

Deutscher Finanzgerichtstag

Deutscher Finanzgerichtstag 2010

Das Steuerrecht in der Finanzkrise

Bearbeitet von
Jürgen Brandt

1. Auflage 2011. Taschenbuch. 124 S. Paperback

ISBN 978 3 415 04611 5

Format (B x L): 14,5 x 20,8 cm

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Wirtschaftsfreiheit und Gestaltungsmacht des Staates auf dem Boden des Grundgesetzes

Richter des BVerfG Prof. Dr. Michael Eichberger

I. Einleitung

Die Finanzkrise und die sie einholende und überholende Wirtschaftskrise haben den Ruf nach dem rettenden und dem gestaltenden Staat in einer seit langem nicht gehörten Dringlichkeit erklingen lassen. Neben finanziellen Stütz- und Fördermaßnahmen des Staates in solch schwindelerregender Höhe, dass, so glaube ich, nicht nur mir eine realistische Vorstellung dieser Dimensionen schwer fällt, sind es vor allem die Forderungen nach einer stärkeren Regulierung der Finanzmärkte und des Bankenwesens, die die Diskussionen auf internationaler und nationaler Ebene beherrschen. Und der Staat hat gehandelt: vor gut einem Jahr machte er mit dem für den Bundesgesetzgeber in geradezu atemberaubender Geschwindigkeit erlassenen Finanzmarktstabilisierungsgesetz den Anfang, dem dann im Stakkato das Gesetz zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität in Deutschland (März 2009), Finanzmarktstabilisierungsergänzungsgesetz (April 2009), das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung und das Gesetz zur Fortentwicklung der Finanzmarktstabilisierung (beide Juli 2009) und nunmehr im Dezember 2009 das Wachstumsbeschleunigungsgesetz folgten, um nur die wichtigsten Gesetzespakete zur Krisenbewältigung zu nennen.

In diesen Zeiten krisenhaft zugespitzter Handlungs- und Hilferwartungen an den Staat stellt sich drängender als sonst die Frage nach den Fixpunkten und Leitlinien, nach den Grundsätzen und Wertmaßstäben, an denen sich die staatlichen Rettungs- und Gestaltungsmaßnahmen zu orientieren haben. Auch bei politisch und ökonomisch unabweisbarem Handlungsdruck gibt es immer wieder Handlungsalternativen, zwischen denen es sich zu entscheiden gilt. Gewiss sind es in erster Linie allgemein- und wirtschaftspolitische Grundüberzeugungen, ökonomische Sachzwänge, volkswirtschaftliche Einsichten, Bindungen an Vorfestlegungen, aber etwa auch die Rücksichtnahme auf Gruppeninteressen, welche die Entscheidungsträger in Regierung und Parlament hierbei anleiten. Dabei bewegen sie sich freilich in einem Geflecht rechtlicher Rahmenbedingungen internationaler, gemeinschaftsrechtlicher und nationaler Herkunft, die ihrer Gestaltungsmacht nur teilweise offen stehen, sie vor allem aber auch eingrenzen.

In diesem Umfeld binnen der mir vom Veranstalter gegönnten 35 Minuten die „Wirtschaftsfreiheit und Gestaltungsmacht des Staates auf dem Boden des Grundgesetzes“ zu beleuchten, ist eine Herausforderung, deren Bewältigung zumindest die Konzentration auf einige wenige Punkte und die Beschränkung auf

ihre nur schlaglichtartige Beleuchtung verlangt. Lassen Sie mich also versuchen, in einem ersten Schritt der Frage nachzugehen, ob unsere Verfassung dem Staat eine Wirtschaftsordnung vorgibt, die ihn bei seinen Entscheidungen, insbesondere bei der Gesetzgebung, auf konkrete Wirtschaftsziele festlegt. In einem zweiten Schritt möchte ich mich dann einzelnen Verfassungsbestimmungen, auch mit Blick auf aktuelle verfassungsgerichtliche Entscheidungen, zuwenden, die der Wirtschafts- und insbesondere Steuergesetzgebung Maß und Richtung geben, um schließlich in einer Schlussbetrachtung die Frage aufzuwerfen, ob in Krisenzeiten abweichende Regeln gelten.

II. Grundgesetz und Wirtschaftsverfassung

1. Anders als in der Weimarer Reichsverfassung von 1919, die in ihren Art. 151 ff. noch einen eigenen Abschnitt über „das Wirtschaftsleben“ enthielt, oder in einigen Länderverfassungen, findet sich im Grundgesetz keine Festlegung auf eine bestimmte Wirtschaftsordnung. Spätere punktuelle Ergänzungen und Änderungen des Grundgesetzes um einzelne Bestimmungen mit eindeutigem Wirtschaftsbezug² haben hieran im Grundsatz nichts geändert. In der Anfangszeit des Grundgesetzes von namhaften Rechtswissenschaftlern (Nipperdey) unternommene Versuchen, dem Grundgesetz eine Festlegung auf die soziale Marktwirtschaft als solche zu entnehmen, blieb denn auch eine größere Gefolgschaft versagt.

So hat das Bundesverfassungsgericht schon sehr früh im sogenannten Investitionshilfeturteil aus dem Jahre 1954 klargestellt, dass sich das Grundgesetz nicht auf ein bestimmtes Wirtschaftssystem festgelegt habe. Die damalige Wirtschafts- und Sozialordnung sei zwar eine nach dem Grundgesetz mögliche Ordnung, keineswegs aber die allein mögliche.³ Anlass dieser Entscheidung war das Investitionshilfegesetz, mit dem die gewerbliche Wirtschaft verpflichtet wurde, einen bestimmten Prozentsatz ihres Gewinns der Jahre 1950 und 1951 in ein Sondervermögen einzubringen, aus dem – heute würde man sagen – systemrelevante Industriezweige, nämlich Unternehmen der Bereiche Kohlebergbau, eisenschaffende Industrie und Energiewirtschaft, durch Kredite finanziert werden sollten. Als Ausgleich erhielten die verpflichteten Betriebe Schuldverschreibungen und Aktien der subventionierten Unternehmen. Ihre Verfassungsbeschwerde gegen das Gesetz, mit der sie geltend machten, die Investitionshilfe sei kein marktkon-

2 So 1967 die Aufnahme keynsianischen Gedankenguts mit der Verpflichtung an Bund und Länder bei ihrer Haushaltswirtschaft den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts Rechnung zu tragen [Art. 109 Abs. 2 a.F. GG] oder die 1993 und 1994 in Art. 87 e Abs. 4 und Art. 87 f Abs. 1 GG übernommenen Gewährleistungsverpflichtungen für ein ausreichendes Eisenbahnschienennetz und für flächendeckend angemessene und ausreichende Dienstleistungen im Bereich des Postwesens und der Telekommunikation.

3 Vgl. BVerfGE 4, 7 [18].

formes Mittel und verstoße deshalb gegen die bisherige Wirtschafts- und Sozialordnung, blieb ohne Erfolg. Das Bundesverfassungsgericht räumte dem Gesetzgeber in wirtschaftlichen Dingen einen – aus heutiger Sicht sehr weiten – Gestaltungsspielraum ein, den es damals nicht überschritten sah.

Exemplarisch für diesen seither vom Bundesverfassungsgericht in ständiger Rechtsprechung eingenommenen Standpunkt von der sogenannten „wirtschaftspolitischen Neutralität“ oder „Offenheit“ des Grundgesetzes sind die Formulierungen in seinem Urteil aus dem Jahre 1979 über das Gesetz zur sog. paritätischen Mitbestimmung der Arbeitnehmer in Industrieunternehmen.⁴

Nach dem Hinweis, dass wirtschaftsordnende Gesetze sich an den betroffenen Grundrechten und nicht an einer – so eben nicht bestehenden – allgemeinen verfassungsrechtlichen Vorgabe für eine bestimmte Wirtschaftsordnung messen lassen müssen, führt das Gericht aus, dass der Gesetzgeber jede ihm sachgemäß erscheinende Wirtschaftspolitik verfolgen dürfe, sofern er dabei das Grundgesetz, insbesondere die Grundrechte beachte. Ihm komme also eine weitgehende Gestaltungsfreiheit zu. Die Aufgabe bestehe infolgedessen darin, die grundsätzliche Freiheit wirtschafts- und sozialpolitischer Gestaltung, die dem Gesetzgeber gewahrt bleiben müsse, mit dem Freiheitsschutz zu vereinen, auf den der einzelne Bürger gerade auch dem Gesetzgeber gegenüber einen verfassungsrechtlichen Anspruch habe.

Der große Gestaltungsspielraum, der dem Gesetzgeber danach beim Erlass wirtschaftslenkender und wirtschaftsordnender Normen einzuräumen ist, findet also seine Schranken in den Grundrechten der betroffenen Wirtschaftsteilnehmer, deren vielfach auch gegenläufige Interessen der Gesetzgeber zu berücksichtigen hat und jedenfalls nicht unverhältnismäßig einschränken darf. Dies sind für den im Wirtschaftsleben stehenden Bürger vor allem die Garantie von Eigentum und Erbrecht (Art. 14 GG), die Freiheit der Berufswahl und Berufsausübung (Art. 12 GG), die in der allgemeinen Handlungsfreiheit verankerte Vertragsfreiheit und Freiheit unternehmerischen Handelns (Art. 2 Abs. 1) und die auch das Gesellschaftsrecht stützende Vereinigungsfreiheit und für das Arbeitsrecht zentrale Tarifvereinigungs- und Tarifvertragsfreiheit (Art. 9 Abs. 1, 3 GG). Sie beanspruchen Geltung sowohl für den einzelnen Privatmann wie für den Gewerbetreibenden, wie auch – nach Maßgabe des Art. 19 Abs. 3 GG – für das große Industrieunternehmen.

Um die Bedeutung der individuellen Wirtschaftsfreiheit in der wortkräftigen Sprache meines Kollegen Di Fabio zusammenzufassen (in: Maunz-Dürig-Herzog, GG, Art. 2 Abs. 1 Rn. 76): Die in Art. 2 Abs. 1 GG getroffene Entscheidung des Grundgesetzes für die Freiheit des Menschen wäre ohne grundsätzliche freiheitliche Wirtschaftsordnung Makulatur. Der anonyme Markt mag kalt und in seiner bloßen Zweckerationalität ungerecht erscheinen, seine substantielle Existenz ist gleichwohl eine unverzichtbare Freiheitsvoraussetzung, schon damit eine

4 BVerfGE 50, 290 [338].

Ausweichmöglichkeit gegenüber der sonst drohenden Allmacht bürokratischer Entscheidungen aus dem politischen Klientelsystem besteht.

Anlass und Rechtfertigung zur Reglementierung und Einschränkung dieser Freiheiten durch wirtschaftsordnende Gesetze bieten neben dem notwendigen Ausgleich der gegenläufigen Freiheitsrechte untereinander vor allem das Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1 GG) und in jüngerer Zeit zunehmend auch der Umweltschutz, der in Art. 20 a GG der Sorge des Staates aufgegeben ist, um nur einige der verfassungsrechtlich abgesicherten Gestaltungsaufträge und Lenkungszwecke zu nennen.

Ein neuer, die Gestaltungsmacht des Staates bei haushaltswirksamen Gesetzen mit Verfassungskraft zügelnder Einflussfaktor ist erst im August vergangenen Jahres in Gestalt der sogenannten Schuldenbremse (Art. 109 Abs. 3 GG) in das Grundgesetz aufgenommen worden. Er dürfte zunehmend an Gewicht gewinnen. Diese Medizin, die sich der Gesetzgeber in wohl begründetem Misstrauen gegen die eigene Ausgabendisziplin selbst verordnet hat, ist Ausdruck des schon seit Langem das Umweltrecht beherrschenden Nachhaltigkeitsgedankens. Ob die Schuldenbremse in der Bedeutungslosigkeit versinkt, ihrer durchaus begrüßenswerten Zielsetzung entsprechend erfolgreich wirkt oder gar die wirtschafts- und sozialpolitische Handlungsfähigkeit von Bund oder eher noch den Ländern unangemessen einschnürt, wird erst die Zukunft zeigen.

2. Es würde natürlich zu weit führen, die einzelnen Facetten der wirtschaftspolitischen Entwicklung in Deutschland nachzeichnen zu wollen, die sie unter den jeweiligen verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen durchlaufen hat. Insgesamt lässt sich jedoch auch unter Inkaufnahme nicht unerheblicher Vereinfachungen und Vergrößerungen feststellen, dass die Wirtschaftsordnung in Deutschland über alle Jahrzehnte hinweg mit dem Begriff „soziale Marktwirtschaft“ zutreffend umschrieben wird. Sie ist durch das Grundgesetz zwar nicht zwingend in einer bestimmten Ausprägung vorgegeben, aber durch die die Wirtschaftsfreiheit gewährleistenden Grundrechte auf der einen und das Sozialstaatsprinzip auf der anderen Seite doch im Grundsatz so angelegt. Eine zentrale Staatsverwaltungswirtschaft jedenfalls, darüber besteht Einigkeit, wird durch das Grundgesetz ausgeschlossen. Verfassungswidrig dürften aber auch sonstige Entwicklungen der Wirtschaftsordnung insgesamt oder wesentlicher Teile davon sein, die sich zu weit von dem Leitbild der sozialen Marktwirtschaft entfernen, indem sie entweder die identitätsbestimmenden Freiheitsgarantien wirtschaftlichen Handelns aus Art. 14 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1 und Art. 2 Abs. 1 GG völlig aufgeben oder den gebotenen sozialen Schutz und Ausgleich gänzlich außer Acht lassen.

Sieht man sich die gegenwärtige Wirtschaftsrechtsordnung Deutschlands unter dem Blickwinkel der sie bestimmenden wirtschaftspolitischen Leitlinien genauer an, ergibt sich ein sehr heterogenes Bild. Bereiche mit ausgeprägten markt-

wirtschaftlichen Strukturen – so insbesondere im bürgerlichen Vertrags- und Handelsrecht, in denen der Staat etwa durch wettbewerbs- und kartellrechtliche Regelungen das Funktionieren des Marktes sicherzustellen sucht – stehen beispielsweise im Arbeits-, Miet- und Verbraucherschutzrecht Marktsegmente mit einem zunehmend stark ausgebauten sozialen Netz gegenüber. Daneben gibt es Lebensbereiche, die – wie namentlich das Gesundheitswesen – in erheblichem Umfang den Gesetzen des Marktes entzogen sind, oder in denen – so bei den Eisenbahnen, bei der Post oder der Energie- und Wasserversorgung – marktwirtschaftliche Bedingungen unter gleichzeitiger Gewährleistung der Daseinsvorsorgefunktion dieser Güter über ein hohes Maß an gesetzlicher und administrativer Regulierung erst noch hergestellt werden müssen.

3. Lassen Sie mich, meine sehr verehrten Damen und Herren, die vom Staat ausgeübte Gestaltungsmacht in der Wirtschaftsordnung vor dieser Folie sozialer Marktwirtschaft anhand zweier aktueller Beispiele kurz beleuchten:

a) Das erste Beispiel gilt dem komplexen und ohnehin schon hoch regulierten Bereich des Gesundheitswesens. Hier hat der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts in seinem Urteil vom 10. Juni 2009 die Gestaltungsbefugnis des Staates im Schutzbereich der Berufsfreiheit zugunsten sozialstaatlicher Belange gestärkt. Es hat mit dem Urteil die Verfassungsbeschwerden zahlreicher privater Krankenversicherungsunternehmen gegen die zwangsweise Einführung des Basistarifs in die private Krankenversicherung und der Portabilität der Altersrückstellungen zurückgewiesen. Dann das mit der Gesundheitsreform 2007 insoweit verfolgte Ziel, die private Krankenversicherung zu einer Vollversicherung neben der gesetzlichen Krankenversicherung auszubauen und dabei eine vertretbare Risikoverteilung zu erhalten, greift zwar in die Berufsausübungsfreiheit der privaten Versicherungsunternehmen ein, ist aber mit Blick auf das Sozialstaatsgebot in Art. 20 Abs. 1 GG gerechtfertigt. Die zentralen Erwägungen des Bundesverfassungsgerichts hierzu lauten (BVerfG, Urteil vom 10. Juni 2009 – 1 BvR 706/08 u. a. – juris Rn. 171):

- Der Schutz der Bevölkerung vor dem Risiko der Erkrankung ist in der sozialstaatlichen Ordnung des Grundgesetzes eine Kernaufgabe des Staates.
- Die gesetzgeberische Absicht, einen Krankenversicherungsschutz für alle Einwohner zu schaffen, ist von dem Ziel getragen, ein allgemeines Lebensrisiko abzudecken, welches sich bei jedem und jederzeit realisieren und ihn mit unabwehrbaren Kosten belasten kann.
- Es ist ein legitimes Konzept des zur sozialpolitischen Gestaltung berufenen Gesetzgebers, die für die Abdeckung der dadurch entstehenden Aufwendungen notwendigen Mittel auf der Grundlage einer Pflichtversicherung sicherzustellen.

Nimmt man das umfangreiche Urteil insgesamt in den Blick, wird deutlich, dass das Gericht die Verfassungsbeschwerden trotz der im Ausgangspunkt nicht un-

erheblichen Eingriffe des Gesetzgebers in die Wirtschaftsfreiheit der privaten Krankenversicherungsunternehmen vor allem deshalb zurückgewiesen hat, weil die beschwerdeführenden privaten Krankenversicherungen den Senat auch nicht annähernd davon überzeugen konnten, dass die angegriffenen Änderungen im Recht der privaten Krankenversicherung die geltend gemachten schwerwiegenden Verwerfungen zur Folge haben werden. Unter ausdrücklichem Rückgriff auf die Formulierungen aus dem bereits zitierten Mitbestimmungsurteil hat der Erste Senat dem Gesetzgeber einen weitgehenden Prognose- und Einschätzungsspielraum bei der Beurteilung der Auswirkungen dieses Systemwechsels im Recht der privaten Krankenversicherung eingeräumt (a. a. O., Rn. 169), ihm zugleich aber auch eine Beobachtungs- und gegebenenfalls Korrekturpflicht auferlegt (a. a. O., Rn. 170, 241) und sich damit ungeachtet der neuen Materie insgesamt doch in vertrauten verfassungsrechtlichen Bahnen bewegt.

b) Der zweite Blick gilt der durch die Finanzkrise in den Fokus gerückten Regulierung der Finanzmärkte und des Bankenwesens. Hier ist der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gemessen an der Größe der Herausforderung und dem Gewicht des der Allgemeinheit drohenden Schadens – nach der Zahl der Betroffenen (nahezu jedermann) und der Schwere der Belastung – sicher erheblich. Auch dürfte sein Prognosespielraum angesichts der Komplexität der Materie und der Ungewissheit der Auswirkungen der einzelnen Maßnahmen beträchtlich sein. Eine generelle Freistellung von den Bindungen an die wirtschaftsrelevanten Grundrechte ist für den Gesetzgeber und die Bundesregierung damit freilich nicht verbunden.

aa) Die Bundeskanzlerin war daher sicher gut beraten, als sie Anfang Dezember vergangenen Jahres auf den britischen Vorstoß, eine Sondersteuer von 50 % für Bonuszahlungen im Bankenbereich ab einer Höhe von 27.700 € zu erheben, mit Zurückhaltung reagierte und dabei auf verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Erhebung einer Sondereinkommensteuer für einzelne Tatbestände hinwies. Ich will damit nicht behaupten, dass eine spezifische Abgabe oder Steuer auf Bonuszahlungen verfassungsrechtlich gänzlich ausgeschlossen ist; Zulässigkeit, Grenzen und tatbestandliche Ausgestaltung einer solchen Abgabe bedürften aber auf jeden Fall einer eingehenden verfassungsrechtlichen Prüfung. Hier sind – wie stets – nicht Populismus, sondern ein abgewogenes Urteil und ein kühler Kopf gefragt. Manche Frage wird erst durch das Bundesverfassungsgericht verbindlich geklärt werden können. Vieles hingegen auf dem Feld der Finanz- und Wirtschaftskrise wirft, und das ist gut so, in erster Linie politische und wirtschaftspolitische Fragen auf und ist damit dem Primat der Politik überantwortet.

bb) Nicht alles, was in diesem Zusammenhang als verfassungsrechtliche Frage hochstilisiert wird, birgt auch tatsächlich ein verfassungsrechtliches Problem. So

ist die im Rettungsübernahmegesetz vom April 2009⁵ vorgesehene Enteignung von Anteilen an Unternehmen des Finanzsektors in erster Linie ein wirtschaftspolitischer, nicht aber ein verfassungsrechtlicher Tabubruch. Die Möglichkeit der Enteignung zum Wohle der Allgemeinheit ist in Artikel 14 Abs. 3 GG vorgesehen. Dass die Enteignung nur ultima ratio für den Staat sein darf, wenn er eine öffentliche Aufgabe nicht mit den ansonsten von der Rechtsordnung zur Verfügung gestellten Mitteln verwirklichen kann, ist in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ebenso geklärt wie die weitere Ableitung aus Art. 14 Abs. 3 Satz 2 GG, dass es allein dem parlamentarisch-demokratischen Gesetzgeber vorbehalten ist, die eine Enteignung legitimierende Gemeinwohlaufgabe zu bestimmen und die hierbei erforderlichen Rechtsvorschriften zu erlassen, aus denen sich ergeben muss, für welche Vorhaben, unter welchen Voraussetzungen und für welche Zwecke die Enteignung zulässig sein soll (vgl. BVerfGE 56, 249 [261]).

Hamburgisches Deichordnungsgesetz (BVerfGE 24, 367), Hamburgisches Eignungsgesetz (BVerfGE 45, 297), Bad Dürkheimer Gondelbahn (BVerfGE 56, 249), Nassauskiesung (BVerfGE 58, 200) und Teststrecke Boxberg (BVerfGE 74, 264) sind Kürzel für die Wegmarken der bundesverfassungsgerichtlichen Rechtsprechung zum Enteignungsrecht. Meine sehr verehrten Damen und Herren, im Bau- und Planungsrecht, das jahrelang Gegenstand meiner früheren richterlichen Tätigkeit war, stand die Möglichkeit der Enteignung von Grundeigentum stets im Hintergrund der jeweiligen Infrastrukturprojekte und gehörte so in diesem Bereich zum Alltag der Beteiligten. Damit will ich in diesem Institut nichts von seiner außerordentlichen und stets besonders rechtfertigungsbedürftigen Schärfe nehmen, ihm aber den Geruch des völlig Außergewöhnlichen, eigentlich Verfassungsfremden nehmen und so den Blick für eine unaufgeregte, nüchterne Betrachtung öffnen. Wäre es also zu der im Rettungsübernahmegesetz vorgesehenen Enteignung der privaten Anteilseigner der HRE Bank gekommen, was bekanntlich durch die massive Kapitalerhöhung und den nachfolgenden Squeeze-out der so zu Kleinaktionären degradierten privaten Anteilseigner vermieden wurde (insofern hat die Ultima-Ratio-Strategie des Rettungsübernahmegesetzes funktioniert), wäre – letztlich vom Bundesverfassungsgericht – schlicht zu klären gewesen, ob die genannten Voraussetzungen für eine verfassungsgemäße Enteignung mit der Ausrichtung des Rettungsübernahmegesetzes auf die Sicherung der Finanzmarktstabilität, mit der Beschränkung auf systemrelevante Unternehmen, mit der Pflicht zur vorherigen Ausschöpfung von Alternativlösungen und schließlich mit der strengen Erforderlichkeitsklausel erfüllt waren. Womöglich wird sich das Bundesverfassungsgericht ohnehin noch mit diesen Fragen zu befassen haben, weil einige der auf die beschriebene Weise aus der HRE gedrängten Aktionäre darin eine „kalte Enteignung“ sahen und dagegen

5 Das mit dem Finanzmarktstabilisierungsergänzungsgesetz in Kraft gesetzt wurde.

gerichtlich vorgehen. Sie werden verstehen, dass ich vor diesem Hintergrund nicht auf weitere Einzelheiten der verfassungsrechtlichen Enteignungsproblematik des Rettungsübernahmegesetzes eingehen kann.

III. Einzelgrundrechte und Wirtschaftsfreiheit – im Steuerrecht

Lassen Sie mich nun in einem zweiten Schritt die Grundrechte, die vornehmlich die Wirtschaftsfreiheit gewährleisten, in ihrer Einzelbedeutung für die Gestaltungsmacht des Staates näher in den Blick nehmen, wobei es sich angesichts der knapp bemessenen Zeit nur um schlaglichtartige Bemerkungen vor dem Hintergrund aktueller verfassungsgerichtlicher Rechtsprechung handeln kann. Dem hiesigen Auditorium angemessen soll dabei der Schwerpunkt auf dem Steuerrecht liegen.

1. Lenkt man also den Blick auf die Grundrechte, die die freie Wirtschaftsordnung gewährleisten, sind es nicht in erster Linie die klassischen Wirtschaftsfreiheiten aus Art. 12, 14 oder 2 Abs. 1 GG, die dem Gesetzgeber gerade auf dem Feld des Steuerrechts Fesseln anlegen – diese Rolle übernimmt vielmehr der allgemeine Gleichheitssatz und seine spezifisch steuerrechtlichen Ausprägungen. Sie strukturieren den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, schließen Ausnahmen ohne besonderen sachlichen Grund oder auch einseitige Lenkungszwecke aus, und zwingen zu Folgerungen, die politisch womöglich nicht oder jedenfalls nicht in dieser Weise gewollt sind. Ehe ich mich dem Art. 3 Abs. 1 GG etwas näher zuwende, gestatten Sie mir vorab zwei kurze Bemerkungen zu Berufsfreiheit und Eigentumsgrundrecht:

a) Während die aus Anlass der Finanz- und Wirtschaftskrise bereits umgesetzten oder erst noch zu schaffenden Regulierungen für die Hauptakteure der Finanzmärkte und bei den Banken in erster Linie am Grundrecht der Berufsfreiheit zu messen sein werden, spielt dieses Freiheitsgrundrecht im Steuerrecht eine eher untergeordnete Rolle.⁶ Bei dem Urteil zur Ökosteuer hatte das Bundesverfassungsgericht die Rüge der Verletzung von Art. 12 Abs. 1 GG – aus meiner Sicht recht harsch – als bereits unzulässig verworfen (BVerfGE 110, 274 [188]). Ansonsten erlangt die Berufsfreiheit eher bei Verbrauchsteuern oder kleineren Steuern wie etwa der Spielgerätesteuern (vergleiche BVerfGE 31, 8 [26 f.])⁷ Bedeutung.

b) Bei der Eigentumsgarantie scheint es dem Bundesverfassungsgericht selbst nicht klar zu sein, ob dieses Grundrecht im Anwendungsbereich des Steuerrechts eher als Kuckucksei oder als Wunschkind anzusehen ist. Die über Jahrzehnte gefestigte Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, wonach die Auferle-

6 BVerfGE 47, 1 [21]: grundsätzlich kein Eingriff in Berufsfreiheit durch allgemeine Steuergesetze; ebenso BVerfGE 47, 1 [21].

7 BVerfGE 13, 181 [186] Schankerlaubnissteuer; BVerfGE 16, 147 – Verkehrsfinanzierungsgesetz.

gung einer Steuer grundsätzlich nicht an Art. 14 Abs. 1 GG zu messen ist, sofern sie keine erdrosselnde Wirkung entfaltet,⁸ hat der Zweite Senat in seinem Beschluss vom 18. Januar 2006 zu § 32 a EStG⁹ aufgegeben. Nach seiner Auffassung fällt die Steuerbelastung jedenfalls dann in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie, wenn Steuerpflichten – wie im Einkommen- und Gewerbesteuerrecht – an den Hinzuwerb von Eigentum anknüpfen.

Der Erste Senat hatte sich zu diesem Rechtsprechungsschwenk bisher noch nicht positioniert. Die bei einer Divergenz an sich gebotene Anrufung des Plenums hat der Zweite Senat in seinem Beschluss vom 18. Januar 2006 dadurch vermieden, dass er den von ihm eingenommenen Standpunkt zu Artikel 14 Abs. 1 GG als im konkreten Fall letztlich nicht entscheidungserheblich eingeschätzt hat. Ein substantieller Gewinn an Rationalität und Vorhersehbarkeit etwa bei der auch nach Auffassung des Zweiten Senats im Rahmen des Art. 14 Abs. 1 GG letztlich gebotenen Verhältnismäßigkeitsprüfung,¹⁰ ist nach meiner Überzeugung bei einem verstärkten Einsatz der Eigentumsgarantie im Steuerrecht ebenso wenig zu erwarten wie ein Erstarken dieses Grundrechts als materielles Bollwerk gegen die Höhe der Steuerlast.

c) Die besondere Anmerkung gilt dem Schutz von Ehe und Familie – sie ist der Aktualität des Themas geschuldet. Zwar ist Art. 6 Abs. 1 GG sicher nicht an erster Stelle der die Wirtschaftsordnung unserer Verfassung prägenden Grundrechte zu nennen, gleichwohl ist der Schutz- und Förderauftrag für Ehe und Familie von erheblicher Bedeutung für den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers auch bei der Regelung wirtschaftlicher Rahmenbedingungen einmal im Hinblick auf seine Pflicht, Ehe und Familie zu fördern, zum anderen mit Rücksicht auf die Frage, inwieweit Art. 6 Abs. 1 GG den Gesetzgeber zur Privilegierung von Ehe und Familie auch auf Kosten anderer Lebensformen legitimiert. Der Beschluss des Ersten Senats vom 7. Juli 2009 (1 BvR 1164/07 – juris), der die Ungleichbehandlung von Ehe und eingetragener Lebenspartnerschaft im Bereich der betrieblichen Hinterbliebenenversorgung für Arbeitnehmer des öffentlichen Dienstes, die bei der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder zusatzversichert sind, für unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG erklärt hat, hat zu heftigen Reaktionen gerade auch aus dem politischen Raum geführt. Dabei wurde vor allem Anstoß genommen an dem die Entscheidung tragenden Grundsatz, der im zweiten Leitsatz des Beschlusses zum Ausdruck kommt. Danach ist der Gesetzgeber zwar – was bei der zum Teil heftigen Kritik an der Entscheidung vielfach übersehen wurde – in keiner Weise an der besonderen Förderung der Ehe gehindert; bei im Übrigen gleichem Lebenssachverhalt und vergleichbarem Regelungsziel ist er dann allerdings auch gehaltenen, Lebenspartner in vergleichbarer Weise zu

8 BVerfGE 14, 221 [119]; 19, 119 [128 f.]; 95, 267 [301]; 105, 17 [32]; stRspr.

9 BVerfGE 115, 97 [111 f.]

10 Vgl. BVerfGE 115, 97 [100 f.].

fördern. Es bleibt abzuwarten, wie vor dem Hintergrund dieses Beschlusses die in nächster Zeit anstehenden Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zur Behandlung der Lebenspartnerschaften im Steuerrecht ausfallen werden – hierbei geht es in erster Linie um die Gleichbehandlung von Lebenspartnern bei der Erbschaftsteuer nach altem und nach neuem Recht und beim Splittingvorteil im Einkommensteuerrecht. Das Ergebnis dieser Verfahren ist nach meiner Einschätzung durch den Beschluss des Ersten Senats vom 7. Juli 2009 noch nicht eindeutig vorgezeichnet. Das Gericht hat in jenem Beschluss ausdrücklich betont, dass „die ehebegünstigenden Normen bei Unterhalt, Versorgung und Steuerrecht ihre Berechtigung in der gemeinsamen Gestaltung des Lebensweges der Ehepartner finden“ können (a. a. O. Rn. 102). Damit hat es die Privilegierung der Ehe in diesen Bereichen zumindest zustimmend zur Kenntnis genommen, ohne dass freilich Anlass bestanden hätte näher zu prüfen, ob die gemeinsame Gestaltung des Lebensweges gerade der Ehepartner oder womöglich sonstige Sachgründe eine Besserstellung im Verhältnis zu eingetragenen Lebenspartnern rechtfertigen.

2. Nun aber, wie schon angekündigt, zu Art. 3 Abs. 1 GG. Dass der allgemeine Gleichheitssatz dem Bundesverfassungsgericht den häufigsten und zumeist zentralen Prüfungsmaßstab für Steuergesetze liefert und damit im Ergebnis auch die „gefährlichste“ verfassungsrechtliche Klippe für den Gesetzgeber ist, zeigt ein Blick in die letzten Jahre verfassungsgerichtlicher Rechtsprechung zum Steuerrecht: Vermögensteuer (BVerfGE 93, 121); steuerfreies Existenzminimum (BVerfGE 99, 264); Besteuerung privater Spekulationsgeschäfte und strukturelles Erhebungsdefizit (BVerfGE 110, 94); unterschiedliche Besteuerung von Beamtenpensionen und gesetzlicher Rente (BVerfGE 105, 73); Erbschaftsteuer (BVerfGE 117,1); Pendlerpauschale (BVerfGE 122, 210) und Stückzahlmaßstab bei der Spielgerätesteuern (Beschluss vom 4. Februar 2009 – 1 BvL 8/05) sind die Kurzbezeichnungen nur der spektakulärsten Entscheidungen der letzten Jahre, in denen Steuergesetze für unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG befunden wurden.

a) Der Maßstab des Gleichheitssatzes selbst ist in der Rechtsprechung seit Jahrzehnten zunehmend ausdifferenziert, wobei sich der Bogen von einer großzügigen Willkürprüfung bis zu einer strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung spannt. Sie kennen, meine sehr verehrten Damen und Herren, diese mittlerweile übliche Formulierung des Obersatzes gewiss zur Genüge.¹¹ Eine wirklich befriedigende

11 BVerfGE 120, 1 [29] – Gewerbesteuer Freiberufler: Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Aus ihm ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (vgl. BVerfGE 110, 274 [291]; 117, 1 [30]; stRSpr). Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes (vgl. BVerfGE 65, 325 [354]; 93, 121 [135]; 105, 73 [126]; 107, 27 [47]; 117, 1 [30]; stRSpr).