

Repetitorium Allgemeines Steuerrecht

Montag, den 25. Oktober 2004

I. Von der Finanzverfassung zu den Grundrechten

Die Finanzverfassung, also die Art. 104a bis 109 GG, hat im Wesentlichen die Beziehungen zwischen dem Bund und den Ländern im Blick, wobei die Gemeinden hervorgehoben werden, obwohl sie Teil der Länder sind. Das heißt nicht, dass die Finanzverfassung auch in der Beziehung von Staat und Bürger Wirkungen entfaltet. Doch diese Wirkungen sind mittelbar; die sog. Schutz- und Begrenzungsfunktion muss der Finanzverfassung im Wege der Auslegung entnommen werden. Anders verhält es sich mit den Grundrechten; sie schützen unmittelbar, insbesondere auch gegen den Steuergesetzgeber.

Bevor ich auf die Grundrechte näher eingehe, möchte ich die wesentlichen Aussagen zur Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung, die im Gutachten in der Regel bei dem Punkt „formelle Verfassungsmäßigkeit“, insbesondere bei „Kompetenz“ und „Zuständigkeit“ zur Sprache kommen, noch einmal zusammenfassen.

1. Durch die Kompetenzaufteilung in der Finanzverfassung wird der Steuerpflichtige gegen einen ungeordneten Zugriff mehrerer Finanzgewalten geschützt. Dies wird umgesetzt durch den Gesetzesvorbehalt für das Steuerrecht, die Beschränkung der Landesgesetzgeber durch die Art. 105 Abs. 2 und 2a GG (Gleichartigkeit) und das Fehlen einer Steuererhebungskompetenz der EG.

2. Die Hervorhebung der Steuer als Finanzierungsinstrument des Staates macht nicht-steuerliche öffentliche Abgaben zu einer rechtfertigungsbedürftigen Ausnahme. Zwar gibt es keinen numerus clausus zulässiger öffentlicher Abgaben, der etwa bestünde aus Steuern, Gebühren, Beiträgen und Sonderabgaben. Das BVerfG hat diese Liste erweitert durch die Sammelkategorie der sonstigen nicht-steuerlichen öffentlichen Abgabe (E 93, 319 – Umweltabgabe). Nicht – steuerliche öffentliche Abgaben bedürfen aber einer besonderen Rechtfertigung, die bei Gebühren und Beiträgen, die darum auch unter dem Begriff

„Vorzugslast“ zusammengefasst werden, in der vom Staat gewährten Gegenleistung liegt, bei Sonderabgaben in den Kriterien der Gruppenhomogenität, Gruppenverantwortlichkeit und Gruppennützigkeit liegt und bei sonstigen öffentlichen Abgaben in verfassungsrechtlichen Zielbestimmungen, etwa dem Staatsziel Umweltschutz, liegen kann. Die Besonderheit und Gefährlichkeit der Steuer liegt in ihrer Gegenleistungsunabhängigkeit.

3. Die Hervorhebung der Steuer als Finanzierungsinstrument des Staates ist vom BVerfG als Verfassungsentscheidung für den Steuerstaat interpretiert worden. Steuerstaat bedeutet, dass der Staat sich durch Teilhabe am wirtschaftlichen Erfolg seiner Bürger finanziert und dafür eigene wirtschaftliche Tätigkeit, die in Konkurrenz zu wirtschaftlicher Tätigkeit der Bürger tritt, unterlässt. Der Steuerstaat muss ein liberaler Staat sein, das heißt die wirtschaftliche Betätigung den Bürgern und sonstigen Grundrechtsträgern überlassen. Im Unterschied dazu waren die sozialistischen Staaten – so komisch das klingt – Unternehmerstaaten, d.h. sie lebten von den Erträgen eigener wirtschaftlicher Tätigkeit und kannten Steuerrecht nur als Unterdrückungsinstrument, das gegen die Reste sog. besitzender Klassen eingesetzt worden ist. Erwerbswirtschaftliche Staatstätigkeit, die allein der Gewinnerzielung dient, ist verfassungswidrig (BVerfGE 61, 82 [107]; BVerwGE 39, 329 [333 ff.]). Stets muss ein sie rechtfertigender öffentlicher Zweck hinzutreten. Dies ist die Grundlage für Regelungen des kommunalen Wirtschaftsrechts der Bundesländer, in Berlin des Betriebegesetzes.

4. Die Nennung einzelner Steuerarten, insbesondere in Art. 106 GG, beschränkt die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers bei konzeptionellen Änderungen vorhandener oder bei der Einführung neuer Steuerarten. So muss eine Vermögensteuer eine Sollertragsteuer sein, um einen Platz im Steuersystem zu finden (BVerfGE 93, 121), und so bereitet es in der Diskussion um sog. Öko-Steuern immer wieder ein Problem, dass Art. 106 GG ihr Aufkommen weder dem Bund noch den Ländern ausdrücklich zuweist.

5. Nur sehr verhalten wirkt die Begrenzungs- und Schutzfunktion der Finanzverfassung moderierend auf die **Höhe** der steuerlichen Gesamtbelastung, wobei die Belastung der Unternehmen mit Sozialversicherungsabgaben ohnehin kein Thema des X. Abschnitts des GG ist (immerhin Art. 106 III 4 Nr. 2 GG).

6. Die Begrenzungs- und Schutzfunktion der Finanzverfassung ist vom BVerfG 1998 durch einen Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung ergänzt worden. Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung bedeutet, dass, wenn ein Steuergesetz zulässigerweise nicht nur Fiskal-, sondern auch Lenkungszwecke verfolgt (dazu BVerfGE 98, 106 (Ls. 3); Rodi, StuW 1999, 105), es weder der Gesamtkonzeption der sachlichen Regelung im Lenkungsbereich noch konkreten Einzelregelungen widersprechen darf. Auch hier werden mit kompetenzrechtlichen Argumenten Schranken für den Steuergesetzgeber aufgerichtet, die zugunsten der Steuerpflichtigen wirken.

Die Begrenzungs- und Schutzfunktion der Finanzverfassung und die Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung schaffen kein durch Kompetenzrecht des Grundgesetzes geordnetes Steuersystem. Immerhin helfen sie Wertungswidersprüche vermeiden zwischen öffentlichen Abgaben und privatwirtschaftlichen Einnahmen, zwischen einzelnen Arten öffentlicher Abgaben, zwischen Steuer- und Sachgesetzgebungskompetenzen und innerhalb der Steuergesetzgebung.

II. Übersicht über die für das Steuerrecht besonders relevanten Grundrechte

Obwohl der Steuerzugriff geradezu klassische hoheitliche Tätigkeit ist, gibt es im Steuerrecht zahlreiche grundrechtliche Besonderheiten. Eine Besonderheit ist das starke Hervortreten des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes (Art. 3 Abs. 1 GG). Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist nicht nur einfachgesetzlich (§ 85 AO) ein Grundsatz des Steuerrechts, sondern der praktisch vielleicht wichtigste verfassungsrechtliche Kontrollmaßstab; Art. 3 Abs. 1 GG stellt Anforderungen nicht nur an das Steuergesetz, sondern auch an seinen Vollzug. Eine zweite Besonderheit ist die geringe Bedeutung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit im Steuerrecht. Sie lässt sich so erklären: Eine Zweck-Mittel-Relation lässt sich im Steuerrecht nicht bilden, weil es keinen vorgegebenen Zweck gibt; Zweck ist die Erzielung staatlicher Einnahmen ohne Rücksicht auf die Ausgaben (Nonaffektation). Da man Einnahmen aber nicht genug haben kann, vermag dieser Zweck den Steuerzugriff nicht zu begrenzen (dazu Tina Beyer, Die Freiheitsrechte, insbesondere die Eigentumsfreiheit, als Kontrollmaßstab für die Einkommensbesteuerung, 2004). Beide Punkte hängen zusammen. Wenn es keine inhaltlichen Vorgaben und Grenzen für den Steuerzugriff gibt, gewinnen formale Kriterien, insbesondere die Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen, größere Bedeutung.

Einen 50seitigen Überblick über die Rechtsprechung des BVerfG zum Grundrechtsschutz des Steuerpflichtigen gibt Paul Kirchhof in AöR 128 (2003), S. 1 – 51.

I. Art. 3 Abs. 1 GG

Art. 3 Abs. 1 GG gilt als das wichtigste Grundrecht, das der Steuergesetzgeber zu beachten hat. Prinzipien des Steuerrechts finden hier ihre verfassungsrechtliche Grundlage, so das Leistungsfähigkeitsprinzip, das vom Grundgesetz, anders als von der Weimarer Reichsverfassung, nicht mehr ausdrücklich positiviert wird, und das Nettoprinzip hier verankert werden. Andererseits ist Art. 3 Abs. 1 GG, auch im Steuerrecht, durchsetzungsschwach. Verfassungsgerichtliche Entscheidungen, die Normen des Steuerrechts an dieser Norm scheitern lassen, sind sehr selten. So wird zurückhaltend formuliert, die Besteuerung müsse an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit „ausgerichtet“ sein (E 82, 60, 86), was viel Raum für gesetzgeberische Abweichungen lässt. Vom Ergebnis her gedacht liegt es daher nahe, die Prüfung der Vereinbarkeit einer Norm des Steuerrechts mit Art. 3 Abs. 1 GG positiv enden zu lassen.

Wichtiger ist die Beherrschung des Prüfungsschemas zu Art. 3 Abs. 1 GG, das ich an einer älteren Entscheidung des BVerfG entwickeln möchte, die aber ein aktuelles Thema betrifft, die heute so genannten Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG). Die Fundstelle ist BVerfGE 27, 58 (Beschluss vom 2.10.1969).

1. Fahrten zur Arbeitsstätte

Sachverhalt: Der Gesetzgeber hat die Kilometer-Pauschale bei Benutzung eines privaten Pkw von 0,50 DM auf 0,36 DM herabgesetzt. Dies sei, so wird geltend gemacht, ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG, weil diese Pauschale den tatsächlichen Aufwand nicht mehr decke – was nach den Feststellungen des BVerfG zutrifft - und weil private Pkw gegenüber anderen Verkehrsmitteln diskriminiert würden.

Gründe: Die Begründung transformiere ich von der Rechtslage des Jahres 1969 in ein Prüfungsschema von Art. 3 Abs. 1 GG, wie es heute praktiziert würde. Dabei ist insbesondere der über das Steuerrecht hinausgreifende Übergang von der sog. Willkürformel zur sog. neuen

Formel zu beachten, wobei die neue Formel seit Anfang der 80er Jahre des letzten Jahrhunderts praktiziert wird, also so neu nicht mehr ist.

Bei der Prüfung von Art. 3 Abs. 1 GG ist zweistufig, nicht, wie bei einem Freiheitsgrundrecht, dreistufig vorzugehen. Die erste Frage lautet: Liegt eine Ungleichbehandlung vor? Die zweite Frage lautet: Ist diese Ungleichbehandlung gerechtfertigt?

Die erste Frage ist in zwei Unterfragen aufzugliedern. Erste Unterfrage: Sind verschiedene Personengruppen oder Situationen vergleichbar? Zweite Unterfrage: Werden sie durch dieselbe Normsetzungsgewalt (etwa den Bundesgesetzgeber, nicht im Verhältnis von Bundesgesetzgeber und Landesgesetzgeber bzw. europäischer Rechtsetzung oder im Verhältnis verschiedener Landesgesetzgeber) unterschiedlich behandelt?

Auch die zweite Frage lässt sich in drei Unterfragen aufgliedern. Erste Unterfrage: Ist das Gesetz formell verfassungsgemäß (Kompetenzen und Verfahren)? Zweite Unterfrage: Dient die Ungleichbehandlung einem legitimen Zweck? Dritte Unterfrage: Ist die Ungleichbehandlung im Hinblick auf diesen Zweck verhältnismäßig?

Im vorliegenden Fall ist die erste Frage zu bejahen. Der Bundesgesetzgeber behandelt unterschiedliche Personengruppen (Benutzer von privaten Pkw und Benutzer des ÖPNV, Benutzer privater Pkws mit unterschiedlichen Kosten) ungleich bzw. trotz Ungleichheit gleich.

Diese Ungleichbehandlung ist auch kompetenz- und verfahrensgemäß zustande gekommen. Sie dient einem legitimen Zweck. Dies sind verkehrspolitische Gründe. Sie bestehen in der Erwartung, durch die Kürzung der Kilometer-Pauschale eine Milderung der Verkehrsschwierigkeiten in den Ballungsräumen zu den Hauptverkehrszeiten und eine gewisse Verlagerung des Berufsverkehrs von dem Kraftfahrzeug auf die öffentlichen Verkehrsmittel zu erreichen (S. 65). Das BVerfG lässt es für die Verfassungsmäßigkeit ausreichen, dass es sich um ein sachbezogenes und jedenfalls nicht evident ungeeignetes Mittel handle. Heute würde hier mehr verlangt. Nach dem Übergang von einer Willkür- zu einer Verhältnismäßigkeitsprüfung reicht es wohl nicht mehr, dass überhaupt ein legitimer Zweck vorliegt. Vielmehr muss die Ungleichbehandlung im Hinblick auf diesen Zweck

geeignet, erforderlich und angemessen sein. Daran kann man zwar zweifeln, da trotz Begrenzung der Entfernungspauschale der private Berufsverkehr im Verhältnis zum ÖPNV immer mehr zugenommen hat. Da man aber nicht weiß, wie die Entwicklung ohne solche Begrenzung verlaufen wäre, liegt die Regelung noch innerhalb der Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers.

Im Ergebnis ist das Gesetz darum mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar.

2. Einheitwerte

Sachverhalt (nach BVerfGE 93, 121 und 165): Das Vermögen- und das Erbschaftsteuergesetz mach(t)en die Besteuerung vom Wert von Vermögensgegenständen abhängig. Die im BewertungsgG geregelte Bewertung folgt je nach Vermögensgegenstand unterschiedlichen Methoden, so bei Grundvermögen der Einheitswertmethode, bei Kapitalvermögen der Verkehrswertmethode. Die Einheitswerte für bebaute und unbebaute Grundstücke waren in den alten Bundesländern letztmals 1964 ermittelt und in den 70er Jahren pauschal aktualisiert worden; in den neuen Bundesländern legte man sogar noch die Einheitswerte von 1935 zugrunde. Das hatte zur Folge, dass Grundvermögen von der Besteuerung weit unter seinem Verkehrswert erfasst wurde. Diese Folge ist Gegenstand einer Richtervorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG, die einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG darin sieht, dass Kapitalvermögen höher, nämlich zum Verkehrswert, angesetzt wird.

Gründe: Art. 3 Abs. 1 GG fordert, dass das Einheitswertverfahren bei Grundstücken und das Gemeinwertverfahren bei Kapitalvermögen wirtschaftliche Werte in einem gemeinsamen Annäherungswert erfassen. Typisierungen und Pauschalisierungen, also die Gleichbehandlung von Ungleichen, sind zwar grundsätzlich zulässig, dürften aber sowohl der Zahl der Betroffenen als auch ihrem quantitativen Ausmaß nach Grenzen nicht übersteigen. Dies sei hier – wie im Einzelnen statistisch belegt wird – aber der Fall. Grundsätzlich gilt: „Die Typisierung setzt ... voraus, dass die durch sie eintretenden Härten und Ungerechtigkeiten nur eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betreffen und der Verstoß gegen den Gleichheitssatz nicht sehr intensiv ist. Wesentlich ist ferner, ob die Härten nur unter Schwierigkeiten vermeidbar wären; hierfür sind auch praktische Erfordernisse der Verwaltung von Gewicht.“ (BVerfGE 84, 348 (360)).

Auch gebe es keine Rechtfertigung für das Auseinanderfallen der Wertrelation bei einheitsbewerteten und bei nicht einheitsbewerteten Vermögensgütern. Insbesondere sei die Schonung des Grundvermögens nicht auf das persönliche, der individuellen Lebensgestaltung dienende Gebrauchseigentum beschränkt. Es sei auch nicht möglich, einer gesetzlichen Regelung nachträglich legitimierende Ziele zu unterstellen, die der Gesetzgeber mit ihr gar nicht habe verfolgen wollen.

Die Richtervorlage ist zulässig und begründet.

3. Ausschluss der Verlustverrechnung

Sachverhalt: Nach § 22 Nr. 3 EStG unterliegen Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände als sonstige Einkünfte der Einkommensteuer. Bis 1998 sind Verluste, die insoweit entstanden, aber von einer Verrechnung vollständig ausgeschlossen geblieben. Dies ist eine Ungleichbehandlung von positiven und negativen Einkünften. Solche Ungleichbehandlungen sind häufig; mit ihnen will der Gesetzgeber insbesondere Verlustzuweisungsgesellschaften und missbräuchliche Verlustnutzungen bekämpfen. Beispiele sind die §§ 2a, 2b, 10d, 15a EStG oder 8 Abs. 4 KStG.

Gründe: Art. 3 Abs. 1 GG ist im Steuerrecht Gestaltungsgleichheit. Mit dieser bereichsspezifischen Konkretisierung von Willkür- und neuer Formel ist gemeint, dass der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Spielraum hat, dass er die einmal getroffene Belastungsentscheidung aber folgerichtig umzusetzen hat. Zur Folgerichtigkeit gehört im Einkommensteuerrecht, dass nicht nur positive, sondern auch negative Einkünfte erfasst werden. Folglich stellen Einschränkungen von Verlustausgleich und Verlustabzug sich als rechtfertigungsbedürftig dar. Eine Rechtfertigung kann sich daraus ergeben, unerwünschte Steuergestaltungen zu vermeiden. Davon kann in dem hier interessierenden Bereich aber keine Rede sein. Als eine andere Rechtfertigung wird genannt, die fraglichen Einkünfte bewegten sich in der Nähe der Liebhaberei. Wenn das richtig ist, dürfte aber nicht nur die negativen, sondern müssten auch die positiven Einkünfte von der Besteuerung ausgenommen werden.

Auf der Rechtsfolgenseite steht die Nichtigerklärung der Vorschrift, die zur Folge hat, dass Verluste aus Vermietung beweglicher Gegenstände nach den allgemeinen Regeln des EStG über Verlustausgleich und Verlustabzug behandelt werden. Für die Zukunft sei es Sache des Gesetzgebers, diese allgemeinen Regeln darauf zu prüfen, ob sie für die hier gegenständlichen Verluste modifiziert werden sollen.

4. BVerfG NJW 2004, 1022

- Urteil vom 9. März 2004, 2 BvL 17/02, noch nicht in der amtl. Sammlung; dazu Seiler, JZ 2004, 481.

Sachverhalt: Nach § 22 Nr. 2 EStG unterliegen Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften der Einkommensteuer. Wegen ihrer Privatheit kann die Finanzbehörden aber nur unvollkommen kontrollieren, ob ein solches Veräußerungsgeschäft vorliegt, und sind darum auf die Ehrlichkeit der Steuerpflichtigen angewiesen. Das hat in der Vergangenheit zu massenhafter Steuerhinterziehung geführt. Prof. Tipke erklärt in seiner Steuererklärung wahrheitsgemäß die von ihm 1997 erzielten Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften. Gegen den darauf ergangenen Steuerbescheid legte er Rechtsmittel ein, die er bis zum BVerfG weiter verfolgte.

Das BVerfG hat daraufhin Teile der §§ 22 und 23 EStG für mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar und nichtig erklärt.

Gründe: Art. 3 Abs. 1 GG verlange für das Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen durch das Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden. Wird die Gleichheit im Belastungserfolg durch die rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens prinzipiell verfehlt, kann dies die Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Besteuerungsgrundlage nach sich ziehen. Dafür reicht nicht ohne Weiteres die empirische Ineffizienz von Rechtsnormen, erforderlich wäre das normative Defizit des widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten Rechts, auch wenn dieses materiell-rechtlich nicht zu beanstanden sei. Das Gericht spricht auch von einem strukturellen Vollzugshindernis. Zu seiner Begründung im vorliegenden Fall macht es umfangreiche Ausführungen zur Anlage KSO, zu den GNOFÄ, zu den Ermittlungsbefugnissen und den Ermittlungskapazitäten der Finanzbehörden, klagt über ermittlungsbeschränkende Normen wie das Verbot, Kontrollmitteilungen auszuschreiben, gemäß § 30a Abs. 3 Satz 2 AO, und das Fehlen einer Dokumentationspflicht des

Steuerpflichtigen, die u.a. das Entdeckungsrisiko äußerst gering werden lassen, und spricht von einem Verfahrensrecht, das gegenläufig zum materiellen Steuertatbestand sei.

Der Gesetzgeber sei grundsätzlich gehalten, durch – nicht rückwirkende - Änderungen des normativen Umfelds, etwa durch Einführung eines Quellenabzugs oder durch die stärkere Betonung des Verifikationsprinzips im Veranlagungsverfahren, die Steuerehrlichkeit zu stärken. Trotzdem kommt das Gericht im vorliegenden Verfahren, bezogen auf die Veranlagungszeiträume 1997 und 1998, zu dem Ergebnis, die materiellen Steuernormen seien nichtig, und zieht daraus keine Konsequenzen für Nachfolgeregelungen, die zudem eine Zeit betreffen, in der wegen der Kursentwicklung an den Kapitalmärkten Risiko und Umfang von Steuerhinterziehungen abgenommen hätten.

Die Entscheidung ist ein Beispiel, für eine Besonderheit von Art. 3 Abs. 1 GG auf der Rechtsfolgenseite. Während bei Verstößen gegen ein Freiheitsgrundrecht die Rechtsfolge eindeutig ist – Unterlassung des verfassungswidrigen Eingriffs, bei einem gesetzlichen Eingriff dessen Nichtigkeit -, ergibt sich bei einem Gleichheitsverstoß keine eindeutige Lage, weil in der Regel mehrere Möglichkeiten bestehen, Gleichheit herzustellen, hier die Aufhebung der Steuerpflicht oder die Verbesserung der behördlichen Ermittlungen und der Sanktionen. Auf beiden Wegen ließe sich Gleichheit herstellen. Welchen Weg er beschreiten möchte, ist eine politische Entscheidung des Gesetzgebers, die rechtlich nicht vorgezeichnet ist. Dazu BVerfG NJW 2004, S. 1030.