

§ 1 Steuergesetzgebung in Zeiten rechtsstaatlicher Ungewissheiten

Paul Kirchhof

I. Recht gewährleistet Normalität und bewährt sich bei Normwidrigkeiten

Normen schaffen Normalität. Wenn alle Bürger friedlich leben, ihre Kinder gut erziehen, erfolgreich wirtschaften und ehrlich Steuern zahlen, erreicht das Recht sein Ziel, die Wirklichkeit menschlichen Zusammenlebens nach allgemein bewussten Prinzipien unauffällig zu gestalten. Der Bürger wird nicht rechtstreu, weil er das Gesetz im Gesetzblatt liest, sondern weil er mit dem geltenden Recht vertraut ist, sich an dieses Recht gewöhnt hat, idealtypisch dieses Recht verstanden und zumindest als verbindliche Ordnung sich zu eigen gemacht hat.

Wird das Recht verletzt, hat der Rechtsstaat sich zu bewähren und das Unrecht ins Recht zurückzuführen. Er wird bessere Gesetze erlassen, mit Verwaltungsakten Unrecht beseitigen, vor Gericht Unrechtsfolgen ausgleichen und auch strafrechtlich sanktionieren. Die Antwort lautet nicht: „Not kennt kein Gebot“. Das Recht hält für die Rechtsnot hilfreiche Gebote bereit.

Für steuerrechtliche Dauerrechtsverhältnisse gelten besondere Erfordernisse der Normalität. Die Steuer finanziert den Staat. Sie vermittelt dem Staat eine stetige Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens, die der Steuerpflichtige nur ungern duldet, die er aber bei Klarheit und Stetigkeit des Rechts einsieht, bei der Verlässlichkeit des Rechts planen kann, bei der Allgemeinheit des Gesetzes auch als gerecht empfindet. Eine freiheitliche Verfassungsordnung belässt die wirtschaftlichen Ertragsquellen grundsätzlich in der Hand der Freiheitsberechtigten, lässt den Staat aber an der erfolgreichen Nutzung dieser Quellen teilhaben. Wenn nun durch die Pandemie, die Folgen eines Krieges, die Entwicklung des Umweltschutzes, Auswirkungen der Digitalisierung und die Staatsverschuldung diese Erwerbsquellen vermindert oder bedroht sind, verliert der Unternehmer ein Stück seiner Erträge, der Staat ein Stück seines Steueraufkommens. Beide müssen ihre Aufgaben mit weniger Geld erfüllen.

Doch gegenwärtig gebärden sich der Staat und die Europäische Union trotz zu erwartender verminderter Steuereinnahmen als Generalversicherer, die Einbußen der Unternehmen durch Staatsleistungen und Steuerver Schonungen auffangen, diese durch Kredite finanzieren, die Sanierungs lasten damit in eine ferne Zukunft verschieben. Die Idee der Freiheit erwartet andere Verantwortlichkeiten: Der Unternehmer trifft Vorsorge für die Zukunft und hilft sich in Krisen selbst. Er erwirbt sein Einkommen durch Er werbsanstrengung, empfängt nicht Geschenke vom Staat. Selbstverständ lich ist der Staat in wirtschaftlicher Not gehalten, Unternehmen in der Krise zu unterstützen und baldmöglichst Rahmenbedingungen der wirt schaftlichen Normalität herzustellen. Doch das Steuerrecht trägt zu diesem Restrukturierungsprojekt in erster Linie dadurch bei, dass es dem Staat si tuationsgerecht mit Finanzkraft ausstattet. Eine Steuerentlastung der Steu erpflichtigen nähme dem Staat finanzielle Gestaltungsmöglichkeiten. Der freiheitliche Finanzstaat kann dem Bürger grundsätzlich nur das geben, was er ihm vorher steuerlich genommen hat. Wer heute höhere Staatslei stungen und gleichzeitig geringere Steuern fordert, gefährdet das Finanzie rungskonzept des freiheitlichen Staates.

II. Die Pandemie

In der Pandemie herrscht das Virus. Die Gefahr bestimmt die Gegenwehr. Der Staat begegnet dem Menschen grundsätzlich in Freiheitsvertrauen, be handelt ihn als anständigen Bürger, als ehrbaren Kaufmann, als friedlichen Nachbarn. Doch die gefährdenden Kausalitäten zwischen möglichem In fektionsträger und infiziertem Opfer müssen präventiv unterbrochen wer den. Der Staat begegnet dem Menschen deshalb mit einem grundsätzlichen Ansteckungsargwohn, schafft Distanzen, schließt Betriebe, verpflichtet zum Maskentragen und zum Impfen.¹ Für Betriebe hat die COVID19-Pan demie insbesondere in den Bereichen Tourismus, Veranstaltungen und Gastronomie Umsatzeinbrüche und Kurzarbeit zur Folge.

Bei einer vollautomatischen Steuerveranlagung mit technischem Krisen managementsystem sind diese Betriebe aber schon in einen weiteren Anor malitätsverdacht geraten, der eine Unrechtsvermutung zur Folge hat. Bei einem Zusammentreffen von gesundheitspolitischem Ansteckungsarg wohn und steuertechnischem Anormalitätsverdacht wird der Rechtsstaat

¹ BVerfGE 159, 223 (328, Rn. 239 f.); 159, 355 (384, Rn. 51 f.).

eine besondere Sensibilität gegenüber unververtretbaren Verdächtigungen entwickeln, seine Programme situationsgerecht umstellen und sich vermehrt für anerkannte Individualität und Besonderheit öffnen müssen, die von Menschen festgestellt und beobachtet wird.

Das Steuerrecht hat für die wirtschaftlichen Pandemiefolgen sachgerechte Möglichkeiten eröffnet, um Steuerzahlungen zinslos zu stunden, auf die Vollstreckung rückständiger Steuerschulden zu verzichten, Vorauszahlungen zur Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer herabzusetzen.² Eine zutreffend im Steuerrecht angesiedelte Entlastung bietet auch die Erweiterung des steuerlichen Verlustrücktrags.³ Dadurch gewinnt der Unternehmer aktuell Liquidität, die ihm eine Überbrückung finanzieller Engpässe erlaubt.

Wenn aber coronabedingte Sonderzahlungen für Pflegekräfte, deren Sonderleistungen besondere Anerkennung verdienen, bis zu einem Betrag von 4500 Euro steuerfrei gestellt werden, verstärkt sich ein Systemfehler, der die Angemessenheit des jeweiligen Arbeitsentgelts nicht im Arbeits- und Tarifvertrag gewährleistet, sondern dort verursachte unangemessen niedrige Zahlungen durch Steuerentlastung erhöht. Angemessenes Arbeitsentgelt schulden die Arbeitgeber, nicht die Steuerzahler.

Die COVID19-Pandemie hat manche Arbeitnehmer in die häusliche Quarantäne geschickt, auch zur Tätigkeit im Home-Office verpflichtet. Deshalb hat der Gesetzgeber eine einkommensteuerliche Home-Office-Pauschale eingeführt.⁴ Diese coronabedingte Neuregelung ist grundsätzlicher Art, weil die Arbeit im Betrieb nicht mehr der selbstverständliche Arbeitsort der Zukunft sein wird, die steuerliche Bedeutung von Arbeitsort und Arbeitswegen, das Verhältnis zwischen Arbeitnehmern und Unterneh-

² Monatsbericht des BMF, Beitrag des Steuerrechts zur Bewältigung der Folgen der Corona-Pandemie, Analysen und Berichte August 2021, https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2021/08/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-1-beitrag-steuerrecht-corona-folgen-pdf.pdf?__blob=publicationFile&v=7; für eine Gesamtübersicht vgl. Bundesministerium der Finanzen, FAQ „Corona“ (Steuern), https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2020-04-01-FAQ_Corona_Steuern.html (zuletzt abgerufen am 7.7.2022).

³ Zu Schwächen dieser in Eile getroffenen Regelungen P. Nürnberg, in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, C, Corona (Covid-19) – steuerliche Hilfsmaßnahmen, 60. Ed. 2022, Rn. 65, M. Vogel, in: Brandis/Heuermann (Hrsg.), Ertragsteuerrecht, 163. EL 08.2022, § 111 EStG Rn. 108.

⁴ Siehe hierzu die durch das Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, S. 3096) eingeführten Regelungen der §§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b, 9 Abs. 5 Satz 1 EStG.

men, zwischen Steuerschuldner und verschiedenen Steuergläubigern sowie rein innerstaatliche und grenzüberschreitende Sachverhalte betrifft.⁵ Auch hier müsste das Steuerrecht eine Grundregel der Normalität entwickeln, die für jeden Steuerpflichtigen einsichtig, planbar, leicht zu erklären und zu vollziehen ist. Das Einkommensteuergesetz könnte dem Prinzip folgen, dass Aufwendungen innerhalb des Betriebs absetzbar sind, Aufwendungen mit begünstigender Wirkung außerhalb des Betriebs hingegen nicht abgesetzt werden dürfen. Die Erwerbstätigkeit beginnt dann mit Betreten des Erwerbssortes und endet mit dem Verlassen der Arbeitsstätte. Das Recht böte für alle Aufwendungen im Grenzbereich zwischen Betriebs- und Privatsphäre ein einsichtiges Prinzip, gewährte Sicherheit im Recht und erübrigte aufwändige Feststellungs- und Gerichtsverfahren. In diesem System könnte das Home-Office als Betrieb im Zuhause definiert werden oder aber unbeachtlich bleiben, weil der zu Hause Tätige Privatheit gewinnt und Fahrtkosten spart. Vorübergehende politische Aufregungen wegen Wegfalls vieler vertrauter steuerlicher Abzugsmöglichkeiten könnten beruhigt werden, wenn der Finanzminister öffentlich erklärt, er werde die durch Steuerbereinigung entstandenen staatlichen Mehreinnahmen insgesamt an die Steuerpflichtigen zurückgeben. Erweist sich dieses Ministerwort dann als ehrlich, gewinnen der Staat, das Recht und der Minister an Vertrauen.

III. Wirtschaftliche Auswirkungen des Ukraine-Krieges im Inland

Der Ukraine-Krieg hat in der Europäischen Union und in Deutschland zur Folge, dass Energie- und Lebensmittelpreise deutlich steigen, vertraute Märkte und Lieferketten entfallen, der Staatshaushalt insbesondere zugunsten von Militäraufwendungen umgeschichtet werden muss. In dieser Phase eines wachsenden Finanzbedarfs der öffentlichen Hand hat das Steuerrecht wiederum die Staatseinnahmen zu sichern und möglichst zu mehrern. Doch das Steuerrecht sieht Entlastungen zum Ausgleich gestiegener Energie- und Lebensmittelpreise vor, die vor allem Beziehern niedriger Einkommen zugutekommen. Er hat den Grundfreibetrag angehoben, das

⁵ E. Reimer, FR 2021, 1005 (1005 ff.).

Kindergeld einmalig erhöht, die Entfernungspauschale für Pendler vorgezogen angehoben, den Spendenabzug neu bedacht.⁶

Die einmalige Zahlung einer Energiepreispauschale ist eine nicht steuerbare sozialstaatliche Fürsorgeleistung,⁷ die zwar an ein Dienstverhältnis geknüpft, aber unabhängig von einem Einkommenserwerb ausgestaltet ist.⁸ Sie gehört weder zu den Gewinneinkünften, noch zu Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit, noch zum allgemeinen Leistungstatbestand des § 22 Nr. 3 EStG. Sie soll jedoch fiktiv als steuerpflichtiges Einkommen behandelt werden, um Bezieher niedrigerer Einkommen nicht oder nur gering zu belasten, Bezieher hoher Einkommen hingegen bei einem Spitzensteuersatz von 45 %, einem Solidaritätszuschlag und einer Kirchensteuer so hoch belasten, dass von den 300 Euro nur noch ein Betrag von rund 160 Euro verbleibt.⁹ Allerdings arbeitet der Gesetzgeber gegenwärtig an Lösungen, die auch Menschen ohne Dienstverhältnis einen Preisausgleich zukommen lassen. Der gesamte Ausgleich wäre sachgerecht im Sozialrecht verankert, passt nicht in das System der Besteuerung.¹⁰

Das Energiesteuersenkungsgesetz hat zusätzlich die Energiesteuersätze für die hauptsächlich im Straßenverkehr verwendeten Kraftstoffe gesenkt, um die steuerliche Verteuerung der Energiekosten zu mäßigen. Die Energiesteuern allerdings sind indirekte Steuern, werden von den Inhabern der Steuerlager geschuldet, so dass die Überwälzung der Entlastung auf die Konsumenten rechtlich nicht gesichert ist.

Wenn gegenwärtig die Abhängigkeit vieler Staaten von Getreideimporten aus Russland und der Ukraine sichtbar werden,¹¹ die Lebensmittelpreise auch im Übrigen steigen, die Zahl der Migranten aus der Ukraine und jen-

⁶ Vgl. im Einzelnen Bundesministerium, Fragen und Antworten zu den steuerlichen Maßnahmen zur Unterstützung der vom Krieg in der Ukraine Geschädigten, FAQ, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/faq-ukraine-steuern.html> (zuletzt abgerufen am 7.7.2022) insb. zum Spendenabzug und zur Unterbringung von Kriegsflüchtlingen; zu den einkommensteuerlichen Maßnahmen im Übrigen vgl. im Einzelnen U. Höreth/B. Stelzer, DStZ 2022, 544 (548 f.).

⁷ A. Zapf, BB 2022, 1623 (1625).

⁸ H.-J. Kanzler, FR 2022, 641 (644 f.).

⁹ U. Höreth/B. Stelzer, DStZ 2022, 544 (549).

¹⁰ Zur Frage der Gesetzgebungskompetenz für diese „echte Subvention“, die nicht auf Art. 105 Abs. 2 S. 2 GG gestützt werden kann, vgl. H.-J. Kanzler, FR 2022, 641 (642 f.).

¹¹ J. Haucap, Weizenexporte in aller Welt, PWP, Perspektiven der Wirtschaftspolitik, 2022, S. 73 f.

seits des Krieges deutlich wächst, können finanzielle Maßnahmen, insbesondere wenn sie kreditfinanziert sind, die erhoffte Normalität von Wohlstand und Wachstum nicht sichern. Geboten sind Grundsatzabwägungen zur zukünftigen Normalität, zu einer Phase der Konsolidierung, die mittelfristig auch ein Realwachstum schafft, ein Scheinwachstum durch Kredite aber zurückweist. Sie kann Lebensverhältnisse im Konsum, der Freizeitgestaltung, der Produktionsmittel und Produkte verändern, eine Renaissance der Sparsamkeit und des Sparens einleiten. Familien würden gestärkt, Eigenkapital vermehrt, Produktion und Nachfrage in einem Wachstum der Sinnstiftung begriffen. Die Ungeheuerlichkeit der Bedrohung durch einen Krieg mit modernsten Waffen drängt geläufige Anliegen des Wirtschaftens und der Mehrung politischer Macht zurück, stellt Existenzfragen für die Weltgemeinschaft, fordert die systematische Mäßigung politischer Macht, eine Kultur des Maßes und des Ausgleichs.

IV. Umweltschutz

Der Klimaschutz wirkt weit in die Zukunft voraus, fordert in Gegenstand und Akteur eine größtmögliche Allgemeinheit (der Menschen) und Globalität (der Erde), verpflichtet den Gesetzgeber im Rahmen einer „inter-temporalen Freiheitssicherung“¹² zur Sicherung grundrechtsgeschützter Freiheit über die Zeit und zur verhältnismäßigen Verteilung der Freiheitschancen über die Generationen.¹³ Diese Steuerung der Globalkausalitäten bringt die schutzwürdig Betroffenen – die noch nicht geborenen nachfolgenden Generationen – in das Wirkungsfeld objektiver Gewährleistungen, die im Pariser Klimaschutzabkommen¹⁴ die Völkerrechtsgemeinschaft auf einen verminderten Verbrauch von Kohlendioxid (CO₂) verpflichtet. Die Europäische Union entwickelt daraus einen rechtlichen Verantwortungsraum für den Klimaschutz im räumlichen Bereich der Union,¹⁵ nimmt aber

¹² BVerfGE 157, 30 (166, Rn. 249; Ls. 2 b, 4).

¹³ BVerfGE 157, 30 (130).

¹⁴ Übereinkommen von Paris v. 12.12.2015, BGBl. II 2016, S. 1082.

¹⁵ Die EU und ihre Mitgliedstaaten sagten i. R. d. Pariser Klimaschutzabkommens ein gem. europäisches Klimaschutzziel zu: Submission by Latvia and the European Commission on behalf of the European Union and its Member States, 6.3.2015; Submission by Germany and the European Commission on behalf of the European Union and its Member States, 17.12.2020, siehe Art. 4 Abs. 1 der VO (EU) 2021/1119 des Europäi-

die Staaten in Pflicht, nach dem Prinzip der gemeinsamen, aber unterschiedlichen Verantwortlichkeiten zum vertraglich vereinbarten Klimaschutz beizutragen.¹⁶

Diese regionale Verantwortlichkeit zur Erfüllung eines weltumspannenden Rechtsauftrags hat zur Folge, dass die nationalen Maßnahmen in Maßstäben und Wirkungen auf den ökologischen Gesamthaushalt der Welt abgestimmt werden müssen. Wenn Emissionsberechtigungen, die durch Stilllegung von Kraftwerken freigeworden sind, im Rahmen des Emissionshandelssystems nicht gelöscht, sondern von Unternehmen in anderen Staaten mit schlechteren ökologischen Standards genutzt, ist die Weltumbilanz negativ. Eine staatliche Ertragsquelle neben den Steuern stört die Umweltpolitik. Doch für das deutsche Abgabensystem fragwürdiger ist ein Zertifikathandelssystem, das Emissionsberechtigungen nicht nach objektiven Kriterien der Schädlichkeit, des Bedarfs und der Zumutbarkeit vergibt, sondern gegen Höchstgebot versteigert. Deutschland wird den in Paris vereinbarten Emissionshandel als Ergebnis eines völkerrechtlichen Weltkonzepts akzeptieren, sich aber dagegen wehren, dass Berechtigungen zum grenzüberschreitenden Güterkraftverkehr¹⁷ oder zum Mobilfunk¹⁸ in wettbewerbsähnlichen Ausschreibungs- und Versteigerungsverfahren gegen Höchstgebot zugesprochen werden. Rechte sind nicht käuflich, Beamte nicht bestechlich, rechtsstaatliche Entscheidungen für das Erwerbsmotiv unzugänglich.

schen Parlaments und des Rates v. 30.6.2021 zur Schaffung des Rahmens für die Verwirklichung der Klimaneutralität u. zur Änderung der VO (EG) Nr. 401/2009 u. (EU) 2018/1999 („Europäisches Klimagesetz“), ABl L 243/1.

¹⁶ BVerfGE 157, 30 (158, Rn. 203); C. *Kreuter-Kirchhof*, Neue Kooperationsformen im Umweltvölkerrecht, 2005, S. 515 ff.; BVerfGE 157, 30 (Rn. 216 ff., 253 ff.), spricht zwar v. einem dt. Klimabudget, zugleich aber v. einem gestuften Prozess, der die ges. Reduktionsphase „kontinuierlich fortentwickelt“.

¹⁷ Vgl. Verordnung (EG) Nr. 1072/2009 des Europäischen Parlaments und des Rates über gemeinsame Regeln für den Zugang zum Markt des grenzüberschreitenden Güterkraftverkehrs v. 21.10.2009, ABl L 300/72.

¹⁸ 16a 1996 für den Rundfunkdienst ERMES, Bundesministerium für Post und Telekommunikation, Vfg. 115/1996, ABl BMPT, S. 948; 1999 für den GSM-Mobilfunkstandard, RegTP, Vfg. 70/1999, ABl RegTP, S. 1251; 2000 für den Mobilfunkstandard UMTS, RegTP, Vfg. 14/2000, ABl RegTP, S. 564; 2006 für den drahtlosen Breitbandzugang (BWA), BNetzA, Vfg. 42/2006, ABl BNetzA 2006, S. 3051; 2010 für den drahtlosen Zugang zum Kommunikationsdienste-Netz, BNetzA, Vfg. 59/2009, ABl BNetzA, S. 3575; 2015 für den LTE-Mobilfunkstandard, BNetzA, Mit. 141/2015, ABl BNetzA, S. 828; 2019 für den neuen Mobilfunkstandard 5 G, BNetzA, Vfg. 62/2018, ABl BNetzA, S. 760.

Im Kontext dieses Weltvölkerrechtssystems, eines europäischen Wettbewerbskonzepts und einer nationalen Rechtsverantwortlichkeit sind die Gestaltungsmöglichkeiten des Einkommensteuerrechts in der Alleinkompetenz des Mitgliedstaates gering. Wenn das EStG für energetische Maßnahmen – die Erneuerung einer Heizungsanlage – befristet und anteilig die tarifliche Einkommensteuer vermindert, ist die Eignung des EStG als Instrument zur Überbringung dieser Subvention zweifelhaft, weil es nur Einkommensteuerpflichtige erreicht und die Einkommensteuerschuld nicht auf das Klimaschutzrecht abgestimmt ist. Das EStG scheint nur gewählt worden zu sein, weil in diesen Dauerschuldverhältnissen Geldschulden begründet und vermindert werden können.¹⁹ Der progressionsunabhängige Abzug von der Steuerschuld wird sein Ziel verfehlen, weil vermietete Wohngebäude von der Förderung nicht erfasst werden und steuerliche Anreize bei einer tariflichen Steuerlast deutlich unter den jährlichen Höchstfördergrenzen von 1.000 oder 12.000 Euro an Wirkung verlieren.²⁰

Die neu eingeführte Mobilitätsprämie wendet sich gegen gesetzliche Klimaschutzmaßnahmen, um den Anreiz zur Verringerung des CO₂-Ausstoßes bei unerwünschten Härten zurückzunehmen. Der deutsche Gesetzgeber hat die Emissionen aus Brennstoffen in den Sektoren Wärme und Verkehr ab 2021 verteuert, um einen Anreiz zur Verringerung des CO₂-Ausstoßes zu schaffen. Diese CO₂-Bepreisung mindert die Attraktivität des Verbrennungsmotors als Verkehrsmittel und sucht die Verkehrsgewohnheiten auf den öffentlichen Nahverkehr umzuleiten.²¹ Diese Verteuerung kann jedoch zu sozialpolitisch unerwünschten Härten führen, soll deshalb durch eine „Prämie“ ihre Belastungs- und Lenkungswirkungen verlieren. Diese Subvention für Geringverdiener ist als Subvention ein Fremdkörper im EStG.²² Sie ist auch keine „Prämie“, weil kein erwünschtes Verhalten honoriert, sondern eine gesetzlich veranlasste Mehrbelastung ausgeglichen

¹⁹ *J. Urban*, FR 2020, 344 (355); *J. Schulz*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 312. EL 07.2022, § 35c EStG Rn. 4.

²⁰ *J. Reddig*, in: Kirchhof/Seer (Hrsg.), EStG, 21. Aufl. 2022, § 35c Rn. 2.

²¹ *A. Steinbach/M. Valta*, CO₂-orientierte Bepreisung der Energieträger – Handlungsoptionen, Kompensationsmöglichkeiten und ihre rechtlichen Rahmenbedingungen, in: Haucap (Hrsg.), Ordnungspolitische Perspektiven Nr. 110, 2019, S. 17 f.; *E. Oertel*, in: Kirchhof/Seer (Hrsg.), EStG, 21. Aufl. 2022, § 101 Rn. 1.

²² *E. Oertel*, in: Kirchhof/Seer (Hrsg.), EStG, 21. Aufl. 2022, § 101 Rn. 1; *R. Krüger*, in: Schmidt, EStG, 41. Aufl. 2022, Vorbem. § 101.

wird.²³ Zudem stellt die komplizierte Regelung von Steuervergütung für Geringverdiener und Abzugsbeträgen für Steuerpflichtige eine Gleichheitsfrage.²⁴

V. Digitalisierung

Ein Unternehmen muss sein Jahresergebnis in Zahlen vorlegen, um den Geschäftspartnern ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln (Handelsbilanz) und dem Steuergläubiger eine die steuerliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen quantifizierende Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens zu bieten (Steuerbilanz).²⁵ Dieser Vermögensvergleich bildet aber nicht nur die wirtschaftliche Realität wirklichkeitsgerecht ab, sondern formt das Jahresergebnis nach handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Maßstäben zu einem jeweils unterschiedlichen wirtschaftlichen Erfolg.²⁶ Die Zurechnung von Gütern zu Person, Betriebssphäre und Inland, die zeitliche Erfassung eines Vorgangs, die Bewertung von Vermögensgegenständen, aber auch die lenkende und fördernde Intervention des Gesetzgebers organisieren ein Bilanzergebnis, das bewusst und gewollt vom Realergebnis abweichen kann.²⁷

Diese auf die Individualität und Besonderheit ausgerichtete Bilanzierung trifft nun auf die technische Entwicklung der Digitalisierung, die für steuerliche Massenverfahren in den – unwiderlegbaren – Typus des Regelfalls drängt, elektronische Steuererklärungen einer technischen Überprüfung nach einem Krisenmanagementsystem unterwirft, dabei die systemkonforme Erklärung unbeanstandet lässt, die Individualität und Besonderheit aber als Anlass für Argwohn und Nachprüfung wertet. Manche Vorschriften (§ 8 Abs. 2, § 34, § 32a EStG) wenden sich weniger mit Worten an den Steuerpflichtigen und seinen Berater, sondern mehr mit Formeln an den

²³ E. Oertel, in: Kirchhof/Seer (Hrsg.), EStG, 21. Aufl. 2022, § 101 Rn. 4; T. Schober, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 312. EL 07.2022, Vorbem. §§ 101-109 EStG Rn. 1.

²⁴ E. Reimer, FR 2021, 1005 (1007).

²⁵ J. Reddig, in: Kirchhof/Seer (Hrsg.), EStG, 21. Aufl. 2022, § 5 Rn. 5.

²⁶ Vgl. hierzu M. Krumm, in: Brandis/Heuermann (Hrsg.), Ertragsteuerrecht, 163. EL 08.2022, § 5 EStG Rn. 97.

²⁷ Vgl. B. Grottel, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 13. Aufl. 2022, § 289 HGB Rn. 7.

Computerspezialisten. Verwaltungsvorschriften werden durch Computerprogramme ersetzt. Der Steuerberater erläutert seinem Mandanten eine Neuregelung erst, wenn eine privatwirtschaftliche Organisation das entsprechende Computerprogramm bereitgestellt hat. Die Digitalisierung entwickelt Programme, die den Gesetzesinterpreten unterstützen, teilweise auch ersetzen und langfristig den Gesetzesvollzug, die Steuerplanung und Steuererklärung zu übernehmen beginnen. Hier entwickelt sich eine neuartige Normalität.

Die digitalisierte Besteuerung, der Blick auf den Steuergegenstand allein im Format des Programms (formatierte Freiheit), bietet die Chance der Vereinfachung, auch einer Folgerichtigkeit und Vertrauenswürdigkeit des Steuerrechts, zeigt aber auch die Gefahr, dass die Gesetzesauslegung in die Hände des Programmierers und der ihn lenkenden Gruppen gerät, damit die rechtsstaatlich-demokratischen Grundsätze der Gesetzgebung elementar in Frage gestellt werden. Ein Übergang von der Ist-Einkommensbesteuerung zur Soll-Einkommensbesteuerung ist unverkennbar, der Schutz von Geschäftsgeheimnis und Unternehmerprivatheit noch nicht definiert, die Kontrolle dieses technischen Gesetzesvollzugs in Einspruchs- und Gerichtsverfahren noch offen. Die Freiheit des Unternehmers in Eigenständigkeit muss gegenüber dem umfassenden Branchen- und Konkurrentenwissen des Programmkundigen als unaufgebbare Unternehmerverantwortung neu fundiert werden. Der Steuerberater wird seine Aufgabe als das Wirtschaftsleben generationenübergreifend begleitende Vertrauensperson in Zukunft computerbasiert erfüllen, aber weiterhin in Worten, in höchstpersönlichem Rat, in dem nicht digital offenbaren Wissen ausüben. Die technische Entwicklung öffnet einen Weg zur Normalität eines vereinfachten Steuerrechts, macht Gründe und Grenzen zur Rechtfertigung von Steuern offensichtlich, könnte auch Steuervertrauen und Steuerethos stärken, muss aber der Gefahr begegnen, das Recht im Dienst von Techniksystemen zu verfremden.

VI. Die Staatsverschuldung

Die Staatsverschuldung ist verfassungsrechtlich grundsätzlich verboten, europarechtlich der Höhe nach begrenzt. Doch die tatsächliche Staatsverschuldung missachtet das Recht und drängt sich als bequeme Alternative zur Steuerfinanzierung in eine Finanzpolitik, die dem Bürger mehr Steuerleistungen ohne höhere Steuern verheißt.

Die Staatsverschuldung ist lange als Ausdruck „eines herzlosen Hochmuts“ verstanden worden, „das Vermögen der künftigen Generationen vorweg

zu verschleiern“.²⁸ Die Bundesrepublik verfolgte deshalb in der Zeit des Wiederaufbaus nach dem Zweiten Weltkrieg eine „Politik der geschlossenen Hand“.²⁹ In einer Phase extremen öffentlichen Finanzbedarfs entwickelte sich ein ausgeprägter Wille zu haushaltspolitischer Gediegenheit. Diese Finanzpolitik hat zum deutschen „Wirtschaftswunder“ beigetragen. Ein demokratisch-rechtsstaatliches Gemeinwesen mit wachsender Prosperität und erneuerter kultureller Tiefe ist fast ohne Kredit in einen wirtschaftlichen Aufbruch und eine finanzielle Vorbereitung auf eine spätere Bundeswehr herangewachsen.³⁰ Doch das Gefühl des reicher werdenden Staates hat Menschen verführt, kurzfristig finanzierbare, aber langfristig nicht gesicherte Ausgaben von kaum beherrschbarer Dynamik zu beschließen.³¹ Prosperität scheint zu wachsenden Staatseinnahmen zu drängen und den Weg zur Kreditfinanzierung zu öffnen.

Die Bereitschaft zur Staatsverschuldung veränderte sich grundlegend, als der Staatskredit nicht mehr nur Finanzierungsinstrument, sondern auch Lenkungsinstrument wurde. Der Staat solle einer Rezession mit erhöhten Staatsausgaben – einer erhöhten Nachfrage – begegnen, die vorübergehend durch Staatsverschuldung finanziert werden. Nach Überwindung der Rezession könne der Staat durch erhöhte Steuererträge, die nach der Konjunkturbelebung zu erwarten seien, die Schulden wieder tilgen.³² In dieser antizyklischen Lenkungspolitik finanziere ein Staatskredit sich selbst. Doch dieses Steuerungskonzept ist gescheitert³³, weil die öffentliche Hand die Kredite auch in konjunkturell guten Zeiten kaum tilgt, der Bürger sich an die Kreditfinanzierung von Gegenwartsaufgaben ohne gegenwärtige Kreditlasten gewöhnt hat.

Das 20. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes³⁴ betonte stärker die wirtschaftspolitische Funktion des Budgets und begrenzte nunmehr die Ein-

²⁸ J. Burckhardt, in: Marx (Hrsg.), Weltgeschichtliche Betrachtungen, 1963, S. 133.

²⁹ P. Müller/K.-A. Schäffer, in: Schmidhuber (Hrsg.), Beiträge zur politischen Ökonomie, 1989, S. 261; H.-P. Ullmann, Der deutsche Steuerstaat, Geschichte der öffentlichen Finanzen, 2005, S. 188 f.

³⁰ H.-P. Ullmann, Der deutsche Steuerstaat, Geschichte der öffentlichen Finanzen, 2005, S. 189 f.

³¹ Ebd., S.190.

³² J. M. Keynes, The General Theory of Employment, Interest and Money, 1936, S. 211.

³³ BVerfGE 119, 96 (162 ff.).

³⁴ 20. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes v. 2.5.1969, BGBl. I 1969, S. 357.

nahmen aus Krediten durch die Summe der im Haushaltsplan veranschlagten Ausgaben für Investitionen. Ausnahmen waren zulässig zur Abwehr einer Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts.

Doch der Gedanke, die nachfolgende Generation müsse gegenwärtige Investitionen finanzieren, weil sie auch ihr zugutekommen, ist grundsätzlich verfehlt. Der Staat kann – anders als der Unternehmer – die Kreditsumme nicht ertragbringend anlegen, sondern finanziert damit Staatseinrichtungen, die langfristig den Bürgern zugutekommen können, aber auch Folgekosten verursachen. Zudem baut jede Generation auf das Fundament, das die vorangegangene Generation um ihrer selbst willen geschaffen hat. Dieser Fortschritt wird nicht von der nächsten Generation finanziert, sondern von ihr an die übernächste Generation weitergegeben. Würden Eltern ihre Kinder zur Finanzierung des Elternhauses heranziehen, weil diese das Familiengut später erben, erschiene dies kleinmütig, wäre ein Missverständnis des Generationenvertrages. Wir erben von unseren Eltern, pflegen und mehren das Ererbte, geben es als Erbe – unentgeltlich – an die nächste Generation weiter. Dieses gilt auch für den Staat. Generationengerechtigkeit fordert Kontinuität über drei Generationen: Die Elterngeneration erbt von den Großeltern und vererbt an ihre Kinder. Für diese Weitergabe des Erbes stellt sich die Frage einer Tauschgerechtigkeit nicht, weil die Erblasser das Erbe hinter sich lassen, nicht mehr tauschen wollen und können.

In einer Demokratie rechtfertigen sich die jährlichen Haushaltsentscheidungen aus der Gegenwartsverantwortung, die den zukünftigen Parlamenten die Entscheidung vorbehalten, welche öffentlichen Begünstigungen und Belastungen ihre Gegenwart tragen soll. Ein kreditfinanzierter Vorgriff auf die Zukunft darf die Finanzentscheidungen der nachfolgenden Generation nicht bevormunden. Jede Generation gestaltet ihre Gegenwart selbst. Der Parlamentsvorbehalt für den jeweiligen Jahreshaushalt sichert eine Gleichheit in der Zeit.

Der verfassungsändernde Gesetzgeber hat dementsprechend durch die Föderalismusreform 2009³⁵ eine materielle Grenze für die Kreditaufnahme von Bund und Ländern eingeführt. Die Haushalte von Bund und Ländern sind grundsätzlich ohne Einnahmen aus Krediten auszugleichen. Die Landeshaushalte dürfen ab 2020 grundsätzlich kein Defizit mehr ausweisen. Damit wird die prognoseabhängige Staatsverschuldung durch eine haushaltsrechtliche Grenze in Zahlen abgelöst.

³⁵ 57. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes v. 29.7.2009, BGBl. I 2009, S. 2248.

Die Europäische Union setzt ihren Mitgliedstaaten eine Verschuldensgrenze in Höhe von 3 % des Bruttoinlandsprodukts für die jährliche Neuverschuldung, in Höhe von 60 % für die Gesamtverschuldung.³⁶ Diese Verschuldungsgrenzen werden durch Art. 109 Abs. 2 GG in das Grundgesetz aufgenommen, sind insoweit auch Verfassungspflicht.³⁷ Die Erfordernisse des „gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts“ sind nur noch in diesem Rahmen ein Verfassungsziel.³⁸ Für den Haushalt der Europäischen Union gilt die Regel des Art. 311 Abs. 2 AEUV, wonach ihr Haushalt „vollständig aus Eigenmitteln finanziert“ wird.

Die Erfahrung mit den bisherigen verfassungsrechtlichen Regeln zur Begrenzung der Staatsverschuldung³⁹ lehren, dass die Regeln in ihrer Einfachheit klare Grenzen setzen, der Wille der Europäischen Union und der Mitgliedstaaten zur Rechtstreue aber neu entfaltet werden muss. Das Verführungspotential des Staatskredits dominiert. Die Bürger erwarten das leichte Geld vom Staat. Der Staat will dieses Geld geben. Die Kontrollorgane – Rechnungshöfe⁴⁰ und Gerichte⁴¹ – kämpften für die Geltung des Rechts, konnten aber die politischen Erwartungen wider das Recht, den Traum vom pflichtenlosen Kredit, vom anstrengungslos empfangenen Geld, vom immerwährenden Wachstum nicht vollständig beherrschen.⁴²

Der Versuch, Kredite in Sondervermögen aufzunehmen und so den verfassungsrechtlichen Kreditbeschränkungen zu entziehen, findet nunmehr in Art. 87a Abs. 1a GG eine – begrenzte – Ermächtigungsgrundlage. Durch die Verfassungsänderung⁴³ wird der Bund ermächtigt, zur Stärkung der Bündnis- und Verteidigungsfähigkeit ein Sondervermögen für die Bundeswehr mit eigener Kreditermächtigung in Höhe von einmalig bis zu 100 Mrd. Euro zu errichten. Damit wird die lange vernachlässigte staatliche

³⁶ Art. 126 Abs. 1 und 2 AEUV i.V.m. Art. 1 des Protokolls über das Verfahren bei einem übermäßigen Defizit v. 7.2.1992, ABl C 191, 84, zul. geänd. durch das Protokoll Nr. 1 zum Vertrag von Lissabon v. 13.12.2007, ABl C 306, 165.

³⁷ Der in Art. 109 Abs. 2 GG zitierte Art. 104 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft ist heute Art. 126 AEUV.

³⁸ Art. 109 Abs. 2 GG.

³⁹ Vgl. dazu Sondervotum der Richter *U. Di Fabio* und *R. Mellinshoff*, BVerfGE 119, 96 (158 f.).

⁴⁰ Vgl. jüngst Bundesrechnungshof, Bericht (§ 88 BHO) zur Finanzierung des Schutzschirms zur Abfederung der Folgen der Energiekrise durch den Wirtschaftsstabilisierungsfonds v. 18.10.2022 – I 2-0001465.

⁴¹ Vgl. insbes. BVerfGE 154, 17 (121, Rn. 165 ff.).

⁴² Vgl. auch BVerfGE 79, 311 (338); 119, 96 (137 f.).

⁴³ Art. 87a Abs. 1a, eingefügt durch Gesetz v. 28.6.2022, BGBl. I 2022, S. 968.

Kernaufgabe, die äußere Sicherheit zu gewährleisten, über ein kreditfinanziertes Sondervermögen erfüllt, kann also die parlamentarische Bewilligung, auch das verfassungsrechtliche Verschuldungsverbot vermeiden.⁴⁴

Durch das Sondervermögen würde „eine zweckgebundene, klar abgegrenzte und transparente Verwendung der Einnahmen und Ausgaben sowie eine überjährige Verfügbarkeit der Mittel ermöglicht“. ⁴⁵ Eine Finanzierung über den Haushalt hätte zur Folge, dass „verschiedene wichtige und schätzenswerte Bereiche gekürzt“ und „deswegen gegeneinander ausgespielt werden“ würden.⁴⁶

Das Grundgesetz regelt die Normalität eines Verschuldungsverbots, der parlamentarischen Ermächtigung für jede Staatsleistung, der stetigen Kontrolle durch Parlament und Rechnungshof. Diese demokratisch-rechtsstaatlichen Grundregeln finanzwirtschaftlicher Vernunft werden derzeit gesetzlich in Frage gestellt und stellen der Steuerfinanzierung eine Scheinalternative an die Seite, die in rechtliche Ungewissheiten führt. Eine nachhaltige intertemporale Sicherung⁴⁷ von finanzverfassungsrechtlicher Demokratie und Rechtsstaatlichkeit ist geboten.

Wenn der verfassungsändernde Gesetzgeber mit der Neuformulierung des Art. 87a Abs. 1a GG anerkennt, dass eine Kreditfinanzierung über ein Sondervermögen einer Verfassungsänderung bedarf, ist damit für die Zukunft klargestellt, dass weitere kreditberechtigte Sondervermögen allenfalls in den engen Grenzen der Art. 109 Abs.3 S. 2 ff., 115 Abs. 2 S. 4 ff. GG und deren Tilgungsfolgen oder aufgrund einer neuen verfassungsrechtlichen Ermächtigung gebildet werden dürfen. Verdeutlicht wird damit zugleich, dass die verfassungsgebundene Regierung sich nicht durch einen Organisationsakt – der Errichtung eines Sondervermögens – der Verfassungsbindung durch eine Verschuldensbremse, durch den Haushaltsvorbehalt zugunsten des Parlaments, auch Prüfungs- und Kontrollrechten von Rechnungshof und Parlament entziehen kann. Vor allem wäre die dem Parlament vorbehaltene politische Gesamtentscheidung, Ausgabenvorhaben

⁴⁴ Zu Einsichtsmöglichkeiten und Billigungsvorhalten des Parlaments sowie zur Rechnungslegungspflicht des Bundesministeriums der Finanzen vgl. §§ 5 und 6 Bundeswehrsondervermögensgesetz (Gesetz zur Finanzierung der Bundeswehr und zur Errichtung eines „Sondervermögens Bundeswehr“ v. 1.7.2022, BGBl. I 2022, S. 1030).

⁴⁵ BT-Drs. 20/1409, S. 1.

⁴⁶ So die Einlassung der SPD und der Grünen, Plenarprotokoll 20/30, 30. Sitzung des Deutschen Bundestages v. 27.4.2022, 2682 C.

⁴⁷ Vgl. BVerfGE 157, 30 (166, Rn. 249 und Ls. 2 b, 4).

durch entsprechende Ausgabenkürzungen auszugleichen, außer Kraft gesetzt.⁴⁸

VII. Der Normalauftrag des Steuerrechts: Die Finanzierung des Staates

Das Steuerrecht finanziert somit den Staat in der Normalität einer Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens. Das moderne Steuerrecht belastet den Steuerpflichtigen, wenn er sich freiwillig an den Markt begibt und dort erfolgreich durch Erzielen von Einkommen oder Einsatz von Kaufkraft wirtschaftlich tätig wird. Diese freiheitsschonende Form der Staatsfinanzierung – eine Grundklugheit des Grundgesetzes – scheint gefährdet, wenn derzeit Ausnahmelagen einen besonderen Finanzbedarf begründen und darüber hinaus Erwartungen der Bürger befördern, der Staat könne Leistungen erbringen, ohne Steuern zu erhöhen.

Wenn der Staat in der Pandemie dem Bürger nicht mehr nur in prinzipiellem Freiheitsvertrauen begegnet, sondern jeden Menschen als potentiellen Infektionsträger beargwöhnt, darf das Steuerrecht diese Verfremdung, die notwendige Folge wirksamer Gefahrenabwehr ist, nicht durch ein System vollautomatischer Besteuerung mit digitalem Krisenmanagement verstärken, ohne die Besteuerung vermehrt der Individualität und Besonderheit des Einzelfalls zu öffnen, die nur durch den Menschen festgestellt und gewürdigt werden kann. Zudem macht die Pandemie die begrenzte Wirkungskraft des Steuerrechts bewusst. Sonderzahlungen für Pflegekräfte schuldet der Arbeitgeber, nicht der Steuerzahler. Die Pflicht zum Home-Office schenkt Privatheit, erspart Fahrtkosten, könnte deshalb Anlass bieten, im Grenzbereich zwischen Betriebssphäre und Privatsphäre die Abzugstatbestände mit Betreten des Betriebes zu beginnen und mit dem Verlassen zu beenden.

Bei der Bewältigung des Ukrainekrieges sichert das Steuerrecht vorrangig die finanzielle staatliche Handlungsfähigkeit. Die Energiepauschale ist eine

⁴⁸ Vgl. dazu C. Waldhoff, Sachverständigenanhörung im BT, Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (BT-Drs. 20/1410) sowie zum Entwurf eines Gesetzes zur Errichtung eines „Sondervermögens der Bundeswehr“ (BT-Drs. 20/1409) v. 9.5.2022, S. 1; U. Hufeld, zum Selbigen., S. 2; D. Meier, zum Selbigen, S. 10; zum BwSVerMg BRH, Bericht (§ 88 BHO) zur Finanzierung des Schutzschirms zur Abfederung der Folgen der Energiekrise durch den Wirtschaftsstabilisierungsfonds v. 18.10.2022 – I 2-0001465.

staatliche Fürsorgeleistung, im Steuerrecht damit ein Fremdkörper. Steigende Lebensmittelpreise dürfen nicht durch Steuerentlastungen aufgefangen werden, fordern vielmehr eine Neukonzeption wirtschaftlicher Konsolidierung, die Wachstum nicht in Umsätzen bemisst, sondern in sinnstiftenden Leistungen.

Das Pariser Abkommen empfiehlt einen Zertifikatehandel als wesentliches Instrument der Verhaltenssteuerung. Der deutsche Gesetzgeber wird dieses völkerrechtliche Konzept mittragen, die Versteigerung von Zertifikaten aber nicht als Ertragsquelle verstehen. Durch Stilllegung freigewordene Zertifikate sind zu löschen. Eine umweltpolitische Steuerung wählt das Einkommensteuerrecht als Instrument für die Überbringung von Subventionen, weil dieses ein finanzwirtschaftlich nutzbares Dauerschuldverhältnis bereitstellt. Doch ist das EStG für diese Aufgabe ungeeignet, weil es nur den begrenzten Adressatenkreis der Einkommensteuerpflichtigen erreicht, selbst bei einem progressionsneutralen Abzug von der Steuerschuld nicht auf das Klimaschutzprogramm abgestimmt ist. Die Mobilitätsprämie nimmt die gesetzliche Verteuerung von Emissionen für Brennstoffe im Bereich Wärme und Verkehr steuerlich zurück, ohne die Struktur eines Emissionsschutzkonzepts aufzunehmen.

Die Digitalisierung eröffnet für die Massenverfahren des Steuerrechts ein einfaches, auf Transparenz und Planbarkeit angelegtes, zur Vereinfachung drängendes Besteuerungsverfahren. Entwicklungen von der Ist- zur Sollbesteuerung sind ersichtlich. Das Computerprogramm richtet den Blick des Steuerpflichtigen auf das im Format ersichtliche Geschehen, verringert die Entscheidungsmöglichkeiten auf eine Freiheit im Format. Rechtsstaatliche Ungewissheiten entstehen jedoch bei der Frage, ob die Steuerverwaltung oder der Computerspezialist und die ihn bedrängenden Gruppen die Maßstäbe bestimmen sollen, ob ein bei der Digitalbesteuerung vorgesehener steuertechnischer Anormalitätsverdacht angemessen aufgefangen werden kann, ob die Computerregeln das Gesetz getreulich abbilden oder sich gegenüber dem Gesetz als technisches Programm verselbstständigen. Die Chancen der Digitalisierung müssen insbesondere für das Bilanzsteuerrecht gesetzestreu, vereinfachend, in der Verständlichkeit überzeugend entfaltet werden.

Schließlich droht die wachsende Staatsverschuldung die möglichst ausschließliche Steuerfinanzierung des Staates zu verdrängen, nährt die Hoffnung der Bürger und des Staates auf ein anstrengungsloses Einkommen, auf mehr Staatsleistungen bei gleichzeitiger Verminderung der Steuerlasten, auf eine staatliche Finanzreserve, die jede Finanzkrise als Generalversicherer auffängt. Das Verfassungsrecht verbietet die Staatsverschuldung grundsätzlich. Das Europarecht begrenzt sie in klaren Obergrenzen. Das

Steuerrecht wird seine rechtsstaatlichen und demokratischen Kerngewährleistungen zurückgewinnen, wenn der Staat und die Europäische Union bei der Finanzierung der öffentlichen Aufgaben strikt zum Recht zurückkehren. Bei der gegenwärtigen Rechtsvergessenheit müssen die verantwortlichen Organe Schritt für Schritt die Annäherung an die Legalität einleiten.