

Abhandlungen

Steuerrecht und Staatsrecht im Dialog: Nimmt das Steuerrecht in der Judikatur des BVerfG eine Sonderrolle ein?

Prof. Dr. JOHANNA HEY, Universität zu Köln*

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> I. Fragestellung II. Gründe und Gefahren bereichsspezifischer Dogmatik <ul style="list-style-type: none"> 1. Steuerrechtliches Proprium: Verfassungsdogmatisch relevante Besonderheiten der steuerlichen Eingriffsrechts 2. Gefahren einer steuerrechtlichen Sonderverfassungsdogmatik III. Rechtsprechungsanalyse <ul style="list-style-type: none"> 1. Gleichheitsrechtliche Sonderwege? <ul style="list-style-type: none"> a) Das Steuerrecht als Spiegel nicht Initiator gewandelter Art. 3 GG-Dogmatik b) Willkürkontrolle und Verhältnismäßigkeitsprüfung im Steuerrecht c) Funktion und Bedeutung von Leistungsfähigkeitsprinzip und Folgerichtigkeitsgebot in der steuerrechtlichen Art. 3 GG-Rechtsprechung | <ul style="list-style-type: none"> d) Gesteigerte Anforderungen an die Gesetzesbegründung e) Rechtsanwendungsgleichheit 2. Erfordert das Bedürfnis nach Steuerplanungssicherheit eine eigene Rückwirkungsdogmatik? 3. Die Bedeutung von Fiskalinteressen als Rechtfertigungsgrund IV. Zwischenergebnis: Keine systematischen Übergriffe in die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers V. Bedarf es eines zurückgenommenen Kontrollmaßstabs im Steuerrecht? <ul style="list-style-type: none"> 1. Kompromisshaftigkeit der Steuergesetzgebung? 2. Abgesenkter Verfassungsrechtsschutz für Unternehmen? VI. Fazit |
|---|---|

I. Fragestellung

Geht das BVerfG auf dem Gebiet des Steuerrechts dogmatische Sonderwege? Eine entsprechende These findet sich – teils als bloße Feststellung, teils als Kritik – im staatsrechtlichen¹, aber auch im steuerrechtlichen Schrifttum². Sie betrifft vor allem den allgemeinen Gleichheitssatz, namentlich die Folgerichtigkeitsrechtsprechung³, wird aber auch auf andere Bereiche wie die Rechtsprechung zur steuergesetzlichen Rückwirkung⁴ erstreckt.

Dass das steuerrechtliche *Schrifttum* zur Konstitutionalisierung der Rationalitätsdefizite steuerrechtlicher Normen neigt, ist bekannt⁵. Man kann durchaus selbstkritisch hinterfragen, warum Argumente der

Sachgerechtigkeit und Rationalität von Steuergesetzen geradezu reflexhaft verfassungsrechtlich fundiert werden. Dieser Rückzug auf das Verfassungsrecht läuft Gefahr, den „Selbststand der Steuerrechtsdogmatik“⁶ zu gefährden. Verständlich ist die verfassungsrechtliche Referenz jedoch allemal. Der Versuch, Politik mit den Mitteln des Rechts zu ökonomischer Vernunft zu zwingen, fußt auf der leidvollen Erfahrung, dass erst verfassungsrechtliche Aufladung die Chance bietet, überhaupt gehört zu werden. Der Einwand, eine Regelung löse Verzerrungen aus oder sei systemwidrig, wird schnell dem Bereich der Ästhetik zugeordnet⁷. Kritik an Systematik und Wirkung steuerlicher Regelungen wird – so die, allerdings nicht immer in Erfüllung gehende Hoffnung⁸ – den Gesetzgeber

* Prof. Dr. Johanna Hey ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln. Die Verfasserin dankt Herrn Dipl. Finanzwirt (FH) Lukas Münch, LL.M. Unternehmenssteuerrecht, für wertvolle Unterstützung bei der Auswertung der Rechtsprechung.

1 Böckenförde beklagt bereits im Sondervotum zum Vermögensteuerbeschluss v. 22.6.1995, BVerfGE 93, 149 (158), einen „Einstieg in Verfassungsdogmatik der Besteuerung“; in der Folge s. Herzog, in Maunz/Dürig, Anhang zu Art. 3 GG Rz. 56 f.; Kischel, in Epping/Hillgruber Art. 3 GG Rz. 121; Kischel, in Mellin/Palm (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat, 2009, S. 175 (176 ff.); Lepsius, JZ 2009, 260 (261 f.); Peine, Systemgerechtigkeit, Baden-Baden, 1985, S. 58 ff., 64 f. stellt ein „Binnendenken“ innerhalb verschiedener Bereiche wie Zivil-, Steuer- oder Sozialversicherungsrecht fest.

2 Musil, in Schön/Röder (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 129 (146); Droegge, StuW 2011, 105 (108); Wernsmann, in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 161 (164, 167); differenzierend Kempny, StuW 2014, 185 (198 f.).

3 S. unten III. 1. c) cc).

4 S. unten III. 2.

5 Vgl. etwa Dann, Der Staat 49 (2010), 630, 644 ff.; Droegge, StuW 2011, 105 (111); Musil, in Schön/Röder (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 129 (146): „Zudem wurde deutlich, dass die Steuerrechtswissenschaft Hervorhebung nur hier teilweise eine verfassungsrechtsdogmatische Positionierung vorgenommen hat, die gegenüber der allgemeinen Verfassungsrechtsdogmatik eine Sonderrolle einnimmt“.

6 Droegge, StuW 2011, 105; Waldhoff, DV 2008, 259 (260); Vogel, Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht, 1999, S. 5, sehen dagegen zu Recht gerade in der verfassungsrechtlichen Anbindung des steuerrechtlichen Grundrechtseingriffs einen zentralen Selbststand der dogmatischen Durchdringung des Steuerrechts.

7 Nawrath, DStR 2009, 2.

8 Zu viel Eindruck lässt sich hiermit allerdings nicht schinden, was u.a. daran liegt, dass das BVerfG mit seiner Spruchpraxis der lediglich pro futuro wirkenden Unvereinbarkeitserklärungen die verfassungsrechtliche Risikobereitschaft des Gesetzgebers stark fördert, vgl. BVerfG v. 9.10.2001, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (133); Bethge, in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, § 78 BVerfGG, Rz. 66 ff.

aber dann beeindrucken, wenn verfassungsrechtliche Risiken aufgezeigt werden.

Hier soll es jedoch nicht um den inflationären⁹ verfassungsrechtlichen Zweifel im Schrifttum gehen, sondern um die Frage, ob das BVerfG der Konstitutionalisierungstendenz der Steuerrechtswissenschaft Vorschub leistet, indem es im Gewand des Verfassungsrechts rechtspolitische Forderungen rationaler Steuergesetzgebung durchzusetzen versucht. Längst erstreckt sich der Vorwurf der Überschreitung der Grenzen zwischen Recht und Politik auch auf die Rechtsprechung des BVerfG¹⁰. Während im steuerrechtlichen Schrifttum die Kritik an Entscheidungen aus Karlsruhe überwiegt¹¹, welche die Steuerpflichtigen abschlägig bescheiden, ist es im staatsrechtlichen Schrifttum genau umgekehrt: Stattgebende Entscheidungen verleiten zum Frontalangriff¹² auf vermeintliche dogmatische Defizite und Sonderwege.

An literarischen Auseinandersetzungen mit den verfassungsrechtlichen Maßstäben des Steuerrechts mangelt es nicht¹³. Jüngst hat in dieser Zeitschrift der Kölner Habilitand *Simon Kempny*¹⁴ das Verhältnis von Steuerrecht und Verfassungsrecht scharfsinnig behandelt. Im Zentrum dieses Beitrags steht dagegen die *Rechtsprechungsanalyse*. Untersucht werden soll, ob das BVerfG im Steuerrecht tatsächlich *durchgängig*¹⁵ strengere Maßstäbe anlegt¹⁶ mit der Folge, dass es häufiger als in anderen Rechtsgebieten zur Verfassungswidrigkeit gelangt. Dabei geht es nicht um Einzelentscheidungen, bei denen es sich möglicherweise um Ausreißer handelt, sondern um die Frage, ob die Karlsruher Judikatur von einer eigenständigen steuerverfassungsrechtlichen Dogmatik getragen sind und wie sich – sollte diese Frage zu bejahen sein¹⁷ – eine solche Sonderdogmatik zur Rechtsprechung auf anderen Rechtsgebieten verhält. Sollte sich der Verdacht, dass das BVerfG im Steuerrecht dogmatische Sonderwege beschreitet, erhärten, schließt sich die Frage an, ob diese Sonderdogmatik vom Grundgesetz gedeckt ist oder ob sie den Gewaltenteilungsgrundsatz verletzt, gar verfassungswidriges Sonderverfassungsrecht¹⁸ kreiert.

Neben der augenfälligsten Besonderheit, der Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips und des Folge-

richtigkeitsgebots im Rahmen des allgemeinen Gleichheitssatzes (IV.1c), sollen dabei weitere der Kritik ausgesetzte Argumentationsfiguren untersucht werden: Die Judikatur zu den Anforderungen an die Gesetzesbegründung (IV.1d), zur Rechtsanwendungsgleichheit (IV.1e), zu rückwirkender Gesetzgebung (IV.2) sowie zur Bedeutung von Fiskalinteressen in der Rechtfertigung (IV.3).

II. Gründe und Gefahren bereichsspezifischer Dogmatik

1. Steuerrechtliches Proprium: Verfassungsdogmatisch relevante Besonderheiten der steuerlichen Eingriffsrechts

Der Verdacht einer Sonderrechtsprechung liegt schon deshalb nahe, weil nur allzu oft die Eigenarten des Steuerrechts gegenüber anderen Materien des öffentlichen Rechts hervorgehoben werden¹⁹. Freilich bleibt dabei häufig im dunklen, worin dieses Proprium des Steuerrechts genau liegt²⁰ und warum und wie es sich auf die maßstabsbildende Dogmatik des Verfassungsrechts auswirkt.

Zu unterscheiden ist, wenn es um Identifikation und Bewertung steuerlicher Rechtsprechungslinien geht, ob diese ihren Ursprung in dogmatischen Besonderheiten des Steuerrechts haben oder ob das Steuerrecht lediglich besonderes Anschauungsmaterial bietet, das in anderen Rechtsgebieten so nicht anzutreffen ist. So ist der Umstand, dass das BVerfG wesentliche Teile seiner Rückwirkungsjudikatur anhand steuerrechtlicher Normen entwickelt hat, nicht per se Ausdruck einer Sonderdogmatik, sondern liegt daran, dass der Steuergesetzgeber, zum einen weil sich Finanzierungslücken oft erst im laufenden Haushalt offenbaren, zum anderen weil sich der Finanzierungszweck anders als eine Verhaltensbeeinflussung auch noch im Nachhinein verwirklichen lässt, Steuergesetze besonders häufig mit Rückwirkung in Kraft setzt.

Verfassungsdogmatische Besonderheiten bestehen dagegen hinsichtlich der Schwierigkeiten einer Eingriffsbegrenzung. Dabei kann von *der* (einen) eigenen Sachlogik des Steuerrechts allerdings schon deshalb

9 Vielfach werden die verfassungsrechtlichen Zweifel gar nicht näher begründet, was sie weitgehend entwertet, vgl. *Langer*, DStR 2014, 1897 (1901); *Dahm/Hamacher*, DStR 2014, 455 (457); *Beuchert/Osterloh-Konrad*, IStR 2014, 643 (648); *Thomas*, DStR 2014, 497 (502 f.).

10 Zu Unterschieden zwischen Steuerrechtsprechung und Steuerrechtswissenschaft pauschal *Musil*, in Schön/Röder (Hrsg.), *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II*, 2014, S. 129 (134), demzufolge das Gericht einen „Mittelweg“ beschreitet.

11 Stellvertretend *Drüen*, JZ 2010, 91 ff.; zu BVerfG v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, *Keß*, FR 2006, 869, *Wendt*, FR 2006, 775, sowie *Hennrichs/Lehmann*, StuW 2007, 16; zu BVerfG v. 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, *Lammers*, DSz 2011, 483.

12 Prominent *Lepsius*, JZ 2009, 260; *Lepsius*, JZ 2014, 488; ferner *Dann*, Der Staat 49 (2010), 630; *Müller-Franken*, NJW 2009, 55.

13 Nachweise *Hey*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*²¹, 2013, § 3 vor Rz. 90.

14 *Kempny*, StuW 2014, 185.

15 *Musil*, in Schön/Röder (Hrsg.), *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II*, 2014, S. 129 (134), weist darauf hin, dass die Rechtsprechung des BVerfG (und des BFH) nicht einheitlich ist.

16 Verneinend *Jarass*, in *Jarass/Pieroth*, GG¹³, Art. 3, Rz. 44.

17 Bewusst offen gelassen von *Tipke*, StuW 2014, 273 (279).

18 *Exner*, DÖV 2012, 540.

19 Aus der Rspr. etwa BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (269); s. ferner *Seiler*, Der einheitliche Parlamentsvorbehalt, 2000, S. 307 f.; *Kruse*, StuW 1990, 322 (324 ff.); *Vogel*, DSz/A 1977, 5 (8 ff.).

20 Zu Recht kritisiert von *Tappe*, Die Begründung von Steuergesetzen, 2012, Manuskriptfassung, S. 150 ff.; s. aber die Konkretisierung von *Tipke*, StuW 2014, 273 (279): (1) Steuerrecht als gerechtigkeitsbezogenes Recht; (2) als in besonderem Maße auf Rechtssicherheit angewiesenes Recht; (3) als besonderes öffentliches Schuldrecht; (4) hybride Natur von Fiskal- und Lenkungsnormen.

nicht gesprochen werden, weil Fiskal- und Lenkungszwecke jeweils eigenen und deutlich zu unterscheidenden Logiken unterliegen²¹.

Die Offenheit des Fiskalzwecks erlaubt keine Verhältnismäßigkeitsprüfung im Sinne einer Zweck-/Mittelrelation²². Deshalb lassen sich Fiskalzweckeingriffe durch das Übermaßverbot nicht wirksam begrenzen. Die Freiheitsrechte laufen in der Überprüfung von Fiskalzwecknormen weitgehend leer. Umso gewichtiger ist für die Rechtfertigung des Freiheitseingriffs die gleichmäßige Verteilung der Steuerlast. Indes lässt sich aus der Schwäche der Freiheitsrechte weder auf einen generellen grundrechtlichen Kontrollverlust steuerrechtlicher Normen²³ schließen, noch folgt hieraus die Notwendigkeit einer gleichheitsrechtlichen Sonderdogmatik. In Bezug auf den allgemeinen Gleichheitssatz besteht kein Kontrolldefizit. Auch ist die Anwendung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht nicht auf die Willkürkontrolle beschränkt, weil im Rahmen der gleichheitsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung sehr wohl Differenzierungsgründe – etwa Vereinfachungs- und Typisierungsinteressen – auf ihre verhältnismäßige Umsetzung überprüft werden können.

Im Bereich von Lenkungsnormen und bei der Überprüfung der Gestaltungswirkungen steuerlicher Normen wirken dagegen auch die Freiheitsrechte begrenzend; das Verhältnismäßigkeitsprinzip lässt sich ohne weiteres anwenden²⁴. Dogmatische Herausforderungen wirft hier jedoch die Begründung des Eingriffs auf, da die Verhaltensbeeinflussung anders als die Verwirklichung des Finanzierungszwecks nur mittelbar erfolgt²⁵. Daher bedarf es der Rückübersetzung der Geldleistungsforderung in die gegenüber einem unausweichlichen Gebot oder Verbot schwächere Verhaltensaufforderung. Ungezielte Gestaltungswirkungen müssen dem Gesetzgeber zugerechnet werden.

Eine weitere, auch dogmatisch relevante Besonderheit des Steuerschuldrechts besteht darin, dass es sich um Geldleistungsverwaltungsakte handelt, deren Höhe sich aus dem Zusammenspiel einer Vielzahl von Einzelnormen ergibt. Die Saldierbarkeit von Be- und Entlastungen, das Nebeneinander und Zusammentreffen gleichartiger Eingriffe in einem Normgefüge ist bislang nicht hinreichend aufgearbeitet. Die verfassungsge-

richtliche Einzelnormüberprüfung kann derartigen Wechselwirkungen nur schwer Rechnung tragen²⁶.

Weniger dogmatisch als sachverhältnissicher ist das Steuerrecht durch seinen Charakter als Massenfallrecht gekennzeichnet. Dies bedingt gesetzgeberische Typisierungen²⁷ und Pauschalierungen und ihre gleichheitsrechtliche Überprüfung. Zwar müssen auch andere Rechtsgebiete, wie etwa das Sozialrecht mit einer großen Anzahl von Einzelfallentscheidungen fertig werden, ein relevanter Unterschied besteht jedoch zwischen antragsbezogener Leistungsverwaltung und mitwirkungsbedürftiger Eingriffsverwaltung bezüglich des Kontrollbedürfnisses.

2. Gefahren einer steuerrechtlichen Sonderverfassungsdogmatik

Grund zur Besorgnis gibt eine steuerverfassungsrechtliche Sonderdogmatik unter zwei ganz unterschiedlichen Gesichtspunkten: Zum einen geht es um das Verhältnis zwischen BVerfG und Gesetzgeber, zum anderen um das Verhältnis zwischen „Steuerverfassungsrecht“ und allgemeinem Verfassungsrecht.

Würde eine steuerrechtliche Sonderdogmatik zu größerer Strenge gegenüber dem Gesetzgeber führen, so wären die Judikate des BVerfG zum Steuerrecht, noch mehr als es die Karlsruher Rechtsprechung ohnehin schon ist²⁸, dem Vorwurf mangelnden Respekts gegenüber dem Gesetzgeber ausgesetzt²⁹. So geht es der Kritik an den vermeintlichen dogmatischen Sonderfiguren vielfach weniger um die Dogmatik als um das Ergebnis³⁰. Das Gericht sei zu *streng* mit dem Steuergesetzgeber, *strenger* als gegenüber anderen Sachgesetzgebern, mit der Folge von Übergriffen in den Machtbereich des demokratisch legitimierten Gesetzgebers. Frei zu treffende einfachgesetzliche Entscheidungen würden verfassungsrechtlich überhöht und damit die Gestaltungsspielräume beschnitten³¹.

Besonders deutlich wird dies bei *Oliver Lepsius*:

„Es sind letztlich immer wieder steuerliche Entscheidungen, denen wir neue Kriterien verdanken, die zur übermäßigen Gängelung des Gesetzgebers führen. ... Im Laufe der letzten 20 Jahre hat das BVerfG de facto ein Sonderverfassungsrecht im Steuerrecht entwickelt. Über seine Berechtigung mag man geteilter Meinung sein, weil die Kontrolle durch den politischen Prozess und das Wechselspiel politischer Mehrheiten im Steuerrecht funktioniert, die Interessengruppen gut organisiert sind und in der Fachliteratur den Ton angeben

21 *Tipke*, StuW 2014, 273 (280).

22 *Musil*, in Schön/Röder (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 129 f.

23 *Lepsius*, JZ 2009, 260.

24 *Tipke*, StuW 2014, 273 (280); a.A. scheinbar *Kischel*, in Meltinghoff/Palm (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, S. 175 (179 ff.).

25 *Kempny*, StuW 2014, 185 (187).

26 Hierzu *Hey*, AöR 2003, 226. Eine – dogmatisch allerdings nicht hinreichend abgesicherte – Ausnahme stellt die Entscheidung zur Abschaffung des Weihnachtsfreibetrages dar, s. BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (8 f.): „Gesamtwürdigung der Lohnbesteuerung.“

27 BVerfG v. 8.6.1988 – 2 BvL 9/85, BVerfGE 78, 249 (287).

28 Z.B. *Möllers*, NJW 2005, 1973 (1979): „Respekt vor dem Gesetz bedeutet Respekt vor einer konkreten Entscheidung des Gesetzgebers, nicht vor dem verfassungstheoreti-

schen Ideal eines widerspruchsfreien ‚allgemeinen‘ Gesetzes. Deswegen besteht die Aufgabe des Gerichts darin, weite, aber harte Grenzen zu ziehen, nicht darin, ganze Rechtsgebiete verfassungskonform auszugestalten.“

29 Sehr prägnant *Tönnies*, FAZ v. 24.12.2008, S. 23, zur Pendlerpauschalen-Entscheidung (BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210): „Die Fratze des Justizstaates“.

30 Sondervotum *Böckenförde*, BVerfGE 93, 149 (158 ff.); *Wernsmann*, in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 161 (164 ff.); *Droege*, StuW 2011, 105 (108).

31 *Droege*, Die Rechtswissenschaft 2013, 374 (387 ff.); Sondervotum *Böckenförde*, BVerfGE 93, 149 (159 f. und 162 f.); *Lepsius*, JZ 2009, 260 (261 und 262); *Wernsmann*, in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 161 (166 f.).

und auch über genügend Einfluss auf dem Berliner Parkett verfügen³².

Eine steuerverfassungsrechtliche Sonderdogmatik birgt damit zugleich die Gefahr der Entwertung der Karlsruher Judikatur zum Steuerrecht. Sollten steuerrechtliche Entscheidungen auf weniger breitem verfassungsdogmatischen Fundament stehen, wären sie zum einen weniger vorhersehbar, zum anderen angreifbarer und könnten daher weniger Autorität gegenüber dem Gesetzgeber beanspruchen.

Neben etwaigen Übergriffen gegenüber dem Steuergesetzgeber sieht *Oliver Lepsius* in der Rechtsprechung zum Steuerrecht aber auch eine Bedrohung für die allgemeine Verfassungsdogmatik, wenn

„Figuren aus dem Steuerverfassungsrecht auf die Gesetzgebung in anderen Sachbereichen übertragen werden, wenn also dogmatische Konstruktionen, die ihre Berechtigung aus einem Sonderproblem objektiver Grundrechtsgehalte im Steuerrecht ableiten, in die allgemeine verfassungsrechtliche Dogmatik transponiert werden“³³.

Das BVerfG wirkt solchen Tendenzen zwar durch auf den entschiedenen Sachbereich begrenzte Argumentationen³⁴ entgegen. Diese Technik soll unüberschaubare dogmatische Folgewirkungen vermeiden. Eben hierdurch wird aber die These vom besonderen Steuerverfassungsrecht befördert.

III. Rechtsprechungsanalyse

1. Gleichheitsrechtliche Sonderwege?

a) *Das Steuerrecht als Spiegel nicht Initiator gewandelter Art. 3 GG-Dogmatik*

Betrachtet man die gleichheitsrechtliche Judikatur des BVerfG auf dem Gebiet des Steuer- und Abgabenrechts im Zeitablauf, boten sich bis in die 1980er Jahre wenig Anhaltspunkte für die Annahme, das Gericht reglementiere überstreng in den Gestaltungsbe-

reich des Gesetzgebers hinein³⁵; nur in Ausnahmefällen wurden Steuergesetze gemessen am Willkürverbot für gleichheitssatzwidrig erachtet.

Dies änderte sich mit der Öffnung von Art. 3 Abs. 1 GG für Abwägungsprozesse³⁶ im Rahmen der sog. „neue Formel“ 1980 aber keineswegs im Steuerrecht, sondern ganz unverdächtig im weithin unpolitischen Zivilprozessrecht³⁷, weiterentwickelt im Transsexuellenrecht³⁸ und aktuell im Familienrecht³⁹. Dass die verfassungsgerichtliche Überprüfung steuerrechtlicher Normen in besonderem Maße von der Verschärfung der allgemeinen Gleichheitssatzdogmatik profitiert hat⁴⁰, liegt in der Art. 3 GG-Lastigkeit steuerverfassungsrechtlicher Fragestellungen begründet⁴¹, ist aber nicht darauf zurückzuführen, dass im Steuerrecht andere Maßstäbe gelten würden als in anderen Rechtsgebieten.

b) *Willkürkontrolle und Verhältnismäßigkeitsprüfung im Steuerrecht*

Der Vorwurf steuerrechtlicher Sonderrechtsprechung ließe sich nur dann aufrechterhalten, wenn die Wahl zwischen strengem Verhältnismäßigkeitsmaßstab und Willkürprüfung nach anderen Kriterien erfolgen würde als in anderen Rechtsgebieten. Dies allerdings setzt voraus, dass zwischen beiden Rechtfertigungsmaßstäben ein kategorialer Unterschied, nicht nur ein gradueller besteht. Eine tatbestandliche Trennung zwischen Willkürverbot und neuer Formel ist jedoch schon seit längerem nicht mehr state of the art. Zunehmend setzt sich auch in der Rechtsprechung⁴² die Erkenntnis durch, dass es sich um fließende Übergänge handelt⁴³. Die Verhältnismäßigkeitsprüfung hat, freilich in unterschiedlicher Strenge, allgemein Einzug in die Gleichheitssatzprüfung gehalten. Die Kritik an der Anwendung des Verhältnismäßigkeitsprinzips auf die gleichheitsrechtliche Prüfung steuerlicher Normen⁴⁴ ist folglich nicht auf der Höhe der allgemei-

32 *Lepsius*, JZ 2014, 488 (497).

33 *Lepsius*, JZ 2014, 488 (498).

34 Zu dieser Form der Beschränkung dogmatischer Novationen *Goerlich*, JZ 1991, 1139 (1139); *Wahl*, VVDStRL 41 (1983), 151 (173 ff.); sachbereichsbezogene Entscheidungen s. z.B. BVerfG v. 8.6.1988 - 2 BvL 9/85, BVerfGE 78, 249 (288); BVerfG v. 30.9.1987 - 2 BvR 933/82, BVerfGE 76, 256 (329 f.); Sondervotum Katzenstein zu BVerfG v. 18.11.1986 - 1 BvL 29, 30, 33, 34, 36/83, BVerfGE 74, 28 (30).

35 Kritik an der damaligen Zurückhaltung des BVerfG *Vogel*, BB 1983, 180; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II², 2003, S. 333 f.; ähnliche Phaseneinteilung s. auch *Waldhoff*, DV 2008, 259 (292).

36 *Lerche*, in FS 50 Jahre BVerfG, 2001, 333 (351).

37 BVerfG v. 7.10.1980 - 1 BvL 50/79 u.a., BVerfGE 55, 72 (88 f.).

38 BVerfG v. 26.1.1993 - 1 BvL 38/92, BVerfGE 88, 87 (96 f.); Sozialversicherungsrecht: BVerfG v. 8.2.1994 - 1 BvR 1237/85, BVerfGE 89, 365 (375).

39 BVerfG v. 12.10.2010, 1 BvL 14/09, BVerfGE 127, 263 (280 ff.).

40 Zu den („weniger spektakulären“) Auswirkungen im Sozialversicherungsrecht s. *Osterloh/Nußberger*, in Sachs (Hrsg.), GG⁷, 2014, Art. 3 Rz. 176.

41 *Rodi*, NJW 1991, 2865.

42 Dies gilt jedenfalls für den Ersten Senat, s. ausdrücklich BVerfG v. 24.1.2012 - 1 BvL 21/11, BVerfGE 130, 131 (142);

BVerfG v. 21.6.2011 - 1 BvR 2035/07, BVerfGE 129, 49 (68 f.); der Zweite Senat nimmt ebenfalls „unterschiedliche Grenzen“ an, die „vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitsanforderungen reichen“, BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, Rz. 121, 237; BVerfG v. 7.5.2013, 2 BvR 909/07 u.a., BVerfGE 133, 377 (407); BVerfG v. 19.6.2012, 2 BvR 1397/09, BVerfGE 131, 239 (255 f.); BVerfG v. 6.7.2010, 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (277).

43 *Huster*, Rechte und Ziele. Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes, Heidelberg, 1993, 194; *Albers*, JuS 2008, 945 (948 f.); *Kempny/Reimer*, Gleichheitssätze, 2012, 140 („Verfeinerung“ der Sachlichkeitsprüfung durch den Verhältnismäßigkeitsmaßstab); *Ipsen*, Staatsrecht II¹⁷, 2014; Rz. 808; *Britz*, NJW 2014, 346 (348 ff.); *Osterloh/Nußberger*, in Sachs (Hrsg.), GG⁷, 2014, Rz. 25 ff.; *Kischel*, in Epping/Hillgruber, GG², Art. 3 Rz. 29; *Herzog*, in Maunz/Dürig, Anhang zu Art. 3 GG, Rz. 10; ähnlich bereits *Rüfner*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 3 Abs. 1, Rz. 104 ff. (Stand: Oktober 1992).

44 *Kischel*, in Mellinghoff/Palm (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, S. 175 (177 mit FN 7); *Droege*, Die Rechtswissenschaft 2013, 380 (388 f.); *Lepsius*, JZ 2009, 260 (261), verkennet, dass die „neue Formel“ sehr wohl anwendbar ist, wenn es um die Verfolgung von Lenkungs- und Vereinfachungszwecken im Rahmen von Fiskalzielvorgaben geht, d.h. nicht beschränkt auf (echte) Lenkungssteuern.

nen Gleichheitssatzdogmatik. Vielmehr trägt gerade die Rechtsprechung zum Steuerrecht dem Verständnis von einer gleitenden Prüfindensität Rechnung, indem das BVerfG – in seiner stereotypen Starrheit seinerseits allerdings angreifbar⁴⁵ – zwischen dem weiten Gestaltungsspielraum bei Auswahl des Steuergegenstandes und der strengeren Überprüfung bei Ausgestaltung der Steuer differenziert.

Unabhängig davon, ob man die neue Entwicklung gleitender Rechtfertigungsdogmatik zur Kenntnis nimmt, entspricht die Forderung nach Verhältnismäßigkeit steuerlicher Ungleichbehandlung aber auch der älteren Unterscheidung zwischen personen- und sachverhaltsbezogenen Anknüpfungen. Der Steuereingriff lässt sich nicht auf die Ebene reiner Sachverhaltsgestaltung reduzieren, sondern hat in der Regel ein Moment personaler Anknüpfung⁴⁶. Dieses mag anders als Geschlecht oder Gesundheitszustand abänderlich sein, freilich nur unter Modifizierung oder Aufgabe zentraler grundrechtlich geschützter Positionen wie der Berufswahl oder der Ausübung unternehmerischer Freiheit, der Entscheidung zwischen Arbeit und Konsum oder Freizeit. Die steuerrechtliche Judikatur trägt der Gestaltbarkeit des Sachverhalts durchaus Rechnung, etwa wenn eine Gleichheitssatzverletzung durch § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG abgelehnt wird mit dem Hinweis auf den geringen Aufwand der Gründung einer die Infektionswirkung vermeidenden personenidentischen Schwestergesellschaft⁴⁷. Wer allein auf den finanziellen Eingriff schaut, verkennt die Grundrechtsrelevanz der steuerlichen Gestaltungswirkungen, auf die Dieter Birk schon in seiner Habilitationsschrift aus dem Jahr 1983 aufmerksam gemacht hat⁴⁸, und die im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG unweigerlich zum strengeren Maßstab führen.

c) Funktion und Bedeutung von Leistungsfähigkeitsprinzip und Folgerichtigkeitsgebot in der steuerrechtlichen Art. 3 GG-Rechtsprechung

aa) Sachgerechte Maßstäbe und folgerichtige Umsetzung

Wenn es eine Konstante in der Rechtsprechung des BVerfG der letzten 25 Jahre zum (Einkommen) steuerrecht gibt, dann ist es der stereotype „Kopfsatz“, der jeder Art. 3 Abs. 1 GG-Überprüfung vorangestellt ist⁴⁹:

45 Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I², 2000, S. 328 f.; Tipke, StuW 2007, 201 (207 ff.); Englisch, in FS J. Lang, 2010, 167 (187 ff.).

46 Vgl. Waldhoff, DV 2008, 259 (265). Ausnahmen mögen im Bereich der (allgemeinen) Tarifgestaltung liegen.

47 BVerfG v. 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (53), unter der einschränkenden Bedingung, dass das in Frage kommende Verhalten zweifelsfrei legal ist, keinen unzumutbaren Aufwand für den Steuerpflichtigen bedeutet und ihn auch sonst keinem nennenswerten finanziellen oder rechtlichen Risiko aussetzt, vgl. auch BVerfG v. 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1 (33 ff.); BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, Rz. 132. Ungeachtet dieser Einschränkungen leistet das Gericht dem Dummensteuereffekt gestaltbarer Steuergesetze, die es dem Steuerpflichtigen auferlegen, einen verfassungskonformen Zustand herbeizuführen, damit Vorschub.

„Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird hier, insbesondere im Bereich des Einkommensteuerrechts, vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit ... Bei der Ausgestaltung des steuerlichen Ausgangsstandes muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes.“

Die Bezeichnung von Leistungsfähigkeitsprinzip und Folgerichtigkeitsgebot als „zwei eng miteinander verbundene Leitlinien“ lässt die Stellung im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG im Dunklen. Beide stehen nicht auf einer Stufe⁵⁰. Das Leistungsfähigkeitsprinzip bezeichnet den Vergleichsmaßstab, das Folgerichtigkeitsprinzip stellt Anforderungen an die Umsetzung dieses Maßstabs auf. Wird Leistungsfähigkeit im Einkommensteuerrecht durch Nettoeinkommen gemessen, ist dieses Maß folgerichtig umzusetzen. Die staatsrechtliche Kritik entzündet sich an beiden Vorgaben.

bb) Bereichsspezifische Bestimmung des tertium comparationis: Zur Kritik am Leistungsfähigkeitsprinzip als Vergleichsmaßstab

Michael Droege hält dem BVerfG vor, es habe den allgemeinen Gleichheitssatz „um Prinzipien zweifelhafter verfassungsrechtlicher Validität angereichert“⁵¹. Bestritten wird der verfassungsrechtliche Rang des Leistungsfähigkeitsprinzips als (einziger) sachgerechter Maßstab steuerlicher Lastengleichheit. Wenn Droege bedauernd feststellt

„im Ergebnis wäre der Steuerstaat zur Finanzierung des Gemeinwohls auf den Leistungsfähigen verwiesen, das Steuerrecht also insoweit ein besonderes Verwaltungsrecht, weil ihm das Sonderopfer für das Gemeinwohl gerade versagt wäre, das andernorts in der Rechtsordnung klaglos eingefordert wird“,

drängt sich die Frage auf, wen sonst als den Leistungsfähigen der Staat denn zur Finanzierung heranziehen soll? Den Nichtleistungsfähigen? Das wäre einigermaßen unsinnig. Doch es ist nicht nur rechtspolitische

48 Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, München, 1983, S. 71 ff.

49 BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (230 f.) unter Verweis auf BVerfG v. 30.9.1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95); BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136); BVerfG v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, (125); BVerfG v. 4.12.2002, 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (47); BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (30); BVerfG v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180); BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (247).

50 Wie hier Tipke, StuW 2014, 274 (278).

51 Droege, StuW 2011, 105 (108). In ähnlicher Weise opponiert vgl. Kischel, in Mellinghoff/Palm (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, S. 175 (179 ff.) gegen die herausgehobene Stellung des Leistungsfähigkeitsprinzips in der Rechtsprechung des BVerfG.

Vernunft, die eine Beschränkung des Steuereingriffs auf den Leistungsfähigen gebietet. Deren „verfassungsrechtlicher Nobilitierung“⁵² bedarf es gar nicht, ausreichend ist die Rückbesinnung auf allgemeine Grundrechtslehren. Es gehört zu den elementaren verfassungsrechtlichen Grundsätzen, dass der Staat nicht (strafbewehrt) tatsächlich bzw. rechtlich Unmögliches von seinen Bürgern verlangen darf⁵³. Gegenüber dem nicht finanziell Leistungsfähigen wirkt eine staatliche Geldleistungsforderung, wenn sich der Eingriff nicht schon als ungeeignet erweisen sollte, weil die Forderung schlechterdings nicht erfüllbar ist, ungleich schwerer als gegenüber dem Leistungsfähigen. Schließlich müsste sich der Nichtleistungsfähige zur Begleichung der staatlichen Geldforderung Geldmittel beschaffen, was auf einen mittelbaren Arbeitszwang hinausläufe. Finanzielle Leistungsfähigkeit, wie sie das BVerfG als Maßstab der Sachgerechtigkeit der Gleichheitsprüfung zugrunde legt, ist damit keine beliebige Gerechtigkeitsvorstellung, sondern Voraussetzung der Erfüllbarkeit der staatlichen Geldleistungsforderung⁵⁴, und dies eben nicht nur aus „internen Gründen des (...) Steuersystems“⁵⁵, sondern aus verfassungsrechtlichen, ohne dass man hierfür von der allgemeinen Art. 3 Abs. 1 GG-Dogmatik abweichen müsste.

Die Front gegen die herausgehobene Stellung des Leistungsfähigkeitsprinzips in der Rechtsprechung des BVerfG ist umso verständlicher, wenn akzeptiert wird, dass eine Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen *sachgerechte* Differenzierungskriterien erfordert und diese vom sachlichen Zusammenhang der zu rechtfertigenden Regelung abhängen⁵⁶. In seiner Offenheit erfordert Art. 3 Abs. 1 GG zur Bestimmung des tertium comparationis stets bereichsspezifische Konkretisierungen. Was wesentlich gleich bzw. wesentlich ungleich ist, lässt sich nicht abstrakt, sondern immer nur im Hinblick auf den bereichsspezifischen

Normzweck ermitteln⁵⁷. Dabei geht es nicht um die Einspeisung austauschbarer Gerechtigkeitsvorstellungen⁵⁸, sondern um eine elementare Voraussetzung der Operationalität des Gleichheitssatzes. Die bereichsspezifische Ausdifferenzierung des allgemeinen Gleichheitssatzes ist also gerade keine Besonderheit des Steuerrechts.

Zum Teil scheint die Kritik an der Vorrangstellung des Leistungsfähigkeitsprinzips der Fokussierung auf den Bereich der Lenkungssteuern⁵⁹ geschuldet zu sein. Gerade für diesen Bereich trifft sie aber weder die verfassungsgerichtliche Rechtsprechungsrealität⁶⁰ noch das steuerverfassungsrechtliche Schrifttum. Die Gleichgerechtigkeit von Lenkungsnormen und Lenkungssteuern ist gerade nicht am Leistungsfähigkeitsprinzip zu messen; es gilt hier nicht⁶¹. Spezifisch steuerverfassungsrechtliche Grenzen für die Verfolgung von Lenkungszwecken setzt vornehmlich der § 3 Abs. 1 AO entsprechende verfassungsrechtliche Steuerbegriff. Ein Zusammenhang zum Leistungsfähigkeitsprinzip besteht nur insoweit, als eine Lenkungsteuer, die keinerlei Rücksicht auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nimmt, hinsichtlich der Intensität der Verhaltensbeeinflussung wie ein Verbot/Gebot zu rechtfertigen ist. Die ablehnende Haltung des steuerrechtlichen Schrifttums gegenüber der Verfolgung von Lenkungszwecken im Steuerrecht ist jedoch nicht primär verfassungsrechtlich, sondern steuersystematisch und rechtspolitisch motiviert.

Ob sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip überhaupt hinreichend konkrete Vorgaben gewinnen lassen und welchen Rang der Konkretisierung dienende Subprinzipien wie etwa das subjektive Nettoprinzip beanspruchen können, kann hier nicht vertieft werden. Das BVerfG selbst hat sich diesbezüglich nicht festgelegt. Ob die Kritik des (steuerrechtlichen) Schrifttums⁶² an dieser Zurückhaltung berechtigt ist⁶³,

52 Droege, StuW 2011, 105 (108).

53 FG Köln v. 13.3.2013, - 10 K 2067/12, EFG 2013, 1430 (1431): unionsrechtlich und national geltender allgemeiner Rechtsgrundsatz „impossibilia nulla obligatio“; FG Brandenburg v. 25.7.2001, - 4 K 3025/00, ZfZ 2002, 60 (61): Gebot der Rechtsstaatlichkeit; Feldmann/Löwisch, in Staudinger, § 311a BGB, Rz. 11: Gesetz kann im Rechtsstaat nichts Unmögliches verlangen; Graf Kerssenbrock/Strunk, BB 1999, 398, 400; zum Umgang mit Unmöglichkeitskonstellationen (Frage der Zurechnung) Bumke, Relative Rechtswidrigkeit, 2004, 41 f.

54 So im Ergebnis auch Droege, StuW 2011, 105 (108).

55 Droege, StuW 2011, 105 (108).

56 BVerfG v. 7.11.1995 - 2 BvR 413/88, BVerfGE 93, 319 (348 f.): „Der Gleichheitssatz verbietet, wesentlich Gleiches ungleich, und gebietet, wesentlich Ungleiches entsprechend seiner Eigenart ungleich zu behandeln. Dabei liegt es grundsätzlich in der Zuständigkeit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte auszuwählen, an die er dieselbe Rechtsfolge knüpft, die er also im Rechtssinn als gleich ansehen will. Der Gesetzgeber muss allerdings seine Auswahl sachgerecht treffen. Was dabei in Anwendung des Gleichheitssatzes sachlich vertretbar oder sachfremd ist, lässt sich nicht abstrakt und allgemein feststellen, sondern stets nur in Bezug auf die Eigenart des konkreten Sachbereichs, der geregelt werden soll. Der normative Gehalt der Gleichheitsbindung erfährt daher seine Präzisierung jeweils im Hinblick auf die Eigenart des zu regelnden Sachbereichs. Der Gleichheitssatz verlangt, dass eine vom Ge-

setz vorgenommene unterschiedliche Behandlung sich - sachbereichsbezogen - auf einen vernünftigen oder sonstige einleuchtenden Grund zurückführen lässt.“ Ständige Rspr., zuvor z.B. BVerfG v. 8.10.1963 - 2 BvR 108/62, BVerfGE 17, 122 (Leitsatz und 130); BVerfG v. 8.4.1987 - 2 BvR 909/82, BVerfGE 75, 108 (157).

57 BVerfG v. 6.7.2010, 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (277 f.); BVerfG v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (111); BVerfG v. 4.12.2002, 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (45); Leistungsverwaltung: BVerfG v. 14.10.2008, 1 BvF 4/05, BVerfGE 122, 1 (22 f.); Wahlrecht: BVerfG v. 10.4.1997, 2 BvC 3/96, BVerfGE 95, 408 (417); s. auch Bumke, Relative Rechtswidrigkeit, 2004, 79.

58 So Droege, StuW 2011, 105 (108); dagegen Waldhoff, DV 2008, 259 (261).

59 Augenfällig bei Kischel, in Mellinghoff/Palm (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, S. 175 (180 ff.).

60 Vgl. die - allerdings im steuerrechtlichen Schrifttum stark kritisierte (s. etwa Waldhoff, DV 2008, 259 276) - Öko-steuerentscheidung BVerfG v. 20.4.2004, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (29 2 f.).

61 Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I², 2000, S. 495 f.

62 Englisch, DStR-Beihefter 34 (2009), 92 ff.; Jachmann, in Brandt (Hrsg.), Deutscher Finanzgerichtstag 2005, S. 59 (67 ff.); Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 317 ff.; Tipke, JZ 2009, 533 (537 f.).

63 Verneinend Droege, StuW 2011, 105 (108).

steht hier nicht zur Debatte. Keine Zweifel lässt das BVerfG an der verfassungsrechtlichen Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips selbst und hierbei handelt es sich nicht um eine - unzulässige - politische, sondern eine *rechtliche* Setzung.

cc) Das Folgerichtigkeitsgebot

Richten sich die Angriffe auf das Leistungsfähigkeitsprinzip mehr gegen die verfassungsrechtliche Verortung als seine Bedeutung für die Ausgestaltung steuerrechtlicher Normen, wird das Folgerichtigkeitsgebot als solches unter Hinweis auf potentielle Gefahren einer Selbstbindung des Gesetzgebers offen abgelehnt⁶⁴. Die dem Gesetzgeber abgenötigte Folgerichtigkeit begründe einen fundamentalen Eingriff in demokratisch legitimierte Gestaltungsspielräume und bewirke eine Verschiebung der institutionellen Grenzen zwischen Judikative und Legislative⁶⁵. Dabei könnte die Bewertung der Folgerichtigkeitsrechtsprechung des BVerfG unterschiedlicher nicht ausfallen. Während Staatsrechtler ihr zum Teil jedes verfassungsrechtliche Fundament absprechen⁶⁶, kritisieren Steuerrechtler, dass das BVerfG den Folgerichtigkeitsgedanken nicht konsequent genug zur Anwendung bringt⁶⁷.

Dass das Gebot der Folgerichtigkeit - wie etwa *Anna Leisner-Egensperger* dokumentiert⁶⁸ - nicht auf die Judikatur zum Steuer- und Abgabenrecht beschränkt ist, wird die Kritik nicht verstummen lassen, sie im Gegenteil möglicherweise noch befeuern, falls sich hier die Befürchtung realisieren sollte, dass dogmatische Sonderwege, die im Steuerrecht noch hinnehmbar sein mögen, unreflektiert auf andere Rechtsgebiete überschwappen, wenngleich - das sei nur nebenbei bemerkt - die Folgerichtigkeitsjudikatur im Wahlrecht⁶⁹ früheren Ursprungs ist.

Richtig ist, dass sich auch in anderen Rechtsgebieten häufig Folgerichtigkeitserwägungen finden⁷⁰, auch wenn nicht explizit auf ein Gebot der Folgerichtigkeit

rekurriert wird. Sie finden sich unter den Termini Konsistenz, Widerspruchsfreiheit, Konzeptbefolgungspflicht, Systemgerechtigkeit⁷¹. Es eint sie die Forderung nach Rationalität gesetzgeberischer Entscheidungen⁷². Nur wenn man diese, aber eben nicht auf das Steuerrecht beschränkte Forderung der BVerfG-Rechtsprechung ablehnt, lässt sich die Kritik an der steuerrechtlichen Folgerichtigkeitsrechtsprechung aufrechterhalten.

Dabei mag es sein, dass das BVerfG terminologisch mit dem Gebot der Folgerichtigkeit einen steuerrechtlichen Sonderweg beschränkt hat. Bei näherer Betrachtung lässt sich die These einer Isolierung der steuerrechtlichen Judikatur durch das Folgerichtigkeitsgebot jedoch nicht aufrechterhalten. Ausführlich hat dies *Joachim Englisch* schon im Jahr 2010 in der Festschrift für Joachim Lang nachgewiesen⁷³. Die Kritik an der Rechtsprechung⁷⁴ vernachlässigt, dass die durch das Folgerichtigkeitsgebot gewonnenen Ergebnisse auch ohne dieses auskommen. Die Forderung nach Gründen einer Differenzierung (Rationalität!) findet sich selbst im Willkürverbot als am weitesten zurückgenommenen Kontrollmaßstab. Das Folgerichtigkeitsgebot verschärft folglich nicht den Maßstab der Rechtfertigungsprüfung, sondern verengt lediglich das Spektrum möglicher Differenzierungsgründe entsprechend der gesetzgeberischen Ausgangsentscheidung. Dabei wirkt auch das Folgerichtigkeitsgebot nicht absolut, sondern lässt Abweichungen von der gesetzgeberischen Grundentscheidung zu. Wie für die Rechtfertigung jeder Ungleichbehandlung bedarf es hierfür eines hinreichenden sachlichen Grundes. Zu Unrecht bezeichnet *Uwe Kischel* die Möglichkeit der Durchbrechung des Folgerichtigkeitsgebots als (dogmatisches) „Hintertürchen“⁷⁵. Wie in anderen Zusammenhängen hat die Feststellung der Systemwidrigkeit und mangelnden Konsequenz einer Regelung auch in steuerrechtlichen Entscheidungen nicht ihre Verfassungswidrigkeit zur Folge, sondern be-

64 *Droege*, Rechtswissenschaft 2013, 374 (387 f.); *Kischel*, AöR 124 (1999), 174 (187); *Kischel*, in Mellinghoff/Palm (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, S. 175 (179 ff.); *Bickenbach*, Die Einschätzungsprerogative des Gesetzgebers, 2014, S. 423 (bezogen auf die Verhältnismäßigkeitsprüfung von Freiheitseingriffen); *Grzeszick*, VVDStRL 71 (2012), 49 (55 ff.); *Peine* (FN 1), 237 ff.; *Hanebeck*, Der Staat 41 (2002), 429 (442 ff.).

65 *Grzeszick*, VVDStRL 71 (2012), 49 (60 f.).

66 S. FN 64.

67 *Schön*, StuW 2013, 289 (296); *Tipke*, StuW 2007, 201 (207 ff.); *Englisch*, in FS J. Lang, 2010, 167 (197 ff.), dort (a.a.O., 179 mit Nachweisen in FN 70) auch zur breiten Zustimmung im steuerrechtswissenschaftlichen Schrifttum.

68 DÖV 2013, 533 (536). S. insbesondere Nichttraucherschutz: BVerfG v. 30.7.2008 - 1 BvR 3262/07, BVerfGE 121, 317 (362 ff.); Spielbanken und Sportwetten: BVerfG v. 30.7.2008 - 1 BvR 3262/07, BVerfGE 121, 317.

69 Wahlrecht: BVerfG v. 5.4.1952, 2 BvH 1/52, BVerfGE 1, 208 (246). Nachgewiesen von *Bickenbach*, Die Einschätzungsprerogative des Gesetzgebers, Tübingen 2014, S. 116.

70 Exemplarisch: BVerfG v. 10.7.2012 - 1 BvL 2/10 u.a., BVerfGE 132, 72 (82 f.), wo die Ausgestaltung des Elterngeldes an den vom Gesetzgeber mit seiner Einführung verfolgten Zwecken gemessen wird. Als Frage nach der Wider-

spruchsfreiheit des Systems (BVerfG v. 18.7.2005 - 2 BvF 2/01, BVerfGE 113, 167 232; zum staatlichen Sportwettenmonopol BVerfG v. 28.3.2006, 1 BvR 1054/01, BVerfGE 115, 276 309 ff.: Verbot privater Sportwetten nicht konsequent am Regelungszweck ausgerichtet; zur Singularzulassung BVerfG v. 31.10.2002 - 1 BvR 819/02, BVerfGE 106, 216 223) erfährt das Argument der Systemgerechtigkeit insbesondere in der jüngeren - außersteuerrechtlichen - Rechtsprechung des Ersten Senats zu den Freiheitsrechten zunehmende Bedeutung; hierzu und zur Nähe zur gleichheitsrechtlichen Folgerichtigkeit und Widerspruchsfreiheit s. *Möllers*, NJW 2005, 1973 (1977).

71 *Englisch*, in FS J. Lang, 2010, 167 (179 f.).

72 *Dann*, Der Staat 49 (2010), 630 (631).

73 *Englisch*, in FS J. Lang, 2010, 167 (insb. 180).

74 S. z.B. *Kischel*, in Mellinghoff/Palm (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, S. 175 (184 ff.).

75 *Kischel*, in Mellinghoff/Palm (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, S. 175 (185). Dies verkennt *Lepsius*, JZ 2009, 260 (261), wenn er eine „Aushöhlung der mittels anderer Prinzipien gewährten materiellen Differenzierungsmöglichkeiten“ befürchtet; ähnlich *Grzeszick*, VVDStRL 71 (2012), 49 (59), der die Möglichkeit eines eher prozeduralen Verständnisses zwar anerkennt, aber weiterhin die Gefahr von Übergriffen der Judikative sieht.

gründet lediglich ein Rechtfertigungserfordernis⁷⁶. Folgerichtigkeit ist nur ein Topos im Zusammenhang mit dem übergeordneten Ziel der Vermeidung von Wertungswidersprüchen⁷⁷. Auch unter einem Folgerichtigkeitsgebot kann der Gesetzgeber gegenläufige Prinzipien verwirklichen und anderweitige Ziele verfolgen⁷⁸. Das BVerfG erkennt auch im Steuerrecht Zweckpluralität und den weitgehend gestaltungsfreien Ausgleich kollidierender Zwecke an⁷⁹. Dabei bedarf es aber eines Mindestmaßes an nachvollziehbarer Abwägung. Agiert der Gesetzgeber widersprüchlich und inkonsequent, wird die Regelung zu meist bereits der Willkürkontrolle nicht standhalten⁸⁰. Es bedarf also noch nicht einmal eines verschärften gleichheitsrechtlichen Maßstabes.

d) Gesteigerte Anforderungen an die Gesetzesbegründung

In engem Kontext mit der Nachvollziehbarkeit gesetzgeberischer Entscheidungen steht die Frage nach den Anforderungen an die inhaltliche Ausgestaltung des Gesetzgebungsverfahrens. Vor allem in der Judikatur zu steuerrechtlichen Lenkungsnormen fordert das BVerfG nicht nur, dass objektiv geeignete Rechtfertigungsgründe vorliegen, sondern verlangt dem Gesetzgeber zusätzlich eine entsprechende Begründung seiner Entscheidungen ab⁸¹. Noch weitergehend scheint die Formulierung, der Lenkungszweck müsse „tatbestandlich vorgezeichnet“⁸² sein, der Normtatbestand selbst müsse den Normzweck erkennen lassen⁸³. So wird in der Entscheidung zur Entfernungspauschale gar nicht mehr geprüft, ob etwaige ökologische Lenkungszwecke die Einschränkung des Abzugs

hätten rechtfertigen können, weil solche im Gesetzgebungsverfahren nicht vorgetragen wurden⁸⁴.

Richtig ist der gegen diese Entscheidungspraxis erhobene Einwand, dass gesetzgeberische Entscheidungen keinem formellen Begründungserfordernis unterliegen⁸⁵. Ausreichend ist, dass Differenzierungen überhaupt auf tragfähiger Begründung beruhen; sie kann auch nachträglich untergeschoben werden, muss also noch nicht einmal ursprünglich vom Gesetzgeber bedacht worden sein⁸⁶. Die Kritik⁸⁷ an der Rechtsprechung des BVerfG wäre folglich berechtigt, wenn wirklich das Fehlen einer gesetzgeberischen Begründung allein die Verfassungswidrigkeit begründen könnte. Dies entspräche auch nicht dem Standard der verfassungsgerichtlichen Judikatur⁸⁸. In anderen Zusammenhängen hat das Gericht dem Umstand fehlender gesetzgeberischer Erwägungen ausdrücklich keine Bedeutung beigemessen, solange eine Differenzierung objektiv gerechtfertigt werden kann⁸⁹.

Ungeachtet dessen, dass die Formulierung der Anforderungen an Begründung und tatbestandliche Vorzeichnung in steuerrechtlichen Entscheidungen missverständlich ist, gibt es aber keine Anhaltspunkte, dass das Gericht tatsächlich formale Anforderungen aufstellen wollte. Das Fehlen begründender Erwägungen im Gesetzgebungsprozess kann das Fehlen geeigneter Rechtfertigungsgründe indizieren. Je diffuser Lenkungszwecke sind und je weniger sie im Steuertatbestand (erkennbar) umgesetzt sind, desto unwahrscheinlicher ist es, dass die auf sie gestützten Be- oder Entlastungen dem Verhältnismäßigkeitsprinzip entsprechen. Doch war, wo das Gericht zum Ergebnis der Verfassungswidrigkeit kam, nicht das Fehlen der Angabe von Gründen selbst ausschlaggebend, sondern es fanden sich keine Gründe bzw. es fehlte an der fol-

76 BVerfG v. 11.2.1992, 1 BvL 19/87, BVerfGE 85, 238 (246 f.) zur Umsatzsteuer; Systemwidrigkeit als Indiz: BVerfG v. 23.1.1990, 1 BvL 44/86 u.a., BVerfGE 81, 156 (207); BVerfG v. 10.10.2001, 1 BvL 17/00, BVerfGE 104, 74 (87); BVerfG v. 7.7.2009 - 1 BvR 1164/07, BVerfGE 124, 199 (223); BVerfG v. 16.12.1958, 1 BvL 3/57 u.a., BVerfGE 9, 20 (28); BVerfG v. 7.11.1972, 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103 (115), BVerfG v. 10.11.1981, 1 BvL 18/77 u.a., BVerfGE 59, 36 (49); BVerfG v. 19.10.1982, 1 BvL 39/80, BVerfGE 61, 138 (148); BVerfG v. 6.11.1984, 2 BvL 16/83, BVerfGE 68, 237.

77 S. Bumke, Relative Rechtswidrigkeit, Tübingen, 2004, 51.

78 Insofern zu eng die Kritik von Kempny, StuW 2014, 185 (199).

79 Beispiel: Umweltschutz und Arbeitsplatzzerhalt im Rahmen der Energiebesteuerung s. BVerfG v. 20.4.2004, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (298 ff.).

80 Tipke, StuW 2007, 201 (204); Englisch, in FS J. Lang, 2010, 167 (175 f.).

81 BVerfG v. 11.11.1998, 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (296); BVerfG v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (112 f.); BVerfG v. 20.4.2004, 1 BvR 1748/99, BVerfGE 110, 274 (293); BVerfG v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (182); BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (32 f.); vgl. auch Darstellung von Thiemann, Linien der Rechtsprechung des BVerfG, Bd. II, S. 179, (205); so auch Teile des Schrifttums Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III², 2012, S. 1254; a.A. Musil, in Schön/Röder, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 129 (138 f.); Tappe, Die Begründung von Steuergesetzen, unveröffentlichte Habilitationsschrift, Münster 2012, 2. Teil, A.II.: Begründbarkeit reicht aus.

82 BVerfG v. 22.6.1995 - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (148).

83 BVerfG v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (112 f.); BVerfG v. 11.11.1998, 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (296); BVerfG v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (182).

84 BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (237 f., 244 f.).

85 Dann, Der Staat 49 (2010), 630 (633, FN 13).

86 S. BVerfG v. 24.1.2012 - 1 BvL 21/11, BVerfGE 130, 131 (144) - Nichtraucherchutz; Tappe, Die Begründung von Steuergesetzen, Habil. 2012, Manuskriptfassung, S. 416 ff.

87 Z.B. Musil, in Schön/Röder (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 129 (138); Kanzler, FR 2007, 525 (527); Kischel, in Mellinghoff/Palm (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, S. 175 (186 f.); Sondervotum Simon/Rupp-von Brüneck, zu BVerfG v. 29.5.1973, 1 BvR 325/72, BVerfGE 35, 79 (150); Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 252 ff., 261.

88 Ausführlich aufgearbeitet bei Tappe, Die Begründung von Steuergesetzen, Habil. 2012, Manuskriptfassung, S. 364 ff. (2. Kap. B.III.1).

89 BVerfG v. 5.5.1987 - 1 BvR 724/81, BVerfGE 75, 246 (268); BVerfG v. 31.1.1996 - 2 BvL 39/93, BVerfGE 93, 386 (400); ausf. Rechtsprechungsanalyse bei Tappe, Die Begründung von Steuergesetzen, Habil. 2012, Manuskriptfassung, S. 367 ff. S. aber auch BVerfG v. 18.12.2012 - 1 BvL 8/22/11, BVerfGE 132, 372 (390 f.): keine Rechtfertigung des Selbsttitulierungsrechts öffentlich-rechtlicher Kreditinstitute aus Gründen der Wirtschaftslenkung, da der Gesetzgeber ersichtlich keine diesbezügliche Gesetzgebungsabsicht hatte.

gerichtigen bzw. verhältnismäßigen Umsetzung möglicher Lenkungsziele⁹⁰. Abgesehen von unglücklichen Formulierungen, die sich in der Regel im Ergebnis gar nicht niederschlagen, folgt das Steuerrecht damit auch insoweit eher der allgemeinen Tendenz einer Forderung nach Rationalisierung gesetzgeberischer Entscheidungen, die im Übrigen in BVerfG-Entscheidungen aus anderen Rechtsgebieten – etwa zur W-Besoldung⁹¹ oder zu den Hartz IV-Regelsätzen⁹² – weit mehr Wirkung gezeigt haben: Die fehlende Nachvollziehbarkeit der die Regelungen tragenden gesetzgeberischen Erwägungen führte zur Verfassungswidrigkeit. Diese Tendenz mag man beklagen⁹³, sie ist aber kein Spezifikum der steuerrechtlichen Judikatur.

e) Rechtsanwendungsgleichheit

Die Kritik an den gleichheitsrechtlichen Sonderwegen in der Steuerrechtsprechung des BVerfG kulminiert in der Auseinandersetzung mit dem Gebot der Folgerichtigkeit⁹⁴. Weniger Beachtung findet, dass die Folgerungen des BVerfG aus dem Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit tatsächlich auf das Steuerrecht begrenzt sind. Zwar scheinen auch in Judikaten zu anderen Rechtsgebieten vereinzelt Fragen eines strukturbedingten normativen Vollzugsdefizits auf⁹⁵, nur im Steuerrecht ist ein solches aber bisher bejaht worden, und nur dort ist der Schluss vom Vollzugsdefizit auf die Gleichheitssatzwidrigkeit der zu vollziehenden Norm gezogen worden⁹⁶. Die Entscheidung zur Zinsbesteuerung⁹⁷ stellte verfassungsdogmatisches „Neuland“⁹⁸ dar und steht auch in ihrer Fortsetzung im Urteil zur Besteuerung von Spekulationsgewinnen in ei-

nem Spannungsverhältnis⁹⁹ zum Kernsatz „Keine Gleichheit im Unrecht“¹⁰⁰.

Dass es keine vergleichbaren Entscheidungen außerhalb des Steuerrechts gibt, dürfte weniger daran liegen, dass sich in anderen Rechtsgebieten keine qualifizierten Durchsetzungsmängel in Form struktureller Vollzugsdefizite finden. Sie sind im Zweifel nicht auf das Steuerrecht beschränkt¹⁰¹. Ein zentraler Unterschied gegenüber anderen Rechtsgebieten besteht jedoch in der besonderen Bedeutung der Vollzugsgleichheit für die Steuerrechtspflege¹⁰². Der steuerrechtliche Freiheitsingriff ist nur gerechtfertigt, wenn er gleichmäßig ist, und zwar sowohl nach gesetzlicher Vorgabe als auch Vollzug¹⁰³.

Das ist anders etwa im Bereich der Gefahrenabwehr. Es bedarf keiner Gleichmäßigkeit im Gefahrenabwehrerfolg, solange die tatbestandlichen Voraussetzungen für die Gefahrenabwehr gleichheitssatzkonform, d.h. insb. willkürfrei und verhältnismäßig formuliert sind.

Auch auf das Strafrecht lassen sich die Grundsätze nicht übertragen. Zum einen ist im Strafrecht mit der Unterscheidung zwischen Offizial- und Anzeigedelikten a priori der staatliche Vollzugsanspruch dort zurückgenommen, wo einer lückenlosen Verfolgung von Amts wegen der Schutz der Privatsphäre entgegensteht und kein überwiegendes staatliches Verfolgungsinteresse besteht¹⁰⁴. Gegen eine Übertragbarkeit sprechen zudem die unterschiedlichen Zwecke. Eine Strafrechtsnorm kann im Hinblick auf ihre generalpräventive Funktion auch dann wirksam sein, wenn es nicht in jedem Einzelfall zur Verfolgung kommt. Steuerrechtsnormen sind dagegen darauf an-

90 BVerfG v. 11.11.1998, 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (296); BVerfG v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (112 f.); BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (238); BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, Rz. 170 ff.

91 BVerfG v. 14.2.2012 – 2 BvL 4/10, BVerfGE 130, 263 (301 ff.).

92 BVerfG v. 20.10.2009, 1 BvL 1/09 u.a., BVerfGE 125, 175 (225); BVerfG v. 20.6.2012, 1 BvL 10/10 u.a., BVerfGE 132, 134 (165 f.); BVerfG v. 23.7.2014 – 1 BvL 10/12, BGBl. I 2014, 1581 (Rz. 89).

93 S. die Auseinandersetzung auf der Jahrestagung der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer 2011 zu den Rationalitätsanforderungen an parlamentarische Rechtssetzung im demokratischen Rechtsstaat mit Beiträgen von Georg Lienbacher und Bernd Grzeszick, VVDStRL 71 (2012), 7 ff. und 49 ff. Ich halte es dagegen mit Klaus Tipke (jüngst StuW 2014, 273 278 f.), einem glühenden Verfechter der Forderung nach Rationalität der Steuergesetzgebung.

94 S. oben III. 1. c) cc).

95 S. BVerfG v. 19.3.2013 – 2 BvR 2628/10, BVerfGE 133, 168 (233 ff.) (Verständigungsgesetz).

96 So wird in BVerfG v. 9.6.2001 – 1 BvR 636/02, BVerfGE 111, 10 (48) zum Ladenschlussgesetz lediglich der Schluss auf die Notwendigkeit der Nachbesserung der Vollzugsregeln, nicht aber auf die Verfassungswidrigkeit der materiellen Regeln gezogen. In der Regel bleibt offen, ob die für die Steuererhebung entwickelten Maßstäbe der Rechtsanwendungsgleichheit auf andere Gebiete übertragbar sind, weil bereits die Voraussetzungen eines strukturellen Vollzugsdefizits verneint werden, vgl. BVerfG v. 17.3.2011 – 1 BvR 3255/08, NVwZ-RR 2011, 465 (Rundfunkgebühren); BVerfG v. 11.9.2008 – 1 BvR 2007/05, DVBl.

2008, 1439 (Sozialversicherungsbeiträge). Ergebnisrelevant war die Frage der Vollziehbarkeit bei der Überprüfung des staatlichen Sportwettenmonopols, BVerfG v. 28.3.2006, 1 BvR 1054/01, BVerfGE 115, 276 (309 ff.), wobei aber nicht das Vollzugsdefizit, sondern die fehlende Folgerichtigkeit im Vordergrund stand.

97 BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

98 Goerlich, JZ 1991, 1139 f.

99 Goerlich, JZ 1991, 1139.

100 Osterloh/Nußberger, in Sachs (Hrsg.) GG7, 2014, Art. 3 Rz. 46-49; Arndt, in FS Armbruster, 1976, S. 233 (238 ff.); Hermes/Wieland, Die staatliche Duldung rechtswidrigen Verhaltens, 1988, S. 34 f.

101 Waldhoff, StuW 2013, 121 (123).

102 Uebersohn, ZG 1993, 172 (174); Goerlich, JZ 1991, 1139; Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, 523. Waldhoff, StuW 2013, 121 (123 ff.), unternimmt einen Versuch einer bereichsspezifischen Herleitung aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip mit Bezug zur Lehre vom Steuertatbestand.

103 Gleichmäßigkeit des Belastungserfolgs s. BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (268 ff.).

104 Stemberg-Lieben/Bosch, in Schönke/Schröder, StGB²⁹, § 77 Rz. 5: Grund für Antragsdelikte entweder geringe Bedeutung für Allgemeinheit, so dass Eingreifen nur bei Antrag des Verletzten erforderlich ist, mögliches Interesse des Verletzten an Geheimhaltung/Familienfrieden (§§ 201ff., § 238 StGB), aber auch Entlastung der Strafverfolgungsbehörden. Ebenso Kargl, in Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB⁴, Vorbemerkungen zu §§ 77 ff., Rz. 2 f.

gelegt, dass sie in jedem Fall, in dem der Tatbestand erfüllt ist (§ 38 AO), vollzogen werden (§ 85 AO).

Denkbar wäre eine Übertragung der steuerrechtlichen Dogmatik auf das Recht der außersteuerrechtlichen Abgaben, soweit diese ihre Rechtfertigung ebenfalls aus der gleichmäßigen Heranziehung der Pflichtigen zur Lastentragung beziehen. In den Judikaten zum Recht der Rundfunkgebühren¹⁰⁵ und zum Sozialversicherungsrecht¹⁰⁶ musste sich das Gericht diesbezüglich jedoch nicht festlegen, weil es bereits die Voraussetzungen eines strukturellen Vollzugsdefizits als nicht erfüllt bzw. nicht hinreichend substantiiert ansah.¹⁰⁷

Weniger mit Besonderheiten des Abgabenrechts als mit der Rücksichtnahme auf Gestaltungsspielräume des Gesetzgebers ist der Schluss vom strukturellen Erhebungsdefizit auf die Gleichheitssatzwidrigkeit der steuerbegründenden Norm zu erklären. Weder in der Zinsentscheidung noch im Urteil zu den Spekulationsgewinnen hat das BVerfG dem Gesetzgeber aufgegeben, § 30a AO Abs. 3 Satz 2 AO als Ursache des Erhebungsdefizits zu beseitigen, sondern ihm ermöglicht, stattdessen den Steueranspruch selbst zurückzunehmen¹⁰⁸.

2. Erfordert das Bedürfnis nach Steuerplanungssicherheit eine eigene Rückwirkungsdogmatik?

Steuerplanungssicherheit gehört zu einer der zentralen Forderungen im steuerrechtlichen Schrifttum¹⁰⁹. Aber bedarf es hierfür einer eigenständigen Rückwirkungsdogmatik? Sind die Anforderungen an den rückwirkend agierenden Steuergesetzgeber – wie zum Teil vorgebracht wird¹¹⁰ – strenger als anderswo? Zur Beantwortung dieser Frage bedarf es der Einordnung der bundesverfassungsgerichtlichen Rückwirkungsjudikatur zum Steuerrecht in den Gesamtkontext der Vertrauensschutzrechtsprechung.

Dass das BVerfG seine Vertrauensschutzrechtsprechung zu einem Großteil an steuergesetzlichen¹¹¹ Rückwirkungen entwickelt hat, lässt keinen Rückschluss auf eine steuerrechtliche Sonderdogmatik oder besondere Strenge gegenüber dem Steuergesetzgeber zu. Vielmehr liegt es in der Natur der Sache –

jedenfalls von Fiskalzwecknormen – dass der Steuergesetzgeber besonders häufig Gesetze mit Vergangenheitsbezug normiert, weil sich der Einnahmeerzielungszweck auch im Nachhinein, und ohne die Möglichkeit von Ausweichhandlungen der Steuerpflichtigen sogar besonders effektiv, verwirklichen lässt. Der Sachgesetzgeber hat dagegen häufig kein Interesse an (echt) rückwirkenden Gesetzen, weil eine rückwirkende Verhaltensbeeinflussung in der Regel nicht möglich ist.

Vermehrt wird aber auch die These aufgestellt, das BVerfG enge die Spielräume des rückwirkenden Steuergesetzgebers stärker ein als in anderen Rechtsgebieten. *Andreas Musil* spricht von „frühen Bestrebungen ... den Schutz vor rückwirkender Gesetzgebung gegenüber der allgemeinen Rückwirkungsdogmatik zu verstärken“¹¹² und rekurriert dabei auf die Kritik an der Veranlagungszeitraumrechtsprechung des BVerfG, der sich das Gericht 2010 und 2012, wenngleich nicht auf der Ebene der Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung, so doch bei der Rechtfertigung unechter Rückwirkung geöffnet hat.

Zunächst stellt sich die Frage, woraus das Bedürfnis nach gegenüber anderen Rechtsgebieten schärferen Rückwirkungsgrenzen im Steuerrecht resultieren könnte. Wie jeder andere staatliche Eingriff bedarf der Steuereingriff der Vorhersehbarkeit, um eine rechtssichere Entfaltung individueller Freiheit zu ermöglichen. Keine Besonderheiten ergeben sich aus der Schwäche der Freiheitsrechte gegenüber dem Steuerzugriff. Zwar versagt das Übermaßverbot weitgehend, wenn es um die Bestimmung allgemeiner Belastungsobergrenzen geht. Ob an in der Vergangenheit betätigtes Vertrauen schärfere steuerliche Folgen geknüpft werden können, ist aber eine Frage, bei der die Höhe der Mehrbelastung zur Bestimmung des Ausmaßes des Vertrauensschadens und der Zumutbarkeit der Enttäuschung des Vertrauens durchaus berücksichtigt werden kann. Ein struktureller Unterschied besteht nur insofern, als in anderen Rechtsgebieten unechte Rückwirkungen teilweise nur anhand der betroffenen Freiheitsrechte beanstandet werden. Augenfällig ist dies vor allem im Berufsrecht¹¹³. Verschärfungen bzw. die Einführung von neuen Berufsausübungsregeln für einen in der Vergangenheit er-

105 BVerfG v. 17.3.2011 – 1 BvR 3255/08, Rundfunkgebühren, NVwZ-RR 2011, 465 (466).

106 BVerfG v. 11.9.2008 – 1 BvR 2007/05, Sozialversicherungsbeiträge, DVBl. 2008, 1439 (1439).

107 S. FN 96.

108 BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (282).

109 Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Habil., Köln, 2002.

110 Musil, in Schön/Röder (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 129 (142).

111 Neben dem Steuerrecht finden sich Ausführungen zu Vertrauensschutz und Rückwirkung vor allem im Sozialversicherungsrecht, wenn Ansprüche gekürzt, Anspruchsvoraussetzungen für zukünftige Bezüge verändert werden; vgl. BVerfG v. 18.2.1998, 1 BvR 1318, 1484/86, BVerfGE 97, 271 (Hinterbliebenenrente); BVerfG v. 24.3.1998, 1 BvL 6/92, BVerfGE 97, 378 (Krankengeld); BVerfG v. 15.3.2000, 1 BvL 16/96 u.a., BVerfGE 102, 68 (Krankenversicherung für Rentner); BVerfG v. 3.4.2001, 1

BvR 1681/94 u.a., BVerfGE 103, 271 (Pflegeversicherung); BVerfG v. 3.4.2001, 1 BvR 1681/94 u.a., BVerfGE 103, 271 (Mindestbemessungsgrenze); BVerfG v. 20.2.2002, 1 BvL 19/97 u.a., BVerfGE 105, 48 (Unfallversicherung); BVerfG v. 9.12.2003, 1 BvR 558/99, BVerfGE 109, 96 (Landwirtshegatten); BVerfG v. 13.6.2006, 1 BvL 9/00 u.a., BVerfGE 116, 96 (Fremdrentengesetz); BVerfG v. 27.2.2007, 1 BvL 10/00, BVerfGE 117, 272 (Berufsanfänger); BVerfG v. 21.1.2010, 1 BvR 2530/05 u.a., BVerfGE 126, 369 (Fremdrentengesetz); BVerfG v. 7.12.2010, 1 BvR 2628/07, BVerfGE 128, 90 (Sozialhilfe); BVerfG v. 4.6.2012, 2 BvL 9/08, BVerfGE 131, 88 (Dienstbeschädigungsgesetz).

112 Musil, in Schön/Röder (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 129 (142).

113 Aktuell BVerfG v. 4.5.2012 – 1 BvR 367/12, BVerfGE 131, 47 (57 ff.); ferner Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln, 2002, S. 211 mit FN 33; *Compes*, Der gesetzgeberische Eingriff in bestehende Rechtspositionen, Diss., 1993, S. 110 ff.

griffenen Beruf werden gar nicht als Rückwirkungsfälle, sondern unmittelbar als Eingriffe in Freiheitsrechte geprüft. Dass dieser freiheitsrechtliche Ansatz im Steuerrecht nicht eingeschlagen wurde, mag mit ein Grund dafür sein, dass das BVerfG bis zu den Beschlüssen der Jahre 2010¹¹⁴ und 2012¹¹⁵ unechte rückwirkende Steuergesetze nie beanstandet hat. Die neue Rechtsprechung bedeutet mithin ohne Zweifel einen Quantensprung, aber ist dies gleichbedeutend mit einer steuerverfassungsrechtlichen Sonderdogmatik?

In der weit überwiegenden Mehrzahl aller Rückwirkungsjudikate lässt das Gericht unechte Rückwirkungen unbeanstandet; die Bestandsinteressen der Bürger müssen sich den Änderungsinteressen des Gesetzgebers regelmäßig unterordnen¹¹⁶. Dennoch begründen die Beschlüsse des BVerfG zur unechten Rückwirkung aus den Jahren 2010 und 2012 für steuergesetzliche Änderungen kein höheres Schutzniveau als in anderen Rechtsgebieten. Vielmehr erklären sich die Beanstandungen daraus, dass das BVerfG zwar einerseits an seiner veranlagungszeitraumorientierten Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung festhält, selbst aber erkennt, dass unechte Rückwirkungen auf den Beginn des laufenden Veranlagungszeitraums der echten Rückwirkung so „nahe stehen“¹¹⁷, dass „im Verhältnis zu sonstigen Fällen unechter Rückwirkung gesteigerte Anforderungen“ anzulegen sind¹¹⁸. Damit korrigiert das Gericht letztlich nur seinen steuerverfassungsrechtlichen Sonderweg des durch die Veranlagungszeitraumrechtsprechung reduzierten Vertrauensschutzes. In anderen Rechtsgebieten stellt das Gericht für die Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung auf die Handlungen der von der Gesetzesänderung Betroffenen ab¹¹⁹. Nur im Steuerrecht orientiert es sich an der den Handlungen nachfolgenden Steuerentstehung. Dies liegt schlicht daran, dass die Tatbestandsverwirklichung durch bloßen Zeitablauf ein

steuerrechtliches Spezifikum ist¹²⁰. Der neueren Rechtsprechung lässt sich also allenfalls insofern ein Vorwurf machen, als sie bei Beibehaltung der Sonderdogmatik im Rahmen der Abgrenzung eine Sonderdogmatik zur unechten Rückwirkung entwickeln muss, um die Folgen der besonderen Dogmatik im Rahmen der Abgrenzung wieder einzufangen. Damit lassen sich – ohne dass dies bedeutet, dass die steuerrechtliche Rückwirkungsjudikatur im Ergebnis strenger ist als in anderen Rechtsgebieten – die neuen Abwägungskriterien zur Beurteilung unechter Rückwirkung nicht ohne weiteres auf Fälle außersteuerlicher unechter Rückwirkungen übertragen. Abzuwarten bleibt, ob die steuerrechtlichen Judikate jenseits der Besonderheiten veranlagungszeitraumbezogener Rückwirkungen den Beginn einer allgemeinen Rechtsprechungslinie eines gegenüber der bisher starren Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung offeneren Abwägungsmodells markieren¹²¹.

Neuen Anlass für die Annahme einer steuerrechtlichen Sonderdogmatik hat der Beschluss des BVerfG aus 2013 zur echt rückwirkenden Verschärfung des KAGG gegeben. *Oliver Lepsius* folgert aus den – in der Tat nicht von der Hand zu weisenden – Differenzen zwischen den beiden Entscheidungen zu rückwirkender Nichtanwendungsgesetzgebung zur Beamtenversorgung¹²² und zum Rentenrecht¹²³ einerseits und dem KAGG-Beschluss andererseits einen spezifisch steuerrechtlichen Maßstab¹²⁴. Der Senat habe seine Thesen aus einer „steuerrechtlichen Brille“¹²⁵ gewonnen, freilich ohne dass deutlich gemacht würde, worin das spezifisch Steuerrechtliche der Argumentation liegt.

Die fehlende Befugnis zu rückwirkender authentischer Interpretation, die im KAGG-Beschluss von zentraler Bedeutung war, ist ständige, *nicht* steuerrechtsspezifische Rechtsprechung¹²⁶. Insofern kann man den Beschluss als konsequent bezeichnen. Es

114 BVerfG v. 7.7.2010, 2 BvL 14/02 u.a., BVerfGE 127, 1 ff.; BVerfG v. 7.7.2010, 2 BvL 1/03 u.a., BVerfGE 127, 31 ff.; BVerfG v. 7.7.2010, 2 BvR 748/05 u.a., BVerfGE 127, 67 ff.

115 BVerfG v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302.

116 BVerfG v. 14.10.1997, 1 BvL 5/93, BVerfGE 96, 330 (340 f.); BVerfG v. 18.2.1998, 1 BvR 1318/86 u.a., BVerfGE 97, 271 (288 ff.); BVerfG v. 24.3.1998, 1 BvL 6/92, BVerfGE 97, 378 (388 ff.); BVerfG v. 24.5.2001, 1 BvL 4/96, BVerfGE 103, 392 (403 f.); BVerfG v. 27.9.2005, 2 BvR 1387/02, BVerfGE 114, 258 (300 ff.); BVerfG v. 10.6.2009, 1 BvR 706/08 u.a., BVerfGE 123, 186 (257 f.). Nur in Ausnahmefällen fordert die Rspr. zur Ermöglichung von Anpassungsprozessen eine Übergangsregelung, vgl. BVerfG v. 13.6.2006 – 1 BvL 9/00, BVerfGE 116, 96 (132 ff.); BVerfG v. 4.5.2012 – 1 BvR 367/12, BVerfGE 131, 47 (57 ff.).

117 BVerfG v. 10.10.2006 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, 2. Leitsatz.

118 BVerfG v. 10.10.2006 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302 (319).

119 Bsp. BVerfG v. 15.10.1996 – 1 BvL 44/92, BVerfGE 95, 64 (93): Ablösung einer Wohnungsbindung. Die – nicht näher belegte – Aussage von *Musil*, in Schön/Röder (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 129 (142): „In anderen Rechtsgebieten war eine solche Berücksichtigung getroffener Dispositionen bis dato unbekannt“, lässt sich nicht erhärten. Die Figur der in der Vergangenheit begründeten „subjektiven Rechtsposition“ ist etabliert im Zusammenhang mit der Überprüfung von

Verschärfungen des Berufsrechts, s. BVerfG v. 4.5.2012 – 1 BvR 367/12, BVerfGE 131, 47 (58).

120 In genehmigungs- und bewilligungsabhängigen Materien wie etwa dem Sozialrecht sind die Betroffenen für laufende Abschnitte durch die entsprechenden Bescheide geschützt. Der steuerrechtlichen Veranlagungszeitraumbetrachtung entspräche es, wenn die Rückzahlung/Kürzung bereits bewilligter Mittel im Bewilligungsabschnitt lediglich als unecht eingestuft würde. Dies ist aber gerade nicht der Fall, vgl. BVerfG v. 7.12.2010 – 1 BvR 2628/07, BVerfGE 128, 90 (106).

121 Für und wider einer Beibehaltung der kategorialen Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung s. *Desens*, in Rensen/Brink (Hrsg.), Linien der Rspr. des BVerfG. Erörtert von den wiss. Mitarbeitern, Bd. I, 2009, S. 329 (337).

122 BVerfG v. 2.5.2012 – 2 BvL 5/10, BVerfGE 131, 20.

123 BVerfG v. 21.7.2010 – 1 BvR 2530/05, Fremdreten, BVerfGE 126, 369.

124 *Lepsius*, JZ 2014, 488 (495, 497).

125 *Lepsius*, JZ 2014, 488 (495).

126 Schon BVerfG v. 31.3.1965 – 2 BvL 17/63, Verschollenengesetz, BVerfGE 18, 429 (438); BVerfG v. 17.6.2004 – 2 BvR 383/03, BVerfGE 111, 54 (107); BVerfG v. 2.5.2012 – 2 BvL 5/10, Versorgungsanspruch, BVerfGE 131, 20 (37); BVerfG v. 21.7.2010 – 1 BvR 2530/05, Fremdreten, BVerfGE 126, 369 (392).

kommt nicht zu einer Verschärfung der Grenzen rückwirkender Steuergesetze, schließlich greift keiner der anerkannten Ausnahmetatbestände vom Verbot echter Rückwirkung ein. Vielmehr hätte das Gericht einen neuen Rechtfertigungsgrund generell zulässiger rückwirkender Nichtanwendungsgesetzgebung bzw. rückwirkender „Klarstellung“ statuieren müssen, um die Verschärfung des KAGG auch für abgeschlossene Veranlagungszeiträume zu legitimieren. Die entgegenstehenden Entscheidungen aus den Jahren 2010 und 2012, in denen echt rückwirkende Nichtanwendungsgesetze auf dem Gebiet des Versorgungs- und Sozialversicherungsrechts für gerechtfertigt erachtet wurden, lassen sich zwar in diese Richtung interpretieren, stützen sich dabei aber letztlich, wenngleich in einer extensiven Interpretation, auf den herkömmlichen Ausnahmetatbestand der rückwirkenden Beseitigung einer unklaren und verworrenen Rechtslage¹²⁷. Die nicht von der Hand zu weisenden Widersprüche zwischen den Entscheidungen müssen aufgelöst werden¹²⁸. Eine besondere steuerrechtliche Komponente ist dabei jedoch nicht erkennbar. Letztendlich geht es auch beim Vorwurf überzogener Anforderungen an den rückwirkend agierenden Steuergesetzgeber in Wirklichkeit um eine Herabsetzung des Schutzniveaus, wenn auf die besonderen Erkenntnismöglichkeiten großer Unternehmen (Banken) abgestellt wird, die sich nicht ohne weiteres auf den Wortlaut von Gesetzen sollen verlassen dürfen¹²⁹.

3. Die Bedeutung von Fiskalinteressen als Rechtfertigungsgrund

Kritik entzündet sich auch an der Bedeutung der staatlichen Fiskalinteressen in der verfassungsgerichtlichen Judikatur zum Steuerrecht. Das BVerfG lehnt die Berücksichtigung der Fiskalinteressen als Rechtfertigungsgrund a priori ab und zwar sowohl gegenüber ungleichmäßiger Belastung¹³⁰ als auch gegenüber rückwirkender Belastung¹³¹. Im staatsrechtlichen Schrifttum finden sich dagegen Stimmen, die den staatlichen Fiskalinteressen mehr Gewicht verschaffen wollen. *Philipp Dann* argumentiert „Zunächst fragt man sich, wozu Steuern denn sonst dienen sollen, wenn nicht (auch) zu fiskalischen Zwecken; ihr genereller Ausschluss als legitimes Ziel erscheint de-

mokratisch und also auch mit Blick auf Art. 20 Abs. 1, 2 GG höchst fragwürdig^{132a}.

Indes bleibt unklar, was aus dieser Feststellung folgen soll. Denn niemand, auch nicht das BVerfG, bezweifelt, dass die fiskalischen Interessen legitimes Ziel der Steuergesetzgebung sind¹³³. Es ist eben das Fiskalinteresse, das den Eingriff in die Freiheitsrechte, namentlich in Art. 14 GG rechtfertigt. Den Versuch, mittels des Halbteilungsgrundsatzes Grenzen zu ziehen, hat das Gericht 2006 mit dem demokratiestaatlich fundierten Hinweis, dass der Finanzbedarf des Staates Ausdruck der Wählerentscheidung ist¹³⁴, zurückgewiesen. Davon zu unterscheiden ist aber die Frage, ob der Finanzbedarf Ungleichbehandlung oder Rückwirkung rechtfertigen kann¹³⁵. Könnten staatliche Einnahmehintergründe ungleiche oder rückwirkende Lastenausteilung rechtfertigen, wären das Gebot gleichmäßiger Lastenausteilung, der Schutz vor rückwirkender Belastung entwertet. Wer aus den Fiskalinteressen des Staates größere Gestaltungsspielräume abzuleiten sucht, verkennt, dass der entschädigungslose Eigentumseingriff der Steuer – anders als eine Enteignung – zwar durch eben jene Fiskalinteressen gerechtfertigt ist, aber eben nur als gleichmäßiges Gemeinopfer. Die angebliche Beobachtung, dass entschädigungslose Sonderopfer seien in anderen Bereichen verfassungsrechtliche akzeptierte Normalität, würden andernorts „klaglos“ hingenommen und ohne Rücksicht auf die Leistungsfähigkeit der Betroffenen auferlegt¹³⁶, findet in der Judikatur des BVerfG keinen Niederschlag¹³⁷; es handelt sich um eine nicht belegte, schlichte Behauptung. Zur Verfolgung allgemeiner haushaltspolitischer Ziele sind Sonderopfer auch nach ständiger außersteuerlicher Rechtsprechung unzulässig¹³⁸.

Dabei ist auch das BVerfG in seiner steuerrechtlichen Judikatur keineswegs blind gegenüber den staatlichen Fiskalinteressen. Zum einen trägt es ihnen – in dogmatisch kaum begründbarer Weise¹³⁹ – im Rahmen der Tenorierung und mit weitreichenden Konsequenzen für den Verfassungsrechtsschutz Rechnung. Bei genauerer Betrachtung sind die ex nunc-Aussprüche mit Übergangsfrist nicht den Besonderheiten von Gleichheitssatzverstößen oder dem Zeitbedarf eines geordneten Gesetzgebungsverfahrens geschuldet, sondern primär Resultat der Rücksichtnahme auf die

127 Die Rechtfertigung wurde darin gesehen, dass „ein Zustand allgemeiner und erheblicher Rechtsunsicherheit eingetreten war und für eine Vielzahl Betroffener Unklarheit darüber herrschte, was rechtens sei“ (BVerfG v. 2.5.2012, 2 BvL 5/10, BVerfGE 131, 20 41) mit Verweis auf BVerfG v. 12.6.1986, 2 BvL 5/80, BVerfGE 72, 302, 325 f.).

128 Ausf. hierzu *Hey*, JZ 2014, 500 (503 ff.).

129 *Lepsius*, JZ 2014, 488 (491).

130 Ständige Rspr., vgl. BVerfG v. 17.1.1957, 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (80); BVerfG v. 29.5.1990, 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 60 (89); BVerfG v. 21.6.2006, 2 BvL2/99, BVerfGE 116, 164 (182); BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (236 f.).

131 BVerfG v. 7.7.2010, 2 BvL 14/02 u.a., BVerfGE 127, 1 (26 f.).

132 *Dann*, Der Staat 49 (2010), 630 (633).

133 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II², 2003, S. 578: „Belastungsgrund für alle Steuern ist der Finanzbedarf des Staates.“

134 BVerfG v. 18.1.2006, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (117).

135 *Tipke* Die Steuerrechtsordnung, Bd. II², 2003, S. 579: Unterschied zwischen Belastungsgrund und Rechtfertigungsgrund.

136 *Droege*, StuW 2011, 105 (108).

137 S. nur aktuell BVerwG v. 12.12.2013 – 2 C 49/11, BVerwGE 148, 328 (339): „Den Beamten dürfen keine Sonderopfer zur Konsolidierung der öffentlichen Haushalte auferlegt werden“; zur (unzulässigen) Enteignung aus rein fiskalischen Interessen vgl. BVerfG v. 18.11.1998 – 1 BvR 21/97, NJW 1999, 1176.

138 S. FN 137.

139 S. zur fortwährenden Kritik an der pro-futuro-Rechtsprechung des BVerfG z.B. *Seez* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²¹, 2013, § 22 Rz. 287.

Verlässlichkeit der Finanz- und Haushaltsplanung¹⁴⁰. Von einer übermäßigen Einengung der finanziellen Spielräume der Politikgestaltung kann zudem auch deshalb keine Rede sein, weil der Gesetzgeber bei gegebenem Gestaltungsspielraum, etwa beim Abbau von Steuervergünstigungen aber auch bei mehreren verfassungskonformen Ausgestaltungen von Fiskalzwecknormen, die finanziellen Auswirkungen durchaus ins Kalkül ziehen kann. Es gibt in der Rechtsprechung des BVerfG keinerlei Anhaltspunkte, dass der Abbau von Steuervergünstigungen gleichheitsrechtlich besonderen Rechtfertigungsanforderungen unterzogen würde¹⁴¹. Nur ist nicht jeder Abzug von der Bemessungsgrundlage eine Steuervergünstigung. Dies verkennen *Lepsius*¹⁴² und *Wernsmann*¹⁴³ in ihrer Kritik an der Entscheidung zur Entfernungspauschale, die vom BVerfG in Einklang mit der wohl h.M. und jedenfalls in vertretbarer Weise eben nicht als Sozialsondern als Fiskalzwecknorm eingeordnet wurde. Auch für die Schließung von – einkommenstheoretisch begründbaren – Ausnahmen von der Steuerbarkeit wie sie im Bereich der privaten Veräußerungsgewinne historisch seit Anbeginn der Einkommensteuer bestanden und die gemeinhin nicht als Steuervergünstigungen verstanden werden, hat das BVerfG keine besondere Rechtfertigung, noch nicht einmal Gleichmäßigkeit bei der Schließung dieser Lücken verlangt¹⁴⁴. Dass das Gericht den Fiskalinteressen des Staates im Steuerrecht keine Bedeutung beimisst bzw. überstrenge Grenzen setzt, stimmt damit, insbesondere auch nach Aufgabe des sog. Halbteilungsgrundsatzes, nicht.

Im Übrigen fügt sich die steuerrechtliche Rechtsprechung auch ganz harmonisch in die allgemeine Rechtsprechungspraxis des BVerfG ein. Auch in anderen Rechtsgebieten, namentlich im Besoldungsrecht¹⁴⁵, sind fiskalischen Interesse allein ungeeignet, die Benachteiligung einzelner Gruppen zu rechtfertigen. Eine Rolle spielt die Finanzierbarkeit dagegen bei der Ausgestaltung sozialer Leistungsgesetze. Dort kann sie Ungleichbehandlungen rechtfertigen¹⁴⁶, wobei auch dort Vorrang die allgemeine Absenkung des

Leistungsniveaus gegenüber dem rein fiskalisch begründeten Ausschluss einzelner Gruppen gleich Bedürftiger hat¹⁴⁷. Die Argumentation verläuft damit analog zum Steuerrecht. Mit der gleichmäßigen Absenkung des Leistungsniveaus korrespondiert die gleichmäßige Anhebung des Steuertarifs. Beides hat Vorrang vor einem fiskalisch motivierten Begünstigungsausschluss bzw. einer Sonderbelastung einzelner Gruppen, soweit dies nicht anderweitig gerechtfertigt werden kann.

IV. Zwischenergebnis: Keine systematischen Übergriffe in die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers

Dass Einzelentscheidungen zum Steuerrecht anders hätten ausgehen können, steht nicht zur Diskussion. Die These von der Sonderrolle des Steuerverfassungsrechts, das zu durchweg „strengen“ Ergebnissen gegenüber dem Gesetzgeber führt, lässt sich indes nicht erhärten. Strukturelle Eigenarten ergeben sich aus unterschiedlichen Sachverhaltsvorgaben und dem besonderen Charakter des steuerlichen Eingriffs. Damit unterscheiden sich die Vorbedingungen. Wünschenswert wäre es, das BVerfG würde von durchaus eingängigen, aber zu Missverständnissen führenden Sonderformulierungen absehen. Sie erwecken schnell den Eindruck einer Sonderdogmatik, auch wenn es sich nur um eine Sonderbegrifflichkeit handelt, wobei die Übergänge fließend sein mögen. Insgesamt lässt sich aber feststellen, dass das – mehrheitlich nicht mit einer besonderen Steuerrechtsaffinität verdächtigen Richtern besetzte – BVerfG den erforderlichen gesamtheitlichen Blick leistet und damit eine dogmatische Isolierung des Steuerrechts vermeidet.

Die Kritik am Sonderverfassungsrecht scheint im Gegenteil auf die Forderung nach eben jenem hinauszulaufen¹⁴⁸. Es geht in Wirklichkeit nicht darum, dass im Steuerrecht dieselben Maßstäbe angelegt werden wie in allen anderen Rechtsgebieten, sondern um den Wunsch, das Gericht möge dem Steuergesetzgeber größere Freiheiten lassen als anderen Sachgesetzge-

140 S. z.B. BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (148); BVerfG v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (134); BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (70).

141 Sehr deutlich BVerfG v. 5.2.2002, 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17 (1. Leitsatz u. S. 44 f.).

142 *Lepsius*, JZ 2009, 260 (262).

143 Vgl. *Wernsmann*, in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 161 (163). Zwar hat der Gesetzgeber auch bei der Berücksichtigung gemischt veranlasster Aufwendungen Gestaltungsspielräume. Diese sind aber anhand des Veranlassungsprinzips auszufüllen, indem der Gesetzgeber – die private Veranlassung typisierend – Aufwendungen vom Abzug ausschließt, je gewichtiger die privaten Motive sind. Die Begrenzung des Abzugs auf Aufwendungen ab dem 21. Entfernungskilometer war im Hinblick hierauf widersprüchlich und ließ sich auch nicht mit den erwarteten Mehreinnahmen rechtfertigen, da diese keinen veranlassungstheoretischen (sachgerechten) Maßstab für die Typisierung privater Veranlassung liefern.

144 BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2/04, 13/05, BVerfGE 127, 1 (28 ff.); BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748, 753, 1738/05, BVerfGE 127, 61 (86).

145 BVerfG v. 31.1.1996 – 2 BvL 39, 40/93, BVerfGE 93, 386 (402); BVerfG v. 18.6.2008 – 2 BvL 6/07, BVerfGE 121, 241 (258); BVerfG v. 1.6.1965, 2 BvR 616/63, BVerfGE 19, 76 (84); „in aller Regel ... für sich genommen nicht als sachgerechte Gründe anzusehen“; BVerfG v. 30.9.1987, 2 BvR 933/82, BVerfGE 76, 256 (311); „in aller Regel für sich genommen nicht ... ausreichende Legitimation“; BVerfG v. 12.2.2003 – 2 BvL 3/00, BVerfGE 107, 218 (253), wo die Differenzierung der Besoldung in Ost und West für noch gerechtfertigt angesehen wurde, ist in erster Linie durch die besondere Situation des Übergangs infolge der Wiedervereinigung zu erklären (a.a.O., S. 256; „historische Ausnahmesituation“). Zudem wurde die Differenzierung nicht nur mit der Haushaltslage, sondern auch mit den unterschiedlichen Lebenshaltungskosten gerechtfertigt.

146 Z.B. BVerfG v. 7.7.1992 – 1 BvL 51/86, Trümmerfrauen, BVerfGE 87, 1 (46 f.); BVerfG v. 6.12.2005 – 1 BvR 347/98, Leistungen der gesetzlichen Krankenversicherung, BVerfGE 115, 25 (46).

147 BVerfG v. 7.2.2012 – 1 BvL 14/07, BVerfGE 130, 240 (258 f.) – Bayerisches Landeserziehungsgeld.

148 Ähnlich *Tipke*, StuW 2014, 273 (283).

bern, möge sich zurücknehmen auf Willkürprüfung und Evidenzkontrolle¹⁴⁹. Ganz deutlich wird dies bei *Philipp Dann*, wenn er feststellt, das Steuerrecht zähle zu den Bereichen, „die grundsätzlich und notwendig weite Gestaltungsspielräume ... vorsehen“¹⁵⁰.

V. Bedarf es eines zurückgenommenen Kontrollmaßstabs im Steuerrecht?

1. Kompromisshaftigkeit der Steuergesetzgebung?

Eine der Prämissen, auf der die Kritik an der Rechtsprechung des BVerfG zum Steuerrecht beruht, ist dessen besondere Kompromisshaftigkeit¹⁵¹. Diese stehe (überzogenen) Rationalitätserwartungen entgegen¹⁵².

Es handelt sich zunächst um eine Zustandsbeschreibung. Rechtsstatsächlich zwingt das Zustimmungserfordernis des Art. 105 Abs. 3 GG zu Kompromissen zwischen Haushaltsinteressen des Bundes und der Länder. Auch ist richtig, dass im Steuerrecht insbesondere durch Gegensätze zwischen Fiskal- und Sozialzwecken, zwischen Einzelfallgerechtigkeit und Vollzugstauglichkeit, zwischen wirtschaftspolitischem und fiskalpolitischem Verständnis¹⁵³, zwischen nationaler und internationaler bzw. europäischer Perspektive eine Vielzahl unterschiedlicher, vielfach gegenläufiger Zielsetzungen aufeinander prallen. Dies ist jedoch in anderen Rechtsgebieten nicht grundsätzlich anders. Weder Zustimmungspflicht noch Interessenspluralität sind Spezifika des Steuerrechts, die erklären würden, warum das Steuerrecht kompromissbehafteter ist als andere Regelungsbereiche. Möglicherweise steht hinter der Forderung nach überprüfungsfreien Gestaltungsspielräumen auch die – allerdings in Steuerrechtswissenschaft und Rechtsprechung überwundene – These von der fehlenden Sachgesetzlichkeit des Steuerrechts¹⁵⁴. Es ist jedoch keineswegs so, als ließe sich die Steuerpflicht an beliebige Tatbestände knüpfen, sondern nur an solche die finanzielle Leistungsfähigkeit abbilden.

Der Umstand, dass Steuergesetze außer in den Fällen des Art. 106 Abs. 1 GG zustimmungspflichtig sind, kann aus Sicht des Bürgers keine herabgesetzten Maßstäbe begründen. Abgesehen davon, dass sich eine derartige Schlussfolgerung nicht auf das Steuerrecht beschränken ließe, dient die Zustimmungspflicht nicht der Ausweitung gesetzgeberischer Spielräume und der Reduktion des Grundrechtsschutzes, sondern allein dem föderalen Interessenausgleich¹⁵⁵.

Ebenso wenig kann der grundrechtliche Kontrollmaßstab reduziert werden, weil die Kontrolle „mehr als in anderen Politikfeldern ... durch den politischen Prozess gewährleistet ist, sei es durch die Kompromisszwänge, sei es unmittelbar durch Wahlen“¹⁵⁶. Die Diskussion um Steuerrechtsänderungen mag politisch verlaufen und unter Kompromisszwängen stehen, führt aber zu unmittelbaren Eingriffen in die grundrechtlich geschützte Freiheit des Einzelnen. Versagt die mäßigende Wirkung politischer Kontrolle, muss eine solche durch das BVerfG möglich bleiben.

Überdies verdeckt der Hinweis auf öffentlichkeitswirksame Wahlkampfdiskussionen, dass diese nur einen kleinen Teil der alltäglichen Steuergesetzgebungsrealität ausmachen. Unter der Kontrolle der Öffentlichkeit stehen Struktur- und Steuertariffragen, die auch in der Rechtsprechung des BVerfG als Entscheidungen des Gesetzgebers auf der „ersten Stufe“¹⁵⁷ (Auswahl von Steuergegenstand und Bestimmung des Steuersatzes) der verfassungsgerichtlichen Kontrolle weitgehend entzogen werden. Die darunter liegenden Belastungsentscheidungen zeichnen sich dagegen ganz im Gegenteil durch ein erhebliches Defizit parlamentarischer Kontrolle aus. Das Gros der Parlamentarier versteht Inhalt und Wirkungen der von ihnen beschlossenen Steuergesetze nur sehr begrenzt. Damit kommt dem Bundesfinanzministerium als Teil der Exekutive eine herausgehobene Machtposition in der Steuergesetzgebung zu („Parlament als Leihmutter der Finanzverwaltung“¹⁵⁸). Es wäre ein fataler Fehler, wenn das BVerfG gebündelt von der nur einen verschwindend geringen Teil betreffenden

149 Sehr deutlich bei *Dann*, *Der Staat* 49 (2010), 630 (637), der eine „Selbstbeschränkung auf eine Evidenzkontrolle“ fordert, „die insbesondere die Rechtsprechung zum Steuerrecht kennzeichnen sollte“. Warum dies insbesondere für das Steuerrecht gelten soll, wird freilich nicht begründet. Auch *Lepsius*, *JZ* 2009, 260 (263), wirft dem BVerfG vor, den „Konsens der Selbstbeschränkung auf die Evidenzkontrolle“ aufzugeben zu haben.

150 *Dann*, *Der Staat* 49 (2010), 630 (644).

151 *Dann*, *Der Staat* 49 (2010), 630 (633); *Lepsius*, *JZ* 2014, 488 (495); *Lepsius*, *JZ* 2009, 260 (261): „In kaum einem Politikfeld muss die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers größer sein. Denn beim Steuerrecht handelt es sich um ein eminent politisches Rechtsgebiet, das einerseits instrumentell, andererseits interessengeleitet eingesetzt immer im Zentrum der politischen Auseinandersetzung stehen und nicht selten wahlentscheidend sein wird. ... Schließlich stellen Steuergesetze typischerweise Kompromisse dar: zwischen den Koalitionsparteien und grundsätzlich, wegen Art. 105 Abs. 3 GG, zwischen Bund und Ländern und den Ländern untereinander. Im Steuerrecht tobt der Wettbewerb der Ideen. Hier, wo sonst, regiert der Kompromiss.“

152 In diese Richtung für den Bereich der Agrarsubventio-

nen BVerfG v. 14.10.2008 – 1 BvF 4/08, BVerfGE 122, 1 (36): Erweiterung der gesetzgeberischen Gestaltungsspielräume im Hinblick auf die besondere Kompromisshaftigkeit einer Regelung. Auf das steuerliche Eingriffsrecht ist dieser Gedanke aus dem Subventionsrecht jedoch nicht übertragbar.

153 Ersteres spielt freilich in der Bundesrepublik eine untergeordnete Rolle. Abgesehen von der Subventionspolitik durch Steuervergünstigungen tritt die wirtschaftspolitische Dimension des Steuerrechts gegenüber der fiskalischen regelmäßig in den Hintergrund. Das Wirtschaftsministerium spielt in der steuerpolitischen Debatte eine bedauerlich untergeordnete Rolle.

154 So in der Vergangenheit insbesondere *Kruse*, *Lehrbuch des Steuerrechts I*, 1993, 45 f.; *Kruse*, *StuW* 1990, 322 (24); *Flume*, *StbJb.* 1967/68, 63 ff.; relativierend *Drién*, in *Tipke/Kruse*, *AO/FGO*, § 4 AO Rz. 362a, der betont, dass es jedenfalls eine Sachgesetzlichkeit der Ausgestaltung von Steuern gibt.

155 *Pieroth*, in *Jarass/Pieroth*, *GG*¹³, Art. 77 Rz. 4; *Burghart*, in *Leibholz/Rinck*, Art. 78 GG, Rz. 13 f.

156 *Lepsius*, *JZ* 2009, 260 (261).

157 S. oben III. 1. b).

158 *Borgmann*, *Stbg.* 1989, 392 (393).

Steuerpolitikdebatte in Wahlkampfzeiten „seine Kontrolldichte getrost zurücknehmen und auf die Selbstkontrolle im politischen Prozess vertrauen“¹⁵⁹ würde und ginge gänzlich an der Realität steuergesetzlicher Grundrechtseingriffe vorbei. Nicht umsonst spricht sich *Wolfgang Schön* überzeugend für die Überwindung institutioneller Defizite demokratischer Steuergesetzgebung durch eine „kraftvolle grundrechtliche Kontrolle“¹⁶⁰ aus.

Auch die in der Tat intensive Lobbyarbeit in den von der Parlamentsöffentlichkeit nicht wahrgenommenen Feldern der Steuergesetzgebung kann eine Zurücknahme der Kontrolldichte nicht begründen. Ganz im Gegenteil, birgt gerade die – eben nicht parlamentarisch institutionalisierte – Lobbyarbeit die Gefahr der verfassungswidrigen Berücksichtigung von Gruppeninteressen¹⁶¹. Im Übrigen ist keineswegs klar, ob das Steuerrecht tatsächlich wesentlich stärker als andere Rechtsgebiete, man denke an Gesundheitswesen oder Industriepolitik, durch Lobbyarbeit beeinflusst ist.

Ohne dass hier einer verfassungsgerichtlichen Sonderdogmatik das Wort geredet werden soll, gibt es ein entscheidendes Argument, das nicht nur gegen die Zurücknahme, sondern eher für ein Mehr als für ein Weniger der Kontrolle spricht: Wie kein anderes Rechtsgebiet verfolgt der Gesetzgeber im Steuerrecht Eigeninteressen. Steuermindereinnahmen verkürzen politische Gestaltungsmöglichkeiten, Steuermehreinnahmen ermöglichen ein Mehr an Gestaltung. Dies versteht auch der steuerrechtlichen Themen ansonsten fernstehende Parlamentarier. In anderen Verfahren bezeichnet man derlei als Befangenheit, aus der ein ganz besonderes Kontrollbedürfnis resultiert. *Fritz Ossenbühl* bringt es auf den Punkt: „Wo es um Geld geht, ob im Steuerrecht oder beim Finanzausgleich, müssen Ratio und Rechtsgefühl oft genug dem finanziellen Kalkül weichen“¹⁶². Dies ist trotz der – zumeist unterschätzten – Rückwirkungen des Finanzausgleichs auf den einzelnen Bürger bei der staatsinternen Verteilung von Geldern möglicherweise noch hinnehmbar. Dem Finanzausgleich wohnt ein Moment des Aushandelns inne. Das Steuerrecht greift indes unmittelbar in die Freiheit der Steuerpflichtigen ein. Will man festhalten am Schutz von Freiheit und Eigentum, darf die Kontrolldichte, wenn sie nicht verstärkt werden muss, so keinesfalls zurückgenommen werden.

2. Abgesenkter Verfassungsrechtsschutz für Unternehmen?

Oliver Lepsius bekräftigt die Forderung nach Absenkung der verfassungsgerichtlichen Prüfindensität noch einmal für den Bereich des Unternehmensteuerrechts¹⁶³. Im steuerrechtlichen Schrifttum wird genau entgegengesetzt die herabgesetzte Kontrolldichte für unternehmensteuerrechtliche Vorschriften beklagt¹⁶⁴.

Es ist augenfällig, dass das BVerfG dem Unternehmenssteuergesetzgeber größere Spielräume einräumt¹⁶⁵. Die überwiegende Zahl der Beanstandungen steuerrechtlicher Normen durch das BVerfG betrifft natürliche Personen. Im Unternehmensteuerrecht werden die Maßstäbe stark aufgelockert. Im Recht der indirekten Steuern versagt die Kontrolle nahezu vollständig. Dies liegt zum einen an der überproportional hohen Erfolgsquote von Art. 6 GG und dem Schutz des Existenzminimums, lässt sich aber auch in den auf den allgemeinen Gleichheitssatz gestützten Verfahren nachweisen¹⁶⁶. Seine steuerrechtliche Gleichheitssatzdogmatik hat das BVerfG anhand der Einkommensteuer der natürlichen Person entwickelt und zum Teil auch auf diese beschränkt¹⁶⁷, freilich ohne für diese unterschiedlichen Maßstäbe dogmatisch tragfähige Begründungen anzuführen. Möglicherweise liefert *Lepsius* hierfür das dogmatische missing link.

So bemerkt er zu der von ihm scharf kritisierten Entscheidung des BVerfG zur Rückwirkung des KAGG: „Sie die Bank kauft sich die Experten, um die Rechtslage zu ihren Gunsten auszulegen.“¹⁶⁸ Weiter formuliert er:

„Lieschen Müller ist anders zu behandeln als eine Kapitalgesellschaft; bei juristischen Personen ist überdies zwischen kleinen und mittelständischen Unternehmen (KMUs) und Konzernen zu differenzieren. Juristische Personen, die aufgrund ihrer Organisationsstruktur und ökonomischen Machtfülle andere rechtliche Gestaltungs- und Informationsmöglichkeiten als der kleine Mann haben, tragen die Beweislast, warum sie angesichts ihrer organisatorischen und ökonomischen Möglichkeiten eine unklare Rechtslage nicht erkannt haben, sondern trotzdem Dispositionen getroffen haben, für die sie nun Vertrauensschutz begehren“¹⁶⁹.

Die geäußerten Zweifel an einer Gleichbehandlung von natürlichen und juristischen Personen für Zwecke der Vertrauensschutzdogmatik betreffen die Vorhersehbarkeit der Rechtsänderung und die Frage, ob es hierfür auf die individuellen Erkenntnismöglichkeiten ankommt. Dies ist eine Betrachtung, die sich etwa auch in der Vertrauensschutzrechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs findet¹⁷⁰. Die Forderung nach

159 So de Vorschlag von *Lepsius*, JZ 2009, 260 (261).

160 *Schön*, StuW 2013, 289 (295).

161 *Tipke*, StuW 2014, 273 (276).

162 *Ossenbühl*, in FS 50 Jahre BVerfG, 2001, 33 (43).

163 *Lepsius*, JZ 2014, 488 (492 und passim).

164 *Schulze-Osterloh*, in FS Raupach, 2006, 531 f.; *Hey*, StbJb. 2007/08, 19 (50); *Drüen*, Ubg 2009, 23 ff.; *Hey*, in FS Herzig, 2010, 7 (8 ff.).

165 BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (§ 32c EStG); BVerfG v. 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (Gewerbesteuer); BVerfG v. 12.5.2009, 1 BvR 23/00, BVerfGE 123, 111 (Jubiläumrückstellung); BVerfG v. 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (§ 8b KStG).

166 BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (Pendlerspauhschale); BVerfG v. 6.7.2010, 2 BvL 13/09, BVerfGE

126, 268 (häusliches Arbeitszimmer); beide Erbschaftsteuerentscheidungen (BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 Erbschaftsteuer I; BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 Erbschaftsteuer II) richteten sich zumindest mittelbar gegen die Begünstigung von Unternehmen.

167 Zutreffende Beobachtung von *Osterloh/Nußberger*, in Sachs (Hrsg.), GG7, Art. 3 Rz. 169 ff.

168 *Lepsius*, JZ 2014, 488 (492).

169 *Lepsius*, JZ 2014, 488 (499).

170 Hierzu *Booß*, in Grabitz/Hill, Das Recht der Europäischen Union⁴⁰, Art. 37 EGV, Rz. 27; *Scheuing*, in Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht¹, § 6 Rz. 41; *Hanf*, ZaöRV 1999, 51, 55 f.; *Gilsdorf*, RIW 1983, 22 (26).

Abstufung des Schutzes in Abhängigkeit zur ökonomischen Situation bzw. rechtlichen Struktur des Betroffenen wird von *Lepsius* aber auch auf den Bereich der Grundrechte bezogen¹⁷¹. Grundrechte werden in seinem demokratiestaatlichen Verfassungsverständnis vornehmlich als Minderheitenschutz verstanden. Auch wird die Frage notwendiger Differenzierung zwischen natürlichen und juristischen Personen aufgeworfen.

Inwieweit sich eine derartige Tendenz auch in anderen Rechtsgebieten findet, bedürfte gründlicherer Untersuchung, die vor allem auch das Annahmeverhalten des BVerfG mit einbeziehen müsste. Aus einer überschlägigen Analyse der Rolle von (Groß)unternehmen in den Senatsentscheidungen seit dem Jahr 2000 lässt sich jedenfalls nicht folgern, dass das BVerfG im Steuerrecht unternehmensfreundlicher agiert als in anderen Rechtsgebieten¹⁷².

Gegen eine Herabsetzung des Grundrechtsschutzes nach wirtschaftlicher Größe bzw. rechtlicher Organisationsstruktur lässt sich vieles sagen. Art. 19 Abs. 3 GG trägt dem Umstand Rechnung, dass die Bildung juristischer Personen und der Zusammenschluss zu gemeinsamem wirtschaftlichem Handeln Ausdruck der Wahrnehmung ökonomischer Freiheit des einzelnen ist. Hinter juristischen Personen stehen natürliche. Im „Durchgriff“¹⁷³ bzw. „Durchblick“¹⁷⁴ auf den Menschen wird die Rechtfertigung des Grundrechtsschutzes der juristischen Person gesehen. Der Schutz der juristischen Person vor verfassungswidriger Besteuerung dient gleichzeitig dem Schutz der kleinsten ihrer Kleinanleger. Nicht die juristische Person ist im Endeffekt Steuerträger, sondern – ungeachtet der im Einzelnen nicht ganz klaren Überwälzungsmechanismen – in jedem Fall auch der Anleger, weil sein Dividendenanspruch unmittelbar vom Nachsteuergewinn der ausschüttenden Körperschaft berührt wird. Deshalb geht – jedenfalls für steuerliche Zwecke – auch eine Differenzierung nach Unternehmensgröße fehl. Hinter einem Großkonzern können besonders viele Kleinanleger stehen (Stichwort „Volksaktie“). Zudem ist Grundrechtsschutz nicht generell kapitalisierbar¹⁷⁵. Der Schutz kann nicht davon abhängen, ob der Betroffene es sich leisten kann, verletzt zu werden. Der Schwere des Eingriffs bzw. dem Ausmaß der Ungleichbehandlung wird im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung Rechnung getragen. Auch die Verschärfung des Schutzes der natürlichen Person im Bereich

des Existenzminimums durch Art. 1 GG trägt zu einer Abstufung bei. Für eine generelle Herabsetzung des Schutzes nach Unternehmensgröße, ökonomischer Machtfülle oder Organisationsstruktur ist, auch wenn die unternehmensteuerrechtliche Rechtsprechung des BVerfG durchaus derartige Tendenzen zeigt¹⁷⁶, darüber hinaus kein Raum.

VI. Fazit

Die Kritik der Staatsrechtslehre entzündet sich an einzelnen Entscheidungen zugunsten der Steuerpflichtigen und zieht hieraus generalisierende Schlussfolgerungen, wohlgermerkt ohne die Gesamtheit der BVerfG-Rechtsprechung auf dem Gebiet des Steuerrechts in den Blick zu nehmen und ohne diese in den Gesamtkontext der Entscheidungspraxis des BVerfG einzuordnen.

Diese Engführung der Argumentation anhand einzelner Entscheidungen wirft ein Licht auf die Folgen der zunehmenden disziplinären Differenzierung. Wissenschaftspolitik predigt beständig Interdisziplinarität. Dabei ist der Dialog innerhalb der Disziplinen kaum minder prekär. Historisch fand der Zugang zum Steuerrecht als klassisches Eingriffsrecht aus den Staatswissenschaften statt, ohne dass den Besonderheiten dieses Rechtsgebiets viel Beachtung geschenkt wurde¹⁷⁷. Mit der Entwicklung einer modernen Steuerrechtswissenschaft ab den 1960er Jahren hat sich dies gewandelt. Das Steuerrecht hat sich emanzipiert, eigene dogmatische Strukturen entwickelt. Verfassungsrechtliche Fragen werden abseits des allgemeinen staatsrechtlichen Diskurses erörtert.

So begrüßenswert die Herausbildung einer eigenständigen Steuerrechtswissenschaft ist¹⁷⁸, so darf hierüber der Dialog mit dem Staatsrecht nicht ins Hintertreffen geraten¹⁷⁹. Interdisziplinarität fängt nicht erst im Austausch mit Wirtschaftswissenschaftlern, Soziologen und Historikern statt, sondern auch innerdisziplinär. Andernfalls besteht in der immer stärker ausdifferenzierten Rechtswissenschaft die Gefahr der Entstehung rechtsdogmatischer Parallelwelten¹⁸⁰. Wir brauchen die Kontroverse und den Dialog sowohl interdisziplinär als auch innerdisziplinär. Möge *Steuer und Wirtschaft* auch in Zukunft der Ort dieser Auseinandersetzung sein.

171 *Lepsius*, Der Staat 52 (2013), 157 (183 f.).

172 Die nichtsteuerrechtlichen Entscheidungen ergingen zu gut 50 % zugunsten der Unternehmen, im steuerrechtlichen Bereich waren Unternehmen nur zu etwa 30 % erfolgreich.

173 BVerfG v. 2.5.1967, 1 BvR 578/63, BVerfGE 21, 362 (369); BVerfG v. 14.4.1987, 1 BvR 775/84, BVerfGE 75, 192 (195).

174 BVerfG v. 8.7.1982, 2 BvR 1187/80, BVerfGE 61, 82 (101).

175 Kein „Dulde und liquidiere“, s. *Bethge*, VVDStRL 57 (1997), 7 (44).

176 Vgl. *Sachs*, in *Sachs* (Hrsg.), GG⁷, 2014, Art. 19 Rz. 58.

177 Z.B. *Otto Mayer*, Deutsches Verwaltungsrecht, Bd. 13, 1924, 315 ff.

178 Zur Eigenentwicklung des Steuerrechts *Waldhoff*, DV 41 (2008), 259.

179 So auch der Appell von *Tipke*, StuW 2014, 273 (285).

180 Dabei kann es nicht darum gehen, Spezialist in der jeweils anderen Materie zu werden. Freilich dürfte man als Voraussetzung steiler Thesen zum Steuerverfassungsrecht auch aus der Feder von Staatsrechtslehrern die Wahrnehmung der Grundstrukturen und Sachgesetzlichkeiten des Steuerrechts verlangen dürfen. So geht *Lepsius'* Kritik an der Entscheidung zur Entfernungspauschale schlicht fehl, wenn sie auf der – nicht weiter belegten – Annahme fußt, es handle sich um eine Steuervergünstigung (JZ 2009, 260, 262 oben). Man kann diese Auffassung (möglicherweise) vertreten, aber die hieraus abgeleitete Kritik der BVerfG-Entscheidung geht fehl, weil die Entscheidung eben nicht von dieser Einordnung ausgeht.