

Symposium
des
Deutschen wissenschaftlichen Instituts
der Steuerberater e.V.

7. Dezember 2009

**Verfassungsrecht und Steuerrecht –
Verfassungsrechtlicher Rahmen für den
Steuergesetzgeber**

Wissenschaftlicher Arbeitskreis „Steuerrecht“:

Leitlinien zum verfassungsrechtlichen Rahmen des Steuerrechts

1. Entgegen mancher - insbesondere aus dem politischen Raum - geäußerten Kritik setzt die Beachtung des Verfassungsrechts in der Rechtsprechung des BVerfG dem Steuergesetzgeber keine Grenzen, die ihn an der Erfüllung seines Gestaltungsauftrages hindern. Das Verfassungsrecht sagt grundsätzlich nichts zur absoluten Höhe des staatlichen Finanzbedarfs. Dem Steuergesetzgeber steht es daher frei, den Finanzbedarf, den er zur Erfüllung seiner Aufgaben benötigt, durch Steuern, Gebühren und Beiträge (ggf. auch durch Sonderabgaben) zu decken. Das Verfassungsrecht gebietet es lediglich, den (vorgegebenen) staatlichen Finanzbedarf auf verfassungsgemäße und nicht auf verfassungswidrige Weise zu decken.
2. Die weltweit einmalige Vielzahl verfassungsgerichtlicher Verfahren im deutschen Steuerrecht ist ein Symptom für die fehlende Akzeptanz eines in weiten Teilen chaotischen und prinzipienlosen Steuerrechts. An dieser Situation hat auch die Rechtsprechung des BVerfG trotz einiger wegweisender Entscheidungen nichts geändert, da es die Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers auch bei missglückten Gesetzen weitgehend akzeptiert.
3. Ein die verfassungsrechtlichen Normen achtendes Steuerrecht darf mit größerer Loyalität seitens der Steuerbürger rechnen. Der Gesetzgeber sollte sich nicht darauf beschränken, auf die Entscheidungen des BVerfG, die notwendigerweise grundsätzlich nur einzelne Steuernormen betreffen, in möglichst minimalistischer Weise zu reagieren. Er sollte von sich aus die vom BVerfG herausgearbeiteten, verfassungsrechtlichen Grundsätze als Leitlinien seiner Gesetzgebung aktiv zugrunde legen.
4. Stattdessen übt der Steuergesetzgeber nicht selten Grenzverhalten in der Weise, dass trotz der Warnungen aus der Fachwelt (zum Teil sogar aus den beteiligten Ministerien) eine verfassungsrechtlich bedenkliche Regelung eingeführt wird, deren spätere Beanstandung durch das BVerfG in Kauf genommen wird. So kommt es zu jahrelangen „Hängepartien“, die bis zur verfassungsgerichtlichen Entscheidung und der Folgegesetzgebung Rechtsunsicherheit bewirken und das Vertrauen der Steuerpflichtigen in den Steuergesetzgeber gründlich untergraben.
5. Keine Grenzen zieht das BVerfG dem Gesetzgeber in seinen grundlegenden Belastungsentscheidungen in der Wahl des Besteuerungsgegenstandes und der Ausgestaltung der Steuer. Diese Zurückhaltung des Gerichts reduziert die Bedeutung des Gleichheitssatzes zu einem Sekundärprinzip, das sich dann vor allem im Leistungsfähigkeitsprinzip und dem Prinzip der Folgerichtigkeit manifestiert.

6. Im Gleichheitssatz ist demgegenüber insbesondere der Kern der gerechten Lastenverteilung angelegt. Daher sind entgegen der Rechtsprechung des BVerfG auch die grundlegenden Entscheidungen des Gesetzgebers am Gleichheitssatz zu messen, wobei die Beachtung der sachlichen Differenzierungsgründe und des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes dem Gesetzgeber ausreichenden Spielraum gewährt.
7. Die Verteilung der Steuerlast nach dem Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit ist tragender Grundsatz des gesamten Steuersystems. Die in Art. 106 GG aufgeführten Steuerarten sind an ihm auszurichten. Das objektive Nettoprinzip ist somit verfassungsrechtlicher und nicht nur einfach-gesetzlicher Natur. Seine praktikable Anwendung erfordert allerdings die Entwicklung verfassungsrechtlicher Maßstäbe abziehbarer Ausgaben.
8. Das subjektive Nettoprinzip ist hingegen verfassungsgerichtlich als tragendes Prinzip anerkannt. Seine Herleitung aus Art. 1 Abs. 1 GG i. V. m. Art. 20 GG verknüpft es mit dem Existenzminimum und sichert so das grundlegende sächliche und Vorsorgeexistenzminimum. Zu Recht hat das BVerfG auch die steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen innerhalb der Familie anerkannt. Der Gesetzgeber hat hierbei den tatsächlichen Bedarf realitätsgerecht zu bemessen.
9. Die konsequente Entwicklung des Prinzips der Folgerichtigkeit, wie sie das BVerfG zuletzt in der so genannten Pendlerentscheidung vorgenommen hat, ist zu begrüßen. Es bedeutet, dass der Gesetzgeber seine grundlegende Belastungsentscheidung systematisch einhalten muss und nicht aus haushaltsmäßigen Gründen, vor allem zwecks „Gegenfinanzierung“, durch unsystematische Einzelregelungen durchbrechen darf.
10. Der aus Art. 14 GG hergeleitete Halbteilungsgrundsatz bedeutet eine wichtige Entwicklung der grundrechtlichen Maßstäbe. Seine praktische Anwendung litt jedoch an der inhaltlichen Unbestimmtheit der Grundlage zu seiner Bemessung. Anstatt ihn aufzugeben, sollte das BVerfG ihn konkretisieren. Auch der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, den das BVerfG in seiner neueren Rechtsprechung an die Stelle des Halbteilungsgrundsatzes gesetzt hat, ist noch zu unbestimmt, um als Begrenzung für steuerliche Belastungsentscheidungen fungieren zu können.
11. Der Schutz von Ehe und Familie ist ein tragendes Element der grundgesetzlichen Werteordnung. Er erfährt seine eigentliche Rechtfertigung aus der Förderung der Kinder als der biologischen Grundlage des Staates und dient nicht dem Schutz von Lebensgemeinschaften. Als typischerweise auf Nachwuchs angelegte Partnerschaft darf daher die Ehe nicht mit anderen Lebensgemeinschaften gleichgestellt werden.
12. Das Rechtsstaatsprinzip zeigt sich vor allem in seinen Ausprägungen als Vertrauensschutzprinzip, Bestimmtheitsgebot und Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Als Vertrauensschutzprinzip steht es der Rückwirkung von Steuergesetzen entgegen. Steuergesetze sind daher dispositionsbezogen und nicht veranlagungsbezogen in Kraft zu setzen.

Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz bedarf der stärkeren Beachtung im Steuerrecht. Staatseinnahmen sind dort und so zu erzielen, dass sie möglichst ertragreich sind, aber zugleich den Bürger möglichst schonend belasten. Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist auch Bestandteil des Verhältnismäßigkeitsprinzips. Zugleich dürfen Steuern nur mit der Maßgabe erhoben werden, dass Steuerertrag und Erhebungsaufwand für Steuerpflichtige und Verwaltung in einem angemessenen Verhältnis zueinander bestehen.

Für die Finanzverwaltung bedeutet das Rechtsstaatsprinzip vor allem auch Achtung der Gewaltenteilung und damit der Kompetenz der Finanzgerichte zur verbindlichen Auslegung der Steuergesetze. Nichtanwendungserlasse sollte das BVerfG für verfassungswidrig erklären. Gleiches gilt für die innerstaatliche Nichtbeachtung staatsvertraglich vereinbarter Regelungen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung (sog. Treaty Override).

13. Der Gesetzgeber hat auch im Steuerrecht das aus Art. 2 Abs. 1 GG abzuleitende Recht auf informationelle Selbstbestimmung zu achten. Zwar ist die weitreichende Mitwirkung des Steuerpflichtigen bei der Erhebung der Steuern unerlässlich. Daher ist es notwendig, der Finanzverwaltung steuererhebliche Daten auch elektronisch zur Verfügung zu stellen. Die elektronische Datenerhebung hat sich aber auf das notwendige Minimum zu beschränken. Die Finanzverwaltung hat außerdem zu garantieren, dass die ihr mitgeteilten Daten gegen Zugriff durch Unberechtigte gesichert sind.
14. Lenkungsnormen im Steuerrecht führen zu Durchbrechungen des Gleichheitssatzes und der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Sie verzerren die steuerrechtliche Bemessungsgrundlage, machen das Steuerrecht zusätzlich unübersichtlich und kompliziert; sie verschleiern im Übrigen auch die politische Verantwortung für die Subvention. Der Gesetzgeber sollte auf derartige Normen verzichten – von extremen Notlagen abgesehen. Wenn die Verwaltungskapazitäten der Finanzverwaltung zur Vergabe von Subventionen genutzt werden sollen, sollte dies durch offene Subventionszahlungen (Beispiel: Eigenheimzulage) geschehen, aber nicht durch Zweckentfremdung des Steuerrechts. Das BVerfG sollte daher seine großzügige Anerkennung von steuerlichen Lenkungsnormen aufgeben.
15. BFH, BVerfG und EuGH nehmen im Steuerrecht jeweils spezifische Aufgaben wahr: Der BFH legt die Steuergesetze in Einzelfällen nach steuersystematischen Gerechtigkeitsaspekten aus. Das BVerfG überprüft die Steuergesetze im Hinblick auf deren Vereinbarkeit mit Verfassungsnormen, insbesondere den Grundrechten. Der EuGH ist darauf beschränkt, diskriminierende Wirkungen der Steuergesetze in grenzüberschreitenden Fällen zu beseitigen. Diese Aufgabenstellungen ergänzen sich, widersprechen sich aber grundsätzlich nicht. Die Kompetenz des EuGH zu Entscheidungen auch im Bereich der direkten Steuern sollte heute nicht mehr strittig sein. Zwar ergibt sie sich nicht explizit aus dem Vertragstext des EG-Vertrages. Dass die Grundfreiheiten auch für den Bereich der direkten Steuern gelten, kann ebenso wenig bezweifelt werden wie die Geltung der Grundrechte des GG im Steuerrecht, wie sie das BVerfG entwickelt hat.



Der deutsche Steuergesetzgeber hat in der Vergangenheit wiederholt die Steuergesetze aufgrund von Urteilen des EuGH geändert und damit dessen Kompetenz auch für die direkten Steuern faktisch anerkannt.

Auch unter Leistungsfähigkeitsaspekten ist eine unterschiedliche Steuerlast bei Inlands- und Auslandssachverhalten nicht zu rechtfertigen.

Prof. Dr. Jörg Manfred Mössner, Steuerberater