

§ 4 Der verengte steuerrechtliche Blick im Verfassungs- und EU-Primärrecht – Eine Fallstudie

Noah Zimmermann

I. Steuerrecht als „Sonderrecht“?

Das Steuerrecht wird in Deutschland vielfach als Rechtsgebiet mit Sonderstellung angesehen.¹ Nicht zu bestreiten sind dabei gewisse besondere institutionelle Verankerungen wie das Vorhandensein einer eigenen Gerichtsbarkeit oder die regelmäßig gesonderte Erwähnung im Rahmen der Lehrbefugnis. Allerdings gibt es auch im materiellen Recht Besonderheiten. Solche materiell-rechtlichen Besonderheiten sind dort nicht verwunderlich, wo speziell für das Steuerrecht auch eigene gesetzliche Normen gesetzt wurden, wie dies etwa auf der Ebene des einfachen Rechts oder in Bezug auf die Finanzverfassung der Fall ist. Im ersten Zugriff verwunderlich erscheinen mag es allerdings, dass es nach allgemeiner Ansicht hinsichtlich des Steuerrechts auch in Bezug auf im Ausgangspunkt eigentlich fachrechtsgebietsneutrale Normen Besonderheiten gibt, die wie etwa die Grundrechte oder die EU-Grundfreiheiten keine Regelungen speziell nur für das Steuerrecht treffen. Zu nennen wären etwa bei Art. 3 Abs. 1 GG die Betonung des Leistungsfähigkeitsprinzips und des Folgerichtigkeitsgebots² sowie bei den Grundfreiheiten die in der Rechtsprechungspraxis erhöhte

¹ Vgl. bereits A. Hensel, VVDStRL 3 (1927), S. 63 (72 ff.); in neuerer Zeit etwa C. Seiler, in: Droege/Seiler (Hrsg.), *Eigenständigkeit des Steuerrechts*, 2019, S. 19 (19 ff.); v.a. zu den Besonderheiten der Steuerrechtswissenschaft und ihrer Sicht auf das Steuerrecht als ihren Untersuchungsgegenstand umfassend M. Droege, *Eigenheiten der Steuerrechtswissenschaft*, 2016.

² So erfolgend in einer durch das BVerfG häufig verwendeten Eingangsformulierung im Rahmen der Entfaltung der verfassungsrechtlichen Maßstäbe bei der Überprüfung von Steuergesetzen anhand von Art. 3 Abs. 1 GG, s. etwa BVerfGE 105, 73 (125); 107, 27 (46); 110, 412 (433); 116, 164 (180); 117, 1 (30); 121, 108 (119); 122, 210 (230 f.); aus jüngerer Zeit mit nunmehr anderer Formulierung, aber in der Sache unverändert etwa BVerfG, NJW 2022, 532 (534); BVerfG, NVwZ 2022, 1038 (1045).

Relevanz der objektiven Vergleichbarkeit³ bei gleichzeitig marginaler Relevanz von nichtdiskriminierenden Beschränkungen⁴.

In Bezug auf solche im Ausgangspunkt fachrechtsgebietsneutralen Normen wird hinsichtlich deren Anwendung im Steuerrecht häufig ein Bedürfnis nach deren „bereichsspezifischer Konkretisierung“ geltend gemacht.⁵ Auch wenn „Konkretisierungen“ zur Rechtsanwendung regelmäßig notwendig sein mögen, sind hiermit stets auch Gefahren verbunden. Es muss klar sein, dass eine „Konkretisierung“ als Gesetzesauslegung⁶ nicht nur eine bloße logische Deduktion, sondern auch eine Rechtsschöpfung, eine Rechtserzeugung ist.⁷ In diesem Zuge muss darauf geachtet werden, dass die gesetzliche Rückbindung an die fachrechtsgebietsneutrale Norm gewahrt bleibt⁸ und die Kohärenz der Rechtsanwendung im Steuerrecht im Verhältnis zur Anwendung in Bezug auf andere Rechtsgebiete nicht verloren geht. Letzterer Problembereich wurde im steuerrechtswissenschaftlichen Diskurs v.a. unter dem Terminus der „Sonderdogmatik“ behandelt.⁹ Als

³ Vgl. A. Musil, in: ders./Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2019, Einf. Rn. 98; s. hier speziell für das Steuerrecht allerdings Art. 65 Abs. 1 lit. a) AEUV.

⁴ Ebd., Einf. Rn. 96; P. Wattel, in: Terra/Wattel, European Tax Law, Bd. 1, 7. Aufl. 2019, S. 39 (88); E. Reimer, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 7.42 und 7.194. Prominente Ausnahme bleibt EuGH, Urt. v. 11.6.2015, C-98/14, EU:C:2015:386 – Berlington Hungary.

⁵ Der Begriff wird v.a. in Bezug auf Art. 3 Abs. 1 GG verwendet, s. in der Rechtsprechung BVerfG, DStRE 2005, 877 (878); NJW 2021, 3309 (3311); BFH, BStBl. II 2007, 259 (260); BFH v. 7.11.2006 – IX R 45/04, BFH/NV 2007, 1473 (1474). Den Begriff hingegen über Art. 3 Abs. 1 GG hinaus verwendend H. Kube, DStR 2011, 1781 (1782); J. Hey, StuW 2015, 3 (4 ff.); dies., in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 312. EL 07.2020, Einf. EStG Rn. 41; den Begriff auch speziell hinsichtlich des Unionsrechts verwendend J. Englisch, UR 2011, 401 (402).

⁶ R. Zippelius/T. Würtenberger, Juristische Methodenlehre, 12. Aufl. 2021, S. 80 f.

⁷ Vgl. BVerfG, NVwZ 2016, 1630 (1631); grundlegend hierzu P. Heck, Gesetzesauslegung und Interessenjurisprudenz, 1914, S. 22; A. J. Merkl, Juristische Blätter 47 (1918), 425 (426 f.; 464) und H. Kelsen, Reine Rechtslehre, 1. Aufl. 1934, S. 82 f.; ebenso u.a. auch H. Rupp, NJW 1973, 1769 (1770); C. Starck, VVDStRL 34 (1976), S. 43 (49); P. Kirchhof, NJW 1986, 2275 (2276, 2277); N. Zimmermann, in: Ammann et al. (Hrsg.), Verantwortung und Recht, 2022, S. 215 (222 f.).

⁸ Zum Problem der Gesetzesbindung N. Zimmermann, in: Ammann et al. (Hrsg.), Verantwortung und Recht, 2022, S. 215 (223 ff.) m.w.N.

⁹ S. bezüglich des Steuerverfassungsrechts etwa O. Lepsius, JZ 2014, 488 (497 f.); A. Musil, in: Schön/Röder (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 129; K. Tipke, StuW 2014, 273 (279 ff.); J. Hey, StuW 2015, 3; S. Kempny, JöR 64 (2016), 477; A. Musil, JöR 64 (2016), 443; U. Palm, JöR 64 (2016), 457; M. Eichberger, FS BFH, 2018, 501 (506 ff.); ohne den Begriff zu verwenden hierzu auch U. Kischel, in: Mellinger

Sonderdogmatik soll hier eine Dogmatik verstanden werden, die für einen begrenzten Sachbereich von einer allgemeinen Dogmatik abweicht. Es besteht also ein Regel-Ausnahme-Verhältnis. Dementsprechend sollte es nicht als Sonderdogmatik angesehen werden, wenn ein allgemeiner Rechtsgrundsatz immer seine sachbereichsspezifische Konkretisierung vorsieht.¹⁰ Denn solche Konkretisierungen sind dann durch den allgemeinen Grundsatz selbst veranlasst und somit eben keine Ausnahme zu diesem.

Der vorliegende Beitrag soll anhand praktischer Beispiele in Form von zwei BFH-Urteilen aufzeigen, dass bei einer zu starken Fokussierung auf besondere „Konkretisierungen“ fachrechtsgebietsneutraler Normen sowie bei deren mangelhafter Herleitung und systematischer Verortung tatsächlich die Gefahr besteht, dass die allgemeine Dogmatik des Verfassungs- und EU-Primärrechts aus den Augen gerät. Dabei soll außen vor bleiben, inwiefern es sich im Steuerrecht im Einzelfall überhaupt um Sonderdogmatiken handelt und ob diese ggf. berechtigt sind oder nicht.¹¹ Vielmehr soll exemplarisch nachgewiesen werden, dass es bei einem alleinigen Fokus auf steuerrechtsspezifische Konkretisierung dazu kommen kann, dass sich nach der allgemeinen Dogmatik offensichtlich aufdrängende Fragen übersehen oder ignoriert werden. Dieses Problem der Ausblendung entscheidungserheblicher Fragen geht über das Problem der Sonderdogmatik hinaus und sollte deshalb von diesem unterschieden werden. Denn eine völlige Ausblendung einer im konkreten Fall relevanten rechtlichen Frage ist in jedem Fall methodisch nicht haltbar. Sie verletzt mindestens den juristischen Begründungszwang, häufig dürfte aus dem Übergehen eines Problems auch eine Verletzung des Kohärenzgebotes resultieren.

hoff/Palm (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, S. 175. Aber auch die steuerrechtliche Rechtsprechung des EuGH hinsichtlich der EU-Grundfreiheiten wird teilweise als „Sonderdogmatik“ bezeichnet, s. *H. Kube*, in: Kruthoffer-Röwekamp (Hrsg.), Die Rechtsprechung des EuGH in ihrer Bedeutung für das nationale und internationale Recht der direkten Steuern, 2010, S. 133 (134); *A. Musil*, in: ders./Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2019, Art. 49 AEUV Rn. 3.

¹⁰ Ähnliche Differenzierung bei *U. Palm*, JöR 64 (2016), 457 (458 f.).

¹¹ S. zu den jeweiligen Diskussionen die Nachweise in Fn. 9.

II. BFH v. 18.4.2012 – X R 62/09 zu Art. 3 Abs. 1 GG und Nichtabziehbarkeit von durch DBA freigestellten Altersvorsorgeaufwendungen

In BFH v. 18.4.2012 – X R 62/09 beehrte ein in Deutschland ansässiger Kläger den Abzug von obligatorischen Beiträgen an die schweizerische Alters- und Hinterlassenenversicherung als Sonderausgaben von der deutschen Einkommensteuer. Dieser wurde ihm unter Verweis auf § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG verwehrt, was durch das hier gegenständliche Urteil auch durch den BFH bestätigt wurde. Denn nach der Norm ist der Abzug von Vorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben grds. versagt, wenn die Vorsorgeaufwendungen im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen. Nach st. Rspr. liegen diese Voraussetzungen des Abzugsverbots auch dann vor, wenn die die Versicherungspflicht auslösenden Einnahmen durch DBA freigestellt werden.¹² Dies war hier aufgrund von Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 lit. d) DBA Schweiz der Fall.

Der X. Senat prüft die Vereinbarkeit dieses Ergebnisses u.a. mit Art. 3 Abs. 1 GG sowie mit dem „subjektiven Nettoprinzip“.¹³ In Bezug auf Art. 3 Abs. 1 GG wird ausgeführt, dass bereits keine Ungleichbehandlung zwischen Altersvorsorgeaufwendungen und vorweggenommenen Werbungskosten vorliege. Denn bei vorweggenommenen Werbungskosten würde mit § 3c Abs. 1 EStG eine Parallelvorschrift zu § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG bestehen. Hinsichtlich des subjektiven Nettoprinzips zieht sich der Senat darauf zurück, dass höchstens die Konstellation problematisch sei, dass betroffene Steuerpflichtige weder im Tätigkeits- noch im Ansässigkeitsstaat die Vorsorgeaufwendungen im Rahmen der Einkommensbesteuerung abziehen können. Dies sei aber hier nicht der Fall, da eine Berücksichtigung in der Schweiz erfolge.

Was der Senat allerdings nicht thematisiert, ist die hier eigentlich relevanteste Frage, ob nicht im Verhältnis zwischen Vorsorgeaufwendungen, die

¹² Bereits BFH, BStBl. II 1993, 149 (149). Es ist nach der Rspr. nicht notwendig, dass die einschlägige Steuerbefreiung spezifisch den Zweck der einfachgesetzlichen Berücksichtigung der Minderung der Leistungsfähigkeit durch das Tätigen der Vorsorgeaufwendungen hat, s. BFH, BStBl. II 1981, 16 (17 f.).

¹³ Im Urteil kaum diskutiert wird die Vereinbarkeit von § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG mit dem Freizügigkeitsabkommen EU-Schweiz (FZA). Inwiefern der BFH das FZA im hier besprochenen Fall möglicherweise unzureichend berücksichtigt hat, ist für das in diesem Beitrag untersuchte Hauptthema des verengten steuerrechtlichen Blicks allerdings nicht relevant.

wegen einer DBA-Freistellung von Einnahmen nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht abziehbar sind, und entsprechenden Vorsorgeaufwendungen, die nicht dem Abzugsverbot unterfallen und damit abziehbar sind, eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung vorliegt. Denn dies kann jedenfalls nicht ohne Weiteres von der Hand gewiesen werden. Der Anwendungsfall „Freistellung durch DBA“ mag nicht so recht zur eigentlichen Ratio von § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG passen. Die Norm soll eine doppelte Entlastung durch sowohl Steuerbefreiung als auch Sonderausgabenabzug verhindern. Diese Ratio greift allerdings bei DBA-Freistellung nicht ein, weil hier die Steuerbefreiung aus einem anderen Grund erfolgt als die Ermöglichung des Sonderausgabenabzugs. Während der Sonderausgabenabzug zugelassen wird, um Vorsorgeaufwendungen einfachrechtlich als leistungsfähigkeitsmindernd anzuerkennen, wird die DBA-Freistellung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung der Einnahmen gewährt. Zwar könnte man sich darauf berufen, dass § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG in den DBA-Fällen eine andere Doppelentlastung verhindern soll, nämlich die durch mehrere Staaten beim Sonderausgabenabzug. Allerdings erscheint die Annahme einer derartigen Rechtfertigung keinesfalls zwingend, da die Verhinderung dieser bilateralen Doppelentlastung auch als Zufallseffekt angesehen werden könnte. Denn die Norm i.d.F. des heutigen Hs. 1 geht nicht explizit auf die DBA-Fälle ein und enthält demnach auch kein Erfordernis, dass das Abzugsverbot nur im Falle einer solchen bilateralen Doppelentlastung eingreift.

Was hier allerdings am meisten interessiert, ist die Frage, warum der Senat auf dieses Problem nicht einget. Diesbezüglich ist einzuräumen, dass hierüber im Rahmen dieses Beitrags sicherlich keine letzte Gewissheit verschafft werden kann. Jedoch wird die undurchsichtige verfassungsrechtliche Maßstabbildung des Senats nicht positiv dazu beigetragen zu haben, das hier nicht thematisierte rechtliche Problem zu erkennen. Im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG konzentriert sich der Senat, ohne zuvor ausdrücklich über die Bestimmung der relevanten Vergleichssachverhalte zu reflektieren, direkt darauf, ob Altersvorsorgeaufwendungen den Sonderausgaben und nicht den Werbungskosten zugewiesen werden durften und was diese Zuweisungen für Konsequenzen für die Gleichheitsprüfung hat. Statt mit den allgemeinen verfassungsrechtlichen Maßstäben zu beginnen, stürzt sich der Senat direkt auf spezifisch steuerrechtliche Aspekte wie die einkommensteuersystematische Einordnung von Altersvorsorgeaufwendungen. Auch bei der Prüfung des „subjektiven Nettoprinzips“ wird ein ähnliches Problem deutlich. Hier wird nicht einmal benannt, mit welcher verfassungsrechtlichen Norm überhaupt die Vereinbarkeit geprüft wird.

Diese Kritik ist auch kein reiner Formalismus, weil somit (freilich in teilweiser Übereinstimmung mit der Praxis des BVerfG)¹⁴ unklar bleibt, ob mit dem „subjektiven Nettoprinzip“ hier ein freiheitsrechtlicher oder ein gleichheitsrechtlicher Maßstab geprüft wird, was selbstredend erhebliche Auswirkungen auf die vorzunehmende Prüfung hat. Zwar mag man aus dem Kontext sowohl im Rahmen dieses Urteils als auch hinsichtlich der Rechtsprechung des BVerfG¹⁵ den Schluss ziehen, dass mit dem subjektiven Nettoprinzip üblicherweise ein freiheitsrechtlicher Maßstab gemeint ist, nach dem u.a. steuerliche Eingriffe in das Existenzminimum absolut untersagt sind. Allerdings trägt die unklare Maßstabsbildung dazu bei, die argumentative Struktur des Urteils zu verwischen. Sie gefährdet damit die konsequente Anwendung des Verfassungsrechts, wie hier des allgemeinen Gleichheitssatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG.

III. BFH v. 13.4.2021 – I R 19/19 zu Art. 45 AEUV und Nichtberücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen im Rahmen des Progressionsvorbehalts

Um eine teilweise ähnliche Konstellation ging es in BFH v. 13.4.2021 – I R 19/19, wobei hier die Vorsorgeaufwendungen allerdings an ein deutsches Versorgungswerk gezahlt wurden und Tätigkeitsstaat anstatt der Schweiz nun Österreich war. Auch in diesem Fall wurde jedoch der Sonderausgabenabzug durch den BFH abgelehnt, erneut mit dem Argument der Abziehbarkeit der Aufwendungen im Tätigkeitsstaat. Dabei konzentrierte sich der Senat hier allerdings auf die Prüfung von Art. 45 AEUV, wobei er aus dem vorgenannten Grund eine Rechtfertigung durch den Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis annahm. Hilfsweise hatte der Kläger in diesem Verfahren aber noch geltend gemacht, dass die Vorsorgeaufwendungen in Deutschland wenigstens im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu seinen Gunsten berücksichtigt werden sollten. Auch dies lehnte der BFH aber ab. Weder lasse dies § 32b EStG zu, noch liege ein Verstoß gegen Art. 45 AEUV vor. Hinsichtlich der Unionsrechtmäßigkeit verweist der BFH erneut darauf, dass sich

¹⁴ Beispielsweise wird in BVerfGE 120, 125 (154) als Maßstab „Art. 1 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG“ benannt.

¹⁵ So wird etwa in BVerfGE 120, 125 (154 f.) trotz der Erwähnung von Art. 3 Abs. 1 GG kein Vergleich durchgeführt, sondern ein „absoluter“ Maßstab aufgestellt, was für den freiheitsrechtlichen Charakter spricht.

aus der EuGH-Rechtsprechung ergebe, dass bei Berücksichtigung der Aufwendungen im Tätigkeitsstaat der Ansässigkeitsstaat eine steuermindernde Berücksichtigung der Vorsorgeaufwendungen ausschließen dürfe. Diese Argumentation überträgt der BFH auch auf die Frage der Berücksichtigung der Vorsorgeaufwendungen im Rahmen des Progressionsvorbehalts. Vor dem Hintergrund der bisher ergangenen EuGH-Rechtsprechung sieht der BFH auch keine Vorlagepflicht.

Diese unionsrechtliche Bewertung des Senats ist hinsichtlich der Frage der Berücksichtigung im Rahmen des Progressionsvorbehalts fragwürdig. Aus dem zitierten EuGH-Urteil *Bechtel* ergibt sich keine explizite Aussage zum Progressionsvorbehalt. Auch ist nicht klar, an welcher Stelle der Prüfung der Grundfreiheiten es der BFH festmacht, dass keine Verletzung von Art. 45 AEUV vorliege. So ist nicht ersichtlich, ob der BFH erkannt hat, dass es hier zunächst auf die Frage ankommt, ob man als Vergleichspaar die Situation der Berücksichtigung von Aufwendungen im Rahmen der Bemessungsgrundlage im reinen Inlandsfall einerseits und der Situation der Nichtberücksichtigung entsprechender Aufwendungen im Rahmen des Progressionsvorbehalts im grenzüberschreitenden Fall andererseits heranziehen darf. Dies wurde in der EuGH-Rechtsprechung nämlich bereits bejaht.¹⁶ Sodann würde sich die zweite Frage stellen, ob ein Rechtfertigungsgrund eingreift. Hier erneut auf den Rechtfertigungsgrund der Notwendigkeit der Sicherstellung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zu verweisen, ist jedenfalls zweifelhaft, weil eine Berücksichtigung im Rahmen des Progressionsvorbehalts gerade nicht zu einer materiell verdoppelten Entlastung führt. Ansonsten müsste man im Übrigen auch bei Anwendung des Progressionsvorbehalts in Fällen der DBA-Freistellung von Einkünften von Doppelbesteuerung sprechen. Es werden durch den Progressionsvorbehalt lediglich die *zusätzlichen* Auswirkungen auf Ebene des progressiven Tarifs durch die Nichtberücksichtigung auf Ebene der Bemessungsgrundlage neutralisiert.

Methodisch betrachtet greift auch hier der BFH einzelne, bereits sehr stark auf das Steuerrecht spezifizierte Aussagen des EuGH heraus und führt eine Rechtsanwendung allein auf deren Basis durch. Die einzelnen Stufen der Prüfung der Grundfreiheiten werden nicht getrennt, es wird kein Bezug auf die allgemeine Dogmatik der Grundfreiheiten genommen. Eine solche Vorgehensweise bei der Rechtsanwendung ist methodisch problematisch. Es besteht die konkrete Gefahr, dass dadurch kaum vertretbare Ergebnisse

¹⁶ S. EuGH v. 21.02.2006, C-152/03, EU:C:2006:123, Rn. 18 ff. – Ritter-Coulais.

erzielt werden. So auch hier: Vor dem Hintergrund des zuvor inhaltlich Erläuterten erscheint es nicht überzeugend, dass der BFH hinsichtlich des Progressionsvorbehalts eine geklärte Rechtslage angenommen und dementsprechend keine Vorlagepflicht gesehen hat.

IV. Ein Plädoyer für eine grundständige Entfaltung von steuerrechtlichen Prüfungsmaßstäben

Es bewahrheitet sich: Methodik ist kein Selbstzweck. Wenn sich Gerichte bei der Rechtsanwendung nicht strukturiert mit den gesetzlichen Normen und der bisherigen einschlägigen Rechtsprechung auseinandersetzen, drohen erhebliche Inkohärenzen in der Rechtsprechung zu entstehen. Diese Maßgaben bedeuten für die Prüfung von Grundrechten und der Grundfreiheiten, dass bei jedem Prüfungsschritt der rechtliche Maßstab von der allgemeinen Dogmatik her entwickelt werden muss. Das bedeutet, dass im Ausgangspunkt etwa für das Steuerrecht dieselben Maßstäbe gelten müssen wie für alle anderen Rechtsgebiete. Sicherlich können und müssen die Maßstäbe dann in Bezug auf den jeweiligen Fall konkretisiert werden. Jedoch muss auch dabei die Kohärenz der Auslegung der Grundrechte und Grundfreiheiten im Verhältnis zu deren Anwendung in anderen Rechtsgebieten gewahrt werden. Ob auch eine Sonderdogmatik i.e.S.¹⁷ zulässig sein kann, mag hier offenbleiben. Jedenfalls müssen bereichsspezifische Divergenzen offengelegt und begründet werden, um sie diskutierbar und kritisierbar zu machen, womit letztlich nichts Geringeres als die Einhaltung der Gesetzesbindung sichergestellt wird.¹⁸

Leider erscheint dies in Bezug auf das Steuerrecht alles andere als selbstverständlich, wie nicht nur die beiden zuvor behandelten BFH-Urteile zeigen. Vielmehr wird dem Problem teilweise selbst durch das BVerfG oder den EuGH Vorschub geleistet. Paradigmatisch ist etwa, dass bis heute jedenfalls nicht im Detail geklärt ist, wie eigentlich das Leistungsfähigkeitsprinzip zur allgemeinen Dogmatik von Art. 3 Abs. 1 GG steht.¹⁹ Der gängigste Erklärungsansatz dürfte sein, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip als Vergleichsmaßstab bestimmt, welche Sachverhalte überhaupt miteinander

¹⁷ S. dazu unter I.

¹⁸ Vgl. dazu *N. Zimmermann*, in: Ammann et al. (Hrsg.), *Verantwortung und Recht*, 2022, S. 215 (226 f.) m.w.N.

¹⁹ Vgl. *F. Kirchhof*, BB 2017, 662 (662), der das Leistungsfähigkeitsprinzip generell als mit zahllosen Unsicherheiten behaftet ansieht.

verglichen werden dürfen, sodass bei einer Ungleichbehandlung überhaupt eine Rechtfertigungspflicht ausgelöst wird.²⁰ In der Terminologie der allgemeinen Dogmatik würde dies bedeuten, dass anhand der Leistungsfähigkeit bestimmt wird, ob die beiden Sachverhalte des Vergleichspaars „wesentlich gleich“ bzw. „wesentlich ungleich“ sind oder nicht. Wenn man sich aber etwa exemplarisch die aktuellsten bedeutenden steuerrechtlichen BVerfG-Urteile zu Art. 3 Abs. 1 GG ansieht,²¹ dann ist zu konstatieren, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip zwar immer im Rahmen der Darlegung der verfassungsrechtlichen Maßstäbe als solcher benannt wird. Inwiefern es sich in die Dogmatik von Art. 3 Abs. 1 GG einfügt, wird allerdings nicht im Detail erläutert. Bezeichnend ist v.a. auch, dass im Rahmen der Subsumtion teilweise nicht mehr auf das Leistungsfähigkeitsprinzip eingegangen wird.²² Wenn dies doch geschieht, wird dann manchmal im Rahmen der Rechtfertigung mit der Leistungsfähigkeit argumentiert,²³ was mit den eigenen steuerverfassungsrechtlichen Maßstäben des BVerfG nur schwerlich vereinbar scheint. Es bleibt deshalb regelmäßig unklar, was eigentlich die genaue rechtliche Auswirkung der Anerkennung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG ist und wie die Prüfung im Vergleich dazu verlief, wenn man das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht verfassungsrechtlich anerkennen würde.

Es wird teilweise argumentiert, dass jedenfalls in der BVerfG-Rechtsprechung trotz dieser bisweilen verwirrenden Vorgehensweise zumindest im Ergebnis kein Unterschied zur allgemeinen Dogmatik bestehe und deshalb keine steuerrechtliche Sonderdogmatik vorliege,²⁴ sowohl im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG als auch im Rahmen anderer Maßstäbe. Selbst wenn dies im Regelfall zutreffen würde, zeigen die oben beispielhaft behandelten BFH-Urteile, dass die mangelhafte Koordinierung mit der allgemeinen Dogmatik im Steuerrecht sich im Einzelfall durchaus auf das Ergebnis auswirken kann. Wie groß diesbezüglich das quantitative Ausmaß ist, dürfte

²⁰ In diesem Sinne BVerfG v. 9.4.2003 – BvL 1/01 u.a., BVerfGE 108, 52 (69); vgl. auch A. Musil, in: Schön/Röder (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 129 (136); U. Palm, JöR 64 (2016), 457 (464); C. Seiler, VVDStRL 75 (2016), S. 333 (340 f.); ders., in: Droege/Seiler (Hrsg.), Eigenständigkeit des Steuerrechts, 2019, S. 19 (23). Zu dieser Interpretation entgegenstehenden Beispielen aus der Rspr. des BVerfG s. Fn. 23.

²¹ BVerfG NJW 2022, 532 (533 ff.); NVwZ 2022, 1038 (1045 ff.); NVwZ 2022, 1452 (1455 ff.).

²² So bei BVerfG, NVwZ 2022, 1452 (1458).

²³ S. etwa BVerfG, NJW 2022, 532 (536); vorher bereits ähnlich in BVerfGE 97, 332 (344).

²⁴ Vgl. etwa M. Eichberger, FS BFH, 2018, 501 (506).

nur schwerlich feststellbar sein. Allerdings kann aufgrund der immer wieder auffallenden methodischen Defizite nicht ausgeschlossen werden, dass davon eine Gefahr für die verfassungs- und unionsrechtlich gebotene Rechtsanwendungsgleichheit ausgeht.