

## Folgerichtigkeit im Steuerrecht als Verfassungsgebot

Prof. Dr. CHRISTIAN JAHNDORF, Münster\*

### Inhaltsübersicht

- |  |   |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Einleitung</li> <li>II. Steuergesetzmäßigkeit und Steuergerechtigkeit</li> <li>III. Grundrechte als Prüfungsmaßstab für Steuernormen           <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Freiheitsrechte</li> <li>2. Gleichheitssatz               <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Leistungsfähigkeitsprinzip</li> <li>b) Folgerichtigkeit</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>IV. Auswirkung des Gebots der Folgerichtigkeit für die Rechtfertigung von steuerlichen Ungleichbehandlungen</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Allgemeine Rechtfertigungsgründe für steuerliche Ungleichbehandlung</li> <li>2. Besondere Transparenzanforderungen des Folgerichtigkeitsgebots an die Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen</li> <li>3. Darlegungslast (Abkehr von der objektiven Theorie)</li> <li>V. Ergebnis und Schlussfolgerungen</li> </ul> |
|--|---|

*Der Grundsatz der Folgerichtigkeit im Rahmen der Gleichheitsprüfung nach Art. 3 Abs. 1 GG stellt besondere Transparenzanforderungen an die Gründe, welche Ungleichbehandlungen rechtfertigen sollen. Die Gründe müssen erkennbar und sogar tatbestandlich vorgezeichnet sein. Die in den Gesetzesmaterialien dokumentierten Rechtfertigungsgründe sind nach der Rechtsprechung des BVerfG sogar mit Verbindlichkeit festgeschrieben. Dies bedeutet eine Abkehr von der objektiven Theorie der Gesetzesauslegung. Im Verfassungsgerichtsprozess wäre somit ein Nachschieben von Gründen zur Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen nicht mehr möglich.*

*The principle of consistency demands specific requirements for the transparency of those reasons which are dedicated to justify unequal treatment. The justifying reasons are to be visible and recognized in the conditions of applicable law. Justifying reasons in legislative materials are mandatory in a sense that no further reasons outside those materials may be presented as justifying reasons in a later action before the constitutional court.*

### I. Einleitung

Das Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland setzt dem einfachen Gesetzesrecht – und damit auch den Steuergesetzen – Grenzen. Gestaltungsspielraum und Bindungen des Steuergesetzgebers werden nach neuerer Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) auch vom Gebot der „Folgerichtigkeit“ bestimmt. Seit der Vermögensteuer- und Erbschaftsteuerentscheidung im 93. Band<sup>1</sup>, ist das Gebot der Folgerichtigkeit als Verfassungsgebot etabliert<sup>2</sup>, so dass heute keine Entscheidung des BVerfG zur gleichmäßigen Besteuerung ergeht, in der das Gebot der Folgerichtigkeit nicht als Argumentationsmuster Anwendung fände. Das BVerfG hat zwar auch schon in früheren Entscheidungen mit Folgerichtigkeits-erwägungen im Sinne einer Argumentationslogik argumentiert. Es hat Folgerichtigkeit jedoch eher als Plausibilitätsargument, nicht aber – soweit ersichtlich – dogmatisch als Verfassungsgebot angesehen (z.B. Entscheidung zum Verhältniswahlrecht in Schleswig-

Holstein<sup>3</sup>). Auch in anderen Entscheidungen, z.B. zum Parteienrecht<sup>4</sup> oder Anspruch auf Förderung privater Ersatzschulen<sup>5</sup>, dient es als Argumentationsfigur. Für den nicht-steuerlichen Bereich ist aus jüngerer Rechtsprechung auf die Entscheidung des BVerfG zum Nichtrauchererschutz (Rauchverbot) zu verweisen<sup>6</sup>. Die erste steuerrechtliche Entscheidung, in der mit Folgerichtigkeits-erwägungen argumentiert wurde, findet sich im 13. Band in einer Entscheidung zur Hinzurechnung von Arbeitsvergütungen zum Gewerbeertrag gem. § 8 Ziff. 6 GewStG a.F., die Gesellschafter einer Personengesellschaft oder deren Ehegatten beziehen (vom BVerfGE 13, 331 (336); für nichtig erklärt)<sup>7</sup>.

Die Formel, mit der in ständiger Rechtsprechung das BVerfG das Gebot der Folgerichtigkeit beschreibt, lautet; teilweise mit leichten Nuancen im Wortlaut:

Der Gesetzgeber hat – auf einer ersten Stufe – bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Gestaltungsspielraum<sup>8</sup>. Bei der Ausgestaltung dieses Aus-

\* RA Prof. Dr. Christian Jahndorf ist Partner bei HLB Dr. Schumacher & Partner in Münster und Honorarprofessor an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster.

1 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136).

2 Tappe, JZ 2016, S. 27 ff.; Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 517; Wernsmann, in: Schön, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 162 (164); Prokisch, in: FS Vogel, 2000, S. 293 (305 ff.); Lehner, DStR 2009, S. 185 (186); Bulla, ZJS 2008, S. 589 ff.; a.A. Schwarz, in: FS Isensee, 2007, S. 957; Lepsius, JZ 2009, S. 262; Heun, in: Dreier, 3. Aufl. 2013, Art. 3 GG Rn. 34.

3 BVerfG v. 5.4.1952 – 2 BvH 1/52, BVerfGE 1, 208 (246).

4 BVerfG v. 17.11.1994 – 2 BvB 2/93, BVerfGE 91, 276 (287).

5 BVerfG v. 9.3.1994 – 1 BvR 682/88, BVerfGE 90, 107 (126).

6 BVerfG v. 30.7.2008 – 1 BvR 3262/07, 1 BvR 402/08, 1 BvR 906/08, BVerfGE 121, 317; vgl. dazu Bulla, ZJS 2008, S. 585 ff.

7 BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 (336); siehe Prokisch, in: FS Vogel, 2000, S. 293 f., 297.

8 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136); v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, 27 (47); v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (30).

gangstatbestandes muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung – auf zweiter Stufe – folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Die Ausgestaltung muss der Gesetzgeber im Gesetzgebungsverfahren und im Gesetzestatbestand sichtbar machen, um eine Überprüfung der gesetzgeberischen Entscheidung zu ermöglichen. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes<sup>9</sup>.

Diese Formel wirft gleich mehrere Fragen hinsichtlich ihrer dogmatischen Fundierung und ihres inhaltlichen Maßstabes auf. Weder Geltungsgrund noch Maßstab erschließen sich unmittelbar aus dem Grundgesetz. Besondere Beachtung verdient das an den Gesetzgeber gerichtete Transparenzgebot, die folgerichtige Ausgestaltung im Gesetzgebungsverfahren und im Gesetzestatbestand „sichtbar“ zu machen.

#### Beispiel 1: Abgeordnetenbesteuerung<sup>10</sup>

Bundestagsabgeordnete bekommen neben ihren Abgeordnetendiäten zusätzlich eine Aufwandspauschale gem. § 12 Abs. 2 AbgG von 50.448 Euro/Jahr. Diese Pauschale ist gem. § 3 Nr. 12 EStG steuerfrei und dient dazu, die dienstlichen Kosten der Abgeordneten abzudecken, also zum Beispiel Ausgaben für Fahrten, Telefon, Büromaterial, Bewirtungen und die Zweitwohnung in Berlin. Die steuerfreie Pauschale fließt auch dann, wenn derartige Kosten nicht anfallen. Dagegen haben Arbeitnehmer eine Werbungskostenpauschale von 1.000 EUR p.a. Wollen sie höhere Werbungskosten geltend machen, sind diese durch Belege nachzuweisen.

#### Beispiel 2: Besteuerung von Fondsiniciatoren

Die freiberuflichen Einkünfte von Fondsiniciatoren im Sinne von § 18 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 EStG (sog. carried interest) unterliegen gem. § 3 Nr. 40a EStG nur zu 60 % (bis 2008: 50 %) der Einkommensteuer. 40 % (bis 2008: 50 %) der Einkünfte sind steuerfrei. Die ebenfalls freiberuflichen Einkünfte eines Arztes oder Rechtsanwalts – wie im Übrigen alle Einkünfte von Arbeitnehmern und Gewerbetreibenden – unterliegen vollständig der Einkommensteuer.

#### Beispiel 3: Zinsschranke<sup>11</sup>

§ 4h EStG beschränkt den Abzug von Zinsaufwendungen, soweit sie die Zinserträge um mehr als 3 Mio. Euro übersteigen, auf die Höhe der Zinserträge zuzüglich eines verrechenbaren sog. EBITDA.

## II. Steuergesetzmäßigkeit und Steuergerechtigkeit

Die Verfassung des Grundgesetzes gebietet für das Steuerrecht zweierlei; erstens Steuergesetzmäßigkeit, zweitens Steuergerechtigkeit<sup>12</sup>. Steuergesetzmäßigkeit bedeutet, dass die Verwaltung Steuern nur auf der Grundlage wirksamer Parlamentsgesetze erheben darf<sup>13</sup>. Die Erkenntnis, dass der Staat das Volk nur besteuern darf, wenn das Volk über die Steuer entschieden hat, ist die zentrale Forderung und Errungenschaft des Parlamentarismus im 18. und 19. Jahrhundert und heute gleichsam eine Selbstverständlichkeit, weil in Art. 20 Abs. 3 GG verankert. Wenn die Verwaltung Steuern nur auf der Grundlage von Gesetzen festsetzen und erheben darf, bedeutet dies auch, dass sie die Erlangung von Steuervergünstigungen nicht durch zusätzliche Voraussetzungen erschweren darf<sup>14</sup>. Erst kürzlich musste der BFH an diesen Grundsatz erinnern, als die Finanzverwaltung überzogene – weil nicht im Gesetz vorgesehene – Voraussetzungen für die Buch- und Belegnachweise aufstellte, die erforderlich sind, um die Umsatzsteuerfreiheit bei innergemeinschaftlichen Lieferungen zu erlangen<sup>15</sup>.

Die Steuergesetzmäßigkeit ist ein verfassungsrechtliches Formalgebot, Steuergerechtigkeit ein materielles Verfassungsgebot<sup>16</sup>. Es gibt jedoch keine Norm in der Verfassung, die konkrete Maßstäbe dafür enthält, wann ein Steuergesetz gerecht ist. Es gelten daher auch für das Steuerrecht die allgemeinen verfassungsrechtlichen Gerechtigkeitspostulate, die vor allem in den Grundrechten und im Rechts- und Sozialstaatsprinzip verankert sind.

In der Geschichte des Grundgesetzes ist die Bedeutung der Grundrechte für die Besteuerung bekanntlich nicht einheitlich zu beurteilen<sup>17</sup>. Bis Mitte der 1980er Jahre kann man die Rechtsprechung des BVerfG durchaus als fiskalistisch bezeichnen. Man befürchtete, dass zu viel Grundrechtsschutz im Steuerrecht dem Gemeinwesen schaden könnte. Man gestand dem Gesetzgeber einen sehr weiten Gestaltungsspielraum zu, sofern er nicht willkürlich handelt (Willkürverbot)<sup>18</sup>. Ein einleuchtender Grund reichte, um eine Ungleichbehandlung zu rechtfertigen. Diese Sichtweise hat sich in der

9 BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210 (230); v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95); v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (290); v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (126); v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180 f.); v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (30).

10 BVerfG v. 26.7.2010 – 2 BvR 2227/08; 2 BvR 2228/08, DB 2010, S. 1796.

11 Zweifel an Verfassungskonformität BFH v. 13.03.2012 – I B 111/11, BStBl. II 2012, 611; a.A. FG München v. 6.3.2015 – 7 K 680/12, EFG 2015, S. 1126; nunmehr Vorlagebeschluss des BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, DStR 2016, S. 301 ff.

12 St. Rspr., etwa BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (70); v. 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 (338); v. 9.7.1969 – 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302 (310); v. 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 (118 f.); v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 u.a., BVerfGE 61, 319 (343); Tipke, StuW 2007, S. 201.

13 Drüen, in: Tipke/Kruse, § 3 AO Rn. 34 ff.; Schwarz, in: Schwarz/Pahlke, § 3 AO Rn. 6 f.; Wernsmann, in: Hüb-

schmann/Hepp/Spitaler, § 3 AO Rn. 186 ff.; Koenig, in: Koenig, 3. Aufl. 2014, § 3 AO Rn. 50 f.

14 Legalitätsprinzip; vgl. Koenig, in: Koenig, 3. Aufl. 2014, § 3 AO Rn. 54; allgemein zum Ausschluss des Verwaltungsermessens Drüen, in: Tipke/Kruse, § 3 AO Rn. 39 f., § 5 AO Rn. 7.

15 BFH v. 12.5.2009 – V R 65/06, BFHE 225, 264; vgl. hierzu die Anmerkung von Sterzinger, BB 2009, S. 2130.

16 Ein striktes Gebot der Steuergerechtigkeit hat das BVerfG der Verfassung allerdings nie entnommen, vgl. etwa BVerfG v. 11.2.1992 – 1 BvL 29/87, BVerfGE 85, 238 (246 f.); Wernsmann, in: Schön, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 162 (164); zur Steuergerechtigkeit siehe auch Drüen, in: Tipke/Kruse, § 3 AO Rn. 42 f.

17 Vgl. zur Rechtsprechungsentwicklung Rübner, in: Bonner Kommentar, Art. 3 Abs. 1 GG Rn. 15 ff.; Birk, Die Verwaltung 35 (2002), 91 ff.; Kirchhof, AöR 128 (2003), S. 1 ff.

18 Koenig, in: Koenig, 3. Aufl. 2014, § 3 AO Rn. 61; Kirchhof, in: Isensee/Kirchhof, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 182; Herzog, StbJb. 1985/86, S. 27 (34).

Folge allmählich geändert. Die grundrechtlichen Gewährleistungen sind im Steuerrecht zunehmend effektiv geworden. Zu nennen sind z.B. durch grundlegende Entscheidungen des BVerfG geänderte Entscheidungen zur Vermögen- und Erbschaftsteuer im Jahr 1995<sup>19</sup> sowie zum Existenzminimum im Jahr 1998<sup>20</sup>.

### III. Grundrechte als Prüfungsmaßstab für Steuernormen

#### 1. Freiheitsrechte

Eine theoretische aber keine wirklich praktische Bedeutung als Prüfungsmaßstab für Steuernormen haben die grundrechtlichen Freiheitsrechte<sup>21</sup>. Insbesondere das Grundrecht auf Eigentum gem. Art. 14 Abs. 1 GG und das Grundrecht auf Berufsfreiheit gem. Art. 12 Abs. 1 GG sind als Maßstäbe für das Steuerrecht bedeutungslos geblieben<sup>22</sup>, weil ein Steuergesetz gemessen an diesen Regelungen nur dann verfassungswidrig ist, wenn es eine erdrosselnde Belastungswirkung hat<sup>23</sup>. Das Bundesverfassungsgericht hat zwar in einer Entscheidung aus dem Jahre 2006 bekräftigt, dass Art. 14 GG vor einer übermäßigen Steuerbelastung schütze<sup>24</sup>. Diese Erkenntnis ist allerdings nicht effektiv, solange das Übermaß nicht aus der Verfassungsnorm konkretisierbar ist. Bislang ist jedenfalls – soweit ersichtlich – noch kein Steuergesetz wegen Verstoßes gegen Art. 12 oder 14 GG für verfassungswidrig erklärt worden, obwohl Beschwerdeführer in zahlreichen Verfahren ihr Begehren auf diese Freiheitsrechte stützen.

#### 2. Gleichheitssatz

Als Prüfungsmaßstab dafür, ob die Belastungswirkungen eines Steuergesetzes verfassungskonform sind oder nicht, hat das BVerfG vor allem den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) fruchtbar gemacht. Der ehemalige Bundespräsident und Präsident des BVerfG Herzog hat den Gleichheitssatz auch als Mag-

na Charta des Steuerrechts bezeichnet<sup>25</sup>, weil mit der gleichmäßigen Besteuerung die Akzeptanz der Besteuerung steht und fällt<sup>26</sup>. Art. 3 Abs. 1 GG besagt, dass vor dem Gesetz alle Menschen gleich sind. Diese Formulierung ist erkennbar allgemein gehalten und hat keinen steuerrechtsspezifischen Bezug. Der allgemeine Gleichheitssatz bedarf daher für das Steuerrecht einer bereichsspezifischen Konkretisierung<sup>27</sup>. Das Leistungsfähigkeitsprinzip sowie das Folgerichtigkeitsprinzip<sup>28</sup> sind zwei Prinzipien, welche anerkannterweise den allgemeinen Gleichheitssatz im Bereich des Steuerrechts konkretisieren.

##### a) Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Leistungsfähigkeitsprinzip hat die Steuerrechtswissenschaft und Verfassungsrechtsprechung in den achtziger und neunziger Jahren maßgeblich geprägt<sup>29</sup>. Es konkretisiert den allgemeinen Gleichheitssatz in **dreifacher Weise**<sup>30</sup>. Es besagt **erstens**, dass jeder Steuerpflichtige entsprechend seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu besteuern ist. Dies bedeutet, dass gleich Leistungsfähige gleich und ungleich Leistungsfähige ungleich zu besteuern sind<sup>31</sup>. Leistungsfähigkeit ist im Sinne von Zahlungsfähigkeit zu verstehen<sup>32</sup>. Der herzkrankte Einkommensmillionär ist steuerlich genauso leistungsfähig wie der Spitzensportler mit gleichem Einkommen.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist **zweitens** Erkenntnisgrundlage für das sog. **Nettoprinzip**, welches in seiner Ausformung als objektives Nettoprinzip den Abzug von Erwerbsaufwendungen (Werbungskosten und Betriebsausgaben) von der steuerlichen Bemessungsgrundlage gebietet<sup>33</sup>. In seiner Ausformung als subjektives Nettoprinzip gebietet es den Abzug unvermeidbarer Privataufwendungen als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen<sup>34</sup>. Zwar ist der Verfassungsrang des Nettoprinzips vom BVerfG bislang noch nicht ausdrücklich anerkannt<sup>35</sup>. Jedenfalls kommt – wie bei einem Verfassungsgebot – eine Durchbrechung

19 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136) (Vermögensteuer); v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 ff. (Erbschaftsteuer).

20 BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246 ff. (Existenzminimum).

21 Eine Ausnahme gilt für Art. 6 GG.

22 Einen kurzen Überblick bietet *Lepsius*, JZ 2009, S. 260 f.; *Prokisch*, in: FS Vogel, 2000, S. 293.

23 Vgl. BVerfG v. 31.5.1988 – 1 BvL 22/85, BVerfGE 78, 232 (243); v. 8.4.1997 – 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267 (300); v. 12.11.1997 – 1 BvR 479/92 und 307/94, BVerfGE 96, 375 (397).

24 BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (111 f.); kritisch *Wernsmann*, NJW 2006, S. 1169 ff. m.w.N.; *Wernsmann*, in: Schön, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 162 (168 f.).

25 *Herzog*, Bund der Steuerzahler, VI. Deutscher Steuerzahler-Kongreß 1991, S. 11.

26 Vgl. *Schwarz*, in: FS Isensee, 2007, S. 949.

27 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (135); v. 4.4.2001 – 2 BvL 7/98, BVerfGE 103, 310.

28 Vgl. BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (125); v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, 27 (46); v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 (433); vgl. *Wernsmann*, in: Schön, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 162 (164); *Wernsmann*, in: Hübsch-

mann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 479 ff., 516 ff.

29 *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen: ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, 1983.

30 Zum Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzip siehe auch *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 486 ff.

31 Sog. horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit, vgl. *Schwarz*, in: FS Isensee, 2007, S. 956; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 261 ff.; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 169 ff.; *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, 14. Aufl. 2016, Art. 3 GG, Rn. 47.

32 *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 487.

33 Vgl. § 2 Abs. 2 EStG; *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 501 ff.; *Hey*, in: Tipke/Lang, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 54; *Görke*, DStR-Beihefter zu Heft 34/2009, S. 106 ff.

34 Vgl. BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91 u.a., BVerfGE 87, 153; v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, 27; BFH v. 8.11.2006 – X R 45/02, BFHE 216, 47.

35 Offen gelassen in BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210 (234), hierzu kritisch *Lehner*, DStR 2009, 185.

des Nettoprinzips nur in Betracht, wenn hierfür rechtfertigende Gründe vorliegen<sup>36</sup>.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip beinhaltet **drittens** ein absolutes Besteuerungsverbot in solchen Fällen, in denen keine Leistungsfähigkeit vorliegt (Verschonung des Existenzminimums)<sup>37</sup>. In dieser Fallgruppe hat das Leistungsfähigkeitsprinzip eine freiheitsrechtliche Schutzwirkung, da es auf eine Ungleichbehandlung mit einem anderen Vergleichspaar nicht ankommt.

Die Beispiele 1 (Abgeordnetenpauschale) und 2 (Fondsinitiatoren) betreffen das Leistungsfähigkeitsprinzip, weil gleich Leistungsfähige ungleich behandelt werden. Abgeordnete werden besser behandelt als sonstige Steuerpflichtige, weil Abgeordnete die steuerfreie Kostenpauschale auch dann erhalten, wenn die tatsächlichen Werbungskosten geringer sind, sonstige Steuerpflichtige oberhalb der Werbungskostenpauschale von 1.000 Euro (§ 9a Satz 1 Nr. 1 lit. a)) aber nur die tatsächlichen Werbungskosten/Betriebsausgaben abziehen dürfen. Fondsinitiatoren werden besser behandelt als sonstige Selbständige, weil sie nur 60 % ihrer Einkünfte versteuern müssen. Beispiel 3 (Zinsschranke) betrifft das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Ausgestaltung als objektives Nettoprinzip, soweit betriebliche Zinsaufwendungen nicht zum Abzug zugelassen werden.

#### b) Folgerichtigkeit

In welchem Verhältnis das Folgerichtigkeitsprinzip zum Leistungsfähigkeitsprinzip steht, ist genau genommen unklar. Das BVerfG spricht von eng verbundenen Leitlinien<sup>38</sup>. Das Folgerichtigkeitsgebot wäre somit Bestandteil der Gleichheitsprüfung. Im Schrifttum wird dies zum Teil anders gesehen<sup>39</sup>. Das Gebot der Folgerichtigkeit sei nicht mehr als eine argumentative Chiffre, welche weder im Staatsorganisationsrecht noch in den Grundrechten verankert sei<sup>40</sup>. Ganz von der Hand zu weisen ist diese Kritik nicht, wie nachfolgend noch zu thematisieren ist.

Für die Frage, ob eine Ungleichbehandlung vorliegt, ist das Prinzip der Folgerichtigkeit an sich entbehrlich. Denn immer dann, wenn eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips vorliegt, liegt auch eine Durchbrechung des Gebots der Folgerichtigkeit vor, weil die Abweichung von einem Prinzip per se nicht folgerichtig sein kann.

Darüber hinaus – also jenseits anerkannter (Verfassungs-)Prinzipien – in diesem Zusammenhang das Nettoprinzip<sup>41</sup> eingeschlossen – würde die Wertung eines Steuertatbestandes als folgerichtig begrifflich ein System und/oder eine Struktur voraussetzen<sup>42</sup>. Das System gäbe den Maßstab vor. Füge sich die Steuernorm in das System, wäre die Norm folgerichtig<sup>43</sup>. Leider führt dieser Ansatz, so plausibel er auf den ersten Blick auch sein mag, nicht wirklich weiter. Denn ein axiologisches System, welches für die Entscheidung, ob und wie ein Steuertatbestand folgerichtig ist oder nicht, brauchbare Maßstäbe liefert, gibt es nicht<sup>44</sup>. Aus dem System lässt sich der konkrete Fall nicht lösen<sup>45</sup>.

Das Gebot der Folgerichtigkeit erzeugt vielmehr seinen Entscheidungsmaßstab selbst, und zwar aus der eigenen Sachgesetzlichkeit des Regelungsgegenstandes der Steuernorm<sup>46</sup>. Es ist insoweit eng verzahnt mit den Rechtfertigungsgründen, weshalb es bei der Grundrechtsprüfung auf der Rechtfertigungsebene die wesentliche Rolle spielt<sup>47</sup>. Jeder steuerliche Eingriff rechtfertigt sich durch einen eigenen Folgerichtigkeitsmaßstab. Folgerichtig ist die Ausgestaltung eines Steuergesetzes dann, wenn es unter Berücksichtigung seiner Rechtfertigungsgründe schlüssig, plausibel und widerspruchsfrei ist. Das Folgerichtigkeitsgebot ist eine Argumentationslogik mit Verfassungsrang. Hierauf fußt die Kritik, dass es sich lediglich um eine argumentative Chiffre handele<sup>48</sup>.

### IV. Auswirkung des Gebots der Folgerichtigkeit für die Rechtfertigung von steuerlichen Ungleichbehandlungen

#### 1. Allgemeine Rechtfertigungsgründe für steuerliche Ungleichbehandlung

Liegt eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips wie in den Beispielen 1–3 vor, führt dies nur dann zur Verfassungswidrigkeit der zugrundeliegenden Steuernorm, wenn diese Ungleichbehandlung nicht gerechtfertigt ist<sup>49</sup>. Die Anforderungen an die Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung sind in Abhängigkeit des Regelungsgegenstandes unterschied-

36 BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1,2/07, BVerfGE 122, 210, 234 (Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte); BVerfG v. 2.10.1969 – 1 BvL 12/68, BVerfGE 27, 58 (64 f.); v. 23.1.1990 – 1 BvL 4, 5, 6, 7/87, BVerfGE 81, 228 (237); v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (48); Wernsmann, DStR-Beihemer zu Heft 17/2008, S. 37 (42).

37 Art. 3 Abs. 1 GG auch i.V.m. Art. 6 Abs. 1, Art. 20 Abs. 1, Art. 1 Abs. 1 GG; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210; v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 (433); Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 504 ff.

38 BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210 (230); für ein engeres Verständnis Weber-Grellet, DStR 2009, 351 f.

39 Folgerichtigkeit als Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips, vgl. Prokisch, in: FS Vogel, 2000, S. 293 (306 ff.).

40 Lepsius, JZ 2009, S. 260.

41 Von der Rspr. bislang offen gelassen, zuletzt BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210 (234).

42 Differenzierend zwischen Folgerichtigkeit in der Gesamtrechtsordnung und in der Teilrechtsordnung, Schwarz, in: FS Isensee, 2007, S. 957; ebenso Kirchhof, in: Isensee/Kirchhof, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 124 Rn. 222 f.; für ein engeres Verständnis Gubelt, in: von Münch/Kunig, 6. Aufl. 2012, Art. 3 GG Rn. 30.

43 Anders Bulla, ZJS 2008, S. 590, wonach das System der jeweiligen Teilrechtsordnung maßstabgebend sein soll.

44 Eckhoff, in: FS Steiner, 2009, S. 119 (126 f.).

45 Vgl. auch Weber-Grellet, DStR 2009, S. 351.

46 Von einer Fusion einfachen Rechts mit Verfassungsrecht spricht Lepsius, JZ 2009, S. 262; siehe auch Gubelt, in: Von Münch/Kunig, 6. Aufl. 2012, Art. 3 GG Rn. 30.

47 Vom Gedanken einer hinreichenden Wertungs- und Begründungsrationalität ausgehend Schwarz, in: FS Isensee, 2007, S. 957.

48 Lepsius, JZ 2009, S. 262 f.

49 Vgl. BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (290); v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, 27 (48).

lich. Sie reichen bekanntlich von einem bloßen Willkürverbot bis zu einer strengeren Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse<sup>50</sup>. Es gibt im Steuerrecht vier Kategorien von Rechtfertigungsgründen für Steuern<sup>51</sup>:

1. Fiskalische Gründe; sog. Fiskalzweck<sup>52</sup>, der darauf zielt, Einnahmen zu beschaffen.
2. Lenkungs- und Förderungsgründe<sup>53</sup>; sog. Lenkungs- und Förderzwecke, die sich darin unterscheiden, dass mit Lenkung in der Regel eine steuerliche Belastung, mit Förderung in der Regel eine steuerliche Subvention (Begünstigung) gemeint ist. Den Förderungs- und Lenkungszielen ist gemein, dass sie allesamt außerfiskalischer Natur sind. Es handelt sich somit um Zwecke, die der Gesetzgeber auch mit anderen Mitteln verwirklichen könnte<sup>54</sup>.
3. Vereinfachungs- und Typisierungsgründe; der Gesetzgeber darf typische Lebenssachverhalte aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung einheitlich behandeln, wohl wissend, dass dies im Einzelfall zur Ungleichbesteuerung führen wird<sup>55</sup>. Wichtig ist nur, dass eine steuerliche Typisierung tatsächlich auch den typischen Lebenssachverhalt erfasst<sup>56</sup>. Hier fordert das BVerfG ggf. empirische Untersuchungen um einen typischen Lebenssachverhalt zu ermitteln<sup>57</sup>.
4. Systemwechsel; der Gesetzgeber darf unter Durchbrechung bisher bestehender Systemzusammenhänge ein neues Steuersystem schaffen<sup>58</sup>.

Allein tauglich, eine Ungleichbehandlung zu rechtfertigen, sind die Gründe aus den Gruppen 2–4, Lenkungs-/Förderzwecke, Vereinfachungs-/Typisierungszwecke und Systemwechsel. Fiskalische Gründe (Fallgruppe 1) rechtfertigen zwar die Steuer, also die Auswahl einer Steuerquelle, nicht aber eine damit einhergehende Ungleichbehandlung<sup>59</sup>. Allein der Zweck,

Steuererhöhungen zu erzielen, vermag eine Ungleichbehandlung also nicht zu rechtfertigen<sup>60</sup>.

## 2. Besondere Transparenzanforderungen des Folgerichtigkeitsgebots an die Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen

Das Gebot der Folgerichtigkeit dient nicht (nur) der Identifizierung einer steuerlichen Ungleichbehandlung, sondern stellt vor allem an die Rechtfertigungsgründe besondere Transparenzanforderungen.

So formuliert das BVerfG, die Verfolgung von Förderungs- und Lenkungszielen, die das Steuerrecht in den Dienst außerfiskalischer Verwaltungsziele stellt, setze eine „erkennbare“ oder „sichtbare“ Entscheidung des Gesetzgebers im „Gesetzgebungsverfahren“ und im „Gesetzestext“ (tatbestandliche Vorzeichnung) voraus, mit dem Instrument der Steuer auch andere als bloße Ertragswirkungen erzielen zu wollen<sup>61</sup>. Dies können nicht irgendwelche außerfiskalischen Ziele sein, sondern nur solche, die man folgerichtig mit den Wirkungen einer Steuerbelastung oder Steuerentlastung auch erzielen kann<sup>62</sup>.

Für die Pauschalierung gilt nichts anderes. Die Ungleichbehandlung aufgrund einer steuerlichen Pauschalierung kann nur dann gerechtfertigt sein, wenn der Zweck der Pauschalierung – z.B. Verwaltungsvereinfachung – „erkennbar“ durch Entlastung der Finanzverwaltung erreicht werden kann.

Sichtbarmachen im „Gesetzgebungsverfahren“ kann nichts anderes bedeuten, als die Gesetzesmotive in den Gesetzgebungsmaterialien, insbesondere der Gesetzesbegründung, offenzulegen<sup>63</sup>. Was Sichtbarmachen im „Gesetzestext“, was in Urteilen immer tatbestandliche Vorzeichnung genannt wird, bedeutet, ist nicht ganz klar. Dies ist wohl nicht so zu verstehen, dass Gesetzgeber den Gesetzeszweck im Normtext

50 Vgl. FG Münster v. 8.5.2009 – 1 K 2872/08 E, DStR 2009, S. 1024 (1025); siehe auch Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 438 ff.; zum Willkürverbot und der neuen Formel in der Rechtsprechung siehe Heun, in: Dreier, 3. Aufl. 2013, Art. 3 GG Rn. 19 ff.; Prokisch, in: FS Vogel, 2000, S. 293 ff.

51 Vgl. Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 446 ff.; Rübner, in: Bonner Kommentar, Art. 3 Abs. 1 GG Rn. 205 ff.

52 Zu den sog. Fiskalzwecknormen siehe Hey, in: Tipke/Lang, 22. Aufl. 2015, § 3 Rn. 20; Koenig, in: Koenig, 3. Aufl. 2014, § 3 AO Rn. 25; FG Münster v. 8.5.2009 – 1 K 2872/08 E, DStR 2009, S. 1024 (1027 f.).

53 Hierzu etwa BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (274); einfachgesetzlich vorausgesetzt in § 3 Abs. 1 Halbsatz 2 AO.

54 Zur staatlichen Verhaltensbeeinflussung siehe Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 3 AO Rn. 89.

55 Vgl. dazu BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210 (232); dazu allg. Jarass, in: Jarass/Pieroth, 14. Aufl. 2016, Art. 3 Rn. 30 ff., 44 ff.

56 Vgl. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (183); v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192 (202); Koenig, in: Koenig, 3. Aufl. 2014, § 3 AO Rn. 66 f.; Birk, Die Verwaltung 35 (2002), S. 91 (96 ff.).

57 BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, DStR 2008, 2460, Rn. 77; FG Münster v. 8.5.2009 – 1 K 2872/08 E,

DStR 2009, 1024 (1028).

58 Zum Mindestmaß einer übergreifenden Neukonzeption BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210 (242 ff.); eine absolute Systembindung des Gesetzgebers ablehnend auch Bulla, ZJS 2008, S. 591.

59 Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 447; kritisch Lepsius, JZ 2009, S. 262.

60 Vgl. BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210 (233).

61 BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210 (231, 237); v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147 f.); In der Sache ebenso BVerfGE 99, 280 (296); 101, 132 (140); noch weitergehend BVerfGE 105, 73 (112 f.); siehe auch Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 240; Wernsmann, NJW 2000, 2078 (2079 f.); Osterloh, DStJG 24 (2001), S. 383 (396).

62 Zur sog. „Deckungsgleichheit von Lenkungsziel und Ausgestaltung des Lenkungstatbestandes“ siehe Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 245; von einem Mindestmaß zweckgerechter Ausgestaltung des Vergünstigungstatbestands spricht Koenig, in: Koenig, 3. Aufl. 2014, § 3 AO Rn. 26; ebenso BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210 (231).

63 BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210 (237).

aufzunehmen haben<sup>64</sup>. Tatbestandliche Vorzeichnung kann m.E. nur so verstanden werden, dass ein Zusammenhang zwischen Steuerwirkung und außerfiskalischem Steuerzweck erkennbar ist.

Bezogen auf die Fälle der Pauschalierung und Subventionslenkung folgen hieraus unterschiedliche Maßstäbe. Will der Gesetzgeber aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung einen Sachverhalt pauschal besteuern, setzt die folgerichtige Argumentationslogik im ersten Schritt bei der Auswahl des Sachverhalts voraus, dass der zu regelnde Sachverhalt tatsächlich ein Massenphänomen betrifft, welches durch eine Pauschalregelung die bezweckte Verwaltungsvereinfachung bringt. Im zweiten Schritt muss der Normtext den typischen Fall abbilden, wobei Ungleichheiten im Einzelfall verfassungsrechtlich hinzunehmen sind<sup>65</sup>. Will der Gesetzgeber z.B. durch steuerliche Anreize/Begünstigungen eine Verhaltenslenkung erzielen, ist eine steuerliche Begünstigungsnorm nur dann folgerichtig, wenn derjenige, dessen Verhalten gelenkt werden soll, Adressat der Begünstigung ist. Dies bedeutet, Steuersubventionen müssen in aller Regel einen Unmittelbarkeitszusammenhang aufweisen, um folgerichtig zu sein. Ist die Verwirklichung des Gesetzeszwecks allenfalls ein Reflex der steuerlichen Lenkung, reicht dies für eine folgerichtige Ausgestaltung nicht aus.

### 3. Darlegungslast (Abkehr von der objektiven Theorie)

Neben dem Transparenzgebot, dem eher formale Funktion zufällt, setzt die folgerichtige Ausgestaltung nach der Rechtsprechung des BVerfG im Urteil zur Pendlerpauschale voraus, dass der Gesetzgeber im Gesetzgebungsverfahren die Rechtfertigungsgründe mit Verbindlichkeit festschreibt<sup>66</sup>. Diese Schlussfolgerung ist neu. Nach dieser Entscheidung kann sich der Gesetzgeber in einem Verfassungsgerichtsprozess nur auf solche rechtfertigenden Lenkungszwecke berufen, die in den Gesetzgebungsmaterialien dokumentiert sind<sup>67</sup>. Das BVerfG lässt es somit nicht zu, im Verfassungsgerichtsprozess Lenkungsziele als Begründung für eine Ungleichbehandlung nachzuschieben<sup>68</sup>.

Das Gebot der Folgerichtigkeit begründet daher für die Rechtfertigungsanforderungen mehr als nur ein Transparenzgebot. Es begründet vielmehr eine Darlegungslast mit materiellrechtlichen Ausschlusswirkungen. Dies ist ein Novum, weil sich in anderen Bereichen das BVerfG nicht scheut, Ungleichbehandlungen aus Gründen für gerechtfertigt zu halten, die vom Gesetzgeber selbst im Gesetzgebungsverfahren nicht zur Begründung herangezogen worden sind<sup>69</sup>.

Etwas Vergleichbares findet sich in der Rechtsprechung des BVerfG zur finanzverfassungsrechtlichen Regelung des Art. 109 Abs. 2 GG, wonach Bund und Länder den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts Rechnung zu tragen haben<sup>70</sup>. Störungen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts erlauben z.B. eine erhöhte Kreditaufnahme des Bundes und der Länder. Das BVerfG hat Bund und Länder jedoch verpflichtet, die Umstände, die zur Annahme einer Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts führen, mit Bindungswirkung darzulegen<sup>71</sup>. Kommt z.B. der Haushaltsgesetzgeber dieser Darlegungslast nicht nach, darf er sich nicht erfolgreich auf die Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts berufen.

Wie die Darlegungslast im Sinne von Art. 109 Abs. 2 GG führt auch das Gebot der Folgerichtigkeit zu einer Abkehr von der sonst anerkannten Programmatik der Verfassungs- und Gesetzesauslegung nach der **objektiven Theorie**. Nach der objektiven Theorie sind für die Auslegung nicht der Wille oder die Äußerungen eines oder mehrerer Parlamentarier, sondern der in der Gesetzesvorschrift zum Ausdruck kommende *objektivierte* Wille des Gesetzgebers maßgeblich, so wie er sich aus dem Wortlaut und dem Sinnzusammenhang der Gesetzesbestimmung ergibt<sup>72</sup>. Historische und sich aus den Gesetzesmaterialien ergebende genetische Zusammenhänge haben grundsätzlich nur eine subsidiäre Bedeutung insofern, als sie alleine ein mit grammatikalischen, systematischen oder teleologischen Mitteln gefundenes Ergebnis nicht zu widerlegen vermögen<sup>73</sup>. Eine Gesetzesbegründung spielt im Rahmen der Gesetzesauslegung für die Ermittlung des „objektivierten Willens“ des Gesetzgebers eine Rolle. Sie ist aber nicht allein maßgeblich.

64 Für eine Definition der Gesetzeszwecke im Normtext dagegen *Bulla*, ZJS 2008, S. 593.

65 Siehe etwa BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210 (232); v. 14.6.1994 – 1 BvR 1022/88, BStBl. II 1994, 909 (916); BFH v. 6.3.2003 – XI B 76/02, BStBl. II 2003, 523; dazu auch *Koenig*, in: *Koenig*, 3. Aufl. 2014, § 3 AO Rn. 68.

66 BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210 (237).

67 Dazu kritisch *Wernsmann*, in: Schön, *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts*, 2009, S. 162 (167 f.).

68 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147 f.); v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (296 f.); v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (296 f.); hierzu auch *Wernsmann*, NVwZ 2000, S. 1360 ff. m.w.N. Zur Missbrauchsanfälligkeit einer derartigen „Reparaturmaßnahme“ *Hey*, StuW 1998, S. 32 (48). A.A. BVerfG v. 31.3.1998 – 1 BvR 2167/93, 1 BvR 2198/93, NJW 1998, S. 1776 (1777) unter Bezugnahme auf BVerfGE 21, 292 (299) und BVerfGE 33, 171 (186).

69 *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO

Rn. 457. Einen Überblick über die (bislang uneinheitliche) Rechtsprechung des BVerfG gibt *Wernsmann*, *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*, 2005, S. 250 ff.

70 *Jahndorf*, *Grundlagen der Staatsfinanzierung*, 2003, S. 187 ff.

71 Zu Art. 115 Abs. 2 GG, auf den sich die Bindungswirkung des Art. 109 Abs. 2 GG insoweit erstreckt BVerfG v. 18.4.1989 – 2 BvF 1/82, BVerfGE 79, 311; NJW 1989, S. 2457; *Jahndorf*, *Grundlagen der Staatsfinanzierung*, 2003, S. 187 ff.

72 *Schwarz*, in: *Schwarz/Pahlke*, § 4 AO Rn. 53, 61 f.; *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, § 4 AO Rn. 232 f.; BVerfG v. 11.4.1967 – 1 BvL 25/64, BVerfGE 21, 292; vgl. *Larenz*, *Methodenlehre der Rechtswissenschaften*, 6. Aufl. 1991, S. 320 ff.

73 *Schwarz*, in: *Schwarz/Pahlke*, § 4 AO Rn. 62; *Larenz*, *Methodenlehre der Rechtswissenschaften*, 6. Aufl. 1991, S. 344; zurückhaltend hinsichtlich der Maßgeblichkeit der historischen Regelungsabsicht auch BVerfG v. 21.5.1952 – 2 BvH 2/52, BVerfGE 1, 299 (312); v. 5.7.1972 – 2 BvL 6/66 u.a., BVerfGE 33, 265 (294).

Führt ein Gesetz zu einer Ungleichbehandlung, folgt an sich aus der objektiven Theorie, dass Gründe, die in der Gesetzesbegründung nicht enthalten sind, gleichwohl geeignet sein können, die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen. Die Gesetzesbegründung ist nicht Bestandteil des Tatbestandes der Norm. Der Gesetzgeber kann nach der objektiven Theorie zur Rechtfertigung auch andere Gründe nachschieben, die ggf. im Zeitpunkt des Erlasses des Gesetzes nicht vorhanden waren, die aus heutiger Sicht aber geeignet sind, eine Ungleichbehandlung zu rechtfertigen<sup>74</sup>.

Diese Möglichkeit soll dem Steuergesetzgeber abgeschnitten werden. Aus dem Gebot der Folgerichtigkeit sollen sich Bindungen ergeben, die weder der Gesetzgeber noch das BVerfG ex post umgehen dürfen. So sei ein Nachschieben von Gründen ausgeschlossen, wenn sich im Verfassungsgerichtsprozess herausstellen sollte, dass der Gesetzgeber z.B. den Lenkungszweck einer Steuernorm in der Gesetzesbegründung nicht hinreichend dargelegt hat<sup>75</sup>. Das BVerfG darf danach auch nicht eigene Zweckerwägungen an die Stelle der Erwägungen des Gesetzgebers setzen<sup>76</sup>. Hierin unterscheidet sich die Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht von anderen Rechtsbereichen<sup>77</sup>. Zu überzeugen vermag dies nicht.

Für die Beispielfälle könnte dies Folgendes bedeuten:

#### Beispiel 1 – Abgeordnetenpauschale

Die steuerfreie Kostenpauschale für Abgeordnete könnte nach der obigen Gruppe 2 (Förderungszwecke) gerechtfertigt sein, da sie aufwandsunabhängig ausgestaltet ist und daher in vielen Fällen als Subvention des Abgeordneten wirkt. Der Gesetzgeber könnte sich daher ggf. darauf berufen, dass er möglichst vielen Bürgern die – vielleicht als unattraktiv empfundene – Tätigkeit als Mitglied des Bundestags oder eines Landtags schmackhaft machen möchte, damit sich mehr Leute um politische Ämter bemühen. Dieser Grund dürfte allerdings unbeachtlich sein, weil dieser Förderzweck nicht sichtbar im Gesetz angelegt ist. Die Gesetzesbegründung stellt hierauf nicht ab, daher könnte ein solcher Grund auch nicht nachgeschoben werden. Eine Rechtfertigung könnte sich daher aus den Gründen aus Fallgruppe 3 ergeben. Mit der Kostenpauschale sollen die typischen Werbungskosten für Abgeordnete pauschal abgegolten werden. Sie dient somit der anerkannten Typisierung und Pauschalierung<sup>78</sup>. Dieser Zweck ist im Gesetzestext auch sichtbar

gemacht, siehe § 3 Nr. 12 EStG. Das BVerfG stellt in seinem Nichtannahmebeschluss darauf ab, dass die pauschale Erstattung Abgrenzungsschwierigkeiten vermeiden soll, die beim Einzelnachweis mandatsbedingter Aufwendungen dadurch aufträten, dass die Aufgaben eines Abgeordneten aufgrund der Besonderheiten des Abgeordnetenstatus nicht in abschließender Form bestimmt werden könnten<sup>79</sup>. Die Begründung ist alles andere als überzeugend; der Rechtfertigungsgrund, eine Einnahme in Höhe von jährlich 50.448 Euro unbesteuert zu lassen, lässt sich nicht überzeugend mit Abgrenzungsschwierigkeiten begründen, die im Steuerrecht auch in anderen Bereichen alltäglich sind. Die steuerfreie Kostenpauschale für Abgeordnete ist nicht folgerichtig, weil es sich weder um ein Massenphänomen handelt, welches geeigneter Sachverhalt für eine Pauschalierung ist<sup>80</sup> noch erkennbar ist, welche Abgrenzungsschwierigkeit bei Abgeordneten so besonders sind, dass sie eine Pauschalierung rechtfertigen könnten. Die kleine Gruppe der Abgeordneten ist keine Masse, die mit vereinfachten Instrumenten verwaltet werden müsste. Die Kostenpauschale bringt der Finanzverwaltung auch keine messbare Arbeitserleichterung. Die Pauschalierung dient nicht der Verwaltungserleichterung sondern der Erleichterung der Steuererklärungen der Abgeordneten. Eine Ungleichbehandlung zu sonstigen Steuerpflichtigen ist daher entgegen der Entscheidung des BVerfG nicht aus Gründen der Typisierung oder Pauschalierung zu rechtfertigen<sup>81</sup>.

#### Beispiel 2 – Fondsiniiatorenvergütung (Carried Interest)

Die steuerliche Begünstigung von Fondsiniiatoren könnte durch Förderungszwecke gerechtfertigt sein. In der Gesetzesbegründung hierzu heißt es, dass es Ziel sei, durch eine verbesserte Kapitalausstattung Innovation im Mittelstand und die Gründung technologieorientierter Unternehmen zu fördern<sup>82</sup>. Dieser Gesetzeszweck ist jedoch tatbestandlich nicht vorgezeichnet. Es sollen Unternehmen begünstigt werden. Eine Steuererschonung erhalten aber nicht die zu begünstigenden Unternehmen, sondern ein Dritter – hier: der Fondsiniiator als Gesellschafter<sup>83</sup>. Der gesetzliche Förderungszweck könnte daher allenfalls mittelbar erreicht werden. Eine bloß mittelbare Zweckverfolgung durch Steuersubventionen kann m.E. nur in engen Ausnahmen zulässig sein. An den Mittelbarkeitszusammenhang, also an den mittelbaren Zusammenhang zwischen Förderungszweck und Steuerwirkung, sind

74 Zur objektiven Theorie vgl. *Wernsmann*, NVwZ 2002, S. 1360 (1362 f.); *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaften, 6. Aufl. 1991, S. 333 f.

75 Insofern stimmt die Lösung der Problematik im Verhältnis Legislative – Judikative mit derjenigen im Verhältnis Exekutive – Judikative überein, vgl. *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 255 ff.

76 Andernfalls drohte die Rechtsetzungsprärogative des Gesetzgebers unterlaufen zu werden, vgl. *Wernsmann*, NVwZ 2000, S. 1360 (1363); *Brugger*, AöR 119 (1994), S. 1 (20 Fn. 51).

77 Es wird vom „Zuende-Denken“ des „objektivierten Willens“ des Gesetzgebers gesprochen, siehe *Wernsmann*, in: Schön, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 162 (167 f.).

78 Vgl. BFH v. 11.9.2008 – VI R 13/06, DStR 2008, 2009 (2011 f.); v. 11.9.2008 – VI R 81/04, HFR 2009, 64; v. 29.3.1983 – VIII R 97/82, BFHE 138, 430.

79 BVerfG v. 26.7.2010 – 2 BvR 2227/08; 2 BvR 2228/08, DB 2010, S. 1796, Rz. 7.

80 Eingehend zur Entwicklung der Rechtsprechung des BVerfG zur Typisierung *Vogel/Waldhoff*, in: Bonner Kommentar, Vor Art. 104a–115 Rn. 505 ff.; siehe auch *Koenig*, in: *Koenig*, 3. Aufl. 2014, § 3 AO Rn. 66 ff.

81 Für eine unzulässige Diskriminierung anderer Arbeitnehmer auch *Birk*, DStR 2009, S. 882; im Anschluss an die Entscheidung zur Pendlerpauschale kritisch *Weber-Grellet*, DStR 2009, S. 353.

82 Vgl. BT-Drs. 15/3336, S. 4.

83 Vgl. § 18 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 3 Nr. 40a EStG.

strenge Maßstäbe zu stellen. Solche mittelbaren Zusammenhänge sind m.E. beispielsweise dann anzuerkennen, wenn Eltern steuerlich entlastet werden, um ihre Kinder zu fördern. Im Falle der Besteuerung von Fondsinitalatoren wird der Gesetzeszweck indes allenfalls als Reflex der Steuerbegünstigung erfüllt<sup>84</sup>. Der Zusammenhang zwischen der Entlastungswirkung beim Fondsinitalator und Unternehmensförderung ist so vage, dass er nicht im Sinne einer folgerichtigen Ausgestaltung erkennbar ist. Die Steuerbegünstigung von Fondsinitalatoren bewirkt letztlich sicher nur eine Gewinnoptimierung beim Initiator. Ob der Förderungszweck beim Unternehmen wirklich ankommt, ist zweifelhaft. Mit dem gleichen Argument könnte jeder Unternehmer steuerlich entlastet werden, um so die Kapitalausstattung seines Unternehmens zu verbessern. Oder die Zinseinkünfte von Banken könnten steuerfrei gestellt werden, sofern Zinsen für Unternehmenskredite gezahlt werden. Eine solche Argumentationslogik genügt dem Folgerichtigkeitsgebot jedenfalls nicht.

### Beispiel 3 – Zinsschranke

Die Zinsschranke gemäß § 4h EStG ist in erster Linie eine Fiskalzwecknorm. Sie hat als Nebenzweck auch Lenkungswirkung dahingehend, Fremdfinanzierung bei Unternehmen einzudämmen. Das Finanzgericht München bejaht die Verfassungskonformität, da die Zinsschranke keine endgültige Nichtabziehbarkeit des Zinsaufwands bedeute. Dahinter steht das Argument, dass das objektive Nettoprinzip nicht zwingend veranlagungsbezogen verwirklicht werden müsse. Es genüge vielmehr, dass die Abziehbarkeit von Betriebsausgaben unter Berücksichtigung der Totalgewinnperiode gewährleistet ist. Das Finanzgericht stellt sich damit ausdrücklich gegen den Beschluss des BFH vom 13.3.2012<sup>85</sup>, in dem der BFH ernste Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke dargelegt hat. Nach BFH (a.a.O.) stelle die Zinsschranke eine Abweichung von der gesetzgeberischen Grundentscheidung dar, dass Betriebsausgaben in dem Jahr abziehbar sein sollen, in dem sie angefallen sind. Nach der Gesetzesbegründung dient § 4h EStG der Sicherung des inländischen Besteuerungssubstrats sowie der Vermeidung missbräuchlicher Steuergestaltungen (BT-Drucks. 16/4841, S. 48). Da der Anwendungsbereich von § 4h EStG jedoch nicht nur Auslandssachverhalte erfasst, ist die konkrete Ausgestaltung jedenfalls nicht folgerichtig. Die Sicherung des inländischen Steuersubstrats kann jedenfalls kein Rechtfertigungsgrund für die Regelung sein (anders FG München, a.a.O.). Der BFH hat die Rechtsfrage dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt<sup>86</sup>.

## V. Ergebnis und Schlussfolgerungen

Der Grundsatz der Folgerichtigkeit ist kein frei schwebendes Verfassungsgebot, sondern Bestandteil der Grundrechtsprüfung. Er ist inhaltlich – erstens – ein rationales Argumentationsmuster welchem Verfassungsrang zugesprochen worden ist<sup>87</sup>. Dies kann man durchaus kritisch sehen, weil Rationalität und Plausibilität in der Rechtsargumentation ohnehin geboten<sup>88</sup> und auch schon vor der „Erfindung“ des Folgerichtigkeitsgebots praktiziert worden sind. Folgerichtigkeit ist letztlich Bestandteil juristischer Methodenlehre.

Die – zweite – inhaltliche Anforderung ist eng mit dem Transparenzgebot verknüpft. Das Transparenzgebot fordert die Sichtbarmachung der folgerichtigen Ausgestaltung im Gesetzgebungsverfahren und im Gesetztext. Das Transparenzgebot verbindet das BVerfG mit einer Darlegungslast, mit der handfeste Konsequenzen verbunden sind, was bislang in der verfassungsrechtlichen Diskussion m.E. noch nicht hinreichend gewürdigt worden ist. Die Darlegungslast zwingt den Steuergesetzgeber, sich zu den Gründen bereits im Gesetzgebungsverfahren mit Verbindlichkeit für die Zukunft festzulegen (Abkehr vor der objektiven Theorie), was letztlich nicht überzeugen kann<sup>89</sup>.

Folgerichtigkeit bedeutet nicht Systemgerechtigkeit<sup>90</sup>. Die Summe aller folgerichtigen Steuernormen bildet kein gerechtes Steuersystem. Versteht man unter Folgerichtigkeit auch ein in sich schlüssiges Rechtfertigungskonzept<sup>91</sup>, ergeben sich hieraus wichtige Konsequenzen für künftige Gesetzgebungsverfahren. Vergewärtigt man sich, dass der Hauptanwendungsbereich die Rechtfertigung von außerfiskalischen Lenkungs- und Subventionszwecken ist, die Diskussion über ein systematisches Steuerrecht aber in der Überzeugung vereint ist, das Steuerrecht von Lenkungs- und Subventionszwecken frei zu halten<sup>92</sup>, wird deutlich, dass Folgerichtigkeit in dem hier verstandenen Sinne keinen Beitrag zur Steuersystematisierung leisten wird<sup>93</sup>. Der Gesetzgeber wäre gut beraten, eine Steuernorm vorsorglich mit außerfiskalischen Gründen zu flankieren<sup>94</sup>. Die Überfrachtung der Steuergesetze mit Subventions- und Lenkungszwecken ist aber der Grund, weshalb das deutsche Steuerrecht immer mehr in einer Verkomplizierung versinkt<sup>95</sup>. Die Konsequenz wird sein, dass fiskalisch gemeinte Steuergesetze mit außersteuerlichen Gründen bepackt werden. Das Gebot der Folgerichtigkeit, welches an sich eine innere Konsistenz oder Kohärenz des Steuerrechts befördern sollte, droht das Gegenteil zu bewirken.

84 Eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung gleichwohl ablehnend *Hutter*, in: Blümich, § 18 EStG Rn. 187; *Brandt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 18 EStG Rn. 279.

85 BFH v. 13.3.2012 – I B 111/11, BStBl. II 2012, 611.

86 BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, DStR 2016, 301.

87 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136); *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 517; *Prokisch*, in: FS Vogel, 2000, S. 293 (305 ff.); *Bulla*, ZJS 2008, S. 589 ff.; *Lehner*, DStR 2009, S. 185 (186).

88 Kritisch auch *Lepsius*, JZ 2009, S. 262; gegen eine verfassungsrechtliche Verankerung auch *Schwarz*, in: FS Isensee, 2007, S. 949 (957).

89 Zweifelnd auch *Wernsmann*, in: Schön, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 162 (167 f.).

90 Vgl. *Drüen*, StuW 2008, S. 3 (9); *Kirchhof*, StuW 2000, S. 316 (322).

91 Vgl. *Schwarz*, in: FS Isensee, 2007, S. 957.

92 *Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, HStR IX, 3. Aufl. 2011, § 221 Rn. 184 ff.; differenzierend *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 120 ff., 485 ff.; anders *Weber-Grellet*, NJW 2001, S. 3657 ff.

93 In diese Richtung könnte die Entscheidung zur Neuregelung der Pendlerpauschale jedoch zu verstehen sein, vgl. *Birk*, DStR 2009, S. 881; *Lehner*, DStR 2009, S. 186.

94 Vgl. *Lepsius*, JZ 2009, S. 262.

95 Kritisch *Kirchhof*, StuW 2006, S. 3 (16 ff.); *Kirchhof*, AöR 128 (2003), S. 1 (46 ff.); *Jachmann*, StuW 1998, S. 193 (200 ff.).