

Sonderdruck aus

Archiv des öffentlichen Rechts

In Verbindung mit

Otto Bachof · Rüdiger Breuer · Horst Ehmke
Jochen Abr. Frowein · Peter Häberle
Konrad Hesse · Peter Lerche

Herausgegeben von

Peter Badura · Udo Di Fabio
Gerhard Robbers

128. Band, Heft 2

Juni 2003



Mohr Siebeck

Dieser Sonderdruck ist im Buchhandel nicht erhältlich

Archiv des öffentlichen Rechts

128. Band (2003), Heft 2

Inhalt

Abhandlungen

- Prof. Dr. *Wolfgang Hoffmann-Riem*, Karlsruhe
Nachvollziehende Grundrechtskontrolle 173
- Prof. Dr. *Johanna Hey*, Düsseldorf
Saldierung von Vor- und Nachteilen in der Rechtfertigung von Grundrechtseingriffen und Ungleichbehandlungen 226
- Dr. *Peter Baumeister*, Mannheim
Neuer Verfassungsverstoß im Recht der offenen Vermögensfragen . . . 255

Bericht

- Dr. *Markus Möstl*, München
Die Tagung der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer 2002 in St. Gallen 299

Literatur

Anzeigen

- Volker Marcus Hackel: Kants Friedensschrift und das Völkerrecht
(Prof. Dr. *Erhard Denninger*, Frankfurt/M.) 319
- Udo Di Fabio: Der Verfassungsstaat in der Weltgesellschaft
(Prof. Dr. *Heinhard Steiger*, Gießen) 321
- Anne Peters: Elemente einer Theorie der Verfassung Europas
(Prof. Dr. *Matthias Ruffert*, Jena) 322
- Eberhard Schmidt-Aßmann/Wolfgang Hoffmann-Riem (Hrsg.): Strukturen des Europäischen Verwaltungsrechts
(Prof. Dr. *Theodor Schilling*, Luxemburg) 326
- D. Murswiek/U. Storost/H. A. Wolff (Hrsg.): Staat – Souveränität – Verfassung. Festschrift für Helmut Quaritsch zum 70. Geburtstag
(Prof. Dr. Dr. h. c. mult. *Peter Häberle*, Bayreuth) 329
- Christian Tomuschat: Völkerrecht
(Prof. Dr. Dr. *Albert Bleckmann*, Münster) 331
- Andrea Stiens: Chancen und Grenzen der Landesverfassungen im deutschen Bundesstaat der Gegenwart
(Prof. Dr. Dr. h. c. mult. *Peter Häberle*, Bayreuth) 332

Motive der Kritik nicht immer eindeutig, auch nicht immer lauter sind. Der Staat hat stets Anlass zum Verzicht auf staatliches „Meinungsrichtertum“.

Ohne gelegentliche verfassungsgerichtliche Interventionen in die grundrechtsanwendende Fachgerichtsbarkeit sähe es in Deutschland um den Rechtsstaat vermutlich schlechter aus – für den Schutz der Kommunikations- und Medienfreiheit, aber ebenso für den Schutz des Persönlichkeitsrechts. Die vom Bundesverfassungsgericht bisher genutzten materiellrechtlichen Zuordnungen und Abgrenzungsformeln sind gleichwohl nicht vor Kritik immunisiert und sie sind der Revision zugänglich, wenn Anlass besteht, sie durch bessere zu ersetzen. Auch insofern befinden sich die Fachgerichte in der Vorhand, insbesondere bei der Begründung ihrer Entscheidungen. Nachvollziehende Grundrechtskontrolle durch das BVerfG ist auf Nachvollziehbares angewiesen.

Summary

The jurisdiction of the Federal Constitutional Court to review decisions made by ordinary courts on constitutional matters is very controversial with regard to the extent of this review. This article examines the judicial review of ordinary courts' decisions by the Federal Constitutional Court in the context of adjudicating the conflict between the freedom of expression and the general right of personality. It concludes that the Federal Constitutional Court is very reserved in its review of judgements handed down by the ordinary courts. Ordinary courts are responsible not only for statutory interpretation and application but also for interpreting and applying the constitution. This power is subject however to the condition that the Federal Constitutional Court might revise their judgements without substituting them. The Federal Constitutional Court is given the prerogative to determine the criteria and the extent of judicial review with regard to constitutional issues. However, it respects the ordinary courts' competence to interpret and apply the constitution and only overturns their decisions if their interpretation and application of the constitution is not comprehensible. Where a mistake has been made by the ordinary courts with regard to constitutional law, the decision is overturned and referred back to them. In respect of the conflict between the freedom of expression and the general right of personality, the ordinary courts and the Federal Constitutional Court have cooperated in developing several legal principles to assist the ordinary courts in their judgements. Legal dogmatics will be required to give further orientations.

Saldierung von Vor- und Nachteilen in der Rechtfertigung von Grundrechtseingriffen und Ungleichbehandlungen

JOHANNA HEY

Inhalt

I. Problemstellung vor dem Hintergrund der Unternehmensteuerreform 2000	227
II. Die Rechtsfigur der Kompensation und Saldierung	229
III. Nachteilsausgleich als Entschädigung zur Kompensation von Sonderopfern im Anwendungsbereich der Freiheitsrechte	230
IV. Saldierung von Vor- und Nachteilen bei der Anwendung des allgemeinen Gleichheitssatzes	231
1. Unterscheidung zwischen einem Ausgleich auf Sekundär- und auf Primärebene	231
2. Der Saldierungsgedanke in der Rechtsprechung von BVerfG und EuGH	232
a) Bundesverfassungsgericht	232
b) Europäischer Gerichtshof: Kein allgemeines Kompensationsprinzip, Gesamtbetrachtungen aber im Rahmen des Kohärenzprinzips	234
3. Verortung des Nachteilsausgleichs innerhalb von Art. 3 Abs. 1 GG	236
a) Nachteilsausgleich als negatives Tatbestandsmerkmal	236
aa) Ungleichbehandlung	236
bb) Einzelnorm- oder Gesamtbetrachtung?	238
b) Saldierung als Argument der Rechtfertigung	240
4. Voraussetzungen und Grenzen der Saldierung	241
a) Innerer Zusammenhang der zum Ausgleich gebrachten Vor- und Nachteile	242
aa) Sachverhaltsidentität: Freiheitsrechte als Saldierungsgrenzen	242
bb) Personenidentität	242
cc) Gesetzes- und rechtsgebietsübergreifende Saldierungen?	244
b) Gleichartigkeit und Gleichwertigkeit von Vor- und Nachteil	245
c) Rechtssystematischer Zusammenhang der zum Ausgleich gebrachten Normen	245
5. Verfassungsmäßigkeit aller in die Saldierung einbezogenen Normen	247
6. Saldierung und Typisierung	248
V. Notwendigkeit weiterer Begrenzung der Saldierung durch die Gebote der Folgerichtigkeit und Widerspruchsfreiheit am Beispiel der pauschalen Gewerbesteueranrechnung des § 35 EStG	249

I. Problemstellung vor dem Hintergrund der Unternehmensteuerreform 2000

Seit dem 1.1.2001 unterliegen einbehaltene Gewinne von Kapitalgesellschaften einem Körperschaftsteuersatz von 25 %. Für Gewinne von Personennunternehmen gilt – unabhängig davon ob der Gewinn einbehalten oder entnommen wird – der progressive Einkommensteuertarif mit einem Spitzensteuersatz von 48,5 % im Jahr 2001 und 42 % im Jahr 2005. Dies ergibt einen Steuersatzunterschied von 23,5 Prozentpunkten im Jahr 2001 und immerhin noch 17 Prozentpunkten im Jahr 2005. Betrachtet man allein die Steuersätze von Körperschaftsteuer und Einkommensteuer, so besteht kein Zweifel, daß Kapitalgesellschaften¹ und Personennunternehmen, soweit sie dem Einkommensteuerspitzenatz unterliegen, in ganz erheblichem Maße ungleich behandelt werden. Der Gesetzgeber hielt diese krasse Ungleichbehandlung – jenseits des Streits, inwieweit sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ein verfassungsrechtliches Gebot der Rechtsformneutralität ableiten läßt² – für nicht tragbar. Nachdem sich die Einführung einer allgemeinen Unternehmensteuer, die Kapitalgesellschaften und Personennunternehmen gleichermaßen begünstigt hätte, im Gesetzgebungsverfahren des Steuersenkungsgesetzes vom 23. 10. 2000 nicht realisieren ließ, versucht der Gesetzgeber nunmehr, die Belastungsunterschiede mittels der Gewerbesteuer auszugleichen. Die Gewerbesteuer wird sowohl von Kapitalgesellschaften als auch von Personennunternehmen erhoben. Bei der Kapitalgesellschaft wird sie definitiv, so daß sich die Gewerbesteuerbelastung zu der niedrigen Körperschaftsteuerbelastung hinzuaddiert. Personennunternehmen erhalten demgegenüber durch den neu eingeführten § 35 EStG eine Steuerermäßigung, die dazu führt, daß die Gewerbesteuerbelastung im Rahmen der Einkommensteuer weitgehend neutralisiert wird. Damit ergibt sich bei einem durchschnittlichen Gewerbesteuerbesatz eine *Gesamtbelastung* des thesaurierten Gewinns der Kapitalgesellschaft von 37,5 Prozentpunkten, während Personennunternehmen mit ihren einbehaltenen Gewinnen einer Gesamtsteuerbelastung von 44,17 % unterworfen sind. Folglich wird die Begünstigung des thesaurierten Gewinns der Kapitalgesellschaft auch unter Einbeziehung der Gewerbesteuer zwar nicht zur Gänze eliminiert, sie schrumpft aber in der im Jahr 2005 erreichten Endstufe der Reform auf rd. 6,5 Prozentpunkte zusammen.

Dies hat die Frage aufgeworfen, ob in die gleichheitsrechtliche Beurteilung des Steuersatzunterschieds von Körperschaftsteuersatz und Einkommensteu-

¹ Zur Grundrechtsberechtigung juristischer Personen in Bezug auf Art. 3 Abs. 1 GG BVerfGE 95, 267 (317); 99, 367 (389); H. Krüger, in: M. Sachs, GG, Kommentar, 2. Aufl. 1999, Art. 19 Rn. 80.

² Verfassungsrechtlich ist diese Frage bisher nicht abschließend geklärt, vgl. P. Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000, S. 60 f.

erspitzensatz die Gewerbesteueranrechnung einzubeziehen ist. Gilt es eine Steuersatzpreizung von 17 Punkten oder nur von 6,5 Punkten zu rechtfertigen? Diese Frage spaltet die Kritiker der Unternehmensteuerreform in zwei Lager. Während die einen aufgrund der Einbeziehung der Gewerbesteuer davon ausgehen, der Gesetzgeber habe annähernde Rechtsformneutralität verwirklicht³, die auch nach Saldierung fortbestehende Begünstigung von 6,5 Punkten zugunsten des einbehaltenen Gewinns der Kapitalgesellschaft sei zu vernachlässigen, gehen die anderen von einer doppelten Verfassungswidrigkeit aus, weil sie – jeweils für sich betrachtet – weder die einseitige Absenkung der Körperschaftsteuer noch die einseitige Anrechnung der Gewerbesteuer für gleichheitssatzkonform halten⁴.

Dabei ergeben sich durch die einseitig Personenunternehmen gewährte Gewerbesteueranrechnung einerseits, die einseitige Absenkung des Körperschaftsteuersatzes andererseits folgende Perspektiven auf den allgemeinen Gleichheitssatz:

(1) Muß sich ein Personenunternehmer, der rügt, daß der niedrige Körperschaftsteuersatz von 25 % nur körperschaftsteuerpflichtigen Steuerrechts-subjekten zugute kommt, entgegenhalten lassen, daß der Nachteil des höheren Einkommensteuerspitzensatzes durch den Vorteil der Gewerbesteueranrechnung kompensiert werde?

(2) Muß sich umgekehrt eine Kapitalgesellschaft, welche die Beschränkung der Gewerbesteueranrechnung des § 35 EStG auf natürliche Personen rügt, entgegenhalten lassen, daß der Nachteil der Nichtanrechenbarkeit der Gewerbesteuer durch den Vorteil des niedrigen Körperschaftsteuersatzes kompensiert werde?

(3) Und muß sich schließlich ein Steuerpflichtiger mit nichtgewerblichen Einkünften, der sich durch die Beschränkung der Steuerermäßigung des § 35 EStG auf Bezieher gewerblicher Einkünfte gleichheitssatzwidrig benachteiligt wähnt, entgegenhalten lassen, daß die Steuerermäßigung allein dem Ausgleich der Zusatzbelastung der Gewerbesteuer diene?

Erschwert wird die gleichheitsrechtliche Bewertung der Unternehmensteuerreform zusätzlich dadurch, daß sich im Fall der Ausschüttung das Verhältnis umkehrt. Da eine Entlastung von der auf der Ebene der Kapitalgesellschaft erhobenen Gewerbesteuer im Ausschüttungsfall nicht stattfindet,

³ J. Thiel, *StuW* 2000, 413 (416), und ohne nähere Begründung H.-J. Pezzer, *StuW* 2000, 144 (147). Auch der Schweizer Autor M. Reich, *Die wirtschaftliche Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilseigner*, Zürich 2000, S. 42–49, hält Vor- und Nachteile bei der Beurteilung der Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung für weitgehend saldierbar.

⁴ J. Lang, *DStJG* Bd. 24 (2001), III. 4. 2.2.; P. Kirchhof, *DStR* 2001, Der Kommentar zu Heft 3; gegen einer Saldierung auch W. Schön, *StuW* 2000, 151 (156), mit dem Argument, der Verrechnung stehe die grundgesetzliche Trennung beider Steuerarten entgegen.

kommt es in der Kombination mit dem für Dividendeneinkünfte geltenden Halbeinkünfteverfahren nunmehr zu einer Benachteiligung des in der Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Gewinns⁵. Dies wirft die weitere Frage auf, ob sich die selbst bei Einbeziehung der Gewerbesteuer fortbestehende Begünstigung des thesaurierten Gewinns der Kapitalgesellschaft mit der Benachteiligung im Ausschüttungsfall saldieren läßt.

II. Die Rechtsfigur der Kompensation und Saldierung

Zugrunde liegt das dogmatisch bisher nur wenig beleuchtete Problem der Grundrechtskompensation⁶. Während der Ausgleich widerstreitender Interessen im Wege der Abwägung Gegenstand einer ausgefeilten Dogmatik ist, fristet die Saldierung von Vor- und Nachteilen im Rahmen der Rechtfertigung von Grundrechtseingriffen ein Schattendasein, und dies, obwohl sich in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vielfältige Beispiele – zum Teil durchaus zweifelhafter – Kompensationsbetrachtungen finden⁷. Auch der Gesetzgeber bedient sich des öfteren des Saldierungsgedankens, wenn er die Einführung von Belastungen oder Begünstigungen mit anderweitigen Vor- oder Nachteilen zu rechtfertigen versucht. Insbesondere in steuerrechtlichen Gesetzesbegründungen werden Vor- und Nachteile häufig argumentativ zusammengespannt. So begegnet uns – um ein aktuelles Beispiel zu nennen – das Kompensationsargument gleich mehrfach, wenn der Gesetzgeber die Belastung aufgrund der Einführung der Ökosteuer mit der durch sie finanzierten Absenkung der Lohnnebenkosten verknüpft⁸ und gleichzeitig die aufgrund der Ökosteuer gestiegene Steuerbelastung des Kraftstoffverbrauchs durch eine erhöhte Fernpendlerpauschale⁹ auszuglei-

⁵ Der ausgeschüttete Gewinn der Kapitalgesellschaft ist einer aus Körperschaft- und Gewerbesteuer (angenommener Hebesatz 400 %) sowie Einkommensteuer auf die Hälfte der Dividende (§ 3 Nr. 40 EStG) zusammengesetzten Gesamtbelastung von 50,63 % ausgesetzt, während der entnommene Gewinn des Personenunternehmens – wie der einbehaltene – nur in Höhe von 44,17 % belastet ist.

⁶ A. Bleckmann, *Die Struktur des allgemeinen Gleichheitssatzes*, 1995, S. 62; zum zunehmenden Einsatz der Rechtsfigur der Kompensation E. Klein, *DVBl.* 1981, 661.

⁷ Das Bundesverfassungsgericht wird sich anlässlich der Vorlage des Bundesfinanzhofs (*BFH* v. 24. 2. 1999 – X R 171/96, *BStBl.* II 1999, 450 ff.) zu der Vorgängervorschrift des § 35 EStG, der Tariffkappungsnorm des § 32c EStG, in Kürze erneut mit der Saldierbarkeit von Ungleichbehandlungen auseinandersetzen müssen. Denn der Bundesfinanzhof hat § 32c EStG u. a. deshalb vorgelegt, weil er Zweifel hat, ob die Anwendung eines ermäßigten Einkommensteuerspitzensatzes auf gewerbliche Einkünfte als Ausgleich der gewerbesteuerlichen Zusatzbelastung gerechtfertigt werden kann.

⁸ Vgl. *BT-Drucks.* 14/40 v. 17. 11. 1998, 1.

⁹ § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2 EStG, eingeführt durch Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale v. 21. 12. 2000, *BGBl.* I, 1918.

chen sucht. Derartige Begründungsmuster werfen die Frage auf, ob es sich hierbei nur um ein Instrument der politischen Rechtfertigung oder um ein Argument von verfassungsrechtlicher Bedeutung handelt.

Die Begriffe der Kompensation und Saldierung haben keinen feststehenden Inhalt. Kompensation kann als Oberbegriff verstanden werden und steht ganz allgemein für Ausgleich¹⁰. Saldierung beschreibt dagegen den mathematischen Vorgang der Verrechnung von Vor- und Nachteilen¹¹. Folglich setzt Saldierung Kommensurabilität ebenso wie Quantifizierbarkeit der Vor- und Nachteile voraus, ohne daß dies streng arithmetisch zu verstehen ist. Von der ebenfalls ausgleichend wirkenden Abwägung unterscheiden sich Kompensation und Saldierung dadurch, daß es nicht um einen Kompromiß zwischen mehreren konkurrierenden Rechtsgütern oder gesetzgeberischen Zielen geht. Vielmehr gleichen Kompensation und Saldierung den Grundrechtseingriff selbst aus, indem eine verfassungswidrige Belastung durch eine entsprechende Begünstigung behoben wird. Kompensation setzt auf der Tatsachenebene, Abwägung auf der Bewertungsebene an¹², was allerdings nicht bedeuten soll, daß Kompensation und Saldierung nicht ebenfalls Ergebnis wertender Betrachtung sind.

III. Nachteilsausgleich als Entschädigung zur Kompensation von Sonderopfern im Anwendungsbereich der Freiheitsrechte

Einen festen Platz hat der Kompensationsgedanke im staatlichen Entschädigungsrecht. Enteignungsentschädigung gemäß Art. 14 Abs. 3 S. 2 GG, ausgleichspflichtige Inhalts- und Schrankenbestimmung und finanzielle Kompensation des staatlich Indienstgenommenen¹³ fußen als spezielle Ausprägungen eines allgemeinen Opferausgleichsprinzips auf dem Gedanken der Kompensation einer ohne den Ausgleich unverhältnismäßigen Sonderlast¹⁴. Zwar lassen sich der Eingriff in die Freiheitsrechte und staatliche Geldleistungen mangels Gleichartigkeit nicht saldieren¹⁵, gleichwohl reduziert die finanzielle Kompensation die Schwere des Eingriffs. Ohne Kompensation – man spricht deshalb auch vom „Verhältnismäßigkeitsausgleich“¹⁶ – wäre

¹⁰ E. Klein, DVBl. 1981, 661.

¹¹ A. Voßkuhle, Das Kompensationsprinzip, 1999, S. 172.

¹² A. Voßkuhle (Fn. 11), S. 48 f.

¹³ H.-J. Papier, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 14 Abs. 1 Rn. 342; J. Hey, FR 1998, 497 (506 f.).

¹⁴ L. Schulze-Osterloh, Das Prinzip der Eigentumsopferentschädigung im Zivilrecht und im öffentlichen Recht, 1980, S. 255 ff., 266; K. H. Friauf, in: Festschrift für H. Jahrreiß, 1974, S. 45 (57).

¹⁵ Ähnlich E. Klein, DVBl. 1981, 661 (663).

¹⁶ Steinberg/Lubberger, Aufopferung – Enteignung und Staatshaftung, 1991, S. 219; im Anschluß an diese F. Ossenbühl, in: Festschrift für K. H. Friauf, 1996, S. 391 (398); ders., Staatshaftungsrecht, 5. Aufl. 1998, S. 186.

das dem einzelnen auferlegte Sonderopfer unverhältnismäßig¹⁷, wobei die Kompensation durch einen finanziellen Ausgleich allerdings nicht zu einem „Abkaufen des Grundrechtsschutzes“¹⁸ führen darf¹⁹.

Der Ausgleichsgedanke findet sich ferner – in genau entgegengesetzter Richtung – in der Rechtfertigung und den Voraussetzungen nichtsteuerlicher Abgaben, wenn sie der Abschöpfung von Sondervorteilen dienen (insb. Ausgleichsabgaben)²⁰. Damit zeigt sich bereits die besondere Nähe des Kompensationsgedankens zu Art. 3 Abs. 1 GG²¹.

IV. Saldierung von Vor- und Nachteilen bei der Anwendung des allgemeinen Gleichheitssatzes

1. Unterscheidung zwischen einem Ausgleich auf Sekundär- und auf Primärebene

Von der Entschädigung als Ausdruck eines Kompensationsprinzips unterscheidet sich das eingangs skizzierte Saldierungsproblem dadurch, daß es nicht um einen Ausgleich auf der Sekundärebene, sondern um eine Kompensation auf der Primärebene durch gleichrangige Vor- und Nachteile geht. Das Entschädigungsrecht regelt die Kompensation unmittelbar, so daß nicht die Frage, wann ein Ausgleich vorliegt, im Vordergrund steht, sondern höchstens die Frage der Ausgleichsfähigkeit bzw. Ausgleichszulässigkeit²². Daß eine Enteignungsentschädigung in Geld auf Kompensation zielt, bedarf keiner näheren Begründung. Bei der Saldierung von Normwirkungen der Primärebene ist das Hauptproblem dagegen, ob und welche Normwirkungen miteinander zum Ausgleich gebracht werden können.

Nach welchen Kriterien der Ausgleich auf der Primärebene vorzunehmen ist, ist ebenso unklar wie die Frage, auf welcher Stufe der Gleichheitssatzprüfung die Saldierung anzusiedeln ist. Deshalb soll im folgenden versucht

¹⁷ BVerfG v. 7. 8. 1962, BVerfGE 14, 263 (283) – Feldmühle; BVerfG v. 7. 7. 1971, BVerfGE 31, 229 (243) – Urheberrecht; BVerfG v. 14. 7. 1981, BVerfGE 58, 137 (150) – Pflichtexemplar.

¹⁸ G. Roller, NJW 2001, 1003 (1008).

¹⁹ Z. B. A. Scherzberg, DVBl. 1991, 84 (90); zur Subsidiarität der finanziellen Kompensation vgl. aktuell BVerfG v. 2. 3. 1999, BVerfGE 100, 226 (244 ff.) – rheinland-pfälzisches Denkmalschutz- und -pflegegesetz.

²⁰ Hierzu K. H. Friauf (Fn. 14), S. 45 (53 ff.).

²¹ G. Dürig, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 3 Abs. 1 Rn. 56; J. Ipsen, in: Neumann/Nipperdey/Scheuner, Die Grundrechte, Bd. II, 1954, S. 111, 195; E. Klein, DVBl. 1981, 661 (663); K. H. Friauf (Fn. 14), S. 45 (57). In BVerfG v. 2. 3. 1999, BVerfGE 100, 226 (241) – rheinland-pfälzisches Denkmalschutz- und -pflegegesetz, wird aber gleichberechtigt neben dem Gleichheitssatz das Verhältnismäßigkeitsprinzip herangezogen.

²² E. Klein, DVBl. 1981, 661.

werden, das Ausgleichsargument in die Prüfung des allgemeinen Gleichheitssatzes einzubetten und Kriterien seiner Handhabung zu entwickeln.

2. Der Saldierungsgedanke in der Rechtsprechung von BVerfG und EuGH

a) Bundesverfassungsgericht

Daß Gleichheitssatzwidrige Benachteiligungen durch Ausgleichsansprüche kompensiert werden können, ist in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ebenso wie im Schrifttum anerkannt²³. Das Bundesverfassungsgericht rekurriert auf den Saldierungsgedanken zur Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen insbesondere in sozialversicherungs-²⁴ und steuerrechtlichen²⁵ Entscheidungen²⁶. Daß gerade Sozial- und Steuerrecht zu saldierenden Betrachtungen einladen, liegt an der problemlosen Verrechenbarkeit von Geldleistungsansprüchen²⁷. Schon in einer Entscheidung aus den frühen 60er Jahren spricht sich das Gericht für eine saldierende Gesamtbetrachtung aus, wenn es anführt, daß sich „das Gewicht eines Steuernachteils nicht aus der einzelnen Norm selbst ergeben braucht, sondern möglicherweise erst im Zusammenhang des ganzen Gesetzes oder sogar einer Gruppe von Gesetzen richtig ermessen werden kann“²⁸, weshalb zu prüfen sei, ob steuerliche Nachteile „durch korrespondierende Steuerersparnisse an anderer Stelle ... ausgeglichen“ werden²⁹.

²³ Z. B. E. Klein, DVBl. 1981, 661 (663); K. H. Friauf (Fn. 14), S. 45 (66); A. Voßkuhle (Fn. 11), S. 21 ff.; J. Lücke, DVBl. 2001, 1469 ff.

²⁴ Vgl. BVerfG v. 7. 11. 1972, BVerfGE 34, 118 (128 ff.) – Schmerzensgeld; BVerfG v. 7. 5. 1974, BVerfGE 37, 154 (166) – Blindenhilfe; ferner BVerfG v. 10. 7. 1984, BVerfGE 67, 186 (196 ff.) – Ehegatten-Arbeitslosenhilfe; BVerfG v. 9. 11. 1988, BVerfGE 79, 87 (99) – Krankengeld-Spitzenbetrag.

²⁵ BVerfG v. 21. 1. 1962, BVerfGE 13, 331 (341) – personenbezogene Kapitalgesellschaft; BVerfG v. 18. 6. 1975, BVerfGE 40, 109 (117 ff.) – gewerbsteuerliches Schachtelprivileg; BVerfG v. 10. 4. 1997, BVerfGE 96, 1 (7 ff.) – Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag; BVerfG v. 6. 3. 2002, NJW 2002, 1103 (1105) – Ungleichbehandlung Beamtenpensionen und Renten; ferner signifikant häufig im Zusammenhang mit dem speziellen Gleichbehandlungsgebot des Art. 6 GG, vgl. BVerfG v. 25. 1. 1972, BVerfGE 32, 260 (269) – Sonderausgaben Ehegatten; BVerfG v. 30. 6. 1964, BVerfGE 18, 97 (108) – Zusammenveranlagung von Eltern und Kindern; BVerfG v. 21. 2. 1961, BVerfGE 12, 151 (167) – Zusammenveranlagung Vermögensabgabe.

²⁶ Ferner findet sich der Ausgleichsgedanke in zwei Entscheidungen zum Verfahrensrecht, vgl. BVerfG v. 3. 2. 1959, BVerfGE 9, 125 (136) – Armenhilfe Sozialgerichtsverfahren; BVerfG v. 20. 6. 1973, BVerfGE 35, 283 (291 f.) – Kostenersatz Vorverfahren.

²⁷ Zur Meßbarkeit von Gleichheit im Unterschied zu Freiheit allgemein E. Klein, DVBl. 1981, 661 (663).

²⁸ BVerfG v. 21. 1. 1962, BVerfGE 13, 331 (341) – personenbezogene Kapitalgesellschaft.

²⁹ Dabei hält es unmittelbar mit der Gewerbesteuerbelastung zusammenhängende Vorteile, die sich als Kehrseite der Gewerbesteuerbelastung darstellen, wie die Kör-

Gefestigte Erkenntnisse lassen sich den sporadischen Aussagen des Bundesverfassungsgerichts jedoch weder zu der Struktur noch zu den Voraussetzungen der Saldierung entnehmen. Ob sich die angegriffene Benachteiligung durch anderweitige Vorteile ausgleicht, wird meist im Rahmen oder im Anschluß an die Rechtfertigung geprüft³⁰, andererseits spricht das Gericht aber davon, daß aufgrund des Nachteilsausgleichs die Ungleichbehandlung entfalle³¹. Dies wiederum deutet darauf hin, daß die Saldierung die Tatbestandsmäßigkeit von Art. 3 Abs. 1 GG betrifft.

Auffällig ist ferner, daß der Maßstab der Saldierung zwischen sozial- und steuerrechtlichen Entscheidungen differiert. Während das Gericht im Sozialrecht sehr genau untersucht, ob die Vorteile auf demselben Sachverhalt³² beruhen wie die zu rechtfertigenden Nachteile, fallen die Gesamtbetrachtungen im Steuerrecht sehr viel pauschaler aus, etwa wenn Vor- und Nachteile innerhalb einer Einkunftsart³³ oder innerhalb einer Rechtsform³⁴ miteinander saldiert werden, ohne daß der zugrundeliegende wirtschaftliche Sachverhalt weiter differenziert wird³⁵. Eine Prüfung, ob die zum Ausgleich herangezogenen Vor- und Nachteile aufeinander abgestimmt, geschweige denn äquivalent sind, unterbleibt³⁶.

perschaftsteuererminderung, die aus der Abziehbarkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe resultiert, für berücksichtigungsfähig, wengleich im Ergebnis für nicht ausreichend, um den Nachteil zu kompensieren, a. a. O. (Fn. 28), S. 342.

³⁰ Z. B. BVerfG v. 21. 1. 1962, BVerfGE 13, 331 (341) – personenbezogene Kapitalgesellschaft; BVerfG v. 30. 6. 1964, BVerfGE 18, 97 (108 f.) – Zusammenveranlagung Eltern und Kinder.

³¹ BVerfG v. 20. 3. 1963, BVerfGE 15, 328 (333) – Blindenhilfe. In die Ermittlung der Ungleichbehandlung fließt der Ausgleichsgedanke auch in BVerfG v. 21. 5. 1968, BVerfGE 23, 327 (343) – Vermögensabgabe Krankenanstalten, ein; vgl. ferner BVerfG v. 10. 4. 1997, BVerfGE 96, 1 (8) – Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag: „gleichheitserheblich“ sei nur der durch die Gesamtregelung hergestellte Belastungserfolg.

³² BVerfG v. 7. 5. 1974, BVerfGE 37, 154 (166) – Blindenhilfe; BVerfG v. 9. 11. 1988, BVerfGE 79, 87 (99) – Krankengeld-Spitzenbetrag.

³³ BVerfG v. 10. 4. 1997, BVerfGE 96, 1 (7 ff.) – Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag.

³⁴ BVerfG v. 24. 1. 1962, BVerfGE 13, 331 (342) – personenbezogene Kapitalgesellschaft; BVerfG v. 18. 6. 1975, BVerfGE 40, 109 (117 ff.) – gewerbsteuerliches Schachtelprivileg; ebenso BFH v. 1. 3. 2001 – IV R 24/00, FR 2001, 687 (689).

³⁵ Differenzierter hingegen BVerfG v. 20. 3. 1963, BVerfGE 15, 328 (332) – Hypothekengewinnabgabe Eheleute.

³⁶ Eklatant BVerfG v. 18. 6. 1975, BVerfGE 40, 109 (117/118) – gewerbsteuerliches Schachtelprivileg: „Gesamtschau der rechtlichen Regelungen des zu beurteilenden Lebens- und Sachbereiches“; BVerfG v. 10. 4. 1997, BVerfGE 96, 1 (7 ff.) – Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag.

b) Europäischer Gerichtshof: Kein allgemeines Kompensationsprinzip, Gesamtbetrachtungen aber im Rahmen des Kohärenzprinzips

Während die Aussagen des Bundesverfassungsgerichts zur Saldierbarkeit von Vor- und Nachteilen stets vereinzelt geblieben sind und im Schrifttum wenig Resonanz erfahren haben, beschäftigt sich der Europäische Gerichtshof in seiner Steuerrechtsjudikatur begleitet von zahlreichen Anmerkungen in der Literatur³⁷ fortgesetzt mit der Frage, ob aus der grenzüberschreitenden Tätigkeit resultierende Nachteile durch anderweitige Vorteile ausgeglichen werden können³⁸. Dies legt es nahe, die EuGH-Rechtsprechung in den Blick zu nehmen³⁹. In ihrer Doppelfunktion⁴⁰ als Gleichbehandlungssätze einerseits als Freiheitsrechte andererseits erlauben die Grundfreiheiten Aussagen, die sich möglicherweise – selbstverständlich unter sorgfältiger Beachtung ihres spezifisch europarechtlichen Gehalts – auch auf die Einbettung eines Kompensations- und Saldierungsprinzips in die nationale Grundrechtsdogmatik übertragen lassen⁴¹.

Eine allgemeine Kompensation europarechtswidriger Benachteiligungen mit anderweitigen steuerlichen Vorteilen lehnt der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung ab⁴². Insbesondere können die Mitgliedsstaaten eine steuerliche Benachteiligung grenzüberschreitender Sachverhalte nicht mit dem Hinweis auf ein allgemein niedrigeres Steuerniveau im jeweils anderen Staat rechtfertigen⁴³. Anerkannt hat der Europäische Gerichtshof eine Saldierung

³⁷ Z. B. E. Reimer, in: M. Lehner, Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000, S. 39 (50 ff., 60 ff., 69); J. Sedemund, IStR 2001, 190 ff.; R. Wernsmann, EuR 1999, 754 ff.; H. Hahn, DStZ 2000, 14 (23 f.); ders., IStR 2000, 436.

³⁸ E. Reimer, in: M. Lehner (Fn. 37), S. 39 (60), beklagt allerdings nicht ganz zu Unrecht, daß auch in der Rechtsprechung des EuGH der Kohärenzgedanke bisher keine festen Konturen entwickelt hat.

³⁹ Auch der BFH recurriert in seiner Vorlage zu § 32c EStG auf die Rechtsprechung des EuGH, vgl. BFH v. 24. 2. 1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450 (463).

⁴⁰ Hierzu H. Jarass, in: Festschrift für Everling, 1995, S. 593 ff.; M. Lehner, in: Festschrift für K. Offerhaus, 1999, S. 117 (122 ff.); R. Wernsmann, EuR 1999, 754 (755).

⁴¹ Zu Ähnlichkeiten in nationaler Grundrechts- und europäischer Grundfreiheitsdogmatik J. Sedemund, IStR 2001, 190; zum Unterschied zwischen Grundfreiheiten und Gemeinschaftsgrundrechten R. Wernsmann, EuR 1999, 754 (755 Fn. 8); H. Hahn, DStZ 2000, 14 (19); zu letzterem auch H. Wagner, DÖV 1999, 129 (132 ff.).

⁴² EuGH v. 28. 1. 1986 – Rs. C-270/83, Slg. 1986, 285 Rn. 21 (avoir fiscal); EuGH v. 27. 6. 1996 – Rs. C-107/94, Slg. 1996, 3113, 3127 Rn. 51 ff. (Asscher); EuGH v. 21. 9. 1999 – Rs. C-307/97, Slg. 1999, 6181 Rn. 54 (Saint Gobain); EuGH v. 26. 10. 1999 – Rs. C-294/97, Slg. 1999, 7463 Rn. 44 (Eurowings); vgl. auch W. Schön, in: Gedächtnisschrift für Knobbe-Keuk, 1997, S. 743 (769 f.); B. Knobbe-Keuk, EC Tax Review 1994, 74 (77).

⁴³ So war der Hinweis auf den ermäßigten Steuersatz von 10% in den Dublin Docks nicht geeignet, die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 7 S. 1 GewStG zu rechtfertigen (EuGH v. 26. 10. 1999 – Rs. C-294/97, Slg. 1999, 7463 Rn. 43 [Eurowings]). Nicht auf das nationale gleichheitsrechtliche Problem übertragen läßt sich das Argument, mit dem sich der EuGH Gesamtbetrachtungen widersetzt. Der Wettbewerb der natio-

hingegen im Rahmen des speziell steuerrechtlicher Rechtfertigungsgrundes⁴⁴ der Kohärenz⁴⁵. Bewirkt eine Norm isoliert betrachtet eine Verletzung der Grundfreiheiten, so kann dies durch das Zusammenspiel mit anderen Normen gerechtfertigt sein⁴⁶, wenn die Aufhebung der als europarechtswidrig identifizierten Einzelnorm im Hinblick auf mit ihr zusammenhängende Normen die gesetzgeberische Konzeption der nationalen Steuersysteme stören würde⁴⁷. Auf diese Weise soll verhindert werden, daß der Steuerausländer Vorteile der anderen Rechtsordnung abschöpft, ohne den mit ihnen beim reinen Inlandssachverhalt einhergehenden Nachteilen ausgesetzt zu sein⁴⁸.

Die Anwendung des Kohärenzprinzips erfolgt jedoch äußerst restriktiv. Keineswegs können beliebige Vor- und Nachteile miteinander in Beziehung gesetzt werden, vielmehr bedarf es eines unmittelbaren spezifischen Zusammenhangs. Die Benachteiligung kann nur dann gerechtfertigt werden, wenn die zu rechtfertigende Norm *notwendig* ist, um das Funktionieren der zum Ausgleich herangezogenen Norm zu gewährleisten. Nicht ausreichend ist es, wenn der dem Steuerausländer versagte Vorteil lediglich *typischerweise* einen anderweitigen Nachteil kompensiert⁴⁹. Vielmehr müssen die jeweiligen Vorschriften in der Weise in einem funktionellen Zusammenhang miteinander stehen⁵⁰, daß die eine Vorschrift ohne die andere keinen Sinn ergibt.

nalen Steuersysteme stehe einer Kompensation jedweden Unterschiedes durch eine Ausgleichsabgabe entgegen. Unterschiede in der Steuerbelastung seien notwendige Folge des bisher nicht harmonisierten Bereichs der Unternehmensbesteuerung, vgl. GA Mischo Schlußvortrag v. 26. 1. 1999 zu EuGH v. 26. 10. 1999 – Rs. C-294/97, Slg. 1999, 7449 Rn. 59 [Eurowings].

⁴⁴ In EuGH v. 6. 6. 2000 – Rs. C-35/98, DStRE 2000, 742 Rn. 56 (Verkoojen), wird ausdrücklich von einem Rechtfertigungsgrund gesprochen; zustimmend U. Wölker, in: von der Groeben/Thiesing/Ehlermann, 5. Aufl. 1997, Art. 48 Rn. 26. Etwas anders E. Reimer, in: M. Lehner (Fn. 37), S. 39 (69), der die Kompensation weder als „negatives Tatbestandsmerkmal“ der tatbestandlichen Diskriminierung ansehen will noch als echten Rechtfertigungsgrund; der Kompensationsgedanke könne aber in der flexiblen Prüfungsstufe der Verhältnismäßigkeit einfließen und im Verbund mit einem Rechtfertigungsgrund die Diskriminierung oder Beschränkung soweit abmildern, daß die jeweils einschlägige Grundfreiheit im Ergebnis nicht als verletzt anzusehen sei.

⁴⁵ Erstmals in EuGH v. 28. 1. 1992 – Rs. C-204/90, Slg. 1992, 276 (Bachmann), Rn. 21 ff.; ferner EuGH v. 14. 2. 1995 – Rs. C-279/93, Slg. 1995, 225 Rn. 39 ff. (Schumacker). Wesentlich weiterentwickelt in EuGH v. 11. 8. 1995 – Rs. C-80/94, Slg. 1995, 2493 Rn. 23 ff. (Wielockx), wo das Gericht die Doppelbesteuerungsebene einbezog; s. ferner EuGH v. 14. 11. 1995 – Rs. C-484/93, Slg. 1995, 3977 Rn. 15 ff. (Svensson und Gustavsson); EuGH v. 27. 6. 1996 – Rs. C-55/94, Slg. 1996, 3089 Rn. 55 ff. (Asscher).

⁴⁶ H. Hahn, DStZ 2000, 4 (23).

⁴⁷ W. Heinicke, DStR 1998, 1332 (1336); Terra/Wattel, European Tax Law, 2. Aufl. 1997, S. 24.

⁴⁸ A. Cordewener, Zwischen Kohärenz und Konvergenz, Diss. Bonn 2001, 7. Kap. § 21 II. 1.

⁴⁹ EuGH v. 26. 10. 1999 – Rs. C-294/97, Slg. 1999, 7463 Rn. 38 (Eurowings).

⁵⁰ H. Hahn, IStR 2000, 437.

Die Berechtigung des Kohärenzprinzips und sein Verhältnis zum Kompensationsprinzip sind bisher nicht geklärt⁵¹. Das Kohärenzprinzip soll Störungen der Systematik der nationalen Steuerrechtsordnungen verhindern. Es erweitert den Anwendungsbereich des Gebots der Systemgerechtigkeit und Folgerichtigkeit der nationalen Steuerrechtsordnungen auf die zwischenstaatliche Ebene⁵². Dabei legt die bisherige Rechtsprechung nahe, daß nur Systementscheidungen mit einigem Gewicht für die nationale Steuerrechtsordnung als Rechtfertigungsgrund akzeptiert werden können. Da aber das bloße Interesse an der Aufrechterhaltung der nationalen Systementscheidungen noch nicht geeignet wäre, europarechtswidrige Diskriminierungen zu rechtfertigen, bedarf es der zusätzlichen Voraussetzung, daß die tatbestandliche Diskriminierung durch einen anderweitigen steuerlichen Vorteil zugunsten desselben Steuerpflichtigen ausgeglichen wird⁵³. Letztlich kommt es also gar nicht zu einer Benachteiligung des grenzüberschreitenden Sachverhalts, sei es auch, daß sich dieses Ergebnis erst aus dem Zusammenspiel mehrerer Regeln ergibt. Damit wird allerdings auch die Eigenständigkeit des Kohärenzprinzips als Rechtfertigungsgrund in Frage gestellt⁵⁴. Vielmehr reduziert sich das Kohärenzprinzip auf die Funktion einer einschränkenden Voraussetzung der Saldierung von Vor- und Nachteilen, die mit der grenzüberschreitenden Betätigung verbunden sind. Ein Nachteilsausgleich ist europarechtlich nur dann beachtlich, wenn die miteinander zum Ausgleich gebrachten Vorschriften im Verhältnis der Kohärenz, d. h. in einem *zwin- genden funktionellen Zusammenhang*, stehen.

3. Verortung des Nachteilsausgleichs innerhalb von Art. 3 Abs. 1 GG

- a) Nachteilsausgleich als negatives Tatbestandsmerkmal
- aa) Ungleichbehandlung

Die hier wiedergegebenen Rechtsprechungsaussagen werfen zunächst die Frage auf, wo innerhalb von Art. 3 Abs. 1 GG das Saldierungsargument anzusiedeln ist. Diese Frage ist keineswegs nur theoretischer Natur. Denn nur

⁵¹ Zum ungeklärten Verhältnis beider Grundsätze zueinander W. Heinicke, DStR 1998, 1332 (1336); grundsätzliche Kritik am Kohärenzprinzip, da sich dieses nicht mit dem Kompensationsverbot vereinbaren lasse, bei R. Wernsmann, EuR 1999, 754 (770 f.).

⁵² Folgerichtig verweigert der EuGH in der Wielockx-Entscheidung (v. 11. 8. 1995 – Rs. C-80/94, Slg. 1995, 2493 Rn. 23 ff.) die Anwendung der Kohärenzformel, wenn der Mitgliedstaat selbst in Doppelbesteuerungsabkommen auf die Durchsetzung der Systematik seines nationalen Steuersystems im grenzüberschreitenden Sachverhalt verzichtet hat.

⁵³ EuGH v. 11. 8. 1995 – Rs. C-80/94, Slg. 1995, 2493 ff. Rn. 23 f. (Wielockx); EuGH v. 6. 6. 2000 – Rs. C-35/98, DStRE 2000, 742 Rn. 57 (Verkooijen).

⁵⁴ Zu Recht kritisch E. Reimer, in: M. Lehner (Fn. 37), S. 39 (62).

die saubere Einordnung verhindert, daß das Saldierungsargument die Strukturen des Gleichheitssatzes auflöst, so daß der einzelne Gleichheitssatzverstoß nicht mehr in seinem spezifischen Gehalt wahrgenommen wird.

„Art. 3 Abs. 1 GG ist verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, daß sie eine ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten“ (1. Senat)⁵⁵. Viel Aufmerksamkeit wird sowohl der Frage der Vergleichbarkeit zweier Gruppen von Normadressaten geschenkt als auch der Rechtfertigung etwaiger Ungleichbehandlung. Demgegenüber scheint die im tatsächlichen angesiedelte Frage, wann und in welchem Ausmaß eine Ungleichbehandlung („anders behandelt“) vorliegt, kaum diskussionswürdig. Genau hier setzt jedoch der Saldierungsgedanke an. Unzweifelhaft liegt eine Ungleichbehandlung vor, wenn auf vergleichbare Sachverhalte Normen mit unterschiedlicher Rechtsfolgenanordnung zur Anwendung kommen⁵⁶, etwa indem eine der beiden Gruppen von einer Begünstigung ausgeschlossen oder einer Belastung unterworfen wird. Dabei kann die Frage nach Gleich- oder Ungleichbehandlung jedoch nicht streng formalistisch beantwortet werden. Vielmehr ist eine Gleichbehandlung nicht nur dann anzunehmen, wenn zwei Sachverhalte unter denselben Tatbestand subsumiert werden können und deshalb derselben Rechtsfolge unterliegen, sondern auch wenn sie Normen mit unterschiedlichen Tatbeständen unterfallen, die aber die gleiche Rechtsfolge anordnen⁵⁷. Zusätzlich fordert die h. M. für die Annahme einer Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG, daß die Ungleichbehandlung einen *Nachteil* für den Betroffenen bewirken muß⁵⁸. Ob ein Nachteil vorliegt, richtet sich danach, wie sich die Regelung oder Maßnahme *materiell* auf den zugrunde liegenden Lebenssachverhalt auswirkt⁵⁹. Dies wirft die Frage auf, ob Nachteile ausgleichende Vorteile, bereits den Tatbestand der Ungleichbehandlung entfallen lassen oder ob sie sich erst auf der Rechtfertigungsebene auswirken.

⁵⁵ Ständige Rechtsprechung des 1. Senats seit BVerfG v. 7. 10. 1980, BVerfGE 55, 72 (88); BVerfG v. 6. 11. 1985, BVerfGE 71, 146 (154); BVerfG v. 9. 11. 1988, BVerfGE 79, 87 (98) – Krankengeld-Spitzenbetrag; BVerfG v. 11. 2. 1992, BVerfGE 85, 238 (244) – Umsatzsteuerbegünstigung Taxen; BVerfG v. 8. 4. 1998, BVerfGE 98, 1 (12) – Nachversicherung.

⁵⁶ L. Osterlob, in: M. Sachs (Fn. 1), Art. 3 Rn. 83.

⁵⁷ St. Huster, Rechte und Ziele, 1993, S. 19.

⁵⁸ BVerfG v. 18. 7. 1984, BVerfGE 67, 239 (244); H. Jarass, in: Jarass/Pieroth, GG, Kommentar, 3. Aufl. 1995, Art. 3 Rn. 8; a. A. M. Sachs, DÖV 1984, 411 (417); ders., in: Festschrift für K. H. Friauf, 1996, S. 309 (324), mit dem Hinweis auf den objektivrechtlichen Gehalt des Gleichheitssatzes.

⁵⁹ BVerfG v. 24. 6. 1958, BVerfGE 8, 51 (64, 67) – Parteipendenabzug; BVerfG v. 6. 2. 1979, BVerfGE 49, 148 (165) – Gebührengesetz Nordrhein-Westfalen; BVerfG v. 9. 8. 1978, BVerfGE 50, 217 (231) – § 554b ZPO.

Die Kompensation von Eingriffen in individuelle Freiheitsrechte kann stets erst auf der Ebene der Rechtfertigung berücksichtigt werden. Finanzielle Kompensation (Geld) kann den Freiheitsverlust nicht ungeschehen machen, sondern ihn höchstens aufwiegen. Zahlt der Staat dem Indienstgenommenen Privaten für die Erfüllung öffentlicher Aufgaben einen Ausgleich, so ändert dies nichts an der ihm auferlegten Handlungspflicht. Selbst Naturalrestitution oder Naturalkompensation, etwa in Form der Umlegung im Rahmen von Flurbereinigungsverfahren, zielen lediglich darauf, einen gleichwertigen Zustand wiederherzustellen. In allen Fällen handelt es sich um Maßnahmen auf der Sekundärebene, die das Vorliegen einer Rechtsverletzung auf der Primärebene voraussetzen⁶⁰. Dagegen kann im Rahmen des allgemeinen Gleichheitssatzes bei Einbeziehung ausgleichender Normen bereits der Befund der Ungleichbehandlung zweifelhaft sein⁶¹. Werden zwei Gruppen trotz unterschiedlicher normativer Ausgestaltung im Ergebnis gleich behandelt, stellt sich die Frage, ob es der Rechtfertigung überhaupt noch bedarf. Zu rechtfertigen wäre nämlich nur noch die unterschiedliche Ausgestaltung, die Frage, warum der Staat dasselbe Belastungsergebnis auf unterschiedlichem Wege herstellt, nicht aber eine materielle Ungleichbehandlung⁶².

bb) Einzelnorm- oder Gesamtbetrachtung?

Ob die Saldierung bereits auf Tatbestands- oder erst auf Rechtfertigungsebene vorzunehmen ist, hängt davon ab, ob man das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG auf einzelne Normen⁶³ bezieht oder eine Gesamtbetrachtung der diesen Einzelnormen zugrunde liegenden Lebenssachverhalte⁶⁴ anstellt⁶⁵.

Für die Einzelnormbetrachtung spricht, daß sie sich rechtssicherer durchführen läßt als eine Gesamtbetrachtung. Andererseits läßt sich im Steuerrecht als einem der Hauptanwendungsgebiete saldierender Betrachtung für

⁶⁰ Vgl. aber auch G. Dürig, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 3 Abs. 1 Rn. 57: Die Entziehung als rechtmäßiger Eingriff werde von vornherein ausgeglichen und nicht erst nachträglich gerechtfertigt.

⁶¹ A. Bleckmann (Fn. 6), S. 63.

⁶² A. Bleckmann (Fn. 6), S. 95, hält den Gesetzgeber bezüglich der rechtstechnischen Ausgestaltung für frei, so daß es einer Rechtfertigung nicht mehr bedürfte.

⁶³ So wohl P. Martini, Art. 3 Abs. 1 GG als Prinzip absoluter Rechtsgleichheit, 1997, S. 250: Rechtsnormenvergleich.

⁶⁴ Für letzteres deutlich BVerfG v. 5. 4. 1960, BVerfGE 11, 50 (60) – Entschädigung Hausratsverlust; BVerfG v. 11. 2. 1992, BVerfGE 85, 238 (244) – Umsatzsteuerbegünstigung Taxen.

⁶⁵ Zu dieser Frage unter verfassungsprozessualen Gesichtspunkten R. Wernsmann, Das gleichheitswidrige Steuergesetz – Rechtsfolgen und Rechtsschutz, 2000, S. 130 ff.; ferner J. Lücke, DVBl. 2001, 1469 (1470), der in diesem Zusammenhang den Begriff des „additiven Grundrechtseingriffs“ einführt.

eine sich bereits auf die Tatbestandsebene auswirkende Gesamtbetrachtung anführen, daß maßgeblich für die gleichheitsrechtliche Beurteilung die Belastungswirkungen, d. h. der tatsächliche Belastungserfolg⁶⁶ ist. Dieser läßt sich aber regelmäßig nicht unmittelbar aus einer Einzelnorm ablesen, sondern ergibt sich erst aus einem Zusammenspiel von Normen⁶⁷. Wenn aus diesem Grund das Bundesverfassungsgericht mit Zustimmung des Schrifttums freiheitsrechtliche Belastungsobergrenzen auf die Gesamtsteuerbelastung bezieht⁶⁸ und mittlerweile sogar die Einbeziehung der Sozialversicherungsabgaben diskutiert wird⁶⁹, muß dies grundsätzlich auch für die gleichheitsrechtliche Betrachtung gelten⁷⁰.

In den meisten anderen Rechtsgebieten ist ein rein rechnerischer Ausgleich hingegen kaum denkbar. Denn eine exakte Saldierung setzt voraus, daß die Rechtsfolge der einen Norm das exakte Spiegelbild der Rechtsfolge der anderen Norm ist. Vollständige Identität von Vor- und Nachteil ist jedoch allenfalls bei Geldleistungsansprüchen denkbar. Und selbst bei Geldleistungsansprüchen greifen Vor- und Nachteil regelmäßig nicht derart exakt ineinander, daß Benachteiligung oder Begünstigung vollständig entfallen. Sobald Vor- und Nachteil auch nur geringfügig voneinander abweichen, insbesondere wenn sie nur artgleich sind, kann der dem Nachteil korrespondierende Vorteil erst im Rahmen der Rechtfertigung berücksichtigt werden⁷¹. Auch im Fall der Teilidentität muß zwingend noch die Rechtfertigungsebene betreten werden, weil die teilweise Aufrechnung von Vor- und Nachteil lediglich das Ausmaß des Gleichheitsverstosßes reduziert. Dies läßt die Anordnungen an die Rechtfertigung sinken⁷², entbindet aber nicht von der Rechtfertigung der verbleibenden Ungleichbehandlung.

⁶⁶ BVerfG v. 27. 6. 1991, BVerfGE 84, 239 (282) – Zinsbesteuerung; BVerfG v. 19. 2. 1991, BVerfGE 83, 395 (402) – Steuerfreiheit Beihilfe.

⁶⁷ Hierzu neuerdings ausführlich J. Lücke, DVBl. 2001, 1496 ff.

⁶⁸ Z. B. BVerfG v. 22. 6. 1995, BVerfGE 93, 121 (138) – Vermögensteuer; auch schon BVerfG v. 12. 10. 1976, BVerfGE 43, 1 (4) – Sonderausgabenabzug Vermögensteuer; vgl. ferner BFH v. 11. 8. 1999, JZ 2000, 356 (Gesamtbetrachtung von Gewerbe- und Einkommensteuer) mit Anm. J. Wieland. Aus der Literatur: R. Seer, DStJG Bd. 23 (2000), 87 (107 ff.); M. Jachmann, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 51 ff.; K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 450; Vogel/Waldhoff, in: Bonner Kommentar (Stand Dez. 1997), Vorbem. z. Art. 104–115 GG Rn. 546; J. Lücke, DVBl. 2001, 1496 (1475, 1477). Welche Steuern und Abgaben im einzelnen einzubeziehen sind, ist jedoch umstritten.

⁶⁹ H. Butzer, Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast, 1999, S. 88 ff., der auf die Vergleichbarkeit des Eingriffscharakters abstellt; L. Schemmel, StuW 1995, 39 (54 f.); a. A. R. Seer, DStJG Bd. 23 (2000), 87 (120).

⁷⁰ K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 291 f., 303 f., 450; P. Kirchhof (Fn. 2), S. 41.

⁷¹ So auch E. Reimer, in: M. Lehner (Fn. 37), S. 39 (50 f.).

⁷² Es bedarf dann *anderweitiger* rechtfertigender Gründe, um die verbleibende Ungleichbehandlung zu rechtfertigen.

Zudem ist selbst bei vordergründig exakter Saldierbarkeit der Rechtsfolgen gegenüber einem Nachteilsausgleich bereits auf Tatbestandsebene Zurückhaltung geboten, weil außer in den Fällen vollkommener Sachverhalts- und Rechtsfolgenidentität jeder Saldierung ein Wertungsmoment innewohnt. Löst man sich von der Einzelnormbetrachtung, stellt sich die nicht abstrakt, sondern nur im konkreten Einzelfall im Wege der Wertung zu beantwortende Frage, nach der Reichweite der Ausgleichsperspektive. Schließlich berührt ein einzelner Lebenssachverhalt meist eine Vielzahl unterschiedlicher Rechtsgebiete, aus denen sich Vor- und Nachteile ergeben können.

Im übrigen aktiviert jede Sachverhaltsabweichung die Freiheitsrechte. Sobald der dem Nachteil und der dem diesen ausgleichenden Vorteil zugrundeliegende Sachverhalt auch nur geringfügig voneinander abweichen, kommt es zur Kompensation nur noch, wenn der Betroffene aktiv mitwirkt, indem er seine Freiheit in einer Weise betätigt, daß sich Vor- und Nachteile ausgleichen. Ob ihm dies zumutbar ist, ist aber eine Frage, die erst auf der Rechtfertigungsebene entschieden werden kann – und *muß*. Denn die Anforderungen an die Rechtfertigung wachsen, je mehr die Ungleichbehandlung den Gebrauch grundrechtlich geschützter Freiheitsrechte erschwert⁷³.

b) Saldierung als Argument der Rechtfertigung

Soweit demnach eine Saldierung grundsätzlich erst auf der Rechtfertigungsebene zu erörtern ist, stellt sich die Frage, ob es sich um einen echten Rechtfertigungsgrund handelt. Zweifel sind berechtigt, weil die Kompensation letztlich nicht auf Rechtfertigung einer fortbestehenden Ungleichbehandlung, sondern auf deren tatsächliche Eliminierung zielt⁷⁴.

Andererseits werden auch im Rahmen der Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen Unterschiede in den verglichenen Gruppen herangezogen⁷⁵. Diese können als Vor- und Nachteile interpretiert werden, die eine kompensierende Bevorzugung beziehungsweise Benachteiligung rechtfertigen. So kann es insbesondere unter dem Aspekt der Chancengleichheit geboten sein, naturgegebene Nachteile, wie z. B. Behinderung, Krankheit, Alter, durch eine rechtliche Bevorzugung auszugleichen. Die Ungleichbehandlung ist dann durch das gesetzgeberische Ziel des Nachteilsausgleichs und der Herstellung

⁷³ BVerfG v. 2. 3. 1999, BVerfGE 99, 367 (388) – Montan-Mitbestimmung; BVerfG v. 16. 1. 1983, BVerfGE 88, 87 (96); zustimmend L. Osterloh, in: M. Sachs (Fn. 1), Art. 3 Rn. 32.

⁷⁴ Nicht gefolgt werden kann A. Voßkuhle (Fn. 11), S. 50, wenn er dem Kompensationsgedanken im Unterschied zur Rechtfertigung die Normativfunktion abspricht.

⁷⁵ S. BVerfG Nachweise in Fn. 55; W. Heum, in: H. Dreier, GG, Kommentar, 1996, Art. 3 Rn. 23.

von Chancengleichheit gerechtfertigt⁷⁶. Die hier untersuchte Möglichkeit eines Nachteilsausgleichs unterscheidet sich nur insofern von der Rechtfertigung als der Gesetzgeber rechtliche Vor- und Nachteile, die er selbst gesetzt hat, heranzieht. Angesichts der Verrechtlichung der Lebensverhältnisse wäre es jedoch zu eng, zur Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen nur auf vorrechtliche Vor- und Nachteile abzustellen, sondern relevant sind auch solche Vor- und Nachteile, die auf einer anderen gesetzlichen Regelung beruhen⁷⁷. Bezieht man die Frage nach der tatbestandlichen Ungleichbehandlung auf die Einzelnorm, dann gilt es auch die durch diese Einzelnorm hervorgerufene Ungleichbehandlung zu rechtfertigen. Wird hierzu auf anderweitige rechtliche Vor- oder Nachteile abgestellt, unterscheidet sich die Kompensationsbetrachtung strukturell nicht mehr von der Rechtfertigung der Ungleichbehandlung mit sonstigen Unterschieden.

4. Voraussetzungen und Grenzen der Saldierung

Abgesehen davon, daß sich eine umfassende Gesamtbetrachtung praktisch nicht durchführen ließe⁷⁸, zielt Art. 3 Abs. 1 GG nicht auf die Herstellung absoluter Gleichheit, auch nicht auf absolute Rechtsgleichheit⁷⁹, sondern wirkt letztlich nur punktuell⁸⁰. Deshalb kann es bei der Saldierung von Vor- und Nachteilen von vornherein nicht um eine Verrechnung jedweder gesetzlicher Begünstigungen und Belastungen gehen. Dies wirft die Frage nach Voraussetzungen und Grenzen der Saldierbarkeit auf.

⁷⁶ Siehe etwa das verfassungsrechtlich durch die Förderklausel des Art. 3 Abs. 2 GG vorgegebene Ziel der Durchsetzung der Gleichberechtigung von Mann und Frau.

⁷⁷ Piroth/Schlink, Grundrechte, 15. Aufl. 1999, § 11 Rn. 441; St. Huster (Fn. 57), S. 165 ff.; zu den Gefahren eines Zirkelschlusses bei Einbeziehung durch den Gesetzgeber selbst gesetzter Unterschiede G. Dürig, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 3 Abs. 1 Rn. 313.

⁷⁸ P. Martini (Fn. 63), S. 250.

⁷⁹ BVerfG v. 23. 10. 1953, BVerfGE 1, 14 (52); BVerfG v. 17. 12. 1953, BVerfGE 3, 58 (135); BVerfG v. 24. 3. 1976, BVerfGE 42, 64 (72); BVerfG v. 10. 12. 1985, BVerfGE 71, 255 (271); BVerfG v. 8. 6. 1988, BVerfGE 78, 249 (287); G. Dürig, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 3 Abs. 1 Rn. 338; Chr. Starck, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Bonner GG, Kommentar, 4. Aufl. 1999, Art. 3 Rn. 10 ff.; L. Osterloh, in: M. Sachs (Fn. 1), Art. 3 Rn. 15; differenzierend St. Huster (Fn. 57), S. 30, 409 ff.; a. A. P. Martini, Art. 3 Abs. 1 GG als Prinzip absoluter Rechtsgleichheit, 1997.

⁸⁰ W. Riefner, in: Bonner Kommentar, Art. 3 Rn. 6.

a) Innerer Zusammenhang der zum Ausgleich gebrachten Vor- und Nachteile

aa) Sachverhaltsidentität: Freiheitsrechte als Saldierungsgrenzen

Die Beschränkung der Saldierung auf *bestimmte* Vor- und Nachteile resultiert bereits aus der Grundstruktur des allgemeinen Gleichheitssatzes. Gleichheit läßt sich nur als Relation zwischen verschiedenen Personen oder Sachverhalten *in Bezug auf bestimmte gemeinsame Merkmale* feststellen⁸¹. Die hierdurch sachlich begrenzte Vergleichsperspektive wirkt sich auch auf die Reichweite einer möglichen Saldierung aus. Es kann stets nur darum gehen, ob der zu rechtfertigende Nachteil im Hinblick auf das gemeinsame Merkmal (*tertium comparationis*) ausgeglichen wird. Hieraus ergibt sich als erste Voraussetzung der Saldierung *Sachverhaltsidentität*⁸².

Diese Voraussetzung folgt nicht nur aus der Struktur des Gleichheitssatzes, sondern auch aus der Interdependenz von Gleichheits- und Freiheitsrechten. Sobald sachverhaltsinkongruente Vor- und Nachteile zum Ausgleich gebracht werden, wird unterstellt, daß der Steuerpflichtige seine Freiheit in einer bestimmten Weise betätigt. In den Ausgleich dürfen aber grundsätzlich solche Vor- oder Nachteile nicht einbezogen werden, die den Steuerpflichtigen zur Änderung des zugrunde liegenden Sachverhalts zwingen. Denn dann müßte er, um dem Gleichheitsverstoß auszuweichen, einen mittelbaren Eingriff in seine Freiheitsrechte in Kauf nehmen, der seinerseits wieder zu rechtfertigen wäre.

bb) Personenidentität

Voraussetzung ist nach zutreffender Ansicht des Bundesverfassungsgerichts ferner, daß die gesetzlichen Vorteile den von der Benachteiligung *konkret* betroffenen Personen zugute kommen⁸³. Der EuGH hat dieses Kriterium für das Steuerrecht noch weiter präzisiert und knüpft die Kompensationsbetrachtung im Rahmen des Kohärenzprinzips an das Kriterium der Perso-

⁸¹ L. Osterloh, in: M. Sachs (Fn. 1), Art. 3 Rn. 40; W. Heun, in: H. Dreier (Fn. 75), Art. 3 Rn. 21; Pieroth/Schlink, Grundrechte, 15. Aufl. 1999, § 11 Rn. 431.

⁸² BVerfG v. 20. 3. 1963, BVerfGE 15, 328 (333 f.) – Hypothekengewinnabgabe Eheleute; BVerfG v. 9. 11. 1988, BVerfGE 79, 87 (99) – Krankengeld-Spitzenbetrag.

⁸³ BVerfG v. 21. 2. 1961, BVerfGE 12, 151 – Zusammenveranlagung Vermögensabgabe; BVerfG v. 20. 3. 1963, BVerfGE 15, 328 (333) – Hypothekengewinnabgabe Eheleute; BVerfG v. 25. 1. 1972, BVerfGE 32, 260 (269) – Sonderausgaben Ehegatten; BFH Beschl. v. 24. 2. 1999 – X 171/96, BStBl. II 1999, 450 (463); anders BVerfG v. 18. 6. 1975, BVerfGE 40, 109 (117/118) – gewerbsteuerliches Schachtelprivileg, wo ausdrücklich zur Beurteilung einer Benachteiligung von Personengesellschaften mit Schachtelbeteiligungen an Kapitalgesellschaften auf die Behandlung der Gesamtheit der Personengesellschaften, also auch solcher ohne Schachtelbeteiligungen, abgestellt wurde.

nenidentität. Vor- und Nachteil müssen in einer Person zusammenfallen⁸⁴. Werde der Nachteil eines Steuerpflichtigen, z. B. das Verbot des Abzugs einer Ausgabe, mit einem bei einem anderen Steuerpflichtigen eintretenden Vorteil, hier der Steuerfreiheit der Einnahme, begründet, dann sei dies ein lediglich mittelbarer Zusammenhang⁸⁵.

Dabei darf die Frage der Personenidentität jedoch entgegen dem EuGH nicht streng formalistisch anhand der technischen Ausgestaltung der Tatbestände der miteinander zum Ausgleich zu bringenden Normen entschieden werden. Der Kompensationsgedanke verträgt sich nicht mit einer formalistischen Sichtweise. Im Gegenteil, gerade weil ihm eine die formalen Grenzen von Einzelnormen sprengende Betrachtung zugrunde liegt, die auf die Belastungs- oder Begünstigungswirkung abstellt, kann es auch für die Frage der Personenidentität nicht auf die tatbestandstechnische Anknüpfung ankommen, sondern nur darauf, bei welcher Person die Normwirkungen eintreten.

Deshalb scheidet die Saldierung nicht aus, soweit Vor- und Nachteil erst aufgrund eines vom Gesetzgeber intendierten Überwälzungsvorgangs in einer Person zusammenfallen⁸⁶. Zusammengerechnet werden können ferner Vor- und Nachteile zwischen Unternehmens- und Unternehmerebene, und zwar auch dann, wenn es sich um ein rechtlich selbständiges Unternehmen handelt. Entgegen dem Europäischen Gerichtshof, der in seine Verkoopjes-Entscheidung⁸⁷ das Kompensationsargument im Verhältnis zwischen Kapitalgesellschaft und Anteilseigner nicht zur Anwendung bringen wollte, sind trotz ihrer zivilrechtlichen Selbständigkeit Kapitalgesellschaft und Anteilseigner wirtschaftlich als Einheit zu betrachten. Dies ermöglicht es, die Belastung der Kapitalgesellschaft bei der Betrachtung der Besteuerung ihrer Anteilseigner saldierend zum Ansatz zu bringen.

Fraglich ist des weiteren, ob es schädlich ist, wenn die ausgleichende Begünstigung außer den benachteiligten Steuerpflichtigen auch anderen Steuerpflichtigen zugute kommt⁸⁸. Eine solche nur teilweise Identität des begünstigten mit dem belasteten Personenkreis kann ein Indiz dafür sein, daß es sich

⁸⁴ EuGH v. 6. 6. 2000 – Rs. C-35/98, DStRE 2000, 742 ff. (Verkoopjes); EuGH v. 16. 7. 1998 – Rs. C-264/96, Slg. 1998, 4695 Rn. 29 (ICI); H. Hahn, DStZ 2000, 14 (24); G. Saß, FR 1998, 1 (2); B. Matzka, Das österreichische Steuerrecht im Lichte der Kapitalverkehrsfreiheit, Wien 1998, S. 109; kritisch H. Hahn, IStR 2000, 436 (438).

⁸⁵ Schlußanträge des GA Mischo v. 26. 1. 1999 zu EuGH v. 26. 10. 1999 – Rs. C-294/97, Slg. 1999, 7449 Rn. 46 (Eurowings).

⁸⁶ E. Reimer, in: M. Lehner (Fn. 37), S. 39 (69); s. auch FG Münster v. 28. 7. 1997, EFG 1997, 1255. Allerdings hat GA Mischo in seinem Schlußantrag v. 26. 1. 1999 Tz. 46 zu EuGH v. 26. 10. 1999 – Rs. C-294/97, Slg. 1999, 7457 (Eurowings), eine Einbeziehung abgelehnt, solange die Steuer nicht wie die Mehrwertsteuer in einer Weise tatbestandlich ausgestaltet sei, die die Überwälzung speziell gewährleiste.

⁸⁷ S. Fn. 84.

⁸⁸ Vgl. BVerfG v. 24. 1. 1962, BVerfGE 13, 331 (341) – personenbezogene Kapitalgesellschaft.

gerade nicht um aufeinander abgestimmte, kohärente Regeln handelt. Grundsätzlich stellt sich die Frage, ob die Beschränkung des Vorteils auf die benachteiligte Personengruppe einerseits, die Begünstigung der gesamten benachteiligten Gruppe andererseits Voraussetzung der Kompensationsbetrachtung ist⁸⁹ oder nur deren Grenzen bestimmt.

Dabei muß m. E. zwischen personeller Über- und Unterkompensation unterschieden werden. Die personelle Überkompensation, d. h. daß die zur Saldierung herangezogene Regelung auch andere Personengruppen begünstigt oder belastet, steht dem Nachteilsausgleich nicht entgegen. Wenn die Begünstigung bzw. Belastung nur im Hinblick auf eine ihr korrespondierende anderweitige Norm gerechtfertigt ist, bestehen zwar Bedenken, ob sich die Vorschrift auch gegenüber solchen Personen rechtfertigen läßt, die nicht zugleich Adressaten der korrespondierenden Vorschrift sind. Aber auch wenn grundsätzlich zu fordern ist, daß die zum Ausgleich herangezogene Norm ihrerseits verfassungskonform sein muß, so ist es unschädlich, wenn die Norm über ihr Ziel hinauschießt und auch Personen begünstigt, die der Kompensation nicht bedürfen, weil sich die Frage der Verfassungsmäßigkeit nur bezüglich des überschießenden Teils stellt. Dagegen fehlt es an der erforderlichen Kongruenz, wenn die Kompensationsleistung nur einem Ausschnitt der Gruppe der Personen zuteil wird, deren Benachteiligung es zu rechtfertigen gilt⁹⁰.

cc) Gesetzes- und rechtsgebietsübergreifende Saldierungen?

Formale Grenzen, wie sie einzelne Gesetze ziehen, können die Vergleichsperspektive nicht beschränken⁹¹. Da der Saldierungsgedanke den materiellen Belastungserfolg und nicht die formale Gesetzestechnik in den Vordergrund der gleichheitsrechtlichen Überprüfung stellt, kann es nicht darauf ankommen, ob die miteinander zum Ausgleich gebrachten Normen unterschiedlichen Gesetzen entstammen⁹². Vielmehr ist es eine Frage der Wertung,

⁸⁹ So wohl E. Reimer, in: M. Lehner (Fn. 37), S. 39 (69), der eine „personelle Kongruenz von Vor- und Nachteil“ zur Voraussetzung und nicht nur zur Grenze der Kompensationsbetrachtung machen will.

⁹⁰ BVerfG v. 30. 6. 1964, BVerfGE 18, 97 (108) – Zusammenveranlagung von Eltern und Kindern. Zum Erfordernis gruppenspezifischer Kompensation ferner BVerfG v. 30. 5. 1990, BVerfGE 82, 126 (148) – Kündigungsfristen Arbeiter.

⁹¹ G. Dürig, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 3 Abs. 1 Rn. 313; zum Problem der Bildung übergreifender Wertungs- und Systemzusammenhänge bei der Anwendung von Art. 3 Abs. 1 GG vgl. auch Chr. Starck, in: v. Mangoldt/Klein/Starck (Fn. 79), Art. 3 Rn. 50 f. Dagegen interpretiert J. Sedemund, IStR 2001, 190 (192), EuGH v. 13. 4. 2000 – Rs. C-251/98, DB 2000, 1056 Rn. 40 (Baars) und EuGH v. 6. 6. 2000 – Rs. C-35/98, DStRE 2000, 742 ff. (Verkoijen) dahingehend, daß das Kohärenzprinzip nicht steuerartübergreifend wirke.

⁹² Eine steuerartübergreifende Saldierung ist jedenfalls dann zulässig, wenn ein und derselbe Lebenssachverhalt durch zwei unterschiedliche Steuern belastet wird, vgl.

inwieweit die Saldierung Gesetzes- möglicherweise sogar Rechtsgebietsgrenzen überwinden kann⁹³. Selbst Regelungen aus unterschiedlichen Rechtsgebieten können, wenn sie in einem hinreichenden Sachzusammenhang stehen und äquivalent sind, miteinander saldiert werden.

b) Gleichartigkeit und Gleichwertigkeit von Vor- und Nachteil

Voraussetzung der Saldierung ist ferner die Artgleichheit von Vor- und Nachteil, da sich andernfalls die Gleichwertigkeit kaum feststellen läßt. Gerade an dieser Voraussetzung wird es aber regelmäßig fehlen, wenn Vor- und Nachteile aus unterschiedlichen Rechtsgebieten miteinander zum Ausgleich gebracht werden. Nicht zu überzeugen vermochte daher eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts⁹⁴, in der dieses den Nachteil der Gewerbesteuerpflicht von Handelsvertretern durch die mit der Selbständigkeit verbundenen Vorteile, namentlich die Möglichkeit, für mehrere Unternehmen tätig zu werden oder sich neben der Handelsvertreterstätigkeit mit dem Absatz, der Bearbeitung oder der Produktion eigener Waren zu befassen, zum Ausgleich brachte und daher die Mehrbelastung gegenüber unselbständig beschäftigten Vertretern als gerechtfertigt ansah. Ein finanzieller Nachteil (Gewerbesteuerpflicht) kann nicht mit sonstigen immateriellen Vorteilen saldiert werden. Es fehlt an der Gleichartigkeit des Saldierungsgegenstandes. Vor- und Nachteil sind nicht äquivalent.

c) Rechtssystematischer Zusammenhang der zum Ausgleich gebrachten Normen

Die Saldierung setzt nicht nur Gleichartigkeit von Vor- und Nachteil, Sachverhalts- und Personenidentität voraus – insoweit sind gewisse Ähnlichkeiten mit einer zivilrechtlichen Aufrechnungslage im Saldierungsgedanken durchaus angelegt⁹⁵ –, über das Vorliegen der Saldierungslage hinaus bedarf es zusätzlich eines rechtssystematischen Zusammenhangs. Grundvo-

BVerfG v. 18. 6. 1975, BVerfGE 40, 109 (118) – gewerbsteuerliches Schachtelprivileg, wo angesichts des Umstandes, daß die Gewerbesteuer als „Zusatztragsteuer auf das sog. „fundierte“ Einkommen“ konzipiert ist (a. a. O., 117), eine Gesamtbetrachtung von Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer angestellt wurde; a. A. S. Sydow, DB 1999, 2435 (2440).

⁹³ BVerfG v. 3. 11. 1982, BVerfGE 61, 319 (354) – Alleinerziehende; vgl. auch L. Osterloh, in: M. Sachs (Fn. 1), Art. 3 Rn. 82: Beschränkungen der Vergleichsperspektive, z. B. auf den Binnenbereich eines spezifischen gesetzlichen Ordnungsberichts, gehören schon zur abwägenden Bewertung.

⁹⁴ BVerfG v. 25. 10. 1977, BVerfGE 46, 224 (239) – Gewerbesteuerpflicht Handelsvertreter.

⁹⁵ A. Voßkuhle (Fn. 11), S. 19.

raussetzung jeder Saldierung ist, daß zwischen dem zu rechtfertigenden Nachteil und dem zur Rechtfertigung herangezogenen Vorteil ein „Legitimationszusammenhang“⁹⁶ besteht⁹⁷. Dies ist der Fall, wenn ein zwingender unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Vorteil einerseits und dem Nachteil andererseits besteht. Nicht ausreichend ist die rein argumentative Verknüpfung durch die Gesetzesbegründung. Vielmehr muß sich der Zusammenhang aus der Gesetzessystematik ergeben⁹⁸. Nur wenn ein derartiger funktioneller Zusammenhang besteht, muß sich derjenige, der sich auf die einem anderen gewährte Begünstigung beruft und dabei die mit dieser einhergehende Belastung verschweigt oder umgekehrt eine Belastung angreift, ohne die ihm im Gegenzug gewährte Begünstigung zu erwähnen, vorhalten lassen, er bediene sich einer verfassungsrechtlichen Rosintheorie.

Zweifel weckt im Hinblick auf die Kohärenz der zum Ausgleich gebrachten Regelungen eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Saldierung von Vor- und Nachteilen im Lohnsteuerverfahren aus dem Jahr 1997⁹⁹, die exemplarisch ist für die Sorglosigkeit, mit der das Bundesverfassungsgericht im Steuerrecht Gesamtbetrachtungen anstellt. Dabei ging es um die Abschaffung von Arbeitnehmerfreibetrag und Weihnachtsfreibetrag, deren Existenz mit den Nachteilen des monatlichen Lohnsteuerabzugs gegenüber der nur vierteljährlichen Einkommensteuervorauszahlung gerechtfertigt wurde. Das vorlegende Finanzgericht stellte die Frage, ob der Gesetzgeber nach der Streichung der Freibeträge verpflichtet war, zum Ausgleich des Sonderopfers der zeitnahen Steuererhebung im Lohnsteuerverfahren erneut einen Tariffreibetrag einzuführen. Das BVerfG verneinte dies mit Hinweis

⁹⁶ BVerfG v. 30. 5. 1990, BVerfGE 82, 126 (148) – Kündigungsfristen Arbeiter; vgl. auch A. Voßkuhle (Fn. 11), S. 50: „Funktionszusammenhang“; K. H. Friauf (Fn. 14), S. 45 (55): Sachnähe als legitimierendes Kriterium eines allgemeinen Ausgleichsprinzips.

⁹⁷ Der Bundesfinanzhof formuliert in seiner Richtervorlage zu § 32c EStG-Vorlage (BFH Beschl. v. 24. 2. 1999 X 171/96, BStBl. II 1999, 450, 463 unter Berufung auf R. Wendt, in: Festschrift für K. H. Friauf, 1996, S. 859, 885): „Rechtsformabhängige Unterschiede in der Besteuerung können nur dann insgesamt als Verrechnungspotential in eine Beurteilung der Gesamtregelung einbezogen werden, wenn sie in einem inneren Sachzusammenhang zueinander stehen und eine kohärente Besteuerung sicherstellen“; ebenso M. Jachmann (Fn. 68), S. 121.

⁹⁸ Der EuGH v. 28. 1. 1992 – Rs. C-204/90, Slg. 1992, 276 (282, Rn. 21 ff) – Bachmann, bestimmt den inneren Zusammenhang aus der Sicht des Fiskus („Haushaltswirksamkeit“, vgl. R. Wernsmann, EuR 1999, 754 [774]), indem er einen inneren Zusammenhang annahm, weil der Einnahmeverzicht in Gestalt der Abzugsfähigkeit bestimmter Versicherungsbeiträge nur im Hinblick auf die spätere Versteuerung der Auszahlungen aus der Versicherung geleistet wurde. Daß es sich hierbei letztlich um ein – unbeachtliches – Fiskalargument handelt, stellt H. Hahn, IStR 2000, 436 (438), zutreffend klar.

⁹⁹ BVerfG v. 10. 4. 1997, BVerfGE 96, 1 ff. – Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag.

auf den an Stelle der früheren Regelungen eingeführten pauschalen Werbungskostenabzug nach § 9a EStG, der mit 1044 Euro die früheren Freibeträge noch übersteigt. Dieser Sorge für einen ausreichenden Ausgleich der Nachteile des Lohnsteuerverfahrens. Doch weder die abgeschafften Freibeträge noch der neue Freibetrag nach § 9a S. 1 Nr. 1 EStG weisen einen nachvollziehbaren Zusammenhang mit den Liquiditätsnachteilen der monatlichen Steuerzahlung auf, weil sie in keinem Verhältnis zu etwaigen Zinseffekten stehen, denn diese ließen sich nur anhand der Höhe des Steuerabzugs ermitteln. Hinzu kommt, daß die Nachteile der monatlichen Lohnsteuererhebung nur für einen Teil der Lohnsteuerpflichtigen kompensiert werden. Zu einer Begünstigung kommt es nämlich nur für Arbeitnehmer, deren tatsächliche Aufwendungen unterhalb der 1044 Euro-Grenze liegen. Arbeitnehmern, deren Aufwendungen die 1044 Euro-Grenze übersteigen, wird dagegen keine Begünstigung zuteil, obwohl sie gleichfalls dem Liquiditätsnachteil ausgesetzt sind¹⁰⁰. Daß die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts trotz – oder vielleicht gerade wegen – dieser höchst widersprüchlichen Begründung, wenig Aufmerksamkeit erregt hat¹⁰¹, liegt wohl daran, daß es der saldierenden Betrachtung unter Hinweis auf § 9a S. 1 Nr. 1 EStG zur Abweisung nicht bedurfte. Bei Arbeitnehmerfreibetrag und Weihnachtsfreibetrag handelte es sich um nicht durch das Leitungsfähigkeitsprinzip gebotene Steuervergünstigungen zugunsten von Arbeitnehmern, zu deren Abschaffung der Gesetzgeber jederzeit berechtigt¹⁰², wenn nicht – mangels rechtfertigendem Sozialzweck – sogar verpflichtet war.

5. Verfassungsmäßigkeit aller in die Saldierung einbezogenen Normen

Voraussetzung einer saldierenden Gesamtbetrachtung ist nach dem Beschluß des Bundesverfassungsgerichts zu Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag¹⁰³ ferner, daß die Norm, die zum Ausgleich der Ungleichbehandlung in die Betrachtung einbezogen wird, ihrerseits verfassungskonform ist. Dies kann im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG aber nur so zu verstehen sein, daß sie frei von sonstigen verfassungsrechtlichen Mängeln ist. Denn wenn

¹⁰⁰ BFH v. 19. 2. 1993 – VI R 74/91, BStBl. II 1993, 551 (555 ff.), rückt dagegen das Problem der Überkompensation in den Vordergrund und hält § 9a Nr. 1 EStG aus diesem Grund für verfassungswidrig.

¹⁰¹ S. aber die Kritik von M.-I. Thomas, DStZ 1997, 617 ff., die sich allerdings nicht in erster Linie gegen die Gesamtbetrachtung, sondern gegen die Bejahung der Verfassungsmäßigkeit von § 9a EStG richtete; so auch J. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, § 9 Rn. 281.

¹⁰² Vgl. auch BFH v. 19. 2. 1993 – VI R 74/91, BStBl. II 1993, 551 (555), der den Zinsnachteil für nicht so gravierend ansieht, daß er überhaupt kompensiert werden müsse.

¹⁰³ Vgl. Fn. (9).

man die zur Saldierung herangezogene Norm isoliert prüfen würde, müßte man zwangsläufig zu einem spiegelbildlichen Gleichheitsverstoß kommen, andernfalls wäre die Saldierung nicht möglich.

6. Saldierung und Typisierung

Vor- und Nachteile werden häufig nicht exakt ausgeglichen, Belastungen kompensierende Begünstigungen nur pauschal gewährt. Je stärker die Typisierung, desto schwerer ist es, die erforderliche Kongruenz von Nachteil und Vorteil festzustellen¹⁰⁴. Das Bundesverfassungsgericht hält es jedoch im Hinblick auf die Typisierungskompetenz des Gesetzgebers nicht für erforderlich, daß sich in jedem Einzelfall ein Ausgleich ergibt¹⁰⁵. Über- und Unterkompensationen können demnach in Grenzen hingenommen werden¹⁰⁶. Allerdings müssen die allgemeinen Grundsätze der Zulässigkeit von Typisierungen eingehalten werden¹⁰⁷. Typisierungen genügen den Anforderungen von Art. 3 Abs. 1 GG nur, wenn durch sie hervorgerufene Über- oder Unterkompensationen lediglich Ausnahmefälle betreffen und eine exaktere Lösung, die Härten vermeidet, nur unter Schwierigkeiten durchführbar wäre.

Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob sich die Möglichkeit einer Typisierung auf die Ausgleichsperspektive auswirkt. Reicht es aus, wenn unabhängig vom konkreten Sachverhalt typischerweise zusammentreffende Vor- und Nachteile miteinander zum Ausgleich gebracht werden?¹⁰⁸ Würde man diese Frage bejahen, könnte der Anwendungsbereich zulässiger Saldierung erheblich ausgeweitet werden. So könnte man z. B. nahezu alle steuerlichen

¹⁰⁴ So ist z. B. umstritten, ob der Personenunternehmen durch § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG gewährte Freibetrag in Höhe von 48.000 DM ungerechtfertigte Privilegierung von Personenunternehmen ist oder unzureichende Kompensation der Nichtabziehbarkeit eines Unternehmerlohns. Während R. Seer, *StuW* 1993, 114, 120 f.; H. Zitzelsberger, *Grundlagen der Gewerbesteuer*, 1990, 275, in ihm eine – unzureichende (W. Reiß, *DStJG* 17 [1994], 3 [26]) – Kompensation der Belastungsfolgen von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG sehen, hält K. Tipke, *NJW* 1980, 1079 (1083), die Beschränkung des Freibetrags auf Personenunternehmen für eine ungerechtfertigte Diskriminierung der Kapitalgesellschaft.

¹⁰⁵ *BVerfG* v. 18. 6. 1975, *BVerfGE* 40, 109 (119) – gewerbesteuerliches Schachtelprivileg.

¹⁰⁶ A. A. R. Wernsmann, *EuR* 1999, 754, 771, der für das Kohärenzargument eine vollständige Kompensation fordert.

¹⁰⁷ Zur Zulässigkeit der Reichweite typisierender Regelungen *BVerfG* v. 30. 5. 1990, *BVerfGE* 82, 126 (152) – Kündigungsfristen Arbeiter: Es geht nicht an, „wenn eine privilegierende Regelung ohne rechtfertigenden Grund auf eine große Gruppe von Normadressaten erstreckt wird. Die Privilegierung büßt damit ihre Rechtfertigung vor der Gruppe der Benachteiligten ein, die ihren Anspruch auf Gleichbehandlung einfordert“.

¹⁰⁸ So *BVerfG* v. 21. 5. 1968, *BVerfGE* 23, 327 (343) – Vermögensabgabe Krankenanstalten: Mögliche Vor- und Nachteile müssen bei typischer Betrachtung zusammenfallen.

Vor- und Nachteile, die sich aus dem Wirtschaften in unterschiedlichen Rechtsformen ergeben, miteinander verrechnen, ohne den Sachverhalt weiter zu differenzieren. Ob sich komplexe Sachverhalte in dieser Weise typisieren lassen, muß allerdings bezweifelt werden.

V. Notwendigkeit weiterer Begrenzung der Saldierung durch die Gebote der Folgerichtigkeit und Widerspruchsfreiheit am Beispiel der pauschalen Gewerbesteueranrechnung des § 35 EStG

Die hier aufgestellten Kriterien erlauben eine Antwort auf die einleitend aufgeworfenen Saldierungsfragen, die mit der pauschalen Gewerbesteueranrechnung des § 35 EStG einhergehen. Hierbei geht es wohlweislich nicht um die Rechtfertigung der Gewerbesteuerbelastung als solcher, sondern allein um das Ausmaß der verfassungsrechtlich relevanten Ungleichbehandlung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften bezüglich der Besteuerung des laufenden Gewinns. Zu unterscheiden sind dabei zwei Fragestellungen: Zum einen ob der Vorteil der Ermäßigung der auf gewerbliche Einkünfte anfallenden Einkommensteuer durch den Nachteil der Gewerbesteuerbelastung gerechtfertigt ist, zum anderen ob der Nachteil des gegenüber dem Körperschaftsteuersatz höheren Einkommensteuerspitzenatzes durch die einseitig nur Personenunternehmern gewährte Gewerbesteueranrechnung – zumindest partiell – ausgeglichen wird.

Keine Bedenken bestehen auf Thesaurierungsebene bezüglich der Sachverhalts- und Personenidentität der miteinander zum Ausgleich gebrachten Regelungen. Alle Normen betreffen die Besteuerung des laufenden Gewinns. Daß Gewerbesteuerschuldner im Fall der Mitunternehmerschaft die Personengesellschaft ist (§ 5 Abs. 1 S. 3 GewStG), die Einkommensteuerermäßigung aber dem Gesellschafter zugute kommt (§ 35 Abs. 1 Nr. 2 EStG), ist unschädlich, weil trotz der formellen Steuerschuldnerschaft der Personengesellschaft materiell der Gesellschafter mit der Gewerbesteuer belastet wird. Fraglich ist allein, ob die miteinander zum Ausgleich gebrachten Vorschriften in einem hinreichenden inneren Zusammenhang stehen. Nach der gesetzgeberischen Intention trägt § 35 EStG der Belastungskumulation von Einkommen- und Gewerbesteuer Rechnung¹⁰⁹. Die Entlastungswirkung trifft also keineswegs zufällig mit der Belastung durch die Gewerbesteuer zusammen. Im Vergleich zu der dem Bundesverfassungsgericht vom X. Senat des Bundesfinanzhofs vorgelegten Vorgängervorschrift § 32c EStG¹¹⁰, der

¹⁰⁹ BT-Drucks. 14/2683, 97.

¹¹⁰ Abgeschafft und durch § 35 EStG ersetzt durch das StSenkG v. 23. 10. 2000 (BGBl. I, 1433).

lediglich eine Tariffkappung des Einkommensteuerspitzensatzes für gewerbliche Einkünfte vorsah, um auf diese Weise eine pauschale Berücksichtigung der gewerbsteuerlichen Zusatzbelastung zu erreichen¹¹¹, zeichnet sich § 35 EStG durch größere Zielgenauigkeit aus. Zwar erfolgt die Steuerermäßigung insofern pauschal, als sie nicht in Abhängigkeit zur tatsächlich gezahlten Gewerbesteuer steht. Da die realen Gewerbesteuerhebesatzverhältnisse unberücksichtigt bleiben, kommt es bei sehr niedrigen Hebesätzen zu Über-, bei hohen Hebesätzen zu Unterkompensationen. Diese lassen sich jedoch meines Erachtens im Hinblick auf die von Art. 28 Abs. 2 S. 3, 2. Halbsatz GG garantierte gemeindliche Hebesatzautonomie rechtfertigen¹¹².

Problematisch ist aber, daß es sich bei der Gewerbesteuer – jedenfalls nach ihrer ursprünglichen Konzeption¹¹³ – um eine Objektsteuer handelt, die ihre innere Rechtfertigung aus dem Äquivalenzprinzip bezieht. Die Einkommensteuer ist hingegen durch das Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigte Personensteuer, der das Reineinkommen unterliegt. Dies wird teilweise zum Anlaß genommen, jedwede Verrechnung zwischen Gewerbesteuer und Einkommensteuer kategorisch abzulehnen¹¹⁴. Zutreffend ist, daß unvollständige Entlastungen, die ihre Ursache in der Steuerobjektinkongruenz von Gewerbe- und Einkommensteuer haben, nicht zu rechtfertigen sind. Hinzu kommt, daß der Entlastungsmechanismus aufgrund von Anrechnungsüberhängen im Fall der Mitunternehmerschaft nur unvollkommen funktioniert¹¹⁵. In ihrer derzeitigen Ausgestaltung ist die Gewerbesteueranrechnung ihrerseits schwerwiegenden gleichheitsrechtlichen Bedenken ausgesetzt, die daraus resultieren, daß der Erfolg der Entlastung vielfach verfehlt wird, ohne daß es hierfür einen Rechtfertigungsgrund gibt. Zugleich sind aufgrund der Kürzungsvorschriften des § 9 GewStG nicht alle Unternehmen, die von dem niedrigen Körperschaftsteuersatz profitieren, gleichzeitig der gewerbsteuerlichen Zusatzbelastung ausgesetzt¹¹⁶. Sowohl der Be- als auch der Entlas-

¹¹¹ Auch § 32c EStG lag das gesetzgeberische Ziel der Vermeidung der Belastungskumulation zugrunde (zutreffend *BFH v. 1.3.2001 – IV R 24/00, FR 2001, 687 [688]*), was aber in der konkreten Ausgestaltung der Vorschrift nicht hinreichend zum Ausdruck kam.

¹¹² *G. Dürig*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 3 Abs. 1 Rn. 244.

¹¹³ Zur Entwicklung der Gewerbesteuerrechtfertigung *D. Gosch*, *DStZ* 1998, 327 (328 f.).

¹¹⁴ *S. Sydow*, *DB* 1999, 2435 (2439 f.); *P. Glanegger*, in *L. Schmidt*, *EStG*, 19. Aufl. 2000, § 32c Rz. 2; *R. Seer*, *StuW* 1993, 114 (137).

¹¹⁵ Hierzu insb. *M. Rogall*, *DStR* 2001, 586 (587 ff.); *Ritzer/Stangl*, *INF* 2000, 641 (642 f.); *Herzig/Lochmann*, *DB* 2000, 1192 (1193); *W. Danelsing*, in *Blümich*, *EStG*, *KStG*, *GewStG*, § 35 EStG Rn. 31; *D. Gosch*, in *P. Kirchhof* (Hrsg.), *EStG Kompakt-Kommentar*, § 35 Rn. 35 ff.

¹¹⁶ Keine Gewerbesteuerlast tragen insbesondere Wohnungsgesellschaften, die die Kürzung des § 9 Nr. 1 GewStG in Anspruch nehmen können. Unproblematisch ist demgegenüber, daß Unternehmer mit Einkünften nach § 18 EStG und Land und Forst-

tungsmechanismus weisen demnach Lücken und Mängel auf, so daß Be- und Entlastung nicht zwingend zusammenfallen. Dies stellt eine Saldierung von Gewerbesteuer- und Einkommensteuerentlastung aber noch nicht grundsätzlich in Frage, da man die derzeitigen Mängel des § 35 EStG durch eine Korrektur der konkreten Ausgestaltung der Anrechnungsvorschrift ausräumen könnte. Da es allein auf den Belastungserfolg ankommt, ist eine Gesamtbetrachtung der Belastungswirkungen von Körperschaft- bzw. Einkommensteuer und Gewerbesteuer, soweit sich ihre Bemessungsgrundlagen überschneiden, selbst dann nicht per se ausgeschlossen, wenn man an der Einordnung der Gewerbesteuer als Objektsteuer festhält. Geradezu zwingend ist die Gesamtbetrachtung, wenn man berücksichtigt, daß die Gewerbesteuer ihres Objektsteuercharakters weitgehend verlustig gegangen ist und mehr und mehr die Funktion einer zusätzlichen Ertragsteuer einnimmt¹¹⁷.

Kommt man auf diese Weise zu dem Ergebnis, daß sich die Ungleichbehandlung bezüglich des thesaurierten Gewinns zugunsten der Kapitalgesellschaft nur auf 6,5 Punkte beläuft, stellt sich die weitere Frage, ob die verbleibende Ungleichbehandlung des thesaurierten Gewinns nicht durch den auf den ersten Blick fast gleich hohen Nachteil im Ausschüttungsfall¹¹⁸ ausgeglichen wird. Eine derartige Gesamtbetrachtung der Besteuerung des einbehaltenen und ausgeschütteten Gewinns scheitert jedoch an der fehlenden Sachverhaltsidentität¹¹⁹. Die Zusammenfassung von Thesaurierung und Ausschüttung würde die Gewinnverwendungsentscheidung tangieren, die freiheitsrechtlich als Bestandteil der Unternehmerfreiheit von Art. 12, 14 und 2 GG geschützt ist. Zudem ist die Symmetrie, die sich aus dem Belastungsvergleich zwischen der Begünstigung der Kapitalgesellschaft gegenüber Personenunternehmen während der Thesaurierungsphase und der nahezu gleich hohen Benachteiligung bei Ausschüttung ergibt, nur eine Scheinsymmetrie, weil Thesaurierungsvorteile temporär beschränkt sind. Vor- und Nachteil sind folglich nicht äquivalent.

Die gewählte Konzeption der Gewerbesteuer als Ausgleichsmasse zur Nivellierung rechtsformabhängiger Belastungsunterschiede mag den momentanen verfassungsrechtlichen Druck auf die Unternehmensbesteuerung – zumindest was die Thesaurierungsebene angeht – verringern. Steuersystematisch ist die gewählte Lösung jedoch in höchstem Maße unbefriedigend. Dies

wirtschaft, nicht in die Gewerbesteuerermäßigung einbezogen sind. Zur Beurteilung des Ausmaßes der verwirklichten Rechtsformneutralität kann hier von vorneherein nur auf das Verhältnis von Einkommensteuerspitzensatz (ohne Gewerbesteuer) zu Körperschaftsteuer zuzüglich Gewerbesteuer abgestellt werden.

¹¹⁷ *M. Jachmann*, *BB* 2000, 1432 (1433); auch schon *BVerfG v. 18.6.1975, BVerfGE* 40, 109 (117) – gewerbsteuerliches Schachtelprivileg.

¹¹⁸ Vgl. die Belastungsrechnung in Fn. 5.

¹¹⁹ A. A. ohne nähere Begründung *H. Schaumburg*, in: *Schaumburg/Rödter*, Unternehmenssteuerreform 2001, 2000, S. 348.

wirft ein negatives Licht auf die Saldierungsbetrachtung. Eine Gefahr saldierender Gesamtbetrachtungen von Be- und Entlastungen besteht darin, daß der Gesetzgeber den gleichheitssatzkonformen Zustand erst im Wege der Saldierung erreicht, obwohl er sich ebenso durch eine von vornherein gleichheitssatzkonforme Ausgestaltung erreichen ließe¹²⁰. Hält man – trotz aller Bedenken im Detail – eine Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer für eine zulässige Kompensation der gewerbesteuerlichen Zusatzbelastung¹²¹, so daß einerseits der Vorwurf der gleichheitswidrigen Zusatzbelastung im Hinblick auf die Gewerbesteuer entfällt, andererseits der Vorwurf der gleichheitswidrigen Begünstigung der Bezieher gewerblicher Einkünfte im Rahmen der Einkommensteuer, so drängt sich die Frage auf, warum der Gesetzgeber nicht statt der Saldierung zweier Ungleichbehandlungen von vornherein auf die Gewerbesteuer verzichtet und Personenunternehmen in die niedrige Körperschaftsteuer einbezieht, was dann auch die Steuerermäßigung des § 35 EStG obsolet machen würde. In ähnlicher Weise stellt sich anläßlich der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zum Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag¹²² die Frage, warum der Gesetzgeber, statt den Liquiditätsnachteil des monatlichen Lohnsteuerabzugs gegenüber der nur vierteljährlichen Einkommensteuervorauszahlung durch einen – noch dazu inkongruenten und deshalb untauglichen – Freibetrag zu kompensieren, nicht monatliche Einkommensteuervorauszahlungen verlangt. Das Saldierungsargument wird auf diese Weise zum Einfalltor steuersystematisch unbefriedigender, zudem unnötig komplizierter und intransparenter Gestaltungen.

Dem ließe sich begegnen, indem man die Zulässigkeit des Nachteilsausgleichs dahingehend beschränkt, daß die miteinander korrespondierenden Regelungen Ausdruck einer Systementscheidung sein müssen, wie dies der EuGH im Rahmen seiner Kohärenzrechtsprechung anregt. Das Saldierungsargument verlöre auf diese Weise seinen verführerischen Charme als Instrument zur Kaschierung gleichheitssatz- und systemwidriger Belastungen mit anderweitigen – ebenfalls gleichheitssatz- und systemwidrigen – Begünstigungen. Verfassungsrechtlich absichern läßt sich eine derartige restriktive Handhabung der Saldierung mit den in Art. 3 Abs. 1 GG sowie im Rechtsstaatsprinzip angesiedelten Geboten der Folgerichtigkeit und Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung¹²³. Zudem betont auch das Bundesverfassungs-

¹²⁰ Auf die Gefahren des Kompensationsmodells weist – allerdings nur im Hinblick auf die Freiheitsrechte – auch E. Klein, DVBl. 1981, 661 (667), hin.

¹²¹ Bejaht wird dies selbst von den Gegnern der Gewerbesteuer, für den Fall, daß die Gewerbesteuer exakt angerechnet würde, vgl. M. Wendt, in: Hermann/Heuer/Raupach, Kommentar zum EStG/KStG, § 32c EStG Anm. 5; D. Birk, StuW 2000, 328 (332); R. Wendt, BB 1987, 1677 (1681); M. Jachmann, BB 2000, 1432 (1435).

¹²² S. Fn. 99.

¹²³ Hierzu P. Kirchhof (Fn. 2), S. 43 ff. mit zahlreichen Nachweisen der Verfassungsrechtsprechung.

gericht den ultima ratio Charakter der Grundrechtskompensation in seiner jüngsten Entscheidung zur ausgleichspflichtigen Inhalts- und Schrankenbestimmung¹²⁴.

Ausdruck einer Systementscheidung ist beispielsweise die Begünstigung von Dividendeneinkünften (§ 3 Nr. 40 EStG) im Rahmen der Einkommensteuer zur Berücksichtigung der körperschaftsteuerlichen Vorbelastung. Systemnotwendig ist ferner die Steuerermäßigung des § 34c EStG, die der Besteuerung im Ausland Rechnung trägt, oder die Besteuerung auch des Kapitalanteils von Auszahlungen der Rentenversicherung (§ 22 Nr. 5 EStG n. F.)¹²⁵, die im Konzept der nachgelagerten Besteuerung mit der Abzugsfähigkeit der Einzahlungen in der Ansparphase (§ 10a Abs. 1 S. 1 EStG) korrespondiert. Die nur als Verlegenheitslösung zu interpretierende Heranziehung der Gewerbesteuer als Ausgleichsmechanismus zur Herstellung annähernder Rechtsformneutralität ließe sich unter dieser einschränkenden Voraussetzung hingegen nicht rechtfertigen. Für die Erhebung einer anrechenbaren Gewerbesteuer gibt es – anders als bei der Körperschaftsteuer – keine besteuertechnische Notwendigkeit. § 35 EStG ist damit nicht Ausdruck eines Systems, sondern im Gegenteil Ausdruck der Systemlosigkeit der geltenden Unternehmensbesteuerung.

Summary

The recent reform of business taxation brought up the question, whether disadvantages of one provision can be compensated by advantages granted by another provision. Compensation of the encroachment on someone's constitutional right of property is a topic well-known from the field of compensation for expropriation, but has not yet been discussed in the context of the justification of unequal-treatment. Nevertheless, in judgments of the German Constitutional Court on the non-discrimination clause the interaction of negative and positive effects of different provisions crops up quite often and has been able to justify unequal treatment; in the practice of the European Court of Justice the idea of compensation is known as principle of coherence, and legislative intents work with an overall view, too. Thus, in

¹²⁴ So wird in BVerfG v. 2. 3. 1999, BVerfGE 100, 226 (245) – rheinland-pfälzisches Denkmalschutz- und -pflegegesetz, ein Grundsatz des Vorrangs eines Ausgleichs auf der Primärebene gegenüber finanziellem Ausgleich aufgestellt. Dabei sind die Saldierung auf der gleichheitsrechtlichen Primärebene und die Kompensation des Freiheitseingriffs auf der Sekundärebene allerdings nur bedingt vergleichbar, weil die Saldierung anders als die finanzielle Kompensation am Eingriff, d. h. der Ungleichbehandlung, selbst ansetzt.

¹²⁵ Angefügt durch Altersvermögensgesetz (AVmG) v. 26. 6. 2001, BGBl. I, 1310.

practice the compensation principle enjoys great popularity, although neither the rationale nor the particular conditions under which it may be employed have been made transparent. Due to the lack of an underlying concept the method of overall justification jeopardizes the protective strength of the constitutional rights. To overcome this shortfall the article analyses conditions and limitations of the compensation idea. The essential requirement for an overall view of different provisions is a close and intended interaction between the examined provisions. Negative and positive effects cannot be compensated if they coincide just by chance. They have to be the outcome of a legislative plan. Furthermore, to justify a discrimination the advantage has to be the inevitable reverse to the disadvantage.

Alfred Rührmair: Der Bundesrat zwischen Verfassungsauftrag, Politik und Länderinteressen (Prof. Dr. <i>Michael Sachs</i> , Köln)	334
Michael Kloepfer: Technik und Recht im wechselseitigen Werden (Dr. <i>Stefanie Schmahl</i> , Potsdam)	335
Redaktionelle Notizen	338

Sonderdruck aus

Archiv des öffentlichen Rechts

In Verbindung mit

Otto Bachof · Rüdiger Breuer · Horst Ehmke
Jochen Abr. Frowein · Peter Häberle
Konrad Hesse · Peter Lerche

Herausgegeben von

Peter Badura · Udo Di Fabio
Gerhard Robbers

128. Band, Heft 2

Juni 2003



Mohr Siebeck

Dieser Sonderdruck ist im Buchhandel nicht erhältlich

Archiv des öffentlichen Rechts

128. Band (2003), Heft 2

Inhalt

Abhandlungen

- Prof. Dr. *Wolfgang Hoffmann-Riem*, Karlsruhe
Nachvollziehende Grundrechtskontrolle 173
- Prof. Dr. *Johanna Hey*, Düsseldorf
Saldierung von Vor- und Nachteilen in der Rechtfertigung von Grundrechtseingriffen und Ungleichbehandlungen 226
- Dr. *Peter Baumeister*, Mannheim
Neuer Verfassungsverstoß im Recht der offenen Vermögensfragen . . . 255

Bericht

- Dr. *Markus Möstl*, München
Die Tagung der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer 2002 in St. Gallen 299

Literatur

Anzeigen

- Volker Marcus Hackel: Kants Friedensschrift und das Völkerrecht
(Prof. Dr. *Erhard Denninger*, Frankfurt/M.) 319
- Udo Di Fabio: Der Verfassungsstaat in der Weltgesellschaft
(Prof. Dr. *Heinhard Steiger*, Gießen) 321
- Anne Peters: Elemente einer Theorie der Verfassung Europas
(Prof. Dr. *Matthias Ruffert*, Jena) 322
- Eberhard Schmidt-Aßmann/Wolfgang Hoffmann-Riem (Hrsg.): Strukturen des Europäischen Verwaltungsrechts
(Prof. Dr. *Theodor Schilling*, Luxemburg) 326
- D. Murswiek/U. Storost/H. A. Wolff (Hrsg.): Staat – Souveränität – Verfassung. Festschrift für Helmut Quaritsch zum 70. Geburtstag
(Prof. Dr. Dr. h. c. mult. *Peter Häberle*, Bayreuth) 329
- Christian Tomuschat: Völkerrecht
(Prof. Dr. Dr. *Albert Bleckmann*, Münster) 331
- Andrea Stiens: Chancen und Grenzen der Landesverfassungen im deutschen Bundesstaat der Gegenwart
(Prof. Dr. Dr. h. c. mult. *Peter Häberle*, Bayreuth) 332

Motive der Kritik nicht immer eindeutig, auch nicht immer lauter sind. Der Staat hat stets Anlass zum Verzicht auf staatliches „Meinungsrichtertum“.

Ohne gelegentliche verfassungsgerichtliche Interventionen in die grundrechtsanwendende Fachgerichtsbarkeit sähe es in Deutschland um den Rechtsstaat vermutlich schlechter aus – für den Schutz der Kommunikations- und Medienfreiheit, aber ebenso für den Schutz des Persönlichkeitsrechts. Die vom Bundesverfassungsgericht bisher genutzten materiellrechtlichen Zuordnungen und Abgrenzungsformeln sind gleichwohl nicht vor Kritik immunisiert und sie sind der Revision zugänglich, wenn Anlass besteht, sie durch bessere zu ersetzen. Auch insofern befinden sich die Fachgerichte in der Vorhand, insbesondere bei der Begründung ihrer Entscheidungen. Nachvollziehende Grundrechtskontrolle durch das BVerfG ist auf Nachvollziehbares angewiesen.

Summary

The jurisdiction of the Federal Constitutional Court to review decisions made by ordinary courts on constitutional matters is very controversial with regard to the extent of this review. This article examines the judicial review of ordinary courts' decisions by the Federal Constitutional Court in the context of adjudicating the conflict between the freedom of expression and the general right of personality. It concludes that the Federal Constitutional Court is very reserved in its review of judgements handed down by the ordinary courts. Ordinary courts are responsible not only for statutory interpretation and application but also for interpreting and applying the constitution. This power is subject however to the condition that the Federal Constitutional Court might revise their judgements without substituting them. The Federal Constitutional Court is given the prerogative to determine the criteria and the extent of judicial review with regard to constitutional issues. However, it respects the ordinary courts' competence to interpret and apply the constitution and only overturns their decisions if their interpretation and application of the constitution is not comprehensible. Where a mistake has been made by the ordinary courts with regard to constitutional law, the decision is overturned and referred back to them. In respect of the conflict between the freedom of expression and the general right of personality, the ordinary courts and the Federal Constitutional Court have cooperated in developing several legal principles to assist the ordinary courts in their judgements. Legal dogmatics will be required to give further orientations.