

DAS ÖFFENTLICHE RECHT DER GEGENWART

JAHRBUCH DES
ÖFFENTLICHEN RECHTS
DER GEGENWART

NEUE FOLGE / BAND 64

herausgegeben von

Susanne Baer, Oliver Lepsius,
Christoph Schönberger, Christian Waldhoff
und Christian Walter



Mohr Siebeck

Prof. Dr. Dr. h.c. SUSANNE BAER, LL.M., Humboldt Universität zu Berlin, Juristische Fakultät, Unter den Linden 6, D-10099 Berlin

Prof. Dr. OLIVER LEPSIUS, Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Allgemeine und Vergleichende Staatslehre, Universität Bayreuth, D-95440 Bayreuth

Prof. Dr. CHRISTOPH SCHÖNBERGER, Universität Konstanz, Fachbereich Rechtswissenschaft, Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europarecht, Vergleichende Staatslehre und Verfassungsgeschichte, D-78457 Konstanz

Prof. Dr. CHRISTIAN WALDHOFF, Humboldt-Universität zu Berlin, Juristische Fakultät, Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Finanzrecht, Unter den Linden 6, D-10099 Berlin

Prof. Dr. CHRISTIAN WALTER, Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Völkerrecht, Juristische Fakultät der Ludwig-Maximilians-Universität München (LMU), Prof.-Huber-Platz 2, D-80539 München

ISBN 978-3-16-154472-9

ISSN 0075-2517

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

© 2016 Mohr Siebeck Tübingen. www.mohr.de

Die Annahme zur Veröffentlichung erfolgt schriftlich und unter dem Vorbehalt, dass das Manuskript nicht anderweitig zur Veröffentlichung angeboten wurde. Mit der Annahme zur Veröffentlichung überträgt der Autor dem Verlag das ausschließende Verlagsrecht. Das Verlagsrecht endet mit dem Ablauf der gesetzlichen Urheberschutzfrist. Der Autor behält das Recht, ein Jahr nach der Veröffentlichung einem anderen Verlag eine einfache Abdruckgenehmigung zu erteilen. Bestandteil des Verlagsrechts ist das Recht, den Beitrag fotomechanisch zu vervielfältigen und zu verbreiten und das Recht, die Daten des Beitrags zu speichern und auf Datenträger oder im Online-Verfahren zu verbreiten.

Dieses Jahrbuch einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das Buch wurde von Gulde-Druck in Tübingen aus der Bembo-Antiqua belichtet, auf alterungsbeständiges Papier gedruckt und von der Buchbinderei Spinner in Ottersweier gebunden.

Inhaltsverzeichnis

Schwerpunktthema: Amt und Person

KLAUS FERDINAND GÄRDITZ: Das Amtsprinzip und seine Sicherung bei Verfassungsorganen	1
ALBERT INGOLD: Das „Amt“ der Abgeordneten. Zum Nutzen eines Relationsbegriffs im Spannungsfeld von Mandat und Person	43
SOPHIE LENSKI: Die Frau hinter der Person hinter dem Amt. Die First Lady zwischen Geschlechterrollen, monarchischem Erbe und der Erfüllung öffentlicher Aufgaben durch Private	81
OLIVER LEPSIUS: La Cour, c'est moi. Zur Personalisierung der (Verfassungs-) Gerichtbarkeit im Vergleich Deutschland – England – USA	123
JULIAN KRÜPER: Charisma der Aufklärung. Amt, Person und Institution am Beispiel von Joachim Gauck als Leiter der Stasi-Unterlagenbehörde	183
JAN MUSZYŃSKI: Die polnische Bürgerrechtsbeauftragte. Wie das Amt seine Bedeutung erhielt	219
ANDREAS THIER: Charisma, Sakramentalität und Amtskirche. Person, Institution und Amt in der Geschichte des kanonischen Rechts	243
ANETTE BAUMANN: Die Reichsvizekanzler im 16. Jahrhundert – eine erste Annäherung	261

Aufsätze und Abhandlungen

UWE VOLKMANN: Was ist Recht? Und andere Fragen, die Juristen bis heute in Verlegenheit setzen	281
BERND RÜTHERS: Rechtsdogmatik als Schranke des Richterrechts?	309

MARGRIT SECKELMANN: Polyzentrismus im deutschen Kaiserreich? Das Verhältnis zwischen Reichs- und Landesverwaltung unter der Verfassung von 1871	345
EVERHARD HOLTMANN: Dehnungen der Gewaltenteilung. Politische Grenzüberschreitungen im modernen Staat. Überlegungen aus Sicht der politikwissenschaftlichen Institutionenlehre	365
CHRISTOPH GUSY, JOHANNES EICHENHOFER und LAURA SCHULTE: e-privacy. Von der Digitalisierung der Kommunikation zur Digitalisierung der Privatsphäre	385
JOHANNES SAURER: Rechtsvergleichende Betrachtungen zur Energiewende	411
BRUN-OTTO BRYDE: Warum Verfassungsvergleichung?	431
<i>Debatte: Steuerrecht als Innovationsressource des Verfassungsrechts?</i>	
ANDREAS MUSIL: Steuerrecht und Verfassungsrecht	443
ULRICH PALM: Das Steuerverfassungsrecht als dogmatisches Referenzgebiet des allgemeinen Verfassungsrechts	457
SIMON KEMPNY: Steuerverfassungsrechtliche Sonderdogmatik zwischen Verallgemeinerung und Zurückführung. Betrachtet anhand der Beispiele der Erforderlichkeit einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung und des Gebots der Folgerichtigkeit	477
MARKUS HEINTZEN: Das Steuerrecht zwischen Autarkie und Vernetzung	493
JOACHIM WIELAND: Steuerrecht als Innovationsressource des Verfassungsrechts?	505
WOLFGANG SCHÖN: Grundrechtsschutz gegen den demokratischen Steuerstaat. Das Steuerverfassungsrecht zwischen Staatsrechtslehre und <i>public economics</i>	515
MICHAEL DROEGE: Der Beitrag des Steuerrechts und der Fortschritt der Verfassung	539
PAUL KIRCHHOF: Das Steuerrecht als Verfassungsproblem	553
<i>Porträts und Erinnerungen</i>	
BERNHARD MÜLLENBACH: Walter Simons und das Reichsgericht. Aspekte zu einer Richterbiographie zwischen Politik und Justiz	567

HELMUT GOERLICH: Die deutsche „Staatsrechtslehre“, ihre „Festschrift“ und ihre Zukunft	625
IGNACIO GUTIÉRREZ GUTIÉRREZ: Zur Entstehung, Rezeption und Fortgeltung von Konrad Hesses Verfassungslehre	643
ULRICH BECKER: Hans F. Zacher und die rechtliche Ordnung des Sozialen	663
MICHAEL STOLLEIS: Hans F. Zacher und die Begründung des Sozialrechts	673
STEPHAN RIXEN: Staatsrecht des Sozialen: Hans F. Zachers wissenschaftliches Lebensthema. Eine Würdigung anhand der Diskussionsbeiträge auf den Tagungen der Staatsrechtslehrervereinigung	679
HANS D. JARASS: Mein wissenschaftliches Leben – Wichtige Personen und Institutionen	693

Entwicklungen des Verfassungsrechts im europäischen Raum

ULRICH KARPEN: Relationship between the Constitutional Court and Ordinary Courts in Kosovo. An Outside Perspective	705
ŞÜKRÜ USLUCAN: Ursachen und Probleme ethnokratischer Staats- und Bürgerschaftsmodelle – am Beispiel der Levante	733

Entwicklungen des Verfassungsrechts im außereuropäischen Raum

I. Amerika

NORA MARKARD: Unausweichliche Gleichheit. <i>Obergefell</i> und die Öffnung der Ehe für gleichgeschlechtliche Paare	767
--	-----

II. Asien

TORU MORI: Die Rolle von Verfassungsrecht – bei Rawls, Habermas und in Japan	795
HIROSHI NISHIHARA: Zwischen Staatsabhängigkeit und Repräsentationsdefizit. Warum akzeptieren viele Japaner die anti-freiheitliche Verfassungsreform der LDP?	815

Steuerrecht als Innovationsressource des Verfassungsrechts?

von

Prof. Dr. Joachim Wieland

Deutsche Universität für Verwaltungswissenschaften Speyer

Inhalt

I. Einführung	505
II. Halbteilungsgrundsatz	506
III. Gewaltenteilung	508
IV. Demokratie	510
V. Steuerrecht als Innovationsressource	512

I. Einführung

Das Verfassungsrecht entwickelt sich permanent weiter. Ausdrückliche Verfassungsänderungen sind zwar relativ selten. Quelle der Entwicklung des Verfassungsrechts ist vielmehr vor allem die wachsende Zahl von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts. Impulse zur Innovation erzeugen aber auch Beiträge der Literatur. Veränderungen der Lebenswelt spiegeln sich so in einem gewandelten Verständnis des Verfassungsrechts wider. Nur durch die grundsätzliche Offenheit für Veränderungen kann das Verfassungsrecht seine steuernde Kraft behalten. Eine Versteinigung der Vorgaben der Verfassung würde diese auf längere Sicht leerlaufen lassen. Nicht jeder Ansatz zur Fortentwicklung des Verfassungsrechts vermag sich jedoch durchzusetzen. Manche scheinbare Innovation erweist sich nach einiger Zeit als Fehlentwicklung. Das gilt in besonderem Maße für das Steuerverfassungsrecht.

Lange Zeit hindurch eröffnete das Verfassungsrecht dem Steuergesetzgeber weite Handlungsspielräume. Die verfassungsrechtliche Dogmatik sah in der Besteuerung vor allem keinen Eingriff in den Grundrechtsschutz des Eigentums. Forsthoff hatte schon 1953 in seinem Heidelberger Referat auf der Staatsrechtslehrertagung nachdrücklich die Auffassung vertreten, dass sich nur auf dieser Grundlage Rechtsstaat und Sozialstaat vereinbaren ließen: „Würde die Unterscheidung von steuerlichem Eingriff und Eingriff in das Eigentum fallen, so wäre dem heutigen Sozialstaat die

verfassungsrechtliche Grundlage weithin entzogen“.¹ Nur ein Jahr später folgte der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts in seinem Urteil zum Investitionshilfegesetz dieser Wegweisung und stellte fest, es bestehe Einmütigkeit darüber, dass die Eigentumsgarantie nicht das Vermögen als solches gegen die Auferlegung von Geldleistungspflichten schütze.²

Als Innovationsressource des Verfassungsrechts trat das Steuerrecht aber weithin sichtbar in Erscheinung, als der Zweite Senat des Gerichts 1995 aus Art. 14 Abs. 2 GG den Halbteilungsgrundsatz ableitete.³ Der Senat begründete damit ein ganz neues Verständnis der Bestimmung, dass der Gebrauch des Eigentums zugleich dem Wohl der Allgemeinheit zu dienen habe. Zum ersten Mal beanspruchte eine steuerrechtlich geprägte Perspektive die Entwicklung der Dogmatik des grundrechtlichen Eigentumsschutzes zu leiten. Auch wenn dieser Ansatz letztlich scheiterte, gibt er doch Aufschluss darüber, welche Chancen und Risiken damit verbunden sind, wenn das Steuerrecht als Innovationsressource für das Verfassungsrecht zu nutzen gesucht wird (II.). Neben der Grundrechtsdogmatik hat das Steuerrecht 2013 auch die verfassungsgerichtliche Rechtsprechung zum Verständnis des Rechtsstaats und zur Gewaltenteilung erheblich beeinflusst (III.). Wegen der grundsätzlichen Bedeutung beider Entscheidungen überrascht es nicht, dass sie jeweils von einem pointierten Dissent begleitet sind, der vor Fehlentwicklungen warnt. Noch offen ist der Ausgang einer Kontroverse über die Zulässigkeit eines Treaty override, die erhebliche Konsequenzen für das Demokratieprinzip haben könnte (IV.). Auf der Grundlage einer Analyse dieser drei verfassungsrechtlichen Problemkonstellationen lässt sich beurteilen, wie es um das Steuerrecht als Innovationsressource steht (V.).

II. Halbteilungsgrundsatz

Der Grundrechtsschutz vor Besteuerung wurde lange im Wesentlichen in Art. 3 Abs. 1 GG verortet. Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz wird das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung abgeleitet. Die Festlegung der Höhe der Steuern blieb dem Gesetzgeber überlassen. Solange eine Steuer nicht enteignend oder erdrosselnd wirkte, musste er nur darauf achten, dass er die Steuerpflichtigen gleichmäßig belastete. Abgaben wurden zwar auch an der allgemeinen Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG gemessen. Dieses Grundrecht lässt dem Gesetzgeber jedoch weite Gestaltungsmöglichkeiten: Das Erzielen von Einkünften zur Deckung der Finanzierungsbedürfnisse der öffentlichen Hand ist im Steuerstaat des Grundgesetzes legitim. Die Erhebung von Steuern ist auch geeignet, um das Ziel der Finanzierung des Staates zu erreichen. Ein milderer Mittel als die Erhebung von Steuern zur Sicherung des Finanzbedarfs des Staates existiert nicht. Die Alternative, den Staat und die Kommunen auf die Erzielung von Einkünften durch erwerbswirtschaftliche Betätigung zur Deckung ihres Finanzbedarfs zu verweisen, kommt in der sozialen Marktwirtschaft ganz offensichtlich nicht in Betracht. Folglich kann ein Steuergesetz nur an der

¹ Forsthoff, VVDStRL 12 (1954), 8 (31 f.).

² BVerfGE 4, 7 (17) – Investitionshilfe [1954].

³ BVerfGE 93, 121 (137 f.) – Vermögensteuer [1995].

Schwelle der Zumutbarkeit scheitern. Theoretisch manifestiert sich dieses Unzumutbarkeitskonzept in der Rechtsfigur der unzulässigen Erdrosselungssteuer. Praktische Bedeutung hat diese Schranke bislang jedoch nicht erlangt, da die Erdrosselung einer beruflichen oder sonstigen Tätigkeit bei den in Deutschland üblichen Steuersätzen nur sehr schwer belegbar ist.⁴

Dagegen setzte Paul Kirchhof 1980 seine Neuinterpretation von Art. 14 GG: „Der Schutz des privatnützigen Eigentümerhandeln findet seinen Maßstab in der Eigentümerfreiheit, weniger im Eigentum: ‚Eigentum‘ definiert nicht ein Wirtschaftsgut, das gegen steuerlichen Zugriff abzuschirmen wäre, sondern umgrenzt den Handlungsspielraum des Eigentümers. Grundlage der Eigentümerfreiheit ist das Gesamtvermögen.“⁵ Nachdem die Zuständigkeit für das Steuerrecht vom Ersten auf den Zweiten Senat des Bundesverfassungsgerichts übergegangen und Paul Kirchhof zuständiger Berichterstatter für Verfahren aus diesem Rechtsgebiet geworden war, schlug sich seine Interpretation der Eigentumsgarantie in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nieder. 1995 kreierte der Senat in seiner Vermögensteuerentscheidung die Rechtsfigur des Halbteilungsgrundsatzes. Er ging davon aus, dass die Vermögensteuer in die in der Verfügungsgewalt und Nutzungsbefugnis über ein Vermögen angelegte allgemeine Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG „gerade in deren Ausprägung als persönliche Entfaltung im vermögensrechtlichen Bereich“ und damit in Art. 14 GG eingreife. Auf dieser Grundlage verstand der Zweite Senat Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG dahin, dass die Aussage, der Gebrauch des Eigentums solle „zugleich“ dem Wohl der Allgemeinheit dienen, nicht zeitlich, sondern mengenmäßig im Sinne von „zu gleichen Teilen“ zu interpretieren sei.⁶ Böckenförde hat dieser Umdeutung der Grundrechtsschranke in seinem Sondervotum zu Recht mit Nachdruck widersprochen.⁷

Der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts ist dieser Interpretation nicht gefolgt, sondern hat 1997 noch einmal festgestellt, dass Vermögen kein Eigentum im Sinne von Art. 14 GG sei, der nicht vor der staatlichen Auferlegung von Geldleistungspflichten schütze.⁸ 2006 hat dann der Zweite Senat in einer erneuten Rechtsprechungswende den Halbteilungsgrundsatz als nicht aus der Eigentumsgarantie ableitbar qualifiziert. Der Wortlaut des Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG („zugleich“) reiche zur Begründung einer mit Sinn und Zweck des Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG sowie seiner Entstehungsgeschichte zu vereinbarenden Herleitung einer Höchstbelastungsgrenze in der Nähe einer hälftigen Teilung nicht aus.⁹

Als Innovationsressource hat sich das Steuerrecht somit bei diesem ersten Anlauf zu einer Konstitutionalisierung nicht erwiesen. Hätte man die Interpretation der Eigentumsgarantie im Sinne des Halbteilungsgrundsatzes vom Steuerrecht auf andere Rechtsgebiete übertragen, hätte sich das sofort gezeigt: Wäre nämlich der Halbteilungsgrundsatz auf den Grundrechtsschutz von Immobilien oder beweglichen Sachen angewandt worden und hätte jemand die Auffassung vertreten, ein Grund-

⁴ *Wieland*, Die Konzessionsabgaben, 1991, S. 231 ff.

⁵ *Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), 213 (These 7) und 282.

⁶ BVerfGE 93, 121 (137 f.) – Vermögensteuer [1995].

⁷ BVerfGE 93, 121, 149 ff. – Vermögensteuer [1995].

⁸ BVerfGE 95, 267 (300 f.) – LPG-Altsschulden [1997].

⁹ BVerfGE 115, 97 (114) – Halbteilungsgrundsatz [2006].

eigentümer müsse die Nutzung seines Grundstücks zur Hälfte der Allgemeinheit überlassen oder der Eigentümer eines Pkw müsse es hinnehmen, dass ihm die Nutzung seines Wagens nur in der halben Zeit der möglichen Nutzungsdauer zustehe, wäre diese Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes in Rechtsprechung und Lehre sicherlich nicht auf Folgebereitschaft gestoßen, sondern als offensichtliches Missverständnis der Verfassungsgarantie qualifiziert worden. Der Wunsch, aus den Grundrechten eine Höchstgrenze für die Steuerbelastung abzuleiten, vermag den Versuch der Uminterpretation der Eigentumsgewährleistung im Sinne eines Halbteilungsgrundsatzes zwar zu erklären, nicht jedoch die grundrechtsdogmatische Fehlentwicklung zu rechtfertigen.

III. Gewaltenteilung

Als zweites Beispiel für eine Innovation im Verfassungsrecht, die auf das Steuerrecht zurück zu führen ist, kommt der Beschluss des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2013 in Betracht. Gegenstand dieser Entscheidung war die Frage nach der Vereinbarkeit einer steuerrechtlichen Regelung mit der Verfassung, mit der der Gesetzgeber ausweislich der Gesetzesbegründung einen Meinungsstreit in der Fachgerichtsbarkeit für noch nicht bestandskräftige Steuerfestsetzungen klären wollte. Gegenstand des Meinungsstreits war die Frage, ob eine Körperschaft ihren Gewinn durch eine Teilwertabschreibung auf Anteile an Aktienfonds mindern konnte. Da Gewinne aus den Anteilen an Aktienfonds steuerfrei waren, sprach die Systematik eindeutig dagegen, Verluste abzuziehen. Die Verweisungsnorm in dem einschlägigen Fachgesetz war jedoch ihrem Wortlaut nach unvollständig. Diese Unvollständigkeit wollte der Gesetzgeber beseitigen.

Die Mehrheit des Ersten Senats sah in der Regelung eine unzulässige konstitutive Rückwirkung. Eine Norm, die eine in der Fachgerichtsbarkeit kontroverse Auslegungsfrage regelt, ist nach Auffassung der Senatsmehrheit bereits dann konstitutiv, wenn sie eine „offenbar nicht eindeutige, in ihrer Anwendung jedenfalls uneinheitliche Rechtslage klären will“.¹⁰ Dabei geht die Senatsmehrheit davon aus, dass die Auslegung des einfachen Rechts, die Wahl der hierbei anzuwendenden Methoden sowie die Anwendung des Rechts auf den Einzelfall primär Aufgabe der zuständigen Fachgerichtsbarkeit sei.¹¹ Sie befürchtet, dass der Gesetzgeber unter Berufung auf die Klärungsbedürftigkeit einer Rechtslage sonst ohne weiteres die von ihm für richtig gehaltene Deutung einer Norm durchsetzen könnte, „ohne dass von den dafür letztlich zuständigen Gerichten geklärt wäre, ob dies der tatsächlichen Rechtslage entsprochen hat. Damit würde der rechtsstaatlich gebotene Schutz des Vertrauens in die Stabilität des Rechts empfindlich geschwächt. Angesichts der allgemeinen Auslegungsfähigkeit und -bedürftigkeit des Rechts könnte es dem Gesetzgeber regelmäßig gelingen, einen Klärungsbedarf zu begründen. Eine von Vertrauensschutzerfordernissen weitgehend freigestellte Befugnis zur rückwirkenden Klarstellung des geltenden Rechts eröffnete dem Gesetzgeber den weitreichenden Zugriff auf zeitlich

¹⁰ BVerfGE 135, 1 (19 f. R.n. 56) – KAGG [2013].

¹¹ BVerfGE 135, 1 (17 R.n. 50) – KAGG [2013].

abgeschlossene Rechtslagen, ließe im Nachhinein politischen Opportunitätserwägungen Raum, die das einfache Recht zum Zeitpunkt der später als korrekturbedürftig empfundenen Auslegung nicht prägen, und beeinträchtigte so das Vertrauen in die Stabilität des Rechts erheblich“.¹²

Lepsius hat zu Recht darauf hingewiesen, dass das Bundesverfassungsgericht den Gesetzgeber, dem es einen Missbrauch seiner Regelungsbefugnisse zutraut, strenger behandelt als die Fachgerichte, die nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts offenbar ein Abzugsverbot von Verlusten hätten annehmen können, ohne gegen das Rückwirkungsverbot zu verstoßen.¹³ Masing arbeitet in seiner Abweichenden Meinung zutreffend heraus, dass die Senatsmehrheit das Rückwirkungsverbot nicht länger mit Argumenten des Vertrauensschutzes begründet. An dessen Stelle tritt der Schutz eines Reservats der Fachgerichtsbarkeit gegen den Gesetzgeber, der doch unmittelbar demokratisch legitimiert ist. Sein legislatives Zugriffsrecht wird beschränkt. Er darf nicht länger in der Vergangenheit wurzelnde Rechtsfragen klären, auch wenn die Rechtsunterworfenen keinen Vertrauensschutz beanspruchen können.¹⁴ Das mag Steuerrechtswissenschaftlerinnen und -wissenschaftlern verständlich erscheinen, die schon lange die Steuerrechtsgesetzgebung als eines Rechtsstaats nicht würdig kritisieren und die Rechtsprechungswende begeistert begrüßt haben.¹⁵ Sie übersehen jedoch, dass sich der Gesetzgeber im Steuerrecht einer Vielzahl von Beratern gegenübersieht, deren Aufgabe es ist, für ihre Mandanten die Steuerlasten zu optimieren, also so gering wie möglich zu gestalten. Der Gesetzgeber, der ein Steuerschlupfloch geschlossen hat, sieht sich sogleich neuen interpretativen Anstrengungen gegenüber, andere Steuerverschonungsmöglichkeiten zu eröffnen, die bei Erlass des jeweiligen Gesetzes kaum zu erahnen waren. Wer in dieser Situation die Handlungsmöglichkeiten des Gesetzgebers beschränkt, ohne dass grundrechtlicher Vertrauensschutz das gebieten würde, trägt im Ergebnis zur Steuerungerechtigkeit zu Gunsten der gut beratenen Steuerpflichtigen bei.

Unabhängig davon wird so die verfassungsrechtliche Dogmatik der Rückwirkung von Gesetzen aus den Erfahrungen heraus verändert, die unter den besonderen Umständen des Steuerrechts gewonnen wurden. Die Frage, ob diese Erfahrungen auf andere Rechtsgebiete übertragbar sind, wird nicht gestellt. In der Konsequenz wird der Gesetzgeber aber gehindert sein, offene Rechtsfragen in der Anwendung des Familienrechts, des Umweltrechts, des Subventionsrechts und aller anderen Rechtsgebieten für noch nicht rechtskräftig entschiedene Fälle zu klären, obwohl Gesichtspunkte des Vertrauensschutzes nicht entgegenstehen. Das verschiebt die Gewaltenteilung zu Lasten des Gesetzgebers, der die von ihm für richtig gehaltene Interpretation seiner Gesetze für die Vergangenheit nicht länger klarstellen darf, auch wenn gerade wegen eines Auslegungstreits kein Vertrauen der Gesetzesunterworfenen auf eine bestimmte Interpretation eines Gesetzes entstehen sollte. Was dem Gesetzgeber vom Bundesverfassungsgericht verwehrt wird, soll den Fachgerichten erlaubt sein. Ein nachvollziehbarer Grund für diese Unterscheidung ist nicht ersichtlich. Gemäß

¹² BVerfGE 135, 1 (18 Rn. 53) – KAGG [2013].

¹³ Lepsius, JZ 2014, 488 (491).

¹⁴ BVerfGE 135, 1, 29 (32 Rn. 9) – KAGG [2013]

¹⁵ Birk, FR 2014, 326 (338 ff.); Hey, JZ 2014, 500; dies., NJW 2014, 1564; ähnlich Michael, JZ 2015, 425 (434).

Art. 20 Abs. 3 GG ist der Gesetzgeber vielmehr nur an die Verfassung gebunden, während die Gerichte Gesetz und Recht zu beachten haben. Der Gesetzgeber verfügt also über weiten politischen Gestaltungsspielraum, die Gerichte müssen die gesetzlichen Vorgaben respektieren. Von einem Reservat der Fachgerichtsbarkeit, das dem Zugriff des Gesetzgebers verschlossen sein soll, ist im Grundgesetz nicht die Rede.

IV. Demokratie

Sollte das Bundesverfassungsgericht Vorlagebeschlüssen des Bundesfinanzhofs¹⁶ folgen, würde die Regelungsmacht des Gesetzgebers dahin eingeschränkt, dass er nicht von Verpflichtungen Deutschlands aus völkerrechtlichen Verträgen abweichen dürfte. Völkerrechtliche Verträge entfalten in Deutschland nur nach Maßgabe des Zustimmungsgesetzes gemäß Art. 59 Abs. 2 GG Wirksamkeit. Folglich gelten sie im Range eines einfachen Bundesgesetzes, das durch spätere Gesetzes aufgehoben oder geändert werden kann, auch wenn diese Gesetze völkervertragsrechtliche Verpflichtungen Deutschlands verletzen.¹⁷ Der Bundesfinanzhof räumt ein, dass nach herrschender Auffassung deshalb in einem so genannten „Treaty overriding“ kein verfassungsrelevanter Vorgang zu sehen sei. Das entspricht auch der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs selbst.¹⁸

Als Grund für seine neue Rechtsauffassung nennt der Bundesfinanzhof die neuere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Europäischen Menschenrechtskonvention.¹⁹ Danach sei der Gesetzgeber von Verfassungen wegen gehalten, Völkervertragsrecht zu beachten und Verletzungen nach Möglichkeit zu unterlassen. Daraus ergebe sich die verfassungsrechtliche Pflicht des Gesetzgebers, Völkervertragsrecht zu beachten. Ihm werde die Verfügungsmacht über den Rechtsbestand genommen und es werde eine materiell-rechtliche Sperre für seine demokratisch-legitimierten Rechtssetzungsbefugnisse errichtet. Ausnahmen bedürften einer besonderen Rechtfertigung, etwa die Beachtung der Menschenwürde und der anderen Grundrechte. Lügen solche Rechtfertigungsgründe nicht vor, sei ein Gesetz, das völkervertragliche Verpflichtungen verletze, verfassungswidrig und nichtig.

Auf dieser Grundlage hält der Erste Senat des Bundesfinanzhofs § 50 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG für verfassungswidrig. Diese Vorschrift soll das Entstehen so genannter Weißer Einkünfte deutscher Steuerpflichtiger verhindern, die keinerlei Besteuerung unterliegen. In dem zu entscheidenden Fall hatte ein Deutscher, der in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war, in Irland Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

¹⁶ BFH, Beschluss vom 20. August 2014, I R 86/13, IStR 2014, 812; siehe vorher schon BFH, Beschluss vom 10. Januar 2012, I R 66/09, DStR 2012, 949 und BFH, Beschluss vom 11. Dezember 2013, I R 4/13, IStR 2014, 219.

¹⁷ Siehe etwa BVerfGE 111, 307 – Görgülü [2004]; 118, 244 – Afghanistan-Einsatz [2007]; 128, 326 – Sicherungsverwahrung II [2011]; aus der Literatur *Rauschning*, BK, Art. 59, Rn. 137 ff.; *Nettesheim*, Art. 59 Rn. 181 ff., in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Kommentar, Loseblatt.

¹⁸ Siehe etwa BFHE 175, 351 und 178, 59.

¹⁹ BVerfGE 111, 307 (315 ff.) – Görgülü [2004]; 112, 1 – Bodenreform III [2005]; 128, 326 – Sicherungsverwahrung II [2011].

erzielt. Sein irischer Arbeitgeber hatte auf diese Einkünfte Steuern einbehalten und an die irischen Finanzbehörden abgeführt. Auf Antrag des Steuerpflichtigen waren ihm diese Steuern in voller Höhe erstattet worden. Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Irland, das der Vermeidung einer Doppelbesteuerung von Einkünften dient, war Irland für die Besteuerung zuständig, die Einkünfte wären also in Deutschland und in Irland steuerfrei geblieben. Auf der Grundlage von § 50 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG, der nach dem deutschen Zustimmungsgesetz zu dem Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft getreten ist und das Entstehen Weißer Einkünfte verhindern soll, hatten die deutschen Finanzbehörden den Arbeitslohn der deutschen Einkommensteuer unterworfen. Diese Regelung hält der Bundesfinanzhof wegen eines Verstoßes gegen die völkerrechtlichen Pflichten Deutschlands aus dem Doppelbesteuerungsabkommen für verfassungswidrig.

Die zur Begründung angeführte Bezugnahme auf die neuere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts erweist sich für diese Auffassung allerdings als nicht tragfähig. Das Bundesverfassungsgericht hat vielmehr in seinem bekannten Görgülü-Beschluss 2004 ausdrücklich festgestellt, dass sich deutsche Verwaltungsbehörden und Gerichte nicht unter Berufung auf eine Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte von der rechtsstaatlichen Kompetenzordnung und der Bindung an Gesetz und Recht lösen können. Nach dem Beschluss steht die Europäische Menschenrechtskonvention innerhalb der deutschen Rechtsordnung im Range eines Bundesgesetzes. Das Bundesverfassungsgericht hat zugleich darauf verwiesen, dass die Berücksichtigung der Gewährleistungen der EMRK und der Entscheidungen des Gerichtshofs „im Rahmen methodisch vertretbarer Gesetzesauslegung“ zur Bindung der deutschen Gerichte an Gesetz und Recht gehöre. Daraus hat das Bundesverfassungsgericht gefolgert, dass sowohl die fehlende Auseinandersetzung mit einer Entscheidung des Gerichtshofs als auch deren gegen vorrangiges Recht verstößende schematische „Vollstreckung“ gegen Grundrechte in Verbindung mit dem Rechtsstaatsprinzip verstoßen könnten. Das deutsche Recht sei „unabhängig vom Zeitpunkt seines Inkrafttretens nach Möglichkeit im Einklang mit dem Völkerrecht auszulegen“.²⁰ Das Bundesverfassungsgericht folgt damit einer harmonisierenden Auslegung, die Normkonflikte zwischen dem innerstaatlichen Recht und völkerrechtlichen Pflichten Deutschlands nach Möglichkeit vermeidet. Es stellt aber zugleich unmissverständlich fest, dass die Bindung an deutsches Recht und Gesetz aus Art. 20 Abs. 3 GG fortbesteht. Gerichte dürfen sich folglich nicht unter Berufung auf das Völkerrecht über Akte des deutschen Gesetzgebers hinwegsetzen. Ein Treaty overriding des Parlaments verstößt also auch nicht gegen das Grundgesetz. Wenn eine steuergesetzliche Regelung nicht in Übereinstimmung mit einem Doppelbesteuerungsabkommen ausgelegt werden kann, sind die Gerichte an das deutsche Steuergesetz gebunden.

Nichts anderes ergibt sich aus den beiden weiteren Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, auf die der Bundesfinanzhof sich bezieht. In der Entscheidung zu Enteignungen in der ehemaligen Sowjetischen Besatzungszone zwischen 1945 und 1949 stellt das Bundesverfassungsgericht ausdrücklich fest, dass das Grundgesetz „nicht die Unterwerfung der deutschen Rechtsordnung unter die Völkerrechtsordnung und den unbedingten Geltungsvorrang von Völkerrecht vor dem Verfassungs-

²⁰ BVerfGE 111, 307 (315 ff.) – Görgülü [2004].

recht“ anordnet. Dementsprechend sind die deutschen Staatsorgane nur verpflichtet Verletzungen des Völkerrechts „nach Möglichkeit“ zu unterlassen. Der Zweite Senat verweist ausdrücklich darauf, dass nur allgemeine Regeln des Völkerrechts nach Art. 25 Abs. 2 GG Vorrang vor dem einfachen Gesetzesrecht haben.²¹ Von einem Vorrang völkervertragsrechtlicher Verpflichtungen Deutschlands vor dem deutschen Gesetzesrecht ist auch nicht andeutungsweise die Rede. Wenn der Gesetzgeber sich folglich zu einem Treaty overriding in Bezug auf ein Doppelbesteuerungsabkommen entschlossen hat, verstößt das auch nach dieser Entscheidung nicht gegen das Grundgesetz und ist von den Fachgerichten zu respektieren. In seinem Urteil zur Sicherungsverwahrung vom 4. Mai 2011 betont der Zweite Senat erneut, dass der innerstaatliche Rang der Europäischen Menschenrechtskonvention dem eines Bundesgesetzes entspricht. Die Konvention dient im deutschen Recht als Auslegungshilfe, entfaltet aber keinen unmittelbaren Verfassungsrang.²² Auch die neuere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts gibt also keinen Anhaltspunkt dafür, dass ein Treaty overriding des Steuergesetzgebers verfassungswidrig sein könnte.

Folgte man der Auffassung des Ersten Senats des Bundesfinanzhofs, würde das vielmehr dazu führen, dass der Gesetzgeber nicht nur an die verfassungsmäßige Ordnung gebunden wäre, wie es Art. 20 Abs. 3 GG vorschreibt. Er müsste vielmehr auch Regelungen beachten, die seine Vorgänger in Form von Zustimmungsgesetzen zu völkerrechtlichen Verträgen beschlossen haben. Von dieser Bindung könnte sich der Gesetzgeber aus eigener Kraft nicht befreien. Ob ein neues Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen würde, hinge von der Bereitschaft der deutschen Exekutive und des Vertragspartners, eines ausländischen Staates, ab. Wenn einer von beiden nicht zur Änderung des Abkommens bereit wäre, bliebe es bei der Bindung des deutschen Gesetzgebers. Dessen demokratische Legitimation ist aber stärker als die eines früheren Parlaments, dessen Legitimation längst erloschen ist. Im Ergebnis wäre die Herrschaft des Volkes durch einen früheren Gesetzgebungsakt eingeschränkt. Das widerspricht dem Demokratieprinzip. Eine Innovationsressource des Verfassungsrechts kann darin nicht liegen.

V. Steuerrecht als Innovationsressource

Die drei Beispiele zeigen, dass das Steuerrecht schlecht als Innovationsressource des Verfassungsrechts taugt. Neue dogmatische Figuren werden im Steuerrecht regelmäßig mit der Absicht kreiert die Steuerhoheit des Staates zu begrenzen. Das gilt nicht nur für die Grundrechtsdogmatik, sondern auch für das Rückwirkungsverbot, die Gewaltenteilung und das Demokratieprinzip. Aus der Sicht mancher Steuerpflichtigen und ihrer Berater, aber auch aus der Sicht einiger Gerichte besteht insoweit offenbar ein Schutzdefizit des Grundgesetzes gegenüber dem Steuerpflichtigen. Er wird als schützenswert angesehen, während der Gesetzgeber im Verdacht steht sich leichtfertig über die berechtigten Interessen der Steuerpflichtigen hinwegzusetzen. Das Vertrauen in den Willen und die Fähigkeit des demokratisch legitimierten Ge-

²¹ BVerfGE 112, 1 (25f.) – Bodenreform III [2005].

²² BVerfGE 128, 326 (366ff.) – Sicherungsverwahrung II [2011].

setzgebers, den richtigen Ausgleich zwischen dem legitimen Finanzbedarf des Staates und dem Schutz der Steuerpflichtigen zu finden, schwindet offenbar. Um Fehlentwicklungen vorzubeugen, wird eine Weiterentwicklung des Verfassungsrechts in Richtung auf den Bau eines Bollwerks gegen als überzogen angesehene Steuerforderungen des Staates propagiert.

Verfassungsrecht darf aber nicht einseitig zum Schutz der Steuerpflichtigen vor Überlastung ausgelegt werden. Verfassungsrecht bildet vielmehr eine Rahmenordnung, welche die Grundlage für die Organisation des Staates schafft und insbesondere auch seine Finanzordnung normiert. Grundgedanke der Finanzverfassung ist der billige Ausgleich der Deckungsbedürfnisse von Bund und Ländern und die Vermeidung einer Überbelastung der Steuerpflichtigen (Art. 106 Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 GG). Wie das richtige Mittelmaß zwischen den Finanzbedürfnissen des Staates und der Vermeidung einer Überbelastung seiner Bürgerinnen und Bürger erreicht werden kann, lässt sich nicht allein mit Blick auf die Belastung der Steuerpflichtigen ermitteln. Vielmehr muss auch eine angemessene Finanzausstattung des Staates gesichert werden. Das gilt umso mehr, seit die Schuldenbremse des Art. 109 Abs. 3 GG den bequemen Ausweg in die Verschuldung versperrt. Die Aufnahme von Krediten hat über lange Zeit hinweg dem Staat die von ihm zur Erfüllung seiner Aufgaben für notwendig gehaltene Geldversorgung gesichert und zugleich bei den Bürgerinnen und Bürgern die Illusion gefördert, sie könnten Staatsleistungen erhalten ohne dafür zahlen zu müssen. Das hat sich längst als Irrtum erwiesen. Eine vernünftige Steuer- und Finanzpolitik muss nun den Ausgleich von Einnahmen und Ausgaben in der Gegenwart sicherstellen und darf die Begleichung der Rechnung für öffentliche Leistungen nicht in die Zukunft verschieben. Das kann zu höheren Steuern führen.

Unabhängig von der Finanzverfassung ist eine Weiterentwicklung des Verfassungsrechts mit dem Ziel des besseren Schutzes vor einer Belastung der Steuerpflichtigen mit deutlichen Nachteilen behaftet. Das Beispiel des Halbteilungsgrundsatzes zeigt, auf welchen Irrweg die Grundrechtsauslegung geraten kann, wenn sie sich auf den Schutz vor Besteuerung konzentriert und dafür eine Grundrechtsinterpretation kreiert, die den Wortlaut der Grundrechtsgarantie beiseite schiebt und aus einem „zugleich“ ein „zu gleichen Teilen“ macht – ein Verständnis der Eigentumsgarantie, das außerhalb des Steuerrechts zu Ergebnissen geführt hätte, die wohl kein Verfechter des Halbteilungsgrundsatzes unterstützt hätte. Wenn man mit dem Ersten Senat des Bundesverfassungsgerichts das Rückwirkungsverbot für Gesetze vom dieses Verbot rechtfertigenden Prinzip des Vertrauensschutzes löst, schränkt man die Handlungsmöglichkeiten des unmittelbar demokratisch legitimierten Gesetzgebers erheblich ein und setzt die nur mittelbar demokratisch legitimierte Rechtsprechung an seine Stelle. Nicht mehr der Gesetzgeber darf klarstellen, wie eine bereits erlassene gesetzliche Regelung zu verstehen ist. Diese Klärung soll vielmehr den Gerichten vorbehalten bleiben, die doch gemäß Art. 20 Abs. 3 GG an Gesetz und Recht gebunden sind, also den in Form eines Gesetzes zum Ausdruck gebrachten Willen des Gesetzgebers beachten müssen. Würde das Bundesverfassungsgericht der neuen Auffassung des Ersten Senats des Bundesfinanzhofs folgen und ein Treaty overriding für verfassungswidrig erklären, bände es das Parlament nicht nur an die Verfassung, sondern an den durch Zustimmungsgesetze geäußerten Willen früherer Gesetzgeber, deren demokratische Legitimation naturgemäß viel schwächer ist als die des amtie-

renden Parlaments. Der alte Satz „*lex posterior derogat legi priori*“, der im Demokratieprinzip begründet ist, würde nicht mehr gelten – und das nur, damit ein klarer Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vom deutschen Gesetzgeber nicht verhindert werden kann und im Ausland erzielte Einkünfte eines deutschen Steuerpflichtigen steuerfrei bleiben, obwohl solche Einkünfte selbstverständlich besteuert werden, wenn sie in Deutschland erzielt werden. Auf solche Innovationsressourcen sollte das Verfassungsrecht besser verzichten.