

Wissenschaftliche Schriftleiter:

Dr. Gerhard Ege,
Abteilungsdirektor a. D.

Prof. Dr. Wulf Goette,
Vors. Richter am Bundesgerichtshof

Prof. Dr. Dietmar Gosch,
Vors. Richter am Bundesfinanzhof

Dr. Walter Niemann,
Rechtsanwalt, Steuerberater
und Wirtschaftsprüfer

DStR

DEUTSCHES STEUERRECHT

Heft 50

Seiten 2561 - 2624

47. Jahrgang • 2009

Begründer und Mitwirkende:

Steuerberater *Walter Ludwig Eckert* † · Rechtsanwalt *Dr. Hans Flick* · Ministerialdirektor a.D. *Paul G. Flockermann*
Steuerberater/Wirtschaftsprüfer *Dr. Klaus Heilgeist* · Richter des BVerfG a.D. *Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Paul Kirchhof*
Steuerberater *Karl-Heinz Mittelsteiner* † · Vors. Richter am BFH a.D. *Dr. Max Rid* · Präsident des BFH *Dr. h. c. Wolfgang Spindler*

Wissenschaftliche Schriftleiter:

Dr. Raoul Riedlinger,
Steuerberater, Wirtschaftsprüfer
und Rechtsanwalt

Prof. Dr. Thomas Rödder,
Steuerberater, Wirtschaftsprüfer

Geschäftsführend:

Dipl.-Kfm. *Karl-Heinz Sporer*

STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmensteuerrecht

Zugleich Besprechung der Entscheidung des BVerfG zum Verbot von Jubiläumsrückstellungen vom 12. 5. 2009

Von Prof. Dr. Johanna Hey, Köln*

Trotz aktueller Nachbesserungsversuche begegnen zahlreiche Normen des Unternehmensteuerrechts verfassungsrechtlichen Bedenken. Insbesondere stellt sich die Frage, ob Eingriffe in das objektive Nettoprinzip mit dem aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Gebot folgerichtiger Umsetzung der einmal getroffenen Belastungsentscheidung vereinbar sind. Der vorliegende Beitrag analysiert die diesbezügliche Rechtsprechung des BVerfG, zeigt Widersprüche zwischen den Entscheidungen zur Entfernungspauschale vom 9. 12. 2008 und zum temporären Verbot von Jubiläumsrückstellungen vom 12. 5. 2009 auf und widerspricht einer Abschwächung der verfassungsrechtlichen Kontrolle für den Bereich des Unternehmensteuerrechts.

1. Ausgangspunkt: Verfassungsrechtliche Maßstäbe der Unternehmensbesteuerung im Streit zwischen Wissenschaft und Politik

Die Unternehmensteuergesetzgebung des letzten Jahrzehnts ist erheblicher verfassungsrechtlicher Kritik ausgesetzt. Nachdem zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage zunächst das bilanzsteuerrechtliche Vorsichtsprinzip zurückgedrängt¹ und die Bedingungen der Verlustverrechnung verschärft wurden², hat das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 weitere tiefe Einschnitte im Nettoprinzip hinterlassen. Hieran haben auch die zwischenzeitlichen Nachbesserungsversuche³ nicht grundsätzlich etwas ändern können. Vorschriften wie die Nachfolgeregelung zum Mantelkauf in § 8c KStG werden nahezu unisono als verfassungswidrig eingestuft; auch gegen die Zinsschranke und

die Ausweitung der gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnungen gibt es erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken⁴. Diese stützen sich vor allem auf das vom BVerfG aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Gebot der Folgerichtigkeit⁵, nach dem Ausnahmen von der einmal getroffenen Belastungsentscheidung – insbesondere für eine Nettoeinkommen- und Nettokörperschaftsteuer – eines besonderen sachlich rechtfertigenden Grundes bedürfen.

Doch die Steuerpolitik scheint sich eben diese Verpflichtung auf System- und Regelmäßigkeit der Gesetzgebung nicht (länger) gefallen lassen zu wollen⁶. Jedenfalls hat sie dies in der hinter uns liegenden Legislaturperiode mit Nachdruck zum Ausdruck gebracht⁷. Aus den Herausforderungen des Steuerwettbewerbs einer globalen Wirtschaftsordnung wird die Forderung abgeleitet, die bestehenden Prinzipien müssten vom Gesetzgeber fortentwickelt werden⁸. Nur notdürftig wird damit kaschiert, dass der Gesetzgeber größere Gestaltungsspielräume einfordert und die Rechtfertigungslast reduzieren will. Mit pauschalen Hinweisen auf die Sicherung des inländischen Steuersubstrats⁹, die Vermeidung von Steuerausfällen, das Erfordernis der Haushaltskonsolidierung¹⁰ und Gegenfinanzierung¹¹, die Verstetigung des

3 Einfügung einer Sonderregel für Risikokapitalgesellschaften in § 8c KStG durch MoRaKG v. 12. 8. 2008, BGBl I 2008, 1672, in § 8c Abs. 2 KStG und einer temporären Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG sowie temporäre Anhebung der Freigrenze des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG durch Bürgerentlastungsgesetz v. 16. 7. 2009, BGBl I 2009, 1959; weitere Erleichterungen durch Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums BT-Drs. 17/15; s. hierzu auch *Herzig/Bohn*, DStR 2009, 2341.

4 Vgl. insb. *Hey*, BB 2007, 1303; *Lang*, in: FS Reiß, 2008, S. 379 ff.; *ders.*, (Fn. 2), § 8 Rz. 94; *Seer*, JbFStR 2007/2008, 9 ff.

5 Dazu im Einzelnen unten 4.

6 Insbesondere Staatssekretär *Nawrath*, DStR 2009, 2.

7 Insbesondere Staatssekretär *Nawrath*, DStR 2009, 2; *ders.*, JbFStR 2008/09, 1 ff.

8 *Nawrath*, DStR 2009, 2, 3; *ders.*, JbFStR 2008/09, 1, 19.

9 Zu § 4h EStG vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 48.

10 Zur Einschränkung der Entfernungspauschale vgl. BT-Drs. 16/1545, S. 1 u. 13.

11 Zur Abschaffung der degressiven AfA vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 51.

* Prof. Dr. Johanna Hey ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln.

1 Kritik s. z. B. *Kütting/Kessler*, StuB 2000, 21; und ausf. *Wiesbrock*, Die Ver-
lustrückstellung im Steuer- und Verfassungsrecht, 1999, S. 87 ff.

2 Zur verfassungsrechtlichen Kritik der Mindestbesteuerung *Lang*, in:
Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2009, § 9 Rz. 66 m. w. N. in Fn. 53.

AUFsätze

Steueraufkommens¹², Missbrauchsbeämpfung, Vereinfachung¹³ und Vereinheitlichung der Rechtsanwendung¹⁴ soll es sein Bewenden haben.

Zwischen den Polen weitreichender Gestaltungsfreiheit einerseits und Bindung durch das Folgerichtigkeitsgebot andererseits ergeben sich folgende Fragen: Welche Anforderungen sind an die Rechtfertigung singulärer Eingriffe in das bestehende System zu stellen? Unter welchen Voraussetzungen ist die Abkehr vom bisherigen System durch neue Belastungsentscheidungen möglich? Und lassen sich zu den bestehenden Prinzipien beliebige neue hinzuerfinden? Kann beispielsweise die Durchbrechung des Nettoprinzips durch die Nachfolgeregelung zum Mantelkauf in § 8c KStG im Wege der Ausrufung eines „Prinzips der Unternehmeridentität“¹⁵ oder einer „Erwerbersichtweise“¹⁶ legitimiert werden?

Entschieden werden kann der Streit nur in Karlsruhe. Das BVerfG sendet allerdings seinerseits recht widersprüchliche Signale aus. In seiner Entscheidung zur Entfernungspauschale vom 9. 12. 2008¹⁷ unterzog der 2. Senat die Einschränkung der Abzugsfähigkeit der Mobilitätskosten einer strengen Folgerichtigkeitsprüfung – und ließ sie scheitern. Doch nur fünf Monate später befand derselbe Senat in der bisher wenig beachteten Entscheidung zum temporären Rückstellungsverbot für Jubiläumszuwendungen vom 12. 5. 2009¹⁸ das Folgerichtigkeitsgebot auf einmal für nicht mehr anwendbar und zog sich auf eine bloße Willkürkontrolle zurück. Es scheint, als würden je nach steuerrechtlicher Submaterie unterschiedliche Maßstäbe gelten, als hätte das Folgerichtigkeitsprinzip im Unternehmensteuerrecht eine geringere Bindungswirkung. Ungeklärt ist, woran dies liegt und ob sich die Anwendung unterschiedlicher Prüfungsmaßstäbe aus der Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes ableiten lässt.

Dabei ist die geringere Schutzwirkung des Verfassungsrechts für die Unternehmenbesteuerung keine neue Erscheinung¹⁹. Während die Garantie der Steuerfreiheit des Existenzminimums oder der Schutz von Ehe und Familie gegenüber dem staatlichen Steuereingriff verfassungsgerichtlich gut abgesichert sind²⁰, fehlt es zu vielen Fragen des Unternehmensteuerrechts an einer Konkretisierung durch das BVerfG. Dort wo sich das Gericht mit unternehmensteuerrechtlichen Fragen beschäftigt, etwa der Zulässigkeit der Rechtsformabhängigkeit der Besteuerung²¹, der Sonderbelastung durch die Gewerbesteuer²² oder der steuerlichen

Gewinnermittlung²³, ist die Erfolgswahrscheinlichkeit signifikant geringer. Dies liegt in erster Linie daran, dass die „steuerverfassungsrechtlichen Erfolgsgarantien“ des Art. 6 Abs. 1 GG und des aus der Menschenwürdegarantie abgeleiteten Gebots der Steuerfreiheit des Existenzminimums in der Unternehmensbesteuerung außer im Bereich von Familienunternehmen nicht zum Einsatz kommen. Umso wichtiger ist es, Klarheit über die Rolle von Art. 3 Abs. 1 GG zu gewinnen.

2. Zweistufige Prüfung des Gleichheitssatzes in der ständigen Rechtsprechung des BVerfG zum Steuerrecht

Angesichts der Abwehrschwäche der Freiheitsrechte gegenüber dem Steuerzugriff kann eine wirksame Begrenzung der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit für das Unternehmensteuerrecht letztlich nur aus Art. 3 Abs. 1 GG gewonnen werden. Im allgemeinen Gleichheitssatz sieht das BVerfG den Sitz der Steuergerechtigkeit²⁴ als gleichmäßige Lastenverteilung nach Maßgabe wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit²⁵. Inwieweit der Gesetzgeber durch Art. 3 Abs. 1 GG tatsächlich in seiner Gestaltungsfreiheit eingeschränkt wird, hängt indes wesentlich davon ab, welche Anforderungen an die Rechtfertigung einer vom Leistungsfähigkeitsprinzip abweichenden Lastenverteilung gestellt werden. Dabei argumentiert das BVerfG in ständiger Rechtsprechung zweistufig, indem es zwischen der nur einer Willkürkontrolle unterliegenden *Auswahl der Steuergegenstände* und der durch das Gebot der Folgerichtigkeit begrenzten *Ausgestaltung des Steuertatbestandes* differenziert.

3. Gestaltungsfreiheit bei der Auswahl der Steuergegenstände und beim Steuersatz

3.1 Stereotype Grundaussage

Seit jeher räumt das BVerfG dem Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Gestaltungsspielraum ein²⁶. Die gesetzgeberische Entscheidung sei nur darauf zu überprüfen, „ob es für die getroffene Unterscheidung einen sachlichen Grund gibt, der so erheblich ist, dass sie bei einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise nicht als willkürlich angesehen werden kann“²⁷. Inwieweit der zum Anknüpfungspunkt einer Differenzierung der Steuerlast genommene Unterschied tatsächlich auch zu einer gesteigerten steuerlichen Leistungsfähigkeit führt, muss dann im Einzelnen nicht mehr dargelegt werden.

12 Zur Einführung der Mindestbesteuerung in § 10d EStG vgl. BT-Drs. 15/1518, S. 13.

13 Zu § 8c KStG vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 75.

14 Einzige Begründung zur Ausweitung der Hinzurechnungstatbestände in § 8 Nr. 1 GewStG, vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 79.

15 Siehe v. Lishaut, FR 2008, 789, 790; dagegen zu Recht Drüen, Ubg 2009, 23, 28.

16 Möhlenbrock, JbFStR 2008/2009, 512, der die Rechtfertigung für den Verzicht auf die Missbrauchstypisierung damit begründet, dass § 8c KStG anders als § 8 Abs. 4 KStG nicht mehr auf den Beteiligungswechsel, sondern auf den Erwerb einer qualifizierten Beteiligung durch einen Erwerber oder eine Erwerbergruppe abstellt, freilich ohne darzulegen, inwiefern dieses neue „Konzept“ Einfluss auf die Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft hat.

17 BVerfG v. 9. 12. 2008, 2 BvL 1/07, DStR 2008, 2460.

18 BVerfG v. 12. 5. 2009, 2 BvL 1/00, DStRE 2009, 922.

19 Diese Diskrepanz in der verfassungsrechtlichen Beurteilung wird neuerdings erkannt und verstärkt kritisiert, vgl. Drüen, Das Unternehmensteuerrecht unter verfassungsgerichtlicher Kontrolle – Zur Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers zwischen Folgerichtigkeit und Systemwechsel, Die Unternehmensbesteuerung 2009, S. 23; Schulze-Osterloh, in: FS Raupach, 2006, S. 531; Hey, in: FS Herzig, erscheint 2010.

20 Siehe dazu Hey, StbJb. 2007/2008, 19, 30 ff.

21 BVerfG v. 21. 6. 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, DStR 2006, 1316.

22 BVerfG v. 15. 1. 2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, DStRE 2008, 1003.

23 BVerfG v. 12. 5. 2009, 2 BvL 1/00, DStRE 2009, 922.

24 Zur Verwendung des Tops der Steuergerechtigkeit s. Jungbauer, Die Verwendung des Begriffs „Gerechtigkeit“ in der Rechtsprechung des BVerfG, 2002, S. 249 ff.

25 BVerfG v. 29. 5. 1990, 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 60, 89, NJW 1990, 2869; v. 27. 6. 1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 268, DStR 1991, 971; v. 4. 12. 2002, 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27, 46 f., DStR 2003, 633; v. 16. 3. 2005, 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268, 279, DStR 2005, 958; v. 21. 6. 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 180, DStR 2006, 1316; s. dazu Jungbauer, (Fn. 24), S. 249 ff.

26 St. Rspr., vgl. BVerfG v. 6. 12. 1982, 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325, 354, NJW 1984, 785; v. 22. 6. 1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 135, DStR 1995, 1345; v. 6. 3. 2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 126, DStR 2002, 443; v. 4. 12. 2002, 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27, 47, DStR 2003, 633; v. 7. 11. 2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 30, DStR 2007, 235.

27 BVerfG v. 13. 5. 1969, 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1, 8, NJW 1969, 1243; v. 25. 10. 1977, 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224, 239 f., NJW 1978, 365; v. 15. 1. 2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 31, DStRE 2008, 1003.

AUFsätze

3.2 Aktuell: BVerfG zur Gewerbesteuer vom 15. 1. 2008

Damit ist nicht nur das Nebeneinander von Körperschaftsteuer und Einkommensteuer, sondern auch die Gewerbesteuer verfassungsrechtlich weitgehend sakrosankt. In der jüngsten Gewerbesteuerentscheidung vom 15. 1. 2008 hat das Gericht an der Sonderbelastung gewerblicher Einkünfte keinen Anstoß genommen²⁸. Zwar stehe die Nennung der Gewerbesteuer in Art. 106 Abs. 6 GG einer Überprüfung ihrer konkreten Ausgestaltung nicht grundsätzlich entgegen²⁹, jedoch rechnete der Senat – und das war dann letztlich entscheidend – die Frage der Sonderbelastung gewerblicher Einkünfte der nur auf Willkür zu kontrollierenden Auswahl des Steuergegenstandes zu, und nicht der strengeren Anforderungen unterliegenden Ausgestaltung des Steuertatbestandes³⁰. Und im Rahmen der Willkürprüfung reichten dem Gericht die – angeblich – nach wie vor bestehenden Unterschiede zwischen den Berufsbildern des freien Berufs und des Gewerbetreibenden aus, da eine Angleichung nicht „offen zutage“ getreten sei. Die Zurücknahme auf eine bloße Willkürkontrolle führt damit zugleich zu einer Vermutung der Verfassungskonformität zugunsten des Gesetzgebers. Behauptet dieser die Tragfähigkeit des Differenzierungsgrundes, muss erst das Gegenteil bewiesen werden, um die gesetzgeberische Position zu erschüttern. Im Willküraster bleibt nur die mit Händen zu greifende Ungerechtigkeit hängen.

3.3 Kritik

Schon über die Einordnung als Frage der Auswahl des Steuergegenstandes kann man trefflich streiten. Wäre die Gewerbesteuer keine eigenständige Steuer, sondern bloßer Zuschlag auf eine einzelne Einkunftsart im Rahmen von Einkommen- und Körperschaftsteuer, hätte das Ergebnis, zumindest aber die Argumentation anders ausfallen müssen. Sie belegt zudem, dass sich dem BVerfG damit hinsichtlich des von ihm angewendeten Maßstabes erhebliche Wertungsspielräume eröffnen³¹. Denn das Gericht behält sich vor, die Abgrenzung zwischen Auswahl des Steuergegenstandes und Ausgestaltung des Steuertatbestandes auf der Grundlage einer nicht verallgemeinerungsfähigen Einzelfallbetrachtung zu treffen. Die Entscheidung, ob die Einbeziehung einer Personengruppe oder eines Sachverhalts zur Auswahl und damit zur Bestimmung des Umfangs des Steuergegenstandes zähle oder ob dies eine Frage der Differenzierung innerhalb des Steuergegenstandes sei, lasse sich nicht abstrakt vornehmen³². Vielmehr soll es darauf ankommen, inwieweit die Gruppe oder der Sachverhalt, um deren oder dessen Einbeziehung es geht, durch Merkmale geprägt ist, die gerade den Steuergegenstand, dessen Ausgestaltung in Frage steht, unter dem Gesichtspunkt des steuerbaren Vorteils kennzeichnen. Verständlich wird diese Aussage nur vor dem Hintergrund des vom BVerfG gewählten äquivalenztheoretischen Rechtfertigungsansatzes, der jedoch auch im Rahmen der Gewerbesteuer nicht zu überzeugen vermag³³.

Die Stereotype vom weiten Gestaltungsspielraum bei der Auswahl der Steuergegenstände ist aber auch unabhängig von den durch sie aufgeworfenen Abgrenzungsproblemen zwischen Auswahl und Ausgestaltung der Steuergegenstände nicht mit dem Bekenntnis des Verfassungsgerichts zum Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuergerechtigkeit vereinbar³⁴. Denn nur eine am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichtete – also gerade nicht freie – Auswahl der Besteuerungsgegenstände verspricht eine sachgerechte Austeilung der Steuerlasten.

4. Bindung durch das Gebot der Folgerichtigkeit bei Ausgestaltung des Steuertatbestandes**4.1 Gefestigte Rechtsprechung zum Gebot der Folgerichtigkeit im Steuerrecht seit BVerfGE 19, 101**

Von der Grundsatzdiskussion um den an die Auswahl der Steuergegenstände anzulegenden Maßstab zu unterscheiden, ist die Frage nach der Kontrolldichte hinsichtlich der Ausgestaltung des Steuertatbestandes. Es geht um die Bedeutung des Gleichheitssatzes im Binnenbereich einzelner Steuern, die bisher weitgehend geklärt schien.

Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes fordert das BVerfG in ständiger Rechtsprechung, dass die einmal getroffene Belastungsentscheidung, z. B. für eine Netto-Einkommensteuer, folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden muss. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen „eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes“³⁵. Hier erfährt der Gesetzgeber durch die Bindung an das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Gebot der Folgerichtigkeit also eine durchaus empfindliche Beschränkung seiner gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit³⁶.

Die Argumentationsfigur der Folgerichtigkeit findet sich ansatzweise bereits im 1. Band³⁷ der Entscheidungen des BVerfG und wird seit der Entscheidung zur Zweigstellensteuer aus dem 19. Band³⁸ in ständiger Rechtsprechung bei der Überprüfung steuerrechtlicher Normen herangezogen.

4.2 BVerfG zur Entfernungspauschale vom 9. 12. 2008**4.2.1 Konsequente Anwendung des Folgerichtigkeitsgrundsatzes**

Auf dieser Rechtsprechungslinie liegt auch die Entscheidung des 2. Senats zur Verfassungsmäßigkeit der Einschränkung der Entfernungspauschale vom 9. 12. 2008. Sie mag zwar schon aufgrund ihrer Breitenwirkung spektakulär sein. Auch hatte das Bundesfinanzministerium die Verhandlungsatmosphäre aufgeheizt, indem es die Reformfähigkeit des deutschen Steuerrechts mit dem Ausgang der Entscheidung verknüpft hatte³⁹. Doch anders als im berühmten Halbteilungsbeschluss aus dem Jahr 1995⁴⁰

33 *Keß*, FR 2008, 829; und grundsätzlich *Hey*, StuW 2002, 314.

34 Vgl. in diesem Zusammenhang die unablässige Kritik insb. von *Tipke*, in: FS Ruppe, Wien 2007, S. 630, 640; *ders.*, StuW 2007, 201, 207 ff.; *ders.*, JZ 2009, 533, 537.

35 BVerfG v. 30. 9. 1998, 2 BvR 1818/91, § 22 Nr. 3 EStG, BVerfGE 99, 88, 95, DStR 1998, 1743 m. Anm.; v. 6. 3. 2002 2, BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 126, DStR 2002, 443; v. 4. 12. 2002, 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27, 47, DStR 2003, 633; v. 21. 6. 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 180 f., DStR 2006, 1316; v. 7. 11. 2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 31, DStR 2007, 235; v. 9. 12. 2008, 2 BvL 1/07, DStR 2008, 2460, 2461, Tz. 57; v. 12. 5. 2009, 2 BvL 1/00, DStR 2009, 922.

36 *Tipke*, JZ 2009, 533, 537.

37 BVerfG v. 5. 4. 1952, 1 BvH 1/52, BVerfGE 1, 208, 246.

38 BVerfG v. 13. 7. 1965, 1 BvR 771/59, BVerfGE 19, 101, 116, NJW 1965, 1581.

39 Pressemitteilung des BMF Nr. 45/2008 v. 10. 9. 2008.

40 BVerfG v. 22. 6. 1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, DStR 1995, 1345.

28 BVerfG v. 15. 1. 2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 ff., DStRE 2008, 1003; Kritik s. *Keß*, FR 2008, 829; *Hartmann*, BB 2008, 2490; *Montag*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 12 Rz. 2.

29 BVerfG v. 15. 1. 2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 27 f., DStRE 2008, 1003.

30 BVerfG v. 15. 1. 2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 30 f., DStRE 2008, 1003.

31 Deutlich etwa auch bei *Müller-Franken*, in: Gedächtnisschrift für Trzaskalik, 2005, S. 195, 214 f., der – durchaus fragwürdig – in der Besteuerung privater Veräußerungsgewinne eine Frage der Auswahl des Steuergegenstandes sieht. Kritik s. *Hey*, StbJb. 2007/2008, S. 19, 35.

32 BVerfG v. 15. 1. 2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 30, DStRE 2008, 1003.

AUFsätze

war das Ergebnis durchaus vorhersehbar. Die Entscheidung stellt keine Revolution dar, sondern lediglich eine Konkretisierung und Weiterentwicklung des Gebots der Folgerichtigkeit⁴¹.

Ungewöhnlich ist allenfalls die Unerbittlichkeit, mit der das Gericht den Gesetzgeber vorführt. Zum Verhängnis wurde diesem, dass es sich offensichtlich um eine Maßnahme handelte, deren einziger Zweck in der Erzielung zusätzlicher Staatseinnahmen lag⁴². Für sich betrachtet ist der Einnahmeerzielungszweck jedoch – auch dies entspricht ständiger Rechtsprechung⁴³ – nicht geeignet, Ausnahmen von der folgerichtigen Ausgestaltung des Steuertatbestandes zu rechtfertigen. Auch eine Umdeutung in eine Lenkungsmaßnahme mit ökologischer Zielsetzung hielt das Gericht nicht für möglich, da ein solcher Zweck in der Gesetzesbegründung nicht zu erkennen war⁴⁴, und zudem – selbst wenn man ihn unterstellen wollte – widersprüchlich umgesetzt worden wäre.

Ebenso wenig konnte sich der Gesetzgeber auf seine Kompetenz zur Typisierung gemischter Veranlassung berufen. Hierin liegt wohl die größte Besonderheit der Entscheidung. Zwar betont der Senat zunächst den erheblichen Typisierungsspielraum des Gesetzgebers⁴⁵. Doch statt es dann – wie so oft⁴⁶ – mit einer kursorischen Überprüfung bewenden zu lassen, legt das Gericht auch an die Typisierung den Folgerichtigkeitsmaßstab an. Es prüft, die Stichhaltigkeit der Typisierungserwägungen. Eine folgerichtige Typisierung zum Ausschluss privater Mitveranlassung hätte zu dem genau entgegengesetzten Ergebnis kommen müssen, nämlich kurze, unvermeidbare Strecken weiterhin zum Abzug zuzulassen, und den Abzug für Fernpendler, die sich auch aus privaten Gründen für das Wohnen im Grünen entscheiden, zu kürzen.

Diese genaue Hinterfragung der in Betracht kommenden Rechtfertigungsgründe hebt sich wohltuend von der ansonsten zum Teil sehr großzügigen Akzeptanz des gesetzgeberischen Vereinfachungsinteresses ab. Ein Übergriff auf die Kompetenzen des Gesetzgebers ist aus alle dem nicht erkennbar. Oder wie Klaus Tipke es kommentiert: „Der Satz, das Verfassungsgericht dürfe seine Auffassung von Gerechtigkeit nicht an die des Gesetzgebers stellen, ist nicht einschlägig, wenn der Gesetzgeber gar keine Gerechtigkeitserwägungen anstellt.“⁴⁷

4.2.2 Reichweite der Bindung an die einmal getroffene Belastungsentscheidung

Zukunftsweisend sind auch die Aussagen zur Reichweite der Systembindung⁴⁸. Der Folgerichtigkeitsgrundsatz hindert den

Gesetzgeber nicht, im Rahmen eines Prinzipien- oder Systemwechsels neue Regeln einzuführen. Gleichzeitig macht das Gericht aber deutlich, dass der Gesetzgeber sich von der einmal getroffenen Systemscheidung nicht durch punktuelle Maßnahmen, sondern nur durch eine ihrerseits konsequent umgesetzte, neue Systemscheidung lösen kann. Punktuelle Maßnahmen können nur dann als Teilschritte eines Systemwechsels gedeutet werden, wenn ihnen ein erkennbarer Plan zugrunde liegt. Das vom Gesetzgeber aus dem Hut gezauberte „Werkstorprinzip“ hielt das Gericht weder für sachgerecht, noch war es konsequent umgesetzt worden⁴⁹.

4.3 BVerfG zur Jubiläumsrückstellung vom 12. 5. 2009

4.3.1 Normenkontrollantrag des BFH

Fünf Monate später, am 12. 5. 2009, hatte derselbe Senat über die Verfassungskonformität eines temporären Passivierungsverbots für Jubiläumsrückstellungen zu entscheiden⁵⁰. Der 10. Senat des BFH hatte die Regelung für nicht folgerichtig gehalten und deshalb – wohlgerne bereits im Jahr 1999⁵¹ – das BVerfG angerufen⁵².

Vorangegangen war eine wechselvolle Rechtsentwicklung. Nachdem der BFH unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung⁵³ in einer Entscheidung aus dem Jahr 1987⁵⁴ die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung für die Zusage von Jubiläumszuwendungen bejaht hatte, sah das Steuerreformgesetz 1990 für die Wirtschaftsjahre 1988–1992 ein *Passivierungsverbot* verbunden mit einem *Auflösungsgebot* für bereits gebildete Rückstellungen vor. Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 1992 enden, ordnete der Gesetzgeber dagegen ein *Passivierungsgebot* an, soweit die Zusage bestimmten Anforderungen genügt. Der vorliegende BFH-Senat ging von einer gleichheitswidrigen Benachteiligung der Steuerpflichtigen aus, die in den Jahren zwischen 1988–1992 Jubiläumszusagen erteilt hatten und einem Passivierungsverbot unterlagen, zum einen gegenüber Steuerpflichtigen, die ihre Jubiläumszusagen außerhalb dieses Zeitraums erteilt haben, zum anderen gegenüber Steuerpflichtigen, die im selben Zeitraum gleichartige Verbindlichkeitsrückstellungen bilden durften. Ein Grund für die singuläre, und noch dazu auf einen Zeitraum von fünf Jahren beschränkte Abkehr vom steuerrechtlichen Vorsichtsprinzip sei nicht erkennbar⁵⁵.

4.3.2 Gesetzliche Begründung des temporären Rückstellungsverbots

Die gesetzgeberische Begründung des temporären Rückstellungsverbots war ähnlich mager wie die zur Einschränkung der Entfernungspauschale⁵⁶. Der Gesetzgeber des Steuerreformgesetzes 1990 ging sehr wohl davon aus, dass Jubiläumszuwendungen ungewisse Verbindlichkeiten begründen, für die eine Passivierungspflicht gilt. Es ging ihm also nicht darum ein Fehlurteil

41 Ebenso die Beurteilung durch Tipke, JZ 2009, 533, 537, 539; etwas anders Birk, DStR 2009, 877, 881, der in der Entscheidung zur Entfernungspauschale eine „deutliche Verschärfung“ der Maßstäbe sieht und von einer „neuen“ Folgerichtigkeitsrechtsprechung spricht, S. 882.

42 Bilsdorfer, SteuerStud 2009, 136, 141.

43 Vgl. BVerfG v. 17. 1. 1957, 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, 80, NJW 1957, 417; v. 29. 5. 1990, 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 60, 89, NJW 1990, 2869; v. 21. 6. 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 182, DStRE 2006, 988.

44 Dagegen Wernsmann, in: Schön/Beck (Hrsg.), Zukunft des Steuerrechts, 2009, S. 161, 167 f.

45 BVerfG v. 9. 12. 2008, 2 BvL 1/07, DStR 2008, 2460, 2464, Tz. 75.

46 So wird etwa in BVerfG v. 20. 4. 2004, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, 299 ff., NJW 2004, 2297; v. 15. 1. 2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 45 ff., DStRE 2008, 1003, die Stichhaltigkeit der der Typisierung zugrunde liegenden Erwägungen keiner weiteren Überprüfung unterzogen. Etwas anders BVerfG v. 21. 6. 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 195 ff., DStR 2006, 1316, wo das BVerfG allerdings nicht bereit war, aus der Erkenntnis, dass die Ausgestaltung von § 32c EStG auch unter Typisierungsgesichtspunkten nicht zu rechtfertigen war, den Schluss der Verfassungswidrigkeit zu ziehen, sondern stattdessen den Spielraum noch stärker erweitert hat, indem es auf den Übergangscharakter der Vorschrift verweist.

47 Tipke, JZ 2009, 533, 539.

48 Zu diesem Aspekt der Entscheidung ausführlich Drüen, Ubg 2009, 23, 26 ff.

49 BVerfG v. 9. 12. 2008, 2 BvL 1/07, DStR 2008, 2460, 2464, Tz. 73.

50 BVerfG v. 12. 5. 2009, 2 BvL 1/00, DStRE 2009, 922.

51 Kritik an der Entscheidungsverschleppung vgl. Drüen, Ubg 2009, 23.

52 BFH v. 10. 11. 1999, X R 60/95, BStBl II 2000, 131, DStR 2000, 233; zum Vorlagebeschluss ausführlich Hey, BB 2000, 1453.

53 BFH v. 19. 7. 1960, I 160/59, BStBl III 1960, 347, BeckRS 1960, 21000616, Bilanzierungsverbot für schwebende Geschäfte; v. 18. 3. 1965, IV 116/64 U, BStBl III 1965, 289, BeckRS 1965, 21000647.

54 BFH v. 19. 5. 1987, VIII R 327/83, BStBl II 1987, 848, BeckRS 1987, 22008096; vorbereitet von BFH v. 7. 7. 1983, IV R 47/80, BStBl II 1983, 753, BeckRS 1983, 22006558.

55 BFH v. 10. 11. 1999, X R 60/95, BStBl II 2000, 131, 137 ff., DStR 2000, 233.

56 S. oben 4.2.1.

des BFH zu korrigieren. Das temporäre Rückstellungsverbot beruhte vielmehr auf „finanzpolitischen Erwägungen“⁵⁷, um Steuerausfälle zu vermeiden.

4.3.3 Argumentation des BVerfG

Die Entscheidung des BVerfG verläuft zunächst, was die Konkretisierung des Gleichheitssatzes für das Steuerrecht und die Bedeutung des Gebots der Folgerichtigkeit angeht, fast wortgleich mit der Entscheidung zur Entfernungspauschale⁵⁸. Dann aber nimmt sie eine andere Wendung, indem das Gericht einschränkt, dass das Rückstellungsverbot zwar von dem für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblichen handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip abweiche, dass diese Abweichung aber „jedenfalls bei Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten lediglich den verfassungsgerichtlich zurückhaltend zu kontrollierenden Anforderungen des Willkürverbots unterliege“. Wie sonst nur bei der Auswahl des Steuergegenstandes wird dem Gesetzgeber ein „weiter“ Gestaltungsspielraum zugestanden.

Damit scheint das Gericht sein bisheriges Zweistufenmodell – einerseits: weite Gestaltungsfreiheit bei der Auswahl der Belastungsgegenstände („zentrale Fragen gerechter Belastungsverteilung“⁵⁹) und andererseits: Bindung an ein „hinreichendes Maß an Rationalität und Abgewogenheit“ durch die Gebote der Folgerichtigkeit und Verhältnismäßigkeit bei der Ausgestaltung des Belastungsgegenstandes – um eine dritte Stufe zu erweitern. So soll „die Entwicklung „überzeugender“ dogmatischer Strukturen durch eine systematisch konsequente und praktikable Tatbestandsgestaltung dem Gesetzgeber und der Fachgerichtsbarkeit überlassen bleiben“. Es sei nicht Sache des BVerfG, die Richtigkeit von Lösungen komplexer dogmatischer Streitfragen zu kontrollieren und zu klären. Die steuerliche Anerkennung von Verbindlichkeitsrückstellungen sei eine „verfassungsrechtlich nicht ohne weiteres relevante Einzelregelung der Ausgestaltung von Steuertatbeständen“⁶⁰.

4.3.4 Kritik

Überzeugen kann dieser Rückzug nicht. Zum einen hatte sich der Gesetzgeber des Steuerreformgesetzes 1990 selbst klar positioniert, indem er grundsätzlich von einer steuerlichen Passivierungspflicht für Jubiläumsrückstellungen ausging⁶¹. Auch wenn Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nicht per se zur Gleichheitssatzwidrigkeit führen⁶², so bedarf ein von der Handelsbilanz abweichender Ansatz in der Steuerbilanz einer sich aus der steuerrechtlichen Sachlogik des Leistungsfähigkeitsprinzips ergebenden Rechtfertigung⁶³. Insofern weckt gerade die zeitliche Befristung des Rückstellungsverbots Zweifel. Denn derartige Gründe ändern sich – soweit das steuergesetzliche Umfeld gleich bleibt – nicht im Fünfjahresrhythmus⁶⁴. Gerade die zeitliche Befristung zeigt, dass die Regelung auch nicht den in der Entscheidung zur Entfernungspauschale aufgestellten Anforderungen an einen Systemwechsel genügt. Der Gesetzgeber mag

zu einer Cash-Flow-Besteuerung übergehen⁶⁵, Bestandsvergleich und Überschussrechnung stärker aneinander annähern⁶⁶, aber damit lässt sich keine Beschränkung einer einzelnen Rückstellung begründen, erst recht nicht für einen kurzen, von vornherein begrenzten Zeitraum. Zudem erfordert Folgerichtigkeit, wie Joachim Henrichs treffend ausführt, „Symmetrie innerhalb der Subsysteme“⁶⁷. Wenn der Gesetzgeber allein die Passivseite durch Rückstellungsverbote beschränkt, auf der Aktivseite aber an der bilanzrechtlichen Aktivierbarkeit festhält, bedarf er hierfür einer Rechtfertigung, die über reine Fiskalinteressen hinausgeht. Der Österreichische Verfassungsgerichtshof hatte in einem vergleichbaren Fall eines Rückstellungsverbots für Jubiläumsrückstellungen keine Scheu, den Gesetzgeber an dem selbstgeschaffenen Ordnungssystem der Verbindlichkeitsrückstellung festzuhalten⁶⁸.

Zum anderen ist – wie sich an der zum jeweiligen Bereich ergangenen Anzahl finanzgerichtlicher Entscheidungen ablesen lässt – die Streitfrage der Rückstellungsbildung nicht komplexer als die der Zuordnung gemischter Aufwendungen⁶⁹, über die das Gericht in der Entscheidung zur Entfernungspauschale zu befinden hatte. Hierin liegt folglich ebenfalls kein Grund für den Rückzug auf die bloße Willkürkontrolle.

Auch im Vergleich zu dem im § 32c EStG-Beschluss vom 21. 6. 2006⁷⁰ angelegten Prüfungsmaßstab ergeben sich Widersprüche. Obwohl man auch die Abstimmung zwischen Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer und Einkommensteuer und die Einordnung von Belastungsunterschieden zwischen unterschiedlichen Rechtsformen als intrikate und dogmatisch hoch umstrittene Fragen einstufen kann, hat das Gericht jede einzelne der durch die Ausgestaltung von § 32c EStG hervorgerufenen Ungleichbehandlungen einer Folgerichtigkeitsprüfung unterworfen⁷¹. Dass die Entscheidung zur Sondertarifierung für gewerbliche Einkünfte im Ergebnis gleichwohl nicht überzeugen konnte⁷², lag daran, dass der Gesetzgeber die offensichtlichen Widersprüche in der Ausgestaltung von § 32c EStG unbeanstandet ließ, indem es kurzerhand den ohnehin schon weiten Typisierungsspielraum im Hinblick auf den Übergangscharakter der Norm noch weiter aufdehnte⁷³.

Aber selbst wenn man die bisherige Willkürrechtsprechung des BVerfG anlegt, bleibt das Ergebnis der Jubiläumsrückstellungsentscheidung unverstänlich. Denn es bleibt dabei, dass der Gesetzgeber des StRefG 1990 ausschließlich aus fiskalischen Motiven handelte. Das Ziel der Vermeidung von Steuerausfällen bzw. der Steigerung der Steuereinnahmen ist aber, ebenso wenig wie es einen Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsgebot rechtfertigen kann, auch nicht geeignet, den Willkürvorwurf entfallen zu lassen. Schließlich produziert auch jede willkürlich erhobene Steuer Mehreinnahmen⁷⁴.

57 BR-Drs. 100/88, 190; Loose, in: H/H/R, EStG, Stand Juli 2001, § 5 Anm. 1833.

58 BVerfG v. 12. 5. 2009, 2 BvL 1/00, DStRE 2009, 922.

59 BVerfG v. 12. 5. 2009, 2 BvL 1/00, DStRE 2009, 922, B. I. 2b aa.

60 BVerfG v. 12. 5. 2009, 2 BvL 1/00, DStRE 2009, 922, B. I. 2b bb.

61 BR-Drs. 100/88, S. 250; dazu auch schon Hey, BB 2000, 1453, 1454.

62 Buciek, FR 2009, 877; Schlotter, FR 2007, 951, 959; ders., Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, 2005, S. 249 ff., der im Maßgeblichkeitsgrundsatz einen Indikator für die Folgerichtigkeit der Ausgestaltung des Subsystems des Bestandsvergleichs sieht.

63 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 17 Rz. 45.

64 Vgl. zur Dauerhaftigkeit steuerrechtlicher Regeln und Prinzipien Tipke, StuW 2007, 201, 211; zu diesem Aspekt als Gleichheitssatzproblem auch Hey, BB 2000, 1453, 1455.

65 Schlotter, BB 2009, 1411, 1412; Lang, DStJG, Bd. 24 (2001), S. 49, 79 ff.; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl., 2003, 638 ff.; ders., StuW 2001, 309, 314; Dorenkamp, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, 2004, S. 73 ff., 146 f.

66 S. etwa die Vorschläge von Herzog/Hausen, DB 2004, 1.

67 Henrichs, DStJG, Bd. 24 (2001), S. 301, 310; Schlotter, FR 2007, 951, 953.

68 Erkenntnis v. 9. 12. 1997, G 403/97, VfSlg. 15.040; dazu Ruppe, StuW 2009, 289, 298.

69 S. auch Söhn, DStJG, Bd. 3 (1980), S. 13, 32: gemischte Veranlassung als „Nagelprobe“ der Veranlassungsdogmatik.

70 BVerfG v. 21. 6. 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 ff., DStR 2006, 1316.

71 BVerfG v. 21. 6. 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 197 ff., DStR 2006, 1316, zur Benachteiligung von Beteiligungseinkünften.

72 Siehe etwa Henrichs/Lehmann, StuW 2007, 16; Wendt, FR 2006, 775.

73 Siehe die berechtigte Kritik von Wendt, FR 2006, 775; Birk, DStR 2009, 877, 882.

Doch anstatt dem Fiskalarargument auf der Grundlage der ständigen Rechtsprechung von vornherein eine Absage zu erteilen, ließ der Senat offen, ob die erwarteten Einnahmeherausfälle für sich genommen bereits als „hinreichend sachlich oder sonstige einleuchtend im Sinne der Willkürformel zu werten sind“⁷⁵. Er konnte dies, weil er in dem Umstand, dass auch der BFH vor der Änderung seiner Rechtsprechung von einem Passivierungsverbot ausgegangen war⁷⁶, einen ausstehenden Hinweis darauf sah, dass der Gesetzgeber nicht willkürlich gehandelt habe. Insofern enthält der entscheidene Fall in der Tat einige Besonderheiten. Zum einen konnte das Verfassungsgericht aus der früheren – wenn gleich im Schrifttum mehrheitlich kritisierten – Rechtsprechung⁷⁷ des BFH ableiten, dass der Verstoß gegen das Vorsichtsprinzip so eindeutig sichtbar nicht war. Zum anderen gestand es dem Gesetzgeber zu, sich durch die Auflösung in der Vergangenheit gebildeter Rückstellungen „für eine strenge sachliche Gleichbehandlung aller noch nicht erfüllten Jubiläumsrückstellungen als Ausgangspunkt der grundsätzlichen Neuregelung zu entscheiden“. Damit wurden alle Steuerpflichtigen, die in der Vergangenheit Jubiläumszusagen erteilt hatten, gleich gestellt, auch jene, die im Vertrauen⁷⁸ auf den Rechtsprechungswechsel Rückstellungen gebildet und die entsprechenden Steuererbschilde offen gehalten hatten – freilich: gleich schlecht.

5. Uneingeschränkte Geltung des Folgerichtigkeitsgebots auch im Unternehmenssteuerrecht

5.1 Einheitlicher Prüfungsmaßstab für sämtliche Normen des Steuerabstandes

Gerade aufgrund dieser Besonderheiten raugt der Beschluss zum temporären Verbot von Jubiläumsrückstellungen nicht zu Verallgemeinerungen. Es ist zu hoffen, dass die Entscheidung nicht den Beginn einer neuen Sonderrechtsprechung zum Unternehmensteuerrecht markiert.

Die neue Differenzierung zwischen der „Ausgestaltung des Steuerabstandes“ und der einer Kontrolle weitgehend entzogenen „Entwicklung überzogenen dogmatischer Strukturen durch eine systematisch konsequente und praktikable Tabustrandsgestaltung“ birgt die Gefahr, das Unternehmensteuerrecht der verfassungsgerichtlichen Kontrolle weitgehend zu entziehen. Schließlich wird dem BVerfG so manche Frage des Unternehmensteuerrechts als so komplex erscheinen, dass es der freien Gestaltung durch Gesetzgeber und Fachgerichte überantwortet wird. Auch die besonders systemzersetzen Praxis rein haushälterisch motivierter Nichtanwendungsgebote⁷⁹, mit denen der Gesetzgeber dogmatisch folgerichtige Entscheidungen des BFH konterkariert, wäre auf diese Weise vor verfassungsgerichtlicher Überprüfung weitgehend geteilt.

Doch nicht nur in der Konsequenz, auch dogmatisch vermag der Beschluss zum Jubiläumsrückstellungsverbot nicht zu überzeugen. Zum einen ist die Differenzierung nicht trennscharf. Die

Entscheidung bietet keinen Maßstab, nach welchen Kriterien sich entscheidet, ob eine Einzelregelung der Ausgestaltung des Steuerabstandes verfassungsrechtlich relevant ist und dem Folgerichtigkeitsgebote unterliegt oder nur einer abgeschwächten Willkürprüfung. Zum anderen können gerade „dogmatisch überzeugende Strukturen“ nur durch folgerichtige Umsetzung sachgerechter Belastungsentscheidungen entstehen.

5.2 Kritik am „steuerrechtlichen Sonderweg“ des Folgerichtigkeitsgebots nicht gerechtfertigt

Auch spricht die vereinzelt kritisierte⁸⁰ am verfassungsrechtlichen Folgerichtigkeitsgebote nicht für einen Rückzug auf eine bloße Willkürkontrolle. Mit dem Prüfungsmaßstab der Folgerichtigkeit verknüpft sich die Hoffnung auf eine sachgerechte und in sich schlüssige⁸¹, damit vorhersehbare Ausgestaltung des Steuerabstandes. Deshalb stößt die diesbezügliche Rechtsprechung des BFH im steuerrechtlichen Schrifttum auf weitgehende Zustimmung⁸². Die Gegenposition, es handle sich um einen „steuerrechtlichen Sonderweg“⁸³ ohne dogmatische Grundlage in Art. 3 Abs. 1 GG⁸⁴, vermag ebenso wenig zu überzeugen. Wie der Einwand, die Systembindung führe zu unzulässigen Übergriffen auf die Gestaltungsspielräume des demokratisch legitimierten Gesetzgebers oder die Befürchtung einer Verkürzung des Rechts⁸⁵.

Zuzugeben ist der Kritik, dass das BVerfG eine genaue Vertorung des Folgerichtigkeitsgebots innerhalb von Art. 3 Abs. 1 GG bisher schuldig geblieben ist. Insbesondere bleibt unklar, ob es sich im Sinne eines Indizes um eine Methode zur Feststellung der Rechtfertigungsbedürftigkeit Ungleichbehandlungen handelt oder um einen eigenständigen Rechtfertigungsmaßstab. Auch das Verhältnis zum Willkürverbot einerseits, zur strengen Bindung durch das Verhältnismäßigkeitsprinzip andererseits ist nicht abschließend definiert⁸⁷.

Richtigerweise beinhaltet das Gebot der Folgerichtigkeit nicht per se eine Verschärfung der Anforderungen an die Rechtfertigung, sondern schneidet dem Gesetzgeber lediglich die punktuelle (willkürliche) Berufung auf anderweitige Gestaltungsmaßstäbe ab, selbst wenn es sich um ein seinerseits ebenfalls sachgerechtes – d. h. dem jeweiligen Rechtsgebiet angemessenes – Prinzip handelt⁸⁸. Mit *Christoph Deegen* ist von einem rechtsstaatlichen Verbot des „Systems der Systemlosigkeit“ auszugehen.

80 Vor allem *Kischel*, in: Mellinghoff/Palm (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, S. 17.

81 *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, S. 134.

82 U. a. *Früges*, DStZ 1989, 34; *Lang*, (Fn. 2), § 4 Rz. 79; *Tipke*, StW 2007, 201, 205 ff.; *ders.*, JZ 2009, 533; *Birk*, DStR 2009, 877, 881 f.; *Breinersdorfer*, StW 2009, 211, 213; *Driten*, Ubg 2009, 23, 25 ff.; *Bergkemper*, HFR 2009, 186; *Bilsdorfer*, Steuerstud 2009, 136, 142.

83 *Kischel*, (Fn. 80), S. 17. Dass es sich nicht um einen rein steuerlichen Topos handelt, belegt die Analyse der Entscheidung zum Nichtanwenderrecht *Gaststätten*, BVerfG v. 30. 7. 2008, 1 BvR 3262/07, BVerfGE 121, 317, NJW 2008, 2409; von *Michaels*, JZ 2008, 875.

84 *Kischel*, (Fn. 80), S. 175, 183 ff.

85 Z. B. *Kischel*, AöR, Bd. 124 (1999), 175, 205; *Pelme*, Systemgerechtigkeit 1985, S. 16; *Schuppert*, in: FS Zeidler, 1987, S. 691, 697.

86 So *Junghauer*, (Fn. 24), als Ergebnis der Analyse der Rsp. des BVerfG; ähnlich *Huster*, Rechte und Ziele. Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitsgesetzes, 1993, S. 389; Begründungsgebot, Beweislasterkehr.

87 *Kallina*, Willkürverbot und Neue Formel, 2001, S. 52 ff.; belegt, dass der Topos der Systemgerechtigkeit auch im Rahmen der reinen Willkürrechtsprechung des BVerfG zu einer Verschärfung der Anforderungen an die Rechtfertigung führt, indem nicht mehr jeder rechtfertigende Grund ausreicht, sondern auf das Gewicht des Rechtfertigungsgrundes abgestellt wird, vgl. auch *Früges*, DStZ 1989, 34, 35 ff.

88 Vgl. *Englisch*, (Fn. 81), S. 134.

74 BVerfG v. 17. 1. 1957, 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, 80, NJW 1957, 417; „Der Finanzbedarf des Staates ist aber niemals geeignet, eine verfassungswidrige Steuer zu rechtfertigen“.

75 BVerfGE v. 12. 5. 2009, 2 BvL 1/00, DStRE 2009, 922, B.I.2.c.aa.

76 Siehe Fn. 53.

77 *Bordewin*, DB 1988, 413; *Dollner*, BB 1988, 238; *Knobbe-Keuk*, BB 1988, 1086, 1087 ff.; a. *Mathiak*, StuW 1987, 253, 256.

78 Zu den Vertrauensschutzaspekten der mit dem Passivierungsverbot verbundenen Rückstellungsaufflösung vgl. ausführlich *Hey*, BB 2000, 1453, 1456 ff.

79 *Danz*, *Schunhuf*, *Deutscher Finanzgerichtstag*, Bd. 1, 2004, 73, 92 ff.; *Lang*, DStZ 1992, 365; *Völker/Andrzejowski*, NJW 2004, 2413 (aus rechtsstaatlicher Sicht).

AUFsätze

hen⁸⁹. Materiale Gerechtigkeit kann nur innerhalb eines an sachgerechten Prinzipien und Regeln ausgerichteten (Teilrechts)systems entstehen. Ein Hin- und Herspringen zwischen unterschiedlichen Prinzipien ist in jedem Fall rechtfertigungsbedürftig. Erfolgt es grundlos, genügt es auch nicht den Anforderungen des Willkürverbots⁹⁰.

Ob Art. 3 Abs. 1 GG den Gesetzgeber tatsächlich in effektiver Weise zu Systemkonsequenz verpflichten kann, hängt somit eher davon ab, welche Anforderungen an die Rechtfertigung einer punktuellen Abkehr vom System gestellt werden. Lässt man jeden sachlichen Grund ausreichen (bloße Willkürprüfung)⁹¹, oder fordert man, dass der Gesetzgeber einen besonderen sachlichen Grund anführt und die Ungleichbehandlung zur Erreichung des mit ihr verfolgten Zieles geeignet, erforderlich und angemessen ist (sog. „neue Formel“⁹²)? Muss also eine Relation zwischen Ungleichbehandlung und Differenzierungsgrund hergestellt werden⁹³? Richtigerweise ist, da jede Ungleichbehandlung ökonomisch-juristisch vergleichbarer Sachverhalte den Steuerpflichtigen in der Ausübung seiner Freiheitsrechte beeinflusst, zur Rechtfertigung steuergesetzlicher Ungleichbehandlungen – auch wenn das Steuerrecht selten an unveränderliche Persönlichkeitsmerkmale anknüpft – stets eine Verhältnismäßigkeitsprüfung anzustellen⁹⁴.

Dabei können Willkür- und Verhältnismäßigkeitsprüfung, lässt man die Willkürprüfung nicht zur Farce verkommen, durchaus zu vergleichbaren Ergebnissen führen, weshalb im Schrifttum auch vermehrt ein einheitlicher Prüfungsansatz von Art. 3 Abs. 1 GG gefordert wird⁹⁵. Denn die Anforderungen an die Rechtfertigung variieren auch innerhalb des Willkürverbots. In der Formel, der Grund müsse „so“ erheblich sein, dass die gesetzgeberische Entscheidung nicht als willkürlich angesehen werden kann, kommt zum Ausdruck, dass der sachliche Grund mit dem Ausmaß der Ungleichbehandlung in ein Verhältnis gesetzt werden muss⁹⁶. Das Erfordernis eines „sachlichen“ Differenzierungsgrundes verweist auf die Angemessenheit (Sachgerechtigkeit). Die Erheblichkeit stellt eine Beziehung zwischen dem Ausmaß der Ungleichbehandlung und dem sachlichen Grund her. Auch die bloße Willkürkontrolle entbindet damit nicht davon, den vom Gesetzgeber vorgebrachten bzw. einen objektiv denkbaren sachlichen Grund zu hinterfragen.

Entgegenzutreten ist einer noch weiteren Abschwächung der Anforderungen an die Willkürkontrolle, wie sie sich in der Entscheidung zu den Jubiläumsrückstellungen findet. Danach soll es im Rahmen des Willkürverbots nicht auf einen Mangel an „dogmatisch überzeugenden“ oder „systematisch richtigen“ Gründen ankommen, sondern nur auf den „offenkundigen Mangel an jeg-

licher Sachlichkeit des Grundes“⁹⁷. Wie aber soll der Willkürvorwurf entkräftet werden, wenn der Gesetzgeber irgendeinen Grund vortragen kann, ohne dass dieser überzeugen muss? Willkürlich bleibt die Entscheidung auch dann, wenn das Gewicht des Rechtfertigungsgrundes nicht mit dem Ausmaß der zur rechtfertigenden Ungleichbehandlung korrespondiert.

Wichtig ist in diesem Zusammenhang noch einmal zu betonen, dass die Einnahmeerzielung/Vermeidung von Steuerausfällen als einziger Differenzierungsgrund per se ausscheidet, also auch im Rahmen der Willkürkontrolle. Die Einnahmeerzielung rechtfertigt den steuerlichen Freiheitseingriff, aber nicht die ungleiche Lastenverteilung. Schließlich dient dem Ziel der Einnahmevermehrung jede, auch eine willkürliche Mehrbelastung⁹⁸. Dies mag in der Konsequenz erschreckend sein, weil man sich an manche dieser rein fiskalischen Abweichungen vom Nettoprinzip schon gewöhnt hat. Dennoch sind Normen wie der unrealistisch niedrige Ansatz von Pensionsrückstellungen in § 6a EStG oder die Mindestbesteuerung des § 10d Abs. 2 EStG ebenso wie die Neuregelung des Mantelkaufs in § 8c KStG, deren einzige Rechtfertigung in der Vermeidung von Steuerausfällen bzw. der Gegenfinanzierung von Steuersatzsenkungen liegt, weder bei konsequenter Anwendung des Folgerichtigkeitsgebots noch bei bloßer Willkürkontrolle haltbar. Auch im Unternehmensteuerrecht steht der Schutz vor gleichheitswidriger Inanspruchnahme nicht unter Haushaltsvorbehalt.

Auch die bloße Behauptung eines Grundes genügt den Anforderungen des Willkürverbots nicht. Dies gilt insbesondere für die häufig pauschal verwendeten Hinweise auf Missbrauchsvermeidung oder Klarstellung. Lässt sich eine Missbrauchsgefahr nicht erkennen bzw. weist die hierauf gestützte Regelung in ihrem Tatbestand keinen Bezug zu dem behaupteten Missbrauch auf, so fehlt es schlicht an einem die Ungleichbehandlung tragenden Grund⁹⁹. Legt man die Maßstäbe der Entscheidung zur Entfernungspauschale an, so dürfte zudem oftmals zweifelhaft sein, ob die auf Missbrauchsvermeidung gestützten Normen den Anforderungen an eine folgerichtige Ausgestaltung gesetzgeberischer Typisierungen entsprechen¹⁰⁰.

5.3 Berücksichtigung der Ranghöhe der Belastungsentscheidung im Wege der Abwägung

Einer ggf. geringeren Ranghöhe der zugrundeliegenden Belastungsentscheidung kann im Wege der Abwägung auf der Rechtfertigungsebene Rechnung getragen werden, statt sich von vornherein auf eine bloße Willkürkontrolle zu beschränken. Auch das BVerfG geht ersichtlich von einer derartigen Prinzipienhierarchie aus, wenn es von „gesetzgeberischen Grundentscheidungen“¹⁰¹, Leitprinzipien/Leitlinien bzw. „tragenden Prinzipien“¹⁰² spricht. Hat ein einfachgesetzliches Prinzip – wie etwa das Trennungsprinzip im Körperschaftsteuerrecht, der Maßgeblichkeitsgrundsatz oder das Abschnittsprinzip – lediglich

89 Degenhart, Systemgerechtigkeit und Selbstbindung des Gesetzgebers als Verfassungspostulat, 1976, S. 112 ff.

90 Ebenso Lange, Die Verwaltung 1971, S. 259, 266; auch Peine, (Fn. 85), S. 292 letztlich trotz seiner kritischen Haltung gegenüber dem Postulat der Systemgerechtigkeit, der ein Nebeneinander unterschiedlicher Prinzipien zur Regelung verschiedener Probleme nur bei „guten Gründen“ für unproblematisch erachtet. Nachweise der Rechtsprechung des BVerfG zu einer bereits aus dem Willkürverbot abgeleiteten Pflicht des Gesetzgebers zu Wertungskonsequenz s. bei Englisch, (Fn. 81), S. 135; und bereits Degenhart, (Fn. 89), S. 99 ff.

91 So Kischel, (Fn. 80), S. 175, 178.

92 BVerfG v. 7. 10. 1980, 1 BvL 50/79, BVerfGE 55, 72, 88, NJW 1981, 271; v. 30. 9. 1987, 2 BvR 933/82, BVerfGE 76, 256, 329, NJW 1988, 1015; v. 9. 11. 2004, 1 BvR 684/98, BVerfGE 112, 50, 67, NJW 2005, 1413.

93 Brüning, JZ 2001, 669, 672.

94 A. A. Kischel, (Fn. 80), S. 175, 177; Kischel, (Fn. 85), S. 174, 188.

95 S. hierzu auch Abers, JuS 2008, 945, 948 f.; Brüning, JZ 2001, 669, 673.

96 BVerfG v. 25. 10. 1977, 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224, 233, NJW 1978, 365; v. 15. 1. 2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 31, DStRE 2008, 1003: Sachlicher Grund, der so erheblich ist, dass die Entscheidung des Gesetzgebers nicht als willkürlich angesehen werden kann.

97 BVerfG v. 12. 5. 2009, 2 BvL 1/00, DStRE 2009, 922; ähnlich v. 20. 4. 2004, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, 299, NJW 2004, 2297; und v. 30. 7. 2008, 1 BvR 3267/07, BVerfGE 121, 317, 350, für die Rechtfertigung einer Berufsausübungsregel; zustimmend Peine, (Fn. 85), S. 234 f.; Kischel, (Fn. 80), S. 175, 178, der davon ausgeht, das Willkürverbot sei nur dann verletzt, wenn sich ein sachgerechter Grund überhaupt nicht finden lässt.

98 BVerfG v. 9. 12. 2008, 2 BvL 1/07, DStRE 2008, 2460, 2463, Tz. 69; pointiert Drüen, StuW 2008, 3, 12; ders., Ubg 2009, 23, 26.

99 Ähnlich Breinersdorfer, StuW 2009, 211, 213.

100 Siehe dazu im Einzelnen Hey, StuW 2008, 167, 174 f.

101 BVerfG v. 7. 11. 2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 35, DStRE 2007, 235; v. 9. 12. 2008, 2 BvL 1/07, DStRE 2008, 2460, 2462.

102 BVerfG v. 7. 11. 1972, 1 BvL 4/71, BVerfGE 34, 118, 130, NJW 1973, 502; s. hierzu auch Englisch, (Fn. 81), S. 147 ff.

formale Ordnungsfunktion, wird sich auch seine Durchbrechung leichter rechtfertigen lassen als die eines unmittelbar das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisierenden Subprinzips.

So mag man dem steuerbilanziellen Vorsichtsprinzip eine geringere Bedeutung beimessen als dem objektiven Nettoprinzip. Auch dem Umstand, dass Rückstellungsverbote anders als Betriebsausgabenabzugsverbote nur temporäre Effekte nach sich ziehen, lässt sich auf diese Weise Rechnung tragen. Dies schwächt die Anforderungen an die Rechtfertigung einer punktuellen Abkehr von der einmal getroffenen Belastungsentscheidung ab, ohne sie jedoch der Überprüfung vollständig zu entziehen oder reinen Aufkommensinteressen den Vorrang vor einer systemkonformen Entwicklung des Steuerrechts einzuräumen.

6. Resümee

Wenn die Politik im Zeichen der Öffnung der Märkte eine Befreiung von den Ketten der Sachgerechtigkeit und Konsequenz der Gesetzgebung fordert, verkennt sie, dass die Standortqualität auch an der Schlüssigkeit der Unternehmensbesteuerung gemessen wird. Deshalb ist zu hoffen, dass das BVerfG dem Gesetzgeber zukünftig auch im Bereich der Unternehmensbesteuerung ein Mindestmaß an Regelmäßigkeit abverlangt. Art. 3 Abs. 1 GG mit dem hieraus entwickelten Gebot der Folgerichtigkeit bietet hierfür den richtigen Hebel, ohne die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers in kompetenzüberschreitender Weise einzuschränken. Das dem Gewaltenteilungsgrundsatz entlehnte

Gebot des *judicial self-restraint* beinhaltet kein Recht zur Irrationalität. Weder verliert der Gesetzgeber seine Reformfähigkeit, noch werden seine Beurteilungsspielräume, die es ihm ermöglichen, widerstreitende Interessen zu einem angemessenen Ausgleich zu bringen, in unzulässiger Weise eingeschränkt, wenn man ihn zu schlüssigem Handeln anhält. Dies setzt auch eine nachvollziehbare¹⁰³ Begründung voraus¹⁰⁴. Sie wird nur dann überzeugen, wenn der Gesetzgeber für eine Abkehr vom bestehenden System nicht irgendeine, sondern tragfähige Gründe anführen kann. Dem Gesetzgeber Rechenschaft für sein Handeln abzuverlangen, verletzt den Gewaltenteilungsgrundsatz nicht. Es handelt sich vielmehr bereits um ein Gebot des Demokratieprinzips¹⁰⁵, auf das sich der Gesetzgeber so gerne beruft, um seine Gestaltungsspielräume zu erweitern.

Der Entscheidung zur Entfernungspauschale sollte dabei Modellcharakter zukommen. Eine Differenzierung je nach steuerrechtlicher Submaterie lässt sich nicht begründen. Das Unternehmensteuerrecht ist keine steuerverfassungsrechtsfreie Zone!

103 Zur Anforderung der Nachvollziehbarkeit und Begründungswahrheit Kischel, Die Begründung, 2003, S. 338 ff., 357 ff.

104 Zum Zusammenhang zwischen Folgerichtigkeitsgebot und Begründungsniveau zutreffend Schlotter, FR 2007, 951, 959.

105 Begründung als Voraussetzung von Transparenz und Offenheit staatlicher Tätigkeit und damit wesentliches Element des Demokratieprinzips, vgl. Kischel, (Fn. 103), S. 106 ff., 141.

Anforderungen an eine EG-rechtskonforme Dividendenbesteuerung

Von Dr. Alexander Rust, München*

Der EuGH hat in den letzten Monaten in seinen Urteilen *Aberdeen*¹, *Damseaux*², *Glaxo Wellcome*³, *KBC Bank*⁴ und *Kommission gegen Italienische Republik*⁵ noch einmal präzisiert, welche Vorgaben die Mitgliedstaaten bei der Besteuerung von Dividenden zu beachten haben. Viele Fragen sind aber nach wie vor unbeantwortet. So hat etwa die Europäische Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland wegen der unterschiedlichen Besteuerung von Streubesitzdividenden eingeleitet⁶, dagegen konnte der BFH in dieser Ungleichbehandlung keinen Verstoß gegen die EG-Grundfreiheiten sehen⁷. Der folgende Beitrag stellt die neueren Entwicklungen auf dem Gebiet der Dividendenbesteuerung dar und versucht Antworten auf die noch offenen Fragen

zu geben. Er beschäftigt sich insbesondere mit der Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit bei Drittstaatssachverhalten, der Zulässigkeit der Erhebung einer Kapitalertragsteuer und der Verpflichtung zur Anrechnung/Erstattung ausländischer Quellensteuer.

1. Abkommens- und gemeinschaftsrechtliche Vorgaben für die Dividendenbesteuerung

Beim grenzüberschreitenden Bezug von Dividenden wirken Doppelbesteuerungsabkommen, sekundäres und primäres Gemeinschaftsrecht auf das nationale Steuerrecht ein.

Entspricht das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen dem OECD-MA, so reduziert es die Besteuerung im Quellenstaat bei Schachteldividenden⁸ auf 5 % und bei Streubesitzdividenden auf 15 % des Bruttobetrag⁹. Der Ansässigkeitsstaat wird durch das Doppelbesteuerungsabkommen zur Anrechnung der reduzierten Quellensteuer verpflichtet¹⁰. Ist eine Körperschaft Empfänger der Dividenden, so hat Deutschland in der Abkommenspraxis – abweichend vom OECD-MA – zumeist ein Internationales Schachtelprivileg vereinbart¹¹. Als Quellenstaat erhebt Deutschland grundsätzlich nach § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG

* Dr. Alexander Rust, LL.M. (NYU), ist Associate Professor an der Universität Luxemburg. Er dankt Herrn Prof. Dr. Dr. Georg Kofler für wertvolle Hinweise und Anregungen.

1 EuGH v. 18. 6. 2009, C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy*, ISr 2009, 499 ff.

2 EuGH v. 16. 7. 2009, C-128/08, *Damseaux*, ISr 2009, 622 ff.

3 EuGH v. 17. 9. 2009, C-182/09, *Glaxo Wellcome*, DStRE 2009, 1370.

4 EuGH v. 4. 6. 2009, Verb. C-439/07 und C-499/07, *KBC Bank NV* und *Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV*, DStRE 2009, 1181.

5 EuGH v. 19. 11. 2009, C-540/07, *Kommission gegen Italienische Republik*, DStRE 2009, 1444.

6 Klage der Kommission der EG gegen die Bundesrepublik Deutschland v. 23. 7. 2009, C-284/09, www.curia.eu, Highlights&Insights 2009, 5.11 mit Anm. Englisch.

7 BFH v. 22. 4. 2009, I R 53/07, DStR 2009, 1469, ISr 2009, 551 ff. mit Anmerkungen von Wassermeyer u. Schön. Gegen diese Entscheidung ist eine Verfassungsbeschwerde, 2 BvR 1807/09, wegen Verletzung der Garantie des gesetzlichen Richters nach Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG anhängig.

8 Die Anwendung des reduzierten Quellensteuersatzes setzt nach Art. III Abs. 2 lit. a OECD-MA eine Beteiligung von mindestens 25 % am Kapital der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaft voraus. Zu den Mindestbeteiligungsvoraussetzungen in den von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen s. Tischbirek, in: Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 5. Aufl. 2008, Art. 10 Rz. 67.

9 Art. 10 Abs. 2 Satz 1 lit. a und b OECD-MA; zu den Höchstsätzen in den jeweiligen von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen s. Tischbirek, (Fn. 8), Art. 10 Rz. 67.

10 Art. 23A Abs. 2 oder Art. 23B Abs. 1 OECD-MA.