

§ 8 Die Vereinigungsfreiheit als Maßstab für das Steuerrecht

Jan Merzrath

Der freiheitliche Rechtsstaat des Grundgesetzes ist darauf verwiesen, sich durch Teilhabe am Erfolg der privaten Wirtschaftssubjekte zu finanzieren. Die Besteuerungsgewalt ist notwendige Bedingung der Gewährleistung wirtschaftlich relevanter Freiheitsrechte.¹ Doch Steuern sind kein Belastungsinstrument, das nach Belieben ausgedehnt werden dürfte und dem der Bürger schutzlos ausgeliefert wäre. Die Frage nach den Grenzen der Besteuerungsgewalt muss vielmehr von der Erkenntnis ausgehen, dass das Steuerrecht noch weit mehr als das Polizeirecht den empirischen Normalfall der Eingriffsverwaltung schlechthin verkörpert.² In dieser Eigenschaft unterliegt das Steuerrecht als die Gesamtheit aller Steuern betreffender Rechtsnormen³ prinzipiell auch allen materiellen Schranken, welche die Verfassung staatlichen Eingriffsakten zieht.

1. Vereinigungsfreiheit als Grenze des Steuerrechts

Während der Gleichheitssatz den Steuergesetzgeber auf das gerechte Maß der Belastung verpflichtet, dienen die Freiheitsrechte der Abwehr steuerlicher Eingriffe in grundrechtlich geschützte Freiheitspositionen. Doch insbesondere die Freiheitsgrundrechte spielten für die Beurteilung und Ausgestaltung des Steuerrechts bis Ende des letzten Jahrhunderts kaum eine Rolle, auch wenn in der Literatur immer wieder auf die Schutzwirkung der Freiheitsgrundrechte gegenüber dem Steuereingriff hingewiesen worden war. Erst zu Beginn der 90er Jahre sprach das Bundesverfassungsgericht

¹ Vgl. *Papier*, Steuerreform und Verfassungsrecht, in: FS Vogel, 2000, 117 (118).

² Vgl. *Oechsle*, Die steuerlichen Grundrechte in der jüngeren deutschen Verfassungsgeschichte, 1993, 20.

³ Vgl. zur Ab- und Eingrenzung des Steuerrechts etwa *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Bd. I, 2. Aufl. 2000, 31ff.

von dem Grundsatz freiheitsschonender Besteuerung und maß den Freiheitsgrundrechten allgemein die Funktion einer äußersten Grenze bei, aufgrund derer dem Steuerpflichtigen der Kernbestand des Erfolgs eigener Betätigung zu belassen sei.⁴

Die Frage, ob und welchen Maßstab Art. 9 Abs. 1 GG für das Steuerrecht bereithält, wurde, soweit ersichtlich, als erstes im Jahr 1971 von *Weber* aufgeworfen.⁵ Doch erst im Jahr 1990 weist *Kirchhof* unter anderem wieder darauf hin, dass bei der Vereins- und Genossenschaftsbesteuerung der Schutzbereich des Art. 9 Abs. 1 GG betroffen sein könne.⁶ *Kirchhof* ist es dann auch, der im Jahre 2000 angesichts der Unternehmenssteuerreform des Steuersenkungsgesetzes⁷ in aller Deutlichkeit die Frage nach der Vereinbarkeit mit Art. 9 Abs. 1 GG stellt.⁸ Dabei ist daran zu erinnern, dass die Freiheit, Vereine und Gesellschaften zu bilden, noch zu Beginn des vergangenen Jahrhunderts keinesfalls zum gesicherten Bestand grundrechtlichen Schutzes zählte.⁹

2. Schutzbereich der Vereinigungsfreiheit

Der Schutzbereich des Art. 9 Abs. 1 GG wirkt dem Berechtigten gegenüber als Garantie der Freiheit zur Selbstorganisation, bei der weder der verfolgte Zweck der Vereinigung noch die über das „Bilden“ hinausgehende Betätigung materiell umfasst wird.¹⁰ Der Schutzbereich ist nicht betroffen, wenn

⁴ Vgl. BVerfG-Beschluss v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91 u. a., BVerfGE 87, 153 (169).

⁵ *Weber*, Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die Besteuerung der selbständigen Unternehmen, Bd. 1, 1971, 55f., 80ff.; *ders.*, Zu einigen rechtspolitischen Grundfragen der Besteuerung selbständiger Unternehmen, JZ 1980, 545 (547).

⁶ *P. Kirchhof*, Staatliche Einnahmen, in: HbStR IV, § 88 Rn. 97.

⁷ Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz – StSenkG) v. 23.10.2000, BGBl I 2000, 1433.

⁸ Vgl. u. a. *P. Kirchhof*, Rückwirkung von Steuergesetzen, StuW 2000, 221 (230f.); *ders.*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe der Unternehmenssteuerreform, Stbg 2000, 552 (556); *ders.*, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000, 62f.; *ders.*, Die Unternehmenssteuerreform im Lichte des Verfassungsrechts, Kommentar 3/2001, DStR 2001, III (VI).

⁹ Erst die Weimarer Reichsverfassung von 1919 nimmt die Vereinigungsfreiheit in ihren Katalog der Grundrechte auf; zum historischen Hintergrund ausführlich *Müller*, Korporation und Assoziation, 1965, 42ff.

¹⁰ *Merzrath*, Die Vereinigungsfreiheit des Grundgesetzes als Maßstab der Steuergesetzgebung, 2007, 44.

ein bestimmtes Verhalten ohne Bezug auf seine gegebenenfalls vereinsmäßige Organisiertheit ver- oder geboten wird. Zugleich entzieht er sich einer legislativen Ausgestaltung durch den Gesetzgeber. Die bestehende Abhängigkeit der Vereinigungstypen des Vereins- und Gesellschaftsrechts vom Gesetzesrecht begründet keine institutsgarantierte verfassungsrechtliche Pflicht des einfachen Gesetzgebers zur Bereitstellung entsprechender Regelungen.¹¹ Nicht der Organisationsform der Vereinigung selbst gilt der Schutz des Art. 9 Abs. 1 GG, sondern dem Verhalten des Grundrechtsberechtigten.

Das „Bilden“ wäre gleichwohl nicht frei, wenn dem nicht auch eine Freiheit in der Organisationsform entsprechen würde. Diese Frage nach der Rechtsformfreiheit lässt sich unterscheiden in die nach der Bereitstellung verschiedener Rechtsformen durch den Gesetzgeber (Rechtsformauswahl) und die der freien Wahl der Rechtsformen durch den Grundrechtsberechtigten (Rechtsformwahl): Ein die Rechtsformauswahl beschränkender Rechtsformzwang dergestalt, dass zur Verfolgung bestimmter Ziele nur jeweils eine Rechtsform wählbar zur Verfügung steht, betrifft den normgeprägten Lebensbereich, nicht aber den Schutzbereich von Art. 9 Abs. 1 GG. Die Vereinigungsfreiheit gewährleistet objektiv-rechtlich alle solchen Regelungen, die sich zur Entfaltung des durch Art. 9 Abs. 1 GG geschützten Freiheitsbereichs in der jeweiligen Situation als unerlässlich erweisen.¹² Weil inneres Entschließen und äußeres Handeln untrennbar miteinander zusammenhängen, bezieht Art. 9 Abs. 1 GG aber auch die Entscheidung des Grundrechtsberechtigten über die Organisationsform der Vereinigung in seinen Schutz mit ein. Rechtsformwahl ist Organisationsformwahl. Jedes unmittelbare Beschränken, Behindern oder auch nur Beeinflussen der autonomen Wahlentscheidung greift bei gegebener und davon unberührt bleibender Auswahl an Rechtsformen in den Schutzbereich des Art. 9 Abs. 1 GG ein.¹³

¹¹ *Merzrath*, Die Vereinigungsfreiheit des Grundgesetzes als Maßstab der Steuergesetzgebung, 2007, 49ff.

¹² Über die Möglichkeit einer Begrenzung der persönlichen Haftung und damit zusammenhängend eigener Rechtsfähigkeit hinaus erscheint ihr objektiv-rechtlicher Gehalt einer weiteren Konkretisierung jedoch nur schwer zugänglich, dazu näher *Merzrath*, Die Vereinigungsfreiheit des Grundgesetzes als Maßstab der Steuergesetzgebung, 2007, 91ff.

¹³ *Merzrath*, Die Vereinigungsfreiheit des Grundgesetzes als Maßstab der Steuergesetzgebung, 2007, 95ff.

3. Anforderungen der Vereinigungsfreiheit an das Steuerrecht

Art. 9 Abs. 1 GG schützt derart eine Handlungsfreiheit, die durch steuerrechtliche Regelungen „klassisch“ nicht beeinträchtigt wird. Es sind vielmehr die nicht regelungsidentischen Wirkungen, welche die dazugehörige Entschließungsfreiheit beeinträchtigen und in die Vereinigungsfreiheit „faktisch“ eingreifen können. Fähig zu einer die Vereinigungsfreiheit beeinträchtigenden Wirkung sind insbesondere jene steuergesetzlichen Regelungen, die zwischen Rechtsformen oder anderen Organisationsformen der Vereinigungen unterscheiden.¹⁴ Für die Frage nach der Grundrechtsrelevanz nutzbar machen lässt sich häufig schon der Tatbestand des Steuergesetzes selbst, auch wenn die tatbestandliche Anknüpfung an die Rechtsform der Vereinigung nur als ein gewichtiges Indiz für eine vereinigungsfreiheitliche Relevanz spricht.¹⁵

Art. 9 Abs. 1 GG fordert zwar weder absolute Rechtsformneutralität noch in gleicher Weise relative Rechtsformneutralität, wie das in der steuerjuristischen Literatur vor allem mit Blick auf den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG geschieht.¹⁶ Weder wird die von der Vereinigungsfreiheit geschützte Entschließungsfreiheit schon durch jede über den bloßen Entzug von Geldmitteln hinausgehende Gestaltungswirkung beeinträchtigt, noch lässt sich davon ausgehen, dass jede nicht gerechtfertigte steuerliche Ungleichbehandlung der Rechtsformen die innerhalb der Rechtsformwahl bestehenden Handlungsmöglichkeiten auf eine einzige reduziert. Zwischen der Rechtfertigung von Ungleichheit und der Beeinträchtigung von Freiheit besteht kein derart zwingender Gleichlauf. Das

¹⁴ Merzrath, Die Vereinigungsfreiheit des Grundgesetzes als Maßstab der Steuergesetzgebung, 2007, 99.

¹⁵ Vgl. insoweit Bodenheim, Der Zweck der Steuer, 1979, 279ff.; Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, 1994, 104f.; auch BVerfG-Beschluss v. 11.10.1977 – 1 BvR 343/73 u. a., BVerfGE 47, 1 (21) zu Art. 12 Abs. 1 GG, wenn Steuerpflichten an die Wahl oder Ausübung beruflicher oder gewerblicher Tätigkeit anknüpfen; hierzu etwa P. Kirchhof, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, 1973, 56ff.

¹⁶ Siehe dazu Merzrath, Die Vereinigungsfreiheit des Grundgesetzes als Maßstab der Steuergesetzgebung, 2007, 100ff. m. w. N.

Steuerrecht hat jedoch diejenigen Ungleichbehandlungen in der Besteuerung zu unterlassen, die dem Grundrechtsberechtigten in der Organisationsformwahl jede weitere sinnvolle Handlungsalternative nehmen.¹⁷

Art. 9 Abs. 1 GG gesellt sich damit zu den Freiheitsrechten der Art. 12, Art. 14 und Art. 2 Abs. 1 GG, die neben dem allgemeinen Gleichheitssatz schon länger als Hort verfassungsrechtlicher Absicherung eines Grundsatzes der Rechtsformneutralität gelten.¹⁸ Im Unterschied zu den genannten anderen Vorschriften verschärft die Anwendung von Art. 9 Abs. 1 GG allerdings die Anforderungen an die Rechtfertigung rechtsformabhängiger Belastungsunterschiede deutlich, weil die Vereinigungsfreiheit außer den in Art. 9 Abs. 2 GG aufgeführten Verbotstatbeständen nicht unter einem ausdrücklichen Gesetzesvorbehalt steht, sondern nur den verfassungsimmanenten Schranken unterliegt.¹⁹

¹⁷ Insoweit kann davon gesprochen werden, dass das Freiheitsrecht der Vereinigungsfreiheit einen besonderen Gleichheitssatz enthält, so auch *P. Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000, 37; *ders.*, Der Grundrechtsschutz des Steuerpflichtigen, AöR 128 (2003), 1 (28, 36); auch schon *ders.*, Die Widerspruchsfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht, *StuW* 2000, 316 (319).

¹⁸ Vgl., wenn auch mit a. A. hinsichtlich Art. 9 Abs. 1 GG, *Hey*, Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität, *DStJG* 24 (2001), 155 (171ff.) m. w. N.; *Sieker*, Möglichkeiten rechtsformneutraler Besteuerung von Einkommen, *DStJG* 25 (2002), 145 (155ff.) m. w. N.; zurückhaltend *Graß*, Unternehmensformneutrale Besteuerung, 1992, 59ff., 93ff.

¹⁹ *Merzrath*, Die Vereinigungsfreiheit des Grundgesetzes als Maßstab der Steuergesetzgebung, 2007, 103ff.