

**Steuerrecht und Verfassungsrecht –
Zur Rolle der Rechtsprechung bei der verfassungskonformen Gestaltung der
Steuerrechtsordnung**

– Bericht zum Symposium anlässlich des 75-jährigen Bestehens des Instituts für Steuerrecht
am 10. Juli 2009 in der Aula der Universität –

Anlässlich des 75-jährigen Bestehens des Instituts für Steuerrecht in Münster fand am 10. Juli 2009 in der Aula des Schlosses der Westfälischen Wilhelms-Universität ein Symposium zu dem Thema „Steuerrecht und Verfassungsrecht – Zur Rolle der Rechtsprechung bei der verfassungskonformen Gestaltung der Steuerrechtsordnung“ statt.

Die Veranstaltung begann um 15.15 Uhr mit der Begrüßung durch den Prodekan der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Münster, Herrn Professor Dr. Hans-Michael Wolfgang. Im Anschluss daran hielt Herr Professor Dr. Paul Kirchhof (Universität Heidelberg, Richter des Bundesverfassungsgerichts a.D.) einen Vortrag zu dem Thema „Der Schutz des Steuerpflichtigen durch Verfassungsrecht und Verfassungsrechtsprechung“. Im direkten Anschluss folgte ein Vortrag von Herrn Professor DDr. Hans Georg Ruppe (Universität Graz, Richter am Österreichischen Verfassungsgerichtshof) zu dem Thema „Steuerrechtsschutz und Verfassungsrecht in Österreich“.

Mit einleitenden Worten von Herrn Professor Dr. Gerard Meussen (Universität Nijmegen) zur Bedeutung der Verfassungsrechtsprechung für das Steuerrecht in den Niederlanden begann die anschließende Podiumsdiskussion. Weitere Teilnehmer waren die Referenten Herr Professor Dr. Kirchhof und Herr Professor Dr. Ruppe sowie Frau Professor Dr. Lerke Osterloh (Richterin des Bundesverfassungsgerichts) und Herr Dr. h.c. Wolfgang Spindler (Präsident des Bundesfinanzhofs). Geleitet wurde die Diskussion von Herrn Professor Dr. Dieter Birk (Direktor des Instituts für Steuerrecht, Universität Münster).

Anschließend lud der Westfälische Steuerkreis e.V. zu einem Sektempfang im Foyer des Schlosses ein.

A. Begrüßung durch Herrn Professor Dr. Wolfgang

In seiner Funktion als Prodekan der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster begrüßte Professor Wolfgang, selbst Inhaber eines Lehrstuhls am Institut für Steuerrecht, zu Beginn der Veranstaltung die Anwesenden. Dem Anlass entsprechend, vollzog er die Geschichte des Instituts für Steuerrecht in Münster nach, die genau genommen nicht erst 1934 mit der Gründung des Instituts, sondern schon 1920 mit der Ernennung Ottmar Bühlers zum Lehrbeauftragten für Verwaltungsrecht, insbesondere Steuerrecht, Arbeits- und Industrierecht sowie Staats- und Völkerrecht in Münster begann. Bühler sei es durch seinen persönlichen Einsatz gelungen, das Steuerrecht als eigenständige rechtswissenschaftliche Disziplin durchzusetzen und dies mit der Gründung des „Seminars für Steuerrecht“ zum 01.10.1923 zu manifestieren. Am 12.04.1934 sei aus dem „Seminar für Steuerrecht“ schließlich das „Institut für Steuerrecht“ geworden, das als älteste Einrichtung ihrer Art der Ausgangspunkt der deutschen steuerrechtlichen Wissenschaft sei. Mit Hinweis auf die nur vier Direktoren des Instituts in 75 Jahren – Ottmar Bühler (1934-1949), Friedrich Klein (1950-1974), Paul Kirchhof (1975-1981) und Dieter Birk (1982-heute) – betonte Professor Wolfgang die Kontinuität in der Leitung des Instituts.

Die Entwicklung des Instituts unter der Leitung von Professor Birk beruhe, so Professor Wolfgang weiter, auf zahlreichen Faktoren, aus denen er drei – Wissenschaft, Lehre und Internationalität – herausgreife:

Eine kaum messbare Anzahl von Veröffentlichungen, Hunderte von Monographien, Sammelbänden, Lehrbüchern, Aufsätzen und Entscheidungsrezensionen seien in den vergangenen 27 Jahren aus der Arbeit des Instituts, insbesondere seitens Professor Birks und seiner Kolleginnen und Kollegen hervorgegangen. Die Wissenschaft sei dadurch vor allem im Bereich der thematischen Schwerpunkte Finanzverfassungsrecht, Steuerverfahrensrecht und Recht der direkten und indirekten Steuern bereichert worden. Hinzu komme die imposante Zahl von vier abgeschlossenen und zwei laufenden Habilitationen sowie 18 laufenden und 133 abgeschlossenen Promotionsverfahren unter der Betreuung von Professor Dr. Birk.

Was die Lehre angehe, so sei das Steuerrecht an der Münsteraner Fakultät ein Schwergewicht. Wie Professor Wolfgang betonte, sei es zugleich sehr gut nachgefragtes Schwerpunktfach und beliebtes Studienfach.

Hinzu komme die Internationalität der Arbeit, die sich in intensiv gepflegten Kontakten zu den Partneruniversitäten in Madrid in Spanien und Niigata in Japan zeige. Nicht nur die Lehrenden, sondern auch die Studierenden profitieren nach den Worten von Professor Wolfgang in Form eines regen Studierendenaustauschs von den Partnerschaften. Hinzu kämen zahlreiche ausländische Gastprofessoren, die für einige Zeit in Münster arbeiteten sowie das Engagement in- und ausländischer Dozenten an den in Zusammenarbeit mit der jurgrad gGmbH ausgerichteten Kursen, etwa dem LL.M.- oder EMBA-Kurs „Steuerwissenschaften“ oder dem unter Mitwirkung der Universität von Florida alljährlich angebotenen „Summer Course International Taxation“.

Mit Blick auf die große Zahl wissenschaftlicher Arbeiten, die in Münster angefertigt worden seien und momentan angefertigt würden, die Breite der Ausbildung und die Ausstrahlungswirkung, die von dem Institut national und international ausgehe, zog Professor Wolfgang das Fazit, dass das Institut für Steuerrecht der Universität Münster bereits in der Vergangenheit in Deutschland führend gewesen sei und auch in der Gegenwart weiterhin führend sei.

Abschließend informierte Professor Wolfgang die Zuhörer über die Rechtswissenschaftliche Fakultät der Universität Münster und wies darauf hin, dass diese nicht nur zu den größten, sondern auch zu den besten in Deutschland zähle, wie sich aus den regelmäßigen Hochschul-Rankings namhafter Zeitungen, Zeitschriften und Institutionen ergebe. Erfreulicherweise korrelierten damit in Münster Quantität und Qualität der rechtswissenschaftlichen Ausbildung.

B. Begrüßungsworte des Institutsdirektors Herrn Professor Dr. Birk

Der Leiter des Instituts für Steuerrecht an der Universität Münster, Herr Professor Dr. Birk, begann seine Begrüßungsansprache mit der Beschreibung des vehementen Einsatzes Ottmar Bühlers für die Erweiterung seines Lehrauftrags an der Universität Münster auf das Steuerrecht im Jahr 1919. Als dritter Nachfolger Bühlers in der Position des Institutsleiters dankte Professor Birk der Rechtswissenschaftlichen Fakultät für die Unterstützung, die seine Arbeit für das Institut seit Beginn seiner Tätigkeit erfahren habe.

Sodann stellte Professor Birk die Referenten und Diskussionsteilnehmer vor.

Paul Kirchhof wirkte von 1975 bis 1981 als Leiter des Instituts für Steuerrecht in Münster und kehrte danach an die Universität in Heidelberg zurück, an der er sich zuvor schon habilitiert hatte. Von 1987 bis 1999 war er Richter des Bundesverfassungsgerichts.

Hans Georg Ruppe hat seit 1972 eine Professur für Finanzrecht an der Universität Graz (Österreich) inne und ist seit 1987 Mitglied des Österreichischen Verfassungsgerichtshofs.

Gerard Meussen ist Inhaber eines Lehrstuhls für Steuerrecht an der Universität Nijmegen (Niederlande). Im Nebenamt ist er zudem Richter am Finanzgericht in Amsterdam.

Lerke Osterloh habilitierte sich 1989 in Hamburg, bevor sie eine Professur in Trier übernahm und schließlich 1993 zur Johann Wolfgang Goethe-Universität nach Frankfurt am Main wechselte. Frau Professor Osterloh ist seit 1998 Richterin des Bundesverfassungsgerichts und Berichterstatterin für Steuerrecht im Zweiten Senat.

Herr Dr. Spindler schließlich ist seit 1991 Richter am Bundesfinanzhof und seit 2005 dessen Präsident.

Professor Birk übergab sodann das Wort an die Vortragenden.

C. Vortrag von Herrn Professor Dr. Kirchhof: Der Schutz des Steuerpflichtigen durch Verfassungsrecht und Verfassungsrechtsprechung

Mit den Erinnerungen an seine Zeit als Leiter des Instituts für Steuerrecht in Münster vor etwa 30 Jahren begann Professor Kirchhof seinen Vortrag zum Schutz des Steuerpflichtigen durch Verfassung und Verfassungsgerichtsbarkeit.

Das Steuerrecht, so Professor Kirchhof, sei als rechtswissenschaftliche Disziplin mittlerweile zwar etabliert, jedoch müsse nach wie vor um eine prinzipienorientierte Anwendung des Rechts gekämpft werden. Dabei ergäben sich die entscheidenden Prinzipien im Wesentlichen aus dem (deutschen) Verfassungsrecht, das punktuell durch das Europarecht ergänzt werde.

Problematisch sind nach den Worten Professor Kirchhofs Fehlentwicklungen, die sich in den vergangenen Jahren verstärkt gezeigt hätten: So habe das Steuerrecht gegenüber dem Steuerpflichtigen zunehmend an Autorität verloren. Der Steuerpflichtige versuche die Besteuerung zu verkürzen oder gar zu umgehen. Die Grundeinstel-

lung der steuerpflichtigen Bürger habe sich nicht zuletzt aufgrund der zunehmenden Komplexität steuerrechtlicher Normen in diesem Sinne geändert.

Die Bedeutung von Verfassungsrecht und Verfassungsgerichtsbarkeit für das Steuerrecht beschrieb Professor Kirchhof anhand von sieben Thesen.

So sei zunächst zu berücksichtigen, dass das Verfassungsrecht die vorrangige Funktion habe, den Gesetzgeber als rechtsetzende Instanz anzuleiten. Falls der Gesetzgeber den verbindlichen Vorgaben der Verfassung folgen würde, bedürfe es keiner Verfassungsgerichtsbarkeit. Das Verfassungsrecht diene folglich als Schutz vor dem Steuerrecht, das zum öffentlichen Eingriffsrecht gehöre. Mit Hinweis auf die Besteuerungsprinzipien wichtiger verfassungsähnlicher Werke vergangener Jahrhunderte erläuterte Professor Kirchhof die Wechselwirkungen zwischen dem politischen Wunsch nach Erhebung höherer Steuern und dem Wunsch der Steuerpflichtigen, die Steuerbelastung möglichst gering zu halten. Ein Mehr an Staatsleistungen bedeute stets auch ein Mehr an Steuern, das der Steuerpflichtige zu vermeiden versuche. Andererseits fordere er einen Ausbau staatlicher Leistungen. Werde eine Leistung gewährt, so gehe der Bürger davon aus, einen Anspruch auf diese Leistung zu haben und neige zudem dazu, mit der aktuellen Leistung nicht mehr zufrieden zu sein. Dieses Verhalten sei höchst unsozial und führe zu einer gesellschaftlichen Spaltung.

Zweites Merkmal des Verhältnisses zwischen Verfassungsrecht und Steuerrecht ist nach Professor Kirchhof die Regelungsdichte des Grundgesetzes. Dieses verzichte in weiten Teilen auf ausdrückliche und umfassende Regelungen und regele statt dessen nur Teilbereiche wie etwa im Rahmen des Steuerrechts die Finanzverfassung (Art. 104a - 115 GG). Auch der Grundrechtsschutz, dessen Aufgabe in der Disziplinierung aller hoheitlichen Tätigkeiten liege, sei nach dem GG nur kompetenz- und aufgabenbeschränkt ausgestaltet. Er gebe dem Staat etwa vor, dass eine Enteignung zum Bau einer Autobahn nur gegen Entschädigung vorgenommen werden könne, dass Arbeitskräfte auch vom Staat nur am Arbeitsmarkt angeworben werden dürfen oder dass Steuern nur im Rahmen der Grundrechte erhoben werden könnten. Eine Aufgabenlehre, die dem Gesetzgeber vorgebe, für welche staatlichen Aufgaben er Steuern erheben dürfe, halte erst seit kurzem Einzug in die Verfassungsrechtsprechung.

Anders als andere Bereiche des öffentlichen Eingriffsrechts sei das Steuerrecht, so Professor Kirchhof weiter, nicht zweckorientiert geregelt, wie etwa das Polizeirecht,

das zur Abwehr von Gefahren diene. Aufgrund dessen fehle es im Steuerrecht an zwingenden Verhältnismäßigkeitsmaßstäben. Die Teilhabe des Staates an der Bereicherung des Steuerpflichtigen rechtfertige sich nicht allein daraus, dass der Staat Geld brauche, sondern vielmehr daraus, dass der Staat durch die Errichtung eines funktionierenden Staatsgefüges die Voraussetzungen für die Möglichkeit der Gewinnerzielung schaffe. Eine Bereicherung werde also durch das Zusammentreffen von einer funktionsfähigen Rechtsgemeinschaft und der Eigenleistung des Steuerpflichtigen generiert. Der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebiete unter dieser Voraussetzung eine Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit, in der sich die Inanspruchnahme des funktionierenden Staates widerspiegele.

Als viertes Merkmal des Verhältnisses von Verfassungsrecht und Steuerrecht ging Professor Kirchhof auf die den grundrechtlichen Schutz ignorierende Reaktion des Steuerpflichtigen ein, die in Rechtsgebrauch, Rechtsmissbrauch oder Steuerhinterziehung bestehen könne. Eine Abgrenzung zwischen Gebrauch und Missbrauch sei schwierig; sie folge nicht aus dem Wortlaut der Missbrauchsvorschrift des § 42 AO, sondern aus einer teleologischen und verfassungskonformen Auslegung des Grundgesetzes, aus der sich eine sachgerechte Besteuerung ergebe.

Anschließend ging Professor Kirchhof auf das Problem staatlicher Subventionen ein, das der Durchsetzung des Verfassungsrechts im Steuerrecht ebenfalls im Weg stehe. Der Staat nehme mittels der Subventionen Einfluss auf die Entscheidungsfreiheit des Steuerpflichtigen, belaste den Haushalt und gewinne durch das Versprechen einer vergleichsweise geringen Geldleistung die Bestimmungsmacht über ein weit größeres Vermögen. Für die Hingabe von Subventionen mit einem Lenkungszweck forderte er konkrete Voraussetzungen, wie diese auf der Einnahmenseite ähnlich für die Erhebung von Sonderabgaben bestünden.

Mit Blick auf die Verfassungsbeschwerde zum Bundesverfassungsgericht (Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG) wies Professor Kirchhof auf die verfahrensrechtlichen Hürden hin, die zur Durchsetzung grundrechtlichen Individualrechtsschutzes zu überwinden seien. Es stelle sich in diesem Zusammenhang die Frage, welches „eigene Recht“ der Steuerpflichtige geltend machen könne. Sofern dieses Recht in der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gefunden werde, sei vom Gesetzgeber die Frage zu klären, auf welchem Niveau die Gleichheit gewährt werde.

Zusammenfassend stellte Professor Kirchhof als siebte und letzte These die Forderung auf, dass das Steuerrecht am Maßstab der Verfassung gemässigt und insbe-

sondere gleichmäßig ausgestaltet werden müsse. Mit der Forderung nach einer Verschlankung des Staates nicht nur auf nationaler, sondern auch auf europäischer Ebene fand der Vortrag seinen Abschluss.

D. Vortrag von Herrn Professor Dr. Ruppe: Steuerrechtsschutz und Verfassungsrecht in Österreich

Auch Professor Ruppe drückte zu Beginn seines Vortrags seine Verbundenheit mit Herrn Professor Dr. Birk aus und erinnerte sich an seine erste steuerrechtliche Literatur, die von dem ehemaligen Münsteraner Institutsleiter Professor Bühler gestammt habe.

Seine Ausführungen zum Einfluss des Verfassungsrechts auf das Steuerrecht in Österreich begann Professor Ruppe mit Erläuterungen zum österreichischen Verfassungsgerichtshof, der dem deutschen Bundesverfassungsgericht entspricht. Wichtig für den Individualrechtsschutz sei, dass eine sog. Bescheidsbeschwerde zum Verfassungsgerichtshof unmittelbar im Anschluss an den Bescheid der Steuerbehörde erhoben werden könne. Folglich gebe es in Österreich keine Fachgerichtsbarkeit für Abgabensachen. Die Beschwerde, die prozessual sehr formgebunden sei, werde abgelehnt, wenn der Bescheid nicht die Verfassungsmäßigkeit berühre. Anderenfalls, im Falle einer erfolgreichen Beschwerde, werde die verletzte Norm aufgehoben.

Hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Vorgaben und des Prüfungsmaßstabs führte Professor Ruppe aus, dass neben Grundrechten, Rechtsstaatsprinzip und Finanzverfassung auch die Europäische Menschenrechtskonvention (EMRK) maßgeblich sei, weil diese anders als in Deutschland in Österreich Verfassungsrang habe. Wichtigste Schranke für die Besteuerung sei hingegen der Gleichheitssatz. Dieser habe sich seit den 50er Jahren des zwanzigsten Jahrhunderts stark weiterentwickelt von einem Willkürverbot zu einem Sachlichkeitsgebot; eine Funktionalitätsprüfung sei jedoch mit der Forderung nach sachlich begründeten Regeln nicht verbunden.

Als typische Frage zur Anwendung des Gleichheitssatzes bezeichnete Ruppe zunächst die Auswahl des Besteuerungsobjekts, die grundsätzlich in die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers falle, jedoch vom Verfassungsgerichtshof hinsichtlich möglicher Grundrechtsverstöße überprüft werden könne. Darüber hinaus sei auch die Frage der Rückwirkung von Steuergesetzen in Österreich ein Gleichheitsproblem. In der Sache werde insofern zwischen „echter“ und „unechter Rückwirkung“ unterschied-

den, wobei die Begriffe vom österreichischen Verfassungsgerichtshof anders als ihre deutschen Synonyme definiert werden.¹ Ein gleichheitsrechtliches Problem seien weiterhin Pauschalierungen und Typisierungen, die verfassungsgemäß seien, sofern nicht eine willkürliche Durchschnittsbetrachtung angestellt werde. Von entscheidender Bedeutung für die Anwendung des Gleichheitssatzes sei zudem wie in Deutschland das Leistungsfähigkeitsprinzip, das Professor Ruppe anhand einiger Beispiele etwa zur beschränkten Einkommensteuerbefreiung von Trinkgeldern erklärte. Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip folge, so Professor Ruppe weiter, das Verhältnismäßigkeitsprinzip, demzufolge beispielsweise die Versagung von Vergünstigungen nur aufgrund formeller Fehler verfassungswidrig sei.

Zur Bedeutung des Rechtsstaatsprinzips als verfassungsrechtliche Schranke des Steuerrechts verwies Professor Ruppe auf die Erfordernisse der Tatbestandsbestimmtheit und der Tatbestandsklarheit. Erstere fehle nicht schon dann, wenn eine Norm nach anerkannten Grundsätzen ausgelegt werden müsse; letztere verbiete nach einer Entscheidung des Verfassungsgerichtshof Normen, zu deren Verständnis „eine gewisse Lust zum Lösen von Denksport-Aufgaben“² erforderlich sei.

Nach dem Hinweis auf einige Beispiele aus der Judikatur des Verfassungsgerichtshofs fasste Professor Ruppe zum Abschluss seines Vortrags die Bedeutung des Verfassungsrechts für das Steuerrecht zusammen:

Der österreichische Verfassungsgerichtshof sei auch im Bereich des Steuerrechts der Hüter der Verfassung. Der Prüfungsmaßstab für einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz sei vom Willkürverbot zur Sachlichkeitsprüfung erheblich weiterentwickelt worden und biete nunmehr einen besseren Schutz.

Hauptaufgabe des Verfassungsgerichtshofs sei der Individualrechtsschutz. Der mit der Beurteilung formeller Gesetze zwangsläufig verbundene Eingriff in die Kompetenzen des Gesetzgebers müsse hingenommen werden. Allerdings habe sich das Gericht vornehmlich darauf zu beschränken, Rechtsschutz zu gewähren; für die Durch-

¹ Sog. „echte Rückwirkung“: Gleichheitssatzverstoß durch rückwirkend belastende Regelungen, wenn die Normunterworfenen (1) durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht (2) in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht werden und (3) nicht besondere Umstände eine solche Rückwirkung verlangen (Leitentscheidung VfSlg 12.189/1989; definiert nach Prof. Ruppe).

Sog. „unechte Rückwirkung“: Das Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der Rechtslage genießt keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz, es sei denn, der Gesetzgeber hat eine besondere Erwartungshaltung geschaffen, auf die sich der Steuerpflichtige einrichten durfte und eingerichtet hat; uU. ist Übergangsrecht erforderlich (VfSlg. 13.655/1993; 13.461/1993; 15.739/2000; 16.754/2002; 16.850/2003; definiert nach Prof. Ruppe)

² Vgl. VfSlg 12.420/1990.

führung einer verfassungskonformen Politik sei es hingegen nicht verantwortlich. Daher übe es in Fragen der Gesetzgebung eine größere Zurückhaltung als etwa das deutsche Bundesverfassungsgericht. Im Vergleich zu Deutschland gebe es in Österreich insgesamt einige fundamentale Unterschiede, wenn auch die Gemeinsamkeiten überwiegen. Was Deutschland und Österreich verbinde, so Ruppe in Abwandlung eines Zitates, sei ihre unterschiedliche Verfassungsgerichtsbarkeit.

E. Podiumsdiskussion

Im Anschluss an die Vorträge eröffnete Professor Birk die Podiumsdiskussion mit der Feststellung, dass wichtige Unterschiede zwischen der österreichischen und der deutschen Verfassungsgerichtsbarkeit bereits offensichtlich geworden seien. Die Interpretation des Verfassungsrechts sowie die Auffassungen der jeweils beteiligten Richter führten zu unterschiedlichen Ergebnissen etwa bezüglich der Frage, welchen Einfluss das Leistungsfähigkeitsprinzip als Verfassungsprinzip auf die Besteuerung nehme.

In Deutschland, so führte Professor Birk aus, machten steuerrechtliche Entscheidungen immerhin 7,5 % aller Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts aus; der Einfluss des Verfassungsrechts auf das Steuerrecht sei dementsprechend hoch. Umso schwieriger sei es, sich unter diesen Umständen die Situation in den Staaten vorzustellen, die gar keine Verfassungsgerichtsbarkeit im Sinne eines Bundesverfassungsgerichts hätten wie etwa die Niederlande.

I. Vortrag von Herrn Professor Dr. Meussen: Steuerrecht und Verfassungsrecht in den Niederlanden

Es folgte ein einleitender Vortrag von Professor Meussen zu dem Thema „Steuerrecht und Verfassungsrecht in den Niederlanden“, der zugleich eine weitere Grundlage für die folgende Diskussion war. Professor Meussen stellte nach einer Gratulation an Professor Birk und seine Mitarbeiter zum 75-jährigen Bestehen des Instituts zunächst fest, dass eine Diskussion um Steuerrecht und Verfassungsrecht in den Niederlanden kein Thema sei. Zwar hätten auch die Niederlande – wie Deutschland und Österreich – eine Verfassung, jedoch fehle eine Verfassungsgerichtsbarkeit. Der Hoge Raad, das höchste Gericht der Niederlande, habe keine Kompetenz, Gesetze auf ihre Verfassungsmäßigkeit hin zu überprüfen. Mangels einer gerichtlichen Kontrolle der Gesetze, verliefen Gesetzgebungsverfahren in den Niederlanden sehr

schnell; erforderlich sei nur eine einfache Mehrheit in der ersten und zweiten Kammer des Parlaments. Nach der Unterzeichnung des Gesetzes durch die Königin könne ein Gesetz allenfalls noch politisch diskutiert werden.

Zu den Auswirkungen auf die Steuergesetze führte Meussen aus, dass diese durch den Hoge Raad nur auf die Vereinbarkeit mit internationalen Menschenrechtsverträgen hin überprüfbar seien, was Steuerrechtlern merkwürdig vorkommen müsse. Die Gleichheitswidrigkeit eines Gesetzes müsse etwa an Art. 14 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK), an Art. 26 des UNO-Menschenrechtspakts oder am Recht auf Eigentum gemäß Art. 1 des Ersten Protokolls der Europäischen Menschenrechtskonvention gemessen werden. Im Ergebnis gelange der Hoge Raad in seiner Entscheidung fast nie zu einem Verstoß gegen das Gleichheitsprinzip. Häufiger seien hingegen Entscheidungen, in denen festgestellt werde, dass der Steuerpflichtige zwar Recht habe, aber angesichts der fehlenden Möglichkeit zur Verwerfung eines Gesetzes wegen seiner Verfassungswidrigkeit dennoch kein Recht bekommen könne. Damit, so die Schlussfolgerung Professor Meussens, liege die legislative Gewalt allein bei dem Gesetzgeber und der Hoge Raad ergreife von sich aus nicht die Initiative, die Gesetzgebung im Sinne einer höheren Verfassungsmäßigkeit zu beeinflussen. Entscheidungen würden im Gegenteil vielmehr deshalb besonders kurz ausfallen, weil das Gericht nicht in die Befugnisse des Parlaments eingreifen wolle.

Als prägnantes Beispiel für den unbeeinflussbaren Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers nannte Meussen eine Gesetzesänderung im Einkommensteuerrecht, derzufolge bestimmte Aufwendungen des Arbeitnehmers, die im Veranlassungszusammenhang mit seiner Tätigkeit standen, nicht als Werbungskosten abziehbar waren. Der Hoge Raad habe dem Gesetzgeber Recht gegeben und die Meinung vertreten, dass es nicht Aufgabe des Staates sei, Aufwendungen des Arbeitnehmers durch einen Steuerabzug zu neutralisieren, wenn der Arbeitgeber diese Aufwendungen nicht übernehme.

Für das Leistungsfähigkeitsprinzip, das durch das erwähnte Gesetz offensichtlich verletzt werde, bedeute dies, dass es zwar politisch diskutiert, aber juristisch nicht umgesetzt werde. Auch die Möglichkeit, den Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte anzurufen, sei angesichts der langen Verfahrensdauer keine gleichwertige Alternative.

Abschließend erwähnte Professor Meussen angesichts dieses für viele Beteiligte un-

befriedigenden Zustands eine Gesetzesinitiative der Opposition, die auf eine Verfassungsänderung abziele, durch die dem Hoge Raad die Befugnis eingeräumt werden soll, zukünftig Gesetze auf ihre Verfassungsmäßigkeit hin zu überprüfen. Die Chancen der Initiative seien angesichts des Widerstands der Regierungsparteien unabsehbar. Auch sei nicht klar, ob der Hoge Raad nach einer Verfassungsänderung von seinen Freiheiten Gebrauch machen werde und eine Verfassungsmäßigkeitsprüfung vornehmen werde. Dementsprechend sei es ungewiss, ob Steuergesetze zukünftig anhand der Verfassung überprüft werden würden.

II. Diskussion

Anschließend wandte sich Professor Birk mit konkreten Fragen an die Diskussions Teilnehmer. An Frau Professor Osterloh gerichtet war die Frage, ob sie das Gefühl habe, dass an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu hohe Erwartungen gestellt würden.

Professor Osterloh erläuterte, dass ihrer Ansicht nach nicht nur die Bürger, sondern auch die Gerichte zuweilen zu hohe Erwartungen an das Bundesverfassungsgericht hätten. Zur Erklärung ging sie auf das Beispiel der Jubiläumsrückstellungen ein, das einen zentralen Punkt der neueren Rechtsprechung zur verfassungsrechtlich gebotenen Belastungsgleichheit durch gesetzliche Folgerichtigkeit treffe.

Bei sog. Jubiläumsrückstellungen handelt es sich um Rückstellungen eines Arbeitgebers für Zuwendungen, die aus Anlass von Dienstjubiläen seiner Arbeitnehmer schon vor der Auszahlung gewinnmindernd in der Bilanz berücksichtigt werden. Finanzverwaltung und Finanzgerichte erkannten solche Rückstellungen in der Steuerbilanz lange Zeit nicht an. Nachdem jedoch der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung in dieser Hinsicht geändert hatte, erließ der Gesetzgeber entsprechende Normen, um zur Vermeidung von Steuerausfällen die Passivierung von Jubiläumsrückstellungen zeitlich befristet weiterhin zu verhindern, wobei die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG) durchbrochen wurde. Das Bundesverfassungsgericht entschied im Anschluss an ein Klageverfahren in dieser Sache in einem Beschluss vom 12. Mai 2009 – 2 BvL 1/00³, dass das zeitlich gestaffelte Verbot, solche Rückstellungen in der Steuerbilanz zu berücksichtigen, verfassungsgemäß sei. Ein wesentliches Argument des BVerfG bestand darin, dass eine steuergesetzliche Abweichung von der Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips auch für die steuer-

³ Vgl. Pressemitteilung vom 9. Juni 2009 – Nr. 58/2009 sowie Beschluss des BVerfG vom 12.05.2009 – 2 BvL 1/00, BB 2009, 1408 - 1411.

rechtliche Gewinnermittlung nur dann das aus Art. 3 Abs. 1 GG folgende Gebot folgerichtiger Ausgestaltung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen verletze, wenn sich kein sachlicher Grund für die Abweichung finden lasse, die einfachgesetzliche „Ausnahmevorschrift“ also als willkürlich zu bewerten sei.⁴ Davon könne im Fall der gesetzlichen Regelung des Verbots von Jubiläumsrückstellungen keine Rede sein. Denn angesichts der höchstrichterlich begründeten, willkürfreien langjährigen Praxis der Rechtsanwendung bewege sich die Reaktion des Gesetzgebers auf die Rechtsprechungsänderung, in deren Folge mit Einnahmeausfällen zu rechnen war, innerhalb des weiten gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums. Dem gleichheitsrechtlichen Gebot der Folgerichtigkeit, das die Befugnis des Steuergesetzgebers zur ungebundenen Entscheidung über die zentralen Fragen einer gerechten Belastungsverteilung begrenze, sei daher Genüge getan.

Frau Osterloh betonte mit Verweis auf dieses Urteil, dass der Grundsatz der Folgerichtigkeit den allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG gegenüber dem Steuergesetzgeber wesentlich zur Durchsetzung ver helfe; sobald die Grundentscheidung zur Steuerbelastung gefallen sei, sei für die folgenden Schritte die Richtung vorgegeben. Die Unzufriedenheit mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts rühre etwa in diesem Punkt daher, dass sich der Grundsatz in der wissenschaftlichen Diskussion verselbstständigt habe und die Anforderungen an die Ausgestaltung von Steuertatbeständen aus der Ebene einfachgesetzlich überzeugender Steuerrechtsdogmatik auf eine verfassungsrechtliche Ebene hebe. Es sei jedoch ein Irrtum zu glauben, dass das Bundesverfassungsgericht aufgrund des Grundsatzes zur Kontrolle „guter Gesetzgebung“ berechtigt sei. Dementsprechend müsse das Gericht zwischen verbesserungsbedürftigen und verfassungsrechtlich korrekturbedürftigen Gesetzen unterscheiden. Nur im letztgenannten Fall sei eine verfassungsgerichtliche Beanstandung gesetzgeberischer Entscheidungen geboten.

An Herrn Dr. Spindler wandte sich Professor Birk mit der Frage, ob es angesichts einiger erfolgloser Vorlagen (Art. 100 GG) des BFH an das BVerfG Diskrepanzen in der Auslegung und dem Zugang zur Verfassung zwischen Finanzgerichtsbarkeit und Verfassungsgerichtsbarkeit gebe.

Dr. Spindler verneinte dies mit dem Argument, dass das Verfassungsrecht kein strin-

⁴ Pressemitteilung des BVerfG vom 9. Juni 2009 – Nr. 58/2009.

gentes Subsumtionsrecht, sondern „Abwägungsrecht“ sei. Die verfassungsrechtliche Abwägung obliege dem Bundesverfassungsgericht, das selbstverständlich zu der Ansicht gelangen könne, dass eine Norm verfassungsgemäß sei, die der Bundesfinanzhof – entsprechend den Voraussetzungen einer Vorlage nach Art. 100 GG – für verfassungswidrig gehalten habe. Auf die Nachfrage von Professor Birk hin, wie die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zum alten § 2 Abs. 3 EStG (Berechnung des Verlustausgleichs nach Änderung durch das StEntlG 99/00/02) ausgehen werde, äußerte Dr. Spindler die vorsichtige Vermutung, dass diese Vorschrift angesichts der unmöglichen Anwendbarkeit am Erfordernis der verfassungsrechtlich gebotenen Normenklarheit scheitern müsste.

Ergänzend betonte Dr. Spindler, dass die Vorlagen des Bundesfinanzhofs an das Bundesverfassungsgericht Teil einer „erfreulichen“ Entwicklung seien, in deren Verlauf das Bewusstsein für verfassungsrechtliche Maßstäbe im Steuerrecht in den letzten Jahren in Deutschland signifikant gewachsen sei. Dies sei unabhängig davon zu begrüßen, ob das Verfassungsgericht den Finanzgerichten in ihrer Einschätzung hinsichtlich der Verfassungswidrigkeit steuerrechtlicher Normen folge. Die Gründe für diese Entwicklung sah Dr. Spindler einerseits in einer geänderten Rechtsprechungspraxis des Bundesverfassungsgerichts, das dem Gesetzgeber seit Ende der 80er Jahre mit einigen Grundsatzentscheidungen stärker als zuvor die Grenzen einer verfassungsgemäßen Gesetzgebung aufgezeigt habe und andererseits in einem geänderten Verhalten des Gesetzgebers, der es sich angewöhnt habe, die verfassungsrechtlichen Grenzen der Besteuerung auszuloten und damit Finanzgerichte und Bundesfinanzhof unter Zugzwang gesetzt habe. Der Bundesfinanzhof habe aufgrund dessen in den letzten zehn Jahren zwanzig Vorlagen nach Karlsruhe geschickt, die nahezu sämtliche anerkannten verfassungsrechtlichen Besteuerungsprinzipien betroffen hätten. Mit Bezug auf die Ausführungen von Frau Professor Osterloh merkte Dr. Spindler an, dass die Finanzgerichtsbarkeit im Dialog mit dem Bundesverfassungsgericht bewusst hohe Erwartungen stellten, um so die hohe Qualität der verfassungsrechtlichen Beurteilung steuerrechtlicher Sachverhalte zu gewährleisten.

Die weitere Diskussion widmete sich im Anschluss an die Vorträge von Professor Kirchhof und Professor Ruppe der Frage, welche Rolle der Verfassungsgerichtsbarkeit bei der Gestaltung der Steuergesetze zukomme.

Professor Kirchhof relativierte die Schlussfolgerung von Herrn Professor Birk, dass

Bundesverfassungsgericht nehme eine Gestaltungsrolle bei der Gesetzgebung ein. Die Verfassung binde den Gesetzgeber, sodass dieser auch ohne ein kontrollierendes Verfassungsgericht über die Verfassungswidrigkeit einer Norm entscheiden und sie gegebenenfalls zurücknehmen müsse. Idealtypisch gebe es daher nie den Fall eines verfassungswidrigen Gesetzes. Da jedoch der Mensch zu Fehlern neige, bedürfe es eines Verfassungsgerichts, das ausspreche, was in der Verfassung angelegt sei. Ob dieses Gericht eher zurückhaltend oder eher rechtsgestaltend agiere, hänge vom Gegenstand der Prüfung, also vom Grad der Übereinstimmung des Steuerrechts mit der Verfassung ab. Als Kontrollinstanz, die den Vollzug verfassungswidriger Gesetze verhindert und dem Bürger Rechtsschutz gewährt, sei die Rolle der Verfassungsgerichtsbarkeit jedenfalls unstrittig.

Professor Ruppe verwies auf seine vorherigen Ausführungen und betonte, dass die vornehmliche Aufgabe eines Verfassungsgerichts in der Gewährleistung von Individualrechtsschutz bestehe. Dabei sei die Überprüfung individueller oder genereller Normsetzungsakte anhand der Verfassung selbstverständlich. Im Gegensatz zu Professor Kirchhof sei er jedoch nicht der Auffassung, dass eine Verfassung von sich aus den Prüfungsmaßstab festlege. Vielmehr müsse die Verfassung selbst aufgrund ihres hohen Abstraktionsniveaus zunächst inhaltlich um ein bestimmtes Verständnis angereichert werden, das dann als Prüfungsmaßstab für Maßnahmen des Gesetzgebers herangezogen werden könne. So sei etwa das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab für eine gleichmäßige Besteuerung nicht originärer Bestandteil der (deutschen und österreichischen) Verfassung, sondern Ergebnis einer bestimmten Auslegung des Gleichheitssatzes.

Die Diskussion wandte sich anschließend der Situation in den Niederlanden zu, in denen – wie Professor Ruppe feststellte – eine funktionierende Steuerrechtsordnung ohne die in Deutschland und Österreich bekannte Kontrollichte bestehe.

Professor Meussen erklärte diesen Umstand mit dem Hinweis auf die vollkommen unterschiedliche Ausgangsposition für die Feststellung eines Verfassungsverstößes. Da es in den Niederlanden keine verfassungsgerichtliche Judikatur von mehreren Jahrzehnten gebe, könne auch in extremen Fällen eine „offensichtliche Verfassungswidrigkeit“ nicht ohne weiteres festgestellt werden. Es fehle insofern an geeigneten Maßstäben. Während sich die Mitglieder der gesetzgebenden Organe darauf beriefen, selbst für die Gesetzgebung verantwortlich zu sein, trenne die Finanzverwaltung

schlicht zwischen ihrer Privatmeinung und den Vorgaben der gesetzlichen Grundlagen bzw. der Anordnungen des zuständigen Staatssekretärs. Den Fall eines offensichtlichen Widerspruchs zur Verfassung kenne man in den Niederlanden daher nicht. Im Zweifelsfall könne man sich allenfalls auf völkerrechtliche Verträge und einen daraus konstruierten Gleichheitsverstoß berufen.

Professor Birk öffnete die Diskussion im Folgenden für Wortmeldungen aus dem Publikum.

Professor Hüttemann (Universität Bonn) richtete sich mit der Frage an Frau Professor Osterloh, ob und warum das Bundesverfassungsgericht seinen Prüfungsmaßstab im Bereich des Bilanzsteuerrechts von der Folgerichtigkeit auf ein bloßes Willkürverbot reduziere. Frau Osterloh trat diesem Eindruck entgegen und betonte, dass gerade das bereits erwähnte Urteil zu den Jubiläumsrückstellungen, auf das in diesem Zusammenhang Bezug genommen wurde, in falscher und vergrößernder Weise dargestellt werde und nicht für einen solchen Vorwurf geeignet sei.

Professor Seer (Universität Bochum) ging auf eine Äußerung von Herrn Professor Ruppe ein und stellte die Frage in den Raum, ob nicht eine generelle Rückwirkung der Entscheidungen der (österreichischen und deutschen) Verfassungsgerichte den Gesetzgeber insofern disziplinieren würde, als er gezwungen wäre, von sich aus auf die Verfassungsmäßigkeit der (Steuer-)gesetze zu achten, um nicht den mit der Nichtigkeit einhergehenden Steuerausfall zu riskieren.

Professor Ruppe führte in Ergänzung zu seinem Vortrag aus, dass eine Entscheidung des Verfassungsgerichtshofs in Österreich nur im Grundsatz keine Rückwirkung für gleichgelagerte Fälle entfalte, dass aber eine solche Rückwirkung durchaus ausgesprochen werden könne, wenn etwa gleichgelagerte Fälle bei anderen Höchstgerichten anhängig seien. Auch in dem Fall, dass der Gesetzgeber bewusst versuche, eine bereits für verfassungswidrig erklärte Norm in einem zweiten oder dritten Versuch gesetzlich zu verankern, könne die rückwirkende Nichtigkeit der Norm ausgesprochen werden.

Professor Kirchhof ergänzte, dass das Bundesverfassungsgericht zum Teil auf den Ausspruch einer rückwirkenden Entscheidung verzichte, wenn eine solche Entscheidung mehr Unrecht anrichte, als sie Recht repariert hätte, weil etwa der Gesetzgeber infolge immenser Steuerausfälle die Steuern hätte erhöhen oder Schulden hätte an-

häufen müssen. Zudem entstehe ein Gleichheitsproblem auch dann, wenn eine Steuer, die für mehrere Jahrzehnte erhoben wurde, infolge der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts einige Jahre nicht erhoben werden könne, bevor sie nach einer entsprechenden Gesetzesänderung wieder erhoben werde.

III. Schlussrunde der Diskussion

Professor Birk leitete sodann die Schlussrunde der Diskussion ein, wobei er – nach einer weiteren Frage zur Verabschiedung des verfassungsrechtlich fragwürdigen Erbschaftsteuerreformgesetzes⁵ aus dem Publikum – angesichts von erkennbarem Rückschritt, Stillstand und Fortschritt in verschiedenen Bereichen der verfassungsrechtlichen Rechtsprechung zum Steuerrecht die Frage nach der Prognostizierbarkeit der verfassungsrechtlichen Rechtsprechung stellte.

Dr. Spindler äußerte zunächst seine Unzufriedenheit mit der aktuellen Situation im Erbschaftsteuerrecht. Angesichts der bereits bestehenden verfassungsrechtlichen Kritik bestehe über Jahre und Jahrzehnte eine Rechtsunsicherheit, mit der kein Steuerrechtler oder Richter zufrieden sein könne. Zur Prognostizierbarkeit der Entscheidungen betonte Dr. Spindler, dass eine Entscheidung stets von einer menschlichen Entscheidung des Richters abhängen und die Vorhersehbarkeit damit zweifelhaft sei.

Frau Professor Osterloh äußerte sich zur Frage von Professor Birk zurückhaltend. Keine großen Schwankungen, aber gewisse unterschiedliche Akzente gingen mit unterschiedlichen Zusammensetzungen der Senate des Bundesverfassungsgerichts einher. Wenn auch die Kontinuität der Rechtsprechung als hoher Wert zu berücksichtigen sei, so sei doch jeder Richter nur seiner eigenen Überzeugung verpflichtet.

Professor Meussen verwies für die Rückwirkung von Entscheidungen des (österreichischen) Verfassungsgerichts im Anschluss an die Ausführungen von Professor Ruppe auf die Parallele zu den Urteilen des EuGH. Trotz der im Einzelfall strittigen Auslegungsfragen scheue sich das Gericht nicht, auf europäischer Ebene stets eine Rückwirkung auszusprechen, die gemeinhin akzeptiert werde.

Professor Ruppe nahm diese Äußerung auf und betonte, dass es in Österreich eine sehr umfangreiche Rückwirkungsjudikatur gebe, in der keine Gleichförmigkeit zu erkennen sei. Zur Prognostizierbarkeit der Entscheidungen verwies Ruppe darauf, dass nicht nur der einzelne Richter als Mensch Einfluss auf die Entscheidung nehme, sondern dass sich innerhalb der Senate auch eine Gruppendynamik entwickle, die

⁵ Erbschaftsteuerreformgesetz (ErbStRG) vom 24.12.2008, BGBl. I 2008, S. 3018.

durch die Meinungen der mit der Problematik vertrauten Richter und der fachfremden Richter beeinflusst werde. Zudem sei die Verfassungsgerichtsbarkeit für eine Entscheidung stets auf einen geeigneten, hinreichend plakativen Fall angewiesen, anhand dessen ein Urteil auch für den Laien nachvollziehbar sei.

Professor Kirchhof berichtete zum Vorgehen des Gesetzgebers, Steuergesetze bewusst auf der Grenze zur Verfassungswidrigkeit zu formulieren, von der Äußerung eines Ministerialbeamten, die die Einstellung erkennen lasse, dass es seitens der Regierung nicht darauf ankomme, ob Steuergeld auf Grundlage eines verfassungsgemäßen Gesetzes fließe, solange es nur fließe. Diese Äußerung offenbare einen Krisenatbestand, dem nicht nur von Seiten der Verfassungsgerichtsbarkeit begegnet werden müsse. Problematisch sei, dass die Folgen eines nichtigen Steuergesetzes nicht die Staatsorgane, sondern den Steuerzahler in Form von erhöhten Steuern zur Deckung der Einnahmedefizite träfen. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, so Professor Kirchhof weiter, sei zu Recht von hoher Kontinuität geprägt; die von Professor Birk vorgenommene Einteilung von Rückschritt, Stillstand und Fortschritt der Rechtsprechung treffe daher nur bedingt zu. Die Autorität des Bundesverfassungsgerichts begründe sich zum Großteil aus der Kontinuität seiner Rechtsprechung. Denn die Rechtsprechung bestehe aus der Deutung des geschriebenen Grundgesetzes, der einzig maßgeblichen Größe für die Durchsetzung des Individualrechtsschutzes.

Professor Birk beendete die Podiumsdiskussion daraufhin mit dem Dank an die Teilnehmer für ihre Beiträge sowie an das Publikum und lud alle Anwesenden im Namen des Instituts und des Westfälischen Steuerkreises e.V. zum Empfang im Foyer des Schlosses ein.

*Christian Lange, Wiss. Hilfskraft
am Institut für Steuerrecht der Universität Münster*