

CAPITULO XVI

VERFASSUNGSRECHTLICHE VORGABEN AN DAS MATERIELLE STEUERRECHT BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND

Dr. Joachim Englisch
Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

Dr. Hanno Kube*
Steuerrechts der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg

1. Einleitung

Der bundesdeutsche Verfassungstext, das sog. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland von 1949, enthält anders als seine Vorläufer keine speziellen Vorgaben oder Gewährleistungen für die Ausgestaltung des materiellen Steuerrechts. Insbesondere fehlt es an expliziten Bestimmungen zur Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, zum Verbot konfiskatorischer Steuern und zur Gesetzmäßigkeit und Vorhersehbarkeit steuerlicher Belastungen, wie sie weltweit in zahlreichen modernen Verfassungen verankert sind. Erst recht existiert kein Katalog detaillierter Vorgaben für einzelne Steuerarten, namentlich die Steuern vom Einkommen und auf den Konsum. Ausdrücklich adressiert wird in der Verfassung vielmehr nur die föderale Aufteilung der Besteuerungskompetenzen und Ertragshoheiten zwischen Bund, Ländern und Gemeinden.

Dessen ungeachtet beanspruchen der allgemeine Grundrechtekatalog, die grundlegenden Staatsstrukturprinzipien – insbesondere Rechtsstaatsprinzip und Sozialstaatsprinzip – sowie weitere Prinzipien von Verfassungsrang selbstverständlich auch für das Steuerrecht Geltung. In seiner inzwischen mehr als siebenzig Jahre währenden Rechtsprechung hat es das Bundesverfassungsgericht auf dieser Grundlage unternommen, richterrechtlich konkrete verfassungsrechtliche Vorgaben an das materielle Steuerrecht zu entwickeln. Die Offenheit des Verfassungstextes hat es dem Gericht dabei erlaubt, einerseits auf der Basis von Grundwertungen der Verfassung Präjudizien mit hoher Orientierungsfunktion für Politik und Rechtsanwender zu schaffen, andererseits auch empfänglich zu bleiben für neue wissenschaftliche Erkenntnisse, veränderte Rahmenbedingungen und internationale Rechtsentwicklungen. Der Charakter der Verfassung als „atmender Rahmenordnung“ setzt sich damit auch in ihren Implikationen für das materielle Steuerrecht fort. Dem Bundesverfassungsgericht kommt vor diesem Hintergrund die verantwortungsvolle Aufgabe zu, bereichsspezifische verfassungsrechtliche Verhaltenserwartungen an die Akteure in Steuerpolitik und Steuerrecht zu konkretisieren, zu stabilisieren und wo nötig auch anzupassen, und sie zugleich harmonisch in die allgemeine verfassungsrechtliche Wertordnung einzubetten.

Diese Verantwortung nimmt das Bundesverfassungsgericht vor allem seit den 1990er Jahren verstärkt wahr. Es verfolgt seitdem einen vergleichsweise aktiven Ansatz grundrechtlicher Kontrolle materieller Steuergesetze, der tatsächlich weltweit fast nirgends sonst so intensiv praktiziert wird. In den vergangenen 30 Jahren hat das Bundesverfassungsgericht in deutlich über 100 begründeten Entscheidungen eine Überprüfung von Steuergesetzen anhand von Grundrechten und allgemeinen Verfassungsprinzipien

* Professor Dr. Joachim Englisch ist Direktor des Instituts für Steuerrecht und Inhaber eines Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster. Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell) ist Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht und Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

vorgenommen¹. Es hat in diesem Zusammenhang in etwa 40 Fällen steuergesetzliche Regelungen auf der Ebene von Bund, Ländern und Gemeinden für ganz oder teilweise verfassungswidrig erklärt.

Diese verfassungsgerichtliche Kontrolle konzentrierte sich auf die persönliche Einkommensteuer, erstreckte sich aber auch auf Unternehmenssteuern, Grund- und Vermögensteuern, Erbschaftsteuern, die Mehrwertsteuer sowie Verkehrs- und Verbrauchsteuern.

Entsprechend den verfassungsrechtlichen Regelungen betreffend den Zugang zum Bundesverfassungsgericht wird es dabei vornehmlich auf die Vorlage von Fachgerichten sowie auf Verfassungsbeschwerden von Steuerpflichtigen hin tätig. Doch auch eine qualifizierte Minderheit von Abgeordneten des Bundsparlaments sowie Bundes- und Landesregierungen können dem Bundesverfassungsgericht Steuergesetze zur Überprüfung unterbreiten. Es überrascht daher nicht, dass insbesondere Grundrechtsfragen eine bedeutsame Rolle in parlamentarischen Beratungen von Steuergesetzen wie auch im steuerwissenschaftlichen Diskurs bilden. Der hohe Stellenwert der Judikatur des Bundesverfassungsgerichts stellt auf diese Weise auch sicher, dass potenzielle Verfassungsverstöße durch Steuergesetze meist schon im Gesetzgebungsprozess erkannt und vermieden werden.

Entsprechend der Bedeutung der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung bildet diese auch die wesentliche Grundlage der nachfolgenden Erörterungen zur Effektuierung von Grundrechten und Verfassungsprinzipien im materiellen Steuerrecht Deutschlands.

2. Bedeutung der Menschenwürdegarantie für die Besteuerung

Den Kristallisationspunkt aller verfassungsrechtlichen Garantien und Prinzipien zum Verhältnis von Staat und Bürger bildet die Verpflichtung aller staatlichen Gewalt auf die Achtung und den Schutz der Würde des Menschen. Die Menschenwürdegarantie wird dementsprechend in Art. 1 Abs. 1 an erster Stelle der Verfassung genannt. Als „unantastbares“, keiner Einschränkung zugängliches Grundrecht wird diese zentrale Gewährleistung vom Bundesverfassungsgericht jedoch zutreffend im Wesentlichen nur dort in Stellung gebracht, wo staatliches Handeln den Menschen „unter Verletzung seines sozialen Wert- und Achtungsanspruchs zum bloßen Objekt“ herabwürdigt². Eine solche inhumane Behandlung droht vor allem, wo der Staat in schwerwiegender Weise in den Kernbereich menschlicher Existenz eingreift³. Beeinträchtigungen sonstiger Ausprägungen des personalen Achtungsanspruchs der Bürger sind hingegen an konkreteren Freiheits- und Gleichheitsgarantien der Verfassung zu messen, die einer Abwägung mit gegenläufigen Interessen zugänglich sind.

Dementsprechend müssen sich steuerrechtliche Regelungen nur sehr begrenzt unmittelbar an der Menschenwürdegarantie messen lassen, denn existenzielle Beeinträchtigungen gehen von ihnen nur ausnahmsweise aus. Zur Entfaltung gebracht hat das Bundesverfassungsgericht die Verpflichtung des Steuergesetzgebers auf Achtung der Menschenwürde daher im Wesentlichen nur in Gestalt einer Verpflichtung auf steuerliche Freistellung des persönlichen Existenzminimums⁴. Zwecks Konkretisierung dieser Vorgabe stellt das Bundesverfassungsgericht einen Zusammenhang zwischen Steuerrecht und Sozialrecht her: Steuerliche Leistungsfähigkeit beginnt frühestens dort, wo zu Sozialleistungen berechtigende Bedürftigkeit endet. Das steuerlich freizustellende Existenzminimum darf daher

¹ Alle Entscheidungen des BVerfG seit dem 1.1.1998 sind online auf der offiziellen Internetseite des Gerichts zu finden (<http://www.bverfg.de>).

² S. bspw. BVerfG v. 5.2.2004 – 2 BvR 2029/01, BVerfGE 109, 133 (150).

³ S. *Stern*, Staatsrecht IV/1, 2006, S. 21.

⁴ S. BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125 (154); v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 (433 f.); v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 60 (84).

den Betrag nicht unterschreiten, den der Staat aufgrund sozialstaatlich konturierter Fürsorgepflichten dem mittellosen und hilfsbedürftigen Bürger an Transferleistungen zur Sicherung einer menschenwürdigen Existenz zukommen lässt⁵. Dieses Existenzminimum muss der Gesetzgeber regelmäßig anpassen; aufgrund der geforderten Anbindung an das Sozialstaatsprinzip und damit an die sozioökonomischen Verhältnisse der Bundesrepublik wird es in der Einkommensteuer derzeit mit im internationalen Vergleich hohen 9.400 Euro typisiert.

Nach zutreffender Auffassung des Bundesverfassungsgerichts kann der Gesetzgeber eine Besteuerung des Existenzminimums nicht damit rechtfertigen, dass eine infolgedessen im Einzelfall eintretende Notlage durch staatliche Transferleistungen und Hilfsprogramme kompensiert würde⁶. Denn nach dem Menschenbild des Grundgesetzes hat die Selbstverantwortung des Einzelnen Vorrang und ist staatliche Unterstützung nur subsidiär zu gewähren. Dies verbietet es, den Bürger durch übermäßige Steuerzahlungen in die Abhängigkeit von staatlichen Transferleistungen zu bringen⁷. Hierin unterscheiden sich die Wertungen der Verfassung deutlich von utilitaristischen Konzepten der Wirtschaftswissenschaften. Allerdings hat das Bundesverfassungsgericht auch anerkannt, dass es sich auf dem Gebiet der indirekten Steuern auf den Konsumaufwand anders verhalten kann⁸. Denn die Besteuerungstechnik belässt den konsumierenden Bürger hier in der Anonymität des Marktes, seine persönlichen Verhältnisse können also bei der Bemessung der Steuerlast allenfalls typisierend berücksichtigt werden.

Das Bundesverfassungsgericht hat die steuerliche Freistellung des Existenzminimums auf Grundlage der Menschenwürdegarantie und des Sozialstaatsprinzips auf die Familie des Steuerpflichtigen erstreckt, dies unter ergänzender Bezugnahme auf Art. 6 Abs. 1 der Verfassung (Schutz von Ehe und Familie)⁹. Der existenznotwendige Bedarf von Kindern wird deshalb vom steuerpflichtigen Einkommen der Eltern abgezogen (derzeit 4.194 Euro pro Kind/Jahr für jeden Elternteil).

3. Gleichmäßigkeit der Besteuerung

3.1. Grundlegende gleichheitsrechtliche Verpflichtung auf Steuergerechtigkeit

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 der Verfassung nimmt bei der verfassungsgerichtlichen Kontrolle von Steuergesetzen eine herausgehobene Stellung ein. Das Bundesverfassungsgericht hat diesem Grundrecht seit jeher ein Gebot der Steuergerechtigkeit entnommen¹⁰. Jede Steuer, deren primärer Zweck die Generierung von Aufkommen zur Deckung des Fiskalbedarfs des Staates ist, muss eine gerechte Verteilung der steuerlichen Belastung entsprechend einem übergeordneten Gerechtigkeitsmaßstab gewährleisten. Dieser fundamentale sogenannte Belastungsgrund der Steuer ist vom Gesetzgeber sodann in Tatbestand und Höhe der Besteuerung folgerichtig abzubilden.

⁵ S. BVerfG v. 14.6.1994 – 1 BvR 1022/88, BVerfGE 91, 93 (111 f.); v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246 (260).

⁶ S. BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125 (155); v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, BVerfGE 152, 274, Rz. 105.

⁷ Vgl. BVerfG v. 17.12.1975 – 1 BvR 63/68, BVerfGE 41, 29 (50); v. 24.9.2003 – 2 BvR 1436/02, BVerfGE 108, 282 (300); v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125 (154). Siehe auch *Lehner*, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, 1993, S. 344 f.; *Mellinghoff*, in: Festschrift für Bareis, 2005, S. 171 (178) mit weiteren Nachweisen.

⁸ S. BVerfG v. 23.8.1999 – 1 BvR 2164/98, Neue Juristische Wochenschrift 1999, 3478.

⁹ S. BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 u.a., BVerfGE 82, 60 (85 f.), v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91 u.a., BVerfGE 87, 153 (169 f.), v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246 (259).

¹⁰ S. bspw. BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (69); v. 3.7.1973 – 1 BvR 368/65 u.a., BVerfGE 35, 324 (335); v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (30); v. 13.10.2009 – 2 BvL 3/05, BVerfGE 123, 111 (120).

Speziell mit Blick auf die Steuern vom Einkommen akzeptiert das Bundesverfassungsgericht seit jeher nur das Leistungsfähigkeitsprinzip (englisch „ability to pay principle“) als sachgerechten Belastungsgrund¹¹. Es ist dann im Laufe der Zeit dazu übergegangen, für sämtliche Personensteuern und insbesondere auch für die Erbschaft- und Schenkungsteuer eine Orientierung am Leistungsfähigkeitsprinzip zu verlangen¹². Inzwischen verlangt das Bundesverfassungsgericht die Orientierung der Steuerlast an der jeweiligen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit für jegliche Finanzzwecksteuer¹³. Das gilt also insbesondere auch für die Steuern auf den Konsumaufwand, soweit es die Besteuerungstechnik zulässt¹⁴.

Gleichwohl schließt das Bundesverfassungsgericht die ergänzende Bedeutung weiterer Gerechtigkeitsmaßstäbe nicht generell aus. Im Lichte der historischen Entwicklung der kommunalen Gewerbesteuer, einer Steuer auf gewerbliche Erträge, hat es auch eine ergänzende Ausrichtung am Äquivalenzprinzip bzw. Nutzenprinzip (englisch „benefit principle“) für legitim erachtet¹⁵. Daran zeigt sich, dass ein Verzicht auf eine monistische Festschreibung des Leistungsfähigkeitsprinzips in der Verfassung dem Gesetzgeber vor allem bei der Ausgestaltung der Unternehmensteuern größere Flexibilität belässt.

Hat sich die Steuerzahlung damit am Leistungsfähigkeitsprinzip zu orientieren, so ergeben sich daraus zwei grundlegende Gerechtigkeitspostulate: Die sogenannte horizontale Steuergerechtigkeit gebietet, dass Personen mit gleich hoher Leistungsfähigkeit grundsätzlich auch gleich hoch belastet werden¹⁶. Und die sogenannte vertikale Steuergerechtigkeit verlangt, dass die Besteuerung von Personen mit höherer Leistungsfähigkeit im Vergleich mit der Steuerbelastung von Personen mit niedrigerer Leistungsfähigkeit angemessen höher sein muss¹⁷. Dabei war das Bundesverfassungsgericht ursprünglich der Auffassung, dass speziell in der Einkommensteuer nur ein progressiver Steuertarif den Anforderungen an vertikale Steuergerechtigkeit genügen würde¹⁸. In jüngerer Zeit hat das Bundesverfassungsgericht diesbezüglich größere Zurückhaltung gezeigt¹⁹, so dass auch ein proportionaler Einkommensteuertarif als verfassungsgemäß anzusehen sein dürfte. Einen degressiven Steuertarif hat das Bundesverfassungsgericht demgegenüber für grundsätzlich unvereinbar mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip erachtet²⁰.

Was konkret steuerliche Leistungsfähigkeit ausmacht, wie sie zu bemessen ist und wann sie zu erfassen ist, ergibt sich hingegen nicht unmittelbar aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Der Gesetzgeber muss insoweit sachgerechte Maßstäbe entwickeln, die das

¹¹ S. bspw. BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (125); v. 13.10.2009 – 2 BvL 3/05, BVerfGE 123, 111 (120).

¹² S. bspw. BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 (172); v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (30). Siehe auch BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (247): “zumindest für die direkten Steuern”.

¹³ Siehe auch BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, BVerfGE 152, 274, Rz. 99; v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, Rz. 106.

¹⁴ Vgl. BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95, BVerfGE 98, 106 (125); v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (297). Für eine vertiefte Diskussion siehe: *Englisch*, in: Lang/Melz/Kristofferson (Hrsg.), *Value Added Tax and Direct Taxation*, 2009, S. 1 (22 ff.) und die dortigen Literaturhinweise.

¹⁵ Vgl. BVerfG v. 25.10.1977 – 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224 (236); v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (37 ff.).

¹⁶ S. bspw. BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (126); v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180); v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (142 f.).

¹⁷ S. bspw. BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 60 (89); v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (46 f.); v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (231); v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, Rz. 99.

¹⁸ Vgl. BVerfG v. 24.6.1958 – 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51 (68 f.).

¹⁹ S. jedoch das obiter dictum in der Entscheidung BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (248).

²⁰ S. BVerfG v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, 126, Rz. 56; v. 18.7.2019 – 1 BvR 807/12 u.a., BeckRS 2019, 25317, Rz. 45.

Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechend konkretisieren. Diese können sich je nach Steuerart durchaus unterscheiden und müssen vielfach auch freiheitsrechtliche Wertungen des Grundgesetzes aufnehmen. So hat der Gesetzgeber das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommensteuerrecht durch das objektive und das subjektive Nettoprinzip konkretisiert. Danach sind erwerbsbedingte und existenzbedingte Aufwendungen des Steuerpflichtigen von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abzuziehen. Während das subjektive Nettoprinzip eine freiheitsgrundrechtliche Verankerung jedenfalls in Grenzen in Art. 1 Abs. 1 GG (Menschenwürde) findet²¹, hat das Bundesverfassungsgericht bislang offengelassen, ob auch das objektive Nettoprinzip verfassungsrechtlich zwingend ist²². Weiterhin darf eine Besteuerung von Wertsteigerungen von Vermögensgegenständen grundsätzlich erst liquiditätsnah einsetzen, wenn der Wertzuwachs am Markt realisiert worden ist. Nur dies vermeidet übermäßige Eingriffe in das Eigentumsrecht des Steuerpflichtigen in Gestalt eines Zwangs zur vorzeitigen Veräußerung des Vermögensgegenstandes.

3.2. Belastungsgrund, systemprägende Prinzipien und extrafiskalische Ziele

Die Wirkungsmacht eines allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatzes hängt in der Verfassungspraxis bekanntermaßen vor allem davon ab, wie großzügig oder streng das jeweilige Verfassungsgericht die Anforderungen an eine Durchbrechung grundlegender Verteilungs- bzw. Gerechtigkeitsprinzipien handhabt. So zeigt etwa der US Supreme Court bei der gleichheitsrechtlichen Prüfung von Steuergesetzen große richterliche Zurückhaltung. Nach dem sogenannten rational basis test sind danach nur willkürliche steuerliche Differenzierungen verboten, für die keinerlei sachlicher Grund ersichtlich ist²³. Das Bundesverfassungsgericht hat dies in frühen Jahren ebenso gehandhabt²⁴, hat dann aber eine strengere Verhältnismäßigkeitsprüfung eingeführt²⁵. In jüngerer Zeit postuliert es nunmehr einen flexiblen, stufenlosen Kontrollmaßstab, der seine Entwicklung zunächst außerhalb der Rechtsprechung zum Steuerrecht genommen hat.

Zunächst gesteht das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber generell ein sehr großes steuerpolitisches Ermessen bezüglich der Frage zu, welche Quelle steuerlicher Leistungsfähigkeit er ausschöpfen will und welche wirtschaftlichen Vorgänge er von Besteuerung verschont. In diesem Sinne „hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Gestaltungsraum.“²⁶ So kann er von Verfassungs wegen eine Vermögensteuer erheben, ist dazu jedoch nicht verpflichtet²⁷; und er kann wohl auch frei darüber entscheiden, ob er einen

²¹ S. dazu oben II.

²² S. BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (234); v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 (121).

²³ Vgl. US Supreme Court v. 26.3.1985, Metropolitan Life Insurance Co. v. Ward, 470 U.S. 869 (1985), 874 f., und die dort zitierte Rechtsprechung; siehe auch Merriam-Webster's Dictionary of Law, 1996, S. 164 "equal protection".

²⁴ S. bspw. allgemein zum Willkürverbot BVerfG v. 23.10.1951 – 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14 (52); v. 5.4.1952 – 2 BvH, BVerfGE 1, 208 (247); v. 11.12.1962 – 2 BvL 2 u.a., BVerfGE 15, 167 (201); v. 4.2.1969 – 2 BvL 20/63, BVerfGE 25, 198 (205). S. auch Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 3.124 f.; Eichberger, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, in: 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland, Festschrift für den BFH, 2018, Teil 1, S. 501 (503).

²⁵ S. bspw. BVerfG v. 7.10.1980 – 1 BvL 50/79 u.a., BVerfGE 55, 72 (88); v. 8.6.1993 – 1 BvL 20/85, BVerfGE 89, 15 (22 f.); v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138/136; Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 3.124; Eichberger, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, in: 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland, Festschrift für den BFH, 2018, Teil 1, S. 501 (503 f.).

²⁶ S. BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (271); v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, Rz. 102; v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, BVerfGE 152, 274, Rz. 100.

²⁷ Vgl. den Vermögensteuerbeschluss BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (134 f.).

unentgeltlichen Vermögensübergang mit Erbschaft- und Schenkungsteuer belastet²⁸. Die Offenheit der Verfassung erlaubt dem Gesetzgeber somit bei der Ausgestaltung des Steuersystems insgesamt eine flexible Anpassung an veränderte wirtschafts- und sozialpolitische Rahmenbedingungen oder politische Präferenzen.

Bei der Ausgestaltung des Ausgangstatbestandes hat der Gesetzgeber die einmal getroffene Belastungsentscheidung dann aber folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen (Folgerichtigkeitsgebot)²⁹. Das bedeutet, dass die Auswahl der Steuerpflichtigen und der Bemessungsgrundlage grundsätzlich den Belastungsgrund widerspiegeln muss. Sie muss sich grundsätzlich an einheitlichen, diesen Belastungsgrund in persönlicher, sachlicher und zeitlicher Hinsicht konkretisierenden (und in diesem Sinne systemtragenden) Prinzipien ausrichten. Die Bemessungsgrundlage muss den für besteuernswürdig erachteten wirtschaftlichen Vorgang oder Zustand sachgerecht aufnehmen und realitätsgerecht abbilden³⁰. Speziell bei bewertungsabhängigen Steuern muss der Gesetzgeber darum ein System von Bewertungsregeln wählen, das die Wertrelation der besteuerten Wirtschaftsgüter zueinander realitätsgerecht abzubilden vermag³¹.

Einzelregelungen im Steuergesetz, die sich nicht auf ein solches für die jeweilige Steuerart systemprägendes Prinzip sachgerechter Besteuerung zurückführen lassen, sind zwar nicht generell ausgeschlossen. Die Verwirklichung von Steuergerechtigkeit wird vom Bundesverfassungsgericht zu Recht nicht absolut gesetzt. Solche Abweichungen bedürfen aber gleichheitsrechtlich der besonderen Rechtfertigung durch „Sachgründe, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind“. Das gilt sowohl für Steuerbegünstigungen als auch für punktuelle Mehrbelastungen einzelner Steuerpflichtiger entgegen den allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen.

Kein tauglicher Rechtfertigungsgrund für Einzelregelungen, die vom jeweiligen systemprägenden Prinzip abweichen, ist der schlichte Fiskalbedarf des Staates. Seine Deckung ist gerade Gegenstand gleichheitsrechtlicher Anforderungen an gerechte Lastenverteilung, und er kann darum nicht zur Begründung einer punktuellen Mehrbelastung einzelner Steuerpflichtiger angeführt werden³². In der Rechtsprechung des obersten Gerichts in Steuersachen (Bundesfinanzhof) und in Teilen der Literatur wird allerdings angenommen, dass sogenannte „qualifizierte Fiskalzwecke“ eine taugliche Rechtfertigung für Sonderregeln darstellen könnten. In erster Linie ist dabei an steuerliche Regelungen gedacht, die eine Verrechnung von Gewinnen und Verlusten begrenzen, um Budgetstabilität und eine Verstetigung des Steueraufkommens sicherzustellen³³. Aber auch Maßnahmen zwecks Sicherstellung einer am Territorialitätsprinzip orientierten Besteuerung und zum Schutz vor Abwanderung von Steuersubstrat ins Ausland sind in diesem Zusammenhang als

²⁸ S. bspw. BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 (172); s. allerdings auch das Sondervotum in BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 5.

²⁹ Ständige Rechtsprechung; s. bspw. BVerfG v. 7.5.1968 – 1 BvR 420/64, BVerfGE 23, 242 (256); v. 9.2.1982 – 2 BvL 6/78 u.a., BVerfGE 60, 16 (40); v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (271); v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (126); v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (30 ff.); v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (231); v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, Deutsches Steuerrecht 2010, 2393 (2394). Ausführlich *Englisch*, in: Tipke/Seer/Hey/Englisch (Hrsg.), Festschrift für Joachim Lang, 2010, S. 167 ff.

³⁰ S. BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, Rz. 104.

³¹ S. BVerfG v. 23.6.2015 – 1 BvL 13/11, BVerfGE 139, 285, Rz. 73; v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147, Rz. 98 und 131 ff.

³² Vgl. BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 u.a., BVerfGE 82, 60 (89); v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (182); v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (281); v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, Rz. 104.

³³ S. bspw. BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, Bundessteuerblatt II 2017, 1240, Rz. 43; *Desens*, Finanz-Rundschau 2011, 745 (749); *Kube*, Deutsches Steuerrecht 2011, 1781 (1789).

Rechtfertigungsgrund angeführt worden³⁴. Das Bundesverfassungsgericht hat sich dazu noch nicht abschließend geäußert.

Anerkannt ist aber jedenfalls, dass es dem Gesetzgeber grundsätzlich freisteht, außerfiskalische Zielsetzungen unter punktueller Abweichung von systemkonstituierenden Prinzipien der Besteuerung zu verfolgen. Der Gesetzgeber darf insbesondere das Verhalten der Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken³⁵ (Lenkungssteuer) und zu diesem Zweck auch bei Fiskalzwecksteuern, deren primäres Ziel die Deckung des Finanzbedarfs ist, das Gebot gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit punktuell durchbrechen.

Der Gesetzgeber darf außerdem grundsätzlich anordnen, aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung zu typisieren³⁶. Zu unterscheiden ist dabei zwischen der Allgemeinheit des Gesetzes einerseits und der gesetzlichen Typisierung tatsächlicher Verhältnisse andererseits. Jedes Gesetz ist allgemein in dem Sinne, dass es die Maßstäbe zur Erfassung steuerlicher Leistungsfähigkeit im Tatbestand nur abstrakt umschreibt und die Konkretisierung im Einzelfall Finanzverwaltung und Gerichten überlässt. Das sichert gerade die Besteuerungsgleichheit und bedarf von vornherein keiner Rechtfertigung. Anders aber verhält es sich, wenn das Gesetz vorschreibt, von einer genauen Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Einzelfall abzusehen und stattdessen pauschale Annahmen zu treffen. Derartige Typisierungen können im Einzelfall zu Überbesteuerung oder Unterbesteuerung führen und müssen daher durch Gründe der effizienten Steuererhebung gerechtfertigt werden.

3.3. Anforderungen an die Umsetzung extrafiskalischer Ziele

Auch wenn dem Grunde nach eine taugliche Rechtfertigung für eine Abweichung von systemkonstituierenden Besteuerungsprinzipien – und damit von der gleichmäßigen Besteuerung nach Maßgabe dieser Prinzipien – vorliegt, muss der Gesetzgeber darüber hinaus gewährleisten, dass Art und Ausmaß sowie auch die nähere Ausgestaltung der jeweiligen Abweichung mit Blick auf die damit verbundene Beeinträchtigung der Besteuerungsgleichheit angemessen sind. Dafür hat das Bundesverfassungsgericht einen flexiblen, einzelfallabhängigen Kontrollmaßstab entwickelt. Die Überprüfung der Relevanz und Rationalität des zur Rechtfertigung angeführten Sachgrundes soll „je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen von gelockerten auf das Willkürverbot beschränkten Bindungen bis hin zu strengen Verhältnismäßigkeitserfordernissen reichen können“.³⁷ Die Anforderungen steigen, je mehr die Ungleichbehandlung auch Freiheitsrechte betrifft, je weniger der Betroffene sich ihr entziehen kann, und je stärker sie an höchstpersönliche Merkmale ähnlich denen der speziellen verfassungsrechtlichen Diskriminierungsverbote (dazu näher unter IV.) anknüpft³⁸. Außerdem steigen die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund mit Umfang und Ausmaß der Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip bzw. von den dieses Prinzip konkretisierenden Maßstäben³⁹.

³⁴ S. etwa BFH v. 18.12.2019 – I R 29/17, Bundessteuerblatt II 2020, 690, Rz. 24; *Heuermann*, Deutsches Steuerrecht 2013, 1 (2 f.).

³⁵ S. BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147); v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 124.

³⁶ Ständige Rechtsprechung; s. bspw. BVerfG v. 31.5.1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214 (227); v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (232); v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, BVerfGE 152, 274, Rz. 101 f.

³⁷ Vgl. BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (30); v. 21.6.2011 – 1 BvR 2035/07, BVerfGE 129, 49 (68); v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, BVerfGE 152, 274, Rz. 96.

³⁸ S. bspw. BVerfG v. 26.1.1993 – 1 BvL 38/92 u.a., BVerfGE 88, 87 (96); v. 7.7.2009 – 1 BvR 1164/07, BVerfGE 124, 199 (220); v. 21.6.2011 – 1 BvR 2035/07, BVerfGE 129, 49 (69); v. 18.7.2012 – 1 BvL 16/11, BVerfGE 132, 179 (188 f.); v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, Rz. 105.

³⁹ Vgl. BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (32); v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 123; v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, Rz. 105.

Speziell für Abweichungen mit einem Förder- oder Lenkungszweck verlangt das Bundesverfassungsgericht außerdem Subventionsklarheit vom Gesetzgeber. Der jeweilige Zweck muss „von erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidungen“ getragen werden⁴⁰. Dies stößt in der Literatur zum Teil auf Kritik; der Gesetzgeber schulde nach der Verfassung nur das Gesetz, nicht auch die Gesetzesbegründung⁴¹. In jedem Fall müssen Steuerbegünstigungen ihrerseits gleichheitsgerecht sein; sie dürfen insbesondere den Kreis der Begünstigten nicht willkürlich ziehen⁴². Hingegen hat das Bundesverfassungsgericht es nicht beanstandet, wenn die Ausnahmen in einem Steuergesetz so zahlreich und bedeutsam werden, dass die Entrichtung der Regelsteuerlast zur Ausnahme wird⁴³. Dies hat etwa das französische Verfassungsgericht – überzeugend – anders beurteilt⁴⁴.

Im Konflikt zwischen Einzelfallgerechtigkeit einerseits und Vereinfachung und effizienter Steuererhebung andererseits nimmt das Bundesverfassungsgericht regelmäßig eine Verhältnismäßigkeitskontrolle vor. Die Vereinfachungsmaßnahme muss geeignet und erforderlich sein, um die Kosten der Steuererhebung zu reduzieren. Die damit verbundenen Abweichungen von einer einzelfallgenauen Umsetzung des jeweiligen Besteuerungsprinzips müssen zudem in einem angemessenen Verhältnis zum Grad der erreichten Vereinfachung stehen⁴⁵. Das setzt voraus, dass eine im Einzelfall genaue Ermittlung der besteuerelevanten Verhältnisse schwierig wäre, gravierende Abweichungen nur bei einer kleinen Zahl von Personen auftreten und der Verstoß gegen den Gleichheitssatz insgesamt nicht sehr intensiv ist⁴⁶. Außerdem verlangt das Bundesverfassungsgericht eine solide empirische Grundlage für die vom Gesetzgeber gewählte Verallgemeinerung⁴⁷; er muss sich realitätsgerecht am "typischen" Fall orientieren⁴⁸. Das gilt insbesondere auch für Regelungen, die durch Typisierungen eine rechtssichere Bekämpfung von missbräuchlicher Steuerumgehung gewährleisten sollen⁴⁹.

4. Diskriminierungsfreie Besteuerung

Neben dem allgemeinen Gleichheitssatz enthält die deutsche Verfassung auch einige spezielle Diskriminierungsverbote. Sie sind ganz überwiegend in Reaktion auf die Verfolgung bestimmter Minderheiten während der Zeit der nationalsozialistischen Diktatur in die Verfassung aufgenommen worden. Grundsätzlich untersagt sind danach Differenzierungen wegen des Geschlechtes, der biologischen Abstammung, der Rasse, der Sprache, der Heimat, der sozialen Herkunft, des Glaubens sowie der religiösen oder politischen Anschauungen.

Im deutschen materiellen Steuerrecht spielen diese Kriterien und damit auch die Diskriminierungsverbote jedoch regelmäßig keine Rolle für die Bemessung der Steuerlast. In

⁴⁰ S. bspw. BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (112 f.); vgl. auch BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99 u.a., BVerfGE 110, 274 (293); v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (182).

⁴¹ *Tappe*, Die Begründung von Steuergesetzen – Normatives Ermessen im Steuerrecht zwischen Gesetzmäßigkeit und Gestaltungsfreiheit, 2012.

⁴² Vgl. BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (148); v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (296); v. 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99 u.a., BVerfGE 110, 274 (293); v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (32); v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (231).

⁴³ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, Bundessteuerblatt II 2015, 50, BVerfGE 138, 136, Rz. 169.

⁴⁴ Vgl. Conseil Constitutionnel, Urteil v. 29.12.2009, 2009-599 DC, Rz. 82 f.

⁴⁵ BVerfG v. 2.2.1999 – 1 BvL 8/97, BVerfGE 100, 195 (205); v. 3.4.2001 – 1 BvR 81/98, BVerfGE 103, 225 (236).

⁴⁶ Vgl. BVerfG v. 8.2.1983 – 1 BvL 28/79, BVerfGE 63, 119 (128); v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (360); v. 6.7.2010 – 1 BvL 9/06 u.a., BVerfGE 126, 233, (263 f.); v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, BVerfGE 152, 274, Rz. 103.

⁴⁷ BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06, BVerfGE 133, 377, Rz. 87.

⁴⁸ S. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 1/99, BVerfGE 116, 164 (182 f.); v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (232 f.); v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (279); v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u.a., BVerfGE 133, 377, Rz. 87; v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350, Rz. 66.

⁴⁹ S. BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, Bundessteuerblatt II 2017, 1082, BVerfGE 145, 106, Rz. 127.

der Wissenschaft wird allerdings teilweise geltend gemacht, grundsätzlich verboten sei auch die mittelbare Diskriminierung, und bestimmte steuerliche Regelungen und Systementscheidungen würden sich in der Lebenswirklichkeit de facto zu Lasten von Frauen auswirken⁵⁰. Das Bundesverfassungsgericht hat diese Kritik aber bislang nicht aufgegriffen.

Allerdings hat das Bundesverfassungsgericht in einer Reihe von Entscheidungen verlangt, die Steuergesetze dürften staatlich anerkannte gleichgeschlechtliche Partnerschaften nicht gegenüber Ehepaaren diskriminieren. Zwar zählt die sexuelle Orientierung nicht zu den verfassungsrechtlich explizit verbotenen Differenzierungsmerkmalen. Da der Staat aber registrierte gleichgeschlechtliche Partnerschaften familienrechtlich eheähnlich ausgestaltet hatte, musste er sie nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts auch im Steuerrecht gleichbehandeln⁵¹. Der Gesetzgeber hat sodann reagiert und eine gesetzliche Gleichstellung gleichgeschlechtlicher Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft mit Eheleuten in das Einkommensteuergesetz eingefügt. Seit die Bundesrepublik Deutschland die vollwertige zivilrechtliche Ehe für gleichgeschlechtliche Partner eingeführt hat, hat sich diese steuerliche Gleichstellungsproblematik relativiert.

Außerdem entnimmt das Bundesverfassungsgericht dem Gebot des Schutzes von Ehe und Familie in Art. 6 Abs. 1 der Verfassung auch ein besonderes Diskriminierungsverbot. Verfassungswidrig war deshalb die Haushaltsbesteuerung für verheiratete Paare in der Einkommensteuer, weil sie wegen der Steuerprogression eine höhere Steuerlast zur Folge hatte als bei unverheirateten Paaren⁵². Seither wird das gemeinsame Einkommen der Eheleute zu gleichen Teilen auf beide Partner aufgeteilt (sogenanntes Ehegattensplitting), so dass die Steuerprogression und die Gesamtbelastung geringer ausfallen als bei einer Haushaltsbesteuerung und in den meisten Fällen auch geringer als bei einer reinen Individualbesteuerung. Ob das Ehegattensplitting verfassungsrechtlich zwingend aus Art. 6 Abs. 1 GG folgt oder aber überkommene Rollenbilder verfestigt, ist umstritten.

5. Freiheitsschonende Besteuerung

Auch die absolute Besteuerungshöhe unterliegt verfassungsrechtlichen Grenzen, die im Ergebnis allerdings sehr weit sind. Schon früh hat das Bundesverfassungsgericht – unter Aufnahme einer Rechtsprechungslinie des Preußischen Oberverwaltungsgerichts –⁵³ entschieden, dass sogenannte „erdrosselnde“ Steuern, die dem Steuerpflichtigen gleichsam keine Luft zum Atmen lassen, formenmissbräuchlich sind und deshalb nicht auf steuerliche Gesetzgebungskompetenzen gestützt werden können; denn bei Licht betrachtet handele es sich um Verwaltungsregelungen mit Verbotscharakter⁵⁴. Beanstandet wurde also die formelle Verfassungswidrigkeit der erdrosselnden Besteuerung.

Ebenso früh wurde daneben aber auch die freiheitsgrundrechtliche Relevanz der absoluten steuerlichen Belastungshöhe erkannt. Zunächst ging das Bundesverfassungsgericht zwar davon aus, dass staatlich auferlegte Geldleistungspflichten das Eigentumsgrundrecht (Art. 14 Abs. 1 der Verfassung) im Regelfall von vornherein nicht berühren⁵⁵. Dessen ungeachtet

⁵⁰ S. etwa *Sacksofsky*, Einfluss des Steuerrechts auf die Berufstätigkeit von Müttern, in: Hohmann-Dennhardt u.a. (Hrsg.), *Geschlechtergerechtigkeit*, 2010, S. 365 f. und S. 369 f.; *Gunnarsson/Schratzzenstaller/Spangenberg*, Gender equality and taxation in the European Union, 2017.

⁵¹ S. BVerfG v. 21.7.2010 – 1 BvR 611/07 u.a., BVerfGE 126, 400; v. 18.7.2012 – 1 BvL 16/11, BVerfGE 132, 179; v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u.a., BVerfGE 133, 377.

⁵² S. BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (66 ff.).

⁵³ Preußisches Oberverwaltungsgericht, PreußVBl. Band 38 (1916/17), 116.

⁵⁴ BVerfG v. 22.5.1963 – 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147 (161); sodann BVerfG v. 8.12.1970 – 1 BvR 95/68, BVerfGE 29, 327 (331); v. 17.7.1974 – 1 BvR 51/69 u.a., BVerfGE 38, 61 (81); v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 u.a., BVerfGE 98, 106 (118).

⁵⁵ Seit BVerfG v. 20.7.1954 – 1 BvR 459/52, BVerfGE 4, 7 (17) und BVerfG v. 29.7.1959 – 1 BvR 394/58, BVerfGE 10, 89 (116).

sollten aber übermäßig belastende, die Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigende Steuern einen Eigentumsverstoß begründen können⁵⁶.

Erst sehr viel später, in seiner Entscheidung zur Vermögensteuer aus dem Jahr 1995, korrigierte das Bundesverfassungsgericht diesen inneren Widerspruch in seiner Rechtsprechung und stellte fest, dass die Ertragsteuern, die sich tatbestandlich auf den Hinzuerwerb einer konkreten vermögenswerten Rechtsposition beziehen (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Vermögensteuer als sogenannte Soll-Ertragsteuer), in jedem Fall in das Eigentumsgrundrecht eingreifen und sich deshalb verfassungsrechtlich rechtfertigen müssen⁵⁷. Das Bundesverfassungsgericht nimmt daher eine Verhältnismäßigkeitsprüfung vor. Bei dieser Prüfung stellt das Gericht den beim Steuerpflichtigen verbleibenden Teil des Ertrags einerseits und den steuerlich beanspruchten Teil des Ertrags andererseits gegenüber. Aus Art. 14 Abs. 2 der Verfassung („Eigentum verpflichtet. Sein Gebrauch soll zugleich dem Wohle der Allgemeinheit dienen.“) hat das Gericht im Vermögensteuerbeschluss von 1995 die Anforderung abgeleitet, dass sich die steuerliche Gesamtbelastung des Ertrags höchstens „in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand“ bewegen darf (sogenannter Halbteilungsgrundsatz)⁵⁸.

Das Bundesverfassungsgericht hat sich einige Jahre später wieder vom Halbteilungsgrundsatz distanziert⁵⁹. Zugleich hat es aber ausdrücklich daran festgehalten, dass Ertragsteuern, die tatbestandlich an den Hinzuerwerb von vermögenswerten Rechtspositionen anknüpfen, in jedem Fall in das Eigentumsgrundrecht eingreifen und deshalb dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz genügen müssen⁶⁰. Die große Herausforderung einer Konkretisierung der Verhältnismäßigkeitsprüfung, die auf den Halbteilungsgrundsatz verzichtet, zeigt sich in den diesbezüglichen Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts⁶¹. Im Ergebnis unterliegen die Ertragsteuern danach als Eigentumseingriffe der Anforderung der Verhältnismäßigkeit. Doch ergeben sich daraus nach der aktuellen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts jenseits des Verbots erdrosselnder Besteuerung kaum substantielle Beschränkungen des Steuergesetzgebers.

Hinsichtlich anderer Steuern als den Ertragsteuern, insbesondere hinsichtlich der indirekt erhobenen Verbrauch- und Aufwandsteuern, ist das Bundesverfassungsgericht bei der Benennung freiheitsgrundrechtlicher Belastungsgrenzen noch zurückhaltender. So geht es zwar davon aus, dass auch die Verbrauch- und Aufwandsteuern an einen Sachverhalt anknüpfen, der wirtschaftliche Leistungsfähigkeit offenbart⁶². Doch hält es das Bundesverfassungsgericht für verfassungsrechtlich grundsätzlich unproblematisch, wenn die Besteuerung wegen der steuertatbestandlichen Erfassung des Vorgangs in der Anonymität des Marktes die Leistungsfähigkeit im Einzelfall übersteigt⁶³.

Gegenwärtig wird in der deutschen Steuerrechtswissenschaft diskutiert, auch die kumulative Belastung eines Steuerpflichtigen durch verschiedene Steuern im Vielsteuersystem einer

⁵⁶ Seit BVerfG v. 24.7.1962 – 2 BvL 15/61, BVerfGE 14, 221 (241).

⁵⁷ BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137); so bereits zuvor *P. Kirchhof*, in: Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer Band 39 (1981), S. 213 (226 ff.).

⁵⁸ BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (138).

⁵⁹ BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (108 ff., 114); kritisch zum Halbteilungsgrundsatz schon zuvor der Bundesfinanzhof, BFH v. 11.8.1999 – XI R 77/97, Bundessteuerblatt II 1999, 771; v. 18.9.2003 – X R 2/00, Bundessteuerblatt II 2004, 17; v. 1.3.2005 – VIII R 92/03, Bundessteuerblatt II 2005, 398.

⁶⁰ BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (110 ff.).

⁶¹ BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (115 ff.).

⁶² BVerfG v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (347); siehe dazu *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 17.13.

⁶³ BVerfG v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (348).

freiheitsgrundrechtlichen Prüfung zu unterziehen⁶⁴. Doch hat diese Diskussion in der Besteuerungspraxis bislang keine Auswirkungen.

6. Rechtsanwendungsgleichheit

Besteuerungsgerechtigkeit vollendet sich erst im tatsächlichen Steuervollzug. Für eine gleichmäßige, gerechte Besteuerung zu sorgen, ist an erster Stelle Sache der Exekutive. Treten Vollzugsdefizite auf, sind diese regelmäßig der Exekutive zuzurechnen und von ihr zu beheben. Das Bundesverfassungsgericht hat den Blick aber zugleich auf den Gesetzgeber gelenkt: So trifft den Gesetzgeber die verfassungsrechtliche Pflicht aus dem Gleichheitssatz, die materiellen Steuergesetze so auszugestalten, dass die Belastungsgleichheit im tatsächlichen Vollzug erreicht werden kann, insbesondere durch angemessene Typisierungen⁶⁵ und passende Verfahrensregelungen. Ist ein Vollzugsdefizit schon in den gesetzlichen Grundlagen der Besteuerung angelegt und in diesem Sinne struktureller Natur, weil der Gesetzgeber keine effektiven Verfahren zur Durchsetzung des von ihm selbst postulierten Besteuerungsanspruchs bereitstellt, führt dies zur Nichtigkeit dieser gesetzlichen Grundlagen⁶⁶. Steuergesetze können darüber hinaus auch dann von Beginn an verfassungswidrig sein, wenn sie entgegen ihrer Zwecksetzung in erheblichem Umfang steuermindernde Gestaltungen zulassen⁶⁷.

In Konsequenz dessen kann ein Steuerpflichtiger, der gesetzmäßig besteuert wurde, mit dem Einwand gegen seine Besteuerung vorgehen, dass das zugrundeliegende Steuergesetz wegen strukturell angelegter Vollzugsdefizite oder wegen der Zulassung umfangreicher, zweckwidrig steuermindernder Gestaltungen verfassungswidrig sei⁶⁸.

7. Gesetzesvorbehalt und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung

Nach dem demokratisch und rechtsstaatlich fundierten Grundsatz des Gesetzesvorbehalts bedürfen Steuern einer hinreichend bestimmten parlamentsgesetzlichen Grundlage⁶⁹. Dies schließt es aus, Besteuerungsbefugnisse aus Gewohnheitsrecht abzuleiten. Ursprünglich wurde deshalb auch die Gesetzesanalogie im Bereich des belastenden Steuerrechts generell für unzulässig gehalten. Inzwischen vertritt das Bundesverfassungsgericht einen differenzierten Standpunkt⁷⁰: Aus Gründen der Rechtssicherheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung sind im Steuerrecht zwar hohe Anforderungen an die belastende Gesetzesanalogie zu stellen. Die Finanzgerichte dürfen insbesondere nicht über den möglichen Wortsinn der Steuergesetze hinaus zusätzliche Quellen steuerlicher Leistungsfähigkeit erschließen oder systemwidrigen Besteuerungslücken schließen, wenn der Gesetzgeber darauf bewusst verzichtet hat oder auch nur unklar ist, ob die Lückenschließung seinem Willen entspricht. Es kommt dann allenfalls eine vom Bundesverfassungsgericht festzustellende Gleichheitssatzwidrigkeit des Gesetzes in Betracht. Eine planwidrige, den Vorstellungen und Wertungen des Gesetzgebers erkennbar zuwiderlaufende Gesetzeslücke darf aber punktuell durch Analogie auch zu Lasten des Steuerpflichtigen geschlossen werden.

⁶⁴ G. Kirchhof, Beihefter zu Deutsches Steuerrecht Heft 49/2009, 135 ff.; Kube, in: Jestaedt/Lepsius (Hrsg.), Verhältnismäßigkeit, 2015, S. 157 (170); Seiler, in: Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer Band 75 (2016), S. 333 (362 ff.).

⁶⁵ Siehe oben III.2. und 3.

⁶⁶ Grundlegend BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (268 ff.); sodann BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (111 ff.).

⁶⁷ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (235 f.).

⁶⁸ Dazu Kube, Steuer und Wirtschaft 2018, 314 (315).

⁶⁹ Papier, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, 1973; Brinkmann, Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff, 1982; Osterloh, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, 1992.

⁷⁰ BVerfG v. 16.2.2012 – 1 BvR 127/10, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2012, 545 (545 ff.); v. 31.10.2016 – 1 BvR 871/13 u.a., Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2017, 172 (172 ff.).

Ist eine parlamentsgesetzliche Grundlage vorhanden, kann die weitere Konkretisierung des Steuerrechts auf delegierter Rechtsetzungsgewalt (Rechtsverordnungen der Exekutive) oder auch kommunaler Satzungsgewalt (Satzungen der Gemeinden) beruhen. In der Praxis haben Rechtsverordnungen im Steuerrecht allerdings wenig Bedeutung. Viel wichtiger ist die praxisanleitende Wirkung von Verwaltungsvorschriften, Erlassen und Verfügungen der Finanzministerien des Bundes und der Länder wie auch der nachgeordneten Finanzverwaltung. Aus verfassungsrechtlicher Perspektive ist hier der verfassungsrechtliche Grundsatz des Gesetzesvorbehalts mit den tatsächlichen Vollzugserfordernissen im Steuerrecht abzustimmen. Denn das Steuerrecht betrifft eine Vielzahl unterschiedlicher Lebenssachverhalte und Gestaltungen, so dass die Verwaltung ohne eine stabilisierende, gerade auch die Gleichheit im tatsächlichen Vollzug gewährleistende Steuerung durch ergänzende interne Vorgaben nicht auskommt. Ist diese Binnensteuerung hinreichend transparent und auch in der Zeit verlässlich, ist sie in Grenzen akzeptabel.

Neben der Verwaltung wirkt gerade im Steuerrecht auch die Rechtsprechung, insbesondere die höchstrichterliche Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, rechtskonkretisierend und -fortbildend. Diese Rolle fällt der Rechtsprechung ebenfalls aufgrund der Vielgestaltigkeit der Sachverhalte im Steuerrecht zu. Allerdings relativiert die Verwaltung die rechtsstaatlich stabilisierende Wirkung veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs mitunter durch sogenannte Nichtanwendungserlasse, die die Bedeutung des einzelnen Urteils für die Vollzugspraxis ausdrücklich auf den entschiedenen Einzelfall beschränken⁷¹. Dies erzeugt rechtsstaatliche Unsicherheit und stellt die Funktion der Rechtsprechung als Letztinterpret des Gesetzes in Frage. Verfassungsrechtlich ist daher mindestens zu fordern, dass die Verwaltung ihre Ablehnung nachvollziehbar begründet. Das Bundesverfassungsgericht hat sich mit dieser Problematik noch nicht befasst.

Neben dem Grundsatz des Gesetzesvorbehalts gilt der Grundsatz des Gesetzesvorrangs oder auch der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (Art. 20 Abs. 3 der Verfassung). Er verlangt eine Besteuerung nach dem geltenden Gesetzesrecht und steht in engem Zusammenhang mit dem Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit. Der Grundsatz des Gesetzesvorrangs verbietet individuelle, vom Gesetz abweichende Absprachen zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung. Gesetzesvorbehalt und Gesetzesvorrang firmieren in der Steuerrechtsdogmatik auch gemeinsam als steuerrechtliches Legalitätsprinzip⁷².

8. Rechtssicherheit, Verbot rückwirkender Steuergesetze und Vertrauensschutz

Das verfassungsrechtliche Rechtsstaatsprinzip verlangt Rechtssicherheit. Wesentliches Element dieser Rechtssicherheit ist die gesetzliche Bestimmtheit und Klarheit des Steuerrechts⁷³. Als Eingriffsrecht hat das Steuerrecht für den Bürger hinreichend vorhersehbar und damit planbar⁷⁴ zu sein. Dies setzt entsprechende Bestimmtheit und Klarheit voraus⁷⁵. Nur ein bestimmtes und klares Steuerrecht ist auch für die Steuerverwaltung gleichheitsgerecht vollziehbar und ermöglicht es ihr, dem Gebot der Gleichheit im tatsächlichen Belastungserfolg zu genügen.

Zugleich ist das verfassungsrechtliche Bestimmtheits- und Klarheitserfordernis aber auf die tatsächliche Vielgestaltigkeit und umfangreiche Regelungsbedürftigkeit der zu

⁷¹ Dazu ausführlich *Desens*, Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung. Bedingungen und Grenzen für Nichtanwendungserlasse, 2011.

⁷² *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 3.230 ff.

⁷³ *Papier*, in: Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft Band 12 (1989), 61 ff.; *Ruppe*, Beihefter zu Deutsches Steuerrecht Heft 17/2008, 20 ff.; *Driën*, Zeitschrift für Gesetzgebung 2009, 60 ff.

⁷⁴ Umfassend *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002.

⁷⁵ BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/9, BVerfGE 99, 280 (290); v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 (309 f.); v. 27.7.2005 – 1 BvR 668/04, BVerfGE 113, 348 (375); v. 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03, BVerfGE 118, 168 (186 f.).

besteuernden Sachverhalte abzustimmen. Eine freiheits- und gleichheitsgerechte Besteuerung kann im Angesicht der Kompliziertheit der zugrundeliegenden wirtschaftlichen Gegebenheiten anspruchsvolle Regelungen in bestimmten Bereichen unumgänglich machen.

Rechtsstaatliche Rechtssicherheit erfordert zudem den Schutz berechtigten Vertrauens. Das Rechtsstaatsprinzip lässt deshalb die belastende Rückwirkung von Steuergesetzen nur in Grenzen zu⁷⁶. Belastend wirkt ein Steuergesetz, das eine Steuerlast mit Wirkung für die Vergangenheit auferlegt, aber auch ein Steuergesetz, das eine Vergünstigung rückwirkend einschränkt oder aufhebt⁷⁷. Eine verfassungsrechtlich relevante Rückwirkung liegt allerdings nur dann vor, wenn die in die Vergangenheit zurückreichende Rechtsänderung konstitutiv wirkt. Das Bundesverfassungsgericht hat dazu entschieden, dass eine Rechtsänderung bereits dann konstitutiv in die Vergangenheit zurückwirkt, wenn eine Norm mehrere vertretbare Interpretationen zulässt und der Gesetzgeber eine Interpretation rückwirkend verbindlich fest schreibt⁷⁸.

Im Steuerrecht ist die gesetzliche Rückwirkung nicht strikt verboten. Vielmehr wird sie differenzierend behandelt. Der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts unterscheidet zwischen echter und unechter Rückwirkung⁷⁹, der Zweite Senat zwischen der Rückbewirkung von Rechtsfolgen und der tatbestandlichen Rückanknüpfung⁸⁰. Bei der echten gesetzlichen Rückwirkung (bzw. Rückbewirkung von Rechtsfolgen) werden bereits ausgelöste Rechtsfolgen nachträglich ausgetauscht. Die echte Rückwirkung ist vorbehaltlich bestimmter Ausnahmen generell unzulässig. Eine solche Ausnahme soll vorliegen, wenn 1. der Bürger in dem Zeitpunkt, auf den die Rückwirkung bezogen wird, mit der Neuregelung rechnen musste, 2. die Rechtslage so unklar und verworren war, dass eine Klärung erwartet werden musste, 3. das bisherige Recht in einem Maße systemwidrig und unbillig war, dass ernsthafte Zweifel an seiner Verfassungsmäßigkeit bestanden, 4. überragende Belange des Gemeinwohls, die dem Prinzip der Rechtssicherheit vorgehen, eine rückwirkende Regelung erfordern (unter anderem zur Verhinderung sogenannter Ankündigungseffekte), 5. der Bürger sich nicht auf den durch eine ungültige Norm erzeugten Rechtsschein verlassen durfte oder 6. durch die Rückwirkung kein oder nur ganz unerheblicher Schaden verursacht wird (Bagatellvorbehalt)⁸¹.

Eine unechte gesetzliche Rückwirkung (bzw. tatbestandliche Rückanknüpfung) liegt demgegenüber vor, wenn die Gesetzesänderung zwar einen schon teilweise ins Werk gesetzten Sachverhalt betrifft, dieser aber noch nicht abgeschlossen ist und noch keine Rechtsfolge nach sich gezogen hat. Beispielhaft wäre die gesetzliche Verlängerung einer Haltefrist, innerhalb derer Gewinne aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen steuerbar sind, auch mit Wirkung für bereits angeschaffte Vermögensgegenstände, hinsichtlich derer aber die bisherige kürzere Haltefrist noch nicht abgelaufen ist. Die unechte Rückwirkung ist verfassungsrechtlich auf ihre Verhältnismäßigkeit hin zu prüfen. Sie ist zulässig, wenn das staatliche Interesse an der Rückwirkung schwerer wiegt als das enttäuschte Vertrauen des Bürgers in die Verlässlichkeit der Norm⁸². Dabei ist zu beachten, dass das besondere Rückwirkungsinteresse vom schlichten Änderungsinteresse (Verbesserung oder politische Neubewertung der Rechtslage) streng zu

⁷⁶ Aus der reichhaltigen Literatur *Leisner*, Kontinuität als Verfassungsprinzip, 2002; *Jachmann*, in: Festschrift für Raupach, 2006, S. 27 ff.; *Lehner*, in: Festschrift für Raupach, 2006, S. 67 ff.; *Schön*, in: Festschrift für Lang, 2010, S. 221 ff.; *Desens*, Steuer und Wirtschaft 2011, 113 ff.; *Osterloh*, Steuer und Wirtschaft 2015, 201 ff.; *Drien*, Steuer und Wirtschaft 2015, 210 ff.; *P. Kirchhof*, Deutsches Steuerrecht 2015, 717 ff.

⁷⁷ BVerfG v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17 (37).

⁷⁸ BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1 (14 f.); bereits zuvor BVerfG v. 2.5.2012 – 2 BvL 5/10, BVerfGE 131, 20 (37 f.).

⁷⁹ Grundlegend BVerfG v. 31.5.1960 – 2 BvL 4/59, BVerfGE 11, 139 (145 f.).

⁸⁰ So ausdrücklich erstmals in BVerfG v. 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 (242).

⁸¹ BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1 (22 f.).

⁸² BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1; 127, 31 (61); vgl. zuletzt BVerfG v. 15.1.2019 – 2 BvL 1/09, BVerfGE 150, 345 (373).

unterscheiden und eigenständig zu begründen ist. Ein allgemeines Gegenfinanzierungsinteresse⁸³, das Interesse an der Verhinderung der mit einer erforderlichen Übergangsregelung verbundenen Verkomplizierung des Steuerrechts⁸⁴ und das Interesse an einer Lückenschließung⁸⁵ können die Rückwirkung jedenfalls nicht rechtfertigen.

Ob eine in die Vergangenheit reichende Rechtsänderung im Bereich der jährlichen Veranlagungssteuern (wie zum Beispiel der Einkommen- und der Körperschaftsteuer) als unechte oder echte Rückwirkung einzuordnen ist, beurteilt das Bundesverfassungsgericht außerdem nach Maßgabe der Veranlagungszeiträume⁸⁶. Das Gericht stellt darauf ab, ob die gesetzliche Rückwirkung allein den noch laufenden Veranlagungszeitraum betrifft oder aber in bereits abgeschlossene Veranlagungszeiträume rechtsändernd eingreift. Diese Rechtsprechungslinie wird kritisiert, weil wirtschaftliche Dispositionen wie etwa die Veräußerung eines Grundstücks, die im Vertrauen auf die Steuerrechtslage während des Veranlagungszeitraums getätigt werden, nachträglich oftmals nicht mehr rückgängig gemacht werden können⁸⁷. Das Bundesverfassungsgericht hält gleichwohl an der Veranlagungszeitraum-Rechtsprechung fest, berücksichtigt den Dispositionsschutz aber stärker als früher. So prüft das Bundesverfassungsgericht in Konstellationen unechter steuerlicher Rückwirkung sorgfältig, inwieweit das Recht Vertrauenstatbestände geschaffen hatte⁸⁸.

Die jüngere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts deutet nunmehr auf eine weitere Annäherung der Dogmatik zur unechten und zur echten Rückwirkung unter dem verbindenden Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes hin. So hebt das Gericht in einer Entscheidung von 2013 hervor, dass auch im Bereich der echten Rückwirkung der Vertrauensschutz das Rückwirkungsverbot begründet und zugleich begrenzt⁸⁹.

Besondere Bedeutung hat dies für die verfassungsrechtliche Einordnung echt rückwirkender sogenannter Nichtanwendungsgesetze, die im Steuerrecht vergleichsweise häufig anzutreffen sind. Durch Nichtanwendungsgesetze wird die frühere, durch eine höchstrichterliche Rechtsprechungslinie begründete Rechtslage im Anschluss an einen Rechtsprechungswechsel durch den Gesetzgeber rückwirkend wiederhergestellt oder aber auf eine erstmalige höchstrichterliche Klärung einer offenen Rechtsfrage zur Wiederherstellung der vormaligen Verwaltungspraxis rückwirkend reagiert⁹⁰. Auch in diesen Fällen ist zur Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit der Rückwirkung auf die konkrete, rechtlich ausgestaltete Vertrauensposition abzustellen⁹¹. Richtigerweise wird diese Vertrauensposition dabei ebenso durch die vormalige Verwaltungspraxis wie durch eine fachgerichtliche Rechtsprechungslinie begründet. Denn der rechtsstaatliche Vertrauensschutz ist aus der Perspektive des zu schützenden Bürgers zu entwickeln, dem die Verwaltung als staatliche Instanz vergleichbar begegnet wie die Rechtsprechung⁹². Ein rückwirkendes Nichtanwendungsgesetz ist danach zulässig, wenn sich schutzwürdiges Vertrauen auf ein neues Gerichtsurteil, das von der vormaligen exekutiven oder auch judikativen Auslegungs- und

⁸³ BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1 (26 f.).

⁸⁴ BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1 (27).

⁸⁵ BVerfG v. 15.1.2019 – 2 BvL 1/09, BVerfGE 150, 345 (373).

⁸⁶ Siehe bereits BVerfG v. 19.12.1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261 (272).

⁸⁷ Etwa *Friauf*, Betriebsberater 1972, 669 ff.; später *Vogel*, Juristenzeitung 1988, 833 ff.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band 1, 2. Aufl. 2000, S. 156 f.

⁸⁸ Auch BVerfG v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302 (319 f.).

⁸⁹ BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1 (21 f.); zuvor ähnlich BVerfG v. 2.5.2012 – 2 BvL 5/10, BVerfGE 131, 20 (39).

⁹⁰ *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 3.269.

⁹¹ Siehe zu einschlägigen Fällen BVerfG v. 21.7.2010 – 1 BvR 2530/05, BVerfGE 126, 369 (394 f.); v. 2.5.2012 – 2 BvL 5/10, BVerfGE 131, 20 (40 ff.).

⁹² Zu diesem durch die Rechtspraxis konstituierten Erwartungshorizont *Osterloh*, Steuer und Wirtschaft 2015, 201 (204); zur „vertrauensstiftenden Rechtsanwendung“ auch *G. Kirchhof*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG, Einf. ESt Rz. 340.

Anwendungspraxis abweicht, bis zum Erlass des die vormalige Praxis bestätigenden Gesetzes nicht bilden konnte⁹³.

Im Rahmen des exekutiven Steuervollzugs manifestiert sich rechtsstaatlicher Vertrauensschutz vor allem dadurch, dass Steuerbescheide in Bestandskraft erwachsen und später nur unter ganz bestimmten, engumgrenzten Voraussetzungen wieder geändert werden können. Zudem gibt das Steuerverfahrensrecht von vornherein eine Frist von in der Regel vier Jahren nach dem steuerrelevanten Ereignis vor, innerhalb derer eine Steuer festgesetzt werden kann. Ist diese Frist abgelaufen, darf die Finanzverwaltung die Steuer nicht mehr festsetzen und erheben. Anderes gilt jedoch, wenn der Steuerpflichtige eine Steuer absichtlich hinterzieht. In diesem Fall gelten sehr viel längere Fristen zur Steuererhebung und auch zur strafrechtlichen Verfolgung.

9. Verfassungsrechtliche Anforderungen an das Besteuerungsverfahren

Auch das Besteuerungsverfahren, das den Steuerpflichtigen in vielfältiger Weise und intensiv betreffen kann, hat verfassungsrechtlichen Anforderungen zu genügen. Neben dem Grundsatz des Gesetzesvorrangs, also der Gesetzmäßigkeit der Tätigkeit der Finanzverwaltung im Ermittlungs-, Festsetzungs- und Vollstreckungsverfahren (siehe oben VII.), stehen dabei insbesondere der verfassungsrechtliche Schutz des allgemeinen Persönlichkeitsrechts aus Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 der Verfassung und der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im Vordergrund.

Das informationelle Selbstbestimmungsrecht als Ausprägung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts ist überall dort betroffen, wo die Finanzverwaltung – wie in der Regel – persönliche Daten erhebt und verarbeitet⁹⁴. In jüngerer Vergangenheit ist es in Deutschland zu einer deutlichen Ausweitung der Informationspflichten der Steuerbürger gekommen. Zudem wurden die Möglichkeiten, die die europäische Datenschutz-Grundverordnung den EU-Mitgliedstaaten zur Schaffung von Ausnahmen eröffnet, im Bereich der Finanzverwaltung umfangreich genutzt⁹⁵. Gerade unter den Bedingungen einer elektronisierten und stark vernetzten Finanzverwaltung muss aber auch in Zukunft eine angemessene Balance zwischen dem berechtigten Interesse des Staates, Daten zur Sicherstellung der gesetzmäßigen Besteuerung zu erheben, einerseits und dem informationellen Selbstbestimmungsrecht des Bürgers andererseits gewahrt bleiben.

Im Übrigen gilt auch im Besteuerungsverfahren das Gebot der Verhältnismäßigkeit. Eingriffe, die den Steuerpflichtigen in seinem Eigentum, seiner Berufsausübungsfreiheit oder jedenfalls in seiner allgemeinen Handlungsfreiheit beeinträchtigen, müssen geeignet und erforderlich sein, um das Ziel, die Besteuerungsgrundlagen verlässlich zu ermitteln, zu erreichen⁹⁶. Zudem ist die Zumutbarkeitsgrenze einzuhalten. Das Bestreben, eine materiell zutreffende Besteuerung sicherzustellen, ist mit den Grundrechtseingriffen zulasten Steuerpflichtigen abzuwägen⁹⁷. Bei dieser Abwägung kann auch die in größerem oder geringerem Maße bestehende Fähigkeit des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen sein, Verfahrenspflichten zu erfüllen. Große, international tätige Unternehmen werden in der Regel eine größere „Verfahrens-Leistungsfähigkeit“ haben als kleine, lokal tätige Einzelunternehmen⁹⁸.

⁹³ BVerfG v. 21.7.2010 – 1 BvR 2530/05, BVerfGE 126, 369 (393 ff.); v. 2.5.2012 – 2 BvL 5/10, BVerfGE 131, 20 (41 ff.); vgl. auch BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1 (27 f.).

⁹⁴ BVerfG v. 10.3.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (359 ff.) (zur Datensammlung durch das Bundeszentralamt für Steuern); P. Kirchhof, in: Festschrift für Tipke, 1995, S. 27 ff.; Pfisterer, in: Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart Band 65 (2017), S. 393 ff.

⁹⁵ Siehe für einen Überblick Myßen/Kraus, Finanz-Rundschau 2019, 58 ff.

⁹⁶ Seer, in: Tipke/Kruse (Hrsg.), AO/FGO, AO § 92 Rz. 7.

⁹⁷ Siehe mit Beispielen Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 3.181.

⁹⁸ Dazu Schick, Besteuerungsverfahren und Verfahrensfähigkeit, 1980.

Dem Schutz des informationellen Selbstbestimmungsrechts wie auch der Gewährleistung eines verhältnismäßigen Besteuerungsverfahrens dienen nicht zuletzt materiellrechtliche Typisierungen und Pauschalierungen, die die Verwaltung von Einzelfallprüfungen und einem übermäßig genauen Einblick in die Privatsphäre des Steuerpflichtigen entlasten⁹⁹. In die gleiche Richtung kann die Nutzung neuartiger Risikomanagementsysteme wirken, die die Finanzverwaltung erst in Verdachtsfällen veranlassen, den Einzelfall genauer zu prüfen. Soweit dabei oder auch anderweitig im Steuerverfahren Algorithmen und selbstlernende Systeme künstlicher Intelligenz zum Einsatz kommen, muss jedoch durch Transparenz und Kontrolle sichergestellt werden, dass damit keine verfassungswidrige Diskriminierung einhergeht.

10. Zusammenfassung

Die bundesdeutsche Verfassung, das Grundgesetz von 1949, enthält keine ausdrücklichen Vorgaben für die Ausgestaltung des materiellen Steuerrechts. Doch hat das Bundesverfassungsgericht die allgemeinen verfassungsrechtlichen Maßgaben, insbesondere die Grundrechte und das Rechtsstaatsprinzip, für den Bereich des Steuerrechts konkretisiert. Hieraus ergeben sich – auch im internationalen Vergleich – beträchtliche Verfassungsvorgaben für den Steuergesetzgeber, die Freiheit, Gleichheit und Rechtsstaatlichkeit sichern.

Kristallisationspunkt aller verfassungsrechtlichen Garantien und Prinzipien ist die Garantie der Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 des Grundgesetzes). Aus diesem Grundrecht wird die Verpflichtung des Steuergesetzgebers abgeleitet, den Anteil des Einkommens steuerfrei zu belassen, den der Steuerpflichtige für sich und seine Familie existenznotwendig braucht. Es wäre mit der grundrechtlichen Freiheit nicht vereinbar, im ersten Schritt das Existenzminimum zu besteuern und den Bürger dann im zweiten Schritt mit Sozialhilfe zu alimentieren. Die eigene Versorgung und damit Selbstverantwortung des Einzelnen hat Vorrang.

Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verpflichtet den Steuerstaat auf die Lastengerechtigkeit. Das Bundesverfassungsgericht konkretisiert diese Anforderung durch das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, das seinerseits als verfassungsrechtlich zwingend angesehen wird. Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird durch den Steuergesetzgeber für die einzelnen Steuern weiter konkretisiert, so für die Einkommensteuer durch das objektive und das subjektive Nettoprinzip (Abzug der erwerbsbedingten und der existenzbedingten Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage). Das Bundesverfassungsgericht gewährt dem Gesetzgeber weiten Spielraum bei der Frage, welche Quellen steuerlicher Leistungsfähigkeit er ausschöpfen will. Die einmal getroffenen Belastungsentscheidungen sind dann aber folgerichtig, also konsequent und schlüssig umzusetzen, um Belastungsgleichheit zu gewährleisten. Es wird sowohl ein progressiver als auch ein proportionaler (nicht aber ein degressiver) Einkommensteuertarif als leistungsfähigkeitsgerecht angesehen.

Nur mit guten Gründen darf der Gesetzgeber von diesen Prinzipien abweichen. Der schlichte Fiskalbedarf ist kein derartiger Grund. Anerkannt ist dagegen, dass der Gesetzgeber von der leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung abweichen darf, um das Verhalten der Bürger zu lenken. Immer muss die Bedeutung des Lenkungszwecks aber in einem angemessenen Verhältnis zur Abweichung von der Belastungsgleichheit stehen. Das Bundesverfassungsgericht verlangt in diesem Zusammenhang auch, dass der Gesetzgeber das Lenkungsziel klar benennen muss. Zudem darf der Gesetzgeber in Grenzen typisieren und pauschalieren, um die Verwaltung zu vereinfachen und damit im Ergebnis sicherzustellen. Die Typisierung muss allerdings stets realitätsgerecht bleiben, sich also am „typischen“ Fall orientieren.

⁹⁹ Siehe dazu oben III.2. und 3.

Die besonderen Diskriminierungsverbote der bundesdeutschen Verfassung (Art. 3 Abs. 2 und 3 GG) haben für die Besteuerung keine besondere Bedeutung. Gleichgeschlechtliche eingetragene Partnerschaften sind – im Anschluss an ein Urteil des Bundesverfassungsgerichts – durch den Gesetzgeber in der Einkommensteuer gleichgestellt worden. Seit die zivilrechtliche Ehe für gleichgeschlechtliche Paare eröffnet wurde, gelten alle ehebezogenen Vorschriften des Steuerrechts auch für diese. Im Einkommensteuerrecht hat insoweit vor allem das Ehegattensplitting Bedeutung; danach wird das Einkommen der Eheleute zu gleichen Teile auf beide verteilt, was Progressionsvorteile mit sich bringt.

Die Freiheitsgrundrechte beschränken den Steuergesetzgeber nur geringfügig. Nach dem Eigentumsgrundrecht (Art. 14 Abs. 1 der Verfassung) verboten ist eine erdrosselnde Besteuerung, die gleichsam keine Luft zum Atmen lässt. Darüber hinaus müssen die Steuern auf den Ertrag verhältnismäßig sein. Nach Aufgabe des sogenannten Halbteilungsgrundsatzes bleibt dem Gesetzgeber insoweit allerdings viel Spielraum. Im Bereich der Verbrauch- und Aufwandsteuern ist das Bundesverfassungsgericht bei der Benennung freiheitsgrundrechtlicher Belastungsobergrenzen noch zurückhaltender.

Belastungsgleichheit verwirklicht sich erst in einem gleichheitsgerechten, also vollständigen Steuervollzug. Dieser Vollzug ist Aufgabe der Finanzverwaltung. Wenn allerdings schon das Steuergesetz so defizitär ausgestaltet ist, dass ein vollständiger Steuervollzug gar nicht gelingen kann, dann wird das Gesetz als verfassungswidrig angesehen. Entsprechendes gilt dann, wenn das Steuergesetz entgegen seiner Zwecksetzung in erheblichem Umfang steuermindernde Gestaltungen zulässt. Deshalb kann ein Steuerpflichtiger vor Gericht geltend machen, dass er durch ein Gesetz belastet, das verfassungswidrig ist, weil das Gesetz anderen Steuerpflichtigen Raum zur Steuerumgehung belässt.

Nach dem demokratischen und rechtsstaatlichen Grundsatz des Gesetzesvorbehalts müssen Steuern auf einer hinreichend bestimmten parlamentsgesetzlichen Grundlage beruhen. Gesetzesanalogien zulasten des Steuerpflichtigen sind nur sehr eingeschränkt zulässig. Das Gesetzesrecht wird in Deutschland durch viele verwaltungsinterne Verwaltungsvorschriften ergänzt, weil der Vollzug im Einzelfall sehr kompliziert sein kann. Dies fördert einen gleichheitsgerechten Vollzug; zugleich müssen die Vollzugserfordernisse aber auf den Grundsatz des Gesetzesvorbehalts abgestimmt bleiben.

Die Rechtsprechung, insbesondere die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, hat in der Praxis ebenfalls große Bedeutung bei der Auslegung und Konkretisierung des Steuerrechts. Die Verwaltung und die Steuerpflichtigen orientieren sich stark an den Urteilen. Teilweise weicht die Verwaltung aber auch bewusst von den Urteilen des Bundesfinanzhofs ab, weil diese formal nur für den Einzelfall gelten. Dies ist verfassungsrechtlich nicht unproblematisch.

Nach dem rechtsstaatlichen Grundsatz des Gesetzesvorrangs muss die Verwaltung die bestehenden Steuergesetze beachten. Wenn ein Steuergesetz die Besteuerung vorsieht, darf die Verwaltung nicht aus anderen Gründen oder in Absprache mit dem Steuerpflichtigen von einer Besteuerung absehen. Auch im Übrigen verbietet das deutsche Steuerrecht Absprachen über die Höhe der Besteuerung.

Das Rechtsstaatsprinzip verlangt Rechtssicherheit. Hieraus folgt das Gebot eines hinreichend bestimmten und klaren Steuerrechts. Zudem erfordert die Rechtssicherheit auch den Schutz berechtigten Vertrauens. Belastend rückwirkende Steuergesetze sind deshalb nur in engen Grenzen mit der Verfassung vereinbar. Die echte Rückwirkung (nachträgliche Auswechslung der Rechtsfolge) ist grundsätzlich verfassungswidrig. Die unechte Rückwirkung (Anknüpfung an einen laufenden Sachverhalt) erfordert eine sehr sorgfältige Verhältnismäßigkeitsprüfung. Im Bereich der Veranlagungssteuern kommt es zur Unterscheidung zwischen unechter und echter Rückwirkung entscheidend auf den Ablauf des Veranlagungszeitraums (in der Regel das Kalenderjahr) an, weil die Rechtsfolge der Steuer am Jahresende eintritt. Zunehmend schützt das Bundesverfassungsgericht aber auch während des laufenden Veranlagungszeitraums vorgenommene Dispositionen. Im Rahmen des

Steuervollzugs durch die Finanzverwaltung manifestiert sich Vertrauensschutz durch die Bestandskraft von Steuerbescheiden und auch dadurch, dass die Steuer nur innerhalb einer Festsetzungsfrist festgesetzt werden kann.

Auch das Besteuerungsverfahren hat verfassungsrechtlichen Anforderungen zu genügen. Im Mittelpunkt steht hier der angemessene Schutz der grundrechtlich gewährleisteten Privatsphäre und die Wahrung der Verhältnismäßigkeit.

Im Ganzen ergibt sich daraus das Bild eines umfangreichen materiellen Steuerverfassungsrechts in Deutschland. Stets muss darauf geachtet werden, dass der Steuergesetzgeber in seiner demokratischen Gestaltungsfreiheit nicht zu stark durch die Verfassung beschränkt wird. Doch wird man abschließend festhalten können, dass die verfassungsrechtlichen Gewährleistungen in Deutschland in insgesamt sehr glücklicher Weise für eine freiheits- und gleichheitsgerechte Besteuerung gesorgt haben und weiterhin sorgen.