne).

103 BVerfG v. 21. 6. 2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 180 (§ 32c EStG).

kommensteuer wäre dies eine rechtfertigungsbedürftige Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips. Kann sich der Gesetzgeber nunmehr darauf berufen, dass er mit Einführung der Abgeltungsteuer eine neue Belastungsentscheidung zugunsten einer Bruttobesteuerung getroffen hat?

5. Rechtfertigung ungleicher Besteuerung

5.1 Willkürverbot oder neue Formel?

Das Gros der steuerrechtlichen Verfahren wird auf der Ebene der Rechtfertigung entschieden. Umso erstaunlicher ist, dass die Handhabung von Rechtfertigungsgründen durch das Bundesverfassungsgericht weit weniger reflektiert wird als die leidige Frage der Eröffnung des Schutzbereichs von Art. 14 GG. Der zur Anwendung gebrachte Rechtfertigungsmaßstab¹⁰⁴ ist nach wie vor weitgehend unklar. Reicht es aus, dass der Gesetzgeber einen nachvollziehbaren Grund für die Ungleichbehandlung angibt (Willkürkontrolle)? Oder ist zu prüfen, ob die Ungleichbehandlung im Hinblick auf den mit ihr verfolgten Zweck geeignet, erforderlich und angemessen ist (neue Formel)? Das Gericht lässt den Maßstab bewusst offen¹⁰⁵. Nicht nur schwankt die Rechtsprechung zwischen Willkürkontrolle und Verhältnismäßigkeitsprüfung¹⁰⁶, oft wird noch nicht einmal klar, welcher Maßstab zur Anwendung kommt oder es werden beide Maßstäbe vermischt. Richtigerweise müsste im Hinblick auf den mit der Steuerpflicht verbundenen Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG stets die Verhältnismäßigkeit der Ungleichbehandlung überprüft werden¹⁰⁷. Aber auch innerhalb des Folgerichtigkeitsgebots wird die Verhältnismäßigkeit selten schulmäßig durchgeprüft. Sprachlich variieren die Anforderungen zwischen lediglich „sachgerechten“

104 Allgemein zur Anwendung von Art. 3 GG durch das BVerfG *R. Herzog in Maunz/Dürig, GG, Anhang Art. 3.*

105 BVerfG v. 6. 3. 2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 110 (Alterseinkünfte III): Genauere Maßstäbe und Kriterien dafür, unter welchen Voraussetzungen im Einzelfall das Willkürverbot oder das Gebot verhältnismäßiger Gleichbehandlung durch den Gesetzgeber verletzt ist, sollen sich nicht abstrakt und allgemein, sondern nur bezogen auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsgebiete bestimmen lassen; ebenso BVerfG v. 4. 12. 2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 C. I. a (Doppelte Haushaltsführung). Dem ist zwar grundsätzlich zuzustimmen. Freilich ließe sich eine bereichsspezifische Festlegung für das Steuerrecht durchaus vornehmen: im Hinblick auf die stets durch den Besteuerungseingriff tangierten Freiheitsrechte, insb. Art. 14 Abs. 1 GG, muss grundsätzlich von der Anwendung der neuen Formel ausgegangen werden.

106 Zur dogmatischen Einordnung grundlegend *J. Englisch, Wettbewerbsgleichheit*, Kölner Habilitationsschrift 2007, 2. Kap.

107 *P. Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat*, 2000, 36f.; *J. Englisch, IFSt-Schrift* 432, 94; *ders.*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, Kölner Habilitationsschrift 2007.

Gründen¹⁰⁸ bzw. „vernünftigen, sich aus der Natur der Sache ergebenden oder sonstwie einleuchtenden Gründen“¹⁰⁹ und „besonderen sachlichen Gründen“¹¹⁰, jedoch ohne dass sich ein Einfluss auf die Prüflintensität nicht feststellen lässt. Mit der Forderung eines „hinreichenden“ sachlichen Grundes bringt das Gericht zum Ausdruck, dass Rechtfertigungsgründe und Ungleichbehandlung ins Verhältnis zu setzen sind¹¹¹. Dennoch bleiben die Prüfungsstufen der Erforderlichkeit und Angemessenheit der Ungleichbehandlung im Verhältnis zum verfolgten Zweck in der Regel aus¹¹².

Entgegen verbreiteter Interpretation hat sich der gleichheitsrechtliche Prüfungsmaßstab in den Entscheidungen der letzten Jahre allerdings nicht grundsätzlich abgeschwächt¹¹³. Lediglich im Bereich der Sozialzwecknormen scheint sich das Gericht – darauf wird noch einzugehen sein – stärker zurückzunehmen. Davon abgesehen, ist ein genereller Übergang zu einer bloßen Willkürkontrolle jedoch nicht feststellbar. Eine weitere Abschwächung der Prüflintensität würde der Kontrollfunktion des Bundesverfassungsgerichts auch nicht gerecht¹¹⁴. Judicial self-restraint kann nicht

108 Schon BVerfG v. 20. 7. 1954 – 1 BvR 459/52, BVerfGE 4, 7, 18 (Investitionshilfe); BVerfG v. 3. 12. 1958 – 1 BvR 488/57, BVerfGE 9, 3, 10; seither ständige Rspr.; aktuell BVerfG v. 21. 6. 2006 – 2 BvL2/99, BVerfGE 116, 164, 180 (§ 32c EStG).

109 BVerfG v. 6. 3. 2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 110 (Alterseinkünfte III); erstmals BVerfG v. 23. 10. 1951 – 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14, 52 (Neugliederung).

110 BVerfG v. 21. 6. 2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 180 (§ 32c EStG); BVerfG v. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 95; BVerfG v. 11. 11. 1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, 290 (Zulage Ost); BVerfG v. 6. 3. 2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 126 (Alterseinkünfte III); BVerfG v. 4. 12. 2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27, 47 (Doppelte Haushaltsführung). Lassen sich einzelne Ungleichbehandlungen nur durch unterschiedliche Gründe rechtfertigen, dürfen diese Gründe zueinander nicht in Widerspruch stehen, sondern müssen innerhalb eines vertretbaren gesetzgeberischen Konzepts aufeinander abgestimmt sein, vgl. BVerfG v. 21. 6. 2006 – 2 BvL2/99, BVerfGE 116, 164, 181 (§ 32c EStG).

111 BVerfG v. 21. 6. 2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 181 (§ 32c EStG).

112 Am nächsten kommt BVerfG v. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 97 (§ 22 Nr. 3 EStG) einer klassischen Verhältnismäßigkeitsprüfung, wenn das Gericht ausführt, der völlige Ausschluss der Verlustverrechnung sei auch im Hinblick auf das Ziel des Ausschlusses von Verlustverrechnungsgestaltungen unangemessen.

113 So aber *J. Wieland*, Stbg. 2006, 573, 576, der BVerfGE 116, 164 dahingehend interpretiert, dass der 2. Senat die Gebote der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und Folgerichtigkeit deutlich zurücknimmt: „Steuerrechtliche Regelungen werden nicht mehr wie vor einigen Jahren vom Bundesverfassungsgericht bevorzugt aus dem Grundgesetz abgeleitet, sondern dem demokratisch legitimierten politischen Prozess überlassen“.

114 A. A. *J. Wieland*, Stbg. 2006, 573, 576: „In einer parlamentarischen Demokratie sollte aber das Verfassungsrecht auch für das Steuerrecht nur einen Rahmen

bedeuten, dass man den Steuerpflichtigen gesetzgeberischer Beliebigkeit aussetzt, indem schlicht unterstellt wird, dass die vorgebrachten Gründe für eine Ungleichbehandlung hinreichend sind, die Ziele nicht auf schonendere Weise erreicht werden können.

5.2 Einzelne Rechtfertigungsgründe

5.2.1 Fiskalzwecke

Betrachtet man die einzelnen zur Verteidigung steuergesetzlicher Ungleichbehandlungen vorgebrachten Rechtfertigungsgründe, erweist sich die Rechtsprechung dahingehend als äußerst stabil, dass der staatliche Finanzbedarf oder eine defizitäre Haushaltslage nicht geeignet sind, Abweichungen von den steuerrechtlichen Grundentscheidungen zu legitimieren¹¹⁵.

Sehr wohl spielen die finanziellen Auswirkungen einer Entscheidung dagegen bei der Ausgestaltung der zeitlichen Entscheidungswirkungen eine Rolle. Pro-Futuro-Aussprüche sind in aller Regel weder ein Gebot der Gewaltenteilung noch des Vertrauensschutzes, sondern dienen dem staatlichen Budgetschutz¹¹⁶. Das Bundesverfassungsgericht urteilt also keineswegs frei von finanziellen Erwägungen.

5.2.2 Sozialzwecke: Weiter Gestaltungs- und Beurteilungsspielraum

Gegenüber der Verfolgung von Förder- und Lenkungszielen zeigt sich das Gericht dagegen traditionell großzügig. Der Steuergesetzgeber ist nicht gehindert, aus Gründen des Gemeinwohls Ausnahmen vom Grundsatz gleichmäßiger Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit anzuordnen¹¹⁷. Steuervergünstigungen werden seit jeher lediglich einer grobma-

ziehen und nicht den politischen Prozess des Ringens um die richtige Lösung überlagern. Das Verfassungsrecht gibt in diesem Sinne keine Lösungen vor, sondern setzt dem Bemühen des Parlaments um Lösungen nur Grenzen“. Noch deutlicher, ausschließlich für Überprüfung äußerster Willkürgrenzen: *H.-E. Kiehne*, Grundrechte und Steuerordnung in der Rechtsprechung des BVerfG, 2004, 8f., 16.

115 Vgl. BVerfG v. 17. 1. 1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, 80 (Haushaltsbesteuerung); BVerfG v. 29. 5. 1990 – 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 60, 89 (steuerfreies Existenzminimum); BVerfG v. 21. 6. 2006 – 2 BvL2/99, BVerfGE 116, 164, 182 (§ 32c EStG).

116 *K.-D. Drüen*, Haushaltsvorbehalt bei der Verwerfung verfassungswidriger Steuergesetze?, FR 1999, S. 289, 290f.

117 BVerfG v. 22. 6. 1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 147 (Vermögensteuer); BVerfG v. 11. 11. 1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, 296 (Zulage Ost); BVerfG v. 6. 3. 2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 112 (Alterseinkünfte III); *H. D. Jarass* in Jarass/Pieroth, GG, 8. Aufl., München 2006, Art. 3 Rz. 46.

schigen Überprüfung unterzogen¹¹⁸. Hieran hat sich über die Jahrzehnte wenig geändert.

Ob es volkswirtschaftlich sinnvoller ist, die Verbreitung von Immobilienanlagen durch den REIT, den Erwerb selbstbewohnter Eigenheime durch die Eigenheimzulage oder im Rahmen der Altersvorsorge zu begünstigen, lässt sich zwar diskutieren, ist aber in der Tat eine Frage politischer Prioritäten. Dass das Bundesverfassungsgericht in Fragen der Ausgestaltung der Wirtschaftsordnung durch den Gesetzgeber größtmögliche Zurückhaltung übt, ist zwingender Ausdruck des Gewaltenteilungsgrundsatzes und leuchtet unmittelbar ein, soweit es um die *Festlegung der Förderziele* geht. Weniger plausibel ist, dass sich das Gericht auch hinsichtlich der *Ausgestaltung der Fördertatbestände* zurücknimmt¹¹⁹. Statt Folgerichtigkeit der nachfolgenden Ausgestaltungsentscheidung zu fordern, soll nur eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Lebensverhältnisse die Verfassungswidrigkeit begründen. Das Gericht greift nur dann ein, wenn die Verschonung einzelner Gruppen ein „Mindestmaß an zweckgerechter Ausgestaltung des Vergünstigungstatbestands“ vermissen lässt. In der Regel sind dies – wie die Entscheidungen zur Rentenbesteuerung¹²⁰ oder zur Erbschaftsteuer¹²¹ zeigen – Fälle, in denen bereits die Begünstigungsabsicht unklar ist.

Sobald der Förderungs- und Lenkungszweck aber von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen ist, bedarf es nicht viel für eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung. Dem Gesetzgeber wird nicht nur hinsichtlich der wirtschaftspolitischen Diagnose und Prognose und der Wahl der Mittel ein weiter Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum eingeräumt. Auch in der Entscheidung darüber, welche Personen oder Unternehmen durch finanzielle Zuwendung oder Verschonung von der Besteuerung durch den Staat gefördert werden sollen, bindet das Gericht den Gesetzgeber nur durch das Willkürver-

118 Größere Gestaltungsfreiheit im Bereich der gewährenden Staatstätigkeit als im Bereich der Eingriffsverwaltung BVerfG v. 17. 1. 1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, 77 (Haushaltsbesteuerung); BVerfG v. 5. 4. 1960 – 1 BvL 31/57, BVerfGE 11, 50, 60; BVerfG v. 21. 2. 1961 – 1 BvL 29/57, BVerfGE 12, 151, 166 (Ehegattenfreibetrag); BVerfG v. 12. 2. 1964 – 1 BvL 12/62 BVerfGE 17, 210, 216 (Wohnungsbauprämie).

119 S. insofern auch die Kritik an der Ökosteuerentscheidung von R. Wernsmann, Viel Lärm um nichts? – Die Ökosteuer ist verfassungsgemäß, NVwZ 2004, 819, 820f.; E. Haas, Ist die sog. Ökosteuer verfassungsgemäß?, in Festschrift für R. Mußgnug, Heidelberg 2005, 205, 211 ff.

120 BVerfG v. 6. 3. 2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 112 (Alterseinkünfte III).

121 BVerfG v. 22. 6. 1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 (Erbschaftsteuer I); BVerfG v. 7. 11. 2006 – 1 BvL 10/02, NJW 2007, 573 (Erbschaftsteuer II).

bot¹²². Vor allem die Ökosteuer-Entscheidung vom 20. 4. 2004 zeigt, dass sich der Maßstab auch dann nicht verschärft, wenn es um die Rechtfertigung Art. 12 und 14 GG relevanter Wettbewerbsverzerrungen geht¹²³.

Nur wenige Entscheidungen fallen – aus meiner Sicht positiv – aus dem Rahmen. Hervorzuheben ist das – wiederum *Paul Kirchhof* zuzuschreibende – Zulage Ost¹²⁴-Judikat. Der 2. Senat monierte sowohl die Ausgestaltung der Begünstigung im Hinblick auf ihre tatbestandliche Bestimmtheit als auch, dass sie nur öffentlich Bediensteten gewährt wurde, obwohl private Arbeitnehmer sich in der gleichen Situation befinden und – ein legitimes Lenkungsinteresse unterstellt – ebenfalls eines Anreizes zur Aufnahme einer Beschäftigung in den neuen Bundesländern bedurft hätten¹²⁵. Ähnlich rigoros hat das Gericht auch hinsichtlich des personalen Zuschnitts der Umsatzsteuerbefreiung für ärztliche Leistungen in der sog. Schwarzwaldklinikentscheidung¹²⁶ geurteilt. So begrüßenswert es ist, dass sich das Bundesverfassungsgericht hier nicht von der gesetzgeberischen Begünstigungsrhetorik hat einlullen lassen, es handelt sich um Einzelfallentscheidungen¹²⁷, von denen sich das Gericht inzwischen leider wieder entfernt hat.

5.2.3 Vereinfachungszwecke: Grenzen der Typisierungskompetenz

Eine weitere Abschwächung des gleichheitsrechtlichen Prüfungsmaßstabs folgt aus der Typisierungs- und Pauschalierungskompetenz des Gesetzgebers. Es entspricht ständiger Rechtsprechung, dass der Gesetzgeber berechtigt ist,

-
- 122 BVerfG v. 12. 2. 1964 – 1 BvL 12/62, BVerfGE 17, 210, 216 (Wohnungsbauprämie); BVerfG v. 10. 4. 2004 – 1 BvR 905/02, BVerfGE 110, 274, 293 (Ökosteuer); BVerfG v. 25. 7. 2007 – 1 BvR 1031/07, BFH/NV 2007, Beilage 4, 441 (Biokraftstoffe).
 - 123 BVerfG v. 10. 4. 2004 – 1 BvR 905/02, BVerfGE 110, 274, 289 ff. (Ökosteuer) hat – im Hinblick auf die erheblichen Wettbewerbswirkungen – wenig nachvollziehbar die Berufung auf Art. 12 und 14 GG bereits für unzulässig erachtet.
 - 124 BVerfG v. 11. 11. 1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (Zulage Ost).
 - 125 In der Zulage Ost-Entscheidung Feststellung der Verfassungswidrigkeit u. a. wegen unsachgerechtem Ausschluss in privaten Arbeitsverhältnissen beschäftigter Arbeitnehmer, obwohl hier – den Lenkungszweck als legitim unterstellt – ein identisches Anreizbedürfnis bestand (BVerfG v. 11. 11. 1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, 297 (Zulage Ost)).
 - 126 BVerfG v. 10. 11. 1999 – 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151 (Schwarzwaldklinik), wo es allerdings nicht um die gesetzgeberische Entscheidung, sondern die Interpretation von § 4 Nr. 14 UStG durch den BFH ging.
 - 127 Die These vom weitgehenden Spielraum des Gesetzgebers bei der Ausgestaltung von Sozialzwecknormen findet sich in beiden Senaten, und zwar auch in Judikaten die während der Zugehörigkeit von Paul Kirchhof ergangen sind vgl. BVerfG v. 7. 11. 1995 – 2 BvR 413/88, BVerfGE 93, 319, 350 (Wasserpfeffrig): Sachbezogene Argumente stehen dem Gesetzgeber in weitem Umfang zu Gebote; ferner BVerfG v. 8. 6. 1988 – 2 BvL/85, BVerfGE 78, 249, 277 (Fehlbelegungsabgabe) und Nachweise in Fn. 122.

zur Ordnung von Massenerscheinungen typisierende und pauschalierende Regelungen zu treffen, ohne wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen¹²⁸. Er darf jedoch für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht einen Durchschnittsfall als Maßstab zugrunde legen¹²⁹. Zudem dürfen die Vorteile der Verwaltungsvereinfachung nicht außer Verhältnis zu der notwendig mit der Typisierung verbundenen Ungleichbehandlung stehen. Eine Ungleichbehandlung ist nur insofern zu tolerieren, als die durch sie eintretenden Härten oder Ungerechtigkeiten nur eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betreffen und der Verstoß gegen den Gleichheitssatz nicht sehr intensiv ist¹³⁰.

Im Ergebnis ist das Gericht jedoch recht großzügig. Fälle, in denen die Realitätsgerechtigkeit der Typisierung beanstandet wurde, betreffen vor allem die Festsetzung persönlicher Freibeträge und Abzüge¹³¹. Sie erklären sich aus der strikten Handhabung des Grundsatzes der Steuerfreiheit des Existenzminimums. Im Übrigen sind Entscheidungen, in denen das Bundesverfassungsgericht die Realitätsgerechtigkeit steuergesetzlicher Typisierungen verneint oder ihre vergrößernde Wirkung im Hinblick auf den Vereinfachungserfolg als unverhältnismäßig eingestuft hat, rar¹³².

In engem Zusammenhang mit der gesetzgeberischen Typisierungskompetenz steht die Frage nach den verfassungsrechtlichen Anforderungen an

128 Vgl. BVerfG v. 31. 5. 1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214, 226 f. m. w. N. (Existenzminimum); BVerfG v. 30. 5. 1990 – 1 BvL 2/83, BVerfGE 82, 126, 151 f.; BVerfG v. 8. 10. 1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348, 359 m. w. N. (Lohnsteuerkarte); BVerfG v. 10. 4. 1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1, 6 (Weihnachts- und Arbeitnehmerfreibetrag); BVerfG v. 11. 11. 1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, 290 (Zulage Ost); BVerfG v. 6. 3. 2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 127 (Alterseinkünfte III).

129 BVerfG v. 11. 1. 2005 – 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164, 180 f. (Familienleistungsausgleich – Sozialversicherungsbeiträge); BVerfG v. 10. 3. 2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268, 280 f. (Kinderbetreuungskosten – Zumutbarkeit).

130 Z. B. BVerfG v. 8. 2. 1983 – 1 BvL 28/79, BVerfGE 63, 119, 128.

131 BVerfG v. 22. 2. 1984 – 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214, 2. Leitsatz (zwangsläufiger Unterhaltsaufwand).

132 Weiter Typisierungsspielraum s. z. B. BVerfG v. 10. 4. 1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1, (Weihnachts- und Arbeitnehmerfreibetrag); BVerfG v. 7. 12. 1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297, 310 (häusliches Arbeitszimmer); anders BVerfG v. 8. 10. 1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348, 365 (Lohnsteuerkarte): Verfassungswidrigkeit der Differenzierung zwischen lohnsteuerpflichtigen Steuerpflichtigen und zur Einkommensteuer veranlagten vorauszahlungspflichtigen Steuerpflichtigen hinsichtlich der Eintragung von Absetzungen, da die erheblichen Abweichungen vom Gleichheitssatz nicht nur eine verhältnismäßig kleine Anzahl von Personen betrafen und nicht dargelegt werden konnte, dass eine schonendere Zwischenlösung aus sachlichen Gründen nicht möglich ist.

steuerrechtliche Missbrauchsvermeidungsvorschriften. Unzweifelhaft hat der Gesetzgeber ein legitimes Interesse, Steuerumgehungen zu verhindern¹³³. Fraglich ist in erster Linie, inwieweit er zu diesem Zweck typisieren darf. Zwar hat das Bundesverfassungsgericht in der Entscheidung zu § 22 Nr. 3 EStG Zielgenauigkeit der Maßnahme gefordert¹³⁴. Eine Vorschrift wie § 8c KStG dürfte die Anforderungen an eine hinreichend genaue tatbestandliche Vorzeichnung des gesetzgeberischen Missbrauchsvermeidungszwecks nicht erfüllen. Anders als der Europäische Gerichtshof mit seiner Forderung nach Einzelfallprüfung¹³⁵ dürfte das Bundesverfassungsgericht unter dem Aspekt notwendiger Vollzugsvereinfachung *unwiderlegliche* Vermutungen aber auch dann akzeptieren, wenn zugleich in gewissem Umfang nicht durch Missbrauch gekennzeichnete Fälle erfasst werden¹³⁶.

5.3 Zur Rolle des Steuerwettbewerbs in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Die größte Herausforderung stellt sich dem Bundesverfassungsgericht in der Bewertung der gesetzgeberischen Reaktion auf den internationalen und europäischen Steuerwettbewerb. Zum einen ist die Frage zu beantworten, ob eine Entlastung mobiler Einkommensquellen mit dem allgemeinen Gleichheitssatz vereinbar ist. Zum anderen geht es im europäischen Kontext darum, ob sich Verletzungen des objektiven Nettoprinzip durch Vorschriften, die sich gegen die Verlagerung von Steuersubstrat richten, damit rechtfertigen lassen, dass eine auf Auslandssachverhalte beschränkte Anwendung europarechtswidrig wäre¹³⁷.

133 Bei dessen Erreichung allerdings andere verfassungsrechtliche Wertentscheidungen – wie der Schutz von Ehe und Familie – zu berücksichtigen sind, vgl. BVerfG v. 15. 7. 1969 – 1 BvL 22/65, BVerfGE 26, 321, 326 (KVStG 1959).

134 BVerfG v. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 97, 99 (§ 22 Nr. 3 EStG).

135 EuGH v. 8. 7. 1999 – Rs. C-254/97, Slg. 1999, I-4809, Rz. 19 (Baxter); EuGH v. 17. 7. 1997 – Rs. C-28/95, Slg. 1997, I-4161, Rz. 41 ff. (Leur Bloem); EuGH v. 11. 3. 2004 – Rs. C-9/02, DStR 2004, 551, Rz. 59f. (Lasteyrie).

136 Einschränkungen können sich aber aus Art. 6 Abs. 1 GG ergeben vgl. BVerfG v. 12. 3. 1985 – 1 BvR 571/81, BVerfGE 69, 188 (Betriebsaufspaltung); BVerfG v. 7. 11. 1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34 (Oderkonto); einschränkend ebenfalls – allerdings in erster Linie im Hinblick auf Art. 6 Abs. 1 GG – BVerfG v. 10. 6. 1963 – 1 BvR 345/61, BVerfGE 16, 203, 210; BVerfG v. 6. 11. 1985 – 1 BvL 47/83, BVerfGE 71, 146, 157: Der Gesetzgeber könne weniger einschneidende Mittel der Missbrauchsbekämpfung wählen.

137 Ausführlich *J. Hey*, Erosion nationaler Besteuerungsprinzipien im Binnenmarkt? – zugleich zu den Rechtfertigungsgründen der „Europatauglichkeit“ und „Wettbewerbsfähigkeit“ des Steuersystems, *StuW* 2005, 317, 321 f.

Bereits im Zinsurteil von 1991 hatte der 2. Senat die gesamtwirtschaftlichen Zwänge offener Volkswirtschaften als Rechtfertigung differenzierender Besteuerung anerkannt. Zwar hielt das Gericht die Berufung auf gesamtwirtschaftliche Gründe nicht für geeignet, das bestehende Vollzugsdefizit zu rechtfertigen, wohl aber sei der Gesetzgeber von Verfassungen wegen nicht gehindert, die Besteuerung der Kapitaleinkünfte auf die besondere Mobilität von Kapitalvermögen auszurichten und dementsprechend zu differenzieren¹³⁸. 15 Jahre später ist die Frage der Wettbewerbsfähigkeit des Steuersystems im § 32c EStG-Beschluss als Rechtfertigungsgrund offen thematisiert¹³⁹, wenngleich nicht abschließend beantwortet. Der Senat konnte sich auf eine Kombination von Rechtfertigungsgründen zurückziehen. Nachdem er § 32c EStG i. d. F. des Standortsicherungsgesetzes v. 13. 9. 1993 in erster Linie als Vorschrift zur Kompensation der gewerbesteuerrechtlichen Zusatzbelastung gerechtfertigt hatte, ließ er – dort wo diese Rechtfertigung nicht ausreichte – die auf die Sicherung des Standorts Deutschland gerichteten wirtschaftspolitischen Förderungs- und Lenkungsziele hinzutreten. Ob diese Ziele auch für sich genommen hinreichend legitimierende Kraft entfalten können, hat der Senat ausdrücklich offen lassen¹⁴⁰.

Dass die Positionierung Deutschlands im internationalen Wettbewerb längst einen festen Platz im Arsenal bundesverfassungsgerichtlicher Argumentationstopoi einnimmt, zeigt die Ökosteuerentscheidung aus 2004 ebenso wie der bereits erwähnte Beschluss zur Existenz von Belastungsobergrenzen vom 18. 1. 2006. Die Befreiung besonders energieintensiver Branchen von der Stromsteuer sei zur Erhaltung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit dieser Branchen gerechtfertigt¹⁴¹. Bei der Beurteilung der Verhältnismäßigkeit der Höhe des steuerlichen Zugriffs sei auch die Situation im Ausland zu berücksichtigen¹⁴². Und bereits Ende der 1970er Jahre¹⁴³ hatte das Bundesverfassungsgericht die Förderung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen als Rechtfertigungsgrund für die Gewährung von Steuervergünstigungen anerkannt.

Das Gericht kann die Augen vor der wirtschafts- und steuerpolitischen Wirklichkeit nicht verschließen. Die Erhaltung der Wettbewerbsfähigkeit

138 BVerfG v. 27. 6. 1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 282 (Zinsurteil).

139 BVerfG v. 21. 6. 2006 – 2 BvL2/99, BVerfGE 116, 164, 184 (§ 32c EStG).

140 BVerfG v. 21. 6. 2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 191 (§ 32c EStG).

141 BVerfG v. 10. 4. 2004 – 1 BvR 905/02, BVerfGE 110, 274, 295 (Ökosteuer).

142 BVerfG v. 18. 1. 2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 81 (Belastungsobergrenzen).

143 BVerfG v. 19. 4. 1978 – 1 BvR 596/77, BVerfGE 48, 206, 226.

des Standorts ist ein Gemeinwohlziel von höchstem Rang¹⁴⁴. Freilich darf sich das Verfassungsrecht nicht völlig zurückziehen. Der Gesetzgeber mag bei der Wahl standortpolitischer Maßnahmen einen Gestaltungs- und Beurteilungsspielraum beanspruchen können, er ist aber nicht frei, standortpolitische Vergünstigungen mehr oder weniger beliebig auszuteilen¹⁴⁵. Inwieweit sich das Bundesverfassungsgericht der Aufgabe stellen wird, den Gesetzgeber an seine verfassungsrechtliche Optimierungspflicht zu erinnern, ist aus meiner Sicht noch nicht abschließend erkennbar. Der § 32c EStG-Beschluss lässt eigentlich nur erkennen, dass das Gericht das Problem erkannt, bisher aber kein Konzept hat. Es wird sich in Zukunft insbesondere dahingehend positionieren müssen, ob es in Vergünstigungen für mobiles Kapitaleinkommen Sozialzwecknormen sieht, die als punktuelle Durchbrechungen des Prinzips der Gleichwertigkeit der Einkunftsarten gerechtfertigt werden müssen, oder ob es sich der Optimalsteuertheorie als Grundlage einer konsumbasierten Einkommensteuer zuwendet. Die Konsumsteuertheorie, in der die Steuerbefreiung von Kapitaleinkommen nicht rechtfertigungsbedürftige Ausnahme, sondern Ausdruck richtiger Besteuerung ist, könnte einen willkommenen Ausweg aus dem Rechtfertigungsdilemma bieten. Indes hat das Bundesverfassungsgericht – ökonomischer Theorie ohnehin eher fern – diesen Weg bisher nicht beschritten, ja noch nicht einmal erkennen lassen, ob es den lebenszeitlichen Ansatz der Konsumsteuertheorie überhaupt zur Kenntnis genommen hat¹⁴⁶. Es wird ihn möglicherweise auch nicht beschreiten, weil die Verwirklichung von Gleichheit in der Zeit mit dem der Konsumsteuertheorie zugrunde liegenden Lebenszeinkommenskonzept nur schwer vereinbar ist¹⁴⁷.

144 Ebenso *J. Lang*, Die gleichheitsrechtliche Verwirklichung der Steuerrechtsordnung, *StuW* 2006, 22, 28: „existentiellen Rahmenbedingungen einer Volkswirtschaft“.

145 Gleichfalls *W. Schön*, Steuergesetzgebung zwischen Markt und Grundgesetz, *StuW* 2004, 62, 74; *J. Lang*, Die gleichheitsrechtliche Verwirklichung der Steuerrechtsordnung, *StuW* 2006, 22, 28, der fordert, nicht allein nach der *Geeignetheit* der Ungleichbehandlung für die Wettbewerbsfähigkeit des Steuersystems zu fragen, sondern nach der *Erforderlichkeit* der Ungleichbehandlung. Es müsse die Besteuerungsform gefunden werden, die Wettbewerbsfähigkeit herstellt und die zudem den Gleichheitssatz geringstmöglich verletzt.

146 Anlass hierzu hätte die Rentensteuerentscheidung gegeben, s. die diesbezügliche Kritik von *Chr. Dorenkamp*, Das BVerfG-Urteil zur Rentenbesteuerung und Pensionsbesteuerung, *DStZ* 2002, 668, 671, 673f.

147 S. *Chr. Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, 2005, 117 ff.

6. Steuerrechtliche Konkretisierungen des allgemeinen Gleichheitssatzes

6.1 Synthetische versus schedulare Besteuerung

Die Frage der Zulässigkeit standortpolitischer Maßnahmen ist eng verknüpft mit dem Schicksal der synthetischen Einkommensteuer. Wird das Verfassungsgericht den Weg in die Schemensteuer ebnen¹⁴⁸? Nachdem das Bundesverfassungsgericht noch Ende der 1960er Jahre an der Ungleichbehandlung einzelner Einkunftsarten keinen Anstoß nahm¹⁴⁹, entspricht es mittlerweile ständiger Rechtsprechung beider Senate, dass dem Einkommensteuergesetz trotz § 2 Abs. 1 EStG der Grundsatz der Gleichwertigkeit der Einkunftsarten zugrunde liegt. Der Beschluss zu § 32c EStG macht unmissverständlich deutlich¹⁵⁰, dass der Gesetzgeber, „wählt er im Sinne einer Schemensteuer für verschiedene Arten von Einkünften unterschiedliche Tarifverläufe“, hierfür „besondere Rechtfertigungsgründe“ vorweisen muss¹⁵¹. Allein die systematische Unterscheidung zwischen verschiedenen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 EStG) genügt dafür nicht. Für Sondertarife gelten keine geringeren Rechtfertigungsanforderungen als für Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips.

Da das Bundesverfassungsgericht seine Auffassung von der Gleichwertigkeit aller Einkunftsarten unmittelbar als Gebot horizontaler Steuergerechtigkeit mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip begründet, dürfte wohl auch der Übergang zu einer echten dualen Einkommensteuer mit systematischer Unterscheidung zwischen Arbeits- und Kapitaleinkommen diesen Rechtfertigungsanforderungen unterworfen sein. Eine neue, dem Gleichheitssatz

148 So H.-J. Kanzlers Bewertung des § 32c-Beschlusses, s. NWB 2006, Fach 3, 14189, 14198.

149 BVerfG v. 9. 7. 1969 – 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302: Die Steuerfreiheit privater Veräußerungsgewinne wurde gleichheitsrechtlich der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers zugeordnet, weshalb sie keiner besonderen Rechtfertigung bedürfe.

150 BVerfG v. 21. 6. 2006 – 2 BvL2/99, BVerfGE 116, 164, 180 (§ 32c EStG).

151 Zuvor noch recht vage BVerfG v. 8. 10. 1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348, 363 f. (Lohnsteuerkarte); deutlicher BVerfG v. 10. 4. 1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1, 6 (Weihnachts- und Arbeitnehmerfreibetrag); BVerfG v. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 95 (§ 22 Nr. 3 EStG); BVerfG v. 6. 3. 2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 126 (Alterseinkünfte III): „Speziell zu dem Bereich des Belastungsvergleichs im Verhältnis unterschiedlicher Einkunftsarten zueinander ist in der neueren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts geklärt, dass jedenfalls die systematische Unterscheidung der Einkunftsarten durch den Gesetzgeber allein eine Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen kann“.

entzogene Belastungsentscheidung lässt sich ausgehend von dieser Argumentation nicht begründen¹⁵².

Doch so vielversprechend der 2. Senat in die Überprüfung von § 32c EStG gestartet war, so großzügig war er in der Anerkennung der vom Gesetzgeber vorgebrachten Rechtfertigungsgründe¹⁵³. Damit entspricht die Entscheidung zu § 32c EStG dem Muster neuerer Entscheidungen, die Erfüllung der zunächst postulierten hohen Anforderungen nur kursorisch zu prüfen. Optimallösungen werden dem Gesetzgeber nicht abverlangt.

Auch der Erbschaftsteuerbeschluss vom 7. 11. 2006 lässt erkennen, dass eine einzelne Vermögensarten begünstigende schedule Ausgestaltung der Erbschaftsteuer zwar der Rechtfertigung bedarf, diese aber mit dem Hinweis etwa auf lenkungspolitische Zielsetzungen verhältnismäßig einfach zu erzielen ist. Der Erbschaftsteuerbeschluss mag zwar einen wichtigen Beitrag zur Transparenz steuerlicher Begünstigungen leisten¹⁵⁴, er zwingt den Gesetzgeber aber nicht dazu, über die Erforderlichkeit der durch vermögensartenspezifische Steuervergünstigungen begründeten Ungleichbehandlungen Rechenschaft abzulegen.

6.2 Nettoprinzip

Ebenso wie das Prinzip der Gleichwertigkeit der Einkunftsarten gehört auch das objektive Nettoprinzip mittlerweile zum gesicherten Bestand folgerichtiger Ausgestaltung des Einkommensteuerrechts¹⁵⁵. In deutlicher Abkehr der bis in die 1970er Jahre praktizierten Rechtsprechung¹⁵⁶

152 So aber Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2003/04, 349 und andeutungsweise *U. di Fabio*, JZ 2007, 749, 753, dann aber wieder einschränkend a. a. O., 755; a. A. *J. Englisch*, Die Duale Einkommensteuer – Reformmodell für Deutschland, IFSt-Schrift Nr. 432, 95 ff.

153 S. auch die Kritik von *M. Wendt*, FR 2006, 775: Mit der Forderung nach „besonderen“ Rechtfertigungsanforderungen für die Legitimation einer Schemulensteuer sei es nicht weit her, wenn ein vager Hinweis auf den Standortwettbewerb reiche.

154 *H.-J. Papier*, DStR 2007, 973, 976.

155 Aus ökonomischer Sicht Gebot der Produkteffizienz, vgl. *S. Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 5. Aufl., München 2007, 163, 166.

156 BVerfG v. 7. 11. 1972 – 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103 (Aufsichtsratsvergütung): Kein Nettoprinzip im „strengen“ Sinne in Einkommen- und Körperschaftsteuer. Die Gesetzeslage spreche dagegen, dass der Gesamtheit der gesetzlichen Regelung über die Einkommensermittlung das Nettoprinzip als vom Gesetzgeber statuierte Sachgesetzlichkeit zugrunde liege. Ob dies bei finanzwissenschaftlicher Betrachtung der Fall ist oder steuerpolitisch erwünscht wäre, könne offenbleiben, da es nur auf die jeweilige rechtliche Ausgestaltung ankomme. Bei rechtlicher Betrachtung stünden die allgemeine Definition der

folgt das Gericht heute aus dem Umstand, dass der Gesetzgeber die maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit nach dem objektiven und subjektiven Nettoprinzip bemisst, ein besonderes Rechtfertigungsbedürfnis jeder Abweichung¹⁵⁷. Dies lässt hoffen, dass das Bundesverfassungsgericht den jüngsten Einschnitten beim Abzug von Erwerbsaufwendungen (z. B. Einschränkung der Entfernungspauschale, Zinsschranke und Untergang von Verlustvorträgen bei Anteilseignerwechsel) Einhalt gebieten wird¹⁵⁸.

Bemerkenswert ist allerdings, dass das Gericht einer eindeutigen Festlegung hinsichtlich des Stellenwertes des Nettoprinzips bisher stets ausgewichen ist¹⁵⁹. Offen gelassen hat es insbesondere, ob das Nettoprinzip – wie überwiegend im Schrifttum vertreten¹⁶⁰ – unmittelbar aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip und damit aus dem Gebot der Steuergerechtigkeit folgt, oder ob es sich lediglich um eine einfachgesetzliche Konkretisierung handelt¹⁶¹.

Erheblichen Gestaltungsspielraum misst das Gericht dem Gesetzgeber zudem im Bereich gemischter Aufwendungen zu. Der Gleichheitssatz fordere nicht, dass der Gesetzgeber stets den gewillkürten tatsächlichen Aufwand berücksichtigt, vielmehr könne es auch genügen, dass er für be-

Betriebsausgaben und Werbungskosten und die speziellen Vorschriften nicht im Verhältnis von Regel und Ausnahme, sie ergeben vielmehr als gleichwertige Normen selbst eine einheitliche Regelung. In Fällen dieser Art könne der allgemeinen Vorschrift nicht die Funktion einer Sachgesetzlichkeit mit der behaupteten Folge der Selbstbindung des Gesetzgebers beigemessen werden.

- 157 BVerfG v. 4. 12. 2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27, 48 (doppelte Haushaltsführung).
- 158 Siehe etwa die fundamentale Kritik von *K. Tipke*, Das Nettoprinzip – Angriff und Abwehr, dargestellt am Beispiel des Werkstorprinzips, BB 2007, 1525; *J. Lang*, Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht, StW 2007, 3.
- 159 S. BVerfG v. 23. 1. 1990 – 1 BvL 4/87, BVerfGE 81, 228, 237 (Geldbußen); BVerfG v. 7. 12. 1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297, 310 (häusliches Arbeitszimmer); BVerfG v. 4. 12. 2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27, 48 (doppelte Haushaltsführung).
- 160 Vgl. *J. Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 18. Aufl., Köln 2005, § 4 Rz. 14, 17; § 9 Rz. 54f.; *C. Schlotter*, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, 2005, 223; *W. Schön*, FR 2001, 381, 382f.; *J. Schulze-Osterloh*, DStJG Bd. 23 (2000), 67, 69.
- 161 Diese Frage könnte im Hinblick auf den Werbungkostenausschluss im Rahmen der Abgeltungssteuer Bedeutung erlangen, wenn man sich auf den Standpunkt stellt, hiermit habe der Gesetzgeber sich in einem Teilbereich für eine Bruttobesteuerung entschieden, weshalb der Ausschluss des Abzugs der tatsächlich entstandenen Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. § 20 Abs. 9 Satz 1, 2. Halbsatz EStG 2009) kein Verstoß, sondern ganz im Gegenteil geradezu Ausdruck der Folgerichtigkeit der Belastungsentscheidung sei.

stimmte Arten von Aufwendungen nur den Abzug eines in realitätsgerechter Höhe typisierten Betrages gestattet¹⁶². Dies soll insbesondere dann gelten, wenn die Erwerbsaufwendungen die Kosten der allgemeinen Lebensführung i. S. des § 12 EStG berühren und der Gesetzgeber vermittelt der Typisierung Ermittlungen in der Privatsphäre des Steuerpflichtigen vermeiden will. Einschränkungen hat das Gericht bisher allenfalls unter dem Gesichtspunkt von Art. 6 Abs. 1 GG bejaht¹⁶³.

Deshalb ist außer im Fall pendelnder Ehegatten auch der Ausgang des vom Niedersächsischen Finanzgericht und vom Bundesfinanzhof angestrebten Normenkontrollverfahrens zur Einschränkung der Entfernungspauschale¹⁶⁴ keineswegs gesichert. Im 27. Band hielt das Gericht – allerdings in einer Zeit, als das Nettoprinzip nicht seinen heutigen Stellenwert hatte – die Herabsetzung der damaligen Kilometerpauschale von 0,50 auf 0,36 DM ohne weiteres als durch das verkehrspolitische Anliegen für gerechtfertigt¹⁶⁵. Freilich dürfte es dem Gesetzgeber schwer fallen, ein widerspruchsfreies verkehrspolitisches Ziel für die Streichung der Entfernungspauschale für die ersten 20 Kilometer darzulegen.

Ebenso wenig lässt sich prognostizieren, wie das Gericht die Einschränkung des objektiven Nettoprinzips durch die Mindestbesteuerung einordnen wird. Einerseits rechtfertigt das Ziel der Haushaltsentlastung keine Durchbrechungen des Nettoprinzips, andererseits hat das Gericht den Inhalt des objektiven Nettoprinzips in zeitlicher Hinsicht bisher nicht konkretisiert. Insbesondere ist seine Haltung zum materiellen Gehalt des Jährlichkeitsprinzips bisher unklar. Es mag sich also auf den Standpunkt stellen, dass eine bloße Streckung von Verlustvorträgen keiner Rechtfertigung bedarf¹⁶⁶, zumal dann, wenn sie nicht auf einzelne Einkunftsarten begrenzt ist.

162 S. BVerfG v. 23. 1. 1990 – 1 BvL 4/87, BVerfGE 81, 228, 237 (Geldbußen); BVerfG v. 10. 4. 1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1, 9 (Weihnachts- und Arbeitnehmerfreibetrag); BVerfG v. 7. 9. 1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297, 310 (häusliches Arbeitszimmer).

163 BVerfG v. 4. 12. 2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (doppelte Haushaltsführung).

164 Vorlagebeschluss FG Niedersachsen v. 27. 2. 2007 – 8 K 549106, EFG 2007, 690; BFH v. 10. 1. 2008 – VI R 27/07, DStR 2008, 188.

165 BVerfG v. 2. 10. 1969 – 1 BvL 12/68, BVerfGE 27, 58, 66, wo allerdings bereits unklar war, ob es sich um eine – auch aus rein haushalterischen Gründen – kürzbare Steuervergünstigung handelt.

166 In diese Richtung BFH v. 9. 5. 2001 – XI B 151/00, BStBl. II 2001, 552, 554; BFH v. 6. 3. 2003 – XI B 7/02, BStBl. II 2003, 516, 517; BFH v. 6. 3. 2003 – XI B 76/02, BStBl. II 2003, 523, 524.

6.3 Verfassungsrechtliche Maßstäbe der Unternehmensbesteuerung

Weitgehend im Dunklen liegen die verfassungsrechtlichen Maßstäbe der Unternehmensbesteuerung. Dies liegt in erster Linie an der Abstinenz des Bundesverfassungsgerichts¹⁶⁷, zu unternehmensteuerrechtlichen Fragen Stellung zu nehmen. Während das verfassungsrechtliche Terrain des Existenzminimums und der Familienbesteuerung gut bestellt ist, erfährt der Gesetzgeber für die Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung wenig Anleitung. An diesen Defiziten hat auch die *Kirchhof*-Ära wenig geändert. Anders als der Europäische Gerichtshof, der auch vor kompliziertesten Normen des Unternehmenssteuerrechts nicht zurückschreckt, entscheidet das Bundesverfassungsgericht vornehmlich über tatbestandlich einfach gelagerte Fälle. Verfassungsbeschwerden zum Unternehmenssteuerrecht mögen große finanzielle Auswirkungen haben, dies besagt aber nicht, dass sie die Hürde der Annahme nehmen. Je komplexer der zugrunde liegende Sachverhalt und je kleiner die betroffene Gruppe, desto eher lässt sich die grundsätzliche Bedeutung (§ 93a BVerfGG) verneinen. Dies macht es nur schwer vorstellbar, dass sich das Gericht mit der Verfassungsmäßigkeit etwa der Zinsschranke oder der Besteuerung von Funktionsverlagerungen befassen wird.

Soweit sich das Gericht geäußert hat, betont es die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers. Zuletzt hat es sich im Beschluss zu § 32c EStG vom 21. 6. 2006 ausdrücklich gegen ein verfassungsrechtliches Gebot der Rechtsformneutralität für den Bereich der Ertragsteuern ausgesprochen¹⁶⁸. Vielmehr stehe es dem Gesetzgeber frei, an zivilrechtliche Unterschiede anzuknüpfen. Zuvor war spekuliert worden, ob sich die sog. Schwarzwaldklinik-Entscheidung¹⁶⁹, in der ein Gebot der Rechtsformneutralität für die Umsatzsteuer aufgestellt worden war, auf die Ertragsteuern übertragen lasse¹⁷⁰. Dies hat der § 32 c EStG-Beschluss jedoch zu Recht aufgrund der unterschiedlichen Systematik verneint. Insofern kann dem zweiten Senat nicht der Vorwurf eines Rückschritts gemacht werden. Doch ist das Gericht letztlich nicht

167 J. Schulze-Osterloh, Das BVerfG und die Unternehmensbesteuerung, in Festschrift für A. Raupach, Köln 2006, 531, bescheinigt dem Bundesverfassungsgericht eine „auffallende Zurückhaltung“ gegenüber unternehmenssteuerrechtlichen Normen.

168 BVerfG v. 21. 6. 2006 – 2 BvL2/99, BVerfGE 116, 164 (§ 32c EStG); zuvor BVerfG v. 18. 6. 1975 – 1 BvR 528/72, BVerfGE 40, 109, 116 (Schachtelprivileg); BVerfG v. 24. 1. 1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 ff.; BVerfG v. 15. 7. 1969 – 1 BvR 457/66, BVerfGE 26, 327, 335; differenzierte Analyse der Entscheidungen J. Hey, Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität, DStJG Bd. 24 [2001], 155, 162 ff. mit Fn. 32 f.

169 BVerfG v. 10. 11. 1999 – 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151 (Schwarzwaldklinik).

170 So P. Kirchhof, StuW 2002, 3, 11, 18; ders., StbJb. 2002/2003, 7.

über die Entscheidungen aus den 1970er Jahren hinausgekommen¹⁷¹. Der seither zu verzeichnende Rechtsprechungsfortschritt wird nicht reflektiert. Insbesondere bleibt unklar, warum die Unterscheidung zwischen den sieben Einkunftsarten Unterschiede nicht per se rechtfertigen soll, die Aufteilung in verschiedene Steuern wohl. Die formale Anknüpfung an vermeintliche zivilrechtliche Unterschiede passt nicht zu dem vom Gericht angelegten materialen Gerechtigkeitsmaßstab des Leistungsfähigkeitsprinzips. Auch wenn sich dem Grundgesetz sicherlich kein Gebot formaler Gleichbehandlung unterschiedlicher Rechtsformen entnehmen lässt, ist doch zu fragen, ob der Hinweis auf die Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft jegliche Ungleichbehandlung der Überprüfung entzieht bzw. rechtfertigt.

Ebenso unklar ist die Rolle des Gebots der Wettbewerbsgleichheit¹⁷² und des Äquivalenzprinzips. Auch zur Geltung des Individualsteuerprinzips im Unternehmenssteuerrecht fehlt bisher jede Aussage.

Immerhin verspricht die Vorlage des Niedersächsischen Finanzgerichts¹⁷³ zur Gewerbesteuer – sollte sich der 1. Senat diesmal bereit finden, in der Sache zu entscheiden¹⁷⁴ – Klärung hinsichtlich des Stellenwertes des Äquivalenzprinzips insbesondere im Verhältnis zum Leistungsfähigkeitsprinzip. Neue Erkenntnisse sind allerdings nur dann zu erwarten, wenn sich das Gericht von seiner früheren, sehr formalen Rechtsprechung zur Gewerbesteuer löst¹⁷⁵. Der bloße Umstand, dass die Belastung auf zwei unterschied-

171 BVerfG v. 21. 6. 2006 – 2 BvL2/99, BVerfGE 116, 164 (§ 32c EStG), liegt in der Tradition einer Entscheidung aus dem Jahr 1975 (BVerfG v. 18. 6. 1975 – 1 BvR 528/72, BVerfGE 40, 109), in der das Gericht eine Doppelbelastung auf Gesellschafts- und Anteilseignerebene ebenfalls im Hinblick auf die zivilrechtliche Selbständigkeit der Kapitalgesellschaft für unbedenklich erachtet hatte.

172 Dazu aus verfassungsrechtlicher Sicht *J. Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, Habil., Köln 2007, 3. Kap., Teil C.

173 Vorlagebeschluss FG Niedersachsen v. 21. 4. 2004 – 4 K 317/91, EFG 2004, 1065 (betrifft das Jahr 1988, d.h. Gewerbekapitalsteuer existierte noch); zuvor FG Niedersachsen v. 23. 7. 1997 – IV 317/91, EFG 1997, 1456; FG Niedersachsen v. 24. 6. 1998 – IV 317/91, FR 1998, 1041.

174 Als unzulässig zurückgewiesen durch BVerfG v. 17. 11. 1998 – 1 BvL 10/98, BStBl. II 1999, 509; s. ferner die Zurückweisung der parallel gelagerten Verfassungsbeschwerden: BVerfG v. 14. 2. 2001 – 2 BvR 460/93, NJW 2001, 1853; BVerfG v. 14. 2. 2001 – 2 BvR 1488/93, NJW 2001, 1854.

175 Entscheidungen BVerfG v. 21. 12. 1966 – 1 BvR 33/64, BVerfGE 21, 54, 63 ff. (Zulässigkeit der Lohnsummensteuer); BVerfG v. 13. 5. 1969 – 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1 (Hinzurechnung Dauerschuldzinsen): Das Sozialstaatsprinzip verbietet es nicht, Steuern zu erheben, die von der Leistungsfähigkeit des Inhabers der zu steuernden Wirtschaftseinheit abstrahieren, zumal wenn eine solche Objektsteuer im Rahmen eines Steuersystems erhoben wird, das der persönlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen in vielfältiger Weise Rechnung trägt; ferner BVerfG v. 25. 10. 1977 – 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224, 233 ff. (Gewerbesteuerpflicht selbständiger Handelsvertreter).

liche Steuerarten aufgeteilt ist, sollte den Blick nicht verstellen¹⁷⁶, dass es sich letztlich um einen Sondertarif für eine einzelne Einkunftsart handelt, für die das Bundesverfassungsgericht in gefestigter Rechtsprechung von einem besonderen Rechtfertigungsbedürfnis ausgeht.

V. Rechtsstaatlichkeit der Besteuerung

Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Rechtsstaatlichkeit des Steuerrechts ist von zwei Konstanten bestimmt: Zum einen hat das Bundesverfassungsgericht noch nie eine Norm des materiellen Steuerrechts für mit dem rechtsstaatlichen Bestimmtheitsgebot unvereinbar erklärt, zum anderen hat es noch nie im Fall einer lediglich unechten Rückwirkung dem Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen vor dem Änderungsinteresse des Gesetzgebers den Vorrang eingeräumt. Trotz der Formulierung vielversprechender Obersätze war dem Bedürfnis des Steuerpflichtigen nach Rechtssicherheit bisher wenig gedient. Dies könnte sich jedoch in Zukunft ändern.

1. Gebot der Normenklarheit – Aussicht auf verfassungsgerichtliche Begrenzung steuergesetzlicher Normenhypertrophie?

Das Steuerrecht – so hat das Gericht schon im 13. Band formuliert – „lebt aus dem Dictum des Gesetzgebers“¹⁷⁷. Der Steuerpflichtige müsse die auf ihn entfallende Steuerlast vorausberechnen können. Das rechtsstaatliche Gebot der Voraussehbarkeit und Berechenbarkeit der Steuerlasten und die Besteuerungsgleichheit fordere eine Einfachheit und Klarheit der gesetzlichen Regelungen, die dem nicht steuerrechtskundigen Pflichtigen erlauben, seinen – strafbewehrten – Erklärungspflichten sachgerecht zu genügen¹⁷⁸. Doch den markigen Forderungen zum Trotz ist das Gericht bisher nie zu dem Ergebnis gelangt, dass der Gesetzesinhalt nicht wenigstens un-

176 Ohne jede Sensibilität noch BVerfG v. 13. 5. 1969 – 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1, 8 ff.: „Es verstößt nicht gegen den Gleichheitssatz, dass nur Gewerbebetriebe, nicht dagegen Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und der freien Berufe der Gewerbesteuer unterliegen. Der Gesetzgeber kann grundsätzlich selbst die Sachverhalte auswählen, an die er dieselbe Rechtsfolge knüpfen, die er also im Rechtssinne als ‚gleich‘ ansehen will. Es steht ihm deshalb grundsätzlich frei, einzelne Berufsgruppen steuerlich zu belasten, andere dagegen von der Steuer freizustellen“.

177 BVerfG v. 24. 1. 1962 – 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318, 328; wörtlich übernommen von *Bühler/Strickrodt*, Steuerrecht, 3. Aufl. 1960, S. 658.

178 BVerfG v. 10. 11. 1998 – 2 BvR 1057/91, BVerfGE 99, 216, 243.

ter Zuhilfenahme von Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften bestimmbar gewesen sei¹⁷⁹.

Die Zurückhaltung des Bundesverfassungsgerichts, den abstrakt aufgestellten Maßstab an einer konkreten Norm zu exemplifizieren, dürfte zum einen an der ebenfalls vom Gericht betonten widerstreitenden Notwendigkeit der Entwicklungsoffenheit steuergesetzlicher Tatbestände liegen. Der Bestimmtheitsgrundsatz ist Prinzip, nicht Norm. Vorausberechenbarkeit meint nicht arithmetisch genaue Berechenbarkeit, sondern ein Mindestmaß an Orientierungssicherheit. Zum anderen liegt die letzte ausführliche Entscheidung zur Bestimmtheit eines steuergesetzlichen Tatbestandes knapp 30 Jahre zurück¹⁸⁰, spiegelt die heutige Gesetzeshypertrophie also noch nicht wider. Schließlich ist bisher kein Verfahren zum eigentlichen Kern des Problems vorgedrungen. Dies liegt in dem – prozessual zugegebenermaßen schwer greifbaren – Phänomen der Normenflut¹⁸¹. Denn mangelnde Orientierungssicherheit ist lediglich zum Teil auf die Verwendung einzelner besonders unbestimmter Rechtsbegriffe zurückzuführen, sondern hat ihre Ursache vor allem in der vielfach unklaren Regelungskonzeption, die der Gesetzgeber durch ein Übermaß an Detailregelungen zu kompensieren sucht. Die schlichte Normmasse macht Vorschriften undurchschaubar, wie § 4h EStG eindrucksvoll belegt. Mangelnde Abstimmung einzelner Normkomplexe¹⁸² und widersprüchliche Regelungen belasten die Vorhersehbarkeit der Rechtsfolge stärker als ein einzelnes besonders offen

179 BVerfG v. 10. 10. 1961 – 2 BvL 1/59, BVerfGE 14, 34 (Kapitalverkehrsteuer); BVerfG v. 14. 12. 1965 – 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, 253 (Hamburger Kirchensteuer); BVerfG v. 14. 3. 1967 – 1 BvR 334/61, BVerfGE 21, 209 (Lastenausgleich); BVerfG v. 19. 4. 1978 – 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, 210 (§ 34c Abs. 3 EStG); BVerfG v. 11. 5. 1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214, 229 (Existenzminimum); gründliche Analyse der Rechtsprechung bei C. Jehke, Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht, Berlin 2005, 49–175; krit. H.-J. Papier, DStJG Bd. 12 (1989), 61.

180 BVerfG v. 19. 4. 1978 – 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, 210 (§ 34c Abs. 3 EStG).

181 Ähnlich C. Jehke, 190 ff.: Unterscheidung zwischen rechtspolitischer Vereinfachungsforderung und verfassungswidrigem vollständigem Verlust der Steuerungsfähigkeit.

182 Das Problem erfasst BVerfG v. 9. 4. 2003 – 1 BvL 1/01, BVerfGE 108, 52, 75: „Das Rechtsstaatsprinzip gebietet dem Gesetzgeber, bei der von ihm gewählten Ausgestaltung eines Familienausgleichs Normen zu schaffen, die *auch in ihrem Zusammenwirken* dem Grundsatz der Normenklarheit entsprechen.“, und noch deutlicher: „Soweit die praktische Bedeutung einer Norm für den Normunterworfenen nicht nur von der Geltung und Anwendung einer Einzelnorm abhängt, sondern vom Zusammenspiel von Normen unterschiedlicher Regelungsbereiche, hier Kindergeld, Unterhalts-, Steuer- und Sozialhilferecht, müssen Klarheit des Norminhalts und Voraussehbarkeit der Ergebnisse der Normanwendung gerade auch im Hinblick auf dieses Zusammenwirken gesichert sein“.

gehaltenes Tatbestandsmerkmal. Bezeichnenderweise sind es insbesondere spezielle Missbrauchsvermeidungsvorschriften wie § 8a KStG a. F. oder der in der Ablösung begriffene § 8 Abs. 4 KStG, die dem Vorwurf mangelnder Bestimmtheit ausgesetzt sind¹⁸³, obwohl sie darauf abzielen, die Generalklausel des § 42 Abs. 1 AO zu konkretisieren, Rechtssicherheit also gerade schaffen sollen.

Dabei lehrt die Ersetzung von § 8 Abs. 4 KStG durch § 8c KStG, dass der Gesetzgeber nichts dazu lernt, obwohl die Änderung allein mit dem angeblichen Vereinfachungsinteresse begründet wurde¹⁸⁴. In der Tat hat die Auslegung des Tatbestandsmerkmals der Fortführung in einem „nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang“ in § 8 Abs. 4 KStG erhebliche Schwierigkeiten bereitet¹⁸⁵. Doch statt auf bis zur Grenze der Unbestimmbarkeit offene Tatbestandsmerkmale zu verzichten, bedient sich der Gesetzgeber, in § 8c KStG neuer, mindestens ebenso unbestimmterer Rechtsbegriffe, um auch noch den letzten von ihm vermeintlich als Missbrauch eingestuften Sachverhalt einzufangen. Zu diesem Zweck ordnet er an, dass der Untergang der Verlustvorträge auch bei einer Anteils- oder Stimmrechtsübertragung „vergleichbaren“ Sachverhalten eingreifen soll. Der Übertragung an einen Erwerber wird die Übertragung an eine Erwerbergruppe mit „gleichgerichteten Interessen“ gleichgesetzt.

Es wäre dringend an der Zeit, dass das Bundesverfassungsgericht der nahezu hemmungslosen Komplizierungswut des Gesetzgebers Einhalt gebietet. Denn für handwerklich fehlerhafte Gesetze, für Normen mit unklarem Regelungsplan gibt es – anders als für den notwendigerweise entwicklungs-offenen Tatbestand – keine Rechtfertigung. Deshalb ist zu hoffen, dass das Bundesverfassungsgericht die Richtervorlage des 11. Senats des Bundesfinanzhofs zur Bestimmtheit von § 2 Abs. 3 Satz 2–8 EStG 1999¹⁸⁶ nutzt, um Grenzen aufzuzeigen.

Nachdem sich der Bundesfinanzhof infolge des gescheiterten Normenkontrollantrags¹⁸⁷ zur Bestimmtheit des Tatbestandsmerkmals der „volkswirt-

183 J. Schulze-Osterloh in Festschrift für A. Raupach, Köln 2006, 531, 533, nimmt insb. den Umstand umfangreicher Anwendungsschreiben etwa zu § 8a KStG, zum Umwandlungssteuergesetz oder zu § 4 Abs. 4a EStG zum Anlass, an der Bestimmtheit zu zweifeln.

184 BT-Drucks. 16/4841, 75.

185 Überblick J. Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., Köln 2005, § 11 Rz. 51; N. Herzig, DStJG Bd. 28 (2005), 185, 195 ff.

186 BFH v. 6. 9. 2006 – XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167; zustimmend K.-F. Kohlhaas, DStR 2006, 2240.

187 BFH v. 13. 1. 1966 – IV 166/61, BStBl. III 1966, 556.

schaftlichen Gründe“ in § 34c EStG¹⁸⁸ dreißig Jahre lang mit Vorlagen zurückgehalten hatte, stützt er seine Vorlage zu § 2 Abs. 3 EStG auf das in neuerer Zeit gestärkte Gebot der Normenklarheit¹⁸⁹. In der Vergangenheit häufig synonym für Bestimmtheit verwendet, bildet es sich in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts allmählich als eigenständiger Topos heraus. In außersteuerlichen Entscheidungen erweist sich der Klarheitsgrundsatz (häufig als Gebot der Widerspruchsfreiheit) bereits seit längerem als effektiver als der Bestimmtheitsgrundsatz¹⁹⁰. Mit der Entscheidung zum automatisierten Kontenabruf vom 13. 6. 2007 hat das Gericht den Klarheitsgrundsatz nunmehr erstmals mit Erfolg auch im Steuerrecht eingesetzt, wenn auch nur anhand einer verfahrensrechtlichen Norm¹⁹¹. Ebenso findet sich in den neueren Entscheidungen zu Lenkungsnormen neben dem eher Art. 3 Abs. 1 GG zuzuordnenden Gebot der Zielgenauigkeit die Forderung hinreichender tatbestandlicher Bestimmtheit des Lenkungsziels¹⁹².

2. Rückwirkende Steuergesetzgebung – Hinwendung zu einem Dispositionsschutzkonzept?

Besonders spannend ist die weitere Entwicklung der Rechtsprechung zur Zulässigkeit rückwirkender Steuerverschärfung, denn mit der Entscheidung zur Abschaffung von Steuervergünstigungen für Schiffsbeteiligungen vom 3. 12. 1997 zeichnet sich ein – allerdings noch nicht in letzter Konsequenz vollzogener – Rechtsprechungswechsel hin zu einem Dispositions-

188 BVerfG v. 19. 4. 1978 – 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, 210, 222 (§ 34c Abs. 3 EStG).

189 S. insb. BVerfG v. 9. 4. 2003 – 1 BvL 1/01, BVerfGE 108, 52, 74f.; BVerfG v. 3. 3. 2004 – 1 BvF 3/92, BVerfGE 110, 33, 53ff. (Überwachung Postverkehr).

190 Erfolgreich BVerfG v. 30. 5. 1956 – 1 BvF 3/53, BVerfGE 5, 25, 31ff. (Apothekenerrichtung); BVerfG v. 11. 4. 1967 – 2 BvG 1/62, BVerfGE 21, 312, 323f. (Wasserstraßen); BVerfG v. 3. 3. 2004 – 1 BvF 3/92, BVerfGE 110, 33, 61ff. (Überwachung Postverkehr): Unklare Verweistchnik; s. außerdem die Aufforderung zu gesetzgeberischer Klarheit im Kindergeldbeschluss BVerfG v. 10. 11. 1998 – 2 BvR 1057/91, BVerfGE 99, 216, 243.

191 BVerfG v. 13. 6. 2007 – 1 BvR 1550/03, NJW 2007, 2464 Tz. 93 (gestützt auf die Rechtsprechung zum Recht auf informationelle Selbstbestimmung); zurückhaltender noch im Verfahren der einstweiligen Anordnung BVerfG v. 22. 3. 2005 – 1 BvR 2357/04, 1 BvQ 2/05, BVerfGE 112, 284, 300 (Kontenstammdaten).

192 BVerfG v. 7. 11. 2006 – 1 BvL 10/02, NJW 2007, 573 (Erbchaftsteuer II); tragender Grund in BVerfG v. 11. 11. 1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, 296f. (Zulage Ost); anders noch BVerfG v. 19. 4. 1978 – 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, 210, 222 (§ 34c Abs. 3 EStG). Kritisch gegenüber der Forderung, das Lenkungsziel müsse im Tatbestand zum Ausdruck kommen R. Wernsmann, NVwZ 2004, 819, 820.

schutzkonzept ab¹⁹³. Zwar sind im Detail noch viele Fragen offen, doch hat das Gericht zu erkennen gegeben, dass es an seiner bereits im 13. Band entwickelten und im 72. Band nochmals ausdrücklich bestätigten formalen Veranlagungszeitraumrechtsprechung nicht länger festhalten will. Auch innerhalb eines Veranlagungszeitraums kann es abgeschlossene Sachverhalte geben, die eines höheren Vertrauensschutzes bedürfen.

Dass der Richtungswechsel noch nicht deutlicher ausgefallen ist, mag auch daran liegen, dass es oft die Besonderheiten des dem Gericht zugespielten Fallmaterials sind, die klare und eindeutige Aussagen verhindern. Dies lässt sich sowohl für die Schiffsbeteiligungsentscheidung aus 1997 als auch für die Sozialpfandbriefentscheidung aus 2002 konzedieren. In beiden Fällen handelte es sich um – volkswirtschaftlich zweifelhafte – Steuervergünstigungen, im Fall der Sozialpfandbriefe mit der Besonderheit extrem langer Laufzeiten, die eine Beendigung unter Gewährung von Vertrauensschutz erschwerten. Dank der umsichtigen Vorlagepolitik des Bundesfinanzhofs und einzelner Finanzgerichte kann das Gericht nun aber aus dem Vollen schöpfen. Nahezu sämtliche Streitfragen sind mit den Fällen zur rückwirkenden Verlängerung der Spekulationsfristen sowie zur Abschaffung der Begünstigungen für Entlassungsentschädigungen (§ 3 Nr. 9; § 34 EStG) abgedeckt¹⁹⁴. Die Sachverhalte sind verhältnismäßig einfach gelagert, so dass sie Verallgemeinerungen zulassen.

Allerdings weisen beide verfassungsgerichtlichen Rückwirkungsjudikate der neuen „Ära“ das von der Ausweitung grundrechtlicher Schutzbereiche bekannte Muster auf¹⁹⁵: Die Erweiterung der Vertrauensschutzposition des Steuerpflichtigen ging einher mit der Extension der bisher anerkannten Rechtfertigungsgründe¹⁹⁶. Insbesondere das Argument der Vorhersehbarkeit der Rechtsänderung – im Steuerrecht angesichts der Änderungsdichte fast immer zutreffend – könnte den Vertrauensschutzgewinn wieder aufzehren¹⁹⁷. Die Argumentation wandelt sich zwar, doch die Vorschriften

193 Plädoyer für Fortsetzung des begonnenen Richtungswechsels s. *K.-D. Drüen*, Rechtsschutz gegen rückwirkende Gesetze – Eine Zwischenbilanz, *StuW* 2006, 358.

194 S. Fn. 41.

195 S. hierzu auch *J. Wieland*, *Stbg.* 2006, 573, 574.

196 Dazu *J. Hey*, *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, Köln 2002, S. 217.

197 Sehr deutlich in der jüngsten Entscheidung (Nichtannahmebeschluss) BVerfG v. 25.7.2007 – 1 BvR 1031/07, *GewArch* 2007, 379 (Biokraftstoffe): Eingeschränkte Schutzwürdigkeit, da die Gesetzeslage von Beginn an durch mehrfache Änderungen, Ankündigungen eines Systemwechsels und Überprüfungs vorbehalte als Vertrauensgrundlage für Investitionen in ihrer Verlässlichkeit eingeschränkt war und diese Vertrauensbasis von zahlreichen davon unabhängigen, für den Investitionserfolg aber wesentlichen Marktbedingungen überlagert war.

bleiben verfassungskonform. Beeindruckend konstant ist die Erfolgsquote: nämlich konstant null! Die Erwartungen an die Entscheidung der finanzgerichtlichen Vorlagen sollten also nicht zu hoch geschraubt werden.

VI. Resümee und Ausblick

Ist die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Steuerrecht im Wandel? Die Antwort ist eindeutig: Ja! Aber der Wandel ist möglicherweise weniger einschneidend, als es auf den ersten Blick scheint.

Die spektakulären Entscheidungen der *Kirchhof*-Ära scheinen der Vergangenheit anzugehören. Manche der *Kirchhof*-Entscheidungen sind schon deshalb nicht wiederholbar, weil sie in ihrer Diktion einzigartig sind und sich bei näherer Betrachtung recht weit von der hergebrachten steuerrechtlichen Dogmatik¹⁹⁸ entfernen. Doch – und man möchte sofort hinzufügen: zum Glück! – heißt dies keineswegs, dass das Bundesverfassungsgericht zu der in den 60er und 70er Jahren praktizierten reinen Willkürrechtsprechung zurückkehrt. Die Zeiten, in denen das Bundesverfassungsgericht sich weigerte, die Systematik des Steuerrechts zur Kenntnis zu nehmen, dürften endgültig überwunden sein. Dass die Entscheidungen dennoch häufig enttäuschen, liegt in erster Linie an der wenig stringenten Handhabung der Rechtfertigungsebene. Dort spielt die Musik. Denn wer auf Tatbestandsebene zunächst bestätigt bekommt, dass seine berechtigten Vertrauensschutzinteressen verletzt, systemtragende Prinzipien durchbrochen werden, hat keineswegs schon obsiegt. Das Gericht mag eine besondere Rechtfertigung fordern, hinreichende sachliche Gründe, doch es wendet Art. 3 Abs. 1 GG nicht als Optimierungsgebot an. Besonders dem Lenkungsgesetzgeber gesteht es nach wie vor weitgehende Beurteilungs- und Gestaltungsspielräume zu.

Die Handhabung der Rechtfertigungsprüfung im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG wird darüber entscheiden, ob das Verfassungsrecht jenseits von Existenzminimum und Familienbesteuerung einen disziplinierenden Einfluss auf die Steuergesetzgebung ausübt. Je weniger die Steuergesetzgebung Argumenten ökonomischer Vernunft zugänglich ist, desto mehr ist das Bundesverfassungsgericht gefordert. Es wäre fatal, wenn es sich gerade in einer

198 So unterscheidet etwa BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 95, zwischen Erwerbsgrundlage (Zustandstatbestand), deren Nutzung (Handlungstatbestand) und einem daraus sich ergebenden Gewinn oder Überschuss (Erfolgstatbestand), s. *P. Kirchhof*, *ESTG KompaktKommentar*, 7. Aufl., Heidelberg 2007, Einleitung Rz. 13. Da sich die Kirchhofsche Steuertatbestandslehre bisher nicht allgemein durchgesetzt hat, ist es nicht verwunderlich, dass das Bundesverfassungsgericht an diesen Formulierungen nicht festhält.

solchen Situation zurückzieht. Begründung, um die das Bundesverfassungsgericht mit seinen ausführlichen Entscheidungen in neuerer Zeit bemüht ist, bedeutet Rationalitätsgewinn. Doch mit der Begründung allein ist es nicht getan. Was der Gesetzgeber benötigt, sind klare Grenzen. Ob das Bundesverfassungsgericht sich in die Auseinandersetzung zwischen Steuerpflichtigen und Staat einmischt, ist keine Frage gebotenen judicial self-restraint, vielmehr ist die Sicherung der rechtsstaatlichen und grundrechtlichen Grenzen der Besteuerung vornehmste Aufgabe des Bundesverfassungsgerichts.