

Entwicklung des Steuerrechts und verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen

Richterin des Bundesverfassungsgerichts Monika Hermanns

Inhaltsübersicht

I.	Einführung	33
II.	Kompetenzordnung	34
	• BVerfG, Beschluss vom 13. April 2017 – 2 BvL 6/13 (Kernbrennstoffsteuer)	
III.	Völkerrechtliche Verträge	36
	• BVerfG, Beschluss vom 15. Dezember 2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (Treaty Override)	
IV.	Materielle verfassungsrechtliche Grenzen	39
1.	Freiheitsrechte	39
2.	Allgemeiner Gleichheitssatz	41
	a) Vom Willkürverbot zur strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung	41
	b) Gebot der Folgerichtigkeit im Steuerrecht	42
	• von der Zinsbesteuerung (BVerfG Urteil vom 27. Juni 1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239)	
	• zur Pendlerpauschale (BVerfG, Urteil vom 9. Dezember 2008 – 2 BvL 1/07 u. a., BVerfGE 122, 210)	
	c) Konvergenz der Maßstäbe?	44
	• BVerfG, Urteil vom 17. Dezember 2014 – 1 BVL 21/12, BVerfGE 138, 136 (Erbschaftsteuer)	
	• BVerfG, Beschluss vom 29. März 2017 – 2 BvL 6/11 (Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften)	
3.	Vertrauenschutz	48
	• BVerfG, Beschluss vom 17. Dezember 2013 -1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1 (KAGG)	

I. Einführung

Die Entwicklung des Steuerrechts durch den Gesetzgeber, die Verwaltung und die finanzgerichtliche Rechtsprechung findet wie jede Ausübung öffentlicher Gewalt ihre Legitimation ebenso wie ihre Grenzen in der verfassungsrechtlichen Kompetenzordnung und im materiellem Verfassungsrecht. Die sich daraus ergebenden Rahmenbedingungen für die Entwicklung des Steuerrechts will ich im Folgenden anhand einiger neuerer Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts aufzeigen.

II. Kompetenzordnung

Eine erste verfassungsrechtliche Grenze wird der Entwicklung des Steuerrechts durch die Kompetenzordnung gezogen. Diese Grenze hat der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts in seiner Entscheidung vom 13. April 2017 zum Kernbrennstoffsteuergesetz¹ präzisiert.

1. Kernbrennstoff, der zur gewerblichen Erzeugung von elektrischem Strom verwendet wurde, unterlag nach dem Kernbrennstoffsteuergesetz vom 8. Dezember 2010 der Besteuerung. Dabei handelte es sich nach Auffassung des Gesetzgebers um eine „Verbrauchsteuer“, Steuerschuldner waren die Betreiber von Kernkraftwerken.

Die Klägerin des Ausgangsverfahrens, Betreiberin eines Kernkraftwerks, führte für im Jahr 2011 in den Reaktor eingesetzte neue Brennelemente nach entsprechender Steueranmeldung einen Steuerbetrag in Höhe von rund 96 Mio. Euro ab. Anschließend erhob sie Klage gegen die Steueranmeldung. Das Finanzgericht Hamburg setzte das Verfahren aus und legte dem Bundesverfassungsgericht die Frage nach der Vereinbarkeit des Kernbrennstoffsteuergesetzes mit dem Grundgesetz vor. Das Bundesverfassungsgericht hat die Verfassungsmäßigkeit verneint, weil dem Bundesgesetzgeber die Gesetzgebungskompetenz für den Erlass des Kernbrennstoffsteuergesetzes gefehlt hat.²

2. Diese Entscheidung setzt einer Entwicklung des Steuerrechts durch den Gesetzgeber deutliche Grenzen, weil sie erstmalig feststellt, dass weder dem Bund noch den Ländern ein freies Steuererfindungsrecht zukommt. Vielmehr ist die Zuweisung von Gesetzgebungskompetenzen an Bund und Länder durch Art. 105 GG in Verbindung mit Art. 106 GG für den Bereich der Steuern abschließend. Zwar hat der Bund nach Art. 105 Abs. 2 GG generell die Befugnis zur konkurrierenden Gesetzgebung für die „übrigen Steuern“ (heißt: außer für Zölle und Finanzmonopole, für die ihm die Gesetzgebungs kompetenz nach Art. 105 Abs. 1 GG zugewiesen ist), wenn ihm das Auf kommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG (insbesondere Erforderlichkeit zur Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet) vorliegen. Der einfache Gesetzgeber darf aber nur solche Steuern einführen, deren Ertrag durch Art. 106 GG dem Bund, den Ländern oder Bund und Ländern gemeinschaftlich zugewiesen wird. Die Gesetzgebungskompetenz hängt also davon ab, dass eine der in Art. 106 GG genannten Steuerarten in Anspruch genommen wird.³

a) Dem Wortlaut von Art. 105 Abs. 2 GG lässt sich das zugegebenermaßen nicht ohne Weiteres entnehmen. Auch die Entstehungsgeschichte der Norm

1 BVerfGE 145, 171.

2 BVerfGE 145, 171 (190 ff., Rn. 56 ff.).

3 Vgl. BVerfGE 145, 171 (194, Rn. 71).

ist insoweit ambivalent. Entscheidend waren für den Senat systematische und teleologische Erwägungen.

b) Systematisch bliebe bei einem uneingeschränkten Steuererfindungsrecht die Ertragshoheit für die neu erfundene Steuer offen. Das Grundgesetz enthält keine Regelungen über die Ertragshoheit für nicht in Art. 106 GG aufgeführte Steuerarten. Erforderlich wäre entweder eine Ergänzung des Art. 106 GG im Wege des verfassungsändernden Gesetzes, zu dem dann aber der einfache Gesetzgeber den verfassungsändernden Gesetzgeber mit der Einführung einer neuen Steuer zwingen könnte. Oder man müsste dem einfachen Gesetzgeber die Kompetenz zuerkennen, mit der neuen Steuer zugleich die Ertragszuständigkeit zu regeln. Dann aber müsste jedenfalls sichergestellt sein, dass bei der Zuweisung des Ertrags einer neu erfundenen Steuer die Interessen der Länder gewahrt bleiben. Art. 105 f. GG sehen jedoch das Erfordernis einer Zustimmung des Bundesrates nur im Anwendungsbereich von Art. 105 Abs. 3 GG vor, das heißt gerade nicht in den Fällen, in denen der Ertrag ausschließlich dem Bund zufließen soll.⁴

c) Teleologisch kommt der Finanzverfassung Befriedigungsfunktion zu, sie verfolgt das Ziel, „unnötige Auseinandersetzungen zwischen Bund und Ländern“⁵ zu vermeiden. Die Erreichung dieses Ziels wird durch jede Unsicherheit bei der Zuordnung von Erträgen gefährdet. Und ein weiterer wichtiger Aspekt: die Geschlossenheit und Ordnungsfunktion der Finanzverfassung sichert das Vertrauen der Bürger darauf, nur in dem durch die Finanzverfassung vorgegebenen Rahmen belastet zu werden. Der Schutz der Bürger vor einer unübersehbaren Vielzahl von Steuern ist ein originärer und eigenständiger Zweck der Kompetenznormen der Finanzverfassung. Diese über die reine Ordnungsfunktion hinausgehende Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung hat vor allem deshalb Bedeutung, weil die Determinationskraft materieller Verfassungsnormen für das Steuerrecht begrenzt ist.⁶

3. Die Gefahr einer „Versteinerung“ der Finanzverfassung durch die Ablehnung eines freien Steuererfindungsrechts hat der Senat nicht gesehen. Dem Gesetzgeber verbleibt im Rahmen der durch Art. 105 und Art. 106 GG vorgegebenen Steuern und Steuerarten eine sehr weitreichende Gestaltungsfreiheit, wenn man die Typusbegriffe der Art. 105 und 106 GG weit interpretiert, wie dies in der Vergangenheit stets geschehen ist. Bezeichnenderweise hat die Frage, ob auch außerhalb der in Art. 106 GG genannten Steuern und Steuerarten ein Steuererfindungsrecht besteht, in der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts keine hervorgehobene Rolle gespielt, was darauf schließen lässt, dass es mit dieser Frage nicht befasst worden ist.⁷

4 Vgl. BVerfGE 145, 171 (199 ff., Rn. 80 ff.).

5 BTDrucks V/2861, S. 11 f.

6 Vgl. BVerfGE 145, 171 (202 ff., Rn. 90 ff.).

7 Vgl. BVerfGE 145, 171 (205 f., Rn. 98).

4. Allerdings hat der Senat auch bei einer weiten Interpretation der Typusbegriffe des Art. 106 GG keine Möglichkeit gesehen, die Kernbrennstoffsteuer noch unter den Begriff der Verbrauchsteuer im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG zu subsumieren. Eine Definition der Verbrauchsteuer gibt die Verfassung nicht. Das Bundesverfassungsgericht stellt bei der Beurteilung der Typuskongruenz auf diejenigen Merkmale ab, die eine Steuer oder Steuerart nach dem herkömmlichen Verständnis typischerweise aufweist und die – mit Blick auf die abgrenzende Funktion der Einzelsteuerbegriffe – zu ihrer Unterscheidung von anderen Steuern oder Steuerarten notwendig sind. Dabei ist nicht erforderlich, dass stets sämtliche den Typus kennzeichnenden Merkmale vorliegen. Diese können vielmehr in unterschiedlichem Maße und verschiedener Intensität gegeben sein; je für sich genommen haben sie nur die Bedeutung von Anzeichen oder Indizien. Maßgeblich ist das durch eine wertende Betrachtung gewonnene Gesamtbild.⁸

Verbrauchsteuern sind von Unternehmensteuern abzugrenzen, wobei die Trennlinie zwischen der Anknüpfung an den Gewinn der Unternehmer einerseits und der Anknüpfung an die Einkommensverwendung der Endverbraucher andererseits zu ziehen ist. Verbrauchsteuern sind auf eine Abwälzung auf den Endverbraucher angelegt; sie sollen die in der Einkommens- und Vermögensverwendung zu Tage tretende steuerliche Leistungsfähigkeit des Endverbrauchers abschöpfen.⁹ Der Typus einer Verbrauchsteuer erfordert ferner den Verbrauch eines Gutes, das der Befriedigung eines ständigen privaten Bedarfs dient.¹⁰ Diese Voraussetzungen hat der Senat bei der Kernbrennstoffsteuer nicht als erfüllt angesehen, nicht zuletzt deshalb, weil der Gesetzgeber selbst davon ausgegangen ist, dass die Abwälzung der Steuer auf die Endkunden, also die Stromverbraucher, im Regelfall nicht gelingen werde.

III. Völkerrechtliche Verträge

Ich komme damit von den kompetenziellen Grenzen zum zweiten Punkt: den Grenzen der Entwicklung des Steuerrechts durch bilaterale oder multilaterale Abkommen. Genau genommen verbirgt sich auch dahinter eine Kompetenzfrage, nämlich die Frage, ob und in welchem Umfang Gesetzgebungskompetenzen durch internationale oder supranationale Abkommen abgegeben oder eingeschränkt werden können. Um das Ergebnis vorwegzunehmen: Gewöhnliche völkerrechtliche Abkommen, also auch etwa Doppelbesteuerungsabkommen, schränken die Befugnisse des nationalen Gesetzgebers nicht ein. Die durch ein solches Abkommen gezogene Grenze ist eine völkerrechtliche, aber keine verfassungsrechtliche. Ein Treaty Over-

8 Vgl. BVerfGE 145, 171 (193 f., Rn. 65 f.).

9 BVerfGE 145, 171 (212 ff., Rn. 115 ff.).

10 BVerfGE 145, 171 (217, Rn. 128).

ride, das Überschreiben eines Doppelbesteuerungsabkommens durch innerstaatliches Gesetz, bedeutet eine Vertragsverletzung, aber keinen Verfassungsbruch.

1. Das hat der Zweite Senat in einem Verfahren der Normenkontrolle entschieden, das sich auf das heute und auch im Zeitpunkt der Entscheidung bereits nicht mehr gültige Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen Deutschland und der Türkei aus dem Jahr 1985 bezog.¹¹ In diesem Abkommen hatten Deutschland und die Türkei unter anderem vereinbart, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Personen in der Türkei erzielten, von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen waren und nur bei der Festsetzung des Steuersatzes für andere Einkünfte berücksichtigt werden durften. Nach § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG in der seit dem Steueränderungsgesetz 2003 gültigen Fassung wird in einem solchen Fall die Freistellung „ungeachtet des Abkommens nur gewährt, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden“.

Im Ausgangsverfahren fehlte es an dem Nachweis, dass die in der Türkei erzielten Einkommensbestandteile dort versteuert worden waren oder die Türkei auf die Besteuerung verzichtet hatte. Das Finanzamt behandelte deshalb den gesamten Bruttoarbeitslohn als steuerpflichtig. Der Bundesfinanzhof legte im Revisionsverfahren dem Bundesverfassungsgericht die Frage zur Entscheidung vor, ob § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG mit dem Grundgesetz vereinbar ist. Er vertrat die Auffassung, dass die Vorschrift wegen ihrer Unvereinbarkeit mit dem Doppelbesteuerungsabkommen gegen Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 und Art. 25 GG verstößt.

2. Das sieht das Bundesverfassungsgericht anders und brauchte deshalb nicht über die Frage zu entscheiden, ob überhaupt eine Abkommensüberschreibung vorlag.¹² Es leitet dies insbesondere aus Art. 59 Abs. 2 GG und aus dem Demokratieprinzip ab.¹³

a) Zwar stehen nach Art. 25 Satz 2 GG die allgemeinen Regeln des Völkerrechts im Rang über den einfachen Gesetzen, wenn auch unterhalb der Verfassung. Zu den allgemeinen Regeln des Völkerrechts gehören aber nur das Völker gewohnheitsrecht und die allgemeinen Rechtsgrundsätze des Völkerrechts, das heißt diejenigen Normen des Völkerrechts, die unabhängig von vertraglicher Zustimmung für alle oder doch die meisten Staaten gelten. Nicht zu den allgemeinen Regeln des Völkerrechts im Sinne von Art. 25

11 BVerfGE 141, 1.

12 Vgl. BVerfGE 141, 1 (35 ff., Rn. 82 ff.).

13 BVerfGE 141, 1 (21 ff., Rn. 51 ff.).

Satz 2 GG gehören jedoch konkrete Bestimmungen einzelner völkerrechtlicher Verträge.¹⁴

Solche Verträge bzw. Bestimmungen setzen vielmehr für ihre innerstaatliche Wirksamkeit nach Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG ein parlamentarisches Zustimmungsgesetz voraus. Aus Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG folgt zugleich, dass völkerrechtlichen Verträgen innerstaatlich – nur – der Rang eines einfachen Bundesgesetzes zukommt und sie keinen Übergesetzes- oder gar Verfassungsrang besitzen. Für sie gelten gerade nicht die besonderen Regelungen des Art. 25 GG und auch nicht diejenigen der Art. 23 und 24 GG, durch die das Grundgesetz dem Gesetzgeber ermöglicht, Hoheitsrechte auf die Europäische Union oder auf andere zwischenstaatliche Einrichtungen zu übertragen und damit zugleich dem von diesen Organisationen gesetzten Recht einen Anwendungsvorrang vor dem innerstaatlichen Recht einzuräumen bzw. in eine entsprechende Beschränkung der eigenen Hoheitsrechte einzuwilligen. Dass die Verfassung diese Unterschiede macht, zeigt, dass das Grundgesetz nicht nur über die Wirksamkeit, sondern auch über den Rang von internationalem Recht innerhalb der nationalen Rechtsordnung entscheidet.¹⁵

Der Umstand, dass die Bestimmungen von völkerrechtlichen Verträgen, also auch von Doppelbesteuerungsabkommen, innerstaatlich nur den Rang eines einfachen Gesetzes haben, hat zur Folge, dass auch für sie der Grundsatz gilt: „lex posterior derogat legi priori“. Der Gesetzgeber kann und darf – verfassungsrechtlich – diese Regelungen durch ein späteres, ihnen widersprechendes Gesetz verdrängen.¹⁶

b) Die dem zugrunde liegende Auslegung von Art. 59 Abs. 2 GG wird nicht zuletzt durch das Demokratieprinzip (Art. 20 Abs. 1 und Abs. 2 GG) gefordert. Das ist einer der Kerngedanken der Entscheidung. Demokratie ist Herrschaft auf Zeit. Dies impliziert, dass spätere Gesetzgeber – entsprechend dem durch die Wahl zum Ausdruck gebrachten Willen des Volkes – innerhalb der vom Grundgesetz vorgegebenen Grenzen Rechtsetzungskräfte früherer Gesetzgeber revidieren können müssen. Damit wäre es nicht zu vereinbaren, wenn ein Parlament die Gesetzgeber späterer Legislaturperioden binden und in ihren Möglichkeiten beschränken könnte, gesetzgeberische Entscheidungen der Vergangenheit aufzuheben oder zu korrigieren, weil dadurch politische Auffassungen auf Dauer festgeschrieben würden.¹⁷

Grenzen werden dem Gesetzgeber vom Grundgesetz insoweit nicht durch den Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit vorgegeben. Dieser Grundsatz hat allerdings Verfassungsrang, das Bundesverfassungsgericht leitet ihn aus einer Zusammenschau der verfassungsrechtlichen Vorschriften ab,

14 BVerfGE 141, 1 (17 f., Rn. 38 ff.).

15 BVerfGE 141, 1 (18 ff., Rn. 43 ff.).

16 BVerfGE 141, 1 (20 f., Rn. 49 f.).

17 BVerfGE 141, 1 (21 f., Rn. 53).

die das Verhältnis Deutschlands zur internationalen Staatengemeinschaft zum Gegenstand haben (insbesondere Art. 23 bis 26 und Art. 59 Abs. 2 GG). Die genannten Bestimmungen enthalten aber, wie dargestellt, eine differenzierte Regelung über den innerstaatlichen Rang und die Verpflichtung zur Befolgung völkerrechtlicher Normen und Vereinbarungen, die nicht durch einen daraus abgeleiteten Grundsatz überspielt werden kann.¹⁸

Auch das rechtsstaatliche System des Grundgesetzes verbietet dem Gesetzgeber eine Abkommensüberschreibung nicht. Das Rechtsstaatsprinzip enthält keine bis in alle Einzelheiten gehenden, eindeutig bestimmten Ge- oder Verbote, sondern muss entsprechend den jeweiligen sachlichen Gegebenheiten konkretisiert werden. Angesichts der Weite und Unbestimmtheit des Rechtsstaatsprinzips ist bei der Ableitung konkreter Bindungen Vorsicht geboten. Auch eine (vermeintlich) rechtsstaatliche Auslegung des Grundgesetzes findet jedenfalls an anderen konkreten Vorgaben des Grundgesetzes ihre Grenze.¹⁹

c) Das Völkerrecht selbst schließt die innerstaatliche Wirksamkeit völkerrechtswidriger Rechtsakte nicht aus. Es fordert zwar von den Staaten die Erfüllung der zwischen ihnen geschlossenen Verträge nach Treu und Glauben (Art. 26 der Wiener Vertragsrechtskonvention), überlässt es ihnen aber, die innerstaatlichen Rechtsfolgen einer Kollision zwischen einem völkerrechtlichen Vertrag und einem Gesetz nach den entsprechenden Rang- und Kollisionsregeln des nationalen Rechts zu regeln und dem nationalen Recht den Vorrang einzuräumen.²⁰

Ein damit verbundener Völkerrechtsverstoß ist zwar verfassungsrechtlich nicht relevant, aber gleichwohl nicht unbedeutlich. Das sei der Vollständigkeit halber erwähnt. Er hat Rechtsfolgen, die sich aus der Wiener Vertragsrechtskonvention ergeben, etwa das Recht zur Kündigung (Art. 56, 60 WVRK), ein Anspruch auf Herstellung des vertragsmäßigen Zustands oder – subsidiär – eine Schadensersatzforderung.²¹

IV. Materielle verfassungsrechtliche Grenzen

1. Freiheitsrechte

Eine wirksame freiheitsrechtliche Überprüfung von Steuernormen mit Fiskalzweck am Maßstab von Art. 14 GG oder Art. 2 Abs. 1 GG ist nicht etabliert. Das hängt vor allem damit zusammen, dass der reine Finanzzweck eine Verhältnismäßigkeitsprüfung nur sehr eingeschränkt ermöglicht.²²

18 BVerfGE 141, 1 (26 ff., Rn. 64 ff.).

19 BVerfGE 141, 1 (32 ff., Rn. 77 ff.).

20 BVerfGE 141, 1 (25, Rn. 61 f.).

21 Vgl. BVerfGE 141, 1 (25 f., Rn. 63).

22 Vgl. zur Maßlosigkeit des Finanzzwecks, der eine freiheitsrechtliche Verhältnismäßigkeitsprüfung regelmäßig ins Leere laufen lässt Vogel, Diskussionsbeitrag, in: VVDStRL 47 (1989), S. 66

Nach der Rechtsprechung des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts fällt zwar jedenfalls die Belastung durch Einkommen- und Gewerbesteuer in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie. Art. 14 GG schützt nicht den Erwerb, wohl aber den Bestand des Hinzuerworbenen in Form eines Zuwachsес an bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgütern, an zivilrechtlichen Lohnansprüchen oder auf andere Weise erhaltenen Zuwendungen.²³ Zudem wird die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers bei der Erfüllung seines Regelungsauftrags aus Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG („Inhalt und Schranken des Eigentums werden durch die Gesetze bestimmt“) auch bei der Schrankenbestimmung durch Auferlegung von Steuerlasten, die an vermögenswerte Rechtspositionen anknüpfen, durch die allgemeinen Grundsätze der Verhältnismäßigkeit begrenzt.²⁴

Allerdings bietet die Belastung mit Steuern den im Verhältnismäßigkeitsprinzip enthaltenen Geboten der Eignung und der Erforderlichkeit kaum greifbare Ansatzpunkte für eine Begrenzung. Jenseits „erdrosselnder“, die Steuerquelle selbst vernichtender Belastung, die schon begrifflich kaum noch als Steuer qualifiziert werden kann, werden Steuern mit dem Zweck, Einnahmen zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs zu erzielen, gemesen an diesem Zweck grundsätzlich immer geeignet und erforderlich sein. Allein aus der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne, im Rahmen einer Gesamtabwägung zur Angemessenheit und Zumutbarkeit der Steuerbelastung, können sich daher Obergrenzen für eine Steuerbelastung ergeben.

Auch hier stößt jedoch die verfassungsgerichtliche Kontrolle der Abwägungen des Gesetzgebers zum Verhältnis zwischen öffentlichen Interessen an der Steuererhebung und privaten Interessen an einer möglichst eigenumsschonenden Besteuerung auf besondere Schwierigkeiten. Jede wertende Einschränkung des staatlichen Finanzierungsinteresses durch Steuern läuft Gefahr, dem Gesetzgeber mittelbar eine verfassungsgerichtliche Ausgaben- und damit eine Aufgabenbeschränkung aufzuerlegen, die das Grundgesetz nicht ausdrücklich vorsieht.²⁵

vgl. auch J. Hey, in: Tipke/Lang, 23. Auflage 2018, § 3 Rn. 182 ff.; S. Kempny, Jör Band 64 (2016), S. 477 (478); F. Kirchhof, BB 2017, 662 (665).

23 BVerfGE 115, 97 (112).

24 BVerfGE 115, 97 (113 f.).

25 BVerfGE 115, 97 (115). Immerhin zeigt die spezielle Norm des Art. 106 Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 GG, dass die Vermeidung einer Überbelastung der Steuerpflichtigen – gleichsam selbstverständlich – als verfassungsgerechter Grundsatz zu gelten hat. Die Gewährleistung einklagbarer, auch den Gesetzgeber bindender Grundrechte verbietet es, speziell für das Steuerrecht die Kontrolle verfassungsrechtlicher Mäßigungsgebote dem Bundesverfassungsgericht gänzlich zu entziehen. Dem entspräche weder der völlige Verzicht auf verfassungsgerichtliche Abwägungskontrolle zu übermäßigen Steuerlasten noch ein Rückzug auf mögliche Feststellungen schon „erdrosselnder“ Wirkungen von Steuerlasten. Trotz mangelnder konkreter Verwaltungszwecke, die in ein Verhältnis zur Steuerbelastung gesetzt und bewertet werden könnten, bleibt die Möglichkeit, in Situationen zunehmender Steuerbelastung der Gesamtheit oder doch einer

Die freiheitsrechtlich ausgerichtete Verhältnismäßigkeitsprüfung ist deshalb, gleich, ob man sie auf der Grundlage der Eigentumsgarantie oder auf der Grundlage von Art. 2 Abs. 1 GG vornimmt, schwierig. Aus diesem Grund kommt der Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung und ihrer Kompetenznormen (vgl. oben unter II.2.c) zur Vermeidung einer unübersehbaren Vielzahl von Steuern für den einzelnen Bürger besondere Bedeutung zu.

2. Allgemeiner Gleichheitssatz

Im Übrigen steht die gleichheitsrechtliche Überprüfung materieller Steuergesetze im Fokus. Der Maßstab, an dem durch Steuerrechtsnormen bewirkte Ungleichbehandlungen zu rechtfertigen sind, beschäftigt seit Jahrzehnten nicht nur das Bundesverfassungsgericht, sondern auch die Steuerrechtswissenschaften.

a) Vom Willkürverbot zur strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung

Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Rechtsprechung ausgehend vom bloßen Willkürverbot²⁶ über die sog. „Neue Formel“, nach der der Gleichheitssatz vor allem dann verletzt ist, wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten oder Normbetroffenen anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten,²⁷ einen stufenlosen Prüfungsmaßstab entwickelt: Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz können sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber ergeben, die vom bloßen Willkürverbot bis hin zu strengen Verhältnismäßigkeiterfordernissen reichen können.²⁸

Mehrheit der Steuerpflichtigen, insbesondere etwa dann, wenn eine solche Belastung auch im internationalen Vergleich als bedrohliche Sonderentwicklung gekennzeichnet werden kann, vom Gesetzgeber die Darlegung besonderer rechtfertigender Gründe zu fordern, nach denen die Steuerlast trotz ungewöhnlicher Höhe noch als zumutbar gelten dürfe. Auch wenn dem Übermaßverbot keine zahlenmäßig zu konkretisierende allgemeine Obergrenze der Besteuerung entnommen werden kann, darf die steuerliche Belastung auch höherer Einkommen für den Regelfall nicht so weit gehen, dass der wirtschaftliche Erfolg grundlegend beeinträchtigt wird und damit nicht mehr angemessen zum Ausdruck kommt (vgl. BVerfGE 115, 97 (115 ff.)).

26 Nach dem Willkürverbot ist der Gleichheitssatz erst dann verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt (BVerfGE 1, 14 (52); 46, 55 (62); 49, 260 (271); 61, 138 (147); 68, 237 (250); 71, 255 (271); 89, 132 (141)).

27 BVerfGE 55, 72 (88); 81, 108 (118); 92, 26 (52); 92, 277 (318); 93, 386 (397); 95, 39 (45); 95, 143 (154 f.); 96, 315 (325); 97, 332 (344); 98, 365 (389); 99, 367 (389); 100, 195 (205); 110, 274 (291); 122, 151 (174); 124, 199 (219 f.).

28 BVerfGE 129, 49 (69); 130, 131 (142); 132, 179 (188); 133, 1 (14); 134, 1 (20); 137, 1 (20); BVerfGE 138, 136 (180); 139, 1 (12); 139, 285 (309); 141, 1 (38); 142, 353 (385); 145, 106 (142).

b) Gebot der Folgerichtigkeit im Steuerrecht

Im Steuerrecht hat das Bundesverfassungsgericht parallel zu dieser Entwicklung aus dem Gebot der möglichst gleichmäßigen Belastung aller Steuerpflichtigen das Gebot der folgerichtigen Umsetzung einer mit der Auswahl des Steuergegenstandes getroffenen Belastungsentscheidung abgeleitet.

aa) Die erstmalige Erwähnung des Gebots – nicht Prinzips – der Folgerichtigkeit in dem Sinne, dass der Gesetzgeber zwar bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum hat, bei der Ausgestaltung dieses Ausgangstatbestandes die getroffene Belastungsentscheidung aber folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen ist, findet sich im sog. Zinsurteil aus dem Jahr 1991.²⁹ Für Abweichungen davon hat das Bundesverfassungsgericht dann in der Folgezeit eine Rechtfertigung durch einen „besonderen sachlichen Grund“ gefordert.³⁰

Seit dem Urteil zur Rentenbesteuerung aus dem Jahr 2002³¹ hat das Bundesverfassungsgericht das Gebot der Folgerichtigkeit regelmäßig als eine von zwei, eng miteinander verbundenen Leitlinien bezeichnet, die die Freiheit des Steuergesetzgebers einschränken.³² Die eine Leitlinie ist das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit. Die andere, das Gebot der Folgerichtigkeit, hat es wie folgt konturiert: „Zwar hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstands und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weit reichenden Entscheidungsspielraum, jedoch muss er unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtigen bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen [...]. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes [...].“³³

Zu bestimmen bleibt dabei: Was ist der steuerrechtliche Ausgangstatbestand, die maßgebliche Belastungsgrundentscheidung? Das heißt anders gewendet: Welche Ungleichbehandlung wird der Prüfung zugrunde gelegt, was sind die Vergleichsgruppen, die bei der Prüfung am Maßstab von Art. 3 GG betrachtet werden?

bb) Mehr oder weniger „lupenrein“ durchgeführt ist die Folgerichtigkeitsprüfung in der Entscheidung zur Pendlerpauschale³⁴: Mit Wirkung zum Ver-

29 BVerfGE 84, 239 (271).

30 Vgl. BVerfGE 99, 88 (95); 99, 280 (290); 101, 132 (139); 101, 151 (156).

31 BVerfGE 105, 73 (125).

32 BVerfGE 107, 27 (46); 110, 412 (433); 116, 164 (180); 117, 1 (30); 121, 108 (119).

33 BVerfGE 105, 73 (126); 107, 27 (47).

34 BVerfGE 122, 210.