



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT

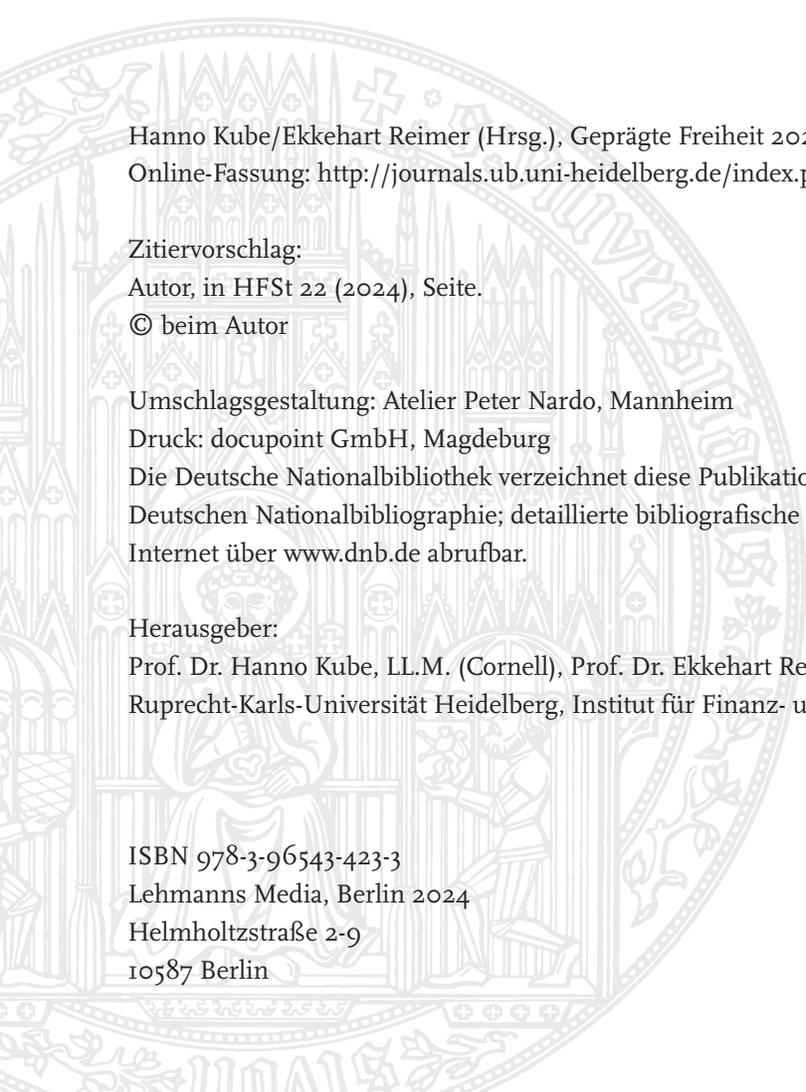
Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.)

Geprägte Freiheit 2023/24

Impulse aus dem Institut für Finanz- und Steuerrecht



HFSt **22**



Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2023/24
Online-Fassung: <http://journals.ub.uni-heidelberg.de/index.php/hfst/index>

Zitiervorschlag:

Autor, in HFSt 22 (2024), Seite.

© beim Autor

Umschlagsgestaltung: Atelier Peter Nardo, Mannheim

Druck: docupoint GmbH, Magdeburg

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der
Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliografische Daten sind im
Internet über www.dnb.de abrufbar.

Herausgeber:

Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell), Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg, Institut für Finanz- und Steuerrecht

ISBN 978-3-96543-423-3

Lehmanns Media, Berlin 2024

Helmholtzstraße 2-9

10587 Berlin

www.lehmanns.de

Tabu. Der vorliegende Band ist Zeugnis des Ringens darum, das geltende Recht zum Verständnis zu bringen, darüber aber auch die Suche nach dem besseren Recht nicht zu vergessen.

Herzlich danken möchten wir allen, die zum Gelingen dieses Bandes beigetragen haben; insbesondere den Autorinnen und Autoren der Beiträge und der Geschäftsführerin des Instituts, Frau *Susanne Röth*, die wie in den Vorjahren die Fäden zusammengehalten hat.

Dank gebührt nicht zuletzt der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e.V., die das Institut und seine Arbeit auch in diesem Jahr vielfältig gefördert und begleitet hat.

Heidelberg, im Dezember 2023

Hanno Kube
Ekkehart Reimer

Inhaltsverzeichnis

Aus der Arbeit des Instituts	5
§ 1 Gewissheiten für Staaten im Umbruch und Demokratien im Aufbruch.....	7
<i>Paul Kirchhof</i>	
§ 2 Der Friede im Volk – Die andere Seite des Friedens.....	19
<i>Reinhard Mußgnung</i>	
§ 3 Die Legitimität des Grundgesetzes.....	35
<i>Benjamin Straßburger</i>	
§ 4 Bedarfsgerechte Finanzhilfen in Krisenzeiten.....	45
<i>Hanno Kube</i>	
§ 5 Die „Gießkanne“ als Gleichheitsproblem – Zur Vereinbarkeit der Energiepreispauschale für Erwerbstätige mit dem allgemeinen Gleichheitssatz.....	55
<i>Luca Steinbeck</i>	
§ 6 Zum Solidaritätszuschlag – München locuta, causa finita?.....	67
<i>Robert Pracht</i>	
§ 7 Gelebte Interdisziplinarität.....	79
<i>Ekkehart Reimer</i>	
§ 8 Juristische Use Cases im LangChain Framework – Untersuchungen im Kontext des OECD-Musterabkommens.....	89
<i>Katharina Steuer</i>	
§ 9 „Allgemeine“ Dogmatik speziell für das Steuerrecht?.....	101
<i>Noah Zimmermann</i>	

§ 10 Der Sach- und Rechtsstoff des Steuerwesens.....	117
<i>Moritz Teichmann</i>	
§ 11 Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bei „Cum-/Cum-Geschäften“	125
<i>Tim Buchholz</i>	
§ 12 Der BEFIT-Richtlinienentwurf: Primärrechtskonformer Schritt in Richtung einer genuinen EU-Steuer?	135
<i>Milena Dietz</i>	
§ 13 Die Reform des Europawahlrechts und Sperrklauseln.....	147
<i>Fiona Karl</i>	
Beste Studienarbeit im Schwerpunktbereich Steuerrecht 2023	157
Ertragsteuerrecht und Inflation	159
<i>Noah Rauth</i>	
Dokumentation	203
Personalien.....	205
Publikationen 2023	219
Chronologie des Jahres 2023.....	227
International and European Tax Moot Court.....	239
Ungarn, die Seidenstraße und das Steuerrecht.....	241
Sondersteuern?.....	245
Finanzpolitik nach der Zeitenwende.....	249
Georgien auf dem Weg in die Europäische Union	253
Institutsausflug am 27. Juli 2023	255
Ökowertpapiere – umwelt-, zivil- und steuerrechtliche Fragen...	257
"Neue Impulse für Staat und Steuer"	261

Vorwort

„Das Recht hält“ – ein einfacher Satz, ein Zustand, ein Ziel. Am Ende des Jahres 2023 beschreibt dieser Satz, was den Sinn des Rechts insgesamt prägt: Es ist Stütze und Halt für menschliches Verhalten, stabilisiert Institutionen und stärkt damit auch Verlässlichkeit und Vertrauen in die großen sozialen Systeme. Das Recht bietet diesen Halt aber nicht nur. Es ist auch seinerseits auf Halt angewiesen. Nur durch ein überwältigend hohes Maß an Rechtsbefolgungsbereitschaft derjenigen, die sich – individuell oder kollektiv – dem Recht unterworfen haben, kann das Recht funktionieren und seine Stabilisierungsfunktion erfüllen.

Beides gilt in besonderem Maße für das Finanz- und Steuerrecht. Es ermöglicht, stabilisiert und entschleunigt das effektive fiskalische Handeln des Staates. Ein starkes Steuerrecht eröffnet Handlungsräume für den demokratischen Gesetzgeber in der Normallage, ermöglicht Ausgaben und stabilisiert das soziale Zusammenleben. Ein starkes Staatsschuldenrecht eröffnet zusätzliche Handlungsräume in der Notlage, ermöglicht außergewöhnliche Ausgaben und stabilisiert zugleich die Kreditwürdigkeit des Staates.

Das Finanz- und Steuerrecht ist aber auch auf die Rechtsbefolgungsbereitschaft seiner Adressaten angewiesen. Beides ist nicht selbstverständlich. Kleinteilige und unverständliche Normen verringern die Akzeptanz des Rechts. Vorschriften wie § 50e Abs. 6 EStG höhlen die Rechtstreue aktiv aus. Ein Ersatz der Außenprüfung durch Drohung mit Strafverfolgung ist der Ersatz einer im Ansatz vertrauensvollen Amtsermittlung durch Einschüchterung. Das kann toxisch wirken. Rechtsprechung und Rechtswissenschaft sprechen deshalb eine andere Sprache. Aus der Rechtsprechung ragt in diesem Jahr das Urteil des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 15. November 2023 zum Zweiten Nachtragshaushaltsgesetz 2021 heraus. Die Finanzverfassung hält.

Ebenso bemüht sich die Wissenschaft vom Finanz- und Steuerrecht darum, das Vertrauen in die Normativität des Rechts immer wieder zu stärken. Dass sich dazu auch das Recht selbst bisweilen ändern muss, ist kein

Aus der Arbeit des Instituts

§ 1 Gewissheiten für Staaten im Umbruch und Demokratien im Aufbruch

Paul Kirchhof

I. Bedrängnisse von Staat und Demokratie

Der Staat erlebt gegenwärtig einen Umbruch in Aufgaben und Handlungsmöglichkeiten. Die Pandemie hat den Staat in die Aufgabe eines notstandsähnlichen Krisenmanagers gedrängt und das öffentliche Sicherheitsbewusstsein verändert. Der Kampf gegen die Erderwärmung erreicht seine Ziele nicht, hat die Krise teilweise durch Verlagerung der Immissionen von klimaschonenden zu klimaschädlichen Anlagen vermehrt. Weltunternehmen bestimmen die Eigengesetzlichkeiten der Weltmärkte und schwächen die Reichweite der staatlichen Gesetze. Die Dominanz der Medien und die Technik der Digitalisierung gefährden die Freiheit des Meinungsaustausches und der Wahlen. Die Kriege in Nahost und in Europa machen die Staatsgrenzen zu Kampfzonen und Schutzwällen für den Frieden im Inland, widersprechen einer Demokratie „für das Volk“, überfordern den Staat in seiner Aufgabe, Heimat der Staatsangehörigen, Schutzmacht auch für Inländer und Zufluchtsort für Flüchtende zu sein.

In diesen Turbulenzen bietet die Demokratie als eine dynamische, aber gefestigte Staatsform Gewissheiten. Das Staatsvolk gibt mit seinen gemeinsamen Politikerfahrungen, seinen Werten und seinem Willen zur Rechtllichkeit dem Staat Fundament und Struktur. Die Grundsatzentscheidung, alle Rechtskonflikte allein in sprachlicher Auseinandersetzung zu lösen und dem Staat ein Gewaltmonopol vorzubehalten, stärkt den inneren Frieden und verbessert die Chancen für einen äußeren Frieden.

Das Grundgesetz regelt als Gedächtnis der Demokratie eine Rechtsstaatlichkeit, in der das Recht atmet und neue Anfragen an das Recht entwicklungsbegleitend beantwortet werden, dabei aber eine Gemeinschaft des Friedens, der Freiheit, der Verlässlichkeit und Völkerrechtsoffenheit zu formen sucht. In dieser Ausgangslage sind die Gewissheiten in Recht und Staatsvolk für einen Staat im Umbruch Auftrag, für die Demokratie im Aufbruch Hoffnung und Erwartung.

In einer Demokratie, die den Menschen nicht unterwirft, sondern sich aus dem Menschen rechtfertigt, herrscht die Mehrheit in dem Bewusstsein, in ihren Entscheidungen verfassungsrechtlich gebunden, durch die Kultur des Staatsvolkes geprägt, in einem Konzept politischer Verantwortlichkeit vor Willkür bewahrt zu sein. Doch dieses Staatsvolk entwickelt sich weiter. Seit der Wiedervereinigung erwartet der Bürger heute vom Staat vermehrt die Sicherung seines Daseins, weniger den rechtlichen Rahmen, in dem er sein Dasein in freiheitlicher Verantwortlichkeit selbst bestimmt und gewährleistet. Dadurch wachsen die Anforderungen an den Staat. Das Staatsvertrauen sinkt.

Zudem verliert das Staatsvolk selbst bei mehrheitlichem oder einstimmigem Willen an Einflussmöglichkeiten durch die Internationalisierung des Rechts, eine Ökonomisierung der allgemeinen Lebensbedingungen und die Digitaltechnik. Das supranationale und das internationale Recht bilden Regeln unter den Staaten fast ohne die Staatsvölker. Die Ökonomisierung schafft in den unternehmensbestimmten „Gesetzmäßigkeiten des Marktes“ fremdbestimmte Verhaltensregeln. Die Digitalisierung formatiert die Freiheit, bietet dem Freiheitsberechtigten Wissen und Entscheidungsmaximen in dem Format seines PC, das der Nutzer weder aktiv gestalten noch in allen Voraussetzungen hinterfragen kann.

Die Familie leidet unter der Dominanz des Wirtschaftsgeschehens, das jungen Eltern verwehrt, ihre Kinder in der Phase frühkindlicher Prägung selbst zu erziehen. Soziale Sicherungssysteme ergänzen die familiären Unterhalts- und Beistandsgemeinschaften nicht nur, sondern ersetzen sie, ohne den Eltern, die diesen Kollektivversicherungen mit ihren Kindern den Schuldner gegeben haben, wesentliche eigene Versorgungsrechte einzuräumen. Die ökonomischen Warnsignale einer sinkenden Konsumbereitschaft, fehlender oder schwach ausgebildeter Fachkräfte und die Überforderung einer älter werdenden Gesellschaft zeigen, dass eine Demokratie, eine Wirtschaft, eine Kultur ohne Familien mit Kindern und erziehungsverantwortlichen Eltern scheitern wird.

II. Entleerung des demokratischen Gedankens

Wenn im vergangenen Jahrzehnt von „Postdemokratie“ die Rede ist, wird die Demokratie nicht totgesagt, sondern in ihren aktuellen Schwächen analysiert, um einen Erneuerungsbedarf bewusst zu machen. Professionelle PR-Experten lenken durch Umfragen und Hochrechnungen die Wahlen.

Medien und Wirtschaftsunternehmen pflegen einen Führungsstil der bürgerlichen Einheitlichkeit, richten das Verantwortungsbewusstsein des Bürgers auf seinen Konsum, sein klimafreundliches Verhalten, seine gelegentliche Spendenbereitschaft. Politische Parteien drängen in eine politische Mitte, die Probleme der Globalisierung, der Generationenverantwortlichkeit, der Friedenspolitik und Menschenrechte humaner gestaltet, aber nicht strukturell als unausweichliche Weggabelungen fordernd bewusst macht.

Wahlberechtigt ist, wer die deutsche Staatsangehörigkeit hat, 18 Jahre alt ist und mit einem Wahlschein umgehen kann. Während für andere Verantwortlichkeiten der Berufstätigkeit oder des Autofahrens vorläufige Qualifikationsnachweise gefordert werden, sind wir bei der Wahl alle Naturtalente.

Der Wahlbürger aber kann nur nach „bestem Wissen und Gewissen“ wählen, wenn er sich vorher sachgerecht aus allgemein zugänglichen Quellen informieren konnte. Dies geschieht im Alltag, wenn er unter Zeitungen oder anderen Medien mit jeweils verschiedener Ausrichtung und Lebenssicht auswählt. Je mehr die Bilder, Informationen und Kommentare sich aber annähern, teilweise aus derselben Quelle stammen, je mehr die täglich präsentierten Aufregtheiten und Empörungen sich von der Lebenswirklichkeit des Wählers – der Erfahrung seiner Existenz als „gutes Leben“, seines Berufs als erfolgreichem Erwerb, seiner Geborgenheit in Familie und Gesellschaft – entfernen, je mehr die ermüdenden Berichte aus Krisenszenarien in aller Welt abstumpfen, desto mehr braucht der Mensch gediegene Informationsquellen zu seiner Lebenssituation. Geboten ist die Kapitalentflechtung der Medien, eine verstärkte Unparteilichkeit des öffentlichen Rundfunks, eine inhaltliche Trennung und Unabhängigkeit der politisch erheblichen Medien, eine strikte Distanz zwischen Medien und Partei oder eine ersichtliche Parteilichkeit eines privaten Mediums.

Der Finanzmarkt gewinnt wachsenden Einfluss auf die Demokratie. Er drängt in seiner Werbung Jugendliche zu einem für sie schädlichen Konsum. Er leitet Finanzströme und Kapitalnutzung, bestimmt über die Existenz von Unternehmen und das Florieren von Volkswirtschaften. Er formalisiert das Erwerbsstreben losgelöst vom Produktivitätswachstum, erzielt Gewinne auch durch Spekulation auf Verluste. Das Wachstumsstreben verengt die ökonomischen Anstrengungen auf den Unternehmenserfolg in der Hand der Kapitalgeber, vernachlässigt die Geldwertstabilität im

Maßstab der Preisstabilität und damit des Schutzes des Arbeitnehmereigentums. Der Staatskredit verändert seinen Charakter als fristgebunden rückzahlbarer Kreditsumme zu einer Quelle für Gegenwartsgeld ohne Gegenwartspflichten, die von vornherein als verlorener Zuschuss gemeint ist, durch Inflation getilgt werden soll, die umlaufende Geldmenge unabhängig von realem Produktionswachstum steigen lässt. Die finanzlabilen Mitgliedsstaaten der EU werden begünstigt, die finanzbewussten bedroht. Das Vertrauen der Bürger in das Geld, in das Recht und seine Institutionen, in die Zukunftsfähigkeit der Demokratie ist erschüttert. Der Markt leistet keine Gegenwehr. Ihm ist jedes verfügbare Kapital willkommen.

III. Der Staat pflegt die für ihn existenznotwendigen Gewissheiten

Der Staat gewährleistet Rechtsinhalte, von deren Richtigkeit er das Staatsvolk überzeugt und deren Beachtung er durch Sanktionen erzwingt. Damit sind die Existenz und die Entwicklung des Verfassungsstaates aber noch nicht gesichert. „Keine Verfassung garantiert sich selbst“ (*Joseph von Eichendorff*). Der Verfassungsstaat kann seine Gewährleistungen nicht selbst garantieren (*Ernst Wolfgang Böckenförde*). Er vertraut darauf, dass die Freiheitsberechtigten ihr Leben eigenverantwortlich gestalten, die Wähler ihre Wahlentscheidungen gemeinwohlorientiert treffen. Doch der Rechtsstaat wird die Entwicklung der Existenzbedingungen für demokratische Politik, für freiheitliche Wirtschaft und Kultur nicht unbeteiligt beobachten und dadurch die Verwirklichung der Verfassungsstaatlichkeit gefährden, sondern aktiv gestaltend und fördernd für den Erhalt der Verfassungsvoraussetzungen eintreten. Er unterstützt Ehen und Familien in ihren tatsächlichen Voraussetzungen, fördert eine Bildung und Ausbildung der Kinder und Jugendlichen, gibt der Kunst und Wissenschaft, Religion und Bekenntnissen einen Entfaltungsrahmen. Er betreibt eine Strukturpolitik für Beruf, Privateigentum und Wirtschaftswesen. Bei der Erfüllung dieser Aufgaben wird der Rechtsstaat sich in der Unterscheidung bewähren, welche Lebensbereiche strikt geregelt werden müssen, welche nur einen rechtlichen Rahmen brauchen, welche mit ökonomischen Anreizen gelenkt werden dürfen, welche am besten in der Freiheit der Berechtigten gestaltet werden.

Eine Deutung des Freiheitsprinzips als Hindernis für einen freiheitsaktiven Staat wäre sachlich verfehlt, lebensfremd und stünde gegen jahrzehntelange Rechtserfahrung, in der sich Parlamente und Richter um die gesetzliche Entfaltung der Freiheit mühen. Privateigentum ohne das BGB, elementarer Rechtsgüterschutz ohne das StGB, freiheitsermöglichender Frieden ohne das Polizeirecht, technischer Fortschritt ohne das Klimaschutzrecht wären bloße Rechtserwartungen, die ohne den Schutz verbindlichen Rechts scheitern würden. Der Staat lebt von Voraussetzungen, die er freihheitsgerecht pflegen und festigen muss.

IV. Gewissheiten als Basis des Rechts

Eine Rechtsordnung kann durch geschriebenes Recht nur überzeugen, wenn sie sich auf Gewissheiten stützt, die im Rechtstext angesprochen und ausgesprochen werden. Wenn das Grundgesetz Begriffe wie „Gesetz“, „Wahl“, „Würde“, „Freiheit“, „Gleichheit“, „Beruf“, „Familie“, „Eigentum“, „Bundesstaat“ oder „Gemeinde“ verwendet, blieben diese Worte inhaltsleere Silben, würden sie nicht den im Begriff ausgedrückten Rechtsgedanken vermitteln. Wenn „die Würde des Menschen“ als unantastbar garantiert wird, verschränkt der Rechtssatz die Konditionalität von Tatbestand – „der Mensch“ – und Rechtsfolge – „Unantastbarkeit der Würde“ – zu der Rechtsgewissheit einer Gleichheit jedes Menschen in verantwortlicher Freiheit. Würde eine Exegese den Menschen als Lebewesen mit aufrechtem Gang, mit der Fähigkeit zur Sprache, zur Selbstreflexion und zum Gedächtnis definieren, spräche diese Qualifikation dem Menschen, dem diese Fähigkeiten fehlen, die Würde ab. Der Urtatbestand des Rechts „Würde“ erwartet die Gewissheit des Selbstverständlichen, die ein Tabu, ein Axiom begründet und schützt.

Wenn das Recht dem Menschen Freiheit anbietet, kann der Berechtigte von diesem Angebot Gebrauch machen oder es ausschlagen. Der freiheitliche Staat allerdings geht von der Gewissheit aus, dass die Mehrzahl der Freiheitsberechtigten Familien gründen, einen Beruf ausüben, Eigentum erwerben und pflegen, sich an Wahlen beteiligen. Würden die Menschen keine Familien gründen, hätten die Gesellschaft und das Staatsvolk keine Zukunft. Würden sie keinen Beruf ausüben, wäre der Finanz- und Sozialstaat an seiner Freiheitlichkeit gescheitert. Würden sie die Anstrengung zu Erwerb und Pflege des Eigentums scheuen, fehlte der individuellen Freiheit die ökonomische Grundlage. Staat und freiheitsberechtigte Gesellschaft

gerieten ins Wanken. Ginge niemand zur Wahl, wäre die Demokratie am Ende. Keiner der Freiheitsberechtigten hätte das Recht verletzt, weil die Freiheit auch negativ wahrgenommen werden kann.

Institutionelle Gewährleistungen der Autonomie – im Parlament, im Bundesstaat, in einer Gemeinde, im Verfahren – liefern leer, nähmen die Berechtigten ihre Autonomie nicht täglich als Gemeinwohlverantwortlichkeit wahr. Demokratie baut auf die Gewissheit, dass Menschen grundsätzlich zur Wahrnehmung von Freiheit und Autonomie bereit und fähig sind.

V. Soziale Marktwirtschaft

Die soziale Marktwirtschaft ist ein dynamisches, zwischen Ethik, Sozialismus und Liberalismus ausgleichendes Wirtschaftsmodell, wird aber gegenwärtig durch wirtschaftliche Großunternehmen in ein den Kapitalgebern und Kapitalgesellschaften dienendes Wirtschaftssystem umgewidmet. Eine neue Dominanz der Unternehmen gewinnt Einfluss auch auf die Staatsfinanzen und drängt bisherige ökonomische Gewissheiten über den Staat aus dem öffentlichen Bewusstsein.

Das Wirtschaftsmodell der Freiheitsrechte, insbesondere der Berufs-, Eigentums- und Vereinigungsfreiheit, belässt das Wirtschaftsleben in privater Hand, verpflichtet den Staat, den rechtlichen Rahmen für diese Freiheit zu gewährleisten, strukturell auf erwerbswirtschaftliche Staatsunternehmen zu verzichten, sich durch steuerliche Teilhabe am Erwerbserfolg der Menschen zu finanzieren. Die Wirtschaft finanziert den Staat, nicht der Staat die Wirtschaft.

Nach diesem Freiheitsmodell erzielt der Berufstätige seinen Erwerbserfolg durch das Entgelt für seine Erwerbsanstrengung, wird nicht durch steuerfinanzierte Subventionen von der Allgemeinheit teilfinanziert. Die Einschätzung von Markt-, Produkt- und Dienstleistungserwartungen, Ertragschancen und Erwerbsrisiken ist in der Hand des selbstbetroffenen Unternehmers besser aufgehoben als bei Gesetzgeber und Staatsverwaltung. Doch heute gibt es kaum noch eine größere Unternehmerinitiative, für die nicht eine Staatssubvention beansprucht wird. Dennoch bleiben Subventionen und Lenkungssteuern grundsätzlich fragwürdig. Schaffen sie Anreize zu einem Verhalten, das der Unternehmer aus freiheitlicher Vernunft nicht wählen würde, sollte der Staat das Unternehmen nicht in die Torheit

leiten. Fördern die Subventionen ökonomische Vernunft, muss der Gemeinwohlerfolg der Förderung rechtfertigen, dass der eine Millionensubventionen erhält, der andere leer ausgeht. Werden die Subventionen als Steuer übermittle, fehlt den auf Dauer angelegten Tatbeständen das Erfordernis jährlicher parlamentarischer Steuerbewilligung. Wird die Verschönerungssubvention durch Abzug von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage überbracht, wird aus der Belastungsprogression eine Begünstigungsprogression. Der Gutverdienende erhält pro eingesetztem Euro 45 %, der Mittelverdienende 25 % der Geringverdienende 0 %. Wir haben uns an diese ersichtliche Gleichheitswidrigkeit gewöhnt, sollten aber die Umkehr organisieren.

Die Subventionsgewähr gegen Bedingungen und Auflagen gerät in die Nähe des Leistungstausches. Doch der Staat verkauft grundsätzlich nicht Rechte, sondern teilt sie nach rechtlich vorgegebenen Maßstäben des Bedarfs, der Qualifikation, der erbrachten Leistung zu. Der europäische Klimaschutz allerdings ersetzt das ordnungsrechtliche Instrument des Verbots mit Erlaubnisvorbehalt durch ein Verbot, von dem die betroffenen Großemittenten sich die Ausnahme einer Emissionsberechtigung ersteigern können (Zertifikatehandel). Auch Berechtigungen zum grenzüberschreitenden Güterkraftverkehr oder Lizenzen und Frequenzen im Funkwesen sind versteigert worden. Diese Rechtevergabe nicht nach technischer und persönlicher Gediegenheit, sondern nach Zahlungsbereitschaft hat einen europäischen Ursprung, muss deswegen dort mitgliedstaatlich gelöst werden. Der Grundsatz, dass der Mensch in seinem Rechtsstatus nicht käuflich, der Beamte nicht bestechlich ist, gilt unverändert.

VI. Gesetz und Vertrag in der EU

Eine der traditionellen Rechtsgewissheiten ist die Unterscheidung von Gesetz und Vertrag. Die EU ist ein durch völkerrechtlichen Vertrag zustande gekommener Staatenverbund, der sich aus den Gründungsverträgen legitimiert, sich aus eigener Kraft aber demokratisch nicht rechtfertigen kann, weil er kein eigenes Staatsvolk hat. Alle Mitgliedsstaaten wirken in der Union unter verfassungsrechtlichen Vorbehalten ähnlich der Identitäts- und der Ultra-vires-Kontrolle mit. Doch einige Unionsorgane – die Rechtsprechung und die Kommission – suchen die Mitgliedsstaaten entgegen deren ersichtlichen Willen in eine europäische Staatlichkeit zu drängen, die Unionsverträge als Verfassung zu handhaben. Verträge aber sind keine

Verfassung. Die Vertragsorgane haben nicht die verfassunggebende Gewalt, das zu ändern.

Die Verträge können wegen der Einstimmigkeitserfordernisse politisch oft kaum geändert werden. Deswegen suchen Vertragsorgane, ihre Kompetenzen nach und nach ohne Vertragsänderung auszudehnen. Die Erfüllung dieses Ziels wird vorbei an dem mitgliedstaatlich bestimmten Europäischen Rat den Schreibstuben – Bürokratien – überlassen, in denen Spezialisten den ihnen anvertrauten Rechtsraum mit einem Hang zu Regulationsdichte und Detailgenauigkeit regeln und durch eine Fülle von Einzelbestimmungen keinen Raum mehr für individuelle Freiheit und staatliche Autonomie lassen. Dieser bürokratische Bestimmungswille verengt Freiheit, bringt Staaten, auch parlamentarische Gesetzgebung, in Abhängigkeit von europäischen Verwaltungen, schwächt mangels staatlicher und parlamentarischer Kontrolle die Verantwortungsstrukturen. Der europäische Blick auf die betroffenen Menschen und ihre Lebensrealität verliert Wissen und Verständnis für Wirklichkeit und Freiheit.

Die Zukunft der EU hängt davon ab, ob – insbesondere bei der Staatsverschuldung, der Flüchtlingspolitik und dem Gründen von Agenturen – eine Rückkehr zum Recht in den vertraglich bestimmten Aufgaben und Grenzen gelingt. Da die Zukunft der EU vor allem durch die Handhabung ihrer Finanzstruktur gefährdet ist, werden Rat und EuGH sich dieses Themas annehmen, die mitgliedsstaatlichen Verfassungsgerichte für das Europarecht ihrer Verfassungen kraftvolle Geltungswirkung beanspruchen müssen. Eine EU ohne demokratische Rechtsgewissheiten hätte keine Zukunft.

VII. Sachliche Voraussetzungen demokratischer Gewissheiten

Die Flut staatlicher Steuerungen durch Normen, Finanzanreize und Infrastrukturmaßnahmen überfordert den Bürger, schwächt das Vertrauen in die Realität der Demokratie. Diese Ohnmacht drängt zu einem radikalen Hieb, mit dem der Knoten zerschlagen und eine bessere Demokratie geschaffen werden soll. Der Lösungsansatz wird zu Recht im Parlament gesehen. Es wird gefordert, den Schleier des Nichtwissens über die Abgeordneten zu breiten, sie aller Individualitätsbindungen zu entledigen, sie voll zu informieren und so die richtigen Gemeinwohllentscheidungen zu gewährleisten. Die öffentliche Debatte soll als Diskurs gestaltet werden, an

dem wiederum nur gänzlich unbefangene und vollinformierte Menschen teilnehmen und dann in einer zwangsfreien Auseinandersetzung stets zu einer einstimmigen Lösung finden.

Diese Utopien verschärfen den Gedanken eines Abgeordneten als „Vertreter des ganzen Volkes“. Die Distanz zwischen Verfassungsideal und Verfassungswirklichkeit muss allerdings durch eine Neudefinition des Parlamentsauftrags verringert werden. Der Abgeordnete wird als Generalist, nicht als Spezialist gewählt. Der Auftrag des Parlaments muss deswegen wieder auf die Entscheidungen der Grundsatzfragen der Demokratie zurückgeführt, die speziellen und detaillierten Regelungen der Rechtsverordnung und dem Behördenmessen überlassen werden. In jedem Sachbereich des Steuer-, Wirtschafts- und Klimaschutzes sollte es nur noch so viele Gesetzesnormen geben, als der zuständige Ministerialrat aktiv im Gedächtnis behalten kann. So würde der Abgeordnete auf die Entscheidung der Grundsatzfragen zurückgeführt, könnte jede Parlamentsentscheidung eigenverantwortlich treffen, auch in seiner Familie und seinem bisherigen Beruf verwurzelt bleiben, in den Verbänden, Gruppen und Kirchen, Sport- und Freizeitvereinen täglich den Menschen begegnen. Er trüge erlebte Bürgerlichkeit in das Parlament.

Für das Wahlverfahren sagt Art. 38 GG, dass der Abgeordnete, nicht die Parteien, gewählt werden, er in freier, nicht mediengelenkter Entscheidung, in unmittelbarer, nicht von Parteigremien vermittelter Wahl gewählt wird. Die notwendige Bestimmung der Kandidaten und der Wahlprogramme durch politische Parteien könnte durch eine stärkere Betonung der Direktmandate ohne verhältnismäßigen Ausgleich zu Gunsten der Parteien gelockert werden, auch durch Ausrichtung der Landeslisten nach dem jeweiligen Wahlergebnis in einem Wahlkreis.

Die Einflussmöglichkeiten zwischen den Wahlen durch öffentliche Meinungsbekundung, Petitionen, Demonstrationen, Streiks oder Bürgerinitiativen erscheinen dem Bürger weitgehend als erfolglos. Die Medien werden zu einer Kultur beitragen müssen, in der Bürgerinitiativen nicht zu einem fotogenen und unterhaltsamen Erlebnis werden, sondern die demokratischen Repräsentanten erreichen. Auch hier wird Freiheit des Meinungsaustausches zu einer Stilfrage der Sachlichkeit, der Unparteilichkeit, des in Voraussetzungen und Ziel erkennbaren Kommentars.

VIII. Persönliche Qualifikation der Bürger

Je mehr wir die Welt als unfriedlich und zerstörungsanfällig erleben, dem Menschen als eigennützig, fehlerhaft und verletzlich begegnen, Staat und Gesellschaft als zaghaft und unentschlossen erfahren, desto mehr brauchen wir Freiheitsspeicher, die Erfahrungen und Vorstellungen von einem gelingenden Leben bewahren. Der Mensch sehnt sich nach einer „heilen“ Welt. Geheilt werden sollen die Wunden von Krieg und Terror, die Verletzung durch Diktatur und Unterdrückung, die Schmerzen durch Verleumdung und Verachtung, das Leiden durch Armut, Misserfolg, Krankheit und Tod. Das Versprechen, heilen zu wollen und heilen zu können, ist ein Grundmotiv menschlicher Hoffnung. Es inspiriert, ermutigt, tröstet, schafft Vertrauen. Deshalb brauchen wir in der Wirtschaft das eigennützige Erwerbsmotiv, aber auch ein Maß der Verteilungsgerechtigkeit. Wenn unsere Erde Fieber bekommen hat, wird jeder Mensch zum Arzt, der die Welt heilen kann, wenn er die Nutzung seines Handys zeitweise unterlässt, auf den Ferienflug verzichtet oder den Verbrauch von Wärme und Wasser einschränkt. Wenn die Bürger ständig wachsende Leistungsanforderungen an den Staat richten, ohne ihn durch höhere Steuerzahlungen zu diesen Leistungen zu befähigen, brauchen wir klare Schranken der Staatsverschuldung. Das Recht öffnet in seinen Tatbeständen immer wieder Fenster für ethische Vorstellungen als nicht rechtliche, aber allgemein als gerecht verstandene Verhaltensnormen. Es regelt in seinen Prinzipientatbeständen, gelegentlich auch in fragmentarischen Rechtssätzen Leitgedanken des Rechts, die von der Ethik inspiriert werden. Generalklauseln der Gesetze empfangen in der bereichsspezifisch angesprochenen Ethik eine positivrechtliche Orientierung.

Die Kraft und Bereitschaft zur Verantwortlichkeit kann das Recht nicht vorschreiben. Doch Familien und Schulen, Kirchen und Sportvereine, Journalisten, Künstler und Wissenschaftler können die Realität einer schönen und einer hässlichen Welt den Menschen so vermitteln, dass sie informiert sind, selbstbewusst und beherzt ihre Freiheit wahrnehmen, die Gewissheiten der Demokratie wahren und fortbilden.

Alle Staatsgewalt geht vom Volk aus, das eine bessere Zukunft erwartet und dazu beitragen will. Wenn nun die Staaten in einem turbulenten, teilweise auch bedrohlichen Umbruch sind, müssen sie die Gewissheiten ihrer Rechtserfahrung, der bewährten Lebenssichten des Staatsvolkes, der erprobten Institutionen und Werte vertiefen und auf die neuen Anfragen an

das Recht ausrichten. Wenn die Staatsgrenzen bisher den Verantwortungsbereich des Verfassungsstaates für die Verwirklichung seiner verfassten Staatlichkeit bestimmten und den Bürgern Aufenthalt, Sicherheit und Geborgenheit in diesem Staat gewährleisteten, müssen die Staatsgrenzen heute – hoffentlich vorübergehend – auch wieder die Aufgabe übernehmen, Kriegsparteien zu trennen, die Zuflucht der flüchtenden Menschen gerecht zu organisieren, Interventionen von Finanz- und Wirtschaftsmächten abzuwehren. Die Kraft des Staates zur Mitgestaltung des Gemeinwesens erwächst aus den staatsrechtlichen und kulturellen Gewissheiten seiner Bürger, die ihren Verfassungsstaat bestimmen und damit auch sein europa- und weltweites Wirken prägen.

Der Verfassungsstaat schützt in seinem Gebiet Frieden und Freiheit, garantiert seinen Bürgern eine lebenslängliche Geborgenheit in einer vertrauten Kultur- und Sozialordnung, bietet den Rahmen zur Entfaltung individueller, gesellschaftlicher und wirtschaftlicher Freiheit, wirkt in der EU und internationalen Organisationen an der Gestaltung einer friedlichen Ordnung mit möglichst offenen Grenzen mit. Doch jetzt erschüttern Kriege in Europa und im Nahen Osten diese Gewissheiten eines Verfassungsstaates, geben den Staatsgrenzen eine neue Bedeutung und fordern gleichzeitig internationale Kooperationen. Der nur weltweit und generationenübergreifend mögliche Klimaschutz weitet die Perspektiven staatspolitischen Handelns, fordert aber gleichzeitig besondere Aufmerksamkeit für den individuell Betroffenen in Gegenwart und Einzelfall. Umso mehr braucht der Verfassungsstaat Ideale, denen er sich stetig annähert, Ideen, wie auf die Besonderheit der Gegenwart zu antworten ist, Gewissheiten, die rechtsstaatliche Kontinuität und Vertrauenswürdigkeit gewährleisten.

§ 2 Der Friede im Volk – Die andere Seite des Friedens*

Reinhard Mußgnug

Wenn vom Frieden die Rede ist, ist so gut wie immer der Friede *zwischen* den Völkern gemeint. Über den Frieden *in* den Völkern reden wir dagegen, wenn überhaupt, so nur selten. Gewiß sind wir uns bewußt, daß auch der Frieden *im* Lande zerbrechen und in einen Bürgerkrieg umschlagen kann. Aber diese Gefahr scheint – jedenfalls hier zu Lande – schon seit langem gebannt, und mit den Bürgerkriegen, die in fernen Ländern, in Mali, Niger, Myanmar, Haiti toben, finden wir uns ab wie die Osterspaziergänger in *Goethes* Faust:

„Man steht am Fenster, trinkt sein Gläschen aus
Und segnet Fried' und Friedenszeiten“.

Der Glaube an den sicheren inneren Frieden hat jedoch derart oft getrogen, daß wir uns nicht allzu fest auf ihn verlassen sollten. So begannen mit dem „Ewigen Landfrieden“ *Kaiser Maximilians I.* von 1492 eineinhalb Jahrhunderte blutiger Religionskriege. Sie gingen zwar mit dem Westfälischen Frieden von 1648 zu Ende. Der innere Friede, der mit ihm allenthalben in Europa einzog, wurde jedoch durch die Französische Revolution gebrochen. In Deutschland begann mit ihr die unruhige Epoche des Vormärz. Sie gipfelte in den Unruhen von 1848, die in Baden und Preußen Blutopfer gefordert haben. Das Kaiserreich *Wilhelms II.* endete 1918 mit bereits weit mehr als nur bürgerkriegsähnlichen Machtkämpfen zwischen Links und Rechts. Die Weimarer Republik hat nur um die Mitte der 20er- Jahre mit sich in Frieden gelebt; angesichts der steten Gewaltbereitschaft ihrer nationalsozialistischen und ihrer linksradikalen Gegner war aber selbst dieser

* Das Manuskript stellt eine überarbeitete Version eines Vortrags dar, den der Verf. im Rahmen des Evangelischen Forums im Johanneshaus in Heidelberg-Neuenheim gehalten hat.

kurzfristige Friede nie gesichert. Selbst dem inneren Frieden der Bundesrepublik drohte Gefahr, als ihr Ende der 60er-Jahre des vergangenen Jahrhunderts die RAF den Bürgerkrieg erklärte.

Das dämpft die Zuversicht, daß uns der innere Frieden mittlerweile auf immer und ewig garantiert sei. Derzeit droht ihm zwar keine akute Gefahr. Latente Gefahr droht dem Frieden im Volk jedoch so gut wie immer und überall. Drum tut Not, nicht nur darüber nachzudenken, was den Frieden unter den Völkern fördert. Wir müssen uns auch mit dem Frieden im Volk beschäftigen.

I. Das staatsphilosophische Ringen um den inneren Frieden

Zunächst eine Binsenweisheit: Wer Nachbarn hat, kann mit ihnen in Streit geraten. Daß daraus Unfrieden entsteht, verhüten die Regeln des guten Benehmens, die unsern Umgang miteinander prägen; und für diejenigen, die sich nicht gut benehmen, gelten Rechtsnormen, deren Mißachtung durch Strafen geahndet wird. Darauf gründet sich der innere Frieden aller zivilisierten Nationen. Er beruht zum einen auf den gesellschaftlichen Regeln von Sitte und Anstand und zum andern auf den staatlichen Normen von Gesetz und Recht. Beides schützt zuverlässig vor dem Unfrieden, der dort herrscht, wo das Recht des Stärkeren den Menschen seinem Mitmenschen zum Wolf macht. „*Homo homini lupus*“ lautet die Formel, auf die *Thomas Hobbes*, einer der Kirchenväter der Staatsphilosophie, das gebracht hat. *Hobbes* beschreibt den vorzivilisatorischen Zustand der Menschheit, in welchem die Menschen Raubtieren glichen, die miteinander in dauerndem Krieg aller gegen alle, im „*bellum omnium contra omnes*“, leben.

Ein Blick in die Geschichte des Ringens um den inneren Frieden lehrt, wie dieser vorzivilisatorische Urzustand überwunden wurde.

1. „Der Ewige Landfrieden“ von 1492

Am Anfang steht der erwähnte „Ewige Landfrieden“ Kaiser *Maximilians I.* aus dem Jahr 1492. *Maximilian* hat ihn ausgerufen, weil die Privatkriege des niederen Adels, die man zur Unterscheidung vom Krieg zwischen den Völkern „Fehde“ nannte, zur Landplage geworden waren. Das Fehde-Verbot des Landfriedens half dem ab, indem es an die Stelle des archaischen

Rechts des Stärkeren das genauer urteilende Recht der besseren Gründe setzte. Der Kampf mit der Waffe um das stärkere Recht hatte dem Streit mit Argumenten um das bessere Recht zu weichen.

Das war ein epochaler Fortschritt. Er markiert die Wende vom Mittelalter zur Neuzeit. Aber der Landfriede hatte eine Schwachstelle: Er scheiterte, als mit der Reformation der Kampf um den „rechten Glauben“ ausbrach. Es gab keine Rechtsnorm, die verbindlich festgelegt hätte, wer in diesem Kampf das bessere Recht auf seiner Seite hatte: *Martin Luther* oder der *Papst*. Den Religionskriegen des 16. und 17. Jahrhunderts konnte Maximilians Landfriede daher keinen Einhalt gebieten.

2. Der Souverän als Hüter des inneren Friedens

Damit sah sich als einer der Ersten der um 1530 herum in Angers geborene *Jean Bodin* konfrontiert. Ihn hat 1572 das Erleben und knappe Überleben der Bartholomäusnacht zum Nachdenken über die Grundlage des sicheren Lebens in friedlichem Miteinander geführt. *Bodin* war von den Schergen *Katharina di Medicis* für einen Anhänger des Admirals *de Coligny* gehalten und um ein Haar erschlagen worden. Das hat sein staatsphilosophisches Denken geprägt. In seinem 1576 erschienenen Hauptwerk „*Les six livres de la République*“ findet er das Fundament des inneren Friedens im Lande in einer „höchsten Macht“, einem „*pouvoir souverain*“, lateinisch einer *summa potestas*, die über alles verbindlich entscheidet, worüber sich die Menschen uneins sind. Diese „höchste Macht“ liegt *Bodin* zufolge in der Hand des jeweiligen Herrschers, der „keinen Höheren über sich anerkennt“ und daher alle, die unter ihm stehen, zum Gehorsam zu zwingen vermag. Dies ist der Herrscher, den wir seither „den Souverän“ nennen. Dieser Souverän ist nicht nur souverän gegenüber den Herrschern anderer Nationen. Für *Bodin* weit wichtiger ist seine Souveränität im eigenen Volk, die wir seither als die staatsrechtliche „innere Souveränität“ von der völkerrechtlichen „äußeren Souveränität“ unterscheiden.

Die innere Souveränität gibt dem Souverän die Macht, „allen Untertanen ohne deren Zustimmung Gesetze aufzuerlegen“ so, wie er es für richtig hält. Deshalb kann der Souverän auch über den „rechten Glauben“ entscheiden. Auch darin haben seine Untertanen dem Souverän, um des inneren Friedens willen zu gehorchen. Tun sie das, so müssen sie gegebenenfalls zwar in der „falschen“ Religion leben; aber sie leben in Sicherheit.

Damit hat *Bodin* den Grund gelegt, auf dem sich der moderne Staat zum souveränen Staat einer Rechtsgemeinschaft des inneren Friedens entfaltet hat. Zwar bleiben auch in der Friedensgemeinschaft des souveränen Staates Konflikte unvermeidbar. Diese Konflikte können jedoch nicht zum Bürgerkrieg entarten, weil der Souverän sie mit seinem Machtspruch löst.

Wichtig war *Bodin* nicht, wer der Souverän ist oder wem dieses Amt gebührt; ihm kam es allein darauf an, daß es einen Souverän gibt. *Bodin* erwartete vom Souverän aber, daß er den Geboten Gottes folgt. Das zog der Souveränität eine Grenze, die sie an sich nicht kennen sollte. Wenn der Souverän gottgefällig handeln muß, setzt ihn das dem Zweifel an der Gottgefälligkeit seines Handelns aus. Auch wenn die Untertanen dem Souverän zu gehorchen haben, so gibt es eben doch einen Maßstab, an dem sie sein Handeln messen und ihm gegebenenfalls Widerstand entgegensetzen können. Vollkommen souverän ist diese Art der Souveränität somit nicht.

3. Die *Hobbes*-These

Damit hat ein Jahrhundert später *Thomas Hobbes* aufgeräumt. In seinen Augen widerspricht die Forderung, der Souverän habe nach Gottes Gebot zu handeln, der Quintessenz der Souveränität, ihrer Unangreifbarkeit. „*Auctoritas non veritas facit legem*“, wörtlich übersetzt „Die Macht, nicht die Wahrheit macht das Gesetz“ lautet die Formel, mit der *Hobbes* dem abhalf.

Was *Hobbes* damit gemeint hat, verlangt eine freiere, mehr auf den Sinn als auf den kurz angebundenen Wortlaut achtende Übersetzung: „Der Grund für die Verbindlichkeit der Gesetze ist nicht ihre Gerechtigkeit, sondern allein die gesetzgebende Gewalt des Souveräns“.¹ Hieraus folgt: Den Gesetzen, die der zur Gesetzgebung berufene Souverän erläßt, darf keiner den Gehorsam verweigern. Auch wer ein Gesetz für ungerecht hält, bleibt an sein Gebot gebunden, und das selbst dann, wenn er stichhaltige Gründe gegen dieses Gesetz ins Feld führen kann. Denn der Souverän kann den Frieden in seinem Land nur aufrechterhalten, wenn ihm alle ohne Wenn

¹ Interpretierende Übersetzung angelehnt an *M. Disselhorst*, *Levithan*, Reclam-Ausgabe 1970, S. 322.

und Aber gehorchen. Dürften die Untertanen die Gerechtigkeit der Gesetze hinterfragen, so drohte das Chaos. Weil die Menschheit so gut wie nie über das, was gerecht oder ungerecht, weise oder töricht ist, einer Meinung ist, bräche über jedes Gesetz ein Streit aus, der die Verbindlichkeit der Gesetze und die Unangreifbarkeit des Souveräns aus den Angeln hebt und – in letzter Konsequenz – in den vorzivilisatorischen Krieg aller gegen alle, den „*bellum omnium contra omnes*“, führt.

Nimmt man das für Theorie, so leuchtet es ein. Bohrt man tiefer, so beunruhigt es: Kann es wirklich gänzlich belanglos sein, ob ein Gesetz gerecht oder ungerecht oder am Ende gar manifest ungerecht, unvernünftig, böse ist? Bibelfeste Christen sollte das freilich nicht irritieren. Denn der Apostel *Paulus* sagt im 13. Kapitel des Römerbriefs mit anderen Worten, aber in der Sache genau das Gleiche:

„Jedermann sei untertän der Obrigkeit. Denn es ist keine Obrigkeit außer von Gott. Darum: Wer sich der Obrigkeit widersetzt, der widerstrebt Gottes Anordnung.“

Das hat der *Hobbes*-Formel sogar voraus, daß *Paulus* sein „Gesetz ist Gesetz“ plausibel begründet: So wie Gott uns Menschen erschaffen hat, leben wir in Gemeinschaft unter einer Obrigkeit, die Gott zugleich mit uns Menschen mitgeschaffen hat. Es ist also Gottes Wille, daß wir uns dieser Obrigkeit ohne Murren unterwerfen. Interpretatorische Winkelzüge schließt das Pauluswort aus. *Paulus* verlangt deutlich, daß wir der Obrigkeit – in seinem Falle *Kaiser Augustus*, ein alles andere als gottgefälliger Herrscher – ohne Widerspruch gehorchen. Denn mit dem Widerspruch beginnt die Auflehnung, die *Paulus* unmißverständlich als Verstoß gegen Gottes Gebot geißelt.

4. Kritik am Umgang mit *Paulus* und *Hobbes*

Gleichwohl ist Kritik sowohl an *Paulus* als auch an *Hobbes* angebracht. Diese Kritik richtet sich freilich nicht gegen ihre Botschaft. Sie richtet sich dagegen, wie unsre Obrigkeiten jahrhundertlang mit dieser Botschaft umgegangen sind: Sie haben sie mißbraucht, um ihre Macht zu festigen und vor allem um ihre Macht zu entgrenzen. *Friedrich Wilhelm I.*, der Vater *Friedrichs des Großen*, hat das 1716 drastisch und drohend auf den Punkt gebracht: „Ich stabilisiere die Souveränität und setze die Krone fest wie einen rocher von bronze“. Wie er so haben die absoluten Monarchen des 17. und

18. Jahrhunderts den Frieden in ihren Ländern mehr erzwungen, denn gehegt. Ab dem 19. Jahrhundert folgte das mittlerweile mündig gewordene Bürgertum der monarchischen Obrigkeit allerdings nicht mehr bedingungslos in paulinischer Demut. Es forderte Mitsprache und Rücksichtnahme auf seine Vorstellungen von dem, was dem Gemeinwohl dient. In England, in den jungen USA und in Frankreich erkämpften sich die Bürger damit Gehör. In Deutschland und Österreich herrschte dagegen das „System Metternich“ mit Pressezensur, Vereinigungsverboten und Demagogieverfolgung. Die Karlsbader Beschlüsse des Jahres 1819, auf die sich das „System Metternich“ gründete, waren zwar beim Bürgertum verhaßt. Aber die Regierungen und ihre Unterstützer priesen sie als Garant der Ordnung und die Ordnung als Garantin des Friedens. *Goethe* ist einer der Zeugen, die erahnen lassen, daß das keineswegs nur Gegner, sondern auch namhafte Befürworter hatte. In seinen Erinnerungen an die Belagerung von Mainz, an der er im Troß des *Herzogs von Sachsen-Weimar-Eisenach* teilgenommen hatte, gab er am 26. Juli 1793 zu Protokoll: „Es liegt nun einmal so in meiner Natur, ich will lieber eine Ungerechtigkeit begehen, als Unordnung ertragen.“

Dieses brutale Plädoyer für die Priorität der Ordnung vor der Gerechtigkeit erschreckt. Aber es steckt in ihm ein wahrer Kern: Ordnung geht zwar keineswegs über Gerechtigkeit. Aber Gerechtigkeit bedingt Ordnung. Wir dürfen die Ordnung nicht vergöttern. Aber wo Unordnung herrscht, kann Gerechtigkeit nicht gedeihen, und wo die Gerechtigkeit verkümmert, gerät der Friede im Volk in Gefahr. Das ist die unverändert gültige Botschaft *Jean Bodins*.

Von der Obrigkeit und ihrer Souveränität machen wir uns heute allerdings ein deutlich konkreteres Bild, als das *Bodin* getan hat. Was *Bodin* allzu abstrakt die „höchste Macht“ genannt hat, nennen wir heute den „souveränen Staat“. Aber es bleibt *Bodins* Verdienst, das Entstehen dieses erst durch seine Souveränität modern gewordenen Staats eingeleitet und ihm nicht nur die Verteidigung des Friedens unter den Völkern, sondern auch und vor allem das Hüten des Friedens im Volk aufgetragen zu haben.

II. Der souveräne Staat als Hüter des Friedens im Volk

1. Gewaltmonopol des Staates

Wo es an einem souveränen Staat fehlt, droht den Menschen Gefahr nicht nur für ihr Wohlergehen, sondern im ernstesten Sinne dieses Wortes Lebensgefahr. In den sogenannten *failed states*, den gescheiterten Staaten wie zum Beispiel Libyen, Libanon, Haiti, Syrien, in denen sich gewissenlose Warlords und entmenschte Söldnerhaufen um die Macht balgen, gibt es kein Leben in Frieden. Auch in den von Rauschgift-Kartellen, Korruption oder mafiosen Banden unterminierten Staaten wie Mexiko, Kolumbien oder Ecuador ist der innere Friede bedroht. Den inneren Frieden können nur die Staaten lückenlos garantieren, die ihre innere Souveränität lückenlos intakt halten. Italien tut das beispielhaft mit seinem energischen, mehr und mehr erfolgreichen Kampf gegen die Mafia.

Italiens Krieg gegen die Mafia ruft in Erinnerung, was zur Verteidigung des Friedens im Volk vor allem Not tut: Ein Staat, der seinen Bürgern ein sicheres Leben garantiert. Das setzt eine in sich gefestigte Rechtsordnung voraus, die das Fundamentalgebot „Niemandem Schaden zufügen“ – *neminem laedere* – in ein der Komplexität des modernen Lebens angepaßtes System von Geboten und von Verboten umsetzt. Den Ansatz dafür liefern die mosaischen Zehn Gebote. Das fünfte „Du sollst nicht töten“ und das siebte „Du sollst nicht stehlen“ stehen nach wie vor ganz oben. Sie zeigen, dass die friedenssichernde Funktion der Rechtsordnung allem voran ein kategorisches Gewaltverbot voraussetzt. Aber die Welt der modernen Technik und der arbeitsteilenden Wirtschaft braucht astronomisch viel mehr.

Private Gewaltanwendung nach Art der mittelalterlichen Fehden und der Bandenkriege der Gegenwart kann keine Rechtsordnung dulden. Sie kann private Selbsthilfe lediglich im Ausnahmefall der Notwehr zulassen. Im Übrigen hat sie die private Selbsthilfe dadurch entbehrlich zu machen, daß sie jedem, der sich in seinen Rechten gekränkt fühlt, effektiven Rechtsschutz durch wachsame Behörden und effektiv arbeitende Gerichte bietet.

Mit einem Total-Verzicht auf jegliche Gegenwehr ist dem Rechtsbruch freilich nicht beizukommen. Wenn der Rechtsbruch mit Gewalt daherkommt, braucht es Gegengewalt, um ihn in seine Schranken zu weisen. Der Verzicht auf Gegengewalt, gäbe der Parole „Frechheit siegt!“ freie Bahn.

Die skrupellosen Ganoven triumphierten über die friedfertigen Rechtstreuen. Gewalt zu unterbinden, die das zu verhindern sucht, wäre grundfalsch. Es gilt, diese Gegengewalt dadurch zu kontrollieren, daß wir sie strikt dem Staat vorbehalten.

Auf dieses staatliche Gewaltmonopol wollte *Jean Bodin* hinaus. Es rechtfertigt die staatlich kontrollierte Gewalt als *ultima ratio*, die den Frieden nicht bricht, sondern ihn dort, wo es Not tut, durchsetzt. Es geht um polizeiliche Kontrollen, Geld- und Freiheitsstrafen, Zwangsvollstreckungen, den Einsatz körperlicher Gewalt, im schlimmsten Fall um den Gebrauch von Schußwaffen und im allerschlimmsten Fall um den tödlichen Schuß auf einen anders nicht aufzuhaltenden Angreifer. Das alles ist unerfreulich nicht nur für den, den es trifft. Aber der Staat muß es um seines inneren Friedens willen einerseits bereit und andererseits unter seiner Kontrolle halten.

Eine konsequente Entwaffnung der Bürger gehört mit dazu. Das Beispiel der USA warnt. Innere Sicherheit und mit ihr der innere Frieden gedeihen nur dort, wo der Waffenbesitz im Wesentlichen dem Staat vorbehalten bleibt.

2. Soziale Sicherheit und innerer Frieden

Sicherheit für Leib, Leben und Besitz ist freilich nur der eine Faktor des Friedens im Staat. Der andere nicht minder wichtige ist die soziale Gerechtigkeit. Die Grundformel des römischen Rechts begnügt sich so denn auch nicht mit dem erwähnten *neminem laedere*, niemandem Schaden zufügen. Mit dem gleichem Gewicht fordert sie das *suum cuique tribuere*, jedem das seine geben. Auch damit greift sie ein weites Feld ab. Sie verlangt gerechten Lohn für jede Arbeit, Einsetzen der staatlichen Gemeinschaft für die, die ihren Lebensbedarf nicht aus eigener Kraft erwirtschaften können, Chancengleichheit für jedermann und die staatliche Sorge für all das, was die private Wirtschaft nicht bereitstellen kann, was aber für unser Überleben unverzichtbar ist und daher vom Staat bereitgestellt werden muß: Schul- und Hochschulbildung, Sozialversicherung und eine funktionierende Infrastruktur auf den Gebieten der Gesundheitspolitik, des Verkehrs, der Kommunikation.

Letzteres nennt die Fachsprache der Jursiten „Daseinsvorsorge“. Wird sie vernachlässigt, geraten Menschen in Not. Das drängt sie, sich zu nehmen,

was ihnen vom Staat vorenthalten wird. Daß daraus Bürgerkriege entstehen, wissen wir spätestens seit der französischen Revolution. Sie war ein Aufstand der Hungrigen. Daß die soziale Sicherheit und Chancengleichheit für alle zur inneren Sicherheit hinzutreten müssen, steht seither außer Frage. Art. 11 der Baden-Württembergischen Landesverfassung² zieht eine der Konsequenzen, die daraus gezogen werden müssen, aber allen Anzeichen nach noch immer nicht erfolgreich genug gezogen werden.

III. Die friedensstiftende Kraft von Demokratie und Rechtsstaat

1. Legitimationen der Staatsgewalt

Auch *Jean Bodins* souveräner Staat kann den inneren Frieden nicht gewährleisten, wenn seine Bürger ihn und seine Souveränität nicht akzeptieren, die Staatsgewalt mithin nicht legitimiert ist. Der Staat ist genau gesehen nur ein Ideenkonstrukt, das auf sich selbst gestellt nicht handlungsfähig ist. Wo sich der Staat durch Gesetze, Gerichtsurteile, Verwaltungsakte, Regierungserklärungen oder anderweitig artikuliert, spricht genau genommen nicht er zum Volk. Es sprechen vielmehr Menschen, die den Staat als seine Organe repräsentieren. Deren Agieren für den Staat setzt einen Berechtigungsnachweis voraus. Die für den Staat handelnden Organe müssen dardun, daß sie ihr Amt korrekt erhalten haben und für ihr amtliches Handeln zuständig und befugt sind. Im Falle des Staatsoberhauptes, des Parlaments und der Regierung ergibt sich diese Legitimation aus der Verfassung. Die nachgeordneten Behörden und Gerichte empfangen ihre Legitimation durch das jeweils für sie gültige Gesetz, das bestimmt, wer ihr Personal ernennt und ihre Aufgaben definiert. Diese Art der Legitimation beruht auf einer gesetzlichen Grundlage. Deshalb nennen wir sie Legalität.

² (1) Jeder junge Mensch hat ohne Rücksicht auf Herkunft oder wirtschaftliche Lage das Recht auf eine seiner Begabung entsprechende Erziehung und Ausbildung.
(2) Das öffentliche Schulwesen ist nach diesem Grundsatz zu gestalten.
(3) Staat, Gemeinden und Gemeindeverbände haben die erforderlichen Mittel, insbesondere auch Erziehungsbeihilfen, bereitzustellen.

Diese in Rechtsnormen verwurzelte Legalität bestimmt den Alltag des Staatshandelns. Stabile Realität gewinnt sie aber nur dann, wenn sie von denen, über die der Staat herrscht, bejaht, getragen oder wenigstens ertragen wird. Die Kraft, die das bewirkt, nennen wir Legitimität.

Legitimität des Staatshandelns ist ebenso unverzichtbar wie seine Legalität, weil illegitime, abgelehnte oder gar verfluchte Herrschaft nur eine erzwungene und daher per se instabile Ordnung schafft. Im Alltag der Politik fragen wir allerdings nicht viel nach der Legitimität der Staatsmacht. In Zeiten der Krise wird die Frage nach ihrer Legitimität jedoch relevant. Fehlt sie, so wankt der Staat. Ob er den Frieden im Volk weiterhin allein gestützt auf seine Legalität sichern kann, gerät in Zweifel.

Exakt das gilt es zu verhüten, und exakt aus diesem Grund bleibt die Legitimität der Staatsmacht auch in den Zeiten des friedlichen Alltagslebens von ausschlaggebender Wichtigkeit. Legitimität muß dauerhaft bestehen, damit sie dann, wenn es in der Krise auf sie ankommt, keinen Zweifeln ausgesetzt ist. Das hat unter anderem die Revolte der RAF gelehrt. Sie sprach der Bundesrepublik und ihren Repräsentanten die Legitimität ab und ist daran gescheitert, daß sie das genaue Gegenteil erreicht hat: Die öffentliche Meinung hat sich so gut wie einmütig auf die Seite des Staates und seiner freiheitlich-demokratischen Ordnung geschlagen. Dank der manifesten Legitimität der legalen Institutionen ist die RAF eine böse, aber restlos überwundene Episode geblieben.

2. Verschiedene Ausprägungen der staatlichen Legitimität

Die Crux mit der Legitimität liegt allerdings darin, daß – anders als bei der Legalität – nirgendwo nachlesbar festgeschrieben ist, woraus sie sich ergibt. Legitimität ist eine Stimmung; wir fühlen sie, wenn sie besteht, und wir fühlen erst recht, wenn sie fehlt. Aber weil die Legitimität nicht gesetzlich geregelt ist, bleibt sie im Vagen.

Darüber hilft sich die Staatslehre hinweg, indem sie unterschiedliche Spielarten der Legitimität definiert. Einige dieser Spielarten hat die Geschichte überholt. Die *dynastische* Legitimation, die Legitimation der Monarchie, verfängt nicht mehr. Die *militärische* Legitimation der Siegermächte hat für das Deutschland der frühen Nachkriegsjahre gegolten. Die *charismatische* Legitimation herausragender Führer-Persönlichkeiten hat bei *Mahatma Gandhi* und *Nelson Mandela* überzeugt; in ihrer Entartung zur Demagogie durch *Hitler*, *Mussolini*, *Stalin*, *Putin* und Konsorten hat sie sich

desavouiert. Desavouiert hat sich auch die *religiöse* Legitimation; sie taugt für den Vatikanstaat mit seinen rund 600 Staatsangehörigen; die Schreckensherrschaft der Ajatollahs im Iran und der Taliban in Afghanistan zeigen, daß sie auf schnellstem Wege in eine Gewaltherrschaft intoleranter Frömmler umschlägt. Daß auch die *ideologische* Legitimation trägt, hat der Zusammenbruch der sozialistischen Staaten gelehrt.

3. Demokratische Legitimation

Übrig bleibt somit – jedenfalls für die westlichen Nationen der Gegenwart – allein die *demokratische* Legitimation. Unser Grundgesetz bekennt sich zu ihr in seinem Art. 20 Abs. 2 GG „Alle Staatsgewalt geht vom Volke aus“. Im *Bodins* Sprache rückübersetzt heißt das: Das Volk ist die höchste Macht, über der keine höhere Macht steht; es wird von keinem anderen beherrscht; es beherrscht sich selbst.

Das ist freilich reine Theorie. Das Volk ist so gut wie nie eines Sinnes. Wegen der Vielfalt seiner Meinungen und Interessen kann das Volk keinen einstimmigen Willen bilden. Die *volonté de tous*, der Wille aller, ist unerreichbar. Die Souveränität des Volkes kann sich nur in einer *volonté générale*, einem Allgemeinwillen, ausdrücken, den das Volk durch Wahlen und Abstimmungen artikuliert.

Bei den Wahlen und Abstimmungen gilt das Mehrheitsprinzip: Gewählt ist, wer mindestens eine Stimme mehr als seine Konkurrenten erhält. Bei den Sachentscheidungen gilt, was mit wenigstens einer Stimme mehr als der Hälfte beschlossen wird. Dieses 50 % + 1 wirkt auf den ersten Blick problematisch. Kann ein derart knapper Abstimmungssieg Frieden stiften?

Das kann er schwerlich dort, wo die Demokratie nur ein Lippenbekenntnis ist. Die Erfahrung lehrt jedoch, daß lebendige, in sich gefestigte Demokratien mit der 50 % + 1-Formel gut fahren. Lupenreine Demokraten zeichnet aus, daß sie auch verlieren können, und verlieren kann man mehr oder weniger knapp. Daß auch knappe Abstimmungen Frieden schaffen, sehen wir an den Regierungen, die ihr Amt nur einem hauchdünnen Wahlsieg verdanken. Italien und Belgien standen am Ende des Zweiten Weltkriegs vor der Frage, ob sie weiterhin eine Monarchie bleiben oder eine Republik werden wollten. Es kam zu Volksabstimmungen, denen hitzige Kämpfe vorausgegangen sind. In Italien siegte 1946 die Republik, in Belgien 1950 die Monarchie. Keiner der beiden Siege war ein klarer Sieg. Klar gewonnen hat

in beiden Fällen das Mehrheitsprinzip; es hat beide Nationen vor dem Auseinanderbrechen bewahrt.

4. Das Rechtsstaatsprinzip

Ein vollkommen zuverlässiger Garant des inneren Friedens ist freilich auch die Demokratie nicht. Denn Mehrheiten können auf Abwege geraten. Das Schreckensregiment der Jakobiner in der aus dem Ruder gelaufenen französischen Revolution liefert dafür nur einen Beleg unter vielen. *Hitlers* Machtergreifung ist ein weiteres Fanal für das Unheil, das demokratische Mehrheiten anrichten, wenn sie den Verstand verlieren. Das verlangt eine Begrenzung der demokratischen Allmacht. Für sie sorgt Art. 20 des GG³, indem er die Demokratie mit dem Rechtsstaatsprinzip verknüpft. Er nennt das Rechtsstaatsprinzip zwar nicht ausdrücklich beim Namen. In seinem Abs. 3 beschreibt er aber um so eindrucksvoller, was den Rechtsstaat ausmacht: Die strikte Bindung von Regierung, Verwaltung und Justiz an Gesetz und Recht und die Bindung des Gesetzgebers an die Verfassung.

Wie die Verbindung von Demokratie und Rechtsstaat funktioniert, lehrt der *Mahatma Gandhi* zugeschriebene, aber meist falsch verstandene Satz: „Die demokratische Gesinnung der Mehrheit erkennt man daran, wie sie ihre Minderheiten behandelt.“⁴ Nimmt man die Demokratie streng beim Wort, so ermutigt sie die Mehrheit, exakt das zu tun, was die Beschwörer dieses Satzes nicht wahrhaben wollen: Die Mehrheit darf und soll die Minderheit selbstbewußt und ohne jeden Skrupel überstimmen. Denn es kann keine Rede davon sein, daß die Mehrheit sich nach den Wünschen der

³ (1) Die Bundesrepublik Deutschland ist ein demokratischer und sozialer Bundesstaat.
(2) Alle Staatsgewalt geht vom Volke aus. Sie wird vom Volke in Wahlen und Abstimmungen und durch besondere Organe der Gesetzgebung, der vollziehenden Gewalt und der Rechtsprechung ausgeübt.

(3) Die Gesetzgebung ist an die verfassungsmäßige Ordnung, die vollziehende Gewalt und die Rechtsprechung sind an Gesetz und Recht gebunden.

(4) Gegen jeden, der es unternimmt, diese Ordnung zu beseitigen, haben alle Deutschen das Recht zum Widerstand, wenn andere Abhilfe nicht möglich ist.

⁴ Wahrscheinlich hat *M. Gandhi* gesagt: „Man erkennt den Wert einer Gesellschaft daran, wie sie mit den Schwächsten ihrer Glieder verfährt.“ Diese Übersetzung eines vermutlich englischen Zitats ist jedenfalls die staatsrechtlich korrektere.

Minderheit zu richten habe. Abzustimmen, wie es ihr beliebt, ist ganz im Gegenteil das gute demokratische Recht der Mehrheit.

Aber die Demokratie ist auf das engste mit dem Rechtsstaatsprinzip verbunden. Demokratie und Rechtsstaat sind siamesische Zwillinge. Weil sie das Rechtsstaatsprinzip befolgen muß, kann die Mehrheit nicht alles so regeln, wie es ihr beliebt. Umgekehrt können die Minderheiten, weil sie sich dem Mehrheitswillen beugen müssen, nicht die Erfüllung aller ihrer Wünsche fordern. Die Mehrheit darf der Minderheit zwar ihren politischen Willen aufzwingen; aber sie darf sich nicht über die Rechte der Minderheiten hinwegsetzen.

Die Rechte der Minderheiten sind in den Grundrechts-Katalogen unsrer Verfassungen und in international gültigen Menschenrechts-Proklamationen festgelegt. Sie geben den Minderheiten nicht das Recht, gegen den Willen der Mehrheit Politik zu machen. Aber sie sichern ihnen das Recht, ihr Leben zu leben, ungehindert am Prozeß der demokratischen Willensbildung teilzunehmen und gerichtlichen Rechtsschutz in Anspruch zu nehmen, wenn die Mehrheit sie in ihren Rechten kränkt.

5. Zusammenspiel von Demokratie und Rechtsstaat

a. *Trennung Politik und Recht*

Dabei ist zunächst die strikte Trennung des politischen Handelns nach dem Mehrheitsprinzip von den an Gesetz und Recht gebundenen Entscheidungen über Rechtsfragen zu fordern. Nur ihre politischen Entscheidungen darf die Mehrheit nach ihrem Gutdünken fällen. Wenn verbrieftete Minderheitsrechte zur Diskussion stehen, verbietet ihr das Rechtsstaatsprinzip das demokratische Schalten nach Gutdünken kategorisch. Über diese „Rechtsfragen“ haben die Gerichte in richterlicher Unabhängigkeit unparteiisch und ausschließlich nach Gesetz und Recht zu entscheiden. Die Hobbes-Regel „*autoritas facit legem, non veritas*“ schlägt hier um in ein ebenso kategorisches „*veritas facit decisionem, non autoritas*“. Rechtsfragen stehen folglich nicht zur Abstimmung nach den Regeln der Politik.

b. *Effektive Gewährleistung der kommunikativen Grundrechte*

Die zweite Grundbedingung der rechtsstaatlichen Demokratie besteht in dem effektiven Schutz der sogenannten kommunikativen Grundrechte,

also der Meinungs- und Pressefreiheit, der Versammlungs- und Demonstrationsfreiheit, sowie der Vereinigungsfreiheit und der Freiheit zur Bildung politischer Parteien. Diese Grundrechte sichern die für die Demokratie unverzichtbare Diskussion über alles, was das Gemeinwohl ausmacht. An dieser Diskussion muß ein jeder ungehindert teilnehmen können, der glaubt, zu ihr beitragen zu können.

Nur wenn das gewährleistet ist, haben Minderheiten die Chance, gehört und mit ihren Auffassungen bedacht zu werden. Deshalb müssen wir auch unbequemen Meinungsäußerungen Raum geben, lästige Demonstrationen ertragen, unsympathische Vereine dulden und schräge politische Parteien zur Teilnahme an den Wahlen zulassen. Wählen müssen wir exzentrische Parteien nicht; aber das Kandidieren können wir ihnen nicht verwehren.

c. *Die Kehrseite der kommunikativen Grundrechte*

Wie alle Grundrechte haben auch die kommunikativen Grundrechte ihre Kehrseite. So ist die Religionsfreiheit keineswegs nur die Freiheit, sich zu einer Religion zu bekennen und nach ihren Geboten zu leben. Sie ist umgekehrt auch die Freiheit, sich zu keiner Religion bekennen zu müssen. Auch die Meinungsfreiheit enthält einerseits das Recht, sich frei äußern zu dürfen, andererseits aber auch das Recht, nicht jedem zuhören zu müssen, der uns seine Botschaft aufdrängen möchte. Das ist vor allem den derzeit aktiven Klimaschützern ins Stammbuch zu schreiben. Es ist ihr gutes Recht, ihr berechtigtes Anliegen zu propagieren und um Gehör zu werben. Aber sie haben nicht das Recht, das Gehör für ihre Botschaft zu erzwingen. Sie müssen all denen, die ihnen nicht zuhören wollen, den Weg zum Weitergehen freilassen. Blockieren sie ihn, so überschreiten sie die Grenzen der Meinungsfreiheit und brechen den inneren Frieden.

d. *Die Radbruchsche Formel*

Zu guter Letzt erlaubt das Zusammenspiel von Demokratie und Rechtsstaat dem Befremden abzuweichen, das bei der Forderung nach der Verbindlichkeit auch ungerechter Gesetze empfunden wird. Daran müssen wir jedoch um des inneren Friedens willen grundsätzlich festhalten. Aber gilt das auch für manifestes Unrecht, das ein rechtsblinder Gesetzgeber unter Mißbrauch seiner Macht in Gesetzesform gekleidet hat?

Mit dieser Frage hat uns das Hitler-Regime mit seinen Rasse- und Terror-Gesetzen konfrontiert. Auch die DDR hat sie mit ihrem gesetzlich angeordneten Schießbefehl an ihrer Grenze heraufbeschworen. Was von Gesetzen dieses Schlages zu halten ist, hat der Heidelberger Jurist *Gustav Radbruch* 1946 klargestellt. Auch er geht von der grundsätzlichen Verbindlichkeit auch des ungerechten Gesetzes aus. Aber er läßt das nicht gelten, wenn

„der Widerspruch des positiven Gesetzes zur Gerechtigkeit ein so unerträgliches Maß erreicht, daß das Gesetz als ‚unrichtiges Recht‘ der Gerechtigkeit zu weichen hat. (...) Wo Gerechtigkeit nicht einmal erstrebt wird, (...) da ist das Gesetz nicht etwa nur ‚unrichtiges‘ Recht, vielmehr entbehrt es überhaupt der Rechtsnatur. Denn man kann Recht, auch positives Recht, gar nicht anders definieren als eine Ordnung und Satzung, die ihrem Sinne nach bestimmt ist, der Gerechtigkeit zu dienen.“⁵

Das ist als die „Radbruchsche Formel“ in unser Verständnis des Rechtsstaates eingegangen. An sie hat sich der Bundesgerichtshof in den „Mauerschützen-Prozessen“ gegen Grenzorgane der DDR gehalten. Daß er sie bei seinen Freisprüchen der Richter des *Freislerschen* Volksgerichtshofs ignoriert hat, gehört zu den dunklen Punkten in der Rechtsgeschichte der Bundesrepublik.

IV. Fazit

Daß wir in unsrem Volk in Frieden leben, verdanken wir unsrer demokratischen und rechtsstaatlichen Verfassung. Aber Demokratie und Rechtsstaat brauchen mehr als ihre verfassungsrechtliche Verankerung im Grundgesetz. Konkrete Wirklichkeit gewinnen Demokratie und Rechtsstaat und mit ihnen der Frieden im Volk nur, wenn wir alle in fester Überzeugung zu ihnen stehen, wenn wir sie im Blick behalten, wenn wir bereit sind, sie gegen alle Anfeindungen zu verteidigen. Das weist auf das Pauluswort im 13. Kapitel des Römerbriefs zurück: Der Obrigkeit untertan sein, heißt allem voran: sie im Geiste der Demokratie und im Sinne des Rechtsstaats mittragen. Das ist Bürgerpflicht und dank dem Apostel *Paulus* auch Christenpflicht. Erfüllen wir sie, so ist uns jedenfalls der Frieden im Volk sicher.

⁵ G. Radbruch, Süddeutsche Juristenzeitung 1946, 105 (107).

§ 3 Die Legitimität des Grundgesetzes

Benjamin Straßburger

I. Anfang ohne Zauber: Der sog. „Geburtsmakel“ des Grundgesetzes

Am 23. Mai des kommenden Jahres jährt sich die Ausfertigung und Verkündung des Grundgesetzes zum 75. Mal. Dass dieser Tag mit großen Festen in den „Verfassungsstädten“ Frankfurt, Weimar, Bonn und Berlin sowie zahlreichen Veranstaltungen in allen Teilen der Republik gewürdigt werden soll, überrascht nicht, denn Verfassungsstaaten pflegen die Gründungsgeschichte ihrer Verfassung lebendig zu halten.¹ Ein wesentlicher Grund hierfür ist, dass Verfassungen in gesteigertem Maße auf fortwährende Affirmation angewiesen sind. Da ihre Geltung als verbindliches Recht einer rechtsordnungsimmanenten Erklärung nicht zugänglich ist² und ihnen überdies ein strukturelles Sanktionsdefizit eignet³, bedürfen sie mehr noch als andere Rechtstexte der politisch-gesellschaftlichen Akzeptanz, um ihre praktische Wirksamkeit zu bewahren.⁴ Als Mittel der Akzeptanzförderung bietet sich in besonderer Weise die Erzählung vom Ursprung der Verfassung an – vorausgesetzt es handelt sich dabei um eine heroische, erhabene Geschichte. Davon kann im Falle der Verfassung der Bundesrepublik Deutschland jedoch beim besten Willen keine Rede sein: Die Entstehungsgeschichte des Grundgesetzes versprüht wenig Glanz, taugt keineswegs zur Heldensaga.⁵ Dies gilt umso mehr, wenn man die demokratische Qualität des Verfahrens ihrer Erarbeitung und ihres „In-Geltung-Setzens“ als zentrale Bedingung legitimer Verfassungsgebung identifiziert. Denn dass beim Zustandekommen des Grundgesetzes tatsächlich

¹ Vgl. J. Isensee, in: ders./Kirchhof, HStR Bd. XII, 3. Aufl. 2014, § 254 Rn. 35.

² P. Badura, „Verfassung“, in: Evangelisches Staatslexikon Bd. II, 3. Aufl. 1987, Spalte 3737 (3744).

³ U. Volkmann, Grundzüge einer Verfassungslehre der Bundesrepublik Deutschland, 2013, S. 171.

⁴ B. Kempen, in: Depenheuer/Grabenwarter, Verfassungstheorie, 2010, § 27 Rn. 20.

⁵ J. Isensee, in: ders./Kirchhof, HStR Bd. XII, 3. Aufl. 2014, § 254 Rn. 35.

der Wille des deutschen Volkes am Werk war, wie es die Präambel scheinbar glauben machen will, kann mit Fug und Recht angezweifelt werden.

Dies gilt zunächst mit Blick auf den beträchtlichen Einfluss, den die westlichen Besatzungsmächte auf den Prozess der Grundgesetzentstehung ausübten. So initiierten die Alliierten nicht nur die Verfassunggebung, sondern machten dem Parlamentarischen Rat auch richtungweisende inhaltliche Vorgaben, insbesondere in Gestalt der sog. „Frankfurter Dokumente“, griffen aktiv in dessen Beratungen ein und stellten das Beratungsergebnis zudem unter einen umfassenden Genehmigungsvorbehalt.⁶ Doch selbst dann, wenn man sich die „Vormundschaft der Besatzungsmächte“⁷ hinwegdächte, müsste das Verfahren der Grundgesetzentstehung als demokratisch defizitär beurteilt werden. Der Grund ist ein doppelter: Zum einen wurde es jenem Volk, auf dessen verfassunggebende Gewalt es sich beruft, niemals zur Abstimmung vorgelegt; zum anderen waren jene Funktionsträger, welche das Grundgesetz beraten und verabschiedet haben, bei Lichte besehen nicht in der Lage, das Volk in Sachen Verfassunggebung zu repräsentieren.⁸ Zwar wurde der Parlamentarische Rat von den volksgewählten Landesparlamenten beschiedt und das Inkrafttreten des Grundgesetzes davon abhängig gemacht, dass mindestens acht der elf Landesparlamente dem Entwurf des Parlamentarischen Rats zustimmten, doch hatten die Landtage und Bürgerschaften von ihren Wählern zu keinem Zeitpunkt das Mandat erhalten, sich an einer über den jeweiligen Landesrahmen hinausgehenden Verfassungsarbeit zu beteiligen:⁹ Weder stand im Frühjahr 1947, als die Landtage und Bürgerschaften gewählt wurden, eine gesamtstaatliche Verfassunggebung überhaupt zur Debatte, noch war für die Wahlberechtigten in den Ländern erwartbar, dass ausgerechnet die Landesparlamente federführend beteiligt sein würden, wenn es dereinst darum gehen würde, dem Gesamtstaat eine Verfassung zu geben.¹⁰ Die europäi-

⁶ Vgl. *H. Schneider*, NJW 1954, 937; *R. Mußgnug*, in: *Isensee/Kirchhof*, HStR Bd. I, 3. Aufl. 2003, § 8 Rn. 76 ff.

⁷ Formulierung nach *J. Isensee*, in: *ders./Kirchhof*, HStR Bd. XII, 3. Aufl. 2014, § 254 Rn. 31.

⁸ A. A. – allerdings ohne nähere Begründung – *W. Grewe*, DRZ 1949, 313 (314).

⁹ *H. Nawiasky*, Die Grundgedanken des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland, 1950, S. 79; *H. Schneider*, NJW 1954, 937.

¹⁰ Vgl. *R. Laun*, Das Grundgesetz Westdeutschlands, 2. Aufl. 1951, S. 6.

sche Verfassungstradition und zumal die deutsche wiesen klar in eine andere Richtung, lag die Verfassungsschöpfung doch sowohl in Frankfurt 1848/1849 als auch in Weimar 1919 in den Händen von eigens zu diesem Zweck gewählten und konstituierten *gesamtdeutschen* Repräsentativversammlungen.

Somit ist festzuhalten: Da das deutsche Volk das Grundgesetz weder selbst beraten und angenommen noch Repräsentanten einen entsprechenden Auftrag erteilt hat, kann schwerlich behauptet werden, dass das Erarbeiten und „In-Geltung-Setzen“ jenes Rechtstextes tatsächlich vom Willen des deutschen Volkes beherrscht wurde.

II. Selbstermächtigung als historische Konstante moderner Verfassungsgebung

Indessen darf nicht übersehen werden, dass sich das Grundgesetz mit Blick auf seinen vermeintlichen Geburtsmakel in bester Gesellschaft befindet. Denn genau besehen entspricht die Art und Weise des Zustandekommens von modernen Verfassungen praktisch nie denjenigen demokratischen Standards, die sodann durch die jeweilige Verfassung etabliert werden.¹¹ Vielmehr zieht sich das – an sich undemokratische – Moment der *Selbstermächtigung* wie ein roter Faden durch die neuzeitliche Verfassungsgeschichte des Westens. So waren bezeichnenderweise bereits die beiden Prototypen des modernen westlichen Verfassungsmodells, namentlich die United States Constitution von 1787 sowie die französische Revolutionsverfassung von 1791, das Produkt bewusster Kompetenzüberschreitungen jener Eliten, die das Heft des Handelns in der Hand hielten.¹²

In Amerika versammelte sich diese Elite im sogenannten „Konvent von Philadelphia“. Als selbiger im Jahr 1787 zusammentrat, waren die amerikanischen Einzelstaaten – damals 13 an der Zahl – noch in einem mehr oder weniger losen Staatenbund zusammengeschlossen, der als bloße Konföderation die Souveränität der Einzelstaaten unberührt ließ.¹³ Nachdem

¹¹ Vgl. J. Elster, in: ders., *Deliberative Democracy*, 1998, S. 97; C. Möllers, in: von Bogdandy/Bast, *Europäisches Verfassungsrecht*, 2. Aufl. 2009, S. 227 (251).

¹² C. Waldhoff, in: Depenheuer/Grabenwarter, *Verfassungstheorie*, 2010, § 8 Rn. 24.

¹³ E. Morgan, *Inventing the People*, 1988, S. 263 ff.

die Bedrohung von außen durch den Sieg der Amerikaner im Unabhängigkeitskrieg gegen das britische Mutterland entfallen war, kristallisierte sich bald heraus, dass das Organisationsstatut der Konföderation – die sogenannten „Konföderationsartikel“ – den inneramerikanischen Herausforderungen der Zeit nicht gewachsen war. Das Zentralorgan der Konföderation beschloss deshalb, die später als „Konvent von Philadelphia“ bezeichnete Versammlung einzuberufen und ihr den Auftrag zu erteilen, Vorschläge für eine Revision der Konföderationsartikel zu unterbreiten. Das vom Konvent von Philadelphia schlussendlich entworfene Werk entpuppte sich sodann jedoch als etwas qualitativ anderes. So handelte es sich bei dem, was der Konvent den 13 Einzelstaaten letzten Endes zur Abstimmung vorlegte, keineswegs um eine bloße Revision des überkommenen Organisationsstatuts der Konföderation, sondern um nicht weniger als die Verfassung eines neu zu gründenden Bundesstaats: die United States Constitution. Ein Auftrag dieser Art und dieser Dimension war dem Konvent indes von niemandem erteilt worden.¹⁴

Offensiver und radikaler noch vollzog sich der Bruch mit der überkommenen Herrschaftsordnung in der französischen Revolution. Als juristisches Schlüsselereignis ist hier die Versammlung des Dritten Standes vom 17. Juni 1789 herauszustellen, in der sich die Deputierten auf Antrag des *Abbé Sieyès* kurzerhand zur Nationalversammlung erklärten, um als solche sogleich den Anspruch zu erheben, in Vertretung der gesamten französischen Nation zur Verfassunggebung berufen zu sein.¹⁵ Darin lag ersichtlich eine revolutionäre Abkehr vom Ancien Régime, das weit davon entfernt war, den Deputierten des Dritten Standes derart weitreichende Kompetenzen zuzugestehen.¹⁶ Doch auch aus der Warte des von den Revolutionären propagierten demokratischen Prinzips musste das Selbstverständnis der Nationalversammlung als Anmaßung erscheinen.¹⁷ Denn von den damals 26 Millionen Franzosen gehörten nur etwa vier Millionen – also weniger

¹⁴ Vgl. B. Ackerman, *We the People*, Bd. 1: Foundations, 1991, S. 41; E. Morgan, *Inventing the People*, 1988, S. 270.

¹⁵ E. Schmitt, *Repräsentation und Revolution*, 1969, S. 277 ff.; C. Waldhoff, in: *Depenheuer/Grabenwarter, Verfassungstheorie*, 2010, § 8 Rn. 40.

¹⁶ F. Furet/D. Richet, *La Révolution*, Bd. I, 1965, S. 98; J.-D. Bredin, *Sieyès: La clé de la Révolution française*, 1988, S. 111 f.

¹⁷ Dazu und zum Folgenden J. Isensee, *Das Volk als Grund der Verfassung – Mythos und Relevanz der Lehre von der verfassungsgebenden Gewalt* –, 1995, S. 43 f.

als ein Sechstel – zur Aktivbürgerschaft. Und auch jene vergleichsweise kleine Gruppe, die bei der Wahl zu den Generalständen des Jahres 1789 stimmberechtigt war, hatte ihre Abgesandten keineswegs zur Ausarbeitung und Verabschiedung einer Verfassung ermächtigt. Das Mandat beschränkte sich vielmehr auf Interessenvertretung im Rahmen der Verhandlungen der Generalstände.

Der vergleichende Blick auf die Vereinigten Staaten von Amerika und Frankreich als denjenigen Ländern, in denen die moderne Verfassung gleichsam erfunden worden ist, nährt folglich den Verdacht, dass die Umstände des Zustandekommens einer Verfassung nicht zum Primärkriterium der demokratischen Legitimität einer Verfassung taugen.

III. Die Statik der Verfassung und die Dynamik der politischen Gemeinschaft

Der Verdacht wird zur Gewissheit, wenn wir die Funktion der Verfassung in unsere Überlegungen einbeziehen, also bedenken, dass sie eine dauerhafte Grund- und Rahmenordnung sein will:¹⁸ Die Verfassung – und so auch das Grundgesetz – ist dazu bestimmt, für Kontinuität im Grundsätzlichen zu sorgen. Sie soll die Essentialia des gesellschaftlichen Zusammenlebens und der Ausübung von Herrschaft verbindlich festlegen, auf dass der politische Alltag von Grundsatzfragen entlastet werde.¹⁹ Einlösen kann die Verfassung dieses Versprechen jedoch nur, wenn sie eine gewisse Statik erlangt, also nicht selbst ständig im Fluss ist. Letzteres wäre aber unvermeidlich, wenn man forderte, dass jedes Mitglied der Gemeinschaft faktisch-real in gleicher Weise Einfluss auf das Zustandekommen der Verfassung hat. Der Grund liegt schlicht darin, dass sich die personelle Zusammensetzung der Gemeinschaft unaufhörlich ändert: Menschen sterben, Menschen werden geboren. Die einen emigrieren, andere ziehen zu. Wollte man die gleiche Teilhabe aller Mitglieder des Gemeinwesens an der Begründung und Einrichtung jener institutionalisierten Macht, der sie unterworfen sind, im faktisch-realen Sinne gewährleisten, so gälte es, die Ver-

¹⁸ J. Isensee, in: ders./Kirchhof, HStR Bd. II, 3. Aufl. 2004, § 15 Rn. 184 ff. m. w. N.

¹⁹ D. Grimm, in: ders., Die Zukunft der Verfassung II, 2012, S. 11 (33).

fassung jeden Tag aufs Neue auszuhandeln. Verfassunggebung in Permanenz wäre die unausweichliche Folge. Jener Rechtstext, der doch eigentlich dauerhafte Grund- und Rahmenordnung sein soll, würde in einem hochdynamischen Prozess des Werdens und Vergehens bis zur Unkenntlichkeit verschwimmen, der auf Kontinuität zielende Verfassungsgedanke dadurch ad absurdum geführt. In Anbetracht dessen können die konkreten Entstehungsumstände für die demokratische Legitimität einer Verfassung nicht ausschlaggebend sein. Das Augenmerk muss vielmehr auf der Frage liegen, ob sich die Verfassung ihrem Inhalt nach in den Dienst des demokratischen Dogmas stellt.

IV. Das demokratische Dogma

Welche Bedeutung hat nun aber dieses so wirkmächtige, schillernde und nicht zuletzt in der täglichen Berichterstattung so häufig beschworene Dogma? Abschließend lässt sich diese Frage im Rahmen des vorliegenden Beitrags nicht klären, doch soll zumindest der Versuch einer Annäherung gewagt werden.

Als gedanklicher Ansatzpunkt kann insoweit die Einsicht dienen, dass das demokratische Dogma ein überaus komplexes Spannungsfeld zu entschärfen sucht, nämlich jenes zwischen dem Phänomen „Herrschaft“ einerseits und dem Bedürfnis des Individuums nach Selbstbestimmung andererseits.²⁰ Seinen Ausgang nimmt dieses Spannungsfeld in der historischen Erfahrung, dass menschliche Gemeinschaft, soll sie gedeihlich sein, auf Herrschaft angewiesen ist, d. h. auf Institutionen, die über ausreichend Macht verfügen, um die gegensätzlichen Interessen der Gemeinschaftsglieder durch ihren überlegenen Willen auszugleichen. Fehlt es an derartigen Institutionen, dann gilt schlicht das Primat des Stärkeren. Die Existenz machtvoller Institutionen bewahrt also den Schwächeren vor dem Übergriff des Stärkeren. Indes liegt in der überlegenen Macht der Institutionen zugleich eine Gefahr für die Autonomie jedes Einzelnen begründet.²¹ Sie bedroht die freie Selbstbestimmung sämtlicher Mitglieder des Gemeinwesens, seien sie nun stark oder schwach. Insoweit kommt zum Tragen, dass

²⁰ Vgl. E.-W. Böckenförde, in: Isensee/Kirchhof, HStR Bd. II, 3. Aufl. 2004, § 24 Rn. 36 f.

²¹ J. Isensee, Die alte Frage nach der Rechtfertigung des Staates, JZ 1999, 265 (271).

„Herrschaft“ dem Begriff nach auf ein spezifisches Verhältnis der Über- und Unterordnung verweist, welches *Max Weber* treffend als dauerhafte Befehls- und Gehorsamsbeziehung charakterisiert.²² Der übergeordnete Wille des Herrschaftssubjekts bestimmt den untergeordneten Willen des Herrschaftsobjekts. Jener strukturellen Autonomiefeindlichkeit der institutionalisierten Macht begegnet das demokratische Dogma mit einer theoretisch wie auch praktisch überaus anspruchsvollen Strategie. Im Kern besteht diese Strategie darin, den Gegensatz von Herrschaftssubjekt und Herrschaftsobjekt so weit wie möglich zu relativieren. So soll der Einzelne nicht nur Adressat von Herrschaftsakten sein – d. h. Herrschaftsobjekt –, sondern zugleich auch deren Miturheber – d. h. Herrschaftssubjekt –, auf dass er letztlich nur mit solcher Herrschaft konfrontiert werde, an deren Ausübung er gleichen Anteil hat.²³

Richten wir den Blick diesbezüglich auf das Grundgesetz, so zeigt sich, dass es sich vorbehaltlos zum demokratischen Dogma bekennt und ihm mit aller Entschiedenheit zu praktischer Durchsetzung zu verhelfen sucht. Beredtes Zeugnis hierfür legt die Vorschrift des Art. 20 Abs. 2 S. 1 GG ab, die nüchtern, aber effektiv bestimmt: „Alle Staatsgewalt geht vom Volke aus.“ Diese wenigen Worte beinhalten die Quintessenz des demokratischen Prinzips. In ihnen gelangt der demokratische Imperativ, wonach Herrschaft ihren Ausgangs- und Zurechnungsendpunkt im souveränen Volk finden muss, verfassungstextlich zum Ausdruck. Der von Art. 20 Abs. 2 S. 1 GG dekretierten vollumfänglichen Kopplung der Erzeugung und Einrichtung von Herrschaft an den Willen des Volkes in seiner Eigenschaft als (verfassungsvorgängiger) *Souverän* korrespondiert dabei die vollumfängliche Kopplung der Herrschaftsausübung an den Willen des Volkes als *verfassungsetablierte Größe*.²⁴ Denn das Grundgesetz lässt eindeutig erkennen, dass das Volk nicht nur als Quelle aller staatlichen Herrschaftsmacht figuriert, sondern sich auch selbst zu regieren hat. Ganz in diesem Sinne

²² *M. Weber*, *Wirtschaft und Gesellschaft* (1921/22), Halbbd. I, 5. rev. Aufl. 1976, S. 28 und 122.

²³ Näher dazu *E.-W. Böckenförde*, in: *Isensee/Kirchhof, HStR* Bd. II, 3. Aufl. 2004, § 24 Rn. 37 f., 41 ff.

²⁴ Mit *U. Di Fabio*, *Das Recht offener Staaten*, 1998, S. 33 kann insoweit von „pragmatische[r], d.h. verstetigte[r] und veralltäglichte[r] Inklusion“ des Volkes als Korrelat der sich in der Verfassunggebung vollziehenden „genetische[n] Inklusion“ gesprochen werden.

ordnet Art. 20 Abs. 2 S. 2 GG an, dass alle Staatsgewalt „vom Volke in Wahlen und Abstimmungen durch besondere Organe der Gesetzgebung, der vollziehenden Gewalt und der Rechtsprechung ausgeübt“ wird. Auf dem Boden des Grundgesetzes gibt es somit keine Erscheinungsform öffentlicher Gewalt (verfassunggebende Gewalt, verfasste Gewalt, verfassungsändernde Gewalt), die dem demokratischen Prinzip entzogen ist.

V. Geschichtlichkeit der Legitimität

Was bedeutet all dies nun mit Blick auf unsere Ausgangsfrage nach der Legitimität des Grundgesetzes? Dessen „Geburtsmakel“ ist – wie bereits festgestellt wurde – in demokratischer Perspektive verzeihlich, denn maßgeblich kann nur sein, ob sich eine Verfassung ihrem Inhalt nach zum demokratischen Dogma bekennt. Dies aber tut das Grundgesetz unmissverständlich und ohne jeden Vorbehalt. Allerdings ist damit keineswegs ausgemacht, dass es sich seiner Legitimität für alle Zeit sicher sein kann. Das kann das Grundgesetz schon deshalb nicht, weil sich „Legitimität“ bei näherem Hinsehen als eine historisch kontingente Kategorie entpuppt: Einstmals wirkmächtige Legitimationsmuster verlieren im Laufe der Zeit ihre Gültigkeit und neue treten an ihre Stelle. Der italienische Jurist und Historiker *Guglielmo Ferrero* beschreibt das Phänomen wie folgt:

„Die soziale Ordnung ist ein Bauwerk, das beständig wiederaufgerichtet werden muss, weil die Legitimitätsprinzipien, die es stützen, sämtlich nur teilweise gültig und begrenzt sind und sich niemals ganz und für immer durchsetzen. Der Mensch nimmt sie nur an, nachdem er sich an sie gewöhnt hat, und nur provisorisch; wie er sie aus Gewohnheit annimmt, so wird er ihrer müde und löst sich von ihnen. Da sie nur teilweise gültig und begrenzt sind, erschöpfen sie sich, und das erklärt uns, warum sie werden und sterben, warum sie eine Kindheit und ein Alter haben.“²⁵

Nehmen wir *Ferrero* beim Wort, dann kann auch das demokratische Dogma seiner legitimatorischen Kraft niemals gewiss sein. Dies gilt umso mehr, wenn man bedenkt, welche hohen Anforderungen es an jeden Einzelnen heranträgt. Beispielhaft seien genannt: Achtung des anderen in seinem politischen Teilhaberecht, gleichviel, ob man dessen politische Ansichten

²⁵ G. Ferrero, *Macht*, 1944, S. 481 f.

teilt oder ablehnt; Bereitschaft zum ernst gemeinten Dialog und konstruktiven Kompromiss; Akzeptanz auch solcher Mehrheitsentscheidungen, die der eigenen Überzeugung widersprechen; Abstraktion vom individuellen Nutzen und Ausrichtung der eigenen politischen Entscheidung am Gemeinwohl.²⁶ Schwindet die Bereitschaft, jenen besonderen Anforderungen, welche die Demokratie als Herrschaftsform an sämtliche Mitglieder der Verfassungsgemeinschaft heranträgt, Rechnung zu tragen, so gerät unweigerlich auch die Legitimität der demokratischen Verfassung ins Schwanken. Insofern bietet das bevorstehende 75-jährige Jubiläum des Grundgesetzes nicht nur einen guten Grund zu feiern, sondern zugleich auch Anlass zur Reflexion über die Frage, wie das ethische Fundament, auf dem es ruht, erneuert und gefestigt werden kann.

²⁶ Näher dazu *E.-W. Böckenförde*, in: *Isensee/Kirchhof, HStR Bd. II*, 3. Aufl. 2004, § 24 Rn. 74 ff.

§ 4 Bedarfsgerechte Finanzhilfen in Krisenzeiten

Hanno Kube

I. Vielfältige krisenbedingte Finanzhilfen seit 2020

Die jüngere Vergangenheit ist von einschneidenden, sich disruptiv auswirkenden Krisen geprägt, die zu den großen strukturellen Herausforderungen unserer Zeit wie dem Klimawandel, der Energiewende, der demographischen Entwicklung und der Digitalisierung der Arbeitswelt hinzutreten. Im Mittelpunkt stehen die Coronapandemie, die das Gemeinwesen seit Anfang 2020 umfassend betraf, und der seit Februar 2022 durch Russland gegen die Ukraine geführte Krieg, der in Deutschland unter anderem die Rahmenbedingungen der Energieversorgung und damit der Energiepreisbildung veränderte. Schwerwiegende lokale Krisen treten hinzu, so insbesondere die Ahrtalflut von Juli 2021.

Diese Krisen haben erhebliche staatliche Finanzhilfen erforderlich gemacht, die dazu dienen, den Bürgern die Existenz trotz teils massiver Einkommenseinbußen und steigender Preise zu sichern und die Wirtschaft im Angesicht substantieller Konjunkturreinbrüche zu unterstützen. Diese Finanzhilfen hatten und haben vielerlei Gestalt.

1. Hilfen im Zuge der Coronapandemie

Die Coronapandemie veranlasste die Politik zu vielfältigen Zuschussprogrammen (Soforthilfeprogramme, Überbrückungshilfen, Neustarthilfen u. a.), Kreditgewährungen (KfW-Sonderprogramme) und -absicherungen (u. a. aus dem Wirtschaftsstabilisierungsfonds), zur Vereinfachung des Zugangs zu Sozialleistungen, zu einem erleichterten Zugang zum Kurzarbeitergeld und zu diversen entlastenden Maßnahmen im Steuerrecht, sowohl materiell (u. a. durch Umsatzsteuersenkungen, Einkommensteuerfreistellungen und die Erhöhung von Pauschalen) als auch auf Verfahrensebene (u. a. durch Fristverlängerungen, die Herabsetzung von Vorauszahlungen und die Aussetzung von Vollstreckungsmaßnahmen).

2. Hilfen im Zuge des Ukrainekrieges und der Energiekrise

Auf den Ukrainekrieg, die daraus folgende Energiekrise und die einhergehende Inflation reagierte der Finanzstaat in einer Zeit, in der die Corona-hilfen zum Teil noch liefen, ebenfalls auf vielerlei Weise. Zu nennen sind vor allem die Maßnahmen, die in den Entlastungspaketen I bis III gebündelt wurden, daneben der sogenannte wirtschaftliche Abwehrschirm. Im Einzelnen enthielten die Entlastungspakete finanzielle Hilfeleistungen ganz unterschiedlicher Art. In den Bereich der sozialstaatlichen Direktzahlungen fallen der Heizkostenzuschuss für bedürftige Personengruppen, die Einmalzahlungen an Empfänger von Arbeitslosengeld II und sodann I, der Kinderbonus und der Kindersofortzuschlag wie auch die Energiepreispauschale für Erwerbstätige, die mit dem Ziel sozialstaatsgerechter Staffelung steuerbar gestellt wurde. Später schlossen sich die Energiepreispauschale für Rentner und Versorgungsbezieher, sodann die Energiepreispauschale für Studierende und ein zweiter Heizkostenzuschuss für Bedürftige an. Die Erhöhung des Kindergeldes und Kinderzuschlags und die Einführung des Bürgergeldes weisen über die unmittelbar krisenbezogenen Maßnahmen hinaus.

Auch das Steuerrecht wurde im Rahmen der Entlastungspakete angepasst, so durch Erhöhungen des Grundfreibetrags, des Arbeitnehmer-Pauschbetrags und der Entfernungspauschale für Fernpendler. Die zeitlich befristete Senkung der Energiesteuer auf Kraftstoffe (Tankrabatt) sollte den dramatischen Anstieg der Kraftstoffpreise dämpfen. Später traten die volle steuerliche Absetzbarkeit der Beitragszahlungen in die Rentenversicherung, die Erhöhung des Sparer-Pauschbetrags, die Erhöhung und Entfristung der Homeoffice-Pauschale, die Verlängerung der Umsatzsteuerermäßigung für Gastronomiebetriebe und die Steuerfreistellung einer vom Arbeitgeber gezahlten Inflationsausgleichsprämie hinzu; darüber hinaus die erneute Erhöhung des Grundfreibetrags, die Anpassung der Tarifeckwerte der Einkommensteuer, die rückwirkende Erhöhung des Kinderfreibetrags und die Anhebung der Freigrenze beim Solidaritätszuschlag. Im Bereich der Energie- und Stromsteuer kam es zur Verlängerung des sogenannten Spitzenausgleichs.

Jenseits der sozialstaatlichen Direktzahlungen und der steuerlichen Maßnahmen gewährte der Staat im Zuge des Ukrainekrieges und der Energiekrise finanzielle Hilfen durch die befristete Einführung des 9-Euro-Tickets, das im dritten Entlastungspaket mit Wirkung ab Mai 2023 zum 49-Euro- bzw. Deutschland-Ticket weiterentwickelt wurde. Zu nennen sind darüber

hinaus die Streichung der EEG-Umlage und die Verschiebung der ursprünglich für den Jahresbeginn 2023 geplanten Erhöhung des CO₂-Preises um ein Jahr.

Zur Stützung der Wirtschaft wurde ein mit Kreditermächtigungen in Höhe von 200 Mrd. Euro ausgestatteter wirtschaftlicher Abwehrschirm geschaffen. Hierzu wurde der bereits bestehende Wirtschaftsstabilisierungsfonds ertüchtigt. Zentrale Instrumente, die aus den Fondsmitteln finanziert werden sollen und finanziert werden, sind zum einen die ab Anfang 2023 greifende Gas- und Wärmepreisbremse, zum anderen die zum gleichen Zeitpunkt wirksam werdende Strompreisbremse, die jeweils dazu dienen, die vom Endverbraucher, auch von Privathaushalten zu zahlenden Energiekosten zu deckeln. Zur kurzfristigen Hilfe schon im Dezember 2022 wurde die sogenannte Dezember-Soforthilfe gewährt, die aus sozialstaatlichen Gründen ihrerseits einkommensteuerbar sein soll. Weitere, flankierende Maßnahmen sind die staatliche Stabilisierung der Übertragungsnetzentgelte und die Reduzierung der Umsatzsteuer auf Gas und Fernwärme.

3. Hilfen zur Bewältigung der Ahrtalflut

Ganz anderer Art als die Coronakrise und die kriegsbedingte Energiekrise, die sich flächendeckend auswirkten, war die Flutkatastrophe im Juli 2021, die vor allem im Landkreis Ahrweiler verheerende Schäden verursachte. Entsprechend wurden die Finanzhilfen des Staates in diesem Fall zur lokalen Schadensbehebung geleistet. Schon wenige Tage nach der Katastrophe wurde ein Soforthilfeprogramm aufgelegt, das darauf ausgerichtet war, schnell und unbürokratisch finanzielle Nothilfe zu ermöglichen. Daran schloss sich die Einrichtung des Sondervermögens des Bundes „Aufbauhilfe 2021“ an, das vom Bund und – über eine Anpassung der vertikalen Umsatzsteuerverteilung – von den Ländern gemeinsam finanziert wird und aus dem längerfristig angelegte Finanzhilfen zum Wiederaufbau geleistet werden. Daneben stehen spezielle Kreditprogramme der KfW und eine Vielzahl steuerlicher Erleichterungen, die zu einem guten Teil in Form von Verwaltungsvorschriften (Katastrophenerlassen) der Länder in Abstimmung mit dem Bundesministerium der Finanzen geregelt sind. Schließlich sind auch die Hilfen der Europäischen Union aus einem entsprechenden EU-Fonds zu nennen.

II. Bedarf nach Ordnung, Maßstababbildung und Vorsorge

1. Befund

Der Überblick zeigt: Der Staat leistete im Zuge der disruptiv wirkenden Krisen der letzten Jahre in umfangreicher und vielfältiger Art und Weise Finanzhilfen. Dabei agierte er oftmals unter großem Zeitdruck, im Rahmen der hergebrachten Verwaltungsstrukturen und unter Zugrundelegung der Informationen, die im Entscheidungszeitpunkt und sodann in der Vollzugsphase vorhanden waren. Dies führte zu mitunter fragwürdigen Teillösungen und Ungleichbehandlungen, auch dazu, dass bedürftige Bevölkerungs- und Berufsgruppen (wie beispielsweise die freiberuflich Kulturschaffenden) oder auch Sektoren der Wirtschaft zunächst ohne wirksame Hilfe blieben. Die Politik „fuhr auf Sicht“, nutzte die Instrumente, die zur Verfügung standen, und hoffte auf ein gutes Ende.

2. Aufgabe

Dieser Befund begründet eine Aufgabe der Rechtswissenschaft und einen Auftrag zur vorsorgenden Zukunftsgestaltung. Vor dem Hintergrund der jüngsten Erfahrungen fordert der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung in seinem Jahresgutachten 2022/23, Finanzhilfen in Zukunft gezielter und sachgerechter zu leisten, um den Staatshaushalt nicht unnötig zu belasten.¹ Deshalb wird sich die Abteilung Öffentliches Recht des Deutschen Juristentages 2024 in Stuttgart der Frage widmen, wie staatliche Hilfen, insbesondere Finanzhilfen, in Krisenzeiten bedarfsgerecht, effektiv und effizient verteilt werden können. Dabei geht es nicht nur um die rasche Überwindung finanzieller Notlagen Einzelner und die gleichzeitige Vermeidung nicht erforderlicher Haushaltsbelastungen, sondern auch und ganz grundsätzlich darum, drohenden sozialen Verwerfungen in der Gesellschaft und damit Erosionen des Fundaments des demokratischen Zusammenhalts in Krisensituationen entgegenzuwirken.

¹ Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2022/23, Dezember 2022, Rn. 184 ff.

3. Perspektiven

Das Heidelberger Institut für Finanz- und Steuerrecht wird mit einem Gutachten zur Diskussion und möglichen Beantwortung der auf dem Deutschen Juristentag inmitten stehenden Frage beitragen. Dazu werden die ergriffenen Hilfsmaßnahmen nach Anknüpfungspunkten und Wirkungen zu ordnen und zu systematisieren sein. Im Angesicht dieses Realbefundes wird sich zunächst die Aufgabe stellen, die verfassungsrechtlichen Maßstäbe zu entfalten, die den staatlichen Krisenhilfen eine Richtung geben und die ihnen auch Grenzen setzen. Auf dieser Grundlage lässt sich dann erwägen, welche Instrumente, also welche Arten und Wege finanzieller Hilfen zur Ausfüllung und Umsetzung der verfassungsrechtlichen Vorgaben in Betracht kommen. Es wird zu prüfen sein, wie in diesem Zusammenhang das allgemeine Leistungs- und Subventionsrecht, das Sozialrecht und das Steuerrecht zusammengespannt werden können, wie hier Synergieeffekte zu erzeugen sind und an welchen Stellen die Eigengesetzlichkeiten der Teilrechtsgebiete berücksichtigt werden müssen. Bei der Entwicklung eines Instrumentenkastens sinnvoller Hilfsmaßnahmen werden sodann auch die Voraussetzungen eines gelingenden Vollzugs mitzubedenken sein. Denn der Vollzug kann sich hier als entscheidende Hürde darstellen. So haben die letzten Jahre gezeigt, dass wirksame Hilfeleistungen nicht zuletzt am Fehlen belastbarer Informationen über die tatsächliche finanzielle Situation möglicher Hilfsempfänger und daneben an mangelnden technischen Wegen zur rechtssicheren Überweisung von Geldmitteln auf die Konten Bedürftiger scheiterten. Am Ende der Untersuchung mögen dann Vorschläge für gesetzliche Regelungen, für neue Verwaltungsstrukturen und für die Anlage und Vorhaltung von Datenbeständen stehen, die dazu beitragen können, dass der (Finanz)Staat für künftige Krisen besser gerüstet ist als bislang.

III. Erste Ansätze

1. Verfassungsrechtliche Maßgaben

Staatliches Handeln bedarf stets der Rechtfertigung. So drängt das freiheitsschützende Subsidiaritätsprinzip auf die Grundfrage, ob und inwieweit es in einer Krise die Aufgabe des Staates ist, finanziell zu helfen, zumal unter Nutzung von Steuergeldern, oder ob und inwieweit demgegenüber

die Kräfte der Gesellschaft wirken sollen. Denn Freiheit kann gerade auch durch Freigebigkeit, durch gegenseitige Unterstützung und Solidarität wirklich werden. Der Staat kann diese Freiheit fördern, indem er die Rahmenbedingungen für die solidarische Hilfe der Menschen untereinander verbessert, zum Beispiel durch die organisatorische Vermittlung zwischen Hilfeleistungswilligen und Bedürftigen oder auch durch Erleichterungen beim steuerlichen Spendenabzug für Geld- und Sachspenden, die nicht über gemeinnützige Einrichtungen geleitet, sondern den Bedürftigen direkt zugewandt werden.

Überwölbender materiell-verfassungsrechtlicher Maßstab staatlicher Finanzhilfe ist die individuelle Bedürftigkeit. Dieser Maßstab ist aus dem Sozialrecht bekannt und gilt, auf Grundlage des verfassungsrechtlichen Sozialstaatsprinzips, auch in Fällen, in denen Menschen infolge einer disruptiv wirkenden Krise in Not geraten. Der Bedürftigkeitsmaßstab sorgt für eine freiheits- und gleichheitsgerechte Zuordnung finanzieller Hilfe des Staates, stellt sich mit anderen Worten als bereichsspezifische Ausformung verfassungsrechtlicher Freiheit und Gleichheit dar.

Im Fall der Wirtschaft tritt die staatliche Verantwortung für eine gleichheitsgerechte, auch das soziale Wohl der Arbeitnehmer schützende Pflege der Voraussetzungen eines gedeihlichen Wirtschaftslebens hinzu.

Ergänzende Erwägungen auf Verfassungsebene betreffen das Maß sachgerechter Typisierung und Pauschalierung. Finanzielle Hilfeleistungen müssen bedarfsgerecht zugeschnitten werden, dürfen also die Realität der Bedürftigkeit nicht in einer zu großen Verallgemeinerung verfehlen. Gleichzeitig müssen die Regelungen aber auch so ausgestaltet werden, dass sie praktisch vollziehbar sind, mithin nicht an allzu kleinteiligen Subsumtionsanforderungen und allzu hohen Verifikationserfordernissen scheitern.

In diesem Zusammenhang stehen auch der grundrechtliche Schutz der Privatsphäre und die Gewährleistung der informationellen Selbstbestimmung, die den Staat auf Distanz halten und für gesetzliche Typisierungen und Pauschalierungen streiten. Auch bei der elektronischen Datenverarbeitung, unter anderem bei der Nutzung vorhandener Daten für Zwecke der Hilfeleistung, die über die ursprünglichen Zwecke der Datenerhebung und -vorhaltung hinausgehen, ist das Recht auf informationelle Selbstbestimmung zu wahren.

2. Gesetzliche Ausgestaltung von Hilfsinstrumenten im Zusammenwirken der Teilrechtssysteme

Auf Ebene des einfachen Rechts, bei der gesetzlichen Ausgestaltung von Instrumenten zur Ermöglichung sachgerechter und treffsicherer Finanzhilfe in Krisenzeiten, sind nicht nur die vorgenannten verfassungsrechtlichen Maßgaben zu wahren und umzusetzen. Darüber hinaus sind die Eigenarten und Strukturmerkmale, daneben die spezifischen Prinzipien und Maßstäbe der in Betracht kommenden Teilrechtsgebiete in Rechnung zu stellen. So stellt sich die Frage, im Rahmen welcher Regelungssysteme welche Bevölkerungs- und Berufsgruppen in welcher Weise erreicht werden können.

Sollen zwei oder mehr Regelungssysteme zur zielführenden Ausgestaltung von Hilfsinstrumenten verknüpft werden, ist zudem zu prüfen, ob die normativ verankerten Binnenrationalitäten der Teilsysteme eine solche Verknüpfung erlauben. Wenn eine Finanzhilfe beispielsweise als Direktzahlung im ersten Schritt breit vergeben wird, aber im Ergebnis eine sozialstaatliche Staffelung des Umfangs der Hilfe nach Maßgabe der individuellen Einkommenssituation erreicht werden soll, indem die Hilfe im zweiten Schritt progressiv einkommensbesteuert wird, dann stellt sich die Frage, ob eine solche Besteuerung mit den Grundsätzen des Einkommensteuerrechts vereinbar ist und was aus einer möglichen Unvereinbarkeit mit diesen Grundsätzen folgt. Am Markt erwirtschaftet wurde die Hilfe jedenfalls nicht.

3. Voraussetzungen eines gelingenden Vollzugs

Ein gelingender Vollzug breit angelegter finanzieller Hilfeleistungen in Krisen ist in hohem Maße von der elektronischen Verfügbarkeit der erforderlichen Daten zur tatbestandlichen Subsumtion und zur Kanalisierung der Hilfen abhängig. So wird zu prüfen sein, wo entsprechende, relevante Daten vorhanden sind und wie diese Daten nutzbar gemacht, gegebenenfalls auch verknüpft werden können. In Betracht kommen hier – beispielsweise – zum einen Daten in den Sozial- und Sozialversicherungssystemen, zum anderen – komplementär – Daten, die bei den Finanzverwaltungen der Länder und des Bundes liegen.

Zur praktischen Auszahlung von Hilfen sind verlässliche Kontendaten einschließlich ihrer rechtssicheren Zuordnung zu Personen zentral bedeutsam. Stark vereinfachend könnte es in diesem Zusammenhang wirken, wenn die weitere rechtliche und technische Entwicklung, insbesondere im Zuge der Reform des Onlinezugangsgesetzes, dazu führt, dass die Bürger über einen einheitlichen elektronischen Zugang mit dem Staat verbunden sind, der eine Bündelungsfunktion erfüllt und über den auch Finanzhilfen ausgezahlt werden könnten.

4. Krisenhilfe in vertikaler und horizontaler Gewaltenteilung

Auf einer anderen Ebene liegen Fragen der vertikalen und der horizontalen Gewaltenteilung. Im Bundesstaat stellt sich die vertikale Gewaltenteilung zwischen Bund und Ländern in der Situation einer Krise einerseits als Chance zu einer sachgerechten Aufgabenzuordnung, andererseits aber auch als potentiell Hemmnis dar. Gerade in der Coronakrise ist beides sehr deutlich geworden. Die bundesstaatliche Kompetenzordnung wird daraufhin zu befragen sein, welche Kompetenztitel zur Gesetzgebung und zur Verwaltung einschlägig sein können, wenn Finanzhilfen zur Krisenbewältigung ausgezahlt werden sollen. Perspektivisch stellt sich die Frage, ob eine weitere Zentralisierung der krisenbezogenen Zuständigkeiten beim Bund oder auch bei federführenden Ländern sinnvoll erscheint. In diesem Zusammenhang kommt auch eine Abstimmung mit den bundesstaatlichen Zuständigkeiten für die Gewährung sächlicher Krisenhilfen in Betracht. Die Aufgabe, sächliche Hilfen zu verteilen, unterscheidet sich von der Aufgabe, Finanzhilfe zu leisten, freilich dadurch, dass nur sächliche Hilfen physisch und vor Ort vorgehalten und vergeben werden müssen. Jedenfalls unter diesem Gesichtspunkt ist im Fall von Finanzhilfen eine vergleichsweise stärkere, effizienzförderliche Zentralisierung vorstellbar.

Auch im horizontalen Verhältnis zwischen Gesetzgeber einerseits und Regierung sowie Verwaltung andererseits und zudem im Verhältnis der Regierungsressorts untereinander stellen sich sowohl auf Bundes- als auch auf Landesebene Fragen nach der Zuständigkeit für Krisenhilfen, zumal finanzielle Krisenhilfen. Wird präventiv gestaltet, steht jedenfalls das Argument der Eilbedürftigkeit der möglichen Einschlägigkeit des Gesetzesvorbehalts nicht entgegen. Bezüglich der Ressortzuständigkeiten innerhalb der Regierung ist einerseits die Einbindung der konkreten Hilfe in ein bestimmtes Regelungssystem, zum Beispiel in das Sozialrecht, zu beachten,

was eine entsprechende Fachzuständigkeit (zum Beispiel des Sozialressorts) nahelegt, andererseits aber auch die Tatsache, dass sich die Krisenhilfe in einen Gesamtzusammenhang einfügt und dem Finanzressort eine übergreifende Haushaltsverantwortung zukommt. Auch insoweit ist an eine Zentralisierung von Zuständigkeiten jedenfalls für finanzielle Krisenhilfen zu denken.

5. Finanzierung der Finanzhilfen

Schließlich ist auch die „andere Seite“ finanzieller Krisenhilfen zu berücksichtigen, die Finanzierungsseite. Im Wesentlichen gelten hier die Regelungen des Art. 104a GG, die im Grundsatz eine Finanzierungs- oder auch Ausgabentragungszuständigkeit der für den Vollzug verantwortlichen Gebietskörperschaft vorsehen, gleichzeitig aber Abweichungsmöglichkeiten gerade auch für Geldleistungsgesetze des Bundes eröffnen. Praktisch wirksam gewordene weitere Varianten der Zuordnung von Finanzierungsverantwortung sind auszuleuchten und kritisch zu würdigen, so etwa die bundesseitige Einrichtung eines Sondervermögens („Aufbauhilfe 2021“ im Nachgang zur Ahrtalflut) im Gegenzug zu einer Anpassung der vertikalen Umsatzsteuerverteilung zwischen Bund und Ländergesamtheit.

Daneben steht die Frage, aus welchen Finanzierungsquellen Bund und Länder schöpfen, um ihren Ausgabentragungszuständigkeiten gerecht zu werden. Gerade bei kurzfristig eintretenden Großkrisen werden reguläre Steuermittel rasch erschöpft sein. Dies lenkt den Blick auf die Kreditfinanzierung, die nach den Vorgaben in Art. 109 Abs. 3 und Art. 115 Abs. 2 GG bei Naturkatastrophen und anderen außergewöhnlichen Notsituationen, die sich der Kontrolle des Staates entziehen und die staatliche Finanzlage erheblich beeinträchtigen, sowohl für den Bund als auch für die Länder grundsätzlich eröffnet ist, freilich verbunden mit dem Erfordernis einer korrespondierenden besonderen Tilgungsregelung. Daneben oder auch ergänzend kommt die kürzer- oder längerfristige Bildung einer (echten) Rücklage in Betracht, die in der Situation der Krise eingesetzt und – insbesondere vom zuständigen Finanzministerium zentral – bewirtschaftet werden kann.

§ 5 Die „Gießkanne“ als Gleichheitsproblem – Zur Vereinbarkeit der Energiepreispauschale für Erwerbstätige mit dem allgemeinen Gleichheitssatz

Luca Steinbeck

I. Die Gießkanne als Metapher für fehlende Präzision

Nicht selten wird die Gießkanne als Metapher für die unkontrollierte Ausschüttung staatlicher Gelder bemüht: Wie das Wasser in Zeiten der Dürre, ist auch das Geld des Staates für Sozialleistungen nicht unbegrenzt. In einem Sozialstaat sind die Mittel der Allgemeinheit deshalb nur zugunsten bedürftiger Mitglieder einzusetzen.¹ Greift der Gesetzgeber aber bei der Verteilung dieser Mittel – um im Bilde zu bleiben – auf eine Gießkanne zurück, werden Beete oftmals zu breitflächig und zu unpräzise bewässert. Es kann passieren, dass dürstende Blumen aus Unachtsamkeit vergessen werden. Genauso können Pflanzen mit Wasser versorgt werden, obwohl sie keiner Bewässerung bedürfen.

Überträgt man dieses Bild auf die erfolgten Hilfsmaßnahmen zur Abmilderung der Folgen von Energiekrise und Inflation,² können sich *beide* Fallgruppen unpräziser Bewässerung vor dem Hintergrund des allgemeinen Gleichheitssatzes als problematisch erweisen. Im Folgenden soll anhand der Energiepreispauschale (EPP) für Erwerbstätige (II.) untersucht wer-

¹ BVerfGE 142, 353 (371); für die Bedürftigkeit als das entscheidende Kriterium für staatliche Unterstützung im Sozialstaat auch G. *Beaucamp*, NZS 2021, 745 (745); C. *Seiler*, NZS 2007, 617 (618, 620); umfassend J. *Becker*, Transfergerechtigkeit und Verfassung, 2001, S. 84, 137 ff.

² Zur Kritik an der fehlenden Zielgenauigkeit aktueller Entlastungsmaßnahmen mittels „Gießkannen-Metapher“ statt vieler: U. *Schneider*, SozSich 2022, 221 (223); T. *Hentze*, ifo Schnelldienst 11/2022, 7 (8), <https://www.ifo.de/publikationen/2022/zeitschrift-einzelheft/ifo-schnelldienst-112022-entlastungspakete-tankrabatt-uebergewinnabsch%C3%B6pfung> (zuletzt abgerufen am 19.09.2023).

den, inwiefern die Auszahlung von 300 Euro an alle „aktiv tätige[n] Erwerbspersonen“³ als Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem (III.) oder als Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem (IV.) zu einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG führen kann.

II. Die Energiepreispauschale für Erwerbstätige als Teil umfassender Entlastungsmaßnahmen

Bei der EPP für einkommensteuerpflichtige Erwerbstätige handelte es sich um eine Einzelmaßnahme des zweiten Entlastungspakets, das die Bundesregierung als Reaktion auf die durch den russischen Angriffskrieg gegen die Ukraine stark gestiegenen Energiepreise in den Deutschen Bundestag einbrachte.⁴ Sie wurde durch das Steuerentlastungsgesetz 2022⁵ eingeführt und in den §§ 112 ff. EStG verankert. Die Pauschale in Höhe von 300 Euro erhielten alle unbeschränkt Steuerpflichtigen, die im Veranlagungszeitraum 2022 anspruchsberechtigte Einkünfte i.S.d. § 113 EStG erzielten.

1. Die Energiepreispauschale als Sozialleistung

Zwar wurde die EPP im EStG geregelt. Dies hat allerdings nur praktische Vollzugsgründe. Es musste ein Weg gefunden werden, um die Pauschale zeitnah auszahlen zu können.⁶ Den Arbeitnehmern als größte Gruppe der Anspruchsberechtigten wurden die 300 Euro zusammen mit der Lohnzahlung durch ihren Arbeitgeber gewährt. Weitaus seltener erfolgte die Auszahlung im Wege der Einkommensteuervorauszahlung oder –veranlagung.⁷ Die EPP ist zwar steuerpflichtig (§§ 112 Abs. 1, 119 EStG) und wird fiktiv *wie* eine Steuervergütung behandelt (§ 120 EStG). Dies ändert aber nichts daran, dass sie tatsächlich weder als Steuer noch als Steuervergütung

³ BT-Drs. 20/1765, S. 23.

⁴ M. Lay/P. Peichel, ifo Schnelldienst 11/2022 (Fn. 2), 3 (4).

⁵ Steuerentlastungsgesetz 2022 vom 23.05.2022 (BGBl. I 2022, S. 749).

⁶ Vgl. H.-J. Kanzler, FR 2022, 641 (641 f.), der von einer „Notlösung“ spricht.

⁷ V. Endert, DStR 2022, 1744 (1744).

zu klassifizieren ist.⁸ Es handelt sich vielmehr um eine Sozialleistung,⁹ die nicht der Eingriffs-, sondern der Leistungsverwaltung unterfällt.¹⁰ Der Regelungsstandort im EStG wird deshalb teilweise kritisch gesehen.¹¹

2. Zweifelhafte Gesetzgebungskompetenz

Ohne materiellen Bezug oder sonstigen Sachzusammenhang zur Einkommensteuer kann die Gesetzgebungskompetenz des Bundes daher richtigerweise nicht aus Art. 105 Abs. 2 S. 2 GG folgen.¹²

Es verbleibt die Möglichkeit einer konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz für die öffentliche Fürsorge nach Art. 74 Abs. 1 Nr. 7 GG. Hierbei erscheint zweierlei problematisch: Es kann bereits bezweifelt werden, dass *alle* Profiteure der Pauschale „potenziell bedürftig“ sind, was der Begriff der öffentlichen Fürsorge nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) aber als Mindestanforderung voraussetzt.¹³ Da die zu fordernde Bedarfslage aber sehr weit, „im Sinne einer mit besonderen Belastungen einhergehenden Lebenssituation“¹⁴ verstanden wird, lässt sich der Zuschuss vor dem Hintergrund der *jedermann* betreffenden, krisenbedingten Mehrbelastung noch unter den in Rede stehenden Kompetenztitel

⁸ C. Horstmann, in: Brandis/Heuermann, Ertragssteuerrecht, 167. EL 05.2023, § 112 Rn. 1.

⁹ M. Bergan, DStR 2022, 1017 (1019); L. Mohnke/M. Plum, DB 2022, M14; E. Oertel, in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 22. Aufl. 2022, § 122 Rn. 3; A. Zapf, BB 2022, 1623 (1625) („sozialstaatliche Fürsorgeleistung“); teilweise ist auch von Subvention die Rede, z.B. H.-J. Kanzler, FR 2022, 641 (642). Dies ist ungenau, da mit der EPP kein von der finanziellen Entlastung losgelöster Zweck verbunden ist.

¹⁰ C. Horstmann, in: Brandis/Heuermann (Fn. 8), § 112 Rn. 1.

¹¹ P. Kirchhof, in: Kube/Reimer, HFSt 20 (2023), S. 7 (11); implizit wohl auch H.-J. Kanzler, FR 2022, 641 (642).

¹² Statt vieler auch H.-J. Kanzler, FR 2022, 641 (642 f.); A. Neumann-Tomm, in: Lademann, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 276. EL 05.2023, § 112 Rn. 13.

¹³ BVerfGE 140, 65 (78).

¹⁴ Ebd.

fassen.¹⁵ Weitaus schwieriger zu begründen ist hingegen die Erforderlichkeit einer bundeseinheitlichen Regelung nach Art. 72 Abs. 2 GG.¹⁶ Dies soll hier jedoch nicht weiter vertieft werden. Stattdessen wird im Folgenden die Frage genauer beleuchtet, ob die EPP für Erwerbstätige mit Blick auf den allgemeinen Gleichheitssatz in materieller Hinsicht auf verfassungsrechtliche Bedenken stößt.

III. Die Energiepreispauschale als Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem?

Wie reagiert das Grundgesetz, wenn einige Blumen in den Genuss von Wasser kommen, gleichsam dürstende hingegen leer ausgehen? Der allgemeine Gleichheitssatz verpflichtet den Gesetzgeber, „Gleiches gleich, Ungleiches seiner Eigenart entsprechend verschieden“ zu behandeln.¹⁷ Dies gilt für ungleiche Belastungen genauso wie für ungleiche Begünstigungen. Art. 3 Abs. 1 GG kann damit auch durch einen gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluss verletzt werden.¹⁸ Im Hinblick auf die EPP stellt sich die Frage, ob die Beschränkung der Anspruchsberechtigung auf aktiv tätige Erwerbspersonen die verfassungsrechtlichen Grenzen zulässiger Differenzierung überschreitet.

1. Verfassungsrechtliche Maßstäbe

Auch wenn wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich behandeln werden muss, verbietet Art. 3 Abs. 1 GG nicht jede Differenzierung.¹⁹ Eine Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes liegt nur dann vor, wenn sich für die Differenzierung kein sachlicher Grund finden lässt

¹⁵ So auch A. *Neumann-Tomm*, in: Lademann (Fn. 12), § 112 Rn. 13; ablehnend T. *Schober*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 318. EL 05.2023, Vorb. zu §§ 112 - 122 Rn. 2.

¹⁶ Die Voraussetzungen der Erforderlichkeitsklausel bejahend A. *Neumann-Tomm*, in: Lademann (Fn. 12), § 112 Rn. 13; ablehnend hingegen M. *Bergan*, DStR 2022, 1017 (1019); C. *Horstmann*, in: Brandis/Heuermann (Fn. 8), § 112 Rn. 8.

¹⁷ BVerfGE 3, 58 (135).

¹⁸ BVerfGE 110, 412 (431).

¹⁹ BVerfGE 130, 240 (252 f.).

oder zwischen den Vergleichsgruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die Ungleichbehandlung rechtfertigen können.²⁰ Hinsichtlich der Anforderungen an den die Ungleichbehandlung tragenden Sachgrund ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitsanforderungen reichen können.²¹

Im Bereich der gewährenden Staatstätigkeit kommt dem Gesetzgeber eine weite Gestaltungsfreiheit zu.²² Es steht grundsätzlich in seinem Ermessen zu entscheiden, welche Privatpersonen oder Unternehmen staatliche Hilfen erhalten sollen und welche nicht.²³ Art. 3 Abs. 1 GG ist nicht schon dann verletzt, wenn der Gesetzgeber nicht die gerechteste oder zweckmäßigste Lösung gefunden hat.²⁴ Eine Grenze ist erst dort überschritten, wo die Differenzierungen nicht mehr auf hinreichenden, nach Art und Gewicht vertretbaren Sachgründen beruhen.²⁵

2. Kein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss

Die Anwendung dieser Maßstäbe auf die EPP verlangt zunächst eine Beurteilung, ob die Gruppe der anspruchsberechtigten Erwerbstätigen und die Gruppe jener, die nicht von der Einmalzahlung profitierten, als wesentlich gleich anzusehen sind. Zum nicht-begünstigten Personenkreis zählten regelmäßig Rentner, Empfänger von Versorgungsbezügen und Studierende.

²⁰ BVerfGE 110, 412 (431 f.).

²¹ BVerfGE 117, 1 (30); 122, 1 (23); 130, 240 (254).

²² BVerfGE 111, 176 (184); 130, 240 (254).

²³ BVerfGE 110, 274 (293); 122, 1 (23).

²⁴ BVerfGE 84, 348 (359); 110, 412 (436).

²⁵ BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 18.07.2023 – 1 BvR 980/23 –, Rn. 2 (juris).

Lässt man Unterschiede aufgrund verschiedener Heizsysteme und individueller Versorgungsverträge außer Betracht,²⁶ waren *alle* Bevölkerungsgruppen in gleichem Maße von steigenden Energiekosten betroffen, mithin wesentlich gleich.

Der Begünstigungsausschluss von nicht-erwerbstätigen Personen bedürfte eines Sachgrundes. Die Bezeichnung der EPP lässt zunächst vermuten, dass die Transferleistung zum allgemeinen Ausgleich steigender Energiekosten gewährt wurde.²⁷ Auch die Gesetzesbegründung scheint diese Annahme zu stützen, indem sie an die „sprunghaft und drastisch gestiegenen Energiekosten“ anknüpft, die durch die Pauschale „kurzfristig und pauschal abgedeckt werden.“²⁸ Dieses gesetzgeberische Anliegen begründet allerdings erst die wesentliche Gleichheit beider Vergleichsgruppen, sodass es nicht zugleich als rechtfertigender Sachgrund für deren Ungleichbehandlung dienen kann.

Bei genauerem Hinsehen lässt sich aber ein differenzierteres Regelungsziel ausmachen. Im Rahmen der Gesetzesbegründung zur Anspruchsberechtigung in § 113 EStG spezifiziert der Gesetzgeber, dass die Einmalzahlung konkret zur Kompensation *erwerbsbedingter* Mehraufwendungen erfolgen solle.²⁹ Da zuvor die Entfernungspauschale für erwerbstätige Fernpendler erhöht worden war, sah der Gesetzgeber nun bei der Gruppe der übrigen Erwerbstätigen ebenfalls Entlastungsbedarf.³⁰ Die EPP sollte nach dem Willen des Gesetzgebers somit gerade nicht allgemein zum Ausgleich steigender Energiekosten, sondern vielmehr zur Kompensation von krisenbedingt gestiegenen Wegeaufwendungen gezahlt werden. Dass solche durch Erwerbstätigkeit hervorgerufene Mehraufwendungen womöglich nicht groß genug sind, um eine Begrenzung der Anspruchsberechtigung auf „aktiv tätige Erwerbspersonen“ zu rechtfertigen, bedarf keiner genaueren Prüfung, sondern ist vom gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum umfasst.

²⁶ Zwar ergeben sich durch diese Faktoren wiederum Unterschiede mit Blick auf die Betroffenheit von steigenden Energiekosten. Diese Binnendifferenzierung ist aber in beiden Vergleichsgruppen gleichermaßen angelegt, sodass hieran bei der Beurteilung nicht gesondert angeknüpft wird.

²⁷ So auch *H.-J. Kanzler*, FR 2022, 641 (642).

²⁸ BT-Drs. 20/1765, S. 23.

²⁹ Ebd.

³⁰ Ebd.

Selbst wenn die gefundene Lösung zum damaligen Zeitpunkt eventuell nicht die „gerechteste oder zweckmäßigste“ war, erscheint sie vor dem Hintergrund des gewählten Regelungsziels dennoch nicht willkürlich, so dass ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG in der Variante der Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem ausscheidet.³¹

Auf eine etwaige Beseitigung der vorübergehenden Ungleichbehandlung durch die später im Zuge des dritten Entlastungspakets ebenfalls eingeführten Energiepreispauschalen für die zunächst ausgeschlossenen Personengruppen³² kommt es mithin nicht mehr an.³³

IV. Die Energiepreispauschale als Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem?

Für den Bereich der gewährenden Staatstätigkeit hingegen völlig unterbeleuchtet ist die Frage, ob eine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG auch in der Variante der Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem in Betracht kommen kann.

Überlegungen hierzu fangen die oft geäußerte Kritik an der „Gießkannenpolitik“ verfassungsrechtlich am besten ein: Darf der Gesetzgeber eine steuerfinanzierte Sozialleistung wie die EPP (s.o. II.1.) einer Personengruppe unabhängig von der individuellen wirtschaftlichen Bedürftigkeit der einzelnen Anspruchsberechtigten gewähren oder ist er verpflichtet, bei der Abgrenzung der Profiteure nach Vermögensverhältnissen zu differenzieren?

³¹ Wie hier A. *Neumann-Tomm*, in: Lademann (Fn. 12), § 112 Rn. 15; ohne weitere Ausführungen auf die weite Ausgestaltungsfreiheit des Gesetzgebers abstellend E. *Oertel*, in: Kirchhof/Seer (Fn. 9), § 122 Rn. 9.

³² Für Rentner sowie Versorgungsbeziehende durch das Rentenbeziehende-Energiepreispauschalengesetz (RentEPPG) vom 07.11.2022 (BGBl. I 2022 S. 1985); für Studierende und Fachschüler durch das Studierenden-Energiepreispauschalengesetz (EPPSG) vom 16.12.2022 (BGBl. I 2022, S. 2357).

³³ Auf diesen Aspekt als das zentrale Argument gegen eine verbotene Ungleichbehandlung hinweisend C. *Horstmann*, in: Brandis/Heuermann (Fn. 8), § 112 Rn. 9.

1. Verfassungsrechtliche Maßstäbe

Erkennt man ein gesondertes Gleichbehandlungs*verbot* bei Art. 3 Abs. 1 GG grundsätzlich an,³⁴ spricht zunächst nichts dagegen, diese in der Rechtsprechung des BVerfG anerkannte Fallgruppe auch auf die Leistungsgesetzgebung anzuwenden. Für den Bereich des Sozialrechts wurden die verfassungsrechtlichen Maßstäbe für eine verbotene Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem bislang aber – soweit ersichtlich – nicht weiter ausdifferenziert.³⁵ Da eine Gleichbehandlung aber allgemein nur dann unzulässig ist, „wenn die tatsächliche Ungleichheit so groß ist, dass sie bei einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise nicht unberücksichtigt bleiben darf“³⁶, sind die Rechtfertigungsanforderungen tendenziell geringer als bei der vorangegangenen Konstellation einer Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem (s.o. III.1.).³⁷

2. Die Bedürftigkeit als Unterscheidungsmerkmal

§ 113 EStG knüpft die Anspruchsberechtigung (leicht vereinfacht) an die aktive Erwerbstätigkeit. Dabei blendet die Norm den finanziellen Hintergrund der Anspruchsberechtigten vollständig aus, sodass auch „Spitzenverdiener“ in den Genuss der Einmalzahlung kommen.

Kein Widerspruch ergibt sich gleichwohl zu den obigen Ausführungen zur Gesetzgebungskompetenz: Während für die Annahme der öffentlichen Fürsorge sehr weitreichend jede Lage auch nur potenzieller Bedürftigkeit genügt (s.o. II.2.), kann das Kriterium der Bedürftigkeit als Differenzierungsmerkmal bei Art. 3 Abs. 1 GG durchaus stärkere, materielle Bin-

³⁴ Zur Kritik vgl. C. Bumke/A. Voßkuhle, Casebook Verfassungsrecht, 8. Aufl. 2020, Rn. 455.

³⁵ Auch in der Literatur wird die Konstellation nur selten thematisiert. Aufgegriffen wird sie aber z.B. bei A. Lenze, info also 2011, 3 (5); U. Kischel stellt zumindest klar, dass eine Bindung an den Gleichheitssatz „selbstverständlich gerade auch Differenzierungen nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten“ fordere, U. Kischel, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 55. Ed. Stand 15.05.23, Art. 3 Rn. 12.

³⁶ BVerfGE 98, 365 (385).

³⁷ T. Kingreen, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum Grundgesetz, 220. EL 08.2023, Art. 3 Rn. 286.

dungswirkungen auslösen. Im hiesigen Kontext bedeutet dies, dass der Gesetzgeber in der Lage sein muss, zu begründen, warum er die EPP *allen* Erwerbstätigen ohne Bedürftigkeitsprüfung gewährt, obwohl „einige auf die Sozialleistung angewiesen sind, wohingegen andere diese nur als willkommenes Zubrot mitnehmen.“³⁸

Zwar muss der Begriff der Bedürftigkeit selbst erst definiert werden, um als Differenzierungskriterium zwischen zwei wesentlich ungleichen Vergleichsgruppen dienen zu können. Diese Schwierigkeit entbindet den Gesetzgeber aber nicht davon, zumindest den Versuch einer „am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise“³⁹ vorzunehmen, zumal ihm dabei der erwähnte, weite Gestaltungsspielraum zusteht. Aus der gleichzeitigen Begünstigung einer bedürftigen und einer nicht-bedürftigen Personengruppe kann sich daher nach hier vertretener Auffassung grundsätzlich ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG ergeben.

3. Keine unzulässige Gleichbehandlung

Es verbleibt die Frage, ob der Gesetzgeber im konkreten Fall die Grenzen seines weiten Gestaltungsspielraums überschritten hat. Dafür mag zwar sprechen, dass er den begünstigten Personenkreis auch auf wirtschaftlich leistungsfähige Einkommensteuerverpflichtige ausgeweitet hat, sodass mit Blick auf die individuelle Bedürftigkeit wesentlich ungleiche Anspruchsberechtigte durchaus gleichbehandelt werden.

Diese Gleichbehandlung kann aber auf zweiter Stufe gerechtfertigt sein. Zum einen kann dem Aspekt der Typisierung aus Gründen der Praktikabilität und Verwaltungsvereinfachung rechtfertigende Wirkung zukommen.⁴⁰ Bisher existieren in Deutschland keine Verwaltungsstrukturen, um Entlastungszahlungen solchen Haushalten zukommen zu lassen, die aufgrund eines nur geringen Einkommens finanziell unterstützungsbedürftig sind, die aber nicht von den sozialen Mindestsicherungssystemen erfasst

³⁸ Formulierung nach *G. Beaucamp*, NZS 2021, 745 (747) bezogen auf die hier interessierende Konstellation, allerdings ohne Bezug zur Energiepreispauschale.

³⁹ Siehe oben, Fn. 36.

⁴⁰ Hierzu mit Verweisen auf die Rechtsprechung des BVerfG *S. Boyen*, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz-Kommentar Bd. I, 7. Aufl. 2021, Art. 3 Rn. 98 f.; speziell für Abweichungen vom Bedürftigkeitsprinzip vgl. *J. Becker* (Fn. 1), S. 262 ff.

werden.⁴¹ Da der entlastende Effekt der Einmalzahlung „zeitnah“⁴² eintreten sollte, wurden für den Regelfall einer abhängigen Beschäftigung die Arbeitgeber mit der Auszahlung beauftragt (s.o. II.1.). Über diesen Weg war es wohl verwaltungsorganisatorisch nicht möglich, die Anspruchsberechtigung auf bedürftige Erwerbstätige zu begrenzen. Da die Schaffung einer staatlichen Direktzahlungsmöglichkeit, die den finanziellen Hintergrund der Begünstigten mitberücksichtigt, einige Zeit in Anspruch genommen hätte, wäre das gesetzgeberische Ziel einer schnellen Kompensation erwerbsbedingter Mehrbelastungen verfehlt worden.⁴³ Die Vorzüge der gewählten Auszahlungsmodalitäten können die damit verbundene Gleichbehandlung von wesentlich ungleichen Profiteuren zumindest teilweise kompensieren.

Darüber hinaus werden die gleichheitswidrigen Folgen der „Gießkannenpolitik“ durch die Besteuerung der EPP abgemildert. Die Steuerprogression führt dazu, dass höhere Einkommen durch die Pauschale im Ergebnis geringer entlastet werden. Zwar bleiben selbst bei Anwendung von Spitzensteuersatz und Solidaritätszuschlag noch 157,57 Euro der Pauschalzahlung erhalten,⁴⁴ doch führt die Besteuerung immerhin zu einer gewissen sozialen Ausgewogenheit.⁴⁵ Der gewählte Weg, die EPP zunächst an *alle* Erwerbstätige auszuzahlen und sie anschließend wieder der Besteuerung zu unterwerfen, führt zwar zwangsläufig zur Frage nach dem richtigen Verhältnis von Sozialrecht und Steuerrecht.⁴⁶ Zumindest mit Blick auf

⁴¹ Vgl. *J. Schnellenbach*, ifo Schnelldienst 11/2022 (Fn. 2), 10 (12 f.), der darauf hinweist, dass die Finanzämter mit den Steuerdaten über entsprechende Informationen verfügen, um Zahlungen auf die Empfänger niedriger Einkommen beschränken zu können; ähnlich *T. Hentze* (Fn. 2), 7 (9); „Denkbar wären Pauschalzahlungen in Abhängigkeit vom Bruttoeinkommen.“

⁴² BT-Drs. 20/1765, S. 24.

⁴³ Zwar wurde durch das Jahressteuergesetz 2022 (BGBl. I 2022, S. 2299) in § 139b Abs. 3a AO eine Rechtsgrundlage geschaffen, um die Steueridentifikationsnummer mit Kontodaten verknüpfen und so langfristig einen Kanal für staatliche Direktzahlungen aufbauen zu können. Hierdurch wird aber das Problem der fehlenden Ausrichtung an der Bedürftigkeit der Empfänger nicht beseitigt, vgl. *C. Horstmann*, in: Brandis/Heuermann (Fn. 8), § 112 Rn. 18.

⁴⁴ *T. Schober*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 15), Vorb. zu §§ 112 - 122 Rn. 2.

⁴⁵ So vom Gesetzgeber intendiert, vgl. BT-Drs. 20/1765, S. 23.

⁴⁶ Kritisch gegenüber der Verortung der EPP im EStG *P. Kirchhof* (Fn. 11); zum Verhältnis von Steuer- und Sozialrecht unter anderem *C. Seiler* (Fn. 1), S. 617 ff.; *H. Kube*, NZS

Art. 3 Abs. 1 GG trägt die gefundene Lösung aber zur Rechtfertigung einer ansonsten gleichheitswidrig ausgestalteten Sozialleistung bei. In Kombination mit dem zuvor erwähnten Aspekt der Verwaltungsvereinfachung liegt daher im Ergebnis keine verbotene Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem vor.

V. Fazit

Auch wenn sich gezeigt hat, dass die EPP für Erwerbstätige mit dem allgemeinen Gleichheitssatz vereinbar ist, handelt es sich bei Art. 3 Abs. 1 GG im Sozialrecht keinesfalls um einen „zahnlosen Tiger“. Trotz seines weiten Gestaltungsspielraums im Bereich der gewährenden Staatstätigkeit ist der Gesetzgeber an das Gleichheitsgrundrecht als „Königsmaßstab“⁴⁷ gebunden. Es steht zwar jenseits des menschenwürdigen Existenzminimums in seinem Ermessen, darüber zu entscheiden, *ob* er Sozialleistungen wie die EPP gewährt. Hat er sich aber erst einmal dafür entschieden, ist er bei der Abgrenzung des profitierenden Personenkreises an den allgemeinen Gleichheitssatz gebunden.⁴⁸ Die Verteilung von Steuergeldern mittels der im politischen Diskurs oft bemühten „Gießkanne“ kann dabei in doppelter Hinsicht problematisch werden: Während die verfassungsrechtlichen Maßstäbe für den Fall eines gleichheitswidrigen Begünstigungsausschlusses jedoch schon umfassend entwickelt wurden, fristet die Konstellation einer verfassungswidrigen Gleichbegünstigung von ungleich bedürftigen Personengruppen in der Debatte bislang ein Schattendasein. Insbesondere in einem am Kriterium der Bedürftigkeit orientierten Sozialstaat ist die Politik aber gehalten, Transferzahlungen trotz einer gewissen Typisierungsbefugnis nur jenen zu gewähren, die aufgrund unzureichender wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit auf staatliche Unterstützung angewiesen sind. Die hier zur EPP gezogenen Schlüsse sollen deshalb nicht darüber hinwegtäuschen, dass eine extensive „Gießkannenpolitik“ nicht nur die Akzeptanz

2004, 458 ff.; P. Kirchhof, JZ 1982, 305 ff.; monographisch z.B. M. Lehner, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, 1993; J. Becker (Fn. 1).

⁴⁷ U. Steiner, NZS 2019, 1 (3).

⁴⁸ So auf den Punkt bringend S. Huster, in: Friauf/Höfling, Berliner Kommentar zum Grundgesetz Bd. 1, EL. 04.2023, Art. 3 Rn. 157.

des Sozialstaats gefährdet, sondern in anderen Fällen auch zu einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG führen kann. Um dies zu vermeiden, müssen Verwaltungsstrukturen geschaffen werden, die es ermöglichen, Transferzahlungen zielgerichtet an bedürftige Bürger, auch außerhalb der Sozialsysteme leisten zu können. Dem Gesetzgeber sollte die rechtliche Diskussion um die EPP daher Mahnung und Aufforderung zugleich sein.

§ 6 Zum Solidaritätszuschlag – München locuta, causa finita?

Robert Pracht

I. Einführung und Hintergrund

Im Jahr 1995 wurde zur Refinanzierung der immensen Kosten für die Vollendung der deutschen Einheit eine Ergänzungsabgabe in Form des sog. Solidaritätszuschlags eingeführt (SolzG).¹ Dieser beruht auf Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG. Die Norm benennt keine geschriebenen Tatbestandsmerkmale,² sondern regelt vielmehr die Ertragshoheit: So steht eine Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer allein dem Bund zu. Die konkrete Gesetzgebungskompetenz für den Erlass des SolzG folgt sodann aus Art. 105 Abs. 2 Satz 2 Var. 1 GG (i.V.m. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG), wonach der Bund die konkurrierende Gesetzgebungszuständigkeit über die übrigen Steuern innehat, wenn ihm das Aufkommen der Steuer ganz oder zum Teil zusteht. Eine Zustimmungsbedürftigkeit des Solidaritätszuschlags durch den Bundesrat ist wegen fehlender Länderbeteiligung an der Abgabe nicht erforderlich, vgl. Art. 105 Abs. 3 GG. Die Zuordnung des Solidaritätszuschlags zu einer in Art. 106 GG genannten Steuerart ist hingegen zwingend notwendig, weil der einfache Gesetzgeber nach mittlerweile

¹ Solidaritätszuschlaggesetz 1995 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4130), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 8. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2230) geändert worden ist. Schon in den Jahren 1991 und 1992 wurde kurzzeitig nach der Wiedervereinigung ein befristeter Solidaritätszuschlag erhoben, der einen Tarif von 7,5 % auf die Einkommen- und Körperschaftsteuerschuld vorsah.

² *M. Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, GG, 7. Aufl. 2021, Art. 106 Rn. 21 will aus dem Wortteil „Ergänzung“ zumindest herauslesen, dass die Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie insbesondere die Beteiligung der Länder an diesen Steuern (vgl. Art. 106 Abs. 3 GG) nicht ausgehöhlt und umgangen werden dürfen. Ähnlich *K.-D. Drüen*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum GG, 213. EL 09.2021, Art. 106 Rn. 180. Vgl. dazu auch BVerfGE 32, 333 (338).

wohl ganz herrschender Ansicht – jedenfalls seit der grundlegenden Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 2017³ – kein freies Steuererfindungsrecht besitzt.⁴

Wichtig ist nun, sich zu vergegenwärtigen, dass im Jahr 2019 der sog. Solidarpakt II auslief, der zuvor den ostdeutschen Bundesländern für den „Aufbau Ost“ u.a. spezielle Finanzmittel im Rahmen des Länderfinanzausgleichs in § 11 Abs. 3 Finanzausgleichsgesetz (FAG) a.F.⁵ zuwies. An dessen Stelle trat ein „gesamtdeutsches Fördersystem für strukturschwache Regionen“⁶. Gleichzeitig wurde der Solidaritätszuschlag für den Großteil der Bevölkerung (etwa 90 % der Steuerpflichtigen) abgeschafft, da nach der Freigrenze des § 3 Abs. 3 SolzG dieser nur noch erhoben wird, wenn die festzusetzende Einkommensteuer 16.956 Euro übersteigt.⁷ Die Höhe des Solidaritätszuschlags bemisst sich auf 5,5 % der Bemessungsgrundlage (§ 4 Satz 1 SolzG) und beträgt zur Sicherstellung eines gleitenden Effekts – sog. Milderungszone – nicht mehr als 11,9 % des Unterschiedsbetrags zwischen der Bemessungsgrundlage und der Freigrenze (§ 4 Satz 2 SolzG). Die Freigrenze einschließlich der Milderungszone gilt aber nicht für Unternehmen, die nicht der Einkommensteuer-, sondern der Körperschaftsteuerpflicht unterliegen.

³ BVerfGE 145, 171 (194 ff. Rn. 69 ff.).

⁴ Vgl. statt vieler *H. Kube*, in: Epping/Hillgruber, Beck-OK GG, Stand: 05.2023, Art. 105 Rn. 42 und *R. Wernsmann*, StW 2018, 100 (101 f.).

⁵ Dieser hatte in seiner bis zum 31.12.2019 geltenden Fassung folgenden Wortlaut: „Zur Deckung von teilungsbedingten Sonderlasten aus dem bestehenden starken infrastrukturellen Nachholbedarf und zum Ausgleich unterproportionaler kommunaler Finanzkraft erhalten die Länder Berlin, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen insgesamt in den Jahren 2005 bis 2019 folgende Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen: [es folgen konkrete, Jahr für Jahr stets sinkende Milliardenbeträge].“

⁶ So das Bundesministerium der Finanzen: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Glossareintraege/S/Solidarpakt.html?view=renderHelp> (letzter Aufruf: 20.9.2023).

⁷ Vgl. dazu BT-Drs. 19/14103. Anhebung auf 17.543 Euro für den Veranlagungszeitraum 2023 durch Art. 4 des Gesetzes zum Ausgleich der Inflation durch einen fairen Einkommensteuertarif sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen (Inflationsausgleichsgesetz) vom 8.12.2022, BGBl. I S. 2230.

Mit der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags ab dem Veranlagungszeitraum (VZ) 2020 setzt sich die nachfolgend dargestellte Entscheidung des BFH auseinander. In der Literatur war dessen Verfassungsmäßigkeit zuvor überwiegend kritisch beurteilt worden.⁸

II. Die Entscheidung des BFH v. 17.01.2023

„Der Solidaritätszuschlag war in den Jahren 2020 und 2021 noch nicht verfassungswidrig.“ – so lautet der erste Leitsatz der Entscheidung des BFH.⁹ Das ist alles andere als eine eindeutige Entscheidung zugunsten der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags. Der erkennende Neunte Senat war aber nicht in dem nach Art. 100 Abs. 1 GG für die Einleitung eines konkreten Normenkontrollverfahrens notwendigen Umfang von der Verfassungswidrigkeit des Solidaritätszuschlags überzeugt.¹⁰

1. Sachverhalt

Die Kläger des Ausgangsverfahrens sind zusammenveranlagte Eheleute, die sich zunächst gegen die Vorauszahlungen des festgesetzten Solidaritätszuschlags durch das Finanzamt für die Jahre 2020 und 2021 wendeten. Einfach-gesetzliche Subsumtionen waren in dem Verfahren nie umstritten; den Klägern ging es von Beginn an um die aus ihrer Sicht fehlende Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags: So sollte sich die Rechts- und Verfassungswidrigkeit der Veranlagung aufgrund eines nicht gerechtfertigten Eingriffs in die allgemeine Handlungsfreiheit aus Art. 2 Abs. 1 GG im Sinne der sog. Elfes-Konstruktion¹¹ ergeben.

⁸ Siehe nur *H.-J. Papier*, FS Lehner, 2019, S. 511 (512 f.); *K.-A. Schwarz*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 106 Rn. 49; *C. Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, 81. EL 09.2017, Art. 106 Rn. 117.

⁹ BFH, NJW 2023, 544.

¹⁰ BFH, NJW 2023, 544 (546 ff. Rn. 29 ff.).

¹¹ Dazu *H. Kube*, JuS 2003, 111 ff.

2. Ursprüngliche Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags

Der BFH konstatiert zunächst, dass der Solidaritätszuschlag im Jahr 1995 in formell wie materiell nicht zu beanstandender Weise verfassungsgemäß zu Stande gekommen sei. Dies wird auch in der Literatur nicht bestritten. Bezug genommen wird dabei auf eine Entscheidung des BFH aus dem Jahr 2011,¹² in der sich dieser letztmalig intensiv mit der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags beschäftigt und auch hier mangels Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit des Solidaritätszuschlags von einer Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG abgesehen hatte.

Der erkennende Senat im hier darzustellenden Urteil gesteht dabei zu, dass die dem Wortlaut nach tatbestandslos erscheinende Ergänzungsabgabe gewissen Einschränkungen unterliegen müsse: So dürfe durch die Ergänzungsabgabe insbesondere nicht das Finanzsystem zulasten der Länder verändert und die – Bund und Ländern gemeinschaftlich zustehende (vgl. Art. 106 Abs. 3 GG) – Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht ausgehöhlt werden.¹³ Es sei allerdings von Verfassungs wegen nicht geboten, die Erhebung aus einer Ergänzungsabgabe zeitlich zu befristen oder eine zweckgebundene Verwendung der Abgabe mit dem sog. „Aufbau Ost“ zu verlangen.¹⁴ Hierin unterscheide sich die Ergänzungsabgabe gerade von den Sonderabgaben.¹⁵ Ergänzungsabgaben fließen vielmehr allgemein dem Bundeshaushalt zu und sind in den Haushaltsplan (vgl. Art. 110 Abs. 1 Satz 1 GG) mit allen Einnahmen und Ausgaben einzustellen.

3. Fortdauernde Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags ab dem VZ 2020

Wichtiger erscheinen die weiteren Ausführungen des BFH zu der Frage, ob der Solidaritätszuschlag auch noch seit dem VZ 2020 verfassungsgemäß ist. In der Literatur wurde überwiegend davon ausgegangen, dass der Soli-

¹² BFHE 234, 250 ff.

¹³ BFH, NJW 2023, 544 (546 Rn. 34).

¹⁴ BFH, NJW 2023, 544 (546 Rn. 36 f.).

¹⁵ Siehe zu letzteren R. Pracht, JA 2024, i.E.

daritätszuschlag als Ergänzungsabgabe jedenfalls mit Auslaufen des Solidarpakts II seine Daseinsberechtigung verloren habe.¹⁶ Eine Verpflichtung zur Aufhebung des Solidaritätszuschlags erkennt der BFH indes nicht,¹⁷ aber:

„Eine zeitliche Begrenzung einer nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG im Grundsatz unbefristet erhobenen Ergänzungsabgabe kann sich allerdings daraus ergeben, dass die Ergänzungsabgabe den Zweck hat, einen vorübergehenden, aufgabenbezogenen Mehrbedarf des Bundes zu finanzieren; sie darf damit kein dauerhaftes Instrument der Steuerverteilung sein.“¹⁸

Bei Erreichung des mit der Ergänzungsabgabe verfolgten Zwecks und der damit verbundenen „eindeutigen und offensichtlichen“ Änderung der tatsächlichen Verhältnisse, werde die Verfassungsmäßigkeit der Ergänzungsabgabe auch nach dem BFH zweifelhaft.¹⁹ Für den VZ 2020 und 2021 bestehe allerdings der Zweck der Ergänzungsabgabe – namentlich der wiedervereinigungsbedingte erhöhte Finanzbedarf des Bundes – fort.²⁰ Insofern habe der Gesetzgeber plausibel dargelegt,²¹ dass der zusätzliche Finanzierungsbedarf beispielsweise im Arbeitsmarkt- und Rentenwesen speziell für die ostdeutschen Bundesländer das Aufkommen aus dem Solidaritätszuschlag übersteige.²² Der reine Zeitablauf von gut 25 Jahren vermöge aufgrund des Umfangs der zu bewältigenden Leistung der Wiedervereinigung als „Generationenaufgabe“ hieran nichts zu ändern.²³

Von Verfassungs wegen sei schließlich auch nichts gegen die ab 2021 begonnene „Abschmelzung“ der Abgabenschuldner einzuwenden.²⁴ Außerdem sei der Solidaritätszuschlag auch nicht untrennbar mit dem Schicksal

¹⁶ Siehe an dieser Stelle nur *M. Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, GG, 7. Aufl. 2021, Art. 106 Rn. 21.

¹⁷ BFH, NJW 2023, 544 (546 ff. Rn. 39 ff.).

¹⁸ BFH, NJW 2023, 544 (547 Rn. 41).

¹⁹ BFH, NJW 2023, 544 (547 Rn. 41).

²⁰ BFH, NJW 2023, 544 (547 f. Rn. 48).

²¹ Vgl. BT-Drs. 19/14103, S. 1.

²² BFH, NJW 2023, 544 (547 f. Rn. 48 f.) und ergänzend BT-Drs. 19/14103, S. 1, 9.

²³ BFH, NJW 2023, 544 (549 Rn. 54 f.).

²⁴ BFH, NJW 2023, 544 (548 f. Rn. 51 f.).

des 2019 ausgelaufenen sog. Solidarpakts II verbunden gewesen; die Verbindung war vielmehr nur ideeller Natur.²⁵

4. Insbesondere: Kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG

Nach Ansicht des BFH verstoße die derzeitige Ausgestaltung des Solidaritätszuschlags, nach der etwa 90 % der Steuerpflichtigen seit dem VZ 2021 von der Erhebung des Solidaritätszuschlags befreit sind, auch nicht gegen das allgemeine Gleichbehandlungsgebot aus Art. 3 Abs. 1 GG oder gegen Freiheitsgrundrechte.²⁶ Dem Gesetzgeber komme ein weiterer Gestaltungsspielraum zu; insbesondere im Einkommensteuerrecht habe er sich aber an der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen zu orientieren.²⁷ Soziale Gesichtspunkte könnten dabei jedoch auch berücksichtigt werden und so lägen in der Staffelung der Erhebung des Solidaritätszuschlags – ähnlich wie auch bei der Einkommensteuer – hinreichende sachliche Gründe, die zumindest eine willkürliche Unterscheidung ausschließen.²⁸

III. Würdigung

Die Entscheidung des BFH vermag im Ergebnis nicht zu überzeugen. Der Solidaritätszuschlag ist bereits seit dem VZ 2020 verfassungswidrig.

1. Die Ergänzungsabgabe als Finanzierungsmittel in Ausnahmefällen

Relative Einigkeit besteht darüber, dass es sich bei einer Ergänzungsabgabe nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG um ein nur *subsidiäres* Finanzierungsinstru-

²⁵ BFH, NJW 2023, 544 (550 Rn. 58).

²⁶ BFH, NJW 2023, 544 (550 ff. Rn. 60 ff.). In Bezug auf letztere verneint der BFH einen Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 GG und Art. 14 Abs. 1 GG in jeweils lediglich einer Randnummer.

²⁷ BFH, NJW 2023, 544 (551 Rn. 65).

²⁸ BFH, NJW 2023, 544 (551 f. Rn. 70 f.).

ment für einen sonst nicht finanzierbaren, von der Normallage abweichenden *Zusatzbedarf des Bundes* handelt.²⁹ Zwar ist es nicht zwingend notwendig, eine Ergänzungsabgabe bei ihrer Einführung zu befristen³⁰ – sie verliert ihre verfassungsrechtlich notwendige Rechtfertigung jedoch dann, wenn sich die den Zusatzbedarf des Bundes ergebenden Verhältnisse maßgeblich verändert haben.³¹ Denn in genetischer Auslegung ist der Sinn und Zweck einer Ergänzungsabgabe in Erinnerung zu rufen:

„Die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer ist dazu bestimmt, *anderweitig nicht auszugleichende Bedarfsspitzen* im Bundeshaushalt zu decken, den gesetzgebenden Körperschaften des Bundes *in begrenztem Rahmen* eine elastische, der jeweiligen Konjunkturlage und dem jeweiligen Haushaltsbedarf angepaßte Finanzpolitik zu ermöglichen und das Steuerverteilungssystem im Verhältnis zwischen Bund und Ländern dadurch zu festigen, daß die Notwendigkeit einer Revision der Steuerbeteiligungsquoten [...] auf solche Mehrbelastungen des Bundes beschränkt wird, die *nicht aus dieser beweglichen Steuerreserve gedeckt* werden können.“³²

2. Entfall des Zwecks der Ergänzungsabgabe

Insofern besteht richtigerweise zwar keine strenge Zweckbindung wie bei Sonderabgaben, aber doch eine Zweckverknüpfung,³³ die über eine reine „politische Verknüpfung“³⁴ und über eine – vom BFH angenommene –

²⁹ K.-D. Drüen, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum GG, 213. EL 09.2021, Art. 106 Rn. 173; M. Heintzen, in: v. Münch/Kunig, GG, 7. Aufl. 2021, Art. 106 Rn. 21; V. Hoch, DStR 2018, 2410 (2411); H. Kube, in: Epping/Hillgruber, Beck-OK GG, Stand: 05.2023, Art. 106 Rn. 14; H.-J. Papier, FS Lehner, 2019, S. 511 (512 f.); K.-A. Schwarz, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 106 Rn. 49; C. Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, 81. EL 09.2017, Art. 106 Rn. 117; R. Wernsmann, ZG 2020, 181 (185 f.).

³⁰ Allgemeine Meinung seit BVerfGE 32, 333 (340 ff.).

³¹ K.-D. Drüen, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum GG, 213. EL 09.2021, Art. 106 Rn. 178; R. Schenke, in: Sodan, GG, 4. Aufl. 2018, Art. 106 Rn. 4; C. Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, 81. EL 09.2017, Art. 106 Rn. 117.

³² BT-Drs. II/480, S. 72 (Hervorhebungen nur hier).

³³ Begriffe nach K.-D. Drüen, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum GG, 213. EL 09.2021, Art. 106 Rn. 178. Dagegen H. Tappe, StuW 2022, 6 (8).

³⁴ So R. Wernsmann, ZG 2020, 181 (184).

Verknüpfung „lediglich ideeller Art“³⁵ hinausreicht. Gerade diese Zweckverknüpfung der Ergänzungsabgabe mit den besonderen Lasten der Wiedervereinigung ist aber infolge des Auslaufens des Solidarpakts II und dem damit verbundenen Ende des sog. Aufbau Ost, mit dem die Lasten der Wiedervereinigung getragen werden sollten, entfallen.³⁶ Der seit 2020 geltende Finanzausgleich erfasst vielmehr sämtliche strukturschwache Regionen Deutschlands und alle finanzschwachen Bundesländer in Ost und West.³⁷ Wird die Sonderabgabe also auch über den VZ 2020 hinaus erhoben, dient sie nicht der Erfüllung eines Sonderbedarfs, sondern der allgemeinen Staatsfinanzierung in einer „finanzverfassungsrechtlichen Normallage“^{38, 39}. Gerade eine solche ist jedoch bei einer Ergänzungsabgabe nicht möglich; dazu ist vielmehr das allgemeine Steueraufkommen zu verwenden.

Der BFH ist hier – insbesondere mit Blick auf die Anforderungen für die Darlegung des Gesetzgebers⁴⁰ – in seinem Urteil zu unkritisch. Dass beispielsweise bei der Rentenversicherung noch ein wiedervereinigungsbedingter zusätzlicher Mehrbedarf in den ostdeutschen Bundesländern besteht, mag zutreffen. Allerdings handelt es sich dabei um eine Daueraufgabe (was sogar auch der BFH konzidiert)⁴¹ von nicht mehr nur vorübergehendem Charakter, die über das allgemeine Steueraufkommen und nicht über eine Ergänzungsabgabe zu finanzieren ist.⁴² Ein zusätzlicher, wirklich ursprünglich durch die nunmehr bereits 30 Jahre zurückliegende Wiedervereinigung bedingter Mehrbedarf besteht nicht.⁴³ Gerade mit fortschrei-

³⁵ BFH, NJW 2023, 544 (550 Rn. 58).

³⁶ Ebenso *M. Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, GG, 7. Aufl. 2021, Art. 106 Rn. 21; *V. Hoch*, DStR 2018, 2410 (2413); *H.-J. Papier*, FS Lehner, 2019, S. 511 (514). Klar auch *H. Kube*, StuW 2022, 3 (4): Der tragende Grund für die Ergänzungsabgabe sei „eindeutig und offensichtlich weggefallen“.

³⁷ *H. Kube*, StuW 2022, 3 (4); *ders.*, DStR 2017, 1792 (1799).

³⁸ *H. Kube*, DStR 2017, 1792 (1793, 1799).

³⁹ Ähnlich *K.-D. Drüen*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum GG, 213. EL 09.2021, Art. 106 Rn. 178.

⁴⁰ Siehe insb. BFH, NJW 2023, 544 (547 f. Rn. 48 f.).

⁴¹ Siehe BFH, NJW 2023, 544 (547 f. Rn. 48, 50).

⁴² *R. Wernsmann*, ZG 2020, 181 (186).

⁴³ *H. Kube*, StuW 2022, 3 (4).

tender Zeit muss die gerichtliche Kontrollintensität der Nachvollziehbarkeit, Schlüssigkeit und Folgerichtigkeit zunehmen.⁴⁴ Insofern muss die fortdauernde Erhebung als nicht mehr nachvollziehbar, nicht mehr schlüssig und nicht mehr folgerichtig eingeordnet werden. Aus diesem Grund ist die Grundlage für die Erhebung des Solidaritätszuschlags seit dem VZ 2020 entfallen.

3. Zulässigkeit der vorgenommenen „Abschmelzung“

Auf die Frage nach der Zulässigkeit der vom Gesetzgeber seit 2021 vorgenommenen „Abschmelzung“, die dazu führt, dass etwa 90 % der Einkommensteuerpflichtigen keinen Solidaritätszuschlag mehr zahlen müssen, kommt es damit nicht mehr an. Hier ist indes die Ansicht des BFH, dass die Ungleichbehandlung vor dem Hintergrund des allgemeinen Gleichheitssatzes aus Art. 3 Abs. 1 GG in Ansehung des Leistungsfähigkeits- und Sozialstaatsprinzips gerechtfertigt ist, überzeugend.⁴⁵ Im Verhältnis zur Körperschaftsteuer, bei der weiterhin alle Steuerpflichtigen auch zur Zahlung der Ergänzungsabgabe herangezogen werden, besteht richtigerweise wegen fehlender vergleichbarer Tarifstruktur mit der Einkommensteuer schon keine zu rechtfertigende Ungleichbehandlung.⁴⁶ Insofern wäre die gesetzgeberische Entscheidung für die „Abschmelzung“ des Solidaritätszuschlags vor dem allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz aus Art. 3 Abs. 1 GG vertretbar und folgerichtig, wenn denn der Grund für die andauernde Erhebung des Solidaritätszuschlags tatsächlich fortbestünde.

Auch der Verweis auf eine Umgehung der Zustimmungspflichtigkeit des Bundesrates nach Art. 105 Abs. 3 GG, weil durch die Erhöhung der Freigrenze rein tatsächlich betrachtet für den Einzelnen die gleiche Wirkung

⁴⁴ Vgl. *H. Kube*, DStR 2017, 1792 (1798).

⁴⁵ Siehe insb. BFH, NJW 2023, 544 (552 Rn. 72): „Warum eine entsprechende soziale Staffelung bei der Einkommensteuer verfassungskonform sein soll [...], beim Solidaritätszuschlag hingegen nicht, erschließt sich dem Senat nicht.“ Vgl. auch schon BVerfGE 32, 333 (343). A.A. *H.-J. Papier*, FS Lehner, 2019, S. 511 (515): „verfassungswidriger, intransparenter Formenmissbrauch“ wegen faktischer Erhebung einer „Reichen-Einkommensteuer“. Ganz ähnlich *V. Hoch*, DStR 2018, 2410 (2414 f.). Kritisch auch *H. Kube*, DStR 2017, 1792 (1800).

⁴⁶ Dazu auch *H. Tappe*, NVwZ 2020, 517 (521).

wie bei einer Änderung des Tarifs der Einkommensteuer entstehe,⁴⁷ überzeugt nicht: Denn die Ergänzungsabgabe muss selbständig von der Einkommensteuer betrachtet werden und eine Änderung der Freigrenze mag eben nur *wie* die Änderung an dem Tarifverlauf bei der Einkommensteuer wirken, lässt aber rechtlich gesehen deren Tarifverlauf gerade unangetastet. Außerdem steht es dem verfassungsändernden Gesetzgeber frei, auch für Ergänzungsabgaben ein Zustimmungserfordernis durch den Bundesrat vorzusehen.

IV. Fazit und Ausblick

Das letzte Wort scheint in dieser Sache allerdings noch nicht gesprochen zu sein. Zwar ist unklar, ob die Kläger des Ausgangsverfahrens gegen die Entscheidung des BFH Verfassungsbeschwerde eingelegt haben. Am BVerfG ist indes ohnehin bereits seit 2020 eine Verfassungsbeschwerde mehrerer prominenter FDP-Mitglieder anhängig,⁴⁸ die sich ebenfalls gegen die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags wenden.

Eine Richtervorlage des Finanzgerichts Niedersachsen hat das BVerfG jüngst zwar als unzulässig verworfen, weil nicht hinreichend deutlich gemacht worden sei, dass das vorlegende Finanzgericht die Verfassungsmäßigkeit des SolzG intensiv und sorgfältig genug geprüft habe. Daraus lässt sich indes nichts für die hier besprochene Konstellation ableiten, weil sich die Vorlage mit der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags für das Streitjahr 2007 beschäftigte.⁴⁹

Ob sich das BVerfG im Rahmen des oder der bei ihm anhängigen Verfahren hinsichtlich des Solidaritätszuschlags ab dem VZ 2020 den Argumenten des BFH anschließen oder sich die hier und an anderer Stelle geäußerte Kritik zu eigen machen wird, bleibt mit Spannung abzuwarten. In jedem Fall gilt: München locuta, causa non finita.

Generell scheint es *de constitutione* (oder *de lege*) ferenda wünschenswert, wenn der Gesetzgeber über die bloße Nennung der Ergänzungsabgabe in

⁴⁷ So die Argumentation von R. Wernsmann, NJW 2018, 916 (918); *ders.*, StuW 2018, 100 (110 f.).

⁴⁸ Verfassungsbeschwerdeschriftsatz abrufbar [hier](#) (letzter Aufruf: 20.9.2023).

⁴⁹ BVerfG, Beschl. v. 7.6.2023, 2 BvL 6/14, juris.

Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG hinaus in der Verfassung oder im einfachen Recht nähere maßstabbildende Voraussetzungen benennen würde.⁵⁰ Denkbar wären beispielsweise Befristungen oder zumindest konkrete Evaluationspflichten des Gesetzgebers zum Nachweis des Fortbestehens eines gesonderten Finanzierungsbedarfs sowie ausdrücklich normierte Zweckverknüpfungen. Denn wenn erst ein „evidenter Entfall“ der Voraussetzungen für die Erhebung der Ergänzungsabgabe wegen „offensichtlichen“ Hinreichens der übrigen dem Bund zustehenden Steuereinnahmen zum Entfall der Rechtfertigungsmöglichkeit führen sollte,⁵¹ würde eine Ergänzungsabgabe wohl nahezu endlos zulässigerweise erhoben werden können. Sie wäre vollends konturenlos.⁵²

⁵⁰ Vgl. in diesem Zusammenhang V. Hoch, DStR 2018, 2410 (2411), nach der die derzeitige „verfassungsrechtliche Konzeption der Ergänzungsabgabe inkonsistent, fragwürdig und auch ‚missbrauchs anfällig‘“ erscheine.

⁵¹ Vgl. K.-A. Schwarz, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 106 Rn. 49. BVerfGE 32, 333 (343) hat selbst diese Einschränkung – allerdings wegen mangelnder Entscheidungserheblichkeit – dahinstehen lassen. Darauf Bezug nehmend BFH, NJW 2023, 544 (547 Rn. 40).

⁵² Ähnlich R. Wernsmann, ZG 2020, 181 (189).

§ 7 Gelebte Interdisziplinarität

*Ekkehart Reimer**

Wer die Rechtswissenschaft mit dem Ruf nach Interdisziplinarität konfrontiert, erntet Seufzer. Oft tut sich die Rechtswissenschaft schwer, gleichberechtigtes Glied eines wissenschaftlichen Ensembles zu werden.¹ Das gilt gerade für ihr Verhältnis zu denjenigen Nachbardisziplinen, die sie selbst als die nächsten ansieht: die anderen Staatswissenschaften, in Sonderheit Politikwissenschaft, Ökonomie und Soziologie, die wissenschaftsgeschichtlich Fleisch vom Fleisch der Jurisprudenz sind. Für die Entfremdung gibt es drei wesentliche Gründe.

Der erste Grund betrifft die Gegenstände der Forschung. Im Unterschied zur US-amerikanischen versteht sich die europäische Rechtswissenschaft weiterhin primär als Jurisprudenz, als normative Entscheidungswissenschaft. Ihr wichtigster Gegenstand sind deshalb Sollenssätze und ihre Semantik.² Namentlich die dogmatische Rechtswissenschaft agiert dabei auf der Grundlage einer Norm, die sie nicht selber setzt, sondern empfängt und nur zum Verständnis bringt. Durch diese Nachverdichtung entsteht zusätzliche Normativität, ergänzende Semantik. Dagegen markiert der „empirical turn“ in den Sozialwissenschaften, besonders in weiten Teilen der Wirtschaftswissenschaft, die Abkehr von den Imperativen. Wissenschaft wird auf die Suche nach empirisch Beweisbarem verengt; das Zäh-

* Gewidmet den Mitgliedern des Boards der Flagship-Initiative „Transforming Cultural Heritage“ der Universität Heidelberg (<https://www.uni-heidelberg.de/de/forschung/forschungsprofil/exzellenzstrategie/transforming-cultural-heritage>) und ihrem Bemühen, sich an der Stärke fremder Disziplinen ebenso zu erfreuen wie an der eigenen.

¹ Ansätze bei S. Baer, Rechtssoziologie. Eine Einführung in die interdisziplinäre Rechtsforschung (2023), v.a. S. 54 ff.

² Bereits J. von Kirchmann, Die Wertlosigkeit der Jurisprudenz als Wissenschaft (1848; hier zit. nach dem Nachdruck Heidelberg 1988), S. 9 f.

len, Messen und Wiegen, aber auch jede Analyse und Theoriebildung beziehen sich auf Daten aus der äußeren Welt. Die Sein-Sollens-Differenz wird deshalb – jedenfalls vordergründig – zu dem wohl bedeutendsten Hemmnis für Interdisziplinarität heute. Je empirischer eine Nachbardisziplin wird, desto mehr erodieren die Fundamente für den interdisziplinären Brückenschlag zur Jurisprudenz in ihrer bisherigen Form.³ Der „empirical turn“ in den Nachbarwissenschaften geht vielfach sogar mit einer Verbreiterung, bisweilen sogar mit einer gewissen Beliebigkeit der räumlich-geographischen Herkunft der Daten einher, die für Entwicklung und Fortentwicklung mathematischer Modelle benötigt werden.

Mit dem „empirical turn“ werden zweitens aber auch die Erkenntnisinteressen zwischen den Disziplinen zunehmend inkommensurabel. Zielt die Jurisprudenz auf ein reproduzierbares, interpersonell und diachron nachvollziehbares inhaltliches Verständnis und die Nachverdichtung von Normen, geht es den Sozialwissenschaften um die Wirklichkeit. Zu dieser Wirklichkeit gehören Normen dann nur noch, soweit sie beobachtbar sind. Deshalb verschwinden Normen nicht aus den Sozialwissenschaften, sondern werden zum Bestandteil des Forschungsdesigns: Gefragt wird nicht, was gesollt ist, sondern was ein repräsentatives Sample an Akteuren über das Sollen weiß und meint. Gefragt ist nicht die Ethik selbst, sondern ihr Widerschein – ihre Verbreitung, ihre Nützlichkeit und der beobachtbare Wandel der Werte. Werden Verifikation und Falsifikation von Korrelationen zum primären Forschungsinteresse, wird die empirische Sozialwissenschaft zugleich zu einer relationalen Wissenschaft, während die Jurisprudenz den Normgehalt weiterhin als solchen in den Blick nimmt, ihn damit in einer bestimmten Weise absolut und dekontextualisiert betrachtet.

Drittens entfremden sich die Methodenverständnisse. Als normative Wissenschaft ist die Jurisprudenz typischerweise Textwissenschaft. Das gilt mehr denn je, weil das Gewohnheitsrecht auf dem Rückzug, Positivierungen, Kodifikationen und textliches Mikromanagement im Vordringen begriffen sind. Demgegenüber verlagert sich das Interesse anderer Disziplinen von dem Umgang mit Texten auf den Umgang mit Zahlen. An die Stelle der Textsemantik treten die Erhebung und Auswertung quantitativer

³ Vgl. die Beiträge bei Sapiro/Santoro/Baert, *Ideas on the move in the social sciences and humanities. The international circulation of paradigms and theorists*, 2020.

Größen. Bisweilen erweckt dieser Wandel den Eindruck, dass Methodenbewusstsein und Methodenvielfalt in den empirischen Wissenschaften schneller wachsen als in den normativen Wissenschaften – ein Eindruck, der indes seinerseits eher subjektives Erleben als messbare Gewissheiten zum Ausdruck bringt.

Die Universität wusste indes immer schon, dass das Ganze mehr ist als die Summe seiner Teile. Dass diese akademische Gesamtheit nicht in Teilbereiche (departments) zu zergliedern ist, sondern umgekehrt durch die zusammengebrachte Vielfalt an Berufungen und Befähigungen (facultates, δύνάμεις) konstituiert wird, macht Interdisziplinarität zur Pflicht. Es ist die Interdisziplinarität, die die wissenschaftliche Theologie von der Bibelschule, die Universitätsjurisprudenz von der Law School, die Ökonomie von der Business School und die Geisteswissenschaften von der School of Education unterscheidet. Wie allerdings Interdisziplinarität unter rechtswissenschaftlicher Beteiligung aussehen und gelingen kann: Dafür gibt es kein Rezept. Der Beitrag versucht eine Annäherung und bedient sich dazu algebraischer Metaphern.

I. Ausdifferenzierung

Anfang und Ausgangspunkt ist die Differenzierung. Differenzierung ist Unterscheidung; Unterscheidung ist Wesensmerkmal jeder analytischen Wissenschaft. Mit fortschreitenden Unterscheidungen geht aber auch eine Differenzierung der Wissenschaften selbst einher. Sie ist die zentrifugale Entfaltung der Forschungsgegenstände, Erkenntnisinteressen und Methoden. In allen Disziplinen ist und bleibt Wissenschaft dabei der Wettbewerb um neues Wissen. Kennzeichen dieses Wettbewerbs, vielleicht jedes Wettbewerbs, ist die genannte Ausdifferenzierung. Jeder Wettbewerb ist ein Entdeckungsverfahren.⁴ Deshalb ist auch und besonders der wissenschaft-

⁴ F. von Hayek, Wettbewerb als Entdeckungsverfahren, in: Freiburger Studien 1969, S. 249; auch abgedruckt in: Streit, Rechtsordnung und Handelsordnung. Aufsätze zur Ordnungsökonomik, 2003, S. 132; V. Mehde, Wettbewerb zwischen Staaten, 2005, S. 33 ff.; E. Reimer, Rechtssetzungswettbewerb, Rechtsanwendungswettbewerb und ihr Recht: Das Beispiel des Steuerrechts, in: Kadelbach, Wettbewerb der Systeme – System des Wettbewerbs in der EU, 2017, S. 21 ff.

liche Wettbewerb in den Disziplinen und in die sich voneinander entfernenden Disziplinen hinein ein wertvolles Entdeckungsverfahren. Zur Entdeckung gehört der Drang in die Nische, die „Emanzipation durch Auseinanderdenken“⁵.

Die Wissenschaftstheorie wird sogar fragen können, ob die Ausdifferenzierung gerade des Wettbewerbs in den Geistes- und Sozialwissenschaften, zu denen sich die Jurisprudenz zu Recht zählt, einen Wettbewerb in Potenz auslöst. Denn in diesen Wissenschaften ist es nicht allein die wissenschaftliche Erkenntnis selbst, die sich im Zeitverlauf stetig verdoppelt, die also mit wachsender Geschwindigkeit wächst. Vielmehr beziehen sich die Geistes- und Sozialwissenschaften zudem auf Gegenstände, die ihrerseits bereits dem gleichen Muster folgen: Sie gewinnen ständig an Komplexität, unterliegen also selbst schon exponentieller Vervielfältigung. Darin liegt ein zentraler Unterschied der Gegenstände der Geistes- und Sozialwissenschaften von den Gegenständen der Naturwissenschaften, die – bei aller Wissenschaftsdynamik – doch auf die Konstanz der Naturgesetze bauen können. Demgegenüber ist die Natur selbst zwar nicht frei von disruptiven Ereignissen und Prozessen; im Ganzen aber unterliegt sie einer Evolution, deren Dynamik signifikant geringer erscheint als die Dynamik sozialer Systeme. Mit der Ausdifferenzierung sozialer Gruppen, die nicht notwendig ein Verlust der Mitte sein muss, aber doch in den Individualismus strebt, in der die Selbstdefinition des Menschen und der kleinen Gruppe immer größere Wirkmacht erlangt, vervielfachen sich soziale Systeme mit hoher Geschwindigkeit. Technische Innovation und digitale Kommunikation verlängern die Wertschöpfungsketten, vervielfältigen sie aber auch.

Das alles schlägt auf das Recht durch. Das Privatrecht bringt neue Vertragstypen hervor, verfeinert zugleich die bestehenden. Das öffentliche Finanzrecht muss alle diese Ausdifferenzierungen quer durch die gestuften Rechtsordnungen, Abgabenarten und Perioden abbilden. Darin liegen einzigartige Komplexitätstreiber. Schon im Fach selber führt das zu fortschreitender Unübersichtlichkeit. Der Beobachter möchte sich vom Gegenstand

⁵ R. Zimmermann, *Heutiges Recht, Römisches Recht und heutiges Römisches Recht, Die Geschichte einer Emanzipation durch »Auseinanderdenken«*, in: Zimmermann/Knüttel/Meincke, *Rechtsgeschichte und Privatrechtsdogmatik*, 2000, S. 1 ff. unter Rückgriff auf E. Bekker, *Die Aktionen des Römischen Privatrechts I*, 1871; S. Vogenauer, *Rechtsgeschichte und Rechtsvergleichung um 1900*, in: *RabelsZ* 76 (2012), S. 1122 ff.

entfernen, um die großen Zusammenhänge nicht aus dem Auge zu verlieren, kann dann aber auf der Mikroebene den Details nicht mehr in gleicher Weise gerecht werden wie früher. Das interdisziplinäre Arbeiten an bestimmten Sachproblemen wird durch diese hintereinandergeschalteten Dynamiken besonders herausfordernd.

II. Addition

Eine zweite Dimension von Interdisziplinarität ergibt sich aus additiven Prozessen. Neues Wissen kann durch die Hintereinanderschaltung mehrerer disziplinärer Filter entstehen. Bei Identität von Forschungsgegenstand und Erkenntnisziel lassen sich höhere Präzision, sogar Falsifikation und Verifikation von Aussagen dadurch erreichen, dass zunächst die eine, sodann eine zweite (und dritte und vierte) Disziplin die Hypothese prüft. Die Staatsrechtslehre hat quer durch das 20. Jahrhundert von ihrer Hintereinanderschaltung mit politikwissenschaftlichen Demokratie-, Bundesstaats- und Sozialstaatstheorien profitiert, die Steuerrechtswissenschaft von einem strukturparallelen Verbund mit der betrieblichen oder einer auf das geltende Recht bezogenen finanzwissenschaftlichen Steuerlehre.

Diese Synergien enden zusehends. Nach dem „empirical turn“ divergieren auch die Gegenstände und Ziele der Nachbarwissenschaften von denen der Jurisprudenz. Deshalb bedarf es auch einer Transformation des Interdisziplinaritätsverständnisses. Hier stehen die beteiligten Fächer allerdings vor einer fundamentalen Weichenstellung.

Falsch verstandene, jedenfalls problematische Interdisziplinarität ist die Indienstnahme eines Faches für die Zwecke und Erkenntnisinteressen eines anderen. Wo ein Fach nur noch Zubringerdienste leistet, wird es zur Einsatzgröße eines anderen. Selbst als „Hilfswissenschaft“ kann man es kaum noch apostrophieren. Denn das herrschende Fach benötigt in den seltensten Fällen das dienende Fach als Wissenschaft; zumeist geht es um die Zulieferung gesicherter Erkenntnisse und Methoden, bestenfalls die Wissenschaft von gestern. Neue Fragen soll das dienende Fach nicht stellen, Zweifel für sich behalten. Sofern es sich bei dem dienenden Fach um das Recht handelt, ist also nicht Rechtswissenschaft, sondern Rechtskunde gefragt. Damit verliert, was als interdisziplinäres Projekt angetreten war,

seinen Reiz für die Vertreter des dienenden Faches. Abweichende Publikationsformen und -foren tun ihr Übriges, um dem dienenden Fach die Zusammenarbeit zu vergraulen.

Richtigerweise ist Interdisziplinarität nicht mehr und nicht weniger als Gleichberechtigung in Exzellenz. Soweit der „empirical turn“ in vielen Nachbarwissenschaften reicht, muss die Interdisziplinarität neben der Addition der disziplinären Methoden auch die Addition von Gegenständen und Zielen der Forschung umfassen. Dieser Addition müssen sich alle Beteiligten öffnen. „Wenn man [...] unter Theorie nur Formeln und unter Empirie nur Regressionsgleichungen versteht, erschließen sich einem komplexere Zusammenhänge wohl nicht“⁶. Die Öffnung für eine neue Interdisziplinarität setzt umgekehrt aber nicht voraus, dass alle Beteiligten sich um die Beherrschung der Methoden und des Erfahrungswissens aller beteiligten Disziplinen mühen.

Im Gegenteil: So, wie in Theologie und theologischer Praxis „Ökumene heißt, sich an der Stärke des Anderen zu erfreuen“⁷, müssen auch die am interdisziplinären Austausch interessierten Juristen nicht die besseren Politikwissenschaftler, Ethnologen, Ökonomen oder Soziologen werden. Alle beteiligten Wissenschaftler müssen auf ihrem eigenen Feld bestehen. Interdisziplinarität ist Addition des jeweils Besten. Ein Projekt ist nur dann interdisziplinär gut, wenn es für alle Beteiligten auch disziplinären Neuigkeitswert hervorbringt. Nur, wenn jeder disziplinäre Beitrag auch für sich stehen könnte und im Fach herausragt, wird auch das übergreifende Projekt zur interdisziplinären Exzellenz.

Für die Zusammenarbeit ist dabei eine doppelte Verständigung zwischen den Disziplinen ausreichend, aber auch erforderlich. Diese Verständigung muss erstens auf ein gemeinsames großes Erkenntnisziel gerichtet sein, das seinem Charakter nach additiv bearbeitet werden kann, zu dem also jede beteiligte Disziplin – bei aller methodischen Eigenständigkeit und unter

⁶ U. van Suntum, X-Beitrag v. 29.09.2023, Internet: <https://twitter.com/Pietbull47/status/1707810675244900488> (letzter Aufruf: 30.09.2023).

⁷ K. Lehmann, hier zit. nach *epd*, Meldung vom 29.05.2014, Internet: <https://www.evan-gelisch.de/inhalte/94849/29-05-2014/kardinal-lehmann-warnt-vor-uebereifer-der-oe-kumene> (letzter Aufruf: 29.10.2023).

Wahrung ihrer je eigenen Rationalität – Neues beitragen kann; zweitens auf Schnittstellen zur Wissensübergabe.

III. Division

Sind diese übergreifenden (additiven) Erkenntnisziele und die Schnittstellen zwischen den disziplinären Kapiteln definiert, müssen die Disziplinen getrennt arbeiten und dürfen einander eine Zeitlang nicht stören. Jede Disziplin muss disziplinär stark sein und den intradisziplinären Neuigkeitswert des Projekts im Blick behalten, ohne das gemeinsame Erkenntnisziel zu verraten. „Getrennt marschieren, vereint schlagen“ ist die populäre militärhistorische Formulierung dieser Sonderung in Divisionen unter Wahrung der Einheit des Ziels.

Beides – Sonderung und Einheit – ist spannungsreich, aber möglich. Das gilt gerade für die Beteiligung von Juristinnen und Juristen. Denn die Kombination beider Elemente entspricht strukturell exakt dem Vorgehen, das jedenfalls der Jurisprudenz auch im Innern geläufig ist: dem steten Hin- und Herwandern des Blickes zwischen den ureigenen Maßstäben des Rechts und dem außen liegenden, in diesem Sinne vorrechtlichen Prüfungsgegenstand.

Die Phase intradisziplinären Arbeitens kann durch Kontaktpunkte zwischen dem Recht und den mitbeteiligten anderen Disziplinen unterbrochen sein. Das empfiehlt sich insbesondere, wenn das interdisziplinäre Projekt sich nicht allein auf die Beschreibung von etwas Vorgefundenem, sondern die gestaltende Entwicklung des Neuen bezieht. In juristischer Perspektive sind damit vor allem (rechts-)politische und/oder vertragsgestaltende (kaufrechtlich-juristische) Projekte angesprochen. Das Hin- und Herwandern sollte dann kein einmaliger, sondern ein iterativer Vorgang sein. Die Maßstabentwicklung und -konkretisierung und ebenso die außerrechtlichen Konzepte und Innovationen gewinnen durch diesen Etappen-austausch an Treffsicherheit. Für multidisziplinäre Projekte legt das anlassbezogene (problembezogene) oder sogar regelmäßige Gespräche nahe, in denen beide Seiten ausloten, inwieweit und ggf. unter welchen Nebenbedingungen die im eigenen Fach erwogenen Lösungsoptionen mit den Lösungsoptionen anderer Fächer in Deckung gebracht werden können.

IV. Multiplikation

Eine Frucht gelebter Interdisziplinarität kann schließlich die Multiplikation von Wissen, Konzepten, Ausdrücken oder Haltungen über Fächergrenzen hinweg sein. Was in einem Fach wissenschaftlich etabliert ist, kann aus der Sicht der anderen Fächer Neuigkeitswert haben und im besten Falle auch diese überzeugen.

Für das reine Wissen – sei es ein Faktenwissen, sei es ein Erklärungswissen (etwa das Wissen um Korrelationen und Kausalitäten) – bedarf dieser Transfer kaum einer näheren Begründung. So kann etwa die Finanzrechtswissenschaft sehr von finanzwissenschaftlichen Erfahrungen und Projektionen profitieren, die Auskunft über qualitative und v.a. quantitative Auswirkungen rechtlicher Entscheidungen (etwa im Rahmen der Gesetzesfolgenabschätzung) geben. Insbesondere sog. Zweitrundeneffekte sind mit den Mitteln des Rechts kaum zu prognostizieren; ökonometrisches Wissen, (finanz-)psychologisches Wissen oder auch die eher modellgestützte Intuition erfahrener Nachbarwissenschaftler fallen in der rechtswissenschaftlichen Arbeit auf fruchtbaren Boden. Damit werden sie in einem wissensbezogenen Sinne multipliziert.

Für Konzepte und Ausdrücke kann die Interdisziplinarität eine Multiplikatorfunktion haben, wenn sich eine Wissenschaft in besonders guter Weise verständlich machen kann. So kann die juristische (vor allem verwaltungsrechtswissenschaftlich gebräuchliche) Strukturierung formaler Anforderungen an die Beschreibung von Entscheidungsprozessen in der Verteilung von Organisation, Zuständigkeit, Verfahren und Form („OZVF“) als Beschreibungsmatrix in andere Wissenschaften exportiert werden. Umgekehrt können etwa Konzepte aus der Algorithmik die Rechtswissenschaft und ihre Beschreibungsmuster bereichern.

Und schließlich kann das interdisziplinäre Zusammenwirken wissenschaftsethische Haltungen verbreiten und in diesem Sinne multiplizieren. Das gilt etwa für das Verständnis von Befangenheitssituationen und die Beachtung von Regeln zum Umgang mit ihnen, aber auch für die Rücksicht auf geistiges Eigentum und die Beachtung weiterer Regeln guter wissenschaftlicher Praxis.

V. Impulserhaltung

Ein letzter Aspekt nützlicher Interdisziplinarität sind wechselseitige Impulse, die sich auch und gerade ergeben, wenn Vertreter unterschiedlicher Disziplinen nicht simultan am selben Objekt forschen, sondern eine rezipiert, was die andere vorstellt. Die Rechtswissenschaft ist dabei teils die gebende, teils die nehmende Seite. Sie setzt Impulse, wo sie Breitenwirkung sucht: Was Dogmatik hervorbringt, sollen Rechtsdidaktik, Journalismus und politische Bildung zum Verständnis bringen. Umgekehrt empfängt die Rechtswissenschaft aus empirischer Forschung anderer Disziplinen über Art und Ausmaß der Rechtsbefolgung wichtige Impulse für die künftige Rechtsetzung.

Das gilt keineswegs nur für den weiten, besonders breit wirkenden Bereich der Gesetzgebung, denn jede Usurpation der Gesetzgebung durch die Rechtswissenschaft verbietet sich. Ungeachtet der unaufgebbaren rechtlichen Rahmenbedingungen, in denen sich die Gesetzgebung vollzieht, ist die Gesetzgebung in gleicher Weise Gegenstand politikwissenschaftlicher, soziologischer, ökologischer, ökonomischer und kulturwissenschaftlicher Forschung und Entwicklung.

Zentral sind außerrechtliche Impulse vielmehr auch für die dogmatische Rechtswissenschaft, die von der Kautelarjurisprudenz über die Verwaltungsrechtswissenschaft bis zu der allen drei Fachsäulen gemeinsamen Begleitung richterlicher Entscheidungsfindung reicht. Die dogmatische Rechtswissenschaft findet Themen, aber auch Einsatzgrößen für zahlreiche Prüfungsschritte (etwa im Rahmen teleologischer Auslegungen, in Abwägungen einzustellender Belange und deren Gewichtungen) in dem gesicherten empirischen Wissen, das außerhalb des Rechts erarbeitet wird. Gute Juristen lassen sich nicht nur auf Sachverhalte, sondern auch auf die – verkürzt so genannten – „Sachgesetzlichkeiten“ ein. Gute juristische Forschung sucht sich Themen mit Neuigkeitswert und praktischer Relevanz, um diese Themen dann mit den eigenen Mitteln und Methoden des Rechts zu vermessen und zu erschließen.

§ 8 Juristische Use Cases im LangChain Framework – Untersuchungen im Kontext des OECD-Musterabkommens

Katharina Steuer

I. Hintergrund

Der Artikel basiert auf einem Projekt, in dessen Rahmen die Autorin in Zusammenarbeit mit *Robert Haase* den Einsatz von Sprachmodellen in der juristischen Tätigkeit unter Nutzung der Möglichkeiten des LangChain Frameworks untersucht. *Robert Haase* ist studierter Physiker und arbeitet als machine-learning scientist bei dem Heidelberger Start-Up *paretos*. Er ist spezialisiert auf machine-learning basierte Nachfrageprognosen zur Effizienzsteigerung in Lieferketten.

II. Technische Grundlagen des LangChain Frameworks

Sprachmodelle wie ChatGPT sind derzeit populär wie nie. In der juristischen Anwendung fristen sie jedoch noch ein Nischendasein und werden meist nur genutzt, um im Rahmen verschiedenster Vorträge unter Zuhilfenahme von Beispielen zu beweisen, dass Künstliche Intelligenzen noch weit davon entfernt sind, Juristen zu ersetzen. Dabei stellt sich tatsächlich oftmals das Problem, dass large language models (LLMs) nur unzureichende Antworten generieren, da sie möglicherweise nicht ausreichend mit spezifisch rechtswissenschaftlichen Daten trainiert wurden oder diese in der schieren Masse der Trainingsdaten „untergehen“. Diesem Problem könnte jedoch mit Hilfe des LangChain Frameworks Abhilfe geschaffen werden.

Das LangChain Framework ist ein open source Framework, das zum Ziel hat, die Entwicklung von Anwendungen für LLMs zu vereinfachen. Es funktioniert dabei, wie der Name schon andeutet, als eine Art Kette bzw. Bindeglied zwischen dem bereits bestehenden, allgemein trainierten Sprachmodell (z.B. ChatGPT von open.ai) auf der einen und den externen

Daten oder Berechnungen auf der anderen Seite. Zusätzlich können über das LangChain Framework verschiedene utility-Funktionen, wie z.B. das automatische Versenden von E-Mails integriert werden. Hierdurch können Sprachmodelle mit Hilfe des LangChain Frameworks auch mit ihrer „Umgebung“ interagieren.

Das LangChain Framework funktioniert dabei so, dass das Dokument, welches als Referenz für das LLM dienen soll, zunächst in Text umgewandelt und anschließend in kleinere Teile (Chunks oder Splits) aufgeteilt wird. Diese Text-Chunks werden dann an embedding-Modelle geschickt, welche z.B. von open.ai zur Verfügung gestellt werden. Die embedding-Modelle wandeln den jeweiligen Text-Chunk in einen Vektor, also eine Liste numerischer Werte, um. Dieser Vektor wird sodann in einem Vektorraum bzw. einer vector database verortet und gespeichert.¹ Ähnliche Wörter und Texte liegen aufgrund dieser Methodik im Vektorraum nahe beieinander.

Stellt der Nutzer sodann eine natürlichsprachige Anfrage, wird diese ebenfalls über das embedding-Modell in einen Vektor umgewandelt und im Vektorraum verortet. Die Vektorendatenbank wird dann mit Hilfe linearer Algebra nach anderen, ähnlichen Vektoren (aus dem eingefügten Kontext) durchsucht und stellt diese als Output zur Verfügung. Die ermittelten Vektoren werden durch das embedding-Modell zu Text konvertiert. Dieser Output wird anschließend über das LangChain-Modell an das LLM geschickt, welches eine natürlichsprachige Antwort in vollständigen Sätzen generiert.²

Im Rahmen dieser Untersuchung wurden ein Sprachmodell und ein embedding-Modell von open.ai verwendet, die auf ChatGPT 3.5 turbo basieren. Als Kontext wurde das OECD-Musterabkommen in englischer Sprache (exklusive Vorwort) integriert, da diese eine der beiden authentischen Vertragssprachen darstellt. Aus diesem Grund wurden die Testfragen ebenfalls in englischer Sprache gestellt.

¹ Unter <https://openai.com/blog/introducing-text-and-code-embeddings> ist das embedding und die Verortung im Vektorraum graphisch anschaulich aufgearbeitet und beschrieben (zuletzt abgerufen am 09.10.2023).

² Der Ablauf der Konvertierung ist anschaulich durch ein Schaubild unter https://python.langchain.com/docs/use_cases/question_answering/ dargestellt (zuletzt abgerufen am 09.10.2023).

III. Arbeitshypothesen zu möglichen Use Cases des LangChain Frameworks im Kontext des OECD-MA

Mögliche use cases im LangChain Framework sollten immer mit Blick auf die Natur des eingepflegten Kontexts beurteilt werden. So gleicht das OECD-Musterabkommen trotz seiner Natur als Vertragsvorlage mehr einem Gesetzestext. Die darin enthaltenen Artikel sind in ihrer Zahl begrenzt, der Text abstrakt und zumeist von kompliziert formulierten Regelausnahme-Verhältnissen geprägt. So besteht ein möglicher use case des LangChain Frameworks in der schlichten Umformulierung des Abkommenstexts, sodass dessen Inhalt zumindest in Grundzügen auch Fachfremden zugänglich gemacht oder der Einstieg erleichtert wird.

Wohl komplizierter, aber durchaus denkbar wäre es, eine Art konkreten Sachverhalt mit zugehöriger konkreter Rechtsfrage als Datenabfrage (query) in das LangChain Framework zu geben. Hier könnte im Zusammenspiel zwischen selbst geliefertem Kontext in Form des OECD-MA und dem vortrainierten LLM eine Art Subsumtionsautomat erschaffen werden.

Der schwierigste use case dürfte wohl die Lösung eines abstrakten oder konkreten Rechtsproblems sein. Das, was Teil der juristischen Kernarbeit darstellt, dürfte seitens des LangChain Frameworks wahrscheinlich ohne weiteren Kontext (wie z.B. den OECD-Musterkommentar) nur unzureichend gelöst werden. Trotzdem könnte das LangChain Framework zumindest eine Art grundlegendes Problembewusstsein aufweisen und mehrere mögliche einschlägige Vorschriften nennen. Hier wird jedoch voraussichtlich eine sehr spezifische Anweisung an das Modell (Prompt) vonnöten sein.

IV. Prompt-Template

Prompt-Templates sind vordefinierte Einstellungen zur Generierung von Aufforderungen für Sprachmodelle. Was sich bei der direkten Nutzung eines Sprachmodells im Rahmen der Nachricht realisieren lässt und für jede Anfrage neu festgelegt wird, kann im LangChain Framework über das Prompt-Template einmal allgemeingültig für alle Anfragen bestimmt werden.

Die Erstellung eines guten Prompts wird dabei oft als eigene Wissenschaft beschrieben, weshalb einige Unternehmen hierfür sogar eigens Stellen ausgeschrieben haben. Allgemein lässt sich jedoch sagen, dass jeder gute Prompt zu Beginn eine Instruktion enthalten sollte, die dem Modell erläutert, wie der gegebene Kontext genutzt werden und wie der Output strukturiert sein soll. Daran anschließen sollte sich der Kontext, der dem Modell zusätzliche Informationen bereitstellt.³ Als besonders effektiv hat es sich dabei erwiesen, dem Modell eine bestimmte Rolle bzw. einen Beruf zuzuschreiben. Im steuerrechtlichen Anwendungsfeld scheinen der tax law professor, legal expert oder auch lawyer dienlich. Eine geläufige Technik ist zudem das few-shot prompting, in dessen Rahmen dem Modell bereits im Prompt eigens gewählte Beispiele zur Verfügung gestellt werden. Diese Technik ist Tests zufolge jedoch erst unter dem weiter entwickelten Modell ChatGPT 4 gewinnbringend.⁴ Das vorliegende Projekt basiert jedoch auf ChatGPT 3.5 turbo, weshalb auf den Einsatz von few-shot prompting verzichtet wurde. Im Rahmen des Templates lässt sich zudem die „temperature“ des Modells festlegen, wobei hierdurch die Zufälligkeit des Outputs festgelegt wird. Je höher die Temperatur, desto zufälliger wird der Output. Je niedriger, desto deterministischer werden die Werte. Im juristischen Kontext ließ sich zudem beobachten, dass das Modell mit steigender Temperatur meinungsstärker wurde und z.B. nicht mehr darauf verwiesen hat, einen Rechtsexperten zu konsultieren.

Das Template, das in der Versuchsreihe genutzt wurde, wurde seitens der Autorin im Rahmen eines iterativen Prozesses entwickelt. Dem Modell wurden dabei strukturiert und wiederholt die gleichen Fragen gestellt, um verschiedene Prompts auf die Auswirkungen hinsichtlich der Qualität der Antworten zu untersuchen. Hierdurch konnte der Prompt schrittweise verbessert werden. Folgendes Template hat sich als im Durchschnitt aller Fragen als am nützlichsten herausgestellt:

Answer the question based on the context below. If the question cannot be answered using the information provided answer with „I do not know“.

³ Vgl. hierzu <https://www.legalpromptguide.com/1.-introduction-to-legal-prompt-engineering-lpe> (zuletzt abgerufen am 09.10.2023).

⁴ *Nay et al.*, Large Language Models as Tax Attorneys: A Case Study in Legal Capabilities Emergence, S. 7 ff. (abrufbar unter: <https://arxiv.org/abs/2306.07075>).

You are talking to a law professor. Please act as a legal expert and answer appropriately. Your answer must contain at least 170 words.

Whenever you are referring to the oecd model convention, always name the relevant articles, paragraphs and subparagraphs.

If there is more than one possible way of interpreting the wording of the oecd model convention, provide arguments for each way of applying the oecd model convention to the given case.

When answering you must stick to the specific legal question.

Die Temperatur des Modells wurde auf 0.5 festgesetzt.

V. Testfragen

Im Laufe der Testphase wurden mehrere Fragen passend zu den einzelnen Kategorien gestellt. Die hier vorgestellten Antworten stehen dabei exemplarisch für die Vielzahl generierter Antworten, da sie in ihrer Qualität dem Durchschnitt der jeweiligen Kategorie entsprechen. Im Anschluss an die reine Darstellung erfolgen die übergeordnete Bewertung und Einordnung der gewonnenen Erkenntnisse.

1. Rephrasing and Explaining

a. Query: Art. 15 OECD-MC (Income from employment)

Article 15 (income from employment) rules whether the state of residence or the state of source is allowed to tax the income from employment. Rephrase article 15 and explain under which circumstances the income from employment is taxed in the state of residence or in the state of source.

b. Possible Solution

A possible solution would first have to refer to the general principle according to which the country of residence has the right of taxation for income from employment, Art. 15(1) s. 1 OECD-MC. Next, the exception of Art. 15(1) s. 2 OECD-MC would have to be mentioned, according to which the state of source is entitled to the right of taxation if the work is performed there. Lastly, the counter-exception of Art. 15(2) lit. a - c OECD-

MC and the special regulations of Art. 15(3) OECD-MC would have to be presented.

c. Output of the Model

Article 15 of the OECD Model Convention addresses the taxation of income from employment. It establishes the general rule that the state of residence has the primary right to tax such income. However, there are certain circumstances under which the state of source may also tax the income from employment.

According to Article 15, if a resident of a Contracting State, such as an entertainer, musician, or sportsperson, derives income from personal activities exercised in the other Contracting State, that other State may tax the income. This means that if an entertainer, for example, performs in a different country than their residence, that country has the right to tax the income derived from their personal activities as an entertainer.

Furthermore, if the income in respect of personal activities exercised by an entertainer or sportsperson accrues not to them directly, but to another person, the state in which the activities are exercised may still tax that income. This means that if the income is received by a third party on behalf of the entertainer or sportsperson, the state of source can tax that income.

In summary, under the OECD Model Convention, the income from employment is generally taxed in the state of residence. However, if the employment activities are exercised in a different state, that state may also tax the income. Additionally, if the income is received by a third party, the state in which the activities are exercised can tax the income.

2. Simple Case

a. Query: Student's residency

A student lives in country A with his parents, where he has a room available for him. For a period of 8 months he studies at a university in country B, where he rented a room in a student's dorm. Even though he lives in country B, he has phone calls with his family and friends from country A every few days, travels there for the weekends and he still uses his bank account in country A. In which country the student is deemed to be resident for double taxation purposes?

b. Possible Solution

First, it would have to be stated that the student is probably resident in both countries according to the national regulations in conjunction with Art. 4(1) OECD-MC. Then, the tie-breaker rule of Art. 4(2) lit. a OECD-MC should be considered to reason that the student has a permanent home available in both countries. Subsequently, the centre of vital interests must be determined by using the given details of the case, whereby in the result only country A is justifiable as the country of residence.

c. Output of the Model

Based on the information provided, the student is considered a resident of both country A and country B for double taxation purposes. According to Article 4(2)(a) of the OECD Model Convention, when an individual is a resident of both Contracting States, their residency is determined by their "centre of vital interests." This means that their personal and economic relations are taken into account to determine their residency.

In this case, the student has a permanent home available to him in both country A (with his parents) and country B (in the student's dorm). However, the student's personal and economic relations appear to be closer to country A. This is evidenced by the fact that he regularly communicates with his family and friends in country A, travels there for the weekends, and still uses his bank account in country A.

Therefore, based on the "centre of vital interests" test, the student would be deemed a resident of country A for double taxation purposes. This means that he would be subject to the tax laws of country A on his worldwide income, while country B would generally only have the right to tax income derived from sources within that country.

3. Legal problem

a. Query: Painter's Example

A painter's enterprise is located in country A. For two years he spends three days a week in the large office building of his main client in order to paint the walls. Does this constitute a permanent establishment of the painter?

b. Possible Solutions

The case chosen is based on an example of the OECD Model Commentary, according to which the presence of a painter who spends three days a week for two years in the office building of his main client constitutes a permanent establishment.⁵ However, according to Germany's observation to the example, no permanent establishment should be constituted, since the painter's business is not carried on "through" the building, as the fixed place is not to his disposal.⁶

c. Output of the Model

Based on the information provided, it is necessary to determine whether the painter's activities in the large office building of his main client constitute a permanent establishment under the provisions of the OECD Model Convention.

According to Article 5(1) of the OECD Model Convention, a permanent establishment refers to a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on. In this case, the painter's activities in the large office building may potentially be considered a fixed place of business.

However, paragraph 3 of Article 5 states that a building site or construction or installation project only constitutes a permanent establishment if it lasts more than twelve months. Since the painter spends two years working in the large office building, it exceeds the twelve-month threshold.

Furthermore, paragraph 4 of Article 5 provides exceptions to what constitutes a permanent establishment. The use of facilities solely for the purpose of storage, display, or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise is specifically excluded. As the painter is not using the office building for these purposes, this exception does not apply.

⁵ Art. 5 Rn. 17 OECD-Model-Commentary.

⁶ Vgl. Art. 5 Rn. 178 OECD-Model-Commentary.

Therefore, based on the information provided, it can be argued that the painter's activities in the large office building of his main client do constitute a permanent establishment under the provisions of the OECD Model Convention.

VI. Bewertung der Use Cases

Obwohl in der Praxis einer der häufigsten Anwendungsfälle von ChatGPT und anderen LLMs wohl das Zusammenfassen verschiedener Texte ist, waren die Outputs, bei denen ein Artikel des OECD-Musterabkommens umformuliert werden sollte, überraschend ungenau. Zwar wurden die Begriffe „that state“ und „other state“ zuverlässig durch „state of residence“ und „state of source“ ersetzt, was das Verständnis zunächst vereinfachte. Allerdings hat das Modell auch bei genau darauf ausgerichteten Prompts nahezu nie alle Absätze des gewählten Artikels berücksichtigt. Zumeist wurden Informationen aus im Zusammenhang stehenden Artikeln herangezogen und der Umformulierung „untergemischt“. Hierdurch waren die erzielten Ergebnisse kaum brauchbar.

Im Rahmen der Standardfälle lieferte das Sprachmodell hingegen konstant verlässliche Ergebnisse, obgleich diese Anwendung im Vorlauf der Tests als schwieriger als das reine Umformulieren eingeschätzt wurde. Wie durch den Prompt angewiesen, wurden sowohl die einschlägigen Normen als auch die verschiedenen Möglichkeiten der Subsumtion aufgezeigt. Das Modell bewies dabei vor allem seine Stärke bei der Verbindung der abstrakten Rechtsbegriffe mit den konkreten Angaben des Falls. Auch ließ sich im Ansatz eine Argumentationsfähigkeit erkennen, indem seitens des Modells verschiedene Merkmale mit verschiedenem Gewicht belegt wurden.

Für den letzten getesteten use case war bereits erwartet worden, dass das Modell Rechtsprobleme nur unter großen Schwierigkeiten erkennen wird. Diese Vermutung hat sich auch bestätigt. In Fallbeispielen, in denen mehrere Artikel hätten einschlägig sein können, wurde zwar im Grundsatz das Problem oft erkannt. Hinsichtlich der Antworten war jedoch keine Konstanz festzustellen. So unterschieden sich diese dahingehend, ob wahlweise eine der beiden möglichen Rechtsgrundlagen oder beide erkannt wurden. Zudem wurde auch oft auf den möglichen Einfluss des nationalen Rechts verwiesen. Reine Wortlautprobleme wurden hingegen nicht als solche erkannt, der Fall jedoch abgesehen davon verlässlich subsumiert.

VII. Fazit

Die Abweichungen zwischen den im Rahmen der Arbeitshypothese erwarteten und den tatsächlichen Resultaten lassen sich jedoch im Hinblick auf die Funktionsweise des Modells erklären.

So ist bei der Umwandlung eines Textes in einen Vektorraum die Syntax, welche im OECD-Musterabkommen gerade bei den vielzähligen Regel-Ausnahmeverhältnissen relevant ist, kaum als Vektor darstellbar. Dies betrifft auch viele andere Begriffe, die für die Syntax relevant sind, wie z.B. „and“ und „or“. Zudem ist der genutzte Vektorraum auf allgemeine (Umgangs-)Sprache ausgelegt. Juristische Fachsprache ist zwar oftmals der Umgangssprache entnommen, aber anders – meist wesentlich spezifischer – konnotiert. Diese spezifischen Konnotationen könnten einen eigenen, speziell darauf ausgerichteten Vektorraum erforderlich machen. Als Beispiel seien hierfür Mord und Totschlag genannt, welche in einem Vektorraum, der auf Umgangssprache ausgelegt ist, wohl nah beieinander liegen. In einem spezifisch strafrechtlichen Vektorraum sollten beide Begriffe jedoch weiter voneinander entfernt liegen, um eine rechtswissenschaftlich adäquate Differenzierung zu ermöglichen.

Die Stärken des entwickelten Modells liegen jedoch in jedem Fall in der Subsumtion des konkreten Falls unter den abstrakten Gesetzes- oder Vertragstext. Dies erklärt sich ebenfalls unter Berücksichtigung der genutzten Technik. So wird etwa der Begriff des „bank accounts“ im Vektorraum nahe bei dem der „economic relations“ liegen, wodurch das Modell verlässlich diese und ähnliche gelagerte Verbindungen herstellen kann.

Diese Technik könnte auch die Ergebnisse für den use case der Problemfälle wesentlich verbessern, sofern dem Modell weitere Informationen zur Verfügung gestellt werden. Zwar kann das Modell auch dann nicht eigenständig unbekannte Wortlautprobleme erkennen und lösen. Es ist jedoch zu erwarten, dass bekannte Probleme zuverlässig ermittelt werden, wenn das Modell Zugriff auf Informationen aus dem Musterkommentar oder Drittliteratur hat, die eben dieses Problem oder ein ähnlich gelagertes Problem enthalten.

Eine etwaige Verknüpfung von weiteren Informationen ist, vorbehaltlich urheberrechtlicher Fragen, im entwickelten Modell möglich, wobei dies ggf. mit einem Nachtraining verbunden wäre. Die Quellen, die als Kontext genutzt werden sollen, sind frei wählbar und dadurch in ihrer Qualität

überprüfbar. Hierin liegt zugleich auch der Vorteil des entwickelten Modells gegenüber den gängigen LLMs, deren Trainingsdaten für den Nutzer eine Black Box sind, wodurch weder die Art noch die Qualität überprüfbar sind. Zudem erscheint es denkbar, über das LangChain Framework verschiedenen integrierten Quellen eine Rangfolge einzuräumen. Hierdurch könnte z.B. für Fälle des internationalen Steuerrechts im Zuge der Lösung zunächst auf den Abkommenstext, nachrangig auf den OECD-Musterkommentar und nur subsidiär auf weitere Literatur zurückgegriffen werden. Es bleibt jedoch abzuwarten, ob sich derartige Vorgehensweisen technisch realisieren lassen und den gewünschten Erfolg bringen.

§ 9 „Allgemeine“ Dogmatik speziell für das Steuerrecht?

Noah Zimmermann

I. Das Phänomen

Bereits im letzten Jahr war hier das Verhältnis des Steuerrechts zur allgemeinen Dogmatik des Verfassungs- und Unionsprimärrechts Thema.¹ Da sich in diesem Bereich zahlreiche grundlegende Fragen stellen, soll nachfolgend ein weiterer Aspekt aus diesem Problemkreis beleuchtet werden. So fällt auf, dass bei der Prüfung der Vereinbarkeit von Steuergesetzen mit höherrangigen Normen von der Rechtsprechung zahlreiche Prüfungsmaßstäbe herausgearbeitet wurden, die ihrer Formulierung nach allgemein klingen bzw. ihrem Grundgedanken nach verallgemeinerbar scheinen, so dass sie theoretisch auch im Rahmen der Prüfung von Normen aller Rechtsgebiete angewandt werden können müssten, diese aber in der Entscheidungspraxis fast nur oder sogar ausschließlich bei der Prüfung steuerrechtlicher Normen vorkommen. In Bezug auf zwei sogleich thematisierte Rechtsfiguren räumt das BVerfG jedenfalls eine besondere Nähe der Figuren zum Steuerrecht sogar indirekt selbst ein, wenn es ausführt, dass diese „gerade auch im Steuerrecht Geltung beanspruchen“.² Zwar kann das geschilderte Phänomen teils auch in Bezug auf andere Rechtsgebiete beobachtet werden. So wurde etwa die Figur der „eingriffsähnlichen Vorwirkung“ bisher nur im Klimaschutzrecht angewendet.³ Jedoch scheint das

¹ Siehe *N. Zimmermann*, in: [HFSt 20 \(2023\), S. 47 ff.](#)

² BVerfG, HFR 2009, 187 (189) (Herv. d. Verf.).

³ Figur begründet durch BVerfGE 157, 30 (130 ff.); wiederholt in BVerfG, NJW 2022, 844 (844 ff.); NVwZ 2023, 158 (159). Zwar ist in der Rechtsprechung teils auch andernorts zumindest terminologisch ähnlich davon die Rede, dass eine Maßnahme eine „eingriffsgleiche Belastung“ (BVerfGE 116, 202 [222]) bzw. eine „eingriffsgleiche Beeinträchtigung“ (BVerfGE 161, 1 [36]) darstelle, jedoch ist damit dort nicht die vorgenannte Figur gemeint, die speziell einen intertemporalen Freiheitsschutz gewährleisten soll.

hier interessierende Phänomen in Bezug auf das Steuerrecht besonders häufig aufzutreten und soll deshalb nachfolgend speziell in diesem Kontext einer kritischen Untersuchung unterzogen werden.

In diesem Zuge beleuchtet dieser Beitrag zunächst einige mögliche Beispiele⁴ solcher dogmatischer Figuren (II.). Dabei wird ausschließlich die Rechtsprechung des BVerfG und des EuGH untersucht. Ferner muss jeweils kurz definiert werden, was vorliegend unter der benannten Figur verstanden wird. Denn es bestehen in praktisch allen nachfolgend erwähnten Fällen Unsicherheiten, was eigentlich der konkrete Maßstab ist, der unter dem jeweiligen Begriff zu verstehen ist. Im Anschluss beschäftigt sich der Beitrag mit den möglichen Ursachen, die dem hier untersuchten Phänomen zugrunde liegen könnten (III.). Abschließend identifiziert er Probleme und Gefahren, die sich aus dem Phänomen bzw. aus dessen Ursachen ergeben oder ergeben könnten (IV.). Eine inhaltliche Bewertung der thematisierten Rechtsfiguren nimmt der Beitrag nicht vor.

II. Beispiele entsprechender dogmatischer Figuren

1. Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung

Ein erstes Beispiel ist die Figur des Gebots der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung. Dieses ist hier in seiner in der Verpackungsteuer-Entscheidung⁵ des BVerfG entwickelten Form gemeint. Es geht also um den

⁴ Außen vor bleiben weitere möglicherweise einschlägige Beispiele wie etwa das Erfordernis einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung (siehe dazu etwa *U. Kischel*, in: Mellinghoff/Palm, Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, S. 175 [186 ff.]; *A. Musil*, in: Schön/Röder, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 129 [139]; *J. Hey*, *StuW* 2015, 3 [10 f.]; *S. Kempny*, *JÖR* 64 [2016], 477 [480 ff.]), das Erfordernis eines Mindestmaßes an zweckgerechter Ausgestaltung eines Vergünstigungstatbestandes bei Lenkungsnormen (siehe etwa *U. Kischel*, in: Mellinghoff/Palm, Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, S. 175 [190]), die grds. Ablehnung von Fiskalinteressen als Rechtfertigungsgrund bei Gleichheitsrechten (siehe zum Verfassungsrecht etwa *J. Hey*, *StuW* 2015, 3 [14 f.]) oder die Rechtfertigungsanforderungen bei unechten Rückwirkungen (siehe etwa *O. Lepsius*, *JZ* 2014, 488 [insb. 498 Fn. 55]; *A. Musil*, in: Schön/Röder, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 129 [141 ff.]; *J. Hey*, *StuW* 2015, 3 [12 ff.]).

⁵ BVerfGE 98, 106 ff.

Maßstab, dass selbst dann, wenn ein Hoheitsträger eigentlich im Grundsatz die Kompetenz zum Erlass einer Norm innehat, er dennoch die Norm nicht dahingehend ausgestalten darf, dass er einen Wertungswiderspruch zu einer Norm eines anderen Hoheitsträgers herbeiführt.⁶ Nicht gemeint ist damit allerdings die Situation einer echten Normenkollision, also dass sich in Bezug auf einen konkreten Lebenssachverhalt ausgelöste Rechtsfolgen zweier Normen formell widersprechen.⁷ Ebenso nicht gemeint ist in der Entscheidung wohl der Fall, dass zwei Normen *desselben* Hoheitsträgers zueinander in einem wertungswidersprüchlichen Verhältnis stehen.⁸

Dieser dergestalt verstandene Maßstab steht in der Praxis seiner Anwendung in enger Verbindung zum Steuerrecht. So wurde er, wie bereits offenbar wurde, in einem steuerrechtlichen Kontext erstmals aufgestellt. Eine Prüfung von steuerrechtlichen Regelungen anhand dieses Maßstabs erfolgte auch in zahlreichen weiteren Fällen.⁹ Hingegen gibt es scheinbar nur eine nicht-steuerrechtliche Entscheidung, in der ein so verstandener Maßstab überhaupt auch nur als potenziell relevant erwähnt wird.¹⁰ Allerdings ist selbst in dieser Entscheidung zweifelhaft, ob der Maßstab letztlich überhaupt tatsächlich auf den Fall angewendet wurde, da sich die dortigen Ausführungen eher so lesen, als ob jeweils unabhängig davon bereits die Gesetzgebungskompetenz dem Grunde nach verneint wurde.¹¹ Im Übrigen fänden sich selbst im Falle des Verzichts der Eingrenzung der Figur auf

⁶ Vgl. BVerfGE 98, 106 (118 ff.).

⁷ Nicht entgegenstehend BVerfG, NJW 2011, 1578 (1580). Dort wird zwar in Bezug auf die Verpackungsteuer-Entscheidung ausgeführt, dass das Gebot der Widerspruchsfreiheit „nur [...] einem echten Normwiderspruch“ entgegenstehe. Allerdings ergibt sich aus dem Kontext der Aussage, dass damit nicht gemeint ist, dass bloße Wertungswidersprüche per se zulässig wären. Vielmehr ist gemeint, dass jedenfalls dann kein verfassungswidriger Widerspruch zwischen zwei Normen vorliege, wenn ein (scheinbarer) Widerspruch im Rahmen des methodisch Zulässigen bereits durch das Fachgericht beseitigt werden kann.

⁸ Vgl. BVerfGE 98, 106 (119 f.), wo nur Beispiele angeführt werden, bei denen verschiedene Hoheitsträger involviert sind. Mit ebendieser Interpretation der Entscheidung später auch BVerfGE 141, 1 (35).

⁹ BVerfGE 98, 83 (98); 116, 164 (186 f.); 141, 1 (35); 161, 1 (49 f.); BVerfG, NVwZ 2001, 1264 (1265); NVwZ 2010, 313 (317). Ebenso erwähnt in BVerfG, HFR 2009, 187 (188 f.), allerdings nicht in Bezug auf unterschiedliche Hoheitsträger.

¹⁰ Siehe BVerfGE 98, 265 (301) zum Bayerischen Schwangerenhilfereergänzungsgesetz.

¹¹ Vgl. BVerfGE 98, 265 (312, 313 f., 326).

Wertungswidersprüche gerade zwischen unterschiedlichen Hoheitsträgern nur in kaum höherer Anzahl nicht-steuerrechtliche Entscheidungen, die potenziell einschlägig wären.¹²

2. Gebot der Folgerichtigkeit

Der zweite, hier jedenfalls scheinbar einschlägige Maßstab ist derjenige des Folgerichtigkeitsgebots. Vorliegend ist damit die Rechtsprechungslinie gemeint, dass aufgrund von Art. 3 Abs. 1 GG Grundentscheidungen des Gesetzgebers im Grundsatz folgerichtig durchgehalten werden müssen, weshalb Ausnahmen von einer Grundentscheidung eines „besonderen sachlichen Grundes“ bedürfen, „der die Ungleichbehandlung nach Art und Ausmaß zu rechtfertigen vermag“.¹³ Üblicherweise wird eine derart verstandene Folgerichtigkeit nur innerhalb einer Regelungsmaterie gefordert, vereinzelt jedoch auch rechtsgebietsübergreifend.¹⁴ Nicht gemeint sind hier allerdings diverse Kohärenzanforderungen, welche allein die Ebene der grundrechtlichen Rechtfertigungsprüfung betreffen, wie dies etwa in der Nichtraucherschutzgesetz-Entscheidung des BVerfG der Fall ist.¹⁵ Denn ein Folgerichtigkeitsgebot im oben definierten Sinne ist nicht eine bloße Rechtfertigungsanforderung, sondern stellt ein unmittelbares Gebot auf, das ohne weitere Voraussetzungen anwendbar ist.

Auch das so verstandene Folgerichtigkeitsgebot ist eng mit steuerrechtlichen Fällen verbunden. So wurde bereits im Zinsurteil ausgeführt, dass eine im Steuerrecht folgerichtig durchzuhaltende Grundentscheidung

¹² Siehe aber BVerfG, NVwZ 2009, 905 (906 f.); andeutungsweise auch BVerfG, NJW 2000, 129 (130); GesR 2007, 41 (42). Hingegen mit einem noch weiteren Verständnis des Gebots der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung bspw. BVerfG, NVwZ 2007, 942 (943 f.), wo darunter offenbar auch ein Verbot von sich formell widersprechenden Regelungen gefasst wird.

¹³ Mit dieser Formulierung seit BVerfGE 137, 350 (366).

¹⁴ So BVerfG, NJW 1996, 2086 (2086) unter Verweis v.a. auf BVerfGE 87, 153 (170 f.). Ein derart verstandenes Folgerichtigkeitsgebot steht aber zwangsläufig auch einem weit(-er als hier) verstandenen Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung nahe.

¹⁵ Vgl. BVerfGE 121, 317 (359 ff.).

etwa die Auswahl des Steuergegenstandes sei.¹⁶ Allerdings war schon lange Zeit zuvor in der Entscheidung zum schleswig-holsteinischen Wahlgesetz¹⁷ und damit außerhalb des Steuerrechts ein mindestens ähnlicher Maßstab aufgestellt worden. Es lassen sich entsprechend zahlreiche Gegenbeispiele finden, in denen auch außerhalb des Steuerrechts ein Folgerichtigkeitsgebot im hier verstandenen Sinne eine Rolle spielt.¹⁸

Unabhängig davon muss an dieser Stelle aber ohnehin angemerkt werden, dass ernstlich zweifelhaft ist, ob ein derart verstandenes Folgerichtigkeitsgebot überhaupt eine eigenständige Rechtsfigur ist.¹⁹ Denn es erscheint zumindest fragwürdig, ob jener Maßstab auch nur in irgendeiner Weise über die ansonsten von der Rechtsprechung aufgestellten allgemeinen Grundsätze hinsichtlich Art. 3 Abs. 1 GG hinausgeht.²⁰ Es fällt schwer, sich einen Fall vorzustellen, in dem eine nicht folgerichtige Ausgestaltung im hier verstandenen Sinne nicht zugleich auch eine Ungleichbehandlung i.S.v. Art. 3 Abs. 1 GG darstellt. Ungleichbehandlungen müssen nach der Rechtsprechung aber bekanntlich ohnehin gerechtfertigt werden, wenn sie „wesentlich gleiche“ Sachverhalte betreffen. Man könnte hier höchstens daran denken, ob das Folgerichtigkeitsgebot impliziert, dass bei dessen Einschlägigkeit die Vergleichbarkeit immer gegeben ist.²¹ Allerdings lassen sich in der Rechtsprechung für ein derartiges Verständnis keine klaren Anzeichen erkennen, zumal in der verfassungsrechtlichen Rechtsprechung ohnehin kaum je die Vergleichbarkeit explizit verneint wird.²² Daneben dürfte die

¹⁶ Siehe BVerfGE 84, 239 (271). Andeutungsweise in die Richtung eines Folgerichtigkeitsgebots in Bezug auf das Steuerrecht zuvor bereits BVerfGE 19, 101 (116); 21, 160 (171 f.); 23, 242 (256); 34, 103 (115); 40, 109 (120); 67, 70 (84 f.).

¹⁷ BVerfGE 1, 208 (246 f.).

¹⁸ Siehe dahingehend allein aus der Zeit vor dem Zinsurteil des Weiteren die Entscheidungen in BVerfGE 17, 122 (131 f.); 25, 198 (206); 36, 383 (393 f.); 37, 167 (189); 38, 61 (101); 45, 363 (375); 59, 36 (49); 60, 16 (40).

¹⁹ Vgl. A. Musil, in: Schön/Röder, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 129 (137 f.); ders., JÖR 64 (2016), 443 (452 f.); M. Eichberger, in: DStJG 39 (2016), S. 97 (112); ders., FS BFH, 2018, S. 501 (511 f.); S. Kempny, JÖR 64 (2016), 477 (490 f.).

²⁰ In diese Richtung auch BVerfGE 149, 126 (153).

²¹ Vgl. in diese Richtung J. Hey, FS BFH, 2018, S. 451 (469). Zur Vergleichbarkeitsprüfung sogleich noch näher unter II.4.

²² Siehe aber BVerfGE 39, 169 (185); 40, 121 (139 f.); 133, 1 (21); BVerfG, NJW 2019, 3054 (3055 f.); teilweise abgelehnt auch in BVerfGE 108, 52 (69); 118, 79 (104).

weitere Interpretationsmöglichkeit fernliegend sein, dass der eigenständige Gehalt des Folgerichtigkeitsgebots sein solle, dass andere Anforderungen an die Rechtfertigung zu stellen sind als nach der allgemeinen Gleichheitsdogmatik.²³ Denn das BVerfG betont in den entsprechenden Entscheidungen trotz der Erwähnung des Folgerichtigkeitsgebots zugleich auch die Anwendbarkeit der Stufenlos-Formel und damit der allgemeinen Rechtfertigungsdogmatik.²⁴

3. Verbot struktureller Vollzugsdefizite

Ferner kann das Verbot struktureller Vollzugsdefizite als Beispiel für das hier behandelte Phänomen genannt werden. Vorliegend gemeint ist damit ein sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergebendes Verbot, das Zusammenspiel einer materiell-rechtlichen Norm mit dem dazugehörigen Verfahrensrecht derart auszugestalten, dass es sich dem Gesetzgeber aufdrängen musste, dass die materiell-rechtliche Norm in der Praxis ihrer Anwendung aus in der Ausgestaltung des gesetzlichen Regelungskomplexes angelegten Gründen in einer großen Zahl von Fällen nicht durchgesetzt werden wird.²⁵ Entsprechend werden für die Zwecke der hier gegenständlichen Untersuchung selbst häufig auftretende Vollzugsmängel hinsichtlich einer Norm nur unter qualifizierenden Umständen als von dem Maßstab erfasst verstanden. Auch ist das Verbot des strukturellen Vollzugsdefizits als eigenständige Rechtsfigur einzustufen, da es jedenfalls nicht auf der Hand liegt, dass eine materiell-rechtliche Norm auch maßgeblich durch die Auswirkungen der zugehörigen Verfahrensregelungen einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG darstellen kann.²⁶

²³ Vgl. *M. Eichberger*, FS BFH, 2018, S. 501 (512 f.).

²⁴ Siehe etwa aus jüngster Vergangenheit BVerfG, NJW 2023, 1935 (1936 f.). Auch einen Einfluss des Folgerichtigkeitsgebots auf die Prüfungsdichte innerhalb der Dogmatik der Stufenlos-Formel lehnt *M. Eichberger*, FS BFH, 2018, S. 501 (512 f.) ab. Jedenfalls teilweise offengelassen hingegen in BVerfGE 145, 106 (145).

²⁵ Vgl. insb. BVerfGE 84, 239 (271 ff.); 110, 94 (112 ff.).

²⁶ Vgl. auch *C. Seiler*, JZ 2004, 481 (483, 485): „Aussage war grundlegend neuartig“; „Abweichung von der bislang herrschenden Dogmatik“.

Jene Rechtsfigur wurde durch das Zinsurteil²⁷ und damit erneut durch eine steuerrechtliche Entscheidung in die Rechtsprechung des BVerfG eingeführt. Auch deren nachfolgendes Auftreten ist nahezu ausschließlich auf steuerrechtliche Fälle beschränkt.²⁸ Die vereinzelte Verwendung des Begriffs des „strukturellen Vollzugsdefizits“ in nicht-steuerrechtlichen Fällen erfolgt regelmäßig in einer Art und Weise, dass der dort gemeinte Maßstab nicht mit dem zuvor beschriebenen übereinstimmt.²⁹ Allerdings lässt sich im staatsorganisationsrechtlichen Bereich jedenfalls eine Entscheidung finden, die unter demselben Begriff einen wohl entsprechenden gleichheitsrechtlichen Maßstab anzulegen scheint.³⁰

4. Gleichheitsrechtliche Vergleichbarkeitsprüfung

Ein weiteres, in diesem Kontext interessierendes Beispiel ist die Vornahme einer Vergleichbarkeitsprüfung bei Gleichheitsrechten. Im Gegensatz zu den zuvor behandelten Figuren handelt es sich dabei nicht um ein Ge- oder

²⁷ BVerfGE 84, 239 (271 ff.).

²⁸ Geprüft oder zumindest erwähnt in den weiteren steuerrechtlichen Fällen BVerfGE 110, 94 (112 ff.); 148, 147 (205 f.); 161, 1 (59 ff.); BVerfG, HFR 2006, 716 (716 ff.); HFR 2006, 718 (718 f.); HFR 2006, 1144 (1144 f.); UR 2007, 464 (465 f.); DStR 2008, 197 (199 f.); DStRE 2008, 1067 (1069 f.); NJW 2008, 2637 (2637 ff.); NJW 2008, 3205 (3205 ff.); NVwZ-RR 2010, 457 (457 f.); HFR 2009, 1027 (1029). Hingegen möchte sich das Gericht selbst in Bezug auf Sozialversicherungsabgaben in BVerfGE 113, 167 (250 ff.); BVerfG, NZS 2008, 142 (143); NJW 2008, 3698 (3698) nicht festlegen, ob dort ein entsprechendes Verbot struktureller Vollzugsdefizite besteht. Ebenso zu Rundfunkgebühren BVerfG, NVwZ-RR 2011, 465 (466); NVwZ-RR 2011, 466 (466).

²⁹ So ging es etwa in BVerfGE 149, 346 (370 ff.); 163, 363 (431 f.) bereits nicht um eine gleichheitsrechtliche Frage, sondern um die Verweigerung effektiven Rechtsschutzes bzw. Grundrechtsschutzes als solchem. Entsprechendes gilt hinsichtlich BVerfGE 133, 168 (233 ff.), wo es um das Schuldprinzip geht, sowie bezüglich BVerfGE 111, 10 (47), wo das Vorliegen normativ verursachter Vollzugsdefizite im Rahmen der im Senat unterliegenden Auffassung als Argument gegen die Angemessenheit des Eingriffs in Art. 12 GG verwendet wird. Im Rahmen der Geeignetheitsprüfung bei Art. 12 GG in BVerfGE 145, 20 (79). Bezüglich Art. 14 GG ebenfalls auf Rechtsfertigungsebene in BVerfGE 149, 86 (116 f.).

³⁰ Siehe BVerfGE 150, 1 (140 ff.). In BVerfGE 140, 1 (31 f.) wird der Begriff hingegen wieder in anderem leicht anderen Sinne benutzt, weil hier nach dem Vortrag der Antragstellerseite nicht eine gleichheitswidrige teilweise Nichtvollziehung einer Norm angegriffen, sondern das Hervorrufen einer Ungleichbehandlung aufgrund der vollständigen faktischen Nichtanwendung einer Norm behauptet wird.

Verbot, sondern um einen bloßen (teils sehr umstrittenen) Prüfungsschritt im Rahmen von Gleichheitsrechten. Danach solle eine Ungleichbehandlung nur dann rechtlich relevant und damit rechtfertigungsbedürftig sein, wenn die ungleich behandelten Sachverhalte auch „vergleichbar“ seien. Damit ist nicht gemeint, ob es rein faktisch möglich ist, besagten Vergleich durchzuführen. Vielmehr stellt ein solches Vergleichbarkeitserfordernis nach dem für die hier stattfindende Untersuchung zugrundeliegenden Verständnis eine bereits vor der Rechtfertigungsebene erfolgende, zusätzliche normative Wertung dar, ob der konkrete Vergleich zulässig sein *soll*.³¹ Üblicherweise wird diese Frage anhand dessen entschieden, ob sich die zu vergleichenden Sachverhalte „ähnlich“ genug sind. In der Literatur wird die Frage der Vergleichbarkeit teils ausdrücklich unter Zuhilfenahme eines sogenannten Vergleichsmaßstabs beantwortet,³² wohingegen in der Rechtsprechung in diesem Kontext jedenfalls jener Begriff kaum je vorkommt.³³

Im Rahmen dieses Beitrags ist hinsichtlich dieser Rechtsfigur die diesbezügliche Rechtsprechung des EuGH zu den EU-Grundfreiheiten am interessantesten. Dort ist höchst uneinheitlich, ob eine solche Vergleichbarkeitsprüfung stattfindet oder nicht.³⁴ Dies kann auch nur teilweise darauf zurückgeführt werden, dass die Grundfreiheiten nach der EuGH-Rechtsprechung auch eine freiheitsrechtliche Dimension³⁵ haben, in deren Rahmen eine Vergleichbarkeitsprüfung mangels Vergleich naturgemäß nicht möglich ist. Vielmehr ist die Handhabung selbst innerhalb des Rahmens der Anwendung der gleichheitsrechtlichen Dimension uneinheitlich. Allerdings fällt auf, dass in nahezu allen Fällen, in denen die Frage der Vergleichbarkeit ernsthaft thematisiert wird, ein steuerrechtlicher Sachverhalt

³¹ Vgl. S. Huster, Rechte und Ziele, 1993, S. 30 Fn. 70; M. Pöschl, Gleichheit vor dem Gesetz, 2008, S. 205 f.

³² Exemplarisch J. Englisch, FS Lang, 2011, S. 167 (176 f.).

³³ Mit einer in diese Richtung gehenden Verwendung des Begriffs des „Maßstabs“ allerdings BVerfGE 108, 52 (69). Meistens wird der Begriff vom BVerfG hingegen i.S.v. „Vergleichssachverhalt“ bzw. „Vergleichsgruppe“ benutzt, siehe beispielhaft BVerfG, VersR 2006, 961 (963).

³⁴ Vgl. etwa J. Kokott, EU Tax Law, 2022, § 3 Rn. 116.

³⁵ Grundlegend EuGH, Urt. v. 11.07.1974, C-8/74, EU:C:1974:82, Rn. 5 – Dassonville; besonders deutlich erkennbar etwa in EuGH, Urt. v. 10.02.2009, C-110/05, EU:C:2009:66, Rn. 37 – Kommission/Italien (sog. Anhänger-Entscheidung).

zugrunde liegt.³⁶ Vor diesem Hintergrund ist es auch wenig überraschend, dass das erste Auftreten einer Vergleichbarkeitsprüfung im Rahmen der Grundfreiheiten ebenfalls in einem steuerrechtlichen Fall erfolgte.³⁷

Gleichermaßen interessant wie irritierend ist hinsichtlich der Vergleichbarkeitsprüfung, dass sich selbst unter alleiniger Betrachtung der Judikatur des EuGH das Phänomen des fast ausschließlichen Auftretens der Rechtsfigur in steuerrechtlichen Fällen offenbar auf die Grundfreiheiten beschränkt, nicht aber bei anderen Gleichheitsrechten wiederzufinden ist. So wird etwa bei Entscheidungen zu Art. 20 GRCh bei zahlreichen nicht-steuerrechtlichen Fällen eine Vergleichbarkeitsprüfung vorgenommen.³⁸ Im Übrigen tritt das Phänomen hinsichtlich dieser Figur auch in der Rechtsprechung des BVerfG zu Art. 3 Abs. 1 GG nicht auf. Dort findet zwar ebenfalls eine Vergleichbarkeitsprüfung statt, wenn nach ständiger Rechtsprechung nur die Ungleichbehandlung von „wesentlich Gleichem“

³⁶ Tatsächliche, ausdrücklich Prüfung der Vergleichbarkeit in einem nicht-steuerrechtlichen Fall wohl nur in EuGH, Urt. v. 20.11.1997, C-90/96, EU:C:1997:553, Rn. 47 ff. – Petrie u.a.; Urt. v. 14.06.2012, C-542/09, EU:C:2012:346, Rn. 40 ff. – Kommission/Niederlande; Vergleichbarkeitsanforderung jedenfalls kurz erwähnt in EuGH, Urt. v. 18.12.2007, C-341/05, EU:C:2007:809, Rn. 115 – Laval; Urt. v. 17.07.2008, C-94/07, EU:C:2008:425, Rn. 47 – Raccanelli. Vgl. ferner die mit einer Prüfung einer „Vergleichbarkeit“ zumindest verwandte Vorgehensweise des Gerichtshofs in EuGH, Urt. v. 25.10.2001, C-49/98, EU:C:2001:564, Rn. 63 ff. – Finalarte u.a.; Urt. v. 19.12.2012, C-577/10, EU:C:2012:814, Rn. 47 f. – Kommission/Belgien; Urt. v. 03.12.2014, C-315/13, EU:C:2014:2408, Rn. 63 – De Clercq; Urt. v. 18.02.2020, C-78/18, EU:C:2020:476, Rn. 53, 63 – Kommission/Ungarn; Urt. v. 02.03.2023, C-78/21, EU:C:2023:137, Rn. 49 – PrivatBank u.a.

³⁷ Erstmals ausdrücklich in EuGH, Urt. v. 14.02.1995, C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 30 – Schumacker. Zuvor bereits angedeutet in EuGH, Urt. v. 28.01.1986, C-270/83, EU:C:1986:37, Rn. 20 – Kommission/Frankreich („avoir fiscal“). Siehe aus der überbordenden steuerrechtlichen Rechtsprechung hierzu beispielhaft aus jüngerer Zeit etwa EuGH, Urt. v. 17.03.2022, C-545/19, EU:C:2022:193, Rn. 43 ff. – AllianzGI-Fonds; Urt. v. 22.09.2022, C-538/20, EU:C:2022:717, Rn. 18 ff. – W.

³⁸ Siehe beispielhaft EuGH, Urt. v. 16.12.2008, C-127/07, EU:C:2008:728, Rn. 25 ff. – Société Arcelor Atlantique et Lorraine u.a.; Urt. v. 12.05.2011, C-176/09, EU:C:2011:290, Rn. 31 ff. – Luxemburg/Parlament und Rat; Urt. v. 11.07.2013, C-439/11, EU:C:2013:513, Rn. 166 ff. – Ziegler; Urt. v. 18.07.2013, C-234/12, EU:C:2013:496, Rn. 15 ff. – Sky Italia; Urt. v. 26.09.2013, C-195/12, EU:C:2013:598, Rn. 50 ff. – Industrie du bois de Vielsalm; Urt. v. 15.05.2014, C-135/13, EU:C:2014:327, Rn. 66 ff. – Sztatmári Malom.

grundsätzlich verboten ist. Allerdings kann hier ebenfalls nicht nachgewiesen werden, dass dieser Prüfungsschritt mindestens nahezu ausschließlich in Bezug auf steuerrechtliche Sachverhalte eine Rolle spielt.³⁹

5. Gleichbehandlungsverbot

In engem Zusammenhang mit der soeben thematisierten Figur der Vergleichbarkeitsprüfung steht das Gleichbehandlungsverbot. Nach dieser Rechtsfigur verbiete ein Gleichheitssatz nicht nur gewisse Ungleichbehandlungen, sondern unter Umständen umgekehrt auch gewisse Gleichbehandlungen. Eine solche relevante Gleichbehandlung solle aber nur vorliegen, insofern die in Rede stehenden gleichbehandelten Sachverhalte *nicht* vergleichbar seien. Es findet also auch hier eine Vergleichbarkeitsprüfung statt, allerdings unter umgekehrten Vorzeichen. Streng zu unterscheiden ist die Figur des Gleichbehandlungsverbots von der Figur der materiellen Ungleichbehandlung.⁴⁰ Letztere führt zwar im Ergebnis ebenfalls dazu, dass sich eine formell gleichbehandelnde Norm unter Umständen einer gleichheitsrechtlichen Rechtfertigungsprüfung stellen muss. Allerdings ist die dogmatische Begründung dort fundamental anders: Im Rahmen der Figur der materiellen Ungleichbehandlung wird die formell gleiche Behandlung nicht wie im Zuge des Gleichbehandlungsverbots als Gleichbehandlung anerkannt und dann auch als solche verboten, sondern sie wird im Falle des Hervorrufens von (auch rein faktischen) ungleichen Auswirkungen auf die verglichenen Sachverhalte schlicht in eine Ungleichbehandlung umdefiniert.

Erneut interessiert hier maßgeblich der Blick auf die Grundfreiheiten-Rechtsprechung des EuGH. Angesichts der vorhergehenden Analyse zur dortigen Vergleichbarkeitsprüfung überrascht die Lage bezüglich des Gleichbehandlungsverbots in keiner Weise: Auch das Gleichbehandlungsverbot wurde erstmals in einer steuerrechtlichen Entscheidung postuliert.⁴¹ Besonders erstaunlich ist aber, dass der Gerichtshof nur selten in einem

³⁹ Siehe bereits BVerfGE 1, 14 (52); 1, 97 (107); 2, 336 (340); 3, 377 (380); 4, 144 (155).

⁴⁰ Vgl. BVerfGE 161, 163 (253); a.A. offenbar EuGH, Urt. v. 17.07.1963, C-13/63, EU:C:1963:20, Slg. 1963, 363 (384) – Italien/Kommission.

⁴¹ Erneut EuGH, Urt. v. 14.02.1995, C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 30 – Schumacker.

nicht-steuerrechtlichen Fall überhaupt erwähnt, dass es ein Gleichbehandlungsverbot gebe,⁴² sowie offenbar sogar ausschließlich in steuerrechtlichen Fällen auch tatsächlich je ausdrücklich geprüft hat, ob es tatsächlich einschlägig sein könnte.⁴³

Jedenfalls ähnlich ist wiederum aber auch die Divergenz zur Rechtsprechung hinsichtlich von Gleichbehandlungsverboten, die aus anderen Rechtsgrundlagen hergeleitet werden. Dies gilt sowohl in Bezug auf Art. 20 GRCh⁴⁴ als auch hinsichtlich von Art. 3 Abs. 1 GG,⁴⁵ wo in der diesbezüglich ergangenen Rechtsprechung des EuGH bzw. des BVerfG keine klare Dominanz steuerrechtlicher Fälle erkennbar ist.

III. Ursachen des Phänomens

Angesichts dieses Befunds stellt sich die Frage, was die Ursache dieses Phänomens ist. Hierbei kommen verschiedene Erklärungen in Frage. Erstens

⁴² Siehe aber EuGH, Urt. v. 18.12.2007, C-341/05, EU:C:2007:809, Rn. 115 – Laval; Urt. v. 17.07.2008, C-94/07, EU:C:2008:425, Rn. 47 – Raccanelli; Urt. v. 14.06.2012, C-542/09, EU:C:2012:346, Rn. 41 – Kommission/Niederlande.

⁴³ Näher geprüft allein in den steuerrechtlichen Fällen EuGH, Urt. v. 14.11.2006, C-513/04, EU:C:2006:713, Rn. 18 f. – Kerckhaert und Morres; Urt. v. 06.12.2007, C-298/05, EU:C:2007:754, Rn. 41 ff. – Columbus Container Services; Urt. v. 26.06.2008, C-284/06, EU:C:2008:365, Rn. 82 ff. – Burda.

⁴⁴ Vgl. bereits für die Rechtslage vor Inkrafttreten der Charta die Erwähnung des Gleichbehandlungsverbots in Bezug auf nicht-steuerrechtliche Sachverhalte EuGH, Urt. v. 07.07.1993, C-217/91, EU:C:1993:293, Rn. 37 – Spanien/Kommission; Urt. v. 13.12.1994, C-306/93, EU:C:1994:407, Rn. 30 – SMW Winzersekt; Urt. v. 22.10.1996, C-9/97, EU:C:1998:497, Rn. 45 – Jokela und Pitkäranta; Beschl. v. 23.09.2004, C-435/02, EU:C:2004:552, Rn. 66 – Axel Springer; Urt. v. 12.07.2005, C-154/04, EU:C:2005:449, Rn. 115 – Alliance for National Health u.a.; Urt. v. 03.03.2005, C-21/03, EU:C:2005:127, Rn. 27 – Fabricom; Urt. v. 14.04.2005, C-110/03, EU:C:2005:223, Rn. 71 – Belgien/Kommission; Urt. v. 10.01.2006, C-344/04, EU:C:2006:10, Rn. 95 – IATA und ELFAA. Der erste steuerrechtliche Fall, in dem in Bezug auf den allgemeinen Gleichheitssatz das Gleichbehandlungsverbot erwähnt wird, ist dann EuGH, Urt. v. 22.06.2006, C-182/03, EU:C:2006:416, Rn. 170 – Belgien und Forum 187.

⁴⁵ Gleichbehandlungsverbot bei nicht-steuerrechtlichen Fällen in der Sache geprüft in BVerfGE 1, 264 (275 f.); 4, 31 (41 f.); 13, 46 (53); 86, 81 (87 ff.); 90, 226 (239 f.); 110, 141 (168 f.); BVerfG, NJW 2019, 3054 (3062). Bei einem steuerrechtlichen Fall in BVerfGE 67, 70 (85 ff.). Jedenfalls in Bezug auf andere Abgaben ferner in BVerfGE 52, 256 (263); 161, 163 (253 ff.).

ist denkbar, dass die besprochenen Maßstäbe zwar allgemein oder zumindest verallgemeinerbar klingen, diese jedoch in Wahrheit vom BVerfG bzw. vom EuGH in einem formellen Sinne auf das Steuerrecht beschränkt anwendbar gemeint sind. Hinsichtlich der letzten beiden Beispiele ist dies aber bereits deshalb unwahrscheinlich, weil diese nicht nur verallgemeinerbar erscheinen, sondern auch bereits ihrer durchgängig verwendeten Formulierung nach auch bei der Prüfung nicht-steuerrechtlicher Normen einschlägig sein können. Vor allem aber spricht dagegen, dass sich jedenfalls bei mindestens drei der fünf genannten Figuren auch Gegenbeispiele finden, in denen diese doch auch außerhalb des Steuerrechts angewendet wurden. Somit ist nicht davon auszugehen, dass die Rechtsprechung dergestalt zu verstehen ist, dass die Anwendbarkeit der Figuren tatsächlich formell auf steuerrechtliche Sachverhalte beschränkt sein soll.⁴⁶ Damit stellen die Figuren keine Sonderdogmatik in einem formellen Sinne dar.

Allerdings könnte das Phänomen anstatt dessen zweitens darauf zurückzuführen sein, dass der jeweilige Maßstab tatsächlich theoretisch allgemein anwendbar sein soll, er jedoch (nahezu) immer nur im steuerrechtlichen Kontext praktisch relevant ist. Zweifellos ist es denkbar, dass sich aufgrund der Beschaffenheit eines Gebiets des einfachen Rechts ein Problem der Vereinbarkeit mit einem speziellen Maßstab höherrangigen Rechts in Bezug auf dieses Gebiet übermäßig häufig stellt.⁴⁷ Auch könnte dies dadurch verstärkt werden, dass Gerichte allgemeine Dogmatik trotzdem immer im Zuge der Entscheidung eines konkreten Falles entwickeln, weshalb die entsprechende Dogmatik dann aufgrund ihres konkreten Zuschnitts eventuell

⁴⁶ So versteht in jüngerer Zeit ein (damaliges) Mitglied des Gerichts jedenfalls die steuerrechtliche Rechtsprechung zu Art. 3 Abs. 1 GG offenbar nicht (mehr) als Sonderdogmatik, siehe *M. Eichberger*, in: *DStJG* 39 (2016), S. 97 (112); *ders.*, FS BFH, 2018, S. 501 (506, 512). Diesbezüglich offenbar teils mit anderer Interpretation hingegen *F. Kirchhof*, BB 2017, 662 (664). Mit einer Andeutung in die entgegengesetzte Richtung hinsichtlich des Gebots der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung auch BVerfG, NVwZ 2000, 1036 (1037): Dort wird nahegelegt, dass ein Wertungswiderspruch zwischen Sachrecht und Abgabenrecht anders zu bewerten sei als ein Wertungswiderspruch von Sachrecht zu anderem Sachrecht. Möglicherweise in Bezug auf die hier nicht behandelten Rechtfertigungsanforderungen bei unechten Rückwirkungen ebenso in diese Richtung BVerfGE 132, 302 (319), wobei die dortige Aussage insoweit sprachlich nicht ganz klar ist.

⁴⁷ Vgl. *J. Hey*, *StuW* 2015, 3 (4).

auch trotz deren Allgemeinheit in einem konkreten Teilanwendungsbereich besonders praktisch relevant ist.⁴⁸ In Bezug auf das Beispiel des Gebots der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung würde dies etwa bedeuten, dass nach diesem Erklärungsansatz ein Widerspruch zu einer Rechtsnorm eines anderen Hoheitsträgers im dortigen Sinne i.d.R. nur durch den Erlass einer steuer- bzw. abgabenrechtlichen Norm eintreten kann, weil abgabenrechtliche Normen aufgrund möglicher Lenkungswirkungen eine besondere Gefahr in sich tragen könnten, die Wertungen anderer Hoheitsträger zu unterlaufen. Wenn man jedoch andere zuvor besprochene Beispiele in den Blick nimmt, erscheint diese Erklärung dort deutlich weniger tragfähig. So wurde in Bezug auf eine Vergleichbarkeitsprüfung sowie das Gleichbehandlungsverbot explizit herausgestellt, dass diese zwar in der EuGH-Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten fast ausschließlich bzw. ausschließlich in steuerrechtlichen Fällen in der Rechtsprechung eine relevante Rolle spielen, dies aber etwa im deutschen Verfassungsrecht nicht der Fall ist. Zwar gibt es grundlegende Unterschiede zwischen den Grundfreiheiten und einem allgemeinen Gleichheitssatz wie Art. 3 Abs. 1 GG. Jedoch ist nicht ersichtlich, warum beispielsweise im Rahmen einer Vergleichbarkeitsprüfung bei den Grundfreiheiten nur im Steuerrecht eine Unvergleichbarkeit der Sachverhalte denkbar sein soll, bei Art. 3 Abs. 1 GG aber auch in Bezug auf Normen aus anderen Rechtsgebieten.

Ein dritter Erklärungsansatz, der allerdings eine gewisse Verwandtschaft mit dem zweiten Ansatz aufweist, wäre daneben, dass die beispielhaft angeführten Maßstäbe deshalb fast nur im Steuerrecht in der Rechtsprechung relevant werden, weil bei der Prüfung der Vereinbarkeit nicht-steuerrechtlicher Normen mit höherrangigem Recht bereits andere Prüfungsmaßstäbe einschlägig sind, die jedoch in Bezug auf das Steuerrecht keine oder eine geringere Bedeutung haben. So fällt auf, dass vier der fünf hier diskutierten Beispiele aus dem Bereich der gleichheitsrechtlichen Dogmatik kommen. Bekanntlich ist die grundrechtliche Rechtsprechung des BVerfG eigentlich grundsätzlich freiheitsrechtslastig,⁴⁹ während hingegen in Bezug

⁴⁸ In diese Richtung am Beispiel von „Art und Ausmaß der Ungleichbehandlung“ M. Eichberger, FS BFH, 2018, S. 501 (510 f.).

⁴⁹ Vgl. C. Seiler, VVDStRL 75 (2016), 333 (339); J. Hey, FS BFH, 2018, S. 451 (474).

auf das Steuerrecht der Schwerpunkt ganz klar auf der gleichheitsrechtlichen Kontrolle liegt.⁵⁰ Auch im Rahmen der Grundfreiheiten-Rechtsprechung des EuGH erfolgt eigentlich jedenfalls häufig eine freiheitsrechtliche Prüfung, während in steuerrechtlichen Fällen fast immer nur die gleichheitsrechtliche Ausprägung explizit angewendet wird.⁵¹ Entsprechend könnten die hier angeführten Beispiels-Figuren den Charakter von „Reservemaßstäben“ haben, die nur relevant werden, wenn die zur Verfügung stehenden freiheitsrechtlichen Maßstäbe offensichtlich nicht greifen, was jedenfalls auf Basis der vorbezeichneten Rechtsprechung im Steuerrecht fast immer der Fall ist. Gleichwohl kann dieser Erklärungsansatz z.B. keine Begründung dafür liefern, warum in nicht-steuerrechtlichen Fällen, in denen eine Vereinbarkeit mit freiheitsrechtlichen Maßstäben vorliegt, nicht häufiger die hier beispielhaft angeführten gleichheitsrechtlichen Maßstäbe angesprochen werden. Denn in diesem Falle könnten sie auch außerhalb des Steuerrechts entscheidungserheblich werden.

Viertens kommt schließlich noch die Erklärung in Frage, dass in manchen nicht-steuerrechtlichen Fällen zwar die hier diskutierten Rechtsfiguren formal entscheidungserheblich sein könnten, sie aber dennoch durch das jeweilige Gericht schlicht nicht thematisiert werden.⁵² Man könnte hier auch von einer „faktischen Sonderdogmatik“ sprechen. Eine derartige Erklärung müsste nicht zwingend in einer planvollen Vorgehensweise begründet liegen. So kann es freilich auch dazu kommen, dass die mögliche Relevanz eines der hier diskutierten Maßstäbe in einem nicht-steuerrechtlichen Fall schlicht übersehen wird, weil er gedanklich automatisch immer nur mit steuerrechtlichen Fällen assoziiert wird.

⁵⁰ Vgl. A. Musil, JÖR 64 (2016), 443 (448, 451 f.); C. Seiler, VVDStRL 75 (2016), 333 (338 f.); M. Eichberger, FS BFH, 2018, S. 501 (502); J. Hey, FS BFH, 2018, S. 451 (474).

⁵¹ Vgl. etwa A. Musil, in: ders./Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2022, Einführung Rn. 95, 96 f.

⁵² Eine dahingehende Einzelanalyse von nicht-steuerrechtlichen Entscheidungen, ob dort eine hier erwähnte Rechtsfigur dort trotz eigentlicher Relevanz nicht thematisiert wird, würde den Rahmen dieses Beitrags sprengen und unterbleibt jedenfalls deshalb. Allerdings ist etwa hinsichtlich der Vergleichbarkeitsprüfung augenscheinlich, dass man in nahezu jedem Fall Argumente finden kann, warum eine Vergleichbarkeit zu verneinen sein könnte. Dies steht im diametralen Kontrast zur Prüfungspraxis beispielsweise des EuGH in nicht-steuerrechtlichen Fällen bei den Grundfreiheiten (vgl. Fn. 36).

Im Ergebnis liegt nahe, dass das Phänomen durch ein Zusammenwirken des zweiten, dritten und vierten Erklärungsansatzes verursacht wird. So dürfte hinsichtlich der hier angeführten Beispiels-Figuren tatsächlich im Steuerrecht häufiger die Erfüllung von deren Voraussetzungen naheliegen, während umgekehrt in Bezug auf nicht-steuerrechtliche Sachverhalte bereits deutlich häufiger ein Verstoß gegen andere Maßstäbe vorliegen wird, die im Steuerrecht hingegen keine große Bedeutung haben. Jedoch kann auch nicht völlig von der Hand gewiesen werden, dass möglicherweise in nicht-steuerrechtlichen Fällen teilweise auch eine schlichte Nichtthematierung dieser Rechtsfiguren stattfindet, obwohl diese dort eigentlich ebenfalls relevant wären.

IV. Resultierende Probleme und Gefahren

Abschließend soll nun noch kurz auf Probleme und Gefahren eingegangen werden, die sich hinsichtlich des hier behandelten Phänomens ergeben. Diese stehen in engem Zusammenhang mit dessen soeben geschilderten möglichen Ursachen. Auf etwaige sich aus dem ersten Erklärungsansatz ergebende Schwierigkeiten muss hier nicht eingegangen werden, da dieser Ansatz verworfen wurde. Bezüglich des zweiten und dritten Erklärungsansatzes ist im Ausgangspunkt keine sich aus einer solchen möglichen Ursache ergebende Problematik zu erkennen. Dass ein allgemeiner Maßstab in Bezug auf manche Sachverhalte praktisch relevanter ist als in Bezug auf andere, begegnet als solchem keinen Bedenken. Allerdings ist bei näherer Betrachtung darin ein Problem zu erkennen, dass diese Ursache in der Rechtsprechung üblicherweise nicht offengelegt wird. Dies provoziert, dass Fachgerichte und andere Rezipienten die Figuren falsch verstehen und dann möglicherweise in einem anderen Sinne anwenden. So könnte etwa fälschlicherweise der Eindruck entstehen, dass es sich in Wahrheit um echte Sonderdogmatik handelt.⁵³ Dies könnte wiederum beispielsweise Verwaltungs- oder Sozialgerichte dazu motivieren, die Maßstäbe nicht anzuwenden, da sie als rein steuerrechtlich verstanden werden. Dadurch würde die Einheitlichkeit der Rechtsprechung unnötig beeinträchtigt.

⁵³ Mit dieser Kritik auch *J. Hey*, *StuW* 2015, 3 (15).

Bereits im Ausgangspunkt problematisch erscheint hingegen eine Situation, wie sie im vierten Erklärungsansatz geschildert wird. Es liegt auf der Hand, dass jedenfalls entscheidungserhebliche Prüfungsmaßstäbe in einer Entscheidung auch angesprochen werden müssen. Wenn derartige Maßstäbe komplett übergangen werden, verletzt dies den juristischen Begründungszwang und damit die Gesetzesbindung.⁵⁴ Der Begründungszwang dient hier auch der Vergewisserung hinsichtlich der Überzeugungskraft des in Rede stehenden Maßstabs. Denn wenn der Maßstab in nicht-steuerrechtlichen Fällen eigentlich angewendet werden muss, dann aber als unerwünscht angesehen wird, kann dies dafür sprechen, dass der Maßstab jedenfalls in seiner gegenwärtigen Gestalt generell nicht überzeugend ist. Die Überzeugungskraft eines Maßstabs und der durch diesen herbeigeführten Ergebnisse wird nämlich auch maßgeblich durch dessen tatsächliche Anwendung auf möglichst unterschiedliche Sachverhalte bestätigt – oder eben widerlegt.

⁵⁴ Vgl. dazu etwa *N. Zimmermann*, in: Ammann et al., Verantwortung und Recht, 2022, S. 215 (226 f.) m.w.N.

§ 10 Der Sach- und Rechtsstoff des Steuerwesens

Moritz Teichmann

I. Instrumentale Funktion der Steuer

„Der Staat des Grundgesetzes ist Steuerstaat.“¹ Die Steuer ist das Hauptinstrument zur Finanzierung des allgemeinen Staatshaushaltes. Als solches ist die Steuer nicht nur in empirischer, sondern aufgrund der Verfassungsentscheidung des Grundgesetzes für die Steuerstaatlichkeit auch in normativer Hinsicht unverzichtbar.²

Lenkt man den Blick von der Ebene des Regelungsbereichs auf den konkreten Einzelfall, so lässt sich jedoch kein Lebensverhältnis identifizieren, dem ein steuerliches Regelungsbedürfnis inhärent ist.³ Die Fiskalzwecksteuer trifft keine mit unmittelbar gemeinwohlbezogenen, eine finale Staatsaufgabe⁴ verwirklichenden Rechtsnormen vergleichbare Regelung der einzelnen Lebensverhältnisse selbst. Vielmehr handelt es sich bei der Steuer um eine Belastung, die an die in zahlreicher Hinsicht vorgeformte Wirklichkeit herangetragen wird.⁵

¹ *J. Isensee*, FS Ipsen, 1977, S. 409.

² Vgl. nur BVerfGE 78, 249 (266 f.); *J. Isensee*, FS Ipsen, 1977, S. 409 (409 ff.); *K. Vogel*, Der Staat 25 (1986), 481 (498 f., 516); *dens.*, in: *Isensee/Kirchhof*, HStR II, 3. Aufl. 2004, § 30 Rn. 69 ff.

³ *W. Flume*, StbJb. 1967/68, 63 (64, 66, 70); *H. Hahn*, DStR 1980, 215 (216); *H. W. Kruse*, JbFfSt. 1980/81, 165 (179); *ders.*, DStJG 5 (1982), S. 71 (76 f.); *K.-D. Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, AO, Stand: 02.2022, § 3 Rn. 45a; ähnl. *P. Kirchhof*, NJW 1987, 3217 (3218).

⁴ Zur Unterscheidung zw. primären und sekundären Staatszielen und daraus abgeleiteten finalen und instrumentalen Staatsaufgaben: *J. Isensee*, in: *Isensee/Kirchhof*, HStR IV, 3. Aufl. 2006, § 73 Rn. 12 ff., 25 f., 32; ausf. spezifisch zum Steuerrecht: *M. Rodi*, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, 1994, S. 140 ff.

⁵ *W. Flume*, StbJb. 1967/68, 63 (64); *G. Crezelius*, FS Felix, 1989, S. 37 (51); *H. W. Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts I, 1991, S. 46.

Die mit dem steuerlichen Fiskalzweck angestrebte Regelungswirkung erschöpft sich in der Verwirklichung der instrumentalen Staatsaufgabe, den Staat mit finanziellen Mitteln auszustatten. Das Steuerrecht lebt als „modaler Regelungsbereich“⁶ von den durch die rechtliche und gesellschaftliche Ordnung geschaffenen Verhältnissen, ermöglicht aber zugleich erst deren Entstehung und Fortbestand.

II. Sachgesetzlichkeit und Natur der Sache

In Ansehung dessen, dass erst die gesetzgeberische Entscheidung über die Steuerwürdigkeit einzelner Lebensverhältnisse und deren rechtliche Normierung im Steuertatbestand eine Beziehung zwischen Steuer und Wirklichkeit herstellt, das Steuerrecht insoweit „aus dem Diktum des Gesetzgebers“⁷ lebt, hat sich die These von der „fehlenden Sachgesetzlichkeit der Steueranknüpfung“⁸ herausgebildet. In ihrer strengsten Ausprägung wird sie zu der Annahme verdichtet, es gebe „praktisch keinen Sachverhalt, der nicht besteuert werden könnte.“⁹

An Stelle von der „Sachgesetzlichkeit“ wird auch von der „sachlogischen Struktur“ oder der „Natur der Sache“ gesprochen.¹⁰ Die prominenteste und herrschende Bestimmung¹¹ dieses Begriffs stützt sich auf die Ausführungen von *Heinrich Dernburg*:

„Die Lebensverhältnisse tragen, wenn auch mehr oder weniger entwickelt, ihr Maß und ihre Ordnung in sich. Diese den Lebensverhältnissen und ihren Zwecken angemessene, *den Lebensverhältnissen inwohnende Ordnung* nennt man *Natur der Sache*. Auf sie muß der denkende Jurist zurückgehen, wenn es an einer positiven Norm fehlt oder wenn dieselbe unvollständig oder

⁶ D. Bodenheim, Der Staat 17 (1978), 482 (502).

⁷ BVerfGE 13, 318 (328) im Anschluss an O. Bühler/G. Strickrodt, Steuerrecht I/2, 3. Aufl. 1960, S. 658.

⁸ H. W. Kruse, JbFfSt. 1980/81, 165 (179); ders., DStJG 5 (1982), S. 71 (75 f.); ders., Lehrbuch des Steuerrechts I, 1991, S. 45 ff.; K.-D. Drüen, StuW 2008, 3 (8)

⁹ H. W. Kruse, DStJG 5 (1982), S. 71 (73) [Herv.d.Verf.].

¹⁰ J. Brinkmann, Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff, 1982, S. 105.

¹¹ Vgl. G. Radbruch, Die Natur der Sache als juristische Denkform, 1948 (Nachdruck 1960), S. 8; F. Bydlinski, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 2. Aufl. 1991, S. 52; C. Seiler, Der einheitliche Parlamentsvorbehalt, 2000, S. 136.

unklar ist. Die Natur der Sache ist nicht zu verwechseln mit dem Naturrecht. Das Naturrecht stützt sich auf Schlüsse, welche aus dem Wesen des Menschen an sich gezogen werden. Es ist zur unmittelbaren Rechtsanwendung nicht geeignet.“¹²

Die so verstandene Natur der Sache ist also keine Rechtsquelle,¹³ sondern auf eine solche bezogen. Sie ist nach *Gustav Radbruch* „ultima ratio der Auslegung und Vervollständigung des Gesetzes“, darüber hinaus aber auch „Leitgedanke für den Gesetzgeber“.¹⁴

Die Arbeit mit der Natur der Sache als das Wesen und der objektive, den einer Rechtsregel zugrundeliegenden Lebensverhältnissen selbst zu entnehmende Sinn¹⁵ ist in der juristischen Methodenlehre im Allgemeinen¹⁶ und im Steuerrecht im Besonderen¹⁷ nicht unstrittig.

Dieser Beitrag soll dagegen nicht die *Natur*, sondern die dem Steuerwesen zugrundeliegende *Sache* als das „Substrat, das Material, der Stoff, den das

¹² *H. Dernburg*, Pandekten I, 7. Aufl. 1902, S. 84.

¹³ A.A. noch *W. Maihofer*, ARSP 44 (1958), 145 (172); *G. Felix*, StuW 1959, Sp. 643 (648 ff., 646) je m.w.N.

¹⁴ *G. Radbruch*, Die Natur der Sache als juristische Denkform, 1948 (Nachdruck 1960), S. 15; dem folgend *C. Seiler*, Der einheitliche Parlamentsvorbehalt, 2000, S. 136 f.

¹⁵ *G. Radbruch*, Die Natur der Sache als juristische Denkform, 1948 (Nachdruck 1960), S. 13.

¹⁶ Vgl. die historischen Darstellungen bei *G. Radbruch*, Die Natur der Sache als juristische Denkform, 1948 (Nachdruck 1960), S. 5 ff.; *W. Maihofer*, ARSP 44 (1958), 145 ff.; stellvertretend für die Kritik des Rechtspositivismus an der – heute überwiegend abgelehnten – naturrechtlichen Aufladung der Natur der Sache als Rechtsquelle: *K. Bergbohm*, Jurisprudenz und Rechtsphilosophie I, 1892, S. 353: „[N]och immer möchte man der Natur der Sache eine Rechtsnorm abzwängen, die noch nicht da ist“. Hierzu zusammenfassend: *C. Degenhart*, Systemgerechtigkeit und Selbstbindung des Gesetzgebers als Verfassungspostulat, 1976, S. 37 ff.; vgl. aus jüngerer Zeit: *F. Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 2. Aufl. 1991, S. 51 ff.; *F. Müller/R. Christensen*, Juristische Methodik I, 11. Aufl. 2013, Rn. 32 (zur Verwendung des Begriffs in der Rspr. des BVerfG), Rn. 123 ff. (Natur der Sache als „normativ erfragte Sachstruktur des Normbereichs“).

¹⁷ Vgl. *W. Flume*, StbJb. 1967/68, 63 (69): Natur der Sache gebiete die „Kongruenz des Steuerrechts zur sonstigen Rechtsordnung“; *H. Hahn*, DStR 1980, 215 (216): Natur der Sache sei im Steuerrecht „keine Richtschnur für den Gesetzgeber“; *C. Seiler*, Der einheitliche Parlamentsvorbehalt, 2000, S. 307 ff.: „geringere Sachgesetzlichkeit des materiellen Steuerrechts“.

Recht zu formen hat¹⁸ beleuchten. Die insoweit getroffenen Aussagen sollten deutlich weniger streitanfällig sein als die juristische Denkform der Natur der Sache als solche.

III. Sach- und Rechtsstoff des Steuerwesens

Der durch das Recht zu formende Stoff tritt in vielfältigen Erscheinungen auf. Es handelt sich sowohl um tatsächliche Umstände („Naturtatsachen“) und soziale Gebilde, in denen diese eingebunden und zusammengefasst sind, ebenso wie um bereits durch die Gewohnheit vorgeformte oder durch das positive Recht anderer Teilrechtsordnungen verbindlich geregelte Lebensverhältnisse.¹⁹

1. Erschöpfbarkeit der persönlichen Wirtschaftskraft

Die Steuer ist eine mittels Geldeigentum zu entrichtende Zahlungspflicht. Die Fähigkeit zur Steuerzahlung bedingt die Belastbarkeit in Form des Vorhandenseins von disponiblem, für die Steuerzahlung zur Verfügung stehenden Geldeigentum.²⁰ Der Steuerstaat kann nur dort zugreifen, „wo etwas zu holen ist“.²¹

Damit ist der dem Steuerwesen vorausliegende „Sachstoff“ zuvörderst geprägt durch die Erschöpfbarkeit der Wirtschaftskraft der Person. Das Einkommen im weitesten Sinne und das zu Vermögen gespeicherte Einkommen bilden die Grundlage dieser Wirtschaftskraft und den Eigentumsfonds, aus dem letztlich jede Steuer zu entrichten ist.²²

¹⁸ G. Radbruch, Die Natur der Sache als juristische Denkform, 1948 (Nachdruck 1960), S. 10.

¹⁹ Ebd., S. 10 ff.

²⁰ Vgl. nur P. Kirchhof, in: Isensee/Kirchhof, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 141; H. Schaumburg, FS Reiss, 2008, S. 25.

²¹ J. Brinkmann, Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff, 1982, S. 107.

²² Vgl. nur A. Spitaler, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, 1936, S. 102 ff.: „freies Einkommen und freies Vermögen“; P. Kirchhof, VVDStRL 39 (1981), 213 (236): aus spezifischem Eigentum i.S.d. Art. 14 GG zusammengesetztes „Gesamtvermögen“; K. Tipke, StuW 1993, 105 (108); dens., Die Steuerrechtsordnung I und II, 2.

Die Fähigkeit des Einzelnen zur Steuerzahlung kann als die *steuerliche* Leistungsfähigkeit bezeichnet werden. Für natürliche Personen folgt diese aus der allgemeinen Zahlungsfähigkeit aufgrund Einkommen und Vermögen (*wirtschaftliche* Leistungsfähigkeit) abzüglich der auf sein eigenes Existenzminimum, und gegebenenfalls auf das Existenzminimum seiner Familie, aufgewendeten (indisponiblen) Geldmittel.²³

Die individuelle Leistungsfähigkeit äußert sich in den drei zeitlichen Phasen des Vermögensflusses der Person, das ist der Hinzuerwerb („Einkommen i.w.S.“), der Bestand („Vermögen i.e.S.“) und die Verwendung („Konsum“) von Eigentum.²⁴

2. Private Wirtschaftsordnung

Die persönliche Einkommens- und Vermögensbildung ist das Ergebnis der durch die freiheitliche Wirtschaftsordnung ermöglichten Ausübung privater Freiheit. Die Steuerzahlungsfähigkeit ist bedingt durch den ökonomischen Erfolg aus dem Gebrauch der Rechtsregeln über das private Wirtschaften, die insbesondere die Garantie privaten Eigentums und des Erbrechts (Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG), die Freiheit der Wahl und Ausübung des Berufs (Art. 12 Abs. 1 S. 1 GG), die wirtschaftliche Vereinigungs-²⁵ und die Koalitionsfreiheit (Art. 9 Abs. 1 und 3 GG) sowie die Privatautonomie (Art. 2 Abs. 1 GG) einfachrechtlich ausgestalten.

Das Steuerrecht findet die Steuerzahlungsfähigkeit der Person daher nicht als rein ökonomische Tatsache vor, sondern greift auf diese als das Ergeb-

Aufl. 2000 und 2003, S. 471, 580: „gespeichertes Einkommen“; G. Burmester, *StuW* 1993, 221 (222): „personale Gesamtvermögenssphäre“; J. Becker, *Transfergerechtigkeit und Verfassung*, 2001, S. 116: „Vermögen“.

²³ K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung* I, 2. Aufl. 2000, S. 481; für abw. Bezeichnungen stellvertretend D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, 1983, S. 136: „Der Steuergesetzgeber definiert wirtschaftliche Leistungsfähigkeit als steuerliche Leistungsfähigkeit, indem er bestimmte wirtschaftliche Größen (Indikatoren) benennt.“ Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bei Birk entspricht der steuerlichen Leistungsfähigkeit im obigen Sinne, so ausdrücklich ebd. S. 168, 172 Fn. 71.

²⁴ Statt aller J. Hey, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.55.

²⁵ Hierzu vgl. R. Scholz, in: Dürig/Herzog/Scholz, *GG*, Stand: 09.2017, Art. 9 Rn. 57 m.w.N.

nis der rechtlichen Ordnung und privaten Ausgestaltung von wirtschaftlichen Lebensverhältnissen zu.²⁶ Mit der freiheitlichen Wirtschaftsordnung notwendig verbunden sind Unterschiede zwischen den Wirtschaftssubjekten in der Höhe ihres Einkommens und Vermögens, das heißt in ihrer Belastbarkeit.²⁷

3. Sozialordnung

Die Trennung von Staat und Wirtschaft und die damit verbundene Freiheit der eigenen wirtschaftlichen Entfaltung führen jedoch auch dazu, dass die Ausübung „realer“ Freiheit vielfach von der persönlichen Wirtschaftskraft abhängt, die rechtliche Freiheitsgewährleistung ohne hinreichende wirtschaftliche Basis oftmals faktisch wertlos ist.²⁸

In Ansehung dessen bestimmt das Sozialrecht die Grenze der sozialen Bedürftigkeit und regelt – nachrangig zur privaten Einkommens- und Vermögensbildung²⁹ – die Gewährung von Sozialleistungen, insbesondere in Konkretisierung der sozialstaatlichen Verpflichtung zur Gewährleistung eines menschenwürdigen Existenzminimums (Art. 1 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 GG).³⁰ Die sozialrechtliche Bedürftigkeitsgrenze bestimmt damit die untere Grenze der Wirtschaftskraft, die zur Bestreitung eines menschwürdigen Daseins erforderlich ist.

²⁶ Vgl. *W. Flume*, FS Smend, 1952, S. 59 (60); *G. Felix*, StuW 1959, Sp. 643 (648 f.); im Allgemeinen *Radbruch*, Die Natur der Sache als juristische Denkform, 1948 (Nachdruck 1960), S. 12.

²⁷ Prägnant *P. Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 125: „Freiheit heißt, sich von anderen unterscheiden zu dürfen.“ Dort jedoch als Argument gegen eine Umverteilung durch Steuern.

²⁸ *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 133 ff.: „Leitbild der sozialen Grundrechte“.

²⁹ Sozialrechtliches Subsidiaritätsprinzip, vgl. *K. H. Friauf*, DStJG 12 (1989), S. 3 (29); *R. Seer*, StuW 1996, 323 (333) je m.w.N.

³⁰ BVerfGE 125, 175 (Ls. 1, 222); *F. Wittreck*, in: Dreier Bd. II, 3. Aufl. 2015, Art. 20 GG (Sozialstaat) Rn. 45 je m.w.N.

Diese Grenze liegt dem Steuerwesen insoweit voraus, als die zum Erhalt des (Familien-)Existenzminimums gebundenen Geldmittel nicht zugleich eine steuerliche Belastbarkeit ausdrücken können.³¹

Das Sozialrecht bildet daher eine weitere normative Ordnung, die der Steuer als Rechtsstoff insoweit zugrunde liegt, als die unter Steuerwürdigkeitsgesichtspunkten potentiell auswählbaren Lebensverhältnisse hinsichtlich bestimmter Tatsachen unter einem anderen, aber für die Steuer relevanten, Gesichtspunkt rechtlich vorgeformt sind.

4. Historische Entwicklungsgrundlagen

Ferner zeitigt auch die historische Entwicklung des Steuerrechts Wirkungen für das gegenwärtige Steuerwesen und damit auch für den Inhalt und Umfang des diesem zugrundeliegenden Substrats. Es „macht einen Unterschied, ob eine neue rechtliche Regelung“ eine frühere ersetzt oder „auf bisher unbebautem Gelände errichtet wird“.³²

Das Steuerrecht ist im Sinne dieser Verbildlichung ein Gelände, das im Laufe der Geschichte nicht nur vielfach mit unterschiedlich aufstehenden Bauten versehen, sondern dessen Boden auch zahlreich umgepflügt wurde. Die Steuergesetzgebung und die Ideale eines gerechten Steuersystems sind in ihren historischen Kontext eingebunden und eng mit dem jeweils vorherrschenden Staatsverständnis verknüpft.³³ Auch der Sach- und Rechtsstoff des Steuerwesens ist zeitlich bedingt und muss im Lichte dieser Abhängigkeit vom gesellschaftlich-sozialen Kontext beurteilt werden.

Die in einer Ständegesellschaft noch mögliche persönliche Steuerprivilegierung bestimmter Personengruppen kommt heute ebenso wenig als Substrat der Steuergesetzgebung in Betracht wie die individuelle Zurechnung von persönlichen Nutzen oder staatlichen Kosten. Die in Art. 134 der Wei-

³¹ Vgl. die Rspr. zur Besteuerung des Einkommens BVerfGE 82, 60 (85 f.); 87, 153 (170 f.); vgl. ferner *K. H. Friauf*, DStJG 12 (1989), S. 3 (30); *H. Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 141 f.; *dens.*, DStJG 29 (2006), S. 11 (18).

³² *G. Radbruch*, Die Natur der Sache als juristische Denkform, 1948 (Nachdruck 1960), S. 12.

³³ *F. K. Mann*, FS von Schanz II, 1928, S. 112 (123 ff.); ausf. *dens.*, Steuerpolitische Ideale, 1937.

marer Reichsverfassung ausdrücklich angeordnete *Allgemeinheit* der Besteuerung und *Gleichmäßigkeit* der steuerlichen Lastenverteilung nach der individuellen Leistungsfähigkeit³⁴ bilden vorerst den Schlusspunkt dieser Entwicklung.

In verfassungsrechtlichen Kategorien schlägt sich diese Begrenzung des steuerlichen Sach- und Rechtsstoffs im verfassungsrechtlichen Steuerbegriff und der bereichsspezifischen Auslegung des Allgemeinen Gleichheitssatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG nieder.³⁵ Weiterhin beruhen die in der Steuerkompetenzordnung in Art. 105, 106 GG enumerierten Steuerarten und Einzelsteuern auf den historischen Vorbildern des „traditionellen deutschen Steuerrechts“.³⁶

IV. Fazit

Das Substrat des Steuerwesens ist die in zahlreicher Hinsicht vorgeformte Wirklichkeit. Diese Vorformung des dem Steuerrecht zugrundeliegenden Sach- und Rechtsstoffs ist maßgeblich durch wirtschaftliche Verhältnisse bedingt. Die Subjekte der freiheitlichen Eigentums- und Wirtschaftsordnung werden zu potentiellen Steuerrechtssubjekten, indem sie durch eigenes Verhalten an der privaten Rechtsordnung mit wirtschaftlichem Erfolg teilnehmen. Die freiheitliche Wirtschafts- und Sozialordnung stellt den rechtlichen Rahmen und die Bedingungen bereit, deren privater Gebrauch das Substrat des Steuerwesens entstehen lässt.

³⁴ Hierzu *Hensel*, VJSchrStuF 1930, 441 (443, 447 ff.).

³⁵ Vgl. BVerfGE 84, 239 (268 ff.); BFH v. 18.12.1972 – II R 87-89/70, BStBl. II 1972, 329 (339, 346); *H. W. Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts I, 1991, S. 43.

³⁶ BVerfGE 145, 171 (193) m.w.N.; *K. Vogel*, StuW 1971, 308 (314 f.); *ders./C. Waldhoff*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK-GG, Stand: 12.1997, Vor Art. 104a Rn. 578; *K. Vogel/H. Walter*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK-GG, Stand: 07.2004, Art. 105 Rn. 98 ff.

§ 11 Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bei „Cum-/Cum-Geschäften“

Tim Buchholz

I. Einleitung

Die „Cum-/Ex-Geschäfte“ sind bekannt und erfahren eine hohe mediale Aufmerksamkeit.¹ Weniger medial präsent sind dagegen die „Cum-/Cum-Geschäfte“, bei denen ebenfalls Aktien rund um den Dividendenstichtag mehrfach übertragen werden, um eine definitive Belastung der Aktie mit Kapitalertragsteuer zu vermeiden. Der Beitrag soll einen Überblick über das Geschäftsmodell geben sowie die Frage beantworten, ob es bei „Cum-/Cum-Geschäften“ zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums der verlienen Aktien kommt. Die sonstigen rechtlichen Problemstellungen im Zusammenhang mit den Geschäften werden lediglich kurz gestreift.

II. Überblick über „Cum-/Cum-Geschäfte“

An typischen „Cum-/Cum-Geschäften“ sind zwei Personen beteiligt. Ein im Ausland ansässiger Investor, der deutsche Aktien hält, sowie eine inländische Körperschaft, bei der Dividenden nach § 8b Abs. 1 KStG weitgehend steuerfrei sind, sodass sie die einbehaltene Kapitalertragsteuer für ihre Dividenden nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG anrechnen lassen kann.

¹ Zuletzt erlangten die Geschäfte (wieder) mediale Präsenz, da gegen den früheren Chef der Warburg Bank C. Olearius vor dem Bonner Landgericht ein Prozess wegen besonders schwerer Steuerhinterziehung durch „Cum-/Ex-Geschäfte“ geführt wird. Siehe dazu <https://www.tagesschau.de/wirtschaft/cum-ex-prozessbeginn-bankchef-olearius-100.html> (letzter Aufruf am 28.9.23); siehe für einen Überblick zu „Cum-/Ex-Geschäften“ *T. Buchholz, in: HFSSt 20 (2023), S. 87 ff.*

Kurz vor dem Dividendenstichtag überträgt der ausländische Investor, in der Regel durch eine Wertpapierleihe,² Aktien an die anrechnungsberechtigte Körperschaft und vereinbart eine Leihgebühr, die nur wenig unter der Dividendenhöhe liegt (beispielsweise 95 %). Die Aktientransaktionen werden als „Cum-/Cum-Geschäfte“ bezeichnet, da – im Gegensatz zu „Cum-/Ex-Geschäften“ – nicht nur beim schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäft die Lieferung mit Dividendenberechtigung vereinbart wird, sondern die Aktien auch mit Dividendenberechtigung kurz vor oder am Dividendenstichtag an die inländische Körperschaft geliefert werden. Ausgehend von § 39 Abs. 1 AO sollen die Aktien aufgrund des zivilrechtlichen Eigentums der inländischen Körperschaft zugerechnet werden, sodass sie die Dividende unter Abzug der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % erhält.

Kurz nach dem Dividendenstichtag kommt die inländische Körperschaft ihrer Rückübertragungsverpflichtung aus der Wertpapierleihe nach, indem sie die Aktien zurück an den ausländischen Investor liefert.

Die inländische Körperschaft soll sich nach der Gestaltungsintention die Kapitalertragsteuer nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG vollständig anrechnen können, da die Dividenden bei ihr als Körperschaft nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei sind. Zugleich zahlt sie lediglich eine Leihgebühr in Höhe von 95 % der Dividende, sodass sie einen Ertrag in Höhe von 5 % der Dividende erzielt. Der ausländische Investor erhält die Aktien ohne Dividendenanspruch sowie die Leihgebühr in Höhe von 95 % der Dividende zurück. Ohne den Leihvorgang hätte er lediglich 85 % der Dividende erhalten, da die meisten Doppelbesteuerungsabkommen im Einklang mit Art. 10 Abs. 2 Satz 1 lit. b) OECD-Musterabkommen vorsehen, dass der Quellenstaat einen endgültigen Steuerabzug in Höhe von 15 % vornehmen kann. Ziel der „Cum-/Cum-Gestaltungen“ ist daher, in Deutschland steuerpflichtige Dividenden beim Steuerausländer in eine Kompensationszahlung aus dem Wertpapierleihgeschäft umzuwandeln, die nicht in Deutschland steuerpflichtig ist.³

² Streng zivilrechtlich betrachtet liegt keine Leihe, sondern ein Sachdarlehen vor. Im Kern geht es bei „Cum-/Cum-Gestaltungen“ darum, die Wertpapiere nur für einen zeitlich begrenzten Zeitraum zu übertragen. Daher werden in der Praxis häufig auch *repurchase agreements* (Repo-Geschäfte) anstatt einer Wertpapierleihe vereinbart. Siehe dazu H. Anzinger, *StuW* 2022, 194 (195).

³ BMF v. 9.7. 2021 – IV C 1-S 2252/19/10035:014, Rn. 10.

III. Rechtliche Würdigung

Diese „Cum-/Cum-Gestaltungen“ erfüllen dieses Ziel allerdings nur, wenn die inländische Körperschaft tatsächlich die Kapitalertragsteuer anrechnen lassen kann. Das hängt maßgeblich davon ab, ob die inländische Körperschaft als Entleiherin wirtschaftliches Eigentum an den Aktien erwirbt. Seit 2016 entschärfte der Gesetzgeber die Frage nach dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums, indem er § 36a EStG schuf, der verschärfte Anforderungen an die Anrechnung der Kapitalertragsteuer stellt. Trotzdem bleibt die Frage des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums weiterhin relevant, da „Cum-/Cum-Gestaltungen“, die vor 2016 ausgeübt wurden, weiterhin die Finanzgerichte beschäftigen werden.

1. Voraussetzung der Anrechnung

Die Körperschaft kann die einbehaltende Kapitalertragsteuer auf die Einkommensteuer anrechnen lassen, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG erfüllt sind.⁴ Die Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG setzt zunächst voraus, dass die inländische Körperschaft Einkünfte erzielt, die bei der Veranlagung erfasst oder nach § 3 Nr. 40 EStG oder § 8b KStG außer Ansatz bleiben.

Als Einkünfte der inländischen Körperschaft kommt die ausgezahlte Dividende in Betracht, wenn die Aktie der inländischen Körperschaft zum Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses nach § 20 Abs. 5 EStG zuzurechnen ist. Die Dividende ist nach § 20 Abs. 5 S. 1 EStG dem Anteilseigner zuzurechnen. Wer Anteilseigner ist, bestimmt sich gemäß § 20 Abs. 5 S. 2 EStG nach § 39 der Abgabenordnung.

a. § 39 Abs. 1 AO

Nach § 39 Abs. 1 AO sind Wirtschaftsgüter zunächst dem (zivilrechtlichen) Eigentümer zuzurechnen. Daher wäre die inländische Körperschaft nach § 20 Abs. 5 EStG Anteilseignerin, weshalb die Dividende ihr zuzurechnen wäre.

⁴ W. Schön, RdF 2015, 115 (118).

b. § 39 Abs. 2 AO

Jedoch kann nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO das Wirtschaftsgut entgegen der zivilrechtlichen Eigentumslage dem wirtschaftlichen Eigentümer zugerechnet werden, wenn dieser die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer wirtschaftlich ausschließen kann.

aa. Kriterien für die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums

Früher wurde das wirtschaftliche Eigentum trennscharf mit der sogenannten Seeliger-Doktrin bestimmt, wonach es maßgeblich darauf ankam, dass der wirtschaftliche Eigentümer den zivilrechtlichen Eigentümer dauernd von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen kann.⁵

Im Rahmen der Zurechnung von Aktien bei Aktiengeschäften um den Dividendenstichtag stellte der BFH dagegen nicht nur auf das Negativkriterium der Ausschließungsmacht ab,⁶ sondern beachtet bei Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalles auch positive Befugnisse.⁷ Danach geht das wirtschaftliche Eigentum an einer Aktie vom zivilrechtlichen Eigentümer auf eine andere Person über, wenn Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten sowie insbesondere die Kursrisiken und -chancen übergegangen sind.⁸

Besondere Relevanz kommt für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums bei der Wertpapierleihe der Entscheidung des BFH vom 18.8.2015 zu.⁹ Dabei stellte der BFH allgemein fest, dass bei einer Wertpapierleihe die Kapitalerträge grundsätzlich dem Entleiher als zivilrechtlichem Eigentümer zuzurechnen sind.¹⁰ Allerdings verbleibt das wirtschaftliche Eigentum ausnahmsweise (!) beim Verleiher, wenn die Gesamtwürdigung der Umstände

⁵ G. Seeliger, Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht, 1962, S. 89; dieser Doktrin folgte der BFH in seinem Leasing-Urteil; siehe dazu BFH, Urt. v. 26.1.1970, IV R 144/66, Rn. 69. Auch der Wortlaut des § 39 Abs. 2 AO folgt dieser Doktrin.

⁶ Auch in anderen Fällen richtet sich die Zurechnung nicht nur nach dem negativen Kriterium der Ausschließungsmacht, sondern nach den Umständen des Einzelfalles. Siehe dazu K.-D. Drüen, in: Tipke/Kruse, AO, 174. EL 2.2023, § 39 Rn. 24.

⁷ Für Aktiengeschäfte um den Dividendenstichtag siehe BFH, Urt. v. 15.12.1999, I R 29/87, Rn. 40 ff.

⁸ Ebd., Rn. 40.

⁹ BFH, Urt. 18.8.2015, I R 88/13.

¹⁰ Ebd., Rn. 19 mit Verweis auf BFH, Urt. v. 17.10.2001, I R 97/00, Rn. 15.

des Einzelfalls ergibt, dass dem Entleiher lediglich eine formale zivilrechtliche Rechtsposition – eine „leere Eigentumshülle“ – verschafft wird. Für die Gesamtwürdigung kommt es vor allem auf die Ausgestaltung der konkreten Leihverträge an, weshalb davon gesprochen wird, dass das Gesamtvertragskonzept maßgeblich ist.¹¹

Mit diesen Urteilen kehrte die Rechtsprechung davon ab, das wirtschaftliche Eigentum allein mithilfe eines einzelnen objektiven Kriteriums zu bestimmen, sondern eröffnete den Raum für eine wertende Gesamtbetrachtung, die das Gesamtbild der Verhältnisse in den Blickpunkt nimmt.¹²

An diese vom BFH entwickelten Maßstäbe knüpfte auch das FG Hessen in seiner Entscheidung zu „Cum-/Cum-Geschäften“ an.¹³ Das FG Hessen zählte nochmals die Kriterien auf, die im Fall einer Wertpapierleihe dazu führen, dass das wirtschaftliche Eigentum ausnahmsweise nicht auf den Entleiher übergeht:¹⁴

- „die Transaktionen sind nicht darauf angelegt der Entleiherin in einem wirtschaftlichen Sinne die Erträge aus den Aktien zukommen zu lassen;
- für den Entleiher entstehen aus den Geschäften keine Liquiditätsvorteile;
- angesichts des kurzfristigen Umschlags und des Austauschs der Aktien ist nicht erkennbar, dass es dem Entleiher darauf ankommt, Stimmrechte auszuüben oder das Darlehenskapital wirtschaftlich zu nutzen;
- die Chancen und Risiken der Wertpapiere werden nicht mit übertragen, so dass sich weder Wertsteigerungschancen noch Wertminderungsrisiken aus dem Geschäft im abstrakten Sinne ergeben;“

bb. Anwendung der Kriterien auf „Cum-/Cum-Geschäfte“

Anhand dieser Kriterien ist zu bestimmen, ob bei typischen „Cum-/Cum-Gestaltungen“ das wirtschaftliche Eigentum auf den Entleiher übergeht.

¹¹ H. Anzinger, *StuW* 2022, 194 (203).

¹² Ebd., S. 202.

¹³ FG Hessen, *Urt. v. 28.1.2020*, 4 K 890/17.

¹⁴ Diese Kriterien nutzte das FG Hessen in seiner Entscheidung zu „Cum-/Cum-Geschäften“. Siehe dazu FG Hessen (Fn. 13), Rn. 176 – 179.

Üblicherweise ist der Entleiher verpflichtet, dem Verleiher eine Kompensationszahlung zu zahlen, die der Höhe der Dividende entspricht oder nur knapp darunter liegt. Daher ist die Transaktion wirtschaftlich betrachtet nicht darauf angelegt, dem Entleiher die Erträge der Aktien zukommen zu lassen.¹⁵

Der Entleiher erlangt das zivilrechtliche Eigentum an der Aktie, weshalb er einen Liquiditätsvorteil erlangen könnte. Allerdings muss er zeitgleich eine Kompensationszahlung an den Verleiher leisten, welche die Dividende beitragsmäßig ausgleicht beziehungsweise nur knapp darunter liegt. Daher erwachsen dem Entleiher entweder keine oder nur sehr geringe Liquiditätsvorteile.¹⁶

Ferner wird die Aktie typischerweise erst einen Tag vor beziehungsweise am Tag der Hauptversammlung in das Depot des Entleihers eingebucht, sodass faktisch keine Stimmrechtsausübung möglich ist.¹⁷

Da die Aktie durch eine Wertpapierleihe übertragen wird, trägt der Entleiher auch keine Kursrisiken, da er nur verpflichtet ist, die Aktien – unabhängig von ihrem aktuellen Kurs – zurück an den Verleiher zu übertragen.¹⁸ Er trägt somit keine Wertminderungsrisiken, profitiert aber auch nicht von eventuellen Wertsteigerungen.¹⁹

Möglicherweise besteht jedoch die Möglichkeit, dass der Entleiher die Aktien während der Leihdauer wirtschaftlich nutzen kann, was für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums sprechen würde.

Dagegen führt das FG Hessen an, dass bei „Cum-/Cum-Gestaltungen“ die inländische Körperschaft die Aktien nur für kurze Zeit (im konkreten Fall sieben Tage) erlangt, sodass eine wirtschaftliche Zwischennutzung der Aktien faktisch nicht möglich sei.²⁰ Das BMF meint dazu, dass das wirtschaft-

¹⁵ FG Hessen (Fn. 13), Rn. 281.

¹⁶ FG Hessen (Fn. 13), Rn. 282; BMF (Fn. 3), Rn. 13.

¹⁷ FG Hessen (Fn. 13), Rn. 283.

¹⁸ BMF (Fn. 3), Rn. 12.

¹⁹ Wird anstatt einer Wertpapierleihe ein Repo-Geschäft abgeschlossen, trägt die inländische Körperschaft ebenfalls keine Kursrisiken, da der Verkaufspreis im Falle der Rückveräußerung als Bestandteil der Gestaltung bereits feststeht und damit unabhängig von Kursschwankungen ist.

²⁰ FG Hessen (Fn. 13), Rn. 284.

liche Eigentum auch beim Verleiher verbleibe, wenn der Entleiher die Aktien während der Leihdauer weiterverwendet, um seine Rendite zu verbessern.²¹

Gegen diese Argumentation könnte angeführt werden, dass zwar begrifflich von einer Wertpapierleihe gesprochen wird, es sich jedoch streng zivilrechtlich betrachtet um ein Sachdarlehen handelt. Daher ist die inländische Körperschaft nicht dazu verpflichtet, die gleichen Aktien zurückzuübertragen, sondern lediglich Aktien gleicher Art und Güte. Das eröffnet der inländischen Körperschaft die Möglichkeit, die Aktie während der Leihdauer in der Hoffnung zu veräußern, kurz vor Fälligkeit der Rückübertragungspflicht die Aktien zu einem niedrigeren Kurs wieder erwerben zu können und dadurch einen Kursgewinn zu erzielen.²² Bei börsennotierten Wertpapieren ist es eine wirtschaftlich bedeutende Befugnis, durch den kurzzeitigen An- und Verkauf von Kursänderungen zu profitieren. Daher liegt zumindest diese bedeutende Befugnis weiterhin beim Entleiher als zivilrechtlichen Eigentümer.

cc. Ergebnis

Unter Abwägung der Gesamtumstände des Einzelfalles ergibt sich folgendes Bild: Dem Entleiher kommt weder der wirtschaftliche Ertrag der Aktie zu noch kann er seine Stimmrechte ausüben. Zudem erzielt er keine oder nur geringe Liquidationsvorteile und trägt auch nicht das Kursrisiko. Allerdings kann er Kursschwankungen durch den kurzfristigen An- und Verkauf der Aktie während der Leihdauer nutzen. Vor diesem Hintergrund überwiegen die Kriterien, die dafürsprechen, dass das wirtschaftliche Eigentum bei dem ausländischen Investor als Verleiher verbleibt. Allerdings bleibt zu berücksichtigen, dass der Verbleib des wirtschaftlichen Eigentums beim Verleiher die Ausnahme zur Regel ist. Zumindest eines der Kriterien – Möglichkeit der wirtschaftlichen Nutzung der Aktie – erfüllt der Entleiher. Erfüllt der Entleiher noch weitere Kriterien, kann wohl nicht

²¹ BMF (Fn. 3), Rn. 14.

²² Vgl. zu dieser Argumentation BFH, Urt. v. 29.9.2021, I R 40/17, Rn. 37. In diesem Urteil ging es zwar nicht um „Cum-/Cum-Gestaltungen“, allerdings war inhaltlich auch die Frage virulent, wann das wirtschaftliche Eigentum der Aktie bei einer Wertpapierleihe beim Verleiher verbleiben kann. Einen Bezug dieses Urteils zu den „Cum-/Cum-Gestaltungen“ stellen bereits A. Hansen/J. Haselmann/F. Holle, DStR 2022, 1407 her.

mehr davon gesprochen werden, dass er lediglich eine „leere Eigentums-hülle“ erwirbt. Daher verbieten sich allgemein gültige Lösungen und es ist in jedem Einzelfall zu prüfen, wer wirtschaftlicher Eigentümer bei „Cum-/Cum-Gestaltungen“ ist.

c. *Einführung des § 36a EStG*

Zur Eindämmung der „Cum-/Cum-Gestaltungen“ schuf der Gesetzgeber § 36a EStG, der für Kapitalerträge gilt, die nach dem 1.1.2016 zufließen.²³ Die Vorschrift stellt die volle Anrechenbarkeit der Kapitalertragsteuer, die bei Dividenden einbehalten wurde, unter strengere Voraussetzungen. Beispielsweise muss der Steuerpflichtige nach § 36a Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG für eine Mindesthaltedauer von 45 Tagen wirtschaftlicher Eigentümer der Aktie gewesen sein.

Daher ist die Frage des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums vor allem bei den „Cum-/Cum-Gestaltungen“ vor 2016 bedeutend, da nach 2016 die Anrechenbarkeit in der Regel wegen der strengen Voraussetzungen des § 36a EStG scheitern wird.

2. *Gestaltungsmisbrauch nach § 42 AO*

Selbst wenn davon ausgegangen wird, dass die inländische Körperschaft wirtschaftlicher Eigentümer der Aktie wurde, könnte die Anrechnung der Kapitalertragsteuer wegen Vorliegens eines Gestaltungsmisbrauchs nach § 42 AO versagt werden.²⁴ Bei „Cum-/Cum-Gestaltungen“ gehen sowohl das BMF als auch das FG Hessen in seiner Entscheidung von einem Gestaltungsmisbrauch aus, da der Zweck der Gestaltung darin liege, die definitive Belastung der Dividendenerträge ausländischer Investoren mit Kapitalertragsteuer zu vermeiden.²⁵ In der Literatur wird dies teilweise anders

²³ D. Gosch, in: Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl. 2023, § 36a EStG Rn. 1, 4.

²⁴ Bei „Cum-/Cum-Gestaltungen“ nach dem 1.1.2016 ist zunächst die spezielle Missbrauchsvermeidungsvorschrift des § 36a EStG zu prüfen und danach erst subsidiär § 42 AO. Siehe dazu M. Brühl/F. Holle/M. Weiss, DStR 2017, 2093 (2094 f.).

²⁵ BMF (Fn. 3), Rn. 16; FG Hessen (Fn. 13), Rn. 289 ff.

gesehen, da es sich bei Wertpapierleihgeschäften um übliche Geschäfte von Kreditinstituten handle.²⁶

IV. Fazit

Ausgehend von der Rechtsprechung des BFH stellt im Rahmen einer Wertpapierleihe der Verbleib des wirtschaftlichen Eigentums beim Verleiher die Ausnahme zum Grundsatz des Übergangs auf den Entleiher dar. Legt man die Kriterien der Rechtsprechung zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bei Aktiengeschäften an, kommt man bei den typischen „Cum-/Cum-Gestaltungen“ zum Ergebnis, dass das wirtschaftliche Eigentum ausnahmsweise beim Verleiher – dem ausländischen Investor – verbleibt. Die Intention der „Cum-/Cum-Gestaltungen“ wird daher nicht erreicht, da die inländische Körperschaft die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf die Einkommensteuer anrechnen lassen kann.

²⁶ So A. Hansen/J. Haselmann/F. Holle, DStR 2022, 1407 (1411 ff.); ebenfalls kritisch zur Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs: F. Lindermann, DStR 2019, 1549 (1555 f.).

§ 12 Der BEFIT-Richtlinienentwurf: Primärrechtskonformer Schritt in Richtung einer genuinen EU-Steuer?

Milena Dietz

I. Einordnung des Entwurfs

Am 12. September 2023 veröffentlichte die EU-Kommission den Entwurf für eine BEFIT-Richtlinie (im Folgenden: BEFIT-Entwurf).¹ Er ersetzt die gescheiterten Richtlinienentwürfe für eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage und eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage.² Wie in der Mitteilung der Kommission zur „Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert“ vom 18. Mai 2021 angekündigt, soll der Entwurf an die bisherigen Errungenschaften auf OECD/G20-Ebene in Form von Pillar 1 und 2 anknüpfen und die veränderte wirtschaftliche Realität (insbesondere aufgrund der fortschreitenden Digitalisierung) berücksichtigen.³

Der BEFIT-Entwurf schafft einheitliche Regeln für die Ermittlung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage und regelt zudem die Aufteilung der Bemessungsgrundlage auf die Mitgliedstaaten. Sein Anwendungsbereich orientiert sich dabei an der Pillar 2-Richtlinie⁴. Während Pillar 1 auf eine formelbasierte Aufteilung der Besteuerungsrechte abzielt, enthält der BEFIT-Entwurf diesbezüglich zunächst nur eine Übergangsregelung,

¹ Proposal for a Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT) v. 12.9.2023, COM(2023) 532 final (im Folgenden: BEFIT-Entwurf).

² Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage v. 25.10.2016, COM(2016) 685 final; Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKKB) v. 25.10.2016, COM(2016) 683 final.

³ Mitteilung der Kommission vom 18.5.2021, COM(2021) 251 final, S. 13 ff.

⁴ Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates v. 14.12.2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABl. Nr. L 328, 1.

die die Aufteilung an die durchschnittliche Verteilung der Gewinne zwischen den Mitgliedstaaten während der vorhergehenden drei Jahre kopiert. Nach dem Übergangszeitraum von sieben Jahren könnte jedoch die Aufstellung einer Formel mithilfe der während des Übergangszeitraums gewonnenen Erfahrungen stehen.⁵

Die Ziele des BEFIT-Entwurfs sind Verwaltungsvereinfachung und Erhöhung der Rechtssicherheit für Unternehmen, die damit einhergehende Vereinfachung grenzüberschreitenden Wirtschaftens im EU-Binnenmarkt, die Sicherstellung eines fairen Steuerwettbewerbs, die Vermeidung von Doppelbesteuerung, die Sicherung des Steueraufkommens der Mitgliedstaaten und letztlich auch die Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit gegenüber drittstaatlichen Märkten.⁶

II. Regelungsinhalte

Der persönliche Anwendungsbereich des Entwurfs umfasst gem. Art. 2 in der EU steuerlich ansässige Körperschaften sowie innereuropäische Betriebsstätten von drittstaatlichen Körperschaften, sofern sie Teil eines innerstaatlichen oder multinationalen Konzerns sind, der konsolidierte Abschlüsse aufstellt und in mindestens zwei der vorhergehenden vier Jahre einen Umsatz von mindestens 750 Mio. Euro hatte. Kleinere Konzerne können gem. Art. 2 Abs. 7 für die Anwendung der BEFIT-Regeln optieren. Ein sogenannter BEFIT-Konzern besteht nach Art. 5 aus der obersten Muttergesellschaft und allen Gesellschaften und Betriebsstätten, an denen die oberste Muttergesellschaft (direkt oder indirekt) mindestens 75 % der Eigentums- oder Gewinnbeteiligungsrechte hält.

Als Ausgangspunkt für die BEFIT-Bemessungsgrundlage dient gem. Art. 7 Abs. 1 der handelsrechtliche Jahresgewinn der Gesellschaft, der nach einem unionsrechtlich anerkannten Rechnungslegungsstandard (GAAP oder IFRS) ermittelt wurde. Art. 8 bis 41 enthalten Regelungen zu Anpas-

⁵ Begründung zum BEFIT-Entwurf, S. 15.

⁶ Erw.gr. 3 und 5 zum BEFIT-Entwurf; Mitteilung der Kommission vom 18.5.2021, COM(2021) 251 final, S. 13 f.

sungen dieses Jahresgewinns, wie z.B. hinsichtlich der Behandlung von Dividenden und Gewinnen aus Anteilsveräußerungen (Art. 8 und 9), der Abziehbarkeit von Zinsen (Art. 13) und der Abschreibungen (Art. 22 ff.).

Die so ermittelten angepassten Jahresgewinne der Gesellschaften und Betriebsstätten werden nach Art. 42 zu einer aggregierten Bemessungsgrundlage des BEFIT-Konzerns zusammengefasst. Die Aufteilung dieser Bemessungsgrundlage auf die Mitglieder der BEFIT-Gruppe folgt nach Art. 45 ff. einem Übergangsregime, das für die ersten sieben Jahre (bis 30. Juni 2035) gelten soll: Der Anteil eines Mitglieds am Gesamtgewinn der Gruppe entspricht seinem durchschnittlichen Anteil am Gesamtgewinn in den drei vorhergehenden Jahren.⁷ An diesem Anteil können gem. Art. 48 und 49 Anpassungen durch nationales Recht vorgenommen werden.

Während ein zeitgleich mit dem BEFIT-Entwurf veröffentlichter Entwurf für eine Verrechnungspreisrichtlinie⁸ anerkannte Verrechnungspreis-Prinzipien in das EU-Recht aufzunehmen beabsichtigt, enthält das vierte Kapitel des BEFIT-Entwurfs nur Regelungen zur vereinfachten Risikobewertung von Transaktionen mit verbundenen Unternehmen außerhalb des BEFIT-Konzerns. Schließlich regelt das fünfte Kapitel Aspekte des Verwaltungsverfahrens, wie beispielsweise die Gründung eines sog. BEFIT-Teams für jeden BEFIT-Konzern, dass aus Mitgliedern der zuständigen Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten bestehen soll, in denen sich Gesellschaften oder Betriebsstätten der BEFIT-Gruppe befinden.

III. Bewertung

1. Kompetenzgrundlage

Die Begründung zum BEFIT-Entwurf geht davon aus, dass Art. 115 AEUV eine taugliche Kompetenzgrundlage darstellt.⁹ Das Ziel des Entwurfs sei

⁷ Für die ersten drei Jahre der Anwendung der Richtlinie schafft Art. 45 Abs. 2 lit. a einen zusätzlichen Übergangsmechanismus.

⁸ Proposal on a Council Directive on Transfer Pricing v. 12.9.2023, COM(2023) 529 final.

⁹ Begründung zum BEFIT-Entwurf, S. 5.

die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken. Während mit Bezug auf die ATAD-Richtlinie und die Pillar 2-Richtlinie zurecht angezweifelt werden kann, ob Art. 115 AEUV auch eine negative Komponente zur Herstellung von Wettbewerbsgleichheit beinhaltet, die die positiven Freiheiten der Wirtschaftssubjekte einschränkt,¹⁰ zielt der BEFIT-Entwurf nicht primär auf Missbrauchsbeschränkung und Wettbewerbsgleichheit ab, sondern auf die Vereinheitlichung von Compliance-Vorschriften. Die Harmonisierung würde grenzüberschreitendes Wirtschaften im EU-Binnenmarkt erleichtern und käme daher dem Funktionieren des Binnenmarkts zugute, sodass Art. 115 AEUV taugliche Kompetenzgrundlage ist.

2. Subsidiarität

Nach Art. 5 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3 UAbs. 1 EUV darf die Union in den Bereichen, die nicht in ihre ausschließliche Zuständigkeit fallen, nur tätig werden, sofern und soweit die Ziele von den Mitgliedstaaten nicht ausreichend verwirklicht werden können (Negativtest), sondern auf Unionsebene besser zu verwirklichen sind (Positivtest). Die Ziele des Entwurfs sind, wie oben genannt, (1) die Verwaltungsvereinfachung bei grenzüberschreitendem Wirtschaften, (2) die Sicherstellung eines fairen Steuerwettbewerbs, (3) die Vermeidung von Doppelbesteuerung und (4) die Sicherung des Steueraufkommens der Mitgliedstaaten bzw. die Vermeidung von doppelter Nichtbesteuerung.

Die Verwaltungsvereinfachung durch einheitliche Vorschriften zur Ermittlung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage (1) kann weder durch unilaterale noch (bei Konzernen, die in mehr als zwei Mitgliedstaaten tätig sind) durch bilaterale Maßnahmen ausreichend verwirklicht werden.¹¹ Neben der besseren Verwirklichung durch einheitliche europäische Regelungen böte die BEFIT-Richtlinie den zusätzlichen Mehrwert,

¹⁰ V. Bendlinger, SWI 2022, 2 (14); V. Bendlinger/G. Kofler, IStR 2022, 594 (598); dagegen und für die Tauglichkeit von Art. 115 AEUV auch bei belastenden Maßnahmen J. Rieck/D. Fehling, IStR 2022, 51 (57); D. Fehling, IStR 2023, 589 (591).

¹¹ Begründung zum BEFIT-Entwurf, S. 5.

dass die Zuständigkeit einer einzigen Steuerbehörde für die Konzernsteuererklärung (sog. *one-stop-shop*) und der Austausch der Steuerbehörden im BEFIT-Team sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Steuerverwaltungen zu einer Entlastung führen würden sowie lange Verfahren vermieden würden.¹² Auch ein fairer Steuerwettbewerb (2) könnte durch unilaterale oder bilaterale Maßnahmen nicht ausreichend sichergestellt werden.

Fraglich ist jedoch, ob die Vermeidung von Doppelbesteuerung (3) und doppelter Nichtbesteuerung (4) wirklich nicht ausreichend durch bilaterale Maßnahmen der Mitgliedstaaten verwirklicht werden können (Negativtest).¹³ Doppelbesteuerung lässt sich effektiv durch Doppelbesteuerungsabkommen verhindern. Weiße Einkünfte, die etwa in Dreieckssachverhalten trotz des Vorhandenseins von Doppelbesteuerungsabkommen auftreten können,¹⁴ sind in den hier relevanten Konzernkonstellationen nicht ersichtlich. Zudem bietet der *Principle Purpose Test* des Art. 29 Abs. 9 des OECD-MA eine Handhabe für Fälle des steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs. Dieser wird flankiert von der verfahrensrechtlichen Option der Verständigungsvereinbarung gem. Art. 25 des OECD-MA. Der Negativtest wäre für die Ziele zu (3) und (4) daher nicht erfüllt. Dies ist jedoch für die Primärrechtskonformität einer zukünftigen BEFIT-Richtlinie unschädlich, da sich die Einhaltung des Subsidiaritätsgrundsatzes bereits mit den Zielen zu (1) und (2) begründen lässt.

3. Verhältnismäßigkeit

Eine zukünftige BEFIT-Richtlinie müsste außerdem den in Art. 5 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 EUV festgeschriebenen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz wahren. Dieser dort nach h.M. rein kompetenzrechtlich zu verstehende

¹² Ebd., S. 5.

¹³ Dies behauptet jedenfalls hinsichtlich doppelter Nichtbesteuerung die Begründung zum BEFIT-Entwurf, S. 5.

¹⁴ Siehe z.B. BFH, Urt. v. 01.06.2022, BStBl. II 2023, 29; für einen Vorschlag zur Lösung solcher Fälle siehe [E. Reimer, in: HFS 20 \(2023\), S. 71 \(75 f.\)](#).

Grundsatz schaut insbesondere auf die Bindungswirkung und die Regelungsdichte der Maßnahme.¹⁵

Der BEFIT-Entwurf erscheint jedenfalls nicht als offensichtlich ungeeignet zur Verwirklichung der Ziele der Richtlinie.¹⁶ Daneben dürfen keine mildereren, aber ebenso wirksamen Maßnahmen möglich sein. Die Form der Richtlinie überlässt den Mitgliedstaaten die Umsetzung in nationales Recht, sodass die Bindungswirkung geringer wäre als bei einer Verordnung. Auch die Regelungsdichte wird von der Kommission als eher gering bewertet.¹⁷ Dies begründet sie mit dem hybriden Anwendungsbereich, der nur für Konzerne mit einem Jahresumsatz von über 750 Mio. Euro verpflichtend sein soll, welche naturgemäß meist grenzüberschreitend tätig seien. Zudem beschränke sich der Entwurf auf die Harmonisierung der Bemessungsgrundlage, während die Regelung des Steuertarifs und des Verwaltungsverfahrens den Mitgliedstaaten überlassen bliebe. Dies trifft für die Regelung des Verwaltungsverfahrens jedoch nur teilweise zu, da die Art. 54 ff. des BEFIT-Entwurfs Teile des Verwaltungsverfahrens harmonisieren. Zurecht wird aber darauf hingewiesen, dass auch im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage keine Vollharmonisierung stattfindet, sondern insbesondere die Art. 48 und 49 den Mitgliedstaaten Umsetzungsspielräume eröffnen. Zuletzt führt die Kommission als Beleg für die geringe Intensität des BEFIT-Entwurfs die Kohärenz mit der Pillar 2-Richtlinie an. Dagegen ist einzuwenden, dass Letztere in Art. 16 nur wenige Anpassungen an den bilanziellen Nettogewinn der Gesellschaften vorschreibt, sodass der BEFIT-Entwurf bei der steuerlichen Bemessungsgrundlage in seiner Regelungsdichte weit über die Pillar2-Richtlinie hinausgeht.

¹⁵ J. Bast, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 79. EL 05.2023, Art. 5 EUV Rn. 66 f.; C. Calliess, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEU, 6. Aufl. 2022, Art. 5 EUV Rn. 44; R. Geiger/L. Kirchmair, in: Geiger/Khan/Kotzur/Kirchmair, EUV/AEU, 7. Aufl. 2023, Art. 5 EUV Rn. 18.

¹⁶ Der EuGH beschränkt sich bei der Prüfung der Geeignetheit meist auf diesen Prüfungsmaßstab, C. Calliess, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEU, 6. Aufl. 2022, Art. 5 EUV Rn. 45; siehe beispielhaft EuGH, Urt. v. 4.5.2016, C-358/14, EU:C:2016:323, Rn. 79 – Polen/Parlament und Rat.

¹⁷ Begründung zum BEFIT-Entwurf, S. 6.

Eine mildere Maßnahme wäre die Variante BEFIT „Light“, welche in der Folgenabschätzung der Kommission untersucht wurde.¹⁸ Diese wäre für alle Konzerne rein optional, würde keine vereinfachte Risikobewertung von Transaktionen für Verrechnungspreiszwecke einführen und würde die Zentralisierung der Verwaltung auf eine bloße Koordination zwischen den einzelnen Steuerbehörden begrenzen. Mit einem rein optionalen Anwendungsbereich könnten jedoch insbesondere die Ziele der Sicherstellung eines fairen Steuerwettbewerbs und der Vermeidung von doppelter Nichtbesteuerung, die naturgemäß nicht zur Disposition der Gesellschaften gestellt werden können, nicht ebenso wirksam erreicht werden. Ohne eine vereinfachte Risikobewertung von Transaktionen könnte das Ziel der Verwaltungsvereinfachung nicht ebenso wirksam erreicht werden.¹⁹ Dies gilt auch für die Komponente des *one stop shop* für die BEFIT-Konzern-Steuererklärung.²⁰ Daher ist der BEFIT-Entwurf mangels milderer, ebenso wirksamer Maßnahmen als erforderlich und damit verhältnismäßig i.S.d. Art. 5 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 EUV anzusehen.

4. Vereinbarkeit mit Grundfreiheiten und Grundrechten

a. *Vereinbarkeit mit Art. 49 AEUV*

Aufgrund des Erfordernisses einer zumindest indirekten Kontrolle der Gesellschaften eines BEFIT-Konzerns durch die oberste Muttergesellschaft gem. Art. 5 Abs. 1 des BEFIT-Entwurfs ist jedenfalls diese durch die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV geschützt. Daneben kann es innerhalb des Konzerns einzelne Gesellschaften geben, die zwar im Verhältnis zur obersten Muttergesellschaft eine Direktinvestition, aber im Verhältnis zur unmittelbaren Muttergesellschaft nur eine Portfolioinvestition darstellen. Im letzteren Verhältnis wäre die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63

¹⁸ Commission Staff Working Document Impact Assessment Report Accompanying the Documents Proposal for a Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT) and Proposal for a Council Directive on Transfer Pricing v. 12.9.2023, SWD(2023) 308 final, S. 26 ff.

¹⁹ Vgl. ebd., S. 60.

²⁰ Vgl. ebd., S. 60.

AEUV betroffen.²¹ Auch wenn dem Unionsgesetzgeber ein Einschätzungsspielraum bei der Konkretisierung des Primärrechts zugestanden wird, müssen sich Sekundärrechtsakte an den Grundfreiheiten messen lassen.²²

Im hybriden Anwendungsbereich des BEFIT-Entwurfs, der nur Konzerne mit einem Jahresumsatz von über 750 Mio. Euro der verpflichtenden Anwendung unterwirft und für kleinere Konzerne optional ist, könnte eine indirekte Diskriminierung liegen: Wie die Kommission selbst zugesteht,²³ ist vor allem bei Konzernen oberhalb dieser Schwelle von einer grenzüberschreitenden Tätigkeit auszugehen, während dies unterhalb der Schwelle häufig nicht der Fall ist.²⁴ Vor allem in kleineren Volkswirtschaften der EU ist das Überschreiten dieser Umsatzschwelle faktisch meist mit einer grenzüberschreitenden Tätigkeit verbunden.²⁵ Die Anwendung der BEFIT-Regeln stellt zwar keinen so großen Eingriff wie etwa die durch die Pillar 2-Richtlinie vorgeschriebene Mindestbesteuerung dar, kann jedoch für die betroffenen Unternehmen zu einer höheren Steuerlast führen. Die verpflichtende Anwendbarkeit würde also indirekt grenzüberschreitend tätige Konzerne diskriminieren.

Die Diskriminierung könnte jedoch gerechtfertigt werden. Dabei kommt insbesondere der ungeschriebene Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse in Betracht. Diesen hat der EuGH in der Vergangenheit beispielsweise zur Rechtfertigung der Nichtberücksichtigung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften oder zur Korrektur von Einkünften, die auf nicht fremdüblichen Transaktionen beruhten, herangezogen.²⁶ Wenn auch die Vereinheitlichung der Regeln zur

²¹ S. Korte, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 49 AEUV Rn. 39 ff.

²² Vgl. für die Dienstleistungsfreiheit EuGH, Urt. v. 26.10.2010, C-97/09, EU:C:2010:632, Rn. 50 - Schmelz; v. 8.12.2020 - C-620/18, EU:C:2020:1001, Rn. 104 - Ungarn/Europäisches Parlament und Rat der Europäischen Union.

²³ Begründung zum BEFIT-Entwurf, S. 6.

²⁴ Vgl. für den ähnlichen Anwendungsbereich der Pillar 2-Richtlinie: A. Schnitger, IStR 2022, 741 (744); a.A. EuGH, Urt. v. 3.3.2020, C-75/18, EU:C:2020:139, Rn. 42 ff. - Vodafone Magyarorszá, der eine indirekte Diskriminierung bei einer umsatzbasierten progressiven Sondersteuer ablehnte.

²⁵ Vgl. ebd., S. 744.

²⁶ Vgl. EuGH, Urt. v. 13.12.2005, C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 43 ff. - Marks & Spencer; v. 18.7.2007, C-231/05, EU:C:2007:439, Rn. 51 ff. - Oy AA; v. 21.1.2010, C-311/08,

Bestimmung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage nicht unmittelbar die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse wahrt, so ist dies doch für die anschließende Allokation der Gewinne auf die Mitgliedstaaten der Fall. Das Übergangsregime stützt sich für die Allokation auf die *bestehenden* durchschnittlichen Anteile der Gesellschaften am Gesamtgewinn des Konzerns und wahrt damit streng genommen nicht die Besteuerungsbefugnisse, sondern die *faktischen* Besteuerungsanteile. Allerdings könnte durch eine noch vorzusehende formelbasierte Aufteilung der Gewinne auf die Gesellschaften und damit Mitgliedstaaten die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse gewahrt werden.

Der BEFIT-Entwurf müsste zudem verhältnismäßig i.S.d. allgemeinen Rechtsgrundsatzes des Unionsrechts sein, wobei hier im Gegensatz zum Verhältnismäßigkeitsbegriff des Art. 5 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4 EUV die Individualinteressen der Unternehmen geschützt sind.²⁷ Dennoch gelten die unter III.3. angestellten Erwägungen auch hier, sodass der Entwurf verhältnismäßig ist und die Diskriminierung daher zumindest bei einer formelbasierten Gewinnaufteilung gerechtfertigt wäre.

b. Vereinbarkeit mit den EU-Grundrechten

Eine Verletzung der in der GRCh normierten Unionsgrundrechte ist nicht ersichtlich.²⁸ Insbesondere wird das Recht auf Schutz personenbezogener Daten aus Art. 8 GRCh dadurch gewährleistet, dass eine Übermittlung solcher Daten nur zwischen den für den jeweiligen Konzern zuständigen Steuerbehörden stattfindet und das nur, soweit sie zur Gewährleistung der Einhaltung der Rechtsvorschriften und zur Aufdeckung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich ist.²⁹

EU:C:2010:26, Rn. 61 ff. – SGI; v. 31.5.2018, C-382/16, EU:C:2018:366, Rn. 40 ff. – Hornbach-Baumarkt; A. *Schnitger*, IStR 2022, 741 (745 f.).

²⁷ J. *Bast*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 79. EL 05.2023, Art. 5 EUV Rn. 67.

²⁸ Begründung zum BEFIT-Entwurf, S. 10 f.

²⁹ Ebd., S. 11.

5. Effizienz

Der BEFIT-Entwurf muss sich nicht nur an den primärrechtlichen Vorgaben, sondern auch am Kriterium der Effizienz der Verwaltungsverfahren messen lassen. Dabei sind sowohl die Finanzverwaltungen als auch die Unternehmen in den Blick zu nehmen. Für Letztere gilt, dass es kleinen Konzerne überlassen bliebe, für eine Anwendung der BEFIT-Regeln nur zu optieren, wenn es sich ökonomisch für sie lohnt.³⁰ Auf Verwaltungsseite würden die Konzentrierung der Zuständigkeit für die Konzernsteuererklärung bei einer Behörde und die Schaffung von BEFIT-Teams, die ihre Arbeit untereinander koordinieren, zu Effizienzsteigerungen führen.³¹ Zudem hätte die Reduzierung interner Verrechnungspreisfragen durch die Aggregation und anschließende Allokation der Gewinne auf die einzelnen Gesellschaften entlastende Wirkung sowohl auf die Unternehmen als auch auf die Finanzverwaltungen.³² Dies gilt in ähnlicher Weise aufgrund der Regelungen zur vereinfachten Risikobewertung von Transaktionen mit verbundenen Unternehmen außerhalb des BEFIT-Konzerns auch für externe Verrechnungspreisfragen. Daher ist trotz eines anfänglichen Implementierungsaufwands mit langfristigen Effizienzsteigerungen für die körperschaftsteuerlichen Verwaltungsverfahren zu rechnen.

6. Zwischenergebnis

Eine zukünftige BEFIT-Richtlinie könnte sich auf die Kompetenzgrundlage des Art. 115 AEUV stützen und würde die Grundsätze der Subsidiarität und Verhältnismäßigkeit aus Art. 5 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3, 4 EUV wahren. Eine indirekte Diskriminierung im Anwendungsbereich der Grundfreiheiten könnte zumindest bei formelhafter Aufteilung der Bemessungsgrundlage auf die Mitgliedstaaten gerechtfertigt werden. Die Richtlinie stünde mit den Unionsgrundrechten in Einklang und würde die Effizienz der Verwaltungsverfahren erhöhen.

³⁰ Ebd., S. 10.

³¹ Ebd., S. 10.

³² Ebd., S. 10.

IV. Schritt in Richtung einer genuinen EU-Steuer?

Wird die EU mit der BEFIT-Richtlinie, vorausgesetzt sie vermag das Einstimmigkeitserfordernis im Rat nach Art. 115 AEUV zu überwinden, einen Schritt in Richtung einer genuinen EU-Steuer gehen? Und wenn ja, wie groß wäre dieser Schritt? Unter EU-Steuer soll eine Steuer verstanden werden, für die die EU sowohl die Gesetzgebungs- als auch die unmittelbare Ertragskompetenz innehat, während die Verwaltungskompetenz bei den Mitgliedstaaten verbleiben kann.³³

Mit der BEFIT-Richtlinie würde die EU teilweise (vor allem hinsichtlich der steuerlichen Bemessungsgrundlage, der Aufteilung der Besteuerungsrechte sowie einiger Bestimmungen für das Verwaltungsverfahren) die Gesetzgebungskompetenz ausüben, während nicht nur die Verwaltungs-, sondern auch die Ertragskompetenz allein von den Mitgliedstaaten ausgeübt werden würden. Von einer genuinen EU-Steuer unterscheidet sich BEFIT also darin, dass die Steuersatzautonomie und die Erträge bei den Mitgliedstaaten verblieben. Aber auch die Körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage wird im BEFIT-Entwurf nicht vollharmonisiert: Insbesondere verbleiben nach Aufteilung der Bemessungsgrundlage auf die Mitgliedstaaten gem. Art. 48 und 49 Spielräume für Anpassungen der Bemessungsgrundlage nach nationalem Recht, etwa bezüglich der Abziehbarkeit von Spenden und Pensionsrückstellungen.

Trotz ihrer partiellen Wirkung würde die durch BEFIT erzielte Harmonisierung im Bereich der Körperschaftsteuer jedoch bereits viele technische Einzelheiten vorwegnehmen, sodass eine zukünftige Einigung der Mitgliedstaaten, der EU (einen Teil) des Steuerertrags zu gewähren, vornehmlich eine politische Entscheidung wäre und kaum steuertechnische Streitfragen zu erwarten wären. Daher würde die BEFIT-Richtlinie bereits einen großen Schritt in Richtung einer genuinen EU-Steuer darstellen.

³³ [E. Traversa, in: HFSt 16 \(2021\), S. 57 \(57\).](#)

§ 13 Die Reform des Europawahlrechts und Sperrklauseln

Fiona Karl

I. Einleitung

Im Jahr 2024 wird die zehnte Direktwahl des Europäischen Parlaments stattfinden. Vom 6. bis zum 9. Juni 2024 wählen rund 350 Millionen Bürgerinnen und Bürger der Europäischen Union 705 Abgeordnete des Europäischen Parlaments. Die allgemeinen, unmittelbaren, freien und geheimen Wahlen¹ legitimieren das Europäische Parlament und verwirklichen damit einen Strang der dualen Legitimationsstruktur der Europäischen Union.²

Rechtliche Grundlage der Wahl bildet ein Geflecht aus unionsrechtlichen und mitgliedstaatlichen Vorgaben. Im Unionsrecht finden sich die maßgeblichen Vorschriften zur Wahl in Art. 14 Abs. 2, Abs. 3 EUV, Art. 20 Abs. 2 lit. b) und Art. 22 Abs. 2 AEUV, Art. 39 GRCh, im Akt zur Einfüh-

¹ Der Grundsatz der Wahlrechtsgleichheit ist auf Unionsebene aufgrund der degressiven Proportionalität gemäß Art. 14 Abs. 2 UAbs. 1 S. 3 EUV jedenfalls zurückgenommen, *P. Huber*, in: Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 14 EUV Rn. 77; *S. Hölscheidt*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union Bd. I, EUV/AEUV, 79. EL 05.2023, Art. 14 EUV Rn. 74.

² Zur dualen Legitimationsstruktur, BVerfGE 89, 155 (185 f.); 123, 267 (364, 368); *W. Kluth*, Die demokratische Legitimation der EU, 1995, S. 67 ff.; *A. Peters*, Elemente einer Theorie der Verfassung Europas, 2001, S. 556 ff.; *P. Kirchhof*, Der deutsche Staat im Prozeß der europäischen Integration, in: Isensee/Kirchhof, HStR Bd. X, 3. Aufl. 2012, § 214 Rn. 45 ff.; *J. v. Achenbach*, Demokratische Gesetzgebung in der EU, 2014, S. 301, 441.

rung allgemeiner unmittelbarer Wahlen der Abgeordneten des Europäischen Parlaments (Direktwahlakt)³ sowie in der Richtlinie 93/109/EG.⁴ Hinzu treten die Regelungen auf mitgliedstaatlicher Ebene, die im deutschen Recht vor allem im Europawahlgesetz und in der Europawahlordnung verankert sind.

Die „größte demokratische Aktion in Europa“⁵ soll als Anlass genommen werden, um sich mit dem Direktwahlakt (II.), aktuellen Reformbestrebungen sowie deren Umsetzung im deutschen Recht auseinanderzusetzen (III.). Im Mittelpunkt steht dabei die geplante Einführung einer Mindestsperrklausel von 2 % in großen nationalen Wahlkreisen auf Ebene des Unionsrechts.

II. Der Direktwahlakt

Die Mitglieder des Europäischen Parlaments wurden erstmals 1979 direkt gewählt. Zuvor waren die Abgeordneten Entsandte der nationalen Parlamente und hatten ein Doppelmandat inne. Dergestalt glich das Europäische Parlament⁶ in seinen Anfangsjahren den parlamentarischen Ver-

³ Beschluss und Akt zur Einführung allgemeiner unmittelbarer Wahlen der Abgeordneten des Europäischen Parlaments v. 20.9.1976, BGBl. 1977 II S. 733 f., zuletzt geändert durch Beschluss des Rates vom 25.6. und 23.9.2002, BGBl. 2003 II S. 810; 2004 II S. 520.

⁴ Richtlinie 93/109/EG des Rates v. 6.12.1993 über die Einzelheiten der Ausübung des aktiven und passiven Wahlrechts bei den Wahlen zum Europäischen Parlament für Unionsbürger mit Wohnsitz in einem Mitgliedstaat, dessen Staatsangehörigkeit sie nicht besitzen, ABl. Nr. L 329, 34, zuletzt geändert durch Richtlinie 2013/1/EU des Rates v. 20.12.2012, ABl. Nr. L 26, 28.

⁵ So der Wahlrauf der Präsidentin des Europäischen Parlaments, *Roberta Metsola*, <https://www.europarl.europa.eu/news/de/press-room/20230424IPR82001/europawahl-2024-gehen-sie-wahlen-fordert-ep-prasidentin-metsola> (abgerufen am 4.10.2023).

⁶ In den Verträgen erfolgte die Umbenennung von „Versammlung“ zu „Europäisches Parlament“ durch die Einheitliche Europäische Akte v. 28.2.1986, ABl. Nr. L 169 v. 29.9.1987; Die Versammlung bezeichnete sich ab 1962 selbst als „Europäisches Parlament“, Protokoll der Sitzung der Versammlung v. 30.3.1962, ABl. Nr. 1045 v. 26.4.1962, 62.

sammlungen internationaler Organisationen, wie beispielsweise der Parlamentarischen Versammlung des Europarates oder der NATO.⁷ Gleichwohl war schon im Vertrag über die Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl die Möglichkeit einer Direktwahl der damaligen Gemeinsamen Versammlung vorgesehen.⁸ Die Römischen Verträge knüpften daran an und ermöglichten dem Parlament einen „Entwurf für allgemeine unmittelbare Wahlen nach einem einheitlichen Verfahren in allen Mitgliedstaaten“ einzubringen.⁹ Mehrere Vorstöße von Parlamentariern scheiterten allerdings am Widerstand nationaler Regierungen im Rat.¹⁰

Am 20. September 1976 erließ der Rat der Europäischen Gemeinschaften den Direktwahlakt. Nach der Ratifizierung durch alle Mitgliedstaaten trat dieser 1978 in Kraft. Der Direktwahlakt war und ist bis heute in modifizierter Form die rechtliche Basis der Europawahl. Er gibt mit der Festlegung auf das Verhältniswahlsystem und der Dauer der Legislaturperiode eine Rahmenordnung vor. Die Mitgliedstaaten können Wahlkreise einrichten und eine Sperrklausel von maximal 5 % einführen. Ein einheitliches Wahlsystem oder Wahlrecht normiert er jedoch nicht. Vielmehr sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, innerstaatliche Vorschriften zu erlassen.¹¹

Anlass für Diskussion – ohne hier vertieft darauf einzugehen – bot damals wie heute die Rechtsnatur des Direktwahlakts: Er wird als völkerrechtlicher Vertrag,¹² als „gemischter Rechtsakt“ mit einer „Zwitterstellung“ zwischen

⁷ M. Forsyth, *Das Parlament der Europäischen Gemeinschaft*, 1964, S. 9 ff.; G. Zieger, FS Schlochauer, 1981, S. 947 (947 f.); F. Schorkopf, *Die unentschiedene Macht – Verfassungsgeschichte der Europäischen Union, 1948-2007*, 2023, S. 156.

⁸ Art. 21 EGKS-Vertrag.

⁹ Art. 138 Abs. 3 EWG-Vertrag; Art. 108 Abs. 3 EURATOM-Vertrag.

¹⁰ Hierzu zählt der 1960 vom Europäischen Parlament angenommene Dehousse-Entwurf, Entschließung des Europäischen Parlaments, Protokoll der Sitzung v. 17.5.1960, ABl. P 37, 834/60. Es folgte 1975 der Entwurf des Abgeordneten Schelto Patijn, abgedruckt in BT-Drs. 7/3366; vgl. zur Historie F. Schorkopf (Fn. 7), S. 156 ff.

¹¹ Art. 8 Direktwahlakt.

¹² EGMR, Urt. v. 18.2.1999, Nr. 24833/94, Matthews/Vereinigtes Königreich, Rn. 33; BVerfGE 104, 214 (219).

völkerrechtlichen Abkommen und Unionsrechtsakt¹³ oder als „Sekundärrechtsakt sui generis“¹⁴ angesehen. Daran anknüpfend wird unterschiedlich beurteilt, ob der Akt auf Stufe des Primär-¹⁵ oder Sekundärrechts¹⁶ oder dazwischen¹⁷ anzusiedeln ist.

III. Reformen

1. Direktwahlakt 2018

In jüngerer Zeit gibt es auf europäischer Ebene Bestrebungen, die rechtliche Grundlage der Europawahl zu reformieren. Der Rat hat am 13. Juli 2018 den Beschluss 2018/994 zur Änderung des Direktwahlakts nach Zustimmung des Europäischen Parlaments angenommen (DWA-2018). Nach den verfahrensrechtlichen Vorgaben des Art. 223 Abs. 1 UAbs. 2 S. 2 AEUV tritt die Reform in Kraft, wenn die Mitgliedstaaten im Einklang mit ihren verfassungsrechtlichen Vorschriften ihre Zustimmung erteilt haben.

Der Bundestag hat am 15. Juni 2023 das Zustimmungsgesetz beschlossen; auch der Bundesrat hat seine Zustimmung bereits erteilt.¹⁸ Allerdings wird der Bundespräsident das Gesetz vorerst nicht ausfertigen, weil „Die Partei“ einen Eilantrag beim Bundesverfassungsgericht gegen das Inkrafttreten

¹³ R. Bieber/M. Haag, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, AEUV, 7. Aufl. 2015, Art. 223 Rn. 12; P. Szczekalla, in: Pechstein/Nowak/Häde, Frankfurter Kommentar Bd. IV, AEUV, 1. Aufl. 2017, Art. 223 Rn. 10; W. Kluth, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 223 AEUV Rn. 4; vgl. zur Kritik am Begriff des „gemischten Rechtsakts“ in Bezug auf den Direktwahlakt, T. Giegerich, ZEuS 2018, 145 (151).

¹⁴ T. Felten, EuR 2014, 298 (312 f.); M. Fremuth, ZRP 2018, 207 (209).

¹⁵ P. Hilbert, Die Informationsfunktion von Parlamenten, 2022, S. 375 ff.

¹⁶ M. Hovehne, Ein demokratisches Verfahren für die Wahlen zum Europäischen Parlament, 1999, S. 128.; H. Heinig, DVBl 2016, 1141 (1142); P. Szczekalla (Fn. 13), Art. 223 Rn. 10.

¹⁷ C. Lenz, Ein einheitliches Verfahren für die Wahl des Europäischen Parlaments, 1995, S. 107; P. Huber (Fn. 1), Art. 223 AEUV Rn. 4.

¹⁸ Entwurf eines Gesetzes zu dem Beschluss (EU, Euratom) 2018/994 des Rates der EU v. 13.7.2018 zur Änderung des Direktwahlaktes v. 20.9.1976, BT-Drs. 20/6821; BT, Stenografischer Bericht, Plenarprotokoll 20/109, 13301 C; Beschluss des Bundesrates, BRat-Drs. 276/23.

des Zustimmungsgesetzes gestellt sowie ein Organstreitverfahren gegen Bundestag und Bundesrat angestrengt hat.¹⁹ Außerdem haben Spanien und Zypern den Beschluss noch nicht ratifiziert, sodass die Reform des Direktwahlakts bisher nicht in Kraft getreten ist.²⁰

Inhaltlich räumt der Akt den Mitgliedstaaten die Möglichkeit zur Regelung der vorzeitigen Stimmabgabe, der Briefwahl, der elektronischen Stimmabgabe und der Stimmabgabe über das Internet ein (Art. 4a DWA-2018). Zudem sollen die Mitgliedstaaten die doppelte Stimmabgabe unterbinden (Art. 9a DWA-2018). Kern der Reform ist die verbindliche Vorgabe einer Sperrklausel von mindestens 2 % bis maximal 5 % in Art. 3 Abs. 2 DWA-2018: „Die Mitgliedstaaten, in denen eine Listenwahl stattfindet, legen für Wahlkreise, in denen es mehr als 35 Sitze gibt, eine Mindestschwelle für die Sitzvergabe fest.“ Bei Inkrafttreten des reformierten Direktwahlaktes wäre die Bundesrepublik damit verpflichtet, eine Sperrklausel von mindestens 2 % für Europawahlen einzuführen, weil die Voraussetzungen des Art. 3 Abs. 2 DWA-2018 erfüllt sind: Es findet gemäß § 2 EuWG eine Listenwahl statt und das gesamte Bundesgebiet ist ein Wahlgebiet mit mehr als 35 Sitzen, § 3 Abs. 1 EuWG.

Das deutsche Zustimmungsgesetz zum Direktwahlakt wurde mit einer Zweidrittelmehrheit im Bundestag und Bundesrat gemäß Art. 23 Abs. 1 S. 3 GG i.V.m. Art. 79 Abs. 2 GG angenommen. Diese qualifizierte Mehrheit war erforderlich, weil das Bundesverfassungsgericht in zwei in den Jahren 2011 und 2014 ergangenen (umstrittenen) Entscheidungen sowohl die 5 % als auch die 3 %-Klausel im Europawahlgesetz für verfassungswidrig erklärt hat. Danach steht die Wahlrechts- und Chancengleichheit der

¹⁹ H. Sauer, VerfBlog v. 29.8.2023, <https://verfassungsblog.de/die-angehaltene-ausfertigung/> (abgerufen am 4.10.2023); Der Spiegel 32/2023 v. 4.8.2023 (abgerufen am 4.10.2023).

²⁰ J. Metz, Das Parlament Nr. 25 v. 19.6.2023, https://www.das-parlament.de/2023/25/europa_und_die_welt/953810-953810 (abgerufen am 4.10.2023).

politischen Parteien gemäß Art. 3 Abs. 1 und Art. 21 Abs. 1 GG der Einführung einer Sperrklausel im Europawahlrecht entgegen.²¹ Die Zustimmung zur unionsrechtlichen Sperrklausel wirkt demnach auf den materiellen Gehalt von Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 21 Abs. 1 GG aus.²²

Unter materiellen Gesichtspunkten wurde diskutiert, ob der reformierte Direktwahlakt nach seinem Inkrafttreten „die in Art. 79 Abs. 3 GG für unantastbar erklärten Grundsätze der Art. 1 und Art. 20 GG“ verletzen könnte. Zur Verfassungsidentität zählt das Demokratieprinzip gemäß Art. 20 Abs. 1 und 2 GG, wonach sich ein durch Wahlen zustande gekommener „gleichheitsgerechter und frei zustande gekommener Mehrheitswille“ im Parlament oder in der Regierung niederschlagen muss.²³ Hierzu stehen Sperrklausen nicht im Widerspruch, sodass jedenfalls nicht die Grundsätze des Demokratieprinzips i.S.v. Art. 79 Abs. 3 GG berührt sind.²⁴

2. Umsetzung im deutschen Europawahlrecht

Weitere Fragen ergeben sich, wenn man die Umsetzung der unionsrechtlichen Sperrklausel im deutschen Recht in den Blick nimmt. Dem deutschen Gesetzgeber kommt dabei aus unionsrechtlicher Sicht sowohl in inhaltlicher als auch in zeitlicher Hinsicht ein Umsetzungsspielraum zu. Zum einen liegt es im Ermessen des deutschen Gesetzgebers, ob er die Mindestvorgabe von 2 % (bis hin zur Grenze von 5 %) überbietet. In zeitlicher Hinsicht bindet Art. 3 Abs. 3 DWA-2018 die mitgliedstaatlichen Ge-

²¹ BVerfGE 129, 300; 135, 259; vgl. zur Kritik: Sondervotum *U. Di Fabio* und *R. Mellingerhoff*, BVerfGE 129, 300 (346 ff.); Sondervotum *P. Müller*, BVerfGE 135, 259 (299 ff.); *C. Schönberger*, JZ 2012, 80 (82 ff.); *W. Frenz*, NVwZ 2013, 1059 (1062 f.); *B. Grzeszick*, NVwZ 2014, 537 (540 f.).

²² *H. Heinig* (Fn. 16), 1145; *T. Giegerich* (Fn. 13), 162; *H. Boehl*, ZG 2019, 234 (242); *W. Kluth*, in: *Calliess/Ruffert, EUV/AEUV*, 6. Aufl. 2022, Art. 223 AEUV Rn. 7; a.A. sind *F. Mayer* und *H. Sauer* im Rahmen ihrer schriftlichen Stellungnahmen zur öffentlichen Anhörung des Ausschusses für Angelegenheiten der EU am 12.6.2023, <https://www.bundestag.de/dokumente/textarchiv/2023/kw24-pa-europa-wahl-951626> (abgerufen am 4.10.2023).

²³ BVerfGE 129, 267 (343).

²⁴ *H. Heinig* (Fn. 16), 1146 f.; *T. Giegerich* (Fn. 13), 160; *M. Lenz/T. Gerhard*, EuWG, 2. Aufl. 2019, Einführung Rn. 38; *A. Haratsch*, EuGRZ 2019, 177 (185); *S. Hölscheidt* (Fn. 1), Art. 223 AEUV Rn. 29a.

setzgeber, eine Sperrklausel bis zur übernächsten Europawahl nach Inkrafttreten des Direktwahlaktes einzuführen. Einer zeitlich vorauseilenden Umsetzung durch die mitgliedstaatlichen Gesetzgeber steht Art. 3 Abs. 3 DWA-2018 nicht entgegen.

Bisher ist unklar, wie und wann der deutsche Gesetzgeber die Vorgaben des Art. 3 Abs. 2, Abs. 3 DWA-2018 im Europawahlgesetz umsetzen wird. Hierbei ist er im Rahmen des Umsetzungsspielraumes an verfassungsrechtliche Vorgaben gebunden, welche insbesondere den genannten Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zu entnehmen sind. Aus diesen ergibt sich, dass die Wahlrechts- und Chancengleichheit der politischen Parteien aus Art. 3 Abs. 1 und Art. 21 Abs. 1 GG einer einfachgesetzlichen Sperrklausel von mehr als 2 % entgegenstehen könnte.

Als Maßstab sind Art. 3 Abs. 1 und Art. 21 Abs. 1 GG auch unter dem Gesichtspunkt heranzuziehen, dass das Zustimmungsgesetz zum Direktwahlakt bei Inkrafttreten den materiellen Gehalt der Art. 3 Abs. 1 und Art. 21 Abs. 1 GG in Bezug auf Sperrklauseln bei Europawahlen ändern wird, ohne dass es formal einer Verfassungsänderung bedarf.²⁵ Diese Änderung des materiellen Gehalts beschränkt sich darauf, dass die unionsrechtlich vorgeschriebene Mindestsperrklausel von 2 % mit Art. 3 Abs. 1 und Art. 21 Abs. 1 GG vereinbar wäre.²⁶ Eine einfachgesetzliche Sperrklausel von mehr als 2 % müsste hingegen an den vom Bundesverfassungsgericht entwickelten Maßstäben gemessen werden. In der 2014 ergangenen Entscheidung erachtete das Bundesverfassungsgericht Sperrklauseln – gleich welcher Höhe – für verfassungswidrig:

„Da eine Sperrklausel im deutschen Europawahlrecht gegenwärtig – und zwar mit Blick sowohl auf die bestehenden Verhältnisse als auch auf hinreichend sicher prognostizierbare Entwicklungen – bereits nicht erforderlich ist, [fehlt] es also an der Rechtfertigung bereits dem Grunde nach.“²⁷

Eine Sperrklausel von mehr als 2 %, also eine inhaltlich überschießende Umsetzung der unionsrechtlichen Mindestvorgabe, wäre daher mit dem

²⁵ Siehe dazu die Ausführungen unter III. 1.

²⁶ T. Giegerich (Fn. 13), 162; P. Hilbert, Schriftliche Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Ausschusses für Angelegenheiten der EU am 12.6.2023, <https://www.bundestag.de/dokumente/textarchiv/2023/kw24-pa-europa-wahl-951626> (abgerufen am 4.10.2023), S. 7.

²⁷ BVerfGE 135, 259 (298 f.).

vom Bundesverfassungsgericht ermittelten Gehalt der Wahlrechts- und Chancengleichheit der politischen Parteien nicht vereinbar.²⁸ Gleiches würde auch für eine zeitlich vorseilende Umsetzung von Art. 3 Abs. 2 DWA-2018 gelten.²⁹

3. Verordnungs-Entwurf 2022

Noch bevor die Reform von 2018 umgesetzt ist, hat sich das Europäische Parlament am 3. Mai 2022 zu einem weiteren Reformversuch entschlossen.³⁰ Dabei handelt es sich um einen Verordnungs-Entwurf (VO-E) über die Wahl des Europäischen Parlaments, der auf eine Aufhebung des Direktwahlakts abzielt und inhaltlich einen neuen, weitergehenden und diskussionswürdigen Weg einschlägt.³¹ Kernpunkte sind die Einführung einer zweiten Stimme, mit der eine transnationale, paritätisch besetzte Liste eines unionsweiten Wahlkreises gewählt werden kann (Art. 12 Abs. 1, 10 Abs. 1, Art. 15 VO-E) sowie eines einheitlichen europäischen Wahltags am 9. Mai (Art. 19 Abs. 1 VO-E); die Einrichtung einer Europäischen Wahlbehörde (Art. 28 VO-E) und das Anheben der Mindestsperrklausel auf

²⁸ T. Giegerich (Fn. 13), 162 f.; H. Boehl (Fn. 22), 246; A. Haratsch (Fn. 24), 184; dementsprechend P. Hilbert (Fn. 26), S. 7; H. Sauer, Schriftliche Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Ausschusses für Angelegenheiten der EU am 12.6.2023, <https://www.bundestag.de/dokumente/textarchiv/2023/kw24-pa-europa-wahl-951626> (abgerufen am 4.10.2023), S. 16; a.A. F. Mayer, Schriftliche Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Ausschusses für Angelegenheiten der EU am 12.6.2023, <https://www.bundestag.de/dokumente/textarchiv/2023/kw24-pa-europa-wahl-951626> (abgerufen am 4.10.2023), S. 16 f.

²⁹ T. Giegerich (Fn. 13), 162 f.; P. Hilbert (Fn. 26), S. 7; H. Sauer (Fn. 28), S. 15; a.A. B. Grzeszick, Schriftliche Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Ausschusses für Angelegenheiten der EU am 12.6.2023, <https://www.bundestag.de/dokumente/textarchiv/2023/kw24-pa-europa-wahl-951626> (abgerufen am 4.10.2023), S. 3.

³⁰ Legislative Entschließung des Europäischen Parlaments v. 3.5.2022 zu dem Vorschlag für eine Verordnung des Rates über die allgemeine, unmittelbare Wahl der Mitglieder des Europäischen Parlaments sowie zur Aufhebung des Direktwahlakts v. 20.9.1976, P9_TA(2022)0129.

³¹ Vgl. dazu T. Giegerich, Verfblog v. 16.8.2022, <https://verfassungsblog.de/die-verflechtungsfalle-des-europawahlrechts/> (abgerufen am 4.10.2023); J. Mittrop/J. Grundmann, Verfblog v. 14.7.2023, <https://verfassungsblog.de/vorzeichenwechsel-im-europawahlrecht/> (abgerufen am 4.10.2023).

3,5 % in großen, nationalen Wahlkreisen (Art. 13 Abs. 2 VO-E). Der Bundestag hat in einer Stellungnahme gemäß Art. 23 Abs. 3 GG die Bundesregierung aufgefordert, die Vorschläge des Europäischen Parlaments bei den Verhandlungen im Rat zu unterstützen.³² Es bleibt abzuwarten, wie sich der Rat zum Entwurf verhalten wird.

IV. Fazit und Ausblick

Die aktuellen Bemühungen um die Reform des Europawahlrechts verdeutlichen, dass die Diskussion über Sperrklauseln bei den Wahlen zum Europäischen Parlament noch nicht abgeschlossen ist. Die Zustimmung zum Direktwahlakt 2018 mit einer Zweidrittelmehrheit war aus verfassungsrechtlicher Sicht notwendig. Spannend bleibt, wie der deutsche Gesetzgeber die unionsrechtlichen Vorgaben zur Einführung von Sperrklauseln im deutschen Europawahlrecht umsetzen wird. Insbesondere dann, wenn die Umsetzung über die vorgeschriebenen Mindestvorgaben des Direktwahlakts hinausgehen sollte, könnten verfassungsrechtliche Bedenken entstehen. In zeitlicher Hinsicht könnte sich die Einführung einer Sperrklausel noch hinauszögern: Wenn der Direktwahlakt 2018 nach der Europawahl 2024 in Kraft treten sollte, wären die mitgliedstaatlichen Gesetzgeber erst für die Europawahl 2034 zu einer Umsetzung verpflichtet.

³² Antrag der Fraktionen SPD, Bündnis 90/Die Grünen, FDP, BT-Drs. 20/5990; BT, Stenografischer Bericht, Plenarprotokoll 20/106, 12824 B.

Beste Studienarbeit im Schwerpunktbereich Steuerrecht 2023

Die Steuerrechtswissenschaftliche Vereinigung Heidelberg e.V. zeichnet jährlich die beste Studienarbeit im Schwerpunktbereich Steuerrecht an der Juristischen Fakultät der Universität Heidelberg aus.

Der nachfolgende Beitrag basiert auf der Studienarbeit des Preisträgers des Jahres 2023, *Noah Rauth*.

Ertragsteuerrecht und Inflation

Noah Rauth

I.	Inflation – ein stetes Problem für das Ertragsteuerrecht	160
II.	Auswirkungen der Inflation auf das Ertragsteuerrecht	161
1.	„Heimliche Steuererhöhungen“	161
a.	Nominalwertprinzip.....	162
b.	Der progressive Steuertarif, § 32a Abs. 1 EStG.....	163
c.	Nominal fixierte Beträge	164
d.	Lösung des Problems im Einkommensteuergesetz	165
2.	„Scheingewinne“	165
a.	Entstehung	165
b.	Lösung des Problems im Einkommensteuergesetz	166
III.	Verfassungsrechtliche Bedenken	168
1.	Heimliche Steuererhöhungen durch Tarifverlauf.....	168
a.	Eigentumsfreiheit, Art. 14 Abs. 1 GG	168
aa.	Eingriff in den Schutzbereich	168
bb.	Rechtfertigung	170
(1)	Verhältnismäßigkeitsprinzip als wirksamer Maßstab.....	170
(2)	Abweichende Verhältnismäßigkeitsgrenze für niedrige Einkommen	171
(a)	Opfertheorie.....	172
(b)	Sozialstaatsprinzip	172
(3)	Konkretisierung der Verhältnismäßigkeitsgrenze für niedrige Einkommen ...	173
cc.	Zwischenergebnis	175
b.	Leistungsfähigkeitsprinzip, Art. 3 Abs. 1 GG	175
aa.	Horizontale Leistungsfähigkeit.....	176
bb.	Vertikale Leistungsfähigkeit	176
(1)	Rechtfertigungsbedürftigkeit des progressiven Steuertarifs	176
(2)	Fehlende Rechtfertigung mangels sozialstaatlicher Umverteilung	177
cc.	Zwischenergebnis	178
c.	Parlaments- und Gesetzesvorbehalt	178
aa.	Parlamentsvorbehalt	179
bb.	Gesetzesvorbehalt	179
(1)	Kenntnis des Gesetzgebers.....	180
(2)	Rechtsstaatliche Verpflichtung bei Unkenntnis	180
(3)	Praktische Relevanz.....	181
cc.	Zwischenergebnis	181
2.	Heimliche Steuererhöhungen durch nominal fixierte Beträge	181
a.	Verfassungsrechtlich zwingende Freibeträge	182
b.	Sonstige nominal fixierte Beträge.....	183
3.	Scheingewinne.....	183
a.	Bisheriger Stand der Rechtsprechung.....	183
b.	Eigentumsfreiheit, Art. 14 Abs. 1 GG	184

c.	Leistungsfähigkeitsprinzip, Art. 3 Abs. 1 GG.....	187
aa.	Ungleichbehandlung	187
bb.	Rechtfertigung.....	188
(1)	Rechtfertigende Gründe	188
(a)	Kontinuität des Einkommensteuerrechts.....	188
(b)	Nominalwertprinzip als verfassungsimmanenter Grundsatz	189
(c)	Praktikabilität durch Typisierung.....	190
(d)	Rechtssicherheit	191
(e)	Gesamtwirtschaftliche Stabilität.....	192
(2)	Abwägung	194
(aa)	Vereinfachungswirkung	194
(bb)	Gesamtwirtschaftliche Stabilität.....	195
(cc)	Beeinträchtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips	196
(dd)	Abwägung und Ergebnis	197
cc.	Zwischenergebnis	197
IV.	Ausblick für das Einkommensteuergesetz	197
1.	Heimliche Steuererhöhungen	198
a.	Notwendigkeit.....	198
b.	„Tarif auf Rädern“	199
c.	Flat Tax.....	199
2.	Scheingewinne	200
V.	Zusammenfassung in Thesen	201

I. Inflation – ein stetes Problem für das Ertragsteuerrecht

Die Auswirkungen der Inflation auf das Ertragsteuerrecht sind kein neues oder unbekanntes Phänomen. Vielmehr waren diese in den letzten Jahrzehnten im Fokus der Rechtsprechung,¹ rechtswissenschaftlicher Literatur², politischer Diskussion³ und der Gesetzgebung⁴. Dies spricht für ein hohes Maß an steuerrechtlicher und -politischer Relevanz, umso mehr bei den aktuell hohen Inflationsraten⁵: Während sich die Inflationsrate in

¹ BVerfGE 50, 57; BFHE 89, 422; BFHE 112, 546.

² S. nur: W. Eckhardt, DStR 1973, 487; V. Stern, DStZ 2003, 294; R. Seer, StuW 2019, 212.

³ S. nur: BT-Plenarprotokoll 15/91 v. 12.02.2004, S. 8048, 8058; BT-Plenarprotokoll 17/172 v. 29.03.2012, S. 20262 ff.; vgl. auch: K. Tipke, StuW 2014, 273 (282 f.).

⁴ Zuletzt: Inflationsausgleichsgesetz v. 08.12.2022, BGBl. I 2022, S. 2230 ff.; Gesetzeserwägungen: BT-Drucks. 20/3496.

⁵ „Inflationsrate“ wird hier und im Folgenden synonym zur Veränderung des Verbraucherpreisindex (VPI) zum Vorjahr verwendet. Zur Berechnung des VPI s. Hinweise des

Deutschland zwischen 2000 und 2020 zwischen 0,3 % und 2,6 % bewegte, schoss sie 2021 (3,1 %) und 2022 (6,9 %) regelrecht in die Höhe.⁶ Auch in den Monaten Januar bis August 2023 blieb die Inflationsrate weiter auf historisch hohem Niveau (zwischen 8,7 % und 6,1 %), auch wenn seit Anfang des Jahres eine mehr oder weniger konstant fallende Inflationsrate zu verzeichnen ist.⁷ Die Auswirkungen solcher Inflationsraten auf das Einkommensteuerrecht sind erheblich.⁸ Insbesondere die Diskussion um die „kalte Progression“ wurde damit erneut entfacht.

Die Arbeit wird sich dieser Auswirkungen der Inflation auf das Ertragsteuerrecht annehmen und deren verfassungsrechtliche Dimension beleuchten. Dabei werden zunächst die inflationsbedingten Erhöhungen des Steuerbetrages im Einkommensteuerrecht aufgrund von „heimlichen Steuererhöhungen“ sowie von „Scheingewinnen“ aufgezeigt (II.). Anschließend wird die Verfassungsmäßigkeit der durch die Inflation erhöhten Ertragsteuerbelastung geprüft (III.). Zuletzt erfolgt ein Ausblick auf mögliche Änderungen des Einkommensteuerrechts, die die gezeigten inflationsbedingten Steuerbelastungen vermeiden können (IV.).

II. Auswirkungen der Inflation auf das Ertragsteuerrecht

1. „Heimliche Steuererhöhungen“

Wenn die Auswirkungen der Inflation auf das Ertragsteuerrecht behandelt werden, sind oftmals die „heimlichen Steuererhöhungen“ (z.T. auch:

Statistischen Bundesamtes: <https://www.destatis.de/DE/Themen/Wirtschaft/Preise/Verbraucherpreisindex/inhalt.html> (zuletzt aufgerufen: 07.09.2023, 14:25 Uhr).

⁶ Quelle: Statistisches Bundesamt, Darstellung unter: <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/4917/umfrage/inflationsrate-in-deutschland-seit-1948/> (zuletzt aufgerufen: 07.09.2023, 14:25 Uhr).

⁷ Quelle: Statistisches Bundesamt, Darstellung unter: <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/1045/umfrage/inflationsrate-in-deutschland-veraenderung-des-verbraucherpreisindexes-zum-vorjahresmonat/> (zuletzt aufgerufen: 07.09.2023, 14:25 Uhr).

⁸ Nach M. Blömer/F. Dorn/C. Fuest, ifo Schnelldienst 2/2023 (76), 1 (9), sollen die rein inflationsbedingten Steuermehreinnahmen im Jahr 2022 7,2 Mrd. Euro betragen.

„Kalte Progression“⁹ der zentrale Begriff innerhalb der Diskussion.¹⁰ Heimliche Steuererhöhungen in diesem Sinne bezeichnen einen steuersystembedingten Anstieg der realen Steuerbelastung aufgrund eines (inflationbedingt) nominal, aber nicht real steigenden Einkommens.¹¹ Aus dieser Definition lässt sich ableiten, dass eine Ursache der heimlichen Steuererhöhungen die Bemessung des Einkommens in Nominal- und nicht in Realwerten ist, sog. Nominalwertprinzip (**II.1.a.**).¹² Daneben muss ein Steuersystem gewisse Eigenschaften aufweisen, um heimliche Steuererhöhungen auszulösen. Oft wird hierbei auf einen progressiven Einkommensteuertarif verwiesen.¹³ Neben dem oder anstelle des progressiven Tarif(s) können allerdings auch nominal fixierte Freigrenzen sowie Frei- und Pauschbeträge zu heimlichen Steuererhöhungen führen.¹⁴ Im deutschen Einkommensteuerrecht finden sich sowohl ein progressiver Steuertarif (§ 32a Abs. 1 EStG) als auch nominal fixierte Grenzen und Beträge (etwa: § 23 Abs. 3 S. 5; § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1; § 9a EStG), sodass die Auswirkungen sowohl des progressiven Steuertarifs (**II.1.b.**) als auch der nominal fixierten Beträge (**II.1.c.**) zu beachten sind.

a. *Nominalwertprinzip*

Dem Einkommensteuergesetz liegt das Nominalwertprinzip zugrunde, d.h., dass für alle Geldwerte der zahlenmäßige (*nominale*) Wert und nicht

⁹ Die Begrifflichkeiten werden nicht einheitlich verwendet. Teilweise wird die „kalte Progression“ nur für die Beschreibung der Effekte der Inflation auf den Steuerbetrag aufgrund des progressiven Tarifs verwendet, so etwa: G. Weber, Inflationserücksichtigung in der Einkommensteuer, 2012, S. 54 f. Teilweise werden unter den Begriff aber auch die Effekte aufgrund von nominal fixierten Beträgen gefasst, etwa: C. Djanani/T. Grossmann, StuW 2015, 33. Hier sollen beide Effekte unter dem Begriff „heimliche Steuererhöhung“ gefasst werden. „Kalte Progression“ beschreibt im Folgenden nur die Auswirkungen der Inflation durch den progressiven Tarif.

¹⁰ S. etwa: J. Hey, in: Tipke/Lang, 24. Aufl. 2021, Rn. 8.807.

¹¹ F. Hechtner, StuW 2014, 132 (137).

¹² L. Lammers, Die Steuerprogression im System der Ertragsteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund, 2008, S. 212: „Ursprung der kalten Progression“.

¹³ Etwa: V. Stern, DStZ 2003, 294; H. Tappe, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, 337. EL 08.2023, § 32a Rn. A.142.

¹⁴ H. H. von Arnim, BB 1973, 621 (622); M. Broer, DStZ 2012, 792 (793).

die Kaufkraft (*realer Wert*) maßgeblich ist (Grundsatz: 1 Euro = 1 Euro).¹⁵ Die Anwendung des Nominalprinzips führt dazu, dass rein inflationsbedingte Einkommenssteigerungen steuerrechtlich zu einem höheren Einkommen, folglich zu einer höheren Bemessungsgrundlage führen.

b. Der progressive Steuertarif, § 32a Abs. 1 EStG

Dies allein zieht allerdings keine höhere reale Steuerbelastung nach sich. In einem Steuersystem mit einem proportionalen Steuertarif (sog. Flat Tax) und ohne nominal fixierte Freibeträge stiege die Steuerbelastung zwar nominal mit dem höheren Einkommen. Wegen der proportional zum Einkommen gleichbleibenden Steuerbelastung wäre diese aber nur nominal, nicht real höher.¹⁶ Allerdings sieht § 32a Abs. 1 EStG für das zu versteuernde Einkommen (mit Ausnahme für Kapitalerträge, § 32d EStG) einen sog. progressiven Stufentarif vor. Dieser bezweckt i.E.¹⁷, dass der Durchschnittssteuersatz ab Erreichen der Freibetragsgrenze mit wachsender Bemessungsgrundlage stetig steigt, allerdings größere „Tarifsprünge“ bei Eintritt in eine höhere Tarifzone ausbleiben.¹⁸ Aufgrund des der Berechnung der Bemessungsgrundlage zugrundeliegenden Nominalwertprinzips führt ein nominal steigendes Einkommen unter Anwendung des § 32a Abs. 1 EStG jenseits der Grenze des Grundfreibetrags daher zu einem höheren Steuertarif. Insoweit der nominale Anstieg des Einkommens inflationsbedingt ist,¹⁹ wird der Steuerpflichtige bei real gleichbleibender Kaufkraft anteilig höher und somit nominal *und* real stärker belastet.²⁰

¹⁵ BVerfGE 50, 57 (92); BFHE 89, 422 (433 ff.).

¹⁶ Vgl.: G. Bopp, DStR 1978, 183 (186).

¹⁷ Zur Berechnung des anzuwendenden Steuertarifs: T. Siegel, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, 319. EL 07.2023, § 32a EStG Rn. 20.

¹⁸ Ausführlich mit Vergleich zu anderen Steuertarifen: T. Siegel (Fn. 17), § 32a EStG Rn. 5.

¹⁹ Sofern man eine heimliche Steuererhöhung auch dann annimmt, wenn die Steuerbelastung aufgrund gesamtwirtschaftlichen Wachstums für real steigende Einkommen wächst („kalte Progression i.w.S.“), ist die Mehrbelastung noch höher. Hier werden allerdings nur die steuerlichen Effekte aufgrund inflationsbedingter Einkommenssteigerungen untersucht („kalte Progression i.e.S.“). Vgl. zu den Begriffen: H.-G. Petersen, Personelle Einkommensbesteuerung und Inflation, 1977, S. 21 f.

²⁰ Statt vieler: V. Stern, DStZ 2003, 294 (295).

c. *Nominal fixierte Beträge*

Das Nominalwertprinzip wirkt sich aber auch i.V.m. den nominal fixierten Beträgen des Einkommensteuergesetzes auf den Steuerbetrag aus.²¹ Diese Auswirkungen sind je nach Ausgestaltung des Betrages unterschiedlich.

Bei der Überschreitung von Freigrenzen (etwa: § 23 Abs. 3 S. 5 EStG) erhöht sich die Bemessungsgrundlage aufgrund des „Alles-oder-Nichts-Prinzips“²² der Freigrenzen nicht nur um die über die Freigrenze hinausgehenden Einkünfte, sondern um die gesamten Erträge. Erfolgt diese Überschreitung inflationsbedingt, so wirkt sich die Inflation deshalb nicht nur durch die Besteuerung des inflationsbedingten (Mehr-)Ertrags, sondern auch durch die gesamte auf diese Einkünfte entfallende Steuerlast aus. Wird die Freigrenze hingegen nicht oder nicht inflationsbedingt überschritten, wirkt die Inflation insoweit nicht nachteilig.²³ Bei nominal fixierten Freibeträgen führen jegliche inflationsbedingte Mehreinkünfte, sobald sie die Freibetragsgrenze (etwa: § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG)²⁴ übersteigen, zur Erhöhung der Bemessungsgrundlage. Anders als bei Freigrenzen kommt es aber insoweit nur zu inflationsbedingten Einkommenssteigerungen, da Einkünfte unterhalb der Freigrenze steuerfrei bleiben.²⁵ Den Freigrenzen und -beträgen ist allerdings gemein, dass sie bei fehlenden Inflationskorrekturen auf Dauer „entwertet“ werden.

Bei Pauschbeträgen ist zu unterscheiden: Verwendet das Gesetz unwiderlegbare pauschale Höchstabzugsbeträge (etwa: § 20 Abs. 9 EStG), wirken diese in Hinblick auf die Inflation wie ein Freibetrag; die steuerlichen Belastungswirkungen sind insoweit identisch. Widerlegbare pauschale Höchstabzugsbeträge (etwa: § 9a EStG) führen bei Geldentwertung hingegen nicht zu einer höheren Steuerbelastung, da Ausgaben, die inflationsbedingt

²¹ S. bereits Fn. 14.

²² Begriff nach J. Hey, FS Djanani, 2008, S. 109 (121).

²³ C. Djanani/T. Grossmann, StuW 2015, 33 (35 ff.); R. Seer, StuW 2019, 212 (215).

²⁴ Der Grundfreibetrag wird teilweise im Zusammenhang mit den tariflichen Auswirkungen der Inflation behandelt, etwa: G. Weber (Fn. 9), S. 54. Dies verstellt allerdings den Blick darauf, dass der Grundfreibetrag nicht wie der Steuertarif zur Disposition des Gesetzgebers steht (s. genauer: III.2.a.). Überzeugender ist es daher, den Grundfreibetrag getrennt vom Tarif zu betrachten. Ausführlich: Dziadkowski, BB 1991, 805 (807 ff.).

²⁵ C. Djanani/T. Grossmann, StuW 2015, 33 (35 ff.); Wiswesser, Besteuerung bei Inflation, S. 34.

den Pauschbetrag übersteigen, noch immer geltend gemacht werden können.²⁶

d. Lösung des Problems im Einkommensteuergesetz

Eine systematische gesetzliche Lösung für die aufgezeigten Probleme gibt es im Einkommensteuergesetz nicht. Der Gesetzgeber nimmt lediglich immer wieder unsystematische Anpassungen insbesondere des Tarifs nach § 32a Abs. 1 S. 2 EStG vor.²⁷ Diese sind oft nicht weitgehend genug, um die reale Geldentwertung in voller Höhe auszugleichen.²⁸

2. „Scheingewinne“

a. Entstehung

Die Inflation kann auch steuerrechtliche „Scheingewinne“ herbeiführen. Scheingewinne entstehen, wenn Vermögen zum Ertrag von Einkünften eingesetzt wird, dieser Einsatz und der Ertrag zeitlich auseinanderfallen und der Ertrag aufgrund der Inflation eine niedrigere Kaufkraft aufweist, als er zum Zeitpunkt des Vermögenseinsatzes aufgewiesen hätte.²⁹ Der dadurch erzielte nominale Gewinn korrespondiert nicht mit dem realen Vermögenszuwachs.³⁰ Es lassen sich die folgenden Fälle unterscheiden:³¹

- 1.) Realer Gewinn nach Steuern < 0 , wenn: $I > (1-X) \times R$
- 2.) Realer Gewinn nach Steuern $= 0$, wenn: $I = (1-X) \times R$

²⁶ R. Seer, StuW 2019, 212 (215); C. Djanani/T. Grossmann, StuW 2015, 33 (38 f.).

²⁷ T. Siegel (Fn. 17), § 32a EStG Rn. 6; P. Bareis, DB 2012, 995 (1000).

²⁸ S. zuletzt: M. Blömer/F. Dorn/C. Fuest, ifo Schnelldienst 2/2023 (76), 1 (9); Pausch- und Freibeträge sowie Freigrenzen werden noch unregelmäßiger angepasst, vgl.: C. Djanani/T. Grossmann, StuW 2015, 33 (40).

²⁹ G. Weber (Fn. 9), S. 42.

³⁰ F. Kleinmanns, Besteuerung inflationsbedingter Scheingewinne im System des deutschen Einkommensteuerrechts und ihre verfassungsrechtliche Rechtfertigung, 2009, S. 20, 47; J. Hey (Fn. 10), Rn. 8.56.

³¹ I: Inflationsrate; X: Steuersatz; R: Rendite [jeweils in %].

3.) Realer Gewinn nach Steuern > 0 , wenn: $I < (1-X) \times R$

Der Steuerpflichtige muss also eine vom Steuersatz abhängige Rendite größer der Inflationsrate erzielen, um keine realen Verluste zu erleiden. Selbst aber im **Fall 3** sind die Gewinne zumindest der Höhe nach durch die Inflation zu Lasten des Steuerpflichtigen verfälscht. Der in diesen Fällen gezahlte *Realsteuersatz* (Quotient aus Steuerbetrag und realem Gewinn) ist höher als der *Nominalsteuersatz* (Quotient aus Steuerbetrag und nominalem Gewinn).

Das Problem der Scheingewinne fußt ebenfalls auf dem Nominalwertprinzip und tritt überall dort auf, wo Einkünfte durch Einsatz von Kapital erzielt werden (sog. fundierte Einkünfte).³² Denkbar sind Scheingewinne grundsätzlich in allen Einkunftsarten, wobei sie vermehrt bei den „kapitalintensiven“ Einkünften³³ wie bspw. bei Kapitaleinkünften nach § 20 EStG³⁴ auftreten.

b. Lösung des Problems im Einkommensteuergesetz

Eine umfassende Verhinderung der Scheingewinnbesteuerung ist im geltenden Einkommensteuergesetz nicht vorgesehen. Allerdings sind einige Regelungen vorhanden, die die Scheingewinnbesteuerung betreffen.

So wird teilweise der niedrigere Abgeltungssteuersatz des § 32d Abs. 1 S. 1 EStG als typisierende Inflationsberücksichtigung gesehen.³⁵ Nach den soeben aufgestellten Gleichungen kann aber auch ein Steuersatz von 25 % zu Realsteuersätzen nahe oder über 100 % führen; der Abgeltungssteuersatz ist daher selbst bei typisierender Betrachtung ungeeignet, die Inflation auszugleichen.³⁶ Gleiches gilt für Freibeträge, Pauschbeträge und Freigrenzen (etwa: § 16 Abs. 4; § 17 Abs. 3; § 23 Abs. 3 S. 5; § 20 Abs. 9 EStG). Diese

³² G. Weber (Fn. 9), S. 43 ff.

³³ Ebd.

³⁴ Dazu etwa: BVerfGE 50, 57.

³⁵ Andeutungsweise: BVerfGE 84, 239 (282 f.); J. Lang, StuW 2006, 22 (30).

³⁶ J. Englisch, StuW 2007, 221 (228 f.); R. Seer, StuW 2019, 212 (216).

treffen, wenn überhaupt, lediglich zufällig den nur nominellen Mehrerlös.³⁷

Hingegen können steuerlich freigestellte Einkünfte eine Gegenmaßnahme zu inflationsbedingten Scheingewinnen darstellen. So führen etwa die Spekulationsfristen des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 (zehn Jahre bei Grundstücksveräußerung) bzw. Nr. 2 EStG (ein Jahr bei beweglichen Wirtschaftsgütern) dazu, dass Scheingewinne bei der Veräußerung dieser Wirtschaftsgüter nach Ablauf der Spekulationsfristen nicht besteuert werden. Umgekehrt führte erst die Einführung des § 20 Abs. 2 EStG zu einer umfassenden Erfassung von Scheingewinnen etwa aus Wertpapierveräußerungen.³⁸

Daneben haben Vorschriften, die die Besteuerung zeitlich hinauszögern, einen Effekt auf die Besteuerung von Scheingewinnen. So bieten die §§ 6b, 6c EStG die Möglichkeit, stille Reserven auf ein neues Wirtschaftsgut zu übertragen. Damit wird die Aufdeckung der stillen Reserven und somit deren Besteuerung hinausgezögert. Insoweit es zu einer inflatorischen Geldentwertung bis zur Aufdeckung der stillen Reserven kommt, mindert dies den Geldwert der zu entrichtenden Steuer, was der Besteuerung von Scheingewinnen entgegenwirkt.³⁹ Gleiches gilt für die in der Verwaltungspraxis anerkannte Rücklage für Ersatzbeschaffungen (vgl. R 6.6 EStR).⁴⁰

Schließlich wird für das LiFo-Verfahren aus § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2a EStG diskutiert, ob dieses der Scheingewinnbesteuerung entgegenwirken soll.⁴¹ Unabhängig davon, ob diese Regelung die Minderung von Scheingewinnen beabsichtigt,⁴² wirkt die LiFo-Methode jedenfalls faktisch der Schein-

³⁷ Vgl. zu § 16 Abs. 4 EStG: *H.-J. Kanzler*, FR 2003, 1 (5); zum Sparer-Freibetrag: *H. H. von Arnim*, Die Besteuerung von Zinsen bei Geldentwertung, 1978, S. 79; insgesamt: *F. Kleinmanns* (Fn. 30), S. 75 ff.

³⁸ *F. Kleinmanns* (Fn. 30), S. 70 ff.; *G. Weber* (Fn. 9), S. 71 f.

³⁹ *F. Kleinmanns* (Fn. 30), S. 101 ff. Zu weit geht indes die Annahme, der Steuerstundungseffekt würde die Scheingewinne gänzlich ausschließen. Selbst bei wiederholter Übertragung von stillen Reserven werden diese spätestens mit Betriebsbeendigung oder -veräußerung aufgedeckt, sodass es dann zu deren (real geminderter) Besteuerung kommt.

⁴⁰ *G. Weber* (Fn. 9), S. 68.

⁴¹ Dafür: *H. Richter*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, 319. EL 07.2023, § 6 EStG Rn. 631.

⁴² Dagegen: BFHE 192, 502 (507 ff.), entgegen der ausdrücklichen gesetzgeberischen Absicht in BT-Drucks. 11/2536, S. 47: „Die Besteuerung eines preissteigerungsbedingten

gewinnbesteuerung entgegen, weil bei später angeschafften Wirtschaftsgütern die inflationsbedingt höheren Anschaffungskosten die Bildung von Scheingewinnen mindern.⁴³

Damit zeigt sich, dass nur wenige, einzeln aufzufindende Vorschriften die Vermeidung oder Minderung inflationsbedingter Scheingewinne betreffen. Ein gesamtgesetzlich kohärentes Konzept ist nicht vorhanden.⁴⁴

III. Verfassungsrechtliche Bedenken

Die Auswirkungen der Inflation auf den Steuerbetrag steigen mit zunehmenden Inflationsraten und lohnen daher gerade gegenwärtig einer verfassungsrechtlichen Kontrolle.⁴⁵ Für eine genaue Untersuchung sind die Wirkungen der heimlichen Steuererhöhungen durch den Tarifverlauf (III.1.), der heimlichen Steuererhöhungen durch nominal fixierte Beträge (III.2.) sowie der Scheingewinne (III.3.) zu unterscheiden.

1. Heimliche Steuererhöhungen durch Tarifverlauf

a. Eigentumsfreiheit, Art. 14 Abs. 1 GG

Zunächst kommt ein Verstoß des Tarifverlaufs gem. § 32a Abs. 1 EStG gegen die Eigentumsfreiheit nach Art. 14 Abs. 1 GG in Betracht.

aa. Eingriff in den Schutzbereich

Die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG gewährleistet, Sach- und Geldeigentum zu besitzen, zu nutzen, zu verwalten und darüber zu verfügen.⁴⁶ Ob hiervon auch das Einkommen als Gegenstand des Vermögens erfasst ist und somit eine Auferlegung staatlicher Geldleistungspflichten

Scheingewinn wird dadurch vermieden, so daß auf die Preissteigerungsrücklage verzichtet werden kann.“

⁴³ Vgl.: F. Schindler, in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 22. Aufl. 2023, § 6 Rn. 113a.

⁴⁴ Drastisch: F. Kleinmanns (Fn. 30), S. 106; G. Weber (Fn. 9), S. 67.

⁴⁵ S. bereits: D. Dziadkowski, BB 1991, 805 (808); jüngst: ders., BB 2022, 2583.

⁴⁶ BVerfGE 97, 350 (370); BVerfGE 115, 97 (110 f.).

einen Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG darstellt, wurde in der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung bisher uneinheitlich beantwortet.

Während das BVerfG lange Zeit in ständiger Rechtsprechung davon ausging, dass ein Eingriff in die Eigentumsfreiheit aufgrund von Geldleistungspflichten erst ab einer übermäßigen Belastung („erdrosselnde Wirkung“) vorliegt,⁴⁷ geht es – seit dem Beschluss zur Vermögensteuer⁴⁸ – davon aus, dass ein Eingriff aufgrund des Steuerzugriffs vorliegt, gleichzeitig eine Verletzung der Eigentumsfreiheit aufgrund einer übermäßigen („erdrosselnden“) Belastung eine Frage der Verhältnismäßigkeit sei.⁴⁹ Dieser neueren Rechtsprechung des BVerfG ist der Vorzug zu geben: Zum einen löst sie den Widerspruch der älteren Rechtsprechung auf, dass das besteuerte Einkommen grundsätzlich nicht von Art. 14 Abs. 1 GG geschützt sein soll, gleichzeitig aber eine Verletzung ebendieser (von Art. 14 Abs. 1 GG ungeschützten) Freiheit vorliegen soll, wenn sie übermäßig beeinträchtigt wird.⁵⁰ Zum Anderen belässt sie Abwägungsfragen hinsichtlich des zulässigen Maßes einer Freiheitsverkürzung – wie nach allgemeiner Dogmatik üblich – in der Angemessenheitsprüfung. Dies verhindert nicht nur eine schwer nachvollziehbare dogmatische Ausnahme, sondern erlaubt auch den Einbezug der für die Eigentumsfreiheit spezifischen Verhältnismäßigkeitsüberlegungen⁵¹.

⁴⁷ BVerfGE 14, 221 (241); BVerfGE 38, 61 (102); BVerfGE 63, 312 (327); BVerfGE 70, 219 (229 f.); BVerfGE 78, 232 (243 f.); BVerfGE 95, 267 (300 f.).

⁴⁸ Die Formulierung in BVerfGE 93, 121 (137) nimmt zwar Art. 14 GG in Bezug, verweist sodann aber auf den „Kernbestand“ sowie die „Substanz“ des Eigentums. Dies lässt Stimmen im Schrifttum (*H.-J. Papier/F. Shirvani*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, 100. EL 01.2023, Art. 14 Rn. 282, Fn. 2) sowie das BVerfG selbst (BVerfGE 95, 267 (300 f.)) annehmen, dass auch bei dieser Entscheidung die bis dahin st. Rspr. zugrunde gelegt wurde.

⁴⁹ Seit: BVerfGE 93, 121 (137); bestätigt durch: BVerfGE 115, 97 (110 ff.); dafür i.E. auch: *P. Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, HStR Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 117 (m.w.N.).

⁵⁰ *G. Weber* (Fn. 9), S. 123; *F. Becker*, in: Stern/Becker, Grundrechte-Kommentar, 3. Aufl. 2019, Art. 14 GG Rn. 99; vgl. dazu auch: *R. Wendt*, Eigentum und Gesetzgebung, 1985, S. 41 f.

⁵¹ S. zu diesen näher **III.1.a.bb.(2)**.

bb. Rechtfertigung

Der Eingriff durch die Erhebung der Einkommensteuer ist gerechtfertigt, wenn er verhältnismäßig ist. § 32a Abs. 1 EStG konkretisiert die tarifliche Einkommensteuer und verfolgt i.V.m. den Vorschriften über die Bemessungsgrundlage den legitimen Zweck, den staatlichen Finanzbedarf zu decken. Vorschriften zur Verfolgung dieses Zweckes sind grundsätzlich immer geeignet und erforderlich.⁵² Der festgelegte Tarif könnte allenfalls unangemessen sein.

(1) Verhältnismäßigkeitsprinzip als wirksamer Maßstab

Im Schrifttum wird der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz teilweise für die Grenze einer Übermaßbesteuerung als „zahnlos“ dargestellt, da sich eine Zweck-Mittel-Relation deshalb nicht bilden lasse, da der Fiskalzweck ein „maßloser Zweck“ sei, der letztlich *immer* die Belange des Steuerpflichtigen übersteige.⁵³ Dem kann allerdings nicht beigeplant werden. Die Grundrechte setzen im Grundsatz jedem staatlichen Handeln eine Grenze. Selbst wenn der Fiskalzweck an sich eine Konstante in einer Abwägung bildet und dabei ein hohes Gewicht aufgrund der Allgemeininteressen annimmt, fehlt es an einer sachlichen Begründung, warum entgegen diesem Grundsatz gerade der Fiskalzweck keiner verfassungsrechtlichen Abwägung zugänglich sein soll. Eine fehlende Abwägung würde einer willkürlichen und übermäßigen Belastung „Tür und Tor öffnen“, hätte mit einer freiheitlichen (Eigentums-)Verfassung nichts gemein.⁵⁴

Dies erkennt i.d.S. auch das BVerfG seit jeher – zunächst i.R.d. der Eingriffsprüfung, nunmehr i.R.d. Verhältnismäßigkeitsprüfung – an, indem es davon ausgeht, dass die Steuererhebung die Eigentumsfreiheit verletzt, wenn der wirtschaftliche Erfolg grundlegend beeinträchtigt wird und nicht

⁵² BVerfGE 115, 97 (114 f.); *H.-J. Papier*, DVBl. 1980, 787 (793); dieser Zweck wird von Steuergesetzen ausnahmsweise nicht erreicht, wenn die Fortsetzung der Erzielung von Einkommen faktisch unterbunden wird, BVerfG, Kammerbeschl. v. 22.7. 1991 – 1 BvR 313/88.

⁵³ Insbesondere: *H.-J. Papier/F. Shirvani* (Fn. 48), Art. 14 Rn. 293; *H.-J. Papier*, DVBl. 1980, 787 (792 f.); *M. Lehner*, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, 1993, S. 404 f.

⁵⁴ *P. Kirchhof* (Fn. 49), § 118 Rn. 131.

mehr angemessen zum Ausdruck kommt.⁵⁵ Mit dem sog. „Halbteilungsgrundsatz“⁵⁶ konkretisierte das BVerfG diese Grenze dahingehend, dass die *kumulierten Ertragsteuern* eine Belastung von 50 % nicht übersteigen dürfen. Dies wurde allerdings in der jüngeren Rechtsprechung verworfen; ohne weitere Konkretisierung der Verhältnismäßigkeitsgrenze hält das BVerfG nunmehr jedenfalls eine *Ertragsteuerbelastung durch Einkommen- und Gewerbesteuer* von 59,5 % für verhältnismäßig.⁵⁷

Der höchste Grenzsteuersatz liegt gem. § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 5 EStG bei 45 %, womit die höchstmögliche Durchschnittssteuerbelastung gegen 0,45 geht. Damit ergibt sich freilich nach beiden Maßstäben des BVerfG grundsätzlich kein unverhältnismäßiger Eingriff, da sich die Inflation auf den Tarif nur insoweit erhöhend auswirken kann, dass der Durchschnittsteuersatz näher an den Grenzsteuersatz von 45 % gebracht wird. Es ließe sich deshalb annehmen, dass die kalte Progression nicht zu einer unverhältnismäßigen (Ertrag-)Steuerbelastung führen kann.⁵⁸

(2) Abweichende Verhältnismäßigkeitsgrenze für niedrige Einkommen

Das würde allerdings voraussetzen, dass die Höchststeuerbelastung für jedes Einkommen bei derselben Steuerbelastung eintritt. Eine solche Betrachtung liegt *prima facie* nahe: Für niedrige Einkommen wird lediglich die Belastung des Existenzminimums thematisiert;⁵⁹ eine Ertragsteuerhöchstbelastung wird ausschließlich auf denkbare absolute Höchststeuersätze hin betrachtet.⁶⁰ Zudem ist der Fiskalzweck in der Abwägung der Verhältnismäßigkeit eine Konstante; geht man davon aus, dass das Eigentum

⁵⁵ BVerfGE 30, 250 (271 f.); BVerfGE 95, 267 (300 f.); BVerfGE 115, 97 (116 f.), wo explizit herausgestellt wird, dass unklar ist, ob im Ergebnis ein Abweichen von der alten Rspr. vorliegt, BVerfGE 115, 97 (113).

⁵⁶ BVerfGE 93, 121 (138).

⁵⁷ BVerfGE 115, 97 (117 f., 106).

⁵⁸ Dafür: K. Wagner, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 167. EL 05.2023, § 32a EStG Rn. 37; G. Weber (Fn. 9), S. 158; bereits auf Ebene des Schutzbereichs: L. Lammers (Fn. 12), S. 215.

⁵⁹ BVerfGE 87, 153; BVerfGE 99, 216; BVerfGE 99, 246.

⁶⁰ BVerfGE 93, 121; BVerfGE 115, 97.

für alle Einkommensklassen denselben Stellenwert in der Verhältnismäßigkeitsabwägung hat, wäre ein konstanter verfassungsrechtlicher Höchststeuersatz nur folgerichtig.

(a) *Opfertheorie*

Betrachtet man allerdings die der Verhältnismäßigkeitsprüfung zugrundeliegenden gegenübergestellten Interessen der Privat- (Art. 14 Abs. 1 GG) und der Gemeinnützigkeit des Eigentums (Art. 14 Abs. 2 GG),⁶¹ lässt sich mit dem Ansatz der – i.R.d. Leistungsfähigkeit diskutierten – von *Jean-Jacques Rousseau* in seinem „*Discours sur l'économie politique*“ (1755) entworfenen Opfertheorie⁶² ein höherer Stellenwert niedrigerer Einkommen in der Verhältnismäßigkeitsprüfung ableiten. Nach dieser Ansicht muss niedriges Einkommen in deutlich höheren Anteilen zur Befriedigung der Grundbedürfnisse aufgezehrt werden.⁶³ Steigendes Einkommen habe, unter dem Aspekt zunehmender Bedürfnisbefriedigung, einen abnehmenden Grenznutzen.⁶⁴ Wendet man den Blick hierbei von der Leistungsfähigkeit auf die freiheitsrechtliche Dimension, gelangt man zu dem Schluss, dass niedriges Einkommen in höherem Maße zur Entfaltung persönlicher Freiheit genutzt wird.⁶⁵ Dies wiederum führt zu einer höheren Eigennützigkeit niedrigen Einkommens, folglich zu einem stärkeren Gewicht in der Verhältnismäßigkeitsabwägung.⁶⁶ Damit können nur weniger intensive Eingriffe gerechtfertigt werden.

(b) *Sozialstaatsprinzip*

Daneben kann sich das Sozialstaatsprinzip auf die rechtfertigbare Eingriffsintensität auswirken. Bei Eingriffen in die Eigentumsfreiheit durch Steuererhebung kann der Staat neben dem Fiskalzweck auch sozialstaatlich

⁶¹ BVerfGE 115, 97 (113 f.).

⁶² Vgl.: *J. Lang*, FR 1993, 661 (668 f.).

⁶³ *R. Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, 1980, S. 89; *H. Becker*, FS Klein, 1994, S. 379 (387 ff.); *F. Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, S. 176 ff.

⁶⁴ *H. Haller*, Die Steuern, 3. Aufl. 1982, S. 77 ff.; krit.: *C. Suttman*, Die Flat Tax, 2007, S. 164 ff.

⁶⁵ *R. Walz* (Fn. 63), S. 89.

⁶⁶ Vgl.: BVerfGE 42, 64 (76 f.); BVerfGE 50, 290 (340 f.); *S. Kempny*, in: Dreier, Bd. I, Grundgesetz, 4. Aufl. 2023, Art. 14 Rn. 193.

motivierte Umverteilung anstreben.⁶⁷ Solch eine sozialstaatliche Umverteilung muss dabei die höheren Einkommen stärker belasten als die niedrigeren. Höhere Einkommen werden also vom Sozialstaatsprinzip stärker in die Pflicht genommen. Art. 14 Abs. 2 GG ist Ausfluss des Sozialstaatsprinzips für die Eigentumsverfassung.⁶⁸ Grundsätzlich müssen daher höhere Einkommen unter Umverteilungsgesichtspunkten einer höheren Gemeinnützigkeit unterliegen als niedrigere Einkommen. Nach dem soeben zur *Opfertheorie* Gesagten, hat auch nach diesem Ansatz niedriges Einkommen im Vergleich zu höherem Einkommen daher ein höheres Gewicht in der Angemessenheitsabwägung.⁶⁹

(3) Konkretisierung der Verhältnismäßigkeitsgrenze für niedrige Einkommen

Unabhängig davon, welchen der beiden Ansätze man wählt,⁷⁰ ist damit gezeigt, dass bei geringeren Einkommen das Abwägungsergebnis innerhalb der Verhältnismäßigkeit anders sein muss als bei höheren Einkommen, d.h. nur ein geringerer Steuersatz noch verhältnismäßig sein kann.⁷¹ Steigen die Steuersätze für real gleichbleibende Einkommen durch die kalte Progression, besteht die Möglichkeit, dass niedrige Einkommen in einen für sie unverhältnismäßigen Steuersatz „hineinwachsen“. Für welche Einkommen ab welchem Steuersatz dies der Fall ist, ist verfassungsrechtlich

⁶⁷ Ausführlich: *H.-J. Papier*, *Der Staat* 1972, 483 (499 ff.); *C. Osterloh-Konrad*, *StuW* 2017, 305 (308 f.); a.A.: *P. Kirchhof* (Fn. 49), § 118 Rn. 125.

⁶⁸ *B.-O. Bryde/A. Wallrabenstein*, in: v. Münch/Kunig, *Grundgesetz*, 7. Aufl. 2021, Art. 14 Rn. 98.

⁶⁹ Unklar hierzu: *M. Lehner* (Fn. 53), S. 406 f., der oberhalb des Existenzminimums zwar von sozial gebundenem Eigentum ausgeht, gleichzeitig von einer verfassungsrechtlichen „*Regelungstendenz*“ zu einer höheren Belastung höherer Einkommen spricht.

⁷⁰ Beiden Ansätzen folgend etwa: *R. Walz* (Fn. 63), S. 89 f.; *H. Haller* (Fn. 64), S. 95 ff. S. zur Diskussion auch **III.1.b.bb.(1)**.

⁷¹ In diese Richtung auch: *P. Kirchhof*, *StuW* 2002, 3 (16); *F. Knaupp*, in: *FS Kirchhof*, 2013, S. 1721 (1730, Rn. 26); *H. Becker* (Fn. 63), S. 379 (387 ff.); *BVerfGE* 115, 97 (117: „hohe Einkommen auch hoch zu belasten“).

schwer zu konkretisieren, da das Grundgesetz keinen konkreten Tarifverlauf vorgibt.⁷² Allerdings ist eine gewisse Konkretisierung notwendig, um den Grundrechtsschutz operabel zu machen.⁷³

Als Orientierung böte sich an, besonders niedrige Einkommen (d.h.: Einkommen deutlich unter einem Durchschnittseinkommen) nicht bereits mit dem Grenzsteuersatz von 42 % zu belasten. Das bedeutete bei derzeitiger Tarifgestaltung zwar „nur“ eine Durchschnittsteuerbelastung von 26,12 %; allerdings wird der Durchschnittssteuersatz bei solchen Einkommen schon deshalb niedrig ausfallen, weil das Einkommen zu einem großen Anteil durch den Grundfreibetrag gänzlich steuerlich freigestellt ist. Vielmehr muss der Blick deshalb auf das Einkommen oberhalb des Grundfreibetrags gerichtet werden. Denn es wäre auch nicht überzeugend, bspw. bei einem einheitlich geltenden proportionalen Steuersatz von 95 % für ein zu versteuerndes Einkommen von 11.000 Euro keine unverhältnismäßige Steuerbelastung anzunehmen, nur weil der Durchschnittssteuersatz wegen des Grundfreibetrags i.H.v. 10.908 Euro (§ 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG) bei 0,79 % läge, für ein zu versteuerndes Einkommen von 1.000.000 Euro hingegen schon, weil der Durchschnittssteuersatz bei 93,96 % läge. Anders gewendet: Art. 14 Abs. 1 GG schützt nicht nur vor einer zu hohen Durchschnittsbelastung des Einkommens, sondern auch davor, dass der Zuegwin von Einkommen über dem Existenzminimum nicht übermäßig wegbesteuert wird.

Gegenwärtig ist die o.g. Grenze gewahrt, denn selbst Durchschnittsverdiener werden (noch) nicht mit einem Grenzsteuersatz von 42 % belastet.⁷⁴ Ein Hineinwachsen niedriger Einkünfte in den Spitzensteuersatz ist aber nicht fernliegend. Setzte der Spitzensteuersatz 1968 noch beim 21-fachen des Durchschnittseinkommens ein,⁷⁵ liegt dieser Faktor inzwischen unter

⁷² BVerfGE 115, 97 (116 f.); U. Kischel, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 55. Edition 05.2023, Art. 3 Rn. 147.

⁷³ Vgl.: P. Kirchhof (Fn. 49), § 118 Rn. 138.

⁷⁴ Laut Statistischem Bundesamt lag der durchschnittliche Monatsbruttoverdienst eines vollzeitbeschäftigten Arbeitnehmers im April 2022 bei 4.105 € (hochgerechnet 49.260 € p.a.): <https://www.destatis.de/DE/Themen/Arbeit/Verdienste/Verdienste-Branche-Berufe/Tabellen/vierteljaehrliche-verdienste.html> (zuletzt aufgerufen: 07.09.2023, 14:55 Uhr). Dieser liegt damit sogar ohne Abzüge wie Sozialbeiträge unter der Eintrittsschwelle in den Spitzensteuersatz.

⁷⁵ Vgl.: M. Elicker, StuW 2000, 3 (4).

1,5.⁷⁶ Der Gesetzgeber ist deshalb gut beraten, den Steuertarif auch oberhalb des Existenzminimums weiterhin inflationsbedingt anzupassen.⁷⁷

cc. Zwischenergebnis

Die kalte Progression verstößt nicht gegen Art. 14 Abs. 1 GG. Ein Verstoß kommt je nach Entwicklung der Inflationsraten allerdings in Betracht.

b. *Leistungsfähigkeitsprinzip, Art. 3 Abs. 1 GG*

Denkbar ist daneben ein Verstoß des Steuertarifs gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Im Steuerrecht wird der allgemeine Gleichheitssatz durch das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisiert. Dieses verlangt in der horizontalen Dimension, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch zu besteuern, und in vertikaler Dimension, dass die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich zu der Steuerbelastung niedrigerer Einkommen angemessen ist.⁷⁸ Dabei knüpft das Leistungsfähigkeitsprinzip als *Realwertprinzip* an die realen Einkünfte an.⁷⁹ Dagegen könnte die kalte Progression verstoßen, da sie Steuererhöhungen herbeiführt, die nicht mit der Erhöhung der Leistungsfähigkeit einhergehen.⁸⁰

⁷⁶ Krit. Dazu: R. Seer, *StuW* 2019, 212 (214). Allerdings hat der Gesetzgeber den Spitzen- und Eingangssteuersatz in dieser Periode auch abgesenkt (vgl. C. Esser, in: Bordenwin/Brandt, *Einkommensteuergesetz*, 445. EL 08.2023, § 32a Rn. 25, Tabelle 1; Rn. 32, Tabelle 2). Die Verminderung des Faktors geht zudem auch auf real wachsende Einkünfte aufgrund eines gesamtwirtschaftlichen Wachstums zurück.

⁷⁷ Dies ist zuletzt für die Jahre 2023 und 2024 geschehen (Inflationsausgleichsgesetz v. 08.12.2022, *BGBI. I* 2022, S. 2230 ff.).

⁷⁸ BVerfGE 82, 60 (89); D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, 1983, S. 165, 170.

⁷⁹ So zumindest die ganz h.M.: J. Hey (Fn. 10), Rn. 3.65; K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung* Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 512; R. Seer, *StuW* 2019, 212 (214); ausführlich: G. Weber (Fn. 9), S. 91 f.; anders und differenzierend jüngst: C. Waldhoff, *FR* 2023, 485 (487 ff.).

⁸⁰ Krit. Dazu: H. H. von Arnim, *BB* 1973, 621 (622); V. Stern, *DStZ* 2003, 294 (295); J. Lang, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, 1981/1988, S. 177; F. Knaupp, *Der Einkommensteuertarif als Ausdruck der Steuergerechtigkeit*, 2004, S. 61; R. Seer, *StuW* 2019, 212 (214).

aa. Horizontale Leistungsfähigkeit

Allerdings betreffen die Inflationsraten in horizontaler Sicht alle Steuerpflichtigen gleichermaßen, sodass es horizontal zu derselben Steuererhöhung für alle Steuerpflichtigen kommt. Dass ein Steuerpflichtiger durch die kalte Progression in einem Veranlagungszeitraum steuerlich höher belastet wird als gleich leistungsfähige Steuerpflichtige in vorherigen Veranlagungszeiträumen, ist ebenfalls unproblematisch. Dem Gesetzgeber ist es bis zu den Grenzen der unverhältnismäßigen Steuerbelastung unbenommen, Steuererhöhungen zwischen den Veranlagungszeiträumen vorzunehmen.⁸¹ In horizontaler Dimension ist die kalte Progression daher unbedenklich.

bb. Vertikale Leistungsfähigkeit

Wenn die kalte Progression sich allerdings derart auswirkt, dass dem sozialstaatlichen Umverteilungsgedanken nicht mehr Rechnung getragen wird, ist der progressive Steuertarif vor dem vertikalen Leistungsfähigkeitsprinzip nicht mehr gerechtfertigt.

(1) Rechtfertigungsbedürftigkeit des progressiven Steuertarifs

Insbesondere im älteren Schrifttum wurde der progressive Steuertarif unter Anwendung der Opfertheorie (s.o., **III.1.a.bb.(1)(a)**) direkt aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abgeleitet: Eine progressive Steuer verlange aufgrund des abnehmenden Grenznutzens des Einkommens jedem einzelnen Steuerpflichtigen relativ dieselben Einbußen ab.⁸² Dem schien auch das BVerfG im Parteispendenurteil zu folgen,⁸³ nachdem es aber eine proportionale Steuer in jüngerer Rechtsprechung auch als zulässig erachtet, ist es hiervon abgerückt.⁸⁴

Entgegen dem Vorbringen der Vertreter der Opfertheorie lässt sich ein generell abnehmender Grenznutzen von Geld allerdings nicht herleiten,⁸⁵

⁸¹ Statt aller: *H.-J. Papier*, DVBl. 1980, 787 (795).

⁸² *F. Neumark* (Fn. 63), S. 176 ff.; *H. Haller* (Fn. 64), S. 15, 75 ff.

⁸³ BVerfGE 8, 51 (68 f.).

⁸⁴ BVerfGE 115, 97 (117); vgl. dazu: *C. Suttmann* (Fn. 64), S. 285 f.

⁸⁵ Ausführlich: *C. Suttmann* (Fn. 64), S. 164 ff.

erst recht nicht eine allgemein gültige objektive Nutzenkurve⁸⁶, anhand derer sich ein Steuertarif ableiten ließe. Der Opfertheorie ist daher der Boden entzogen. Richtigerweise verlangt der Grundsatz der Leistungsfähigkeit als Prinzip der *Steuergleichheit* deshalb im Ausgangspunkt, alle Steuerpflichtigen mit dem *gleichen* Steuersatz zu besteuern.⁸⁷ Dem hiervon abweichenden progressiven Steuertarif liegt der Gedanke zugrunde, höhere Einkommen stärker zu belasten, um so das benötigte Staatsaufkommen anteilig (noch) mehr als bei einer proportionalen Steuer von den besser Verdienenden zu erhalten; diese Umverteilung ist Ausfluss des Sozialstaatsprinzips.⁸⁸ Der progressive Tarif ist daher eine durch die sozialstaatlich motivierte Umverteilung rechtfertigbare Beeinträchtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips oder, wie *Klaus Tipke* es ausdrückt, nur mit einem „sozialstaatskonform interpretierten Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar“.⁸⁹

(2) Fehlende Rechtfertigung mangels sozialstaatlicher Umverteilung Würde die kalte Progression dazu führen, dass die sozialstaatliche Umverteilungswirkung wegfällt oder gar eine Umverteilung entgegen sozialstaatlichen Prinzipien („Umverteilung von unten nach oben“) eintritt, wäre der progressive Steuertarif vor Art. 3 Abs. 1 GG nicht mehr zu rechtfertigen.⁹⁰ So wird teilweise vorgebracht, die kalte Progression verkehre die Umverteilungsentscheidungen des Gesetzgebers ins Gegenteil.⁹¹

⁸⁶ Eingestehend: *F. Neumark* (Fn. 63), S. 179.

⁸⁷ *J. Hey* (Fn. 10), Rn. 8.802; *R. Seer*, BB 2004, 2272 (2276); a.A.: *P. Flockermann*, FS Klein, 1994, S. 393 (396), der bei einem proportionalen Einkommensteuersatz eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips sieht, die durch sozialstaatliche Umverteilung gerechtfertigt ist.

⁸⁸ *K. Tipke* (Fn. 79), S. 403 ff.; a.A.: *P. Kirchhof* (Fn. 49), § 118 Rn. 276, der die Progression als Ausgleich zu zufällig vorgefundenen Marktchancen begreift. Anders auch: *M. Elicker*, StuW 2000, 3 (16 f.), der eine nicht sozialstaatliche Umverteilung annimmt.

⁸⁹ *K. Tipke* (Fn. 79), S. 403 ff.; dafür auch: *M. Jachmann*, StuW 1998, 293 (295 f.); *J. Hey* (Fn. 10), Rn. 3.212; *T. Siegel* (Fn. 17), § 32a EstG Rn. 6; *L. Lammers*, in: *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, Einkommensteuergesetz, 2020, § 32a Rn. 25; *ders.* (Fn. 12), S. 34 ff.

⁹⁰ *L. Lammers* (Fn. 12), S. 215; 152 ff.; ähnlich: *R. Seer*, RIW 2001, 664 (666), der allerdings auf eine opfertheoretische Rechtfertigung abstellt.

⁹¹ *D. Völlmin*, Grundrechtsschutz bei inflationsverzerrtem Steuerrecht, 1988, S. 46 f.; in diese Richtung auch: *R. Seer*, StuW 2019, 212 (214).

Schlechter Verdienende werden relativ betrachtet stärker durch die kalte Progression belastet;⁹² insoweit ließe sich eine nachteilige Umverteilung zu deren Lasten annehmen. Allerdings ist zu beachten, dass zurzeit die oberen 27,3 % der Steuerpflichtigen ca. 79,9 % des Einkommensteueraufkommens zahlen, obwohl auf sie lediglich ca. 63,4 % der Einnahmen entfallen.⁹³ Diese Zahlen scheinen auch trotz anhaltender Inflation annähernd gleich zu bleiben.⁹⁴ Empirisch liegt es daher nicht nahe, dass sich die kalte Progression negativ auf die Verteilung von Einkommen auswirkt.⁹⁵ Selbst wenn dies der Fall wäre, zeigen diese Zahlen, dass die Umverteilung des Einkommens höchstens abgeschwächt würde, allerdings keine sozialstaatswidrige Umverteilung besteht.

cc. Zwischenergebnis

Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG kommt nicht in Betracht.

c. *Parlaments- und Gesetzesvorbehalt*

Die heimlichen Steuererhöhungen in Folge der kalten Progression könnten allerdings gegen den Gesetzes- und Parlamentsvorbehalt verstoßen. Diese bezeichnen das aus dem Rechtsstaats- sowie Demokratieprinzip abgeleitete verfassungsrechtliche Gebot, dass Entscheidungen grundsätzlicher Art innerhalb des Parlaments (Parlamentsvorbehalt) und in Gesetzesform (Gesetzesvorbehalt) getroffen werden müssen.⁹⁶ Im Steuerrecht gilt als Eingriffsrecht ein strenger Gesetzes- und Parlamentsvorbehalt;⁹⁷ das Parlament hat deshalb die wesentlichen Merkmale der Steuer (Steuergegenstand, Bemessungsgrundlage, Steuerschuldner und Steuertarif) selbst

⁹² Vgl. mit grafischer Darstellung: F. Hechtner, *StuW* 2014, 132 (139 ff.).

⁹³ Diese Zahlen beziehen sich auf das Jahr 2019, Quelle: Statistisches Bundesamt, <https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Lohnsteuer-Einkommens-teuer/Tabellen/gde.html> (zuletzt aufgerufen: 12.09.2023, 15:30 Uhr).

⁹⁴ Vgl.: R. Eckhoff, *StuW* 2016, 207 (221 f.).

⁹⁵ Krit. Auch: L. Lammers (Fn. 12), S. 216.

⁹⁶ BVerfGE 33, 125 (158 f.); BVerfGE 40, 237 (248 ff.); grundlegend dazu: F. Ossenbühl, in: Isensee/Kirchhof, *HStR* Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 101 Rn. 14 f.; H. H. Klein, in: Isensee/Kirchhof, *HStR* Bd. III, 3. Aufl. 2005, § 50 Rn. 22 ff.

⁹⁷ P. Kirchhof, *FS* Kruse, 2001, S. 17 (17 ff., 26 ff.); D. Dziadkowski, *BB* 1991, 805 (808).

in einem Gesetz festzulegen.⁹⁸ Hiermit gerät die kalte Progression in Konflikt. Der Gesetzgeber legt zwar den Steuersatz in § 32a Abs. 1 EStG fest; allerdings verschiebt sich aufgrund der Inflation die reale steuerliche Belastung.

aa. Parlamentsvorbehalt

Insbesondere *Hans-Jürgen Papier*⁹⁹ sieht darin einen Verstoß gegen den Parlamentsvorbehalt. Der Gesetzgeber delegiere die Festsetzung des Steuertarifs in Form eines Ermächtigungsgesetzes an diejenigen außerparlamentarischen Kräfte, die die Inflationsrate wesentlich beeinflussen würden.¹⁰⁰ Eine solche Ansicht überdehnt allerdings das Verständnis des Parlamentsvorbehalts. Die Inflation ist ein hochkomplexes und multikausales Phänomen; sie kann zwar durch gewisse politische Entscheidungen beeinflusst werden, ihre Entstehung kann aber nicht gewissen Akteuren pauschal zugerechnet werden.¹⁰¹ Dass der Gesetzgeber den Inhalt des Steuergesetzes von der Inflation abhängig macht, ist demnach Ausdruck seiner gesetzgeberischen Entscheidungsfreiheit.¹⁰²

bb. Gesetzesvorbehalt

Teile der Literatur bringen zudem vor, bei der kalten Progression handle es sich um Steuererhöhungen ohne gesetzgeberische Entscheidung. Daher sei der Gesetzesvorbehalt verletzt.¹⁰³

⁹⁸ P. Kirchhof (Fn. 97), S. 17 (18); F. Knaupp (Fn. 80), S. 61 Fn. 398.

⁹⁹ H.-J. Papier, DVBl. 1980, 787 (794).

¹⁰⁰ Ebd.; W. Philipp, BB 1975, 337 f.

¹⁰¹ S. grundlegend zum Problem der Ursachen der Inflation: W. O. Coleman, The causes, costs and compensations of inflation, 2007, S. 3-6.

¹⁰² I.E. auch: G. Weber (Fn. 9), S. 163 f.

¹⁰³ Krit. Hierzu: J. Lang (Fn. 80), S. 179 f.; F. Knaupp (Fn. 80), S. 61; R. Brennecke/F. Klamburg, FinArch 1974, 73 (89); W. Philipp, BB 1975, 337 f.; H.-J. Papier, DVBl. 1980, 787 (794 f.); D. Dziadkowski, BB 1991, 805 (808); R. Seer, StuW 2019, 212 (214).

(1) Kenntnis des Gesetzgebers

Wenn seit 1950 die Inflationsrate nur in drei Jahren kleiner als 0 % war,¹⁰⁴ das ESZB ein „symmetrisches mittelfristiges Inflationsziel von 2 %“¹⁰⁵ öffentlich ausgibt und bereits seit Jahrzehnten eine öffentliche Diskussion über die kalte Progression inklusive gesetzlicher Gestaltungen, die diese unterbinden würden, geführt wird, kann man dem Gesetzgeber allerdings kaum eine Unkenntnis der Lage unterstellen. Solange er sich unter diesen Umständen gegen automatisierte Inflationsausgleichsmechanismen entscheidet, muss man von bewussten Steuererhöhungen ausgehen.¹⁰⁶

(2) Rechtsstaatliche Verpflichtung bei Unkenntnis

Von einem nicht vom Gesetzgeber beabsichtigten Steueranstieg lässt sich allerdings sprechen, wenn die Inflationsrate deutlich höher als erwartet ist. In diesem Fall mangelt es an einer gesetzgeberischen Entscheidung für die konkrete Steuererhöhung; das Rechtsstaatsprinzip verpflichtet dann zu einem gesetzgeberischen Tätigwerden.¹⁰⁷ Eine konkrete Inflationsrate in Form einer starren Grenze, ab welcher von einem fehlenden gesetzgeberischen Willen auszugehen ist, lässt sich aber nicht aus der Verfassung ableiten. Der Anstieg zur Inflationsrate von 6,9 % im Jahr 2022 war allerdings derart rapide und empirisch so außergewöhnlich, dass der Gesetzgeber bei der vorhergehenden Änderung des § 32a Abs. 1 EStG¹⁰⁸ nicht davon ausgegangen sein kann. Der daraus folgenden rechtsstaatlichen Pflicht zum Tätigwerden ist der Gesetzgeber mit dem Inflationsausgleichsgesetz¹⁰⁹ nachgekommen. Dass er die Effekte der kalten Progression nicht gänzlich

¹⁰⁴ S. Fn. 6.

¹⁰⁵ S. dazu EZB Pressemitteilung v. 08.07.2021, https://www.ecb.europa.eu/home/search/review/html/ecb.strategyreview_monpol_strategy_statement.de.html (zuletzt aufgerufen: 12.09.2023, 15:30 Uhr). Von 2003 bis dahin lag das Ziel bei einer Inflationsrate von „unterhalb, aber nahe 2 %“, vgl. EuGH, Urt. v. 11.12.2018, C-493/17, EU:C:2018:1000, Rn. 56 – Weiss.

¹⁰⁶ Ähnlich: *L. Lammers* (Fn. 12), S. 217, der in der Ausgestaltung des Tarifs eine (bewusste) Verfolgung fiskalischer Interessen sieht.

¹⁰⁷ Ähnlich: *J. Lang* (Fn. 80), S. 179 f., der auch auf eine fehlende Konkretisierung abstellt, diese jedoch anhand des Zeitraums des Untätigbleibens festmacht. Deutlich höhere Anforderungen für die Pflicht zum Tätigwerden: *L. Lammers* (Fn. 12), S. 217.

¹⁰⁸ § 32a i.d.F. v. 01.12.2020, geändert durch Zweites Familienentlastungsgesetz v. 01.12.2020, BGBl. I 2020, S. 2616.

¹⁰⁹ Inflationsausgleichsgesetz v. 08.12.2022, BGBl. I 2022, S. 2230 ff.

ausgeglichen hat,¹¹⁰ ist insoweit unproblematisch. Denn solche Steuererhöhungen sind grundsätzlich verfassungsrechtlich legitim.

(3) Praktische Relevanz

Generell dürfte sich das Problem in Zukunft wohl kaum mehr stellen. Im Zuge des zweijährlich gemeinsam mit dem Existenzminimumbericht vorzulegenden Berichts über die Wirkung der kalten Progression,¹¹¹ wird der Bundestag nach der Rechtsprechung des BVerfG zur Steuerfreiheit des Existenzminimums¹¹² zumindest den Grundfreibetrag des § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG inflationsbedingt anpassen und somit tätig werden. Dieser Pflicht kommt er *in praxi* nach.¹¹³ Ändert er im Zuge der Anpassung des Grundfreibetrags die übrigen Tarifbereiche des § 32a Abs. 1 EStG nicht, beschließt er zumindest implizit eine inflationsbedingte Steuererhöhung.

cc. Zwischenergebnis

Die kalte Progression verstößt damit nicht gegen den Parlaments- oder Gesetzesvorbehalt. Ein Verstoß kommt für praktische Zwecke nicht in Betracht.

2. Heimliche Steuererhöhungen durch nominal fixierte Beträge

Die Bedeutung der nominal fixierten Beträge des Einkommensteuergesetzes für die heimlichen Steuererhöhungen sind insgesamt beträchtlich und neben den Auswirkungen des progressiven Tarifs keineswegs zu vernachlässigen.¹¹⁴ Allerdings kommt verschiedenen nominal fixierten Beträgen eine unterschiedliche verfassungsrechtliche Bedeutung zu.¹¹⁵

¹¹⁰ S. Fn. 28.

¹¹¹ BT-Drucks. 17/9201, S. 5; Beschl. v. 29.03.2012, BT-Plenarprotokoll 17/172 v. 29.03.2012, S. 20278 ff.

¹¹² S. genauer: **III.2.a.**

¹¹³ Seit 2012 wurde der Grundfreibetrag jährlich angepasst, vgl.: V. Pfirrmann, in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 22. Aufl. 2023, § 32a Rn. 8.

¹¹⁴ Nach C. Djanani/T. Grossmann, StuW 2015, 33 (50) entfallen für das Jahr 2013 22,6 % der Mehreinnahmen aufgrund heimlicher Steuererhöhungen auf die außertariflicher Regelungen.

¹¹⁵ J. Lang (Fn. 80), S. 177, 202 ff.; R. Seer, StuW 2019, 212 (215).

a. *Verfassungsrechtlich zwingende Freibeträge*

Nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG zum Existenzminimum ist der Steuerzugriff des Staates auf solche Einkommensteile untersagt, die zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein notwendig sind.¹¹⁶ Aus Art. 1 Abs. 1 GG i.V.m. dem Sozialstaatsprinzip ergibt sich daher die Pflicht, den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG freizustellen.¹¹⁷ Das BVerfG leitet weiterhin aus Art. 3 Abs. 1 GG unter Berücksichtigung des Art. 6 Abs. 1 GG eine Pflicht ab, die zwingenden familienbezogenen Aufwendungen steuerlich freizustellen; damit sind auch die Freibeträge des § 32 Abs. 6 S. 1 EStG verfassungsrechtlich zwingend steuerlich freizustellen.¹¹⁸

Da die Höhe dieses Existenzminimums von den allgemeinen wirtschaftlichen Verhältnissen abhängt,¹¹⁹ ist die Inflation bei der Berechnung zu berücksichtigen.¹²⁰ Der Bundestag reagierte hierauf, indem er die Bundesregierung zu einem zweijährlich vorzulegenden Existenzminimumbericht verpflichtete.¹²¹ Auf dieser Basis passt der Gesetzgeber die o.g. Beträge auch anhand der Inflation kontinuierlich an.¹²² Ein Verfassungsverstoß aufgrund einer inflatorischen Entwertung dieser Freibeträge wird damit – sofern die Anpassungen der Geldentwertung entsprechen¹²³ – vermieden.

¹¹⁶ BVerfGE 82, 60 (85); BVerfGE 87, 153 (169 f.); BVerfGE 99, 246 (259 f.); BVerfGE 112, 268 (281); BVerfGE 124, 282 (294).

¹¹⁷ BVerfGE 82, 60 (85).

¹¹⁸ Kinderfreibetrag: BVerfGE 82, 60; Betreuungsbedarf: BVerfGE 99, 216.

¹¹⁹ BVerfGE 87, 153 (170 f.).

¹²⁰ L. Lammers (Fn. 12), S. 216; F. Hechtner, *StuW* 2014, 132 (143).

¹²¹ BT-Drucks. 13/1558, S. 13; zuletzt: 14. Existenzminimumbericht v. 02.11.2023, BT-Drucks. 20/4443.

¹²² Vgl. zum Grundfreibetrag: V. Pfirmann (Fn. 113), § 32a Rn. 8; zum Kinderfreibetrag: Inflationsausgleichsgesetz v. 08.12.2022, BGBl. I 2022, S. 2230; zum Betreuungsbedarf: Zweites Familienentlastungsgesetz v. 01.12.2020, BGBl. I 2020, S. 2616.

¹²³ Krit. In jüngerer Zeit: D. Dziadkowski, *BB* 2019, 1248. Die Bestimmung der konkreten Inflationsrate ist allerdings vielmehr ein tatsächliches als ein rechtliches Problem, vgl. dazu: S. Hagenkort-Rieger/N. Sewald, *WiSta* 1/2021, 19. Rechtlich lässt sich das Verfahren zur Bestimmung des Existenzminimums lediglich einer Vertretbarkeitskontrolle unterziehen, vgl.: BVerfGE 125, 175 (226).

b. Sonstige nominal fixierte Beträge

Die restlichen nominal fixierten Beträge nehmen eine andere Rolle ein. Sie sind verfassungsrechtlich nicht zwingend vorgegeben, sondern dienen entweder durch ihre subventive Wirkung bestimmten Lenkungszwecken oder durch eine Pauschalierung der Verwaltungsvereinfachung.¹²⁴ Daraus folgt, dass der Gesetzgeber diese Beträge verfassungskonform auch gänzlich abschaffen könnte; ihre inflatorische Entwertung ist daher grundsätzlich verfassungsrechtlich unbedenklich.¹²⁵ Freilich können die nominal fixierten Beträge bei schleichender Entwertung ihren intendierten Gesetzeszweck ab einem gewissen Punkt verfehlen.¹²⁶ Da solche Beträge in aller Regel das Prinzip der gleichheitsgerechten Besteuerung beeinträchtigen, sind sie ab diesem Punkt mangels verfassungsrechtlicher Rechtfertigung verfassungswidrig.¹²⁷

3. Scheingewinne

Die aus der Anwendung des Nominalwertprinzips folgenden Scheingewinne (s.o., **II.2.a.**) werfen ebenfalls verfassungsrechtliche Zweifel auf.

a. Bisheriger Stand der Rechtsprechung

Die Vereinbarkeit der Besteuerung von Scheingewinnen mit dem Grundgesetz war bereits Gegenstand von Verfahren vor dem BVerfG und dem BFH. Das BVerfG entschied, dass die Besteuerung von Scheingewinnen durch nominelle Zinseinkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 EStG a.F. mit Art. 14 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar sei.¹²⁸ Es bestätigte damit i.d.S. die bis dahin ergangene Rechtsprechung des BFH zu dieser Frage.¹²⁹

¹²⁴ J. Hey, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, 319. EL 07.2023, Einführung zum EstG Rn. 47.

¹²⁵ Ausführlich: R. Seer, StuW 2019, 212 (215).

¹²⁶ H. Froese, FR 1978, 101 (104); J. Hey (Fn. 124), Einführung zum EstG Rn. 47. Der Frage, ab wann dies bei einzelnen Beträgen der Fall ist, kann hier nicht weiter nachgegangen werden, da dies für jeden nominal fixierten Betrag individuell bestimmt werden muss.

¹²⁷ Näher dazu: C. Waldhoff, FR 2023, 485 (489).

¹²⁸ BVerfGE 50, 57. Zu genaueren Erwägungen vgl. unter **III.3.b.** und **c.**

¹²⁹ BFHE 89, 422; BFHE 112, 546.

Letzterer sah in den Ausführungen des BVerfG im Zinsurteil, der Gesetzgeber *könne* die Inflationsanfälligkeit von Einkünften aus Kapitalvermögen bei der Besteuerung berücksichtigen,¹³⁰ wiederum eine Bestätigung dafür, dass Kapitalerträge nicht inflationsbereinigt werden müssen.¹³¹

Allerdings steht diese Rechtsprechung – auch für praktische Zwecke – einer erneuten Überprüfung der Vereinbarkeit der Besteuerung von Scheingewinnen mit Art. 14 Abs. 1 GG und Art. 3 Abs. 1 GG nicht entgegen. Die entscheidungserheblichen Umstände haben sich geändert. Die Inflationsraten zu Beginn des Jahres 2023 übertreffen sogar noch diejenigen der Siebziger Jahre,¹³² das Realzinsniveau in den letzten Jahren ist zudem deutlich niedriger als dasjenige in den entscheidungserheblichen Jahren der Entscheidung des BVerfG.¹³³ Die bereits 2008 erfolgte Unternehmensteuerreform bewirkte mit Einführung des § 20 Abs. 2 EStG n.F. die Aufgabe der strikten Trennung zwischen Vermögens- und Einkunftssphäre bei den Kapitalerträgen, die das BVerfG noch als wesentliche Erwägung heranzog.¹³⁴ Das BVerfG hat seither seine Auffassung zum Eingriff von Steuern in den Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG geändert.¹³⁵ All dies spricht für eine Neubewertung des Problems.

b. *Eigentumsfreiheit, Art. 14 Abs. 1 GG*

Die Erhebung der Einkommensteuer ist ein Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG. Auch für diesen Eingriff wird der Fiskalzweck geeignet und erforderlich

¹³⁰ BVerfGE 84, 239 (282 f.).

¹³¹ BFHE 211, 183 (194).

¹³² S. Fn. 6 und 7; zur Neubewertung bei höheren Inflationsraten etwa: *K. Vogel*, NJW 1979, 1158.

¹³³ Zum Vergleich: Während sich der Realzins für Spareinlagen mit dreimonatiger Kündigungsfrist von 1971 bis 1974 zwischen 0,77 % und -2,68 % bewegte, bewegt er sich seit Beginn 2021 zwischen -1,09 % und -7,97 %. Quelle: Deutsche Bundesbank, Realzinssätze auf Bankeinlagen, <https://www.bundesbank.de/de/statistiken/geld-und-kapitalmaerkte/zinssaetze-und-renditen/realzinssaetze-auf-bankeinlagen/realzinssaetze-auf-bankeinlagen-772412> (zuletzt aufgerufen: 07.09.2023, 16:05 Uhr).

¹³⁴ *F. Kleinmanns* (Fn. 30), S. 111 f.

¹³⁵ S. Fn. 47 und 49.

verfolgt. Einzig die Angemessenheit dieses Eingriffs ist fraglich. Ein unverhältnismäßiger Eingriff liegt grundlegend bei dem höchstmöglichen Steuersatz von 45 % (§ 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 5) nicht vor (s.o., **II.1.a.bb.**).

Allerdings liegt das Problem der Besteuerung von Scheingewinnen darin, dass real (der Höhe nach) nicht verzeichnete Gewinne besteuert werden. Ist der Realgewinn dadurch negativ, könnte ein Substanzverzehr des Eigentums¹³⁶ bzw. – wendet man den Blick für die Ertragsteuern auf den Steuersatz – ein unverhältnismäßiger (Real-)Steuersatz von über 100 % vorliegen. Aber auch wenn der Realgewinn null ist (*realer Steuersatz von 100 %*) oder durch die erhobene Steuer praktisch der gesamte reale Gewinn aufgezehrt wird (*realer Steuersatz von nahe 100 %*), könnte ein unverhältnismäßiger Eingriff gegeben sein.¹³⁷

Ob man der Steuer auf den Scheingewinn eine konfiskatorische Wirkung zu- oder absprechen will, hängt von der Betrachtung der den Substanzverlust herbeiführenden Ursache ab. Vertritt man den Standpunkt, dass die Inflation für die Substanzverluste verantwortlich sei, die Erträge hingegen nur als davon getrennter Zufluss zu betrachten seien, gelangt man folgerichtig zu dem Schluss, dass der Steuersatz auf die Erträge nicht unverhältnismäßig ist.¹³⁸ Betrachtet man hingegen die Zinserträge oder nominellen Wertsteigerungen, die der Vermögensgegenstand generiert, als Ausgleich zu den Substanzeinbußen durch die Inflation, so können nur die die Geldentwertung übertreffenden Erträge als Einkünfte betrachtet werden.¹³⁹ Eine unverhältnismäßige Substanzbesteuerung liegt dann jedenfalls ab einem Realsteuersatz von nahe 100 % vor.

¹³⁶ Übertragung der Formulierung der Rspr. zur Vermögensteuer, BVerfGE 93, 121 (137); s. dazu: G. Weber (Fn. 9), S. 216.

¹³⁷ Vgl.: F. Kleinmanns (Fn. 30), S. 121; ähnlich auch: H. H. von Arnim (Fn. 37), S. 70 f.; krit. Hierzu noch: ders., BB 1973, 621 (630).

¹³⁸ BVerfGE 50, 57 (105 ff.); BFHE 89, 422 (441); BFHE 112, 546 (563 ff.); G. Weber (Fn. 9), S. 127 f.; F. Kleinmanns (Fn. 30), S. 126 f.; K. Tipke (Fn. 79), S. 459 f.; H.-J. Papier, AöR 1973, 528 (565 f.); H.-J. Papier/F. Shirvani (Fn. 48), Art. 14 Rn. 306 ff.

¹³⁹ H. H. von Arnim (Fn. 37), S. 70 f.; H. Spanner, DStR 1975, 475 (482); W. Voth, FR 1982, 348 (349); K. Vogel, NJW 1979, 1158 (1159); P. Kirchhof, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, 1973, S. 32 ff.

Gegen die Beachtung der Substanzverluste wurde insbesondere durch die Rechtsprechung vorgebracht, die Vermögenssphäre sei für die einkommensteuerliche Bewertung der Kapitalerträge unbeachtlich.¹⁴⁰ Diese Argumentation verfährt allerdings nicht. Sie lässt sich nicht auf Scheingewinne im Bereich der Gewinneinkünfte übertragen.¹⁴¹ Zudem ist die Trennung von Vermögens- und Ertragsphäre mit der Einführung des § 20 Abs. 2 EStG aufgegeben worden.¹⁴² Ohnehin lässt die einfachgesetzliche Ausgestaltung des Einkommensteuergesetzes keinen Rückschluss auf den verfassungsrechtlichen Gehalt der Eigentumsfreiheit zu.¹⁴³

Für die Beachtlichkeit der Substanzverluste wird vorgebracht, die Betrachtung, der Substanzverlust sei nur auf die Inflation zurückzuführen, sei formal und nicht sachgerecht; auch die Steuererhebung wirke bei der Substanzbeeinträchtigung mit, vertiefe sie jedenfalls.¹⁴⁴ Die Inflation sei eine „Dauererscheinung“, die das Steuerrecht nicht einfach ignorieren könne.¹⁴⁵ Folgt man dem, so muss man für die Bewertung der Verhältnismäßigkeit darauf abstellen, ob dem Steuerpflichtigen noch ein angemessener Ertrag verbleibt;¹⁴⁶ denn Art. 14 Abs. 1 GG schützt als Ausfluss der Nutzungs- und Gebrauchsgarantie des Eigentums auch einen angemessenen Ertrag aus dem Eigentum und nicht bloß dessen Substanz.¹⁴⁷

Allerdings lässt diese Bewertung außer Acht, dass es nur der Inflation bedarf, um einen Substanzverlust herbeizuführen. Diese Betrachtungsweise ist keineswegs formal. So beschreibt *Florian Kleinmanns* anschaulich, dass ein Wertverlust des Kapitals bei Inflation auch dann eintrete, wenn der Steuerpflichtige sein Vermögen in einem „Spar-strumpf“ versteckt habe, es mithin keiner Steuererhebung bedürfe, dass die Substanz des Eigentums schwinde.¹⁴⁸ Diese Wertung lässt sich zudem verfassungsrechtlich stützen:

¹⁴⁰ BVerfGE 50, 57 (105 f.).

¹⁴¹ G. Weber (Fn. 9), S. 127.

¹⁴² F. Kleinmanns (Fn. 30), S. 126 f.; R. Seer, StuW 2019, 212 (216).

¹⁴³ Krit. Auch: K. Vogel, NJW 1979, 1158.

¹⁴⁴ H. H. von Arnim (Fn. 37), S. 70; W. Rüfner, DVBl. 1970, 881 (883).

¹⁴⁵ W. Rüfner, DVBl. 1970, 881 (883); P. Kirchhof (Fn. 139), S. 33, Fn. 92.

¹⁴⁶ H. H. von Arnim (Fn. 37), S. 70 f.

¹⁴⁷ W. Rüfner, DVBl. 1970, 881 f.; H.-J. Papier, AöR 1973, 528 (557 ff.).

¹⁴⁸ F. Kleinmanns (Fn. 30), S. 127.

Art. 14 Abs. 1 GG umfasst keine Garantie für den Erhalt des Geldwertes.¹⁴⁹ Nimmt der Wert des Vermögens durch Inflation ab, ist diese Substanzverringerung vor dem Hintergrund des Art. 14 Abs. 1 GG deshalb grundsätzlich unbedenklich.¹⁵⁰ Müssten die Erträge des Kapitals, die diesen Wertverlust kompensieren, steuerlich unbelastet bleiben, würde das i.d.S. auf eine in Art. 14 Abs. 1 GG nicht enthaltene Wertgarantie hinauslaufen.¹⁵¹ Richtigerweise ist die Besteuerung von Scheingewinnen damit keine Substanzbesteuerung und deshalb als verhältnismäßiger Eingriff gerechtfertigt. Sie verstößt nicht gegen Art. 14 Abs. 1 GG.

c. *Leistungsfähigkeitsprinzip, Art. 3 Abs. 1 GG*

aa. Ungleichbehandlung

Das Leistungsfähigkeitsprinzip als *Realwertprinzip*¹⁵² verlangt die gleiche Belastung von real gleichen Einkünften. Scheingewinne sind keine realen Gewinne, mithin kein Ausdruck von Leistungsfähigkeit. Insoweit ein Steuerpflichtiger mit Scheingewinnen gleich belastet wird wie andere Steuerpflichtige mit nominal gleichem, aber real höherem Einkommen, liegt darin eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips in vertikaler Dimension. Insoweit dieser mehr belastet wird als Steuerpflichtige, die real gleich viel, nominal aber weniger Einkünfte erzielen, liegt darin eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips in horizontaler Dimension.¹⁵³

¹⁴⁹ S. etwa: BVerfGE 105, 17 (30); P. Kirchhof, FS Leisner, 1999, S. 635 (644 ff.); P. Axer, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 55. Edition 05.2023, Art. 14 Rn. 54; S. Kempny (Fn. 66), Art. 14 Rn. 77; B.-O. Bryde/A. Wallrabenstein (Fn. 68), Art. 14 Rn. 48 f.

¹⁵⁰ Anders kann dies in Fällen drastischer Inflationsraten i.S.e. Währungsverfalls liegen. S. genauer: H.-J. Papier/F. Shirvani (Fn. 48), Art. 14 Rn. 309; H.-J. Papier, AöR 1973, 528 (540 ff., 566 f.). Solch hohe Inflationsraten sind zurzeit aber nicht zu erwarten.

¹⁵¹ BVerfGE 50, 57 (106); H.-J. Papier/F. Shirvani (Fn. 48), Art. 14 Rn. 308; H.-J. Papier, AöR 1973, 528 (565); ders., Der Staat 1972, 483 (506); G. Weber (Fn. 9), S. 127 f.

¹⁵² S. Fn. 79.

¹⁵³ I.E.: H. H. von Arnim (Fn. 37), S. 32 ff.; F. Kleinmanns (Fn. 30), S. 146 ff.; G. Weber (Fn. 9), S. 91 ff.; R. Seer, StuW 2019, 212 (216).

bb. Rechtfertigung

Die Beeinträchtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips könnte aber gerechtfertigt sein. Dabei ist – entgegen der damaligen Entscheidung des BVerfG zur Scheingewinnbesteuerung¹⁵⁴ – nicht bloß eine Willkürprüfung, sondern nach der neueren Rechtsprechung („neue Formel“)¹⁵⁵ eine Abwägung zwischen verfassungsrechtlichen Gütern i.S.e. Verhältnismäßigkeitsprüfung vorzunehmen. Zwar wird die Willkürprüfung durch das BVerfG teilweise noch angewendet;¹⁵⁶ doch muss die striktere verfassungsrechtliche Kontrolle überall dort angelegt werden, wo das Differenzierungsmerkmal personenbezogen ist.¹⁵⁷ Das Unterscheidungsmerkmal (fundierte bzw. nicht fundierte Einkünfte) ist personenbezogen, weil Steuerpflichtige i.d.R. nicht nach Belieben zwischen diesen Arten der Einkünfteerzielung changieren können.¹⁵⁸

In einem ersten Schritt sind deshalb mögliche Rechtfertigungsgründe zu identifizieren, die durch das Nominalwertprinzip geeignet und erforderlich verfolgt werden **(1)**. Sodann ist eine Abwägung zwischen diesen Zwecken und dem Bedürfnis einer leistungsgerechten Besteuerung vorzunehmen **(2)**.

(1) Rechtfertigende Gründe

(a) *Kontinuität des Einkommensteuerrechts*

Als Rechtfertigungsgrund wird vorgebracht, dass die Abkehr vom Nominalwertprinzip zu einer „grundlegenden Umgestaltung des gesamten Einkommensteuerrechts“¹⁵⁹ möglicherweise sogar weiterer Rechtsgebiete

¹⁵⁴ BVerfGE 50, 57 (77).

¹⁵⁵ BVerfGE 55, 72 (88).

¹⁵⁶ Etwa: BVerfGE 83, 1 (22 f.).

¹⁵⁷ BVerfGE 96, 1 (5 f.).

¹⁵⁸ F. Kleinmanns (Fn. 30), S. 150 f.; G. Weber (Fn. 9), S. 102.

¹⁵⁹ BVerfGE 50, 57 (94 ff.).

führen würde.¹⁶⁰ Allein dieses Vorbringen ist aber noch kein verfassungsrechtliches Argument.¹⁶¹ Denkbar wäre, darin einen Verweis auf ein verfassungsrechtliches Kontinuitätsgebot zu sehen.¹⁶² Aus dem Rechtsstaatsprinzip folgt grundsätzlich die Verpflichtung, ein Mindestmaß an rechtlicher Kontinuität zu erhalten, um die Verlässlichkeit der Rechtsordnung zu wahren.¹⁶³ Allerdings müssen diese Schranken äußerst weit verlaufen, sonst wären dem Gesetzgeber weitgehende Rechtsänderungen *de facto* untersagt.¹⁶⁴ Die Grenzen können nur gezogen werden, wo der Gesetzgeber höchste Rechtsunsicherheit schafft, indem er frequent tiefgreifende Gesetzesänderungen vornimmt, oder ohne sachlichen Grund bereits getroffene Grundsatzentscheidungen umkehrt.¹⁶⁵ Diese Grenzen wären bei einer Abkehr vom Nominalwertprinzip im Einkommensteuerrecht nicht erreicht, da es schon allein wegen der Ungleichbehandlung zwischen fundierten und nicht fundierten Einkünften sachliche Gründe dafür gäbe. Das Kontinuitätsgebot wirkt nicht rechtfertigend.

(b) *Nominalwertprinzip als verfassungsimmanenter Grundsatz*

Teilweise wird dem Nominalwertprinzip selbst Verfassungsrang zuerkannt;¹⁶⁶ damit könnte es „um seiner selbst Willen“ die Gleichheitsbeeinträchtigungen rechtfertigen. Es stellt sich allerdings die Frage, welche Wertungen dem Nominalwertprinzip innewohnen, die es zu einem verfassungsrechtlichen Prinzip werden lassen. Insoweit wird auf die Bedeutung für das Rechnungs- und Wertesystem der Wirtschaft, die Praktikabilität oder die Rechtssicherheit des Nominalwertprinzips abgestellt.¹⁶⁷ Jedoch ist das Nominalwertprinzip selbst ein reines Rechenprinzip, mithin formaler Natur. Es kann daher den zuvor genannten Prinzipien dienen, allerdings

¹⁶⁰ Drastisch: H. Rasch, BB 1971, 753 (754).

¹⁶¹ Deutlich: K. Kröger, JZ 1979, 631 (633).

¹⁶² Mit diesem Verständnis des Arguments: F. Kleinmanns (Fn. 30), S. 154 f.

¹⁶³ H. Schulze-Fielitz, in: Dreier, Bd. II, Grundgesetz, 3. Aufl. 2015, Art. 20 (Rechtsstaat) Rn. 146.

¹⁶⁴ Ähnlich: G. Weber (Fn. 9), S. 105 f.

¹⁶⁵ G. Robbers, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum Grundgesetz, 220. EL 08.2023, Art. 20 Rn. 2532.

¹⁶⁶ W. Eckhardt, DStR 1973, 487 (492).

¹⁶⁷ Vgl. zu allen Aspekten: H. von Wallis, DStR 1975, 271 (275 f.).

selbst keinen eigenständigen materiellen Gehalt entwickeln.¹⁶⁸ *Guido Weber*¹⁶⁹ formuliert dazu treffend:

„Bezieht das Nominalwertprinzips (sic) sein rechtsethisches Gewicht aber ausschließlich aus anderen Rechtsgrundsätzen, ohne diesen eine eigenständige Bedeutung hinzuzufügen, so ist bei der Abwägung direkt auf die dahinterstehenden Grundsätze zurückzugreifen.“

Das Nominalwertprinzip dient daher selbst nicht als Rechtfertigungsgrund.

(c) *Praktikabilität durch Typisierung*

Das Nominalwertprinzip könnte unter Praktikabilitäts Gesichtspunkten eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips rechtfertigen.

Der Gesetzgeber darf grundsätzlich zur Vereinfachung des Rechts typisierende Regeln erlassen.¹⁷⁰ Gerade im Steuerrecht als Massenverwaltungsrecht sind solche Regeln für die Funktionalität der Vollziehung unabdingbar.¹⁷¹ Typisierungen bilden demnach einen legitimen Grund zur Beeinträchtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips.¹⁷² Diese Beeinträchtigungen dürfen allerdings ein „gewisses Maß nicht übersteigen“, was anhand einer Verhältnismäßigkeitsprüfung kontrolliert wird.¹⁷³

Das Nominalwertprinzip ist als Vereinfachungsregelung geeignet, da es zusätzlichen Rechenaufwand zur Bestimmung realer Veräußerungsgewinne oder sonstigen Erträgen vermeidet. Erforderlich ist das Nominalwertprinzip, wenn bei anderen Regelungen erhebliche verwaltungstechnische Schwierigkeiten entstünden, die nicht durch einfachere, die Betroffenen weniger belastende Regelungen behoben werden könnten.¹⁷⁴ Realgewinne ließen sich nur durch eine Verrechnung mit einem Geldentwertungsindex bestimmen, was bereits eine Verkomplizierung gegenüber dem

¹⁶⁸ *Beisse*, WM Sonderbeilage 1/1969, S. 11.

¹⁶⁹ *G. Weber* (Fn. 9), S. 103.

¹⁷⁰ BVerfGE 87, 153 (172).

¹⁷¹ *J. Hey* (Fn. 10), Rn. 3.145 f.

¹⁷² BFHE 112, 546 (563).

¹⁷³ BVerfGE 117, 1 (31); *Englisch*, in: Stern/Becker, Grundrechte-Kommentar, 3. Aufl. 2019, Art. 3 GG, Rn. 148.

¹⁷⁴ Vgl.: BVerfGE 84, 348 (364).

Nominalwertprinzip darstellen würde. Damit ist das Nominalwertprinzip auch erforderlich.

(d) *Rechtssicherheit*

Weiterhin wird die Rechtssicherheit als rechtfertigender Grund angegeben. Die Besteuerung von inflationsbereinigten Beträgen führe zwangsläufig zu Ungewissheiten bezüglich der Höhe des Steuerbetrags und beeinträchtige damit die Rechtssicherheit.¹⁷⁵

Der aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleitete Grundsatz der Rechtssicherheit¹⁷⁶ ist ein legitimer Grund für eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Er würde dann geeignet verfolgt, wenn das Nominalwertprinzip Rechtsunsicherheiten durch Unbestimmtheit¹⁷⁷ der gesetzlich vorgegebenen Steuerlast vermeiden würde. Die Abkehr vom Nominalwertprinzip wird für die Bestimmtheit des Gesetzes deshalb als nachteilig erachtet, weil sich die Höhe des Steuerbetrags nur mittels einer Indexierung der Erträge anhand eines Inflationsfaktors feststellen ließe, dieser Faktor aber *ex ante* nicht bestimmbar sei, weil er gerade die im Veranlagungszeitraum eingetretene Inflation abbilden müsse.¹⁷⁸ Der Steuerpflichtige könne zumindest zu Beginn des Veranlagungszeitraums den zu zahlenden Steuerbetrag daher nicht eindeutig erkennen.¹⁷⁹ Das Nominalwertprinzip kann solche Unbestimmtheiten nicht schaffen und ist damit geeignet, die Rechtssicherheit zu wahren.

Es fragt sich allerdings, ob der Gesetzgeber bei der Indexierung von Beträgen nicht ein System schaffen könnte, bei dem der Inflationsfaktor ohne weitere Rechtssicherheitseinbußen bestimmt werden könnte. Hierbei gilt zu beachten, dass der Steuerpflichtige seine Steuerlast schon deshalb nicht im Laufe eines Jahres abschätzen kann, weil er nicht exakt hervorsehen kann, welche Erträge er am Ende des Jahres vereinnahmt haben wird. Eine zusätzliche Rechtsunsicherheit wäre also nur dann geschaffen, wenn ein

¹⁷⁵ BVerfGE 50, 57 (92 f.); eingestehend noch: *H. H. von Arnim*, BB 1973, 621; später relativierend: *ders.* (Fn. 37), S. 55 f.

¹⁷⁶ BVerfGE 2, 380 (403 f.).

¹⁷⁷ Vgl. zur Bestimmtheit als Ausfluss der Rechtssicherheit: *M. Sachs*, in: *Sachs*, Grundgesetz, 9. Auf. 2021, Art. 20 Rn. 122, 126 ff.

¹⁷⁸ Vgl.: *G. Weber* (Fn. 9), S. 109.

¹⁷⁹ BVerfGE 50, 57 (92 f.).

Indexierungsfaktor am Ende des Jahres noch nicht feststünde und der Steuerpflichtige trotz feststehender Erträge seine Steuerlast nicht erkennen könnte. Davon abgesehen, dass Inflationsraten bereits wenige Tage nach Ablauf des Bezugszeitraumes (vorläufig) berechnet werden können,¹⁸⁰ könnte der Gesetzgeber bei der Festlegung des Inflationsfaktors auch ein System wählen, bei dem dieser bereits vor Ende des Veranlagungszeitraums anhand der durchschnittlichen Inflationsrate der vorhergehenden zwölf Monate festgelegt wird (Bsp.: Festsetzung des Inflationsfaktors zum Monat Oktober anhand der durchschnittlichen Inflationsrate des Zeitraums Oktober des Vorjahres bis September des laufenden Jahres).¹⁸¹ Ein solches Verfahren würde – jedenfalls in der Totalperiode – ohne weitere Rechtsunsicherheit die Besteuerung nach Leistungsfähigkeit besser wahren als das Nominalwertprinzip.

Das Nominalwertprinzip ist daher nicht erforderlich, um die Rechtssicherheit der Besteuerung zu wahren.

(e) Gesamtwirtschaftliche Stabilität

Als Rechtfertigungsgrund könnte zuletzt die Bedeutung des Nominalwertprinzips für die gesamtwirtschaftliche Stabilität dienen.

Die gesamtwirtschaftliche Stabilität ist in Art. 109 Abs. 2 GG als Staatszielbestimmung ausgestaltet und kann daher als legitimer Zweck die Beeinträchtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips rechtfertigen.¹⁸²

Das Nominalwertprinzip muss geeignet sein, der gesamtwirtschaftlichen Stabilität zu dienen. Die gesamtwirtschaftliche Stabilität umfasst u.a. die

¹⁸⁰ Vgl. etwa: Pressemitteilung Nr. 003 des Statistischen Bundesamtes v. 03.01.2023, abrufbar unter: https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2023/01/PD23_003_611.html (zuletzt aufgerufen: 12.09.2023, 15:40 Uhr). Schon deshalb ließe sich eine (substantiell erhebliche) Rechtsunsicherheit bei der Festlegung von Inflationsfaktoren verneinen. In diese Richtung: *H. H. von Arnim* (Fn. 37), S. 55 f.; *H. Berninghaus*, Das Gestaltungsermessen des Gesetzgebers bei der steuerlichen Erfassung privater Veräußerungsgewinne, 2006, S. 49 f.; *K. Kröger*, JZ 1979, 631 (633).

¹⁸¹ Ein solches System sieht bspw. der § 33a Abs. 3 ÖEStG für eine Indexierung des Steuertarifs vor, vgl. dazu: *G. Mayr*, BB 2022, 2839 (2840).

¹⁸² Vgl.: *H. Kube*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, 100. EL 01.2023, Art. 109 Rn. 86, 91; *M. Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, Grundgesetz, 7. Aufl. 2021, Art. 109 Rn. 18 f.; *M. Rodi*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum Grundgesetz, 220. EL 08.2023, Art. 109 Rn. 147 f.

Stabilität des Preisniveaus.¹⁸³ Teilweise wird die Auffassung vertreten, dass der Nominalismus für die Stabilität des Preisniveaus nicht notwendig sei, da es in Zeiten lang anhaltender Inflation ohnehin kein Vertrauen in die Geldwertstabilität gäbe, das durch eine Indexierung erschüttert werden könne.¹⁸⁴ Die Rechtsprechung und andere Teile der Literatur betrachten den Nominalismus hingegen als ein Prinzip der Geldwertstabilität.¹⁸⁵ Die Indexierung im Einkommensteuerrecht könne sich auf andere Rechtsbereiche ausweiten und wäre in der Folge ein „*autonomes Schwungrad der Inflation*“.¹⁸⁶

Das Problem der verfassungsrechtlichen Kontrolle solcher Prognosen liegt darin, dass bei jeder Prognose eine Unsicherheit über den tatsächlichen späteren Verlauf nicht auszuräumen ist.¹⁸⁷ Dem Gesetzgeber wird in solchen Fällen deshalb ein Prognosespielraum zugestanden.¹⁸⁸ Dabei variiert die Prüfungsdichte der verfassungsrechtlichen Kontrolle von einer Evidenzkontrolle über eine Vertretbarkeitskontrolle bis hin zu einer intensivierten inhaltlichen Kontrolle.¹⁸⁹ Für komplexe Fragen innerhalb der wirtschaftlichen Ordnung, wie sie die Wirkung des Nominalwertprinzips auf die Inflation darstellt, wird höchstens eine Vertretbarkeitskontrolle vorgenommen, denn bei solchen nur schwer übersehbaren Zusammenhängen ist eine zuverlässige Einschätzung geradezu unmöglich.¹⁹⁰ Für die Anwendung dieses Maßstabs bei der Frage der Bedeutung des Nominalwertprinzips für die gesamtwirtschaftliche Stabilität spricht, dass selbst *ex post* die

¹⁸³ BVerfGE 79, 311 (338 f.); *W. Heun*, in: Dreier, Bd. III, Grundgesetz, 3. Aufl. 2018, Art. 109 Rn. 27 (m.w.N.).

¹⁸⁴ *K. Kröger*, JZ 1979, 631 (633); *ders.*, NJW 1974, 2305 f.; *H. H. von Arnim* (Fn. 37), S. 56 ff.

¹⁸⁵ BVerfGE 50, 57 (97 ff.); BFHE 89, 422 (440 f.); *M. Reimer*, Die steuerliche Erfassung privater Veräußerungsgewinne, 2001, S. 152 f.; *M. Güntsch*, DB 1981, 2568 (2570); *P. Kirchhof*, Gutachten DJT 57 (1988), F 38 f.; *H.-J. Papier*, JuS 1974, 477 (480); krit. zur Abkehr vom Nominalismus auch: *D. Pohmer*, FS Brandt, 1983, S. 383 (393).

¹⁸⁶ *J. Kaiser*, FS Huber, 1973, S. 237 (242 f.).

¹⁸⁷ *F. Ossenbühl*, FS 25 Jahre Bundesverfassungsgericht, 1976, S. 458 (501).

¹⁸⁸ St. Rspr.: BVerfGE 77, 84 (106 f.); BVerfGE 99, 341 (354 f.); BVerfGE 110, 141 (157); BVerfGE 121, 317 (350), jeweils m.w.N.

¹⁸⁹ BVerfGE 50, 290 (332 f.).

¹⁹⁰ BVerfGE 50, 290 (333 f.); s. auch: *H. Kube* (Fn. 182), Art. 109 Rn. 109; besonders weit: *W. Heun* (Fn. 183), Art. 109 Rn. 31.

Folgen einer Indexierung im Ausland teilweise als inflationshemmend,¹⁹¹ teilweise als inflationstreibend¹⁹² betrachtet werden. Aus dieser Unsicherheit folgt auch, dass die Einschätzung des Gesetzgebers, das Nominalwertprinzip stütze die Geldwertstabilität, jedenfalls vertretbar ist. Das Nominalwertprinzip ist somit geeignet, das Ziel der Währungsstabilität zu verfolgen.¹⁹³ Die ebenfalls im Prognosebereich liegende Erforderlichkeitseinschätzung¹⁹⁴ des Gesetzgebers ist ebenso vertretbar.

(2) Abwägung

Für die Prüfung der Angemessenheit i.e.S. sind demnach die Vereinfachungswirkungen des Nominalwertprinzips und das Bedürfnis nach gesamtwirtschaftlicher Stabilität den Nachteilen für das Leistungsfähigkeitsprinzip gegenüberzustellen.

(aa) Vereinfachungswirkung

Die Vereinfachungswirkungen des Nominalwertprinzips lassen sich durch die Betrachtung feststellen, welche Verkomplizierungen scheinengewinnminimierende Maßnahmen mit sich bringen würden. Die Maßnahmen hierfür werden im Einzelnen jedenfalls als praktisch umsetzbar erachtet: So wären etwa Inflationskorrekturen bei Veräußerungsgeschäften – zumal unter dem Aspekt des technischen Fortschritts¹⁹⁵ – praktikabel vorzunehmen, indem die Anschaffungskosten indexiert werden.¹⁹⁶ Eine Indexierung des Startkapitals bei Kapitalerträgen wäre gleichsam möglich.¹⁹⁷ Jedenfalls als praktisch umsetzbar wird auch die Inflationsbereinigung bei Bilanzierenden, etwa durch Abzinsung des Eigenkapitals erachtet.¹⁹⁸ Für die Einkünfte

¹⁹¹ I.E.: E. Lagemann/M. Rose/R. Wiswesser, Besteuerung im Auf und Ab der Inflation, Das brasilianische Experiment, 1997, S. 39 f.

¹⁹² M. Güntsch, DB 1981, 2568 (2570); M. Reimer (Fn. 185), S. 152 f.

¹⁹³ I.E.: G. Weber (Fn. 9), S. 118 f.

¹⁹⁴ Vgl.: BVerfGE 102, 197 (218).

¹⁹⁵ Zu diesem Aspekt bereits: D. Dziadkowski, BB 1991, 1831 (1834).

¹⁹⁶ So etwa: § 28 Abs. 1 Kölner E-EStG; dazu: J. Hey (Fn. 124), Einführung zum EStG Rn. 47; dies. (Fn. 10), Rn. 8.57.

¹⁹⁷ Dafür in Form eines Geldentwertungsfreibetrages: R. Seer, StuW 2019, 212 (224).

¹⁹⁸ F. Kleinmanns (Fn. 30), S. 33 f.; ausführlich zur Herangehensweise: D. Pohmer (Fn. 185), S. 383 (388 ff.); differenzierend: R. Seer, StuW 2019, 212 (217).

aus Vermietung und Verpachtung werden etwa recht unkompliziert zu berechnende angepasste AfA-Raten für Gebäude oder andere Wirtschaftsgüter angedacht.¹⁹⁹ Komplexer stellt sich zwar eine Lösung bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG dar;²⁰⁰ selbst dort ließe sich aber etwa unter der Abzinsung eines Nettobetriebsvermögens²⁰¹ eine umsetzbare Lösung finden.

Allerdings muss beachtet werden, dass diese partiellen Lösungen die Scheingewinnbesteuerung nicht *vollständig* verhindern können; selbst wenn einzelne Regelungen womöglich praktikabel sind, bleibt die vollumfängliche Verhinderung von Scheingewinnen nur durch umfängliche Indexierung aller einkommensteuerrechtlich relevanten Beträge möglich. Eine solche vollumfängliche Indexierung ist jedenfalls praktisch und normtechnisch höchst aufwendig.²⁰² Das Nominalwertprinzip bietet deshalb eine besonders hohe Vereinfachungswirkung.²⁰³

(bb) Gesamtwirtschaftliche Stabilität

Die Vorteile des Nominalwertprinzips für die gesamtwirtschaftliche Stabilität müssen i.R.d. Angemessenheit ebenfalls im Lichte der Einschätzung des Gesetzgebers beziffert werden.²⁰⁴ D.h., es muss die vertretbare Einschätzung des Gesetzgebers zugrunde gelegt werden, inwieweit Art. 109 Abs. 2 GG durch das Nominalwertprinzip gefördert wird.

Die wirtschaftliche Stabilität des Landes ist Grundlage einer Wirtschaftsnation, wie sie Deutschland ist. Sie betrifft jeden in erheblichem Maße, indem sie sich unmittelbar auf den Wohlstand und die Lebensqualität aller Bürger auswirkt.²⁰⁵ Legt man die Prognose zugrunde, dass ein Abweichen vom Nominalwertprinzip zur Inflationsbeschleunigung führen würde, ist dem Erhalt des Nominalwertprinzips verfassungsrechtlich daher eine überragende Stellung einzuräumen. Dies gilt umso mehr in den aktuellen

¹⁹⁹ Dazu: *D. Pohmer* (Fn. 185), S. 383 (391 f.).

²⁰⁰ *G. Weber* (Fn. 9), S. 64.

²⁰¹ Eingehend: *C. Esser*, IFSt-Schrift Nr. 374 (1999), S. 61 ff.; von einer „Quasi-Bilanz“ sprechend: *F. Eggesiecker/E. Ellerbeck*, DB 2004, 839 (840).

²⁰² *J. Hey* (Fn. 124), Einführung zum EStG Rn. 47; *G. Weber* (Fn. 9), S. 58 f.

²⁰³ *G. Weber* (Fn. 9), S. 114: „Der Vereinfachungseffekt [...] liegt dabei auf der Hand“.

²⁰⁴ *B. Grzeszick*, in: *Dürig/Herzog/Scholz*, Grundgesetz, 100. EL 01.2023, Art. 20 VII Rn. 124.

²⁰⁵ Ähnlich: *G. Weber* (Fn. 9), S. 119.

Zeiten hoher Inflationsraten; denn gerade dann ist es wichtig, die Geldentwertung nicht noch weiter voranzutreiben.

(cc) Beeinträchtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips

Dagegen stehen Scheingewinne, die für die Steuerpflichtigen gerade bei den derzeit hohen Inflationsraten ohne Weiteres zu weit erhöhten Realsteuersätzen von 100 % oder mehr führen können.²⁰⁶ Gerade in Hinblick auf das am Kapitalmarkt angelegte Geld, welches in den letzten Jahren historisch hohen negativen Realzinsen unterlag,²⁰⁷ wirkt die Besteuerung eines realen Verlustes ggü. einer Besteuerung realer Gewinne aus nicht fundierten Einkünften besonders ungleich.

Diese Ungleichbehandlung ist schon ihrer Intensität nach nicht vernachlässigbar, denn der Realsteuersatz von tatsächlichen Gewinnen kann höchstens nahe 45 % liegen. Gleichzeitig ist die benachteiligte Gruppe (fundierte Einkünfteerzieler) keine kleine Anzahl von Personen.²⁰⁸ Die Inflation und daraus folgende Scheingewinne sind insbesondere für kapitalintensive Einkünfte keine „besonders gelagerten Ausnahmefälle“.²⁰⁹ So zeigen *Christiana Djanani*, *Andreas Krenzin* und *Thimo Grossmann* für Kapitalerträge,²¹⁰ dass der Realsteuersatz *regelmäßig* merklich über dem Nominalsteuersatz liegt und dass insbesondere für kurzfristiges Sparkapital sogar in 41,84 % der Fälle (Zeitraum: 1960 bis 2013) eine negative Nachsteuerrendite entstand, die schon denklogisch den Realsteuersatz tatsächlicher Gewinne um mehr als 50 Prozentpunkte übersteigen muss. All dies spricht für eine erhebliche Beeinträchtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips, die mit steigender sowie langanhaltender Inflation immer stärker wird.

²⁰⁶ C. Djanani/A. Krenzin/T. Grossmann, *StuW* 2014, 145 (151 f.); F. Eggesiecker/ E. Ellerbe, *DB* 2004, 839; K. Vogel, *NJW* 1979, 1158 (1159).

²⁰⁷ S. dazu Fn. 133.

²⁰⁸ Vgl. dazu: BVerfGE 100, 138 (174).

²⁰⁹ Vgl. dazu: BVerfGE 13, 331 (341).

²¹⁰ C. Djanani/A. Krenzin/T. Grossmann, *StuW* 2014, 145 (151 f.). Dies gilt i.Ü. auch für die Zeit nach Einführung des Abgeltungssteuersatzes von 25 % für Kapitalerträge, der sich zumindest für höhere Einkommensklassen deutlich positiv auswirkt.

(dd) Abwägung und Ergebnis

Die Quantifizierung der sich gegenüberstehenden Interessen hat gezeigt, dass auf beiden Seiten besonders erhebliche Belange stehen. Auch wenn die Ungleichbehandlung durch die Besteuerung nominaler Gewinne besonders tiefgreifend ist, vermögen die ihr gegenüberstehenden Interessen einer praktikablen Vereinfachung des Steuerrechts sowie der überragende Belang gesamtwirtschaftlicher Stabilität diese Ungleichbehandlung noch zu rechtfertigen.

Sollte sich das extreme Realnegativzinsniveau allerdings weiter verfestigen und zu einem „strukturellen Negativzinsniveau“ werden, kann diese Abwägung anders ausfallen. Dann ließe sich – in Anlehnung an das Vollverzinsungsurteil des BVerfG²¹¹ – annehmen, dass dem Nominalwertprinzip eine derart unzutreffende Typisierung der Leistungsfähigkeit zugrunde liegt, dass diese willkürlich erscheint und nicht mehr vom gesetzgeberischen Einschätzungsspielraum gedeckt ist. Insbesondere ist denkbar, dass der Gesetzgeber dann partielle inflationsausgleichende Maßnahmen²¹² zumindest bei solchen Einkunftsarten treffen muss, die besonders kapitalintensiv sind und bei denen deshalb eine besondere, strukturelle Ungleichbehandlung vorliegt.

cc. Zwischenergebnis

Die Scheingewinnbesteuerung verstößt zurzeit nicht gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip aus Art. 3 Abs. 1 GG.

IV. Ausblick für das Einkommensteuergesetz

Auch wenn die Inflationseffekte auf die Ertragsteuern zurzeit verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden sind, wird von vielen Stimmen deren Beseitigung gefordert. Verschiedene Lösungsmöglichkeiten stehen hierfür im Raum.

²¹¹ Vgl. dazu: BVerfGE 158, 282 (366 ff.), wobei dort (373 ff.) ein strukturelles Niedrigzinsniveau ab einem Zeitraum von fünf Jahren angenommen wurde.

²¹² S. dazu näher: **IV.2.**

1. Heimliche Steuererhöhungen

a. *Notwendigkeit*

Zunächst stellt sich aber die Frage, weshalb die Inflationseffekte – sind sie doch verfassungskonform – beseitigt werden sollten. I.R.d. Bearbeitung hat sich gezeigt, dass die Steuerpflichtigen zusätzlich zu den durch die Inflation steigenden Preisen auch steuerlich härter belastet werden. In Zeiten historisch hoher Inflationsraten und Abgabenquoten²¹³ kann dies zur Überlastung der Steuerzahler führen.²¹⁴ Das lässt abseits der rechtlichen Schranken unter Gerechtigkeits- und Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten am derzeitigen Einkommensteuersystem zweifeln.²¹⁵ Dies scheint inzwischen auch die Gesetzgebung, die den Tarif sowie gewisse Freibeträge immer wieder unsystematisch anpasst, bemerkt zu haben. Diese „freiwilligen“ Korrekturen werden im Schrifttum teilweise als genügend erachtet, da der Gesetzgeber seine Freiheit zur Tarifgestaltung behalten müsse.²¹⁶ Diese Argumentation verstellt allerdings den Blick darauf, dass gerade die *Nichtanpassung* des Tarifs seine Veränderung bedeutet. Möchte der Gesetzgeber eine Steuererhöhung umsetzen, so hat er hierzu stets die Freiheit – er sollte diese aber in einem parlamentarischen Prozess begründen, sie ausdrücklich benennen und sich dazu nicht heimlich der Inflation bedienen. Dass das Vertrauen auf freiwillige Inflationsanpassungen nicht gerechtfertigt ist, zeigt die Vergangenheit: Die Korrekturen der heimlichen Steuererhöhungen gleichen die Geldentwertung insgesamt nicht ausreichend aus und erzeugten darüber hinaus den seit Langem kritisierten Mittelstandsbauch.²¹⁷ Zudem machen Teile der Politik den Inflationsausgleich im Steuerrecht immer

²¹³ Laut BMF lagen die Steuer- und die Abgabenquote zuletzt auf einem Rekordhoch, abrufbar unter: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2022/03/Inhalte/Kapitel-6-Statistiken/6-1-14-entwicklung-der-steuer-und-abgabequoten.html> (zuletzt aufgerufen: 12.09.2023, 14:45 Uhr).

²¹⁴ So bereits: V. Stern, DStZ 2003, 294 (297).

²¹⁵ Statt vieler: R. Seer, StuW 2019, 212 (214).

²¹⁶ F. Hechtner, StuW 2014, 132 (143); für eine Begründungspflicht bei Nichtanpassung: C. Djanani/T. Grossmann, StuW 2015, 33 (51).

²¹⁷ C. Esser, DStR 2009, 821 (822 ff.); krit. zum Mittelstandsbauch unter dem Aspekt der Folgerichtigkeit: K. Tipke, StuW 2013, 97 (99); aus ökonomischer Sicht wird dieser dagegen teilweise als unbedenklich erachtet: H. Houben/J. Baumgarten, StuW 2011, 341 (351 f.).

wieder zum Gegenstand der Diskussion, bezeichnen dabei Tarifkorrekturen als Steuersenkungen²¹⁸ oder behaupten, die kalte Progression sei nicht existent.²¹⁹ Teilweise werden Ausgleichsmaßnahmen aus sachfremden Erwägungen abgelehnt.²²⁰

b. „Tarif auf Rädern“

Wünschenswert wäre daher ein steuerrechtliches System, welches die Geldentwertung automatisiert und vollumfänglich berücksichtigt. Es wird dafür vorgeschlagen, den Steuertarif, aber auch die nominal fixierten Beträge²²¹ des Einkommensteuergesetzes zu indexieren („Tarif auf Rädern“).²²² Mithilfe eines „Inflationsfaktors“ ließen sich die Tarifeckwerte, Freibeträge, Freigrenzen und Pauschbeträge des Einkommensteuergesetzes jährlich an die Inflation anpassen. Ein Blick ins Ausland zeigt, dass sich Deutschland damit dem positiven Beispiel einiger OECD-Staaten anschließen würde.²²³

Wie genau der Index zu berechnen wäre, insbesondere ob die kalte Progression i.w.S. oder i.e.S. ausgeglichen werden sollte,²²⁴ muss Gegenstand einer ökonomischen Analyse sein. Jedenfalls würde sich der „Tarif auf Rädern“ in das bestehende Einkommensteuersystem einfügen lassen und somit schnell Abhilfe schaffen. Er ist daher als kurz- und langfristige Lösung geeignet.

c. Flat Tax

Wie eingangs erwähnt (s.o., II.1.b.), würden grundsätzlich auch bei einer Flat Tax die tarifbedingten heimlichen Steuererhöhungen nicht eintreten.

²¹⁸ Vgl. etwa: C. Esser, DStR 2009, 821 (823, Fn. 22).

²¹⁹ Vgl. dazu: G. Weber (Fn. 9), S. 78.

²²⁰ Anschaulich dazu: K. Tipke, StuW 2014, 273 (282 f.).

²²¹ Vgl. dazu: B. Bültmann, DStR 2017, 1 (2 f.).

²²² S. insbesondere: V. Stern, DStZ 2003, 294 (300); C. Esser, DStR 2009, 821 (825 f.).

²²³ So hat jüngst Österreich einen gesetzlichen Automatismus zum Ausgleich der heimlichen Steuererhöhungen beschlossen. Daneben gilt bspw. in Frankreich, der Schweiz, in Kanada und den USA schon länger eine automatische Anpassung, vgl.: G. Mayr, BB 2022, 2839.

²²⁴ Zu den Begriffen bereits Fn. 19.

Angemerkt sei allerdings, dass selbst ein Flat-Tax-System einer gewissen Indexierung bedürfte, um die heimlichen Steuererhöhungen gänzlich abzuwenden. Denn ein rein proportionaler Steuertarif wird jedenfalls für Deutschland nicht vorgeschlagen. Zumindest eine indirekte Progression durch den Grundfreibetrag ist vorgesehen,²²⁵ daneben werden eine Verlagerung der Progression in die Bemessungsgrundlage²²⁶ oder Steuersätze mit moderaterer Progression und einer früher einsetzenden Proportionalzone²²⁷ diskutiert. All diesen Modellen ist gleich, dass der Durchschnittssteuersatz von einem oder mehreren nominal fixierten Beträgen abhängt. Selbst im Falle einer Flat Tax bedürfte es daher *zusätzlich* regelmäßigen Inflationsanpassungen ebendieser Beträge.

Die Vor- und Nachteile einer Flat Tax zu erörtern, würde den Rahmen der Bearbeitung sprengen.²²⁸ Unabhängig aller Gründe, die für eine Proportionalsteuer sprechen, darf ihre politische Durchsetzbarkeit aber bezweifelt werden. Wenn überhaupt käme sie i.R.e. umfassenden Steuerrechtsreform und daher nur als langfristige Lösung in Betracht. Zumindest auf nähere Sicht scheint die Indexierung nominal fixierter Größen im Einkommensteuergesetz konsensfähiger.

2. Scheingewinne

Für die Eliminierung der Scheingewinnbesteuerung sind in der wissenschaftlichen Diskussion viele mehr oder weniger weitgehende Lösungen diskutiert worden, die hier nicht im Detail behandelt werden können. Aktuell hat sich der Gesetzgeber für das Nominalwertprinzip entschieden, schafft aber hin und wieder Abmilderungen für die Scheingewinnbesteuerung (s.o., **II.2.b.**). Dies zeigt das Dilemma, vor welches die Scheingewinne den Gesetzgeber stellen: Einerseits ist deren Beseitigung ungleich komplexer als etwa eine Vermeidung der heimlichen Steuererhöhungen. Zudem

²²⁵ Vgl.: R. Seer, BB 2004, 2272 (2276).

²²⁶ Dazu: P. Kirchhof, StuW 2002, 3 (16); §§ 43 Abs. 4 S. 1, 48 Bundessteuergesetzbuch, Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, Kirchhof *et al.*, 2011.

²²⁷ So etwa: § 16 Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, Kirchhof *et al.*, 2001; J. Mitschke, Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts, 2004, § 27 Rn. 79.

²²⁸ S. genauer etwa: C. Suttmann (Fn. 64), *passim*.

bestehen Bedenken zu den Auswirkungen einer umfassenden Indexierung aller einkommensteuerrechtlichen Gewinne auf die gesamtwirtschaftliche Stabilität sowie auf die Praktikabilität des Steuerrechts. Dies führt zu der Einsicht, die Scheingewinnbesteuerung in gewissem Umfang hinnehmen zu müssen.²²⁹ Andererseits spricht einiges dafür, zumindest gewisse Scheingewinne der Besteuerung zu entziehen, wenn sich hohe Inflationsraten immer weiter kumulieren und das Leistungsfähigkeitsprinzip stark beeinträchtigt wird.

Eine Lösung hierfür könnte sein, Scheingewinne bei „inflationsanfälligen“, kapitalintensiven Einkünften durch partielle Regelungen zu verhindern.²³⁰ So ließe sich bei Kapitalerträgen ein Abzug eines „Geldentwertungsfreibetrags“ (Eingesetztes Kapital x Inflationsfaktor) recht unkompliziert vornehmen.²³¹ Für Bilanzierende böte sich die Freistellung der Eigenkapitalverzinsung in Form eines Inflationsfreibetrags an.²³² Für private Veräußerungsgewinne besteht mit der Spekulationsfrist in § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bzw. 2 EStG bereits ein wirksamer Schutz vor Scheingewinnbesteuerung. Mit diesen Regelungen dürften die empirisch bedeutendsten Fälle der Scheingewinne erfasst sein, ohne dass das Einkommensteuergesetz weiterhin übermäßig verkompliziert würde und das Nominalwertprinzip zu Lasten der Geldwertstabilität aufgegeben wäre. Freilich bliebe zu untersuchen, ob solche partiellen Lösungen vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeitsprinzips und des Prinzips der Folgerichtigkeit zulässig wären, oder ob verfassungsrechtlich nur eine umfassende Lösung zulässig wäre.²³³

V. Zusammenfassung in Thesen

1. Die Inflation führt durch das Nominalwertprinzip, den progressiven Steuertarif und die gleichbleibenden Pausch- und Freibeträge sowie Freigrenzen zu heimlichen Steuererhöhungen. Eine gesetzliche Regelung, die diesen Effekt verhindert, gibt es zurzeit nicht.

²²⁹ So auch: P. Kirchhof (Fn. 185), F 38 f.

²³⁰ Vgl. dazu: G. Weber (Fn. 9), S. 137 f.

²³¹ Dafür: R. Seer, StuW 2019, 212 (224).

²³² Eingehend: C. Esser (Fn. 201), S. 58 ff.

²³³ S. eingehend dazu: G. Weber (Fn. 9), S. 129 ff.

2. Die kalte Progression ist verfassungskonform. Bei niedrigeren Einkommen ist bereits bei niedrigeren Steuersätzen ein unverhältnismäßiger Eingriff in die Eigentumsfreiheit gem. Art. 14 Abs. 1 GG anzunehmen als bei höheren Einkommen. Dass Bezieher niedriger Einkünfte aufgrund der kalten Progression in unverhältnismäßige Steuersätze „hineinwachsen“, ist für die Zukunft nicht ausgeschlossen.
3. Die Freibeträge zur Wahrung des Existenzminimums werden vom Gesetzgeber regelmäßig angepasst und ein Verfassungsverstoß dadurch vermieden. Die restlichen Pausch- und Freibeträge sowie Freigrenzen müssen aus verfassungsrechtlicher Sicht grundsätzlich nicht angepasst werden.
4. Trotz der Verfassungsmäßigkeit der heimlichen Steuererhöhungen sollte der Gesetzgeber den Einkommensteuertarif und sämtliche nominal fixierte Pausch- und Freibeträge sowie Freigrenzen indexieren.
5. Die Inflation und das Nominalwertprinzip führen zur Besteuerung von sog. Scheingewinnen. Eine einheitliche gesetzliche Regelung zur Vermeidung der Scheingewinnbesteuerung ist nicht gegeben.
6. Die Scheingewinnbesteuerung verstößt nicht gegen Art. 14 Abs. 1 GG. Die Besteuerung des Ertrags ist nicht als Substanzbesteuerung zu werten, da Art. 14 Abs. 1 GG keine Werterhaltgarantie kennt.
7. Die Scheingewinnbesteuerung verstößt zurzeit nicht gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip aus Art. 3 Abs. 1 GG. Dessen Beeinträchtigung kann durch die Vereinfachungswirkung des Nominalwertprinzips und dessen Bedeutung für die Geldwertstabilität gerechtfertigt werden. Bleiben die Inflationsraten allerdings langanhaltend hoch, so ist ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip aufgrund fehlerhafter Typisierung der Leistungsfähigkeit durch das Nominalwertprinzip nicht ausgeschlossen.
8. Das Problem der Scheingewinnbesteuerung sollte jedenfalls nicht mit einer umfassenden Abkehr vom Nominalwertprinzip gelöst werden. Im Bereich der Kapitalerträge bietet sich allerdings an, einen Betrag in Höhe des inflatorischen Geldwertverlustes freizustellen. Für Bilanzierende könnte das Eigenkapital indiziert werden.

Dokumentation

Personalia

Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts



Hanno Kube, Prof. Dr., LL.M. (Cornell), Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg und Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Fiona Karl, Ref. iur., Akademische Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Luca Steinbeck, Ref. iur., Akademischer Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Moritz Teichmann, Ref. iur., Akademischer Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Noah Zimmermann, Ref. iur., Doktorand und Akademischer Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Hannah Adelt, Stud. iur, Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Levi Al Omar, Stud. iur, Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Golzar Falatoon-Zadeh, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Ann-Christin Herdt, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Julia Langguth, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Jonathan Morath, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Rafaela Pinto da Cunha, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Philip Quintes, Stud. iur, Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Noah Rauth, Stud. iur, Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.



Karl-Friedrich Stephan, Stud. iur, Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts.

Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht



Ekkehart Reimer, Prof. Dr., Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg und Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Tim Buchholz, Ref. iur., Doktorand und geprüfte wissenschaftliche Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Milena Dietz, Ref. iur., Doktorandin und Akademische Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Johanna Groß, Ref. iur., Doktorandin und Akademische Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Anđela Milutinović, Ref. iur., Doktorandin und Akademische Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Robert Pracht, Dr. iur., Akademischer Rat auf Zeit am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Markus Schaupp, Ref. iur., Doktorand und Akademischer Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Katharina Steuer, Ref. iur., Doktorandin und Akademische Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Haris Durakovic, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Aurelia Gieß, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Eva Kuske, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Maximilian Nungeß, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Sophia Rapp, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Anna Ruhl, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Fenja Salheiser, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Anna Weidle, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Johanna Wiegand, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.



Maja Yan, Stud. iur., Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht.

Leiterin der Geschäftsstelle



Susanne Röth, Leiterin der Geschäftsstelle des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

Emeriti



Paul Kirchhof, Prof. Dr. Dres. h.c., Richter des Bundesverfassungsgerichts a.D., Seniorprofessor distinctus, ehemaliger Lehrstuhlinhaber und Direktor (1981 bis 2013) des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.



Reinhard Mußnug, Prof. Dr., ehemaliger Lehrstuhlinhaber und Direktor (1978 bis 2005) des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

Honorarprofessoren und Lehrbeauftragte



Achim Dannecker, Prof. Dr., Lehrbeauftragter und Honorarprofessor am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.



Sebastian Heinrichs, Dr., Lehrbeauftragter am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.



Thorsten Helm, PD Dr., Lehrbeauftragter am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg und Vorstandsvorsitzender der Gesellschaft der Freunde Universität Heidelberg e.V.



Carl-Heinz Heuer, Prof. Dr., Lehrbeauftragter und Honorarprofessor am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.



Bernd Heuermann, Prof. Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, Lehrbeauftragter und Honorarprofessor am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.



Ruben Martini, Dr., Dipl.-Kfm., LL.B., Richter am Bundesfinanzhof und Lehrbeauftragter am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.



Georg Neureither, Dr., Lehrbeauftragter für Staatskirchenrecht und Kirchenrecht am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.



Werner Widmann, Ministerialdirigent a.D., Lehrbeauftragter am Institut für Finanz- und Steuerrecht an der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

Publikationen 2023

**Prof. Dr. Hanno Kube,
LL.M. (Cornell)**

Verlag, Heidelberg, 2023 (zusammen mit Uwe Kischel).

Monographien

- Gesellschaftliche Selbstermächtigung in Deutschland – Fridays for Future und Corona-Skepsis im Vergleich, Springer Fachmedien, Wiesbaden, 2022 (zusammen mit Peter Kirsch und Reimut Zohlnhöfer).

- Societal self-empowerment in Germany – A comparison of Fridays for Future and Corona skepticism, Springer Fachmedien, Wiesbaden, 2023 (zusammen mit Peter Kirsch und Reimut Zohlnhöfer).

Herausgeberschaften

- Geprägte Freiheit 2022/23, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt), Bd. 20, Lehmanns Media, Berlin, 2023 (zusammen mit Ekkehart Reimer).

- Handbuch des Staatsrechts, Band I: Grundlagen, Wandel und Herausforderungen, C. F. Müller

Beiträge in Sammelwerken

- Steuerverfassungsrecht, in: Klaus Stern/Helge Sodan/Marcus Möstl (Hrsg.), Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland im europäischen Staatenverbund, Band II, C. H. Beck Verlag, München, 2022, § 54, S. 865-904.

- Der Rundfunkbeitrag in der Struktur des Staatsvertragsrechts, in: Marc D. Cole/Stephanie Schiedermaier/Eva Ellen Wagner (Hrsg.), Die Entfaltung von Freiheit im Rahmen des Rechts, Festschrift für Dieter Dörr zum 70. Geburtstag, C. F. Müller Verlag, Heidelberg, 2022, S. 871-884.

- Bus und Bahn – Zum Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2022/23, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt), Bd. 20, Lehmanns Media, Berlin, 2023, S. 57-69.

- Verschuldungsmöglichkeiten und -grenzen für Bund und Länder nach Art. 109 Abs. 3 i. V. m. Art. 115 Abs. 2 GG, in: Hans-Günter Henneke (Hrsg.), Die Schuldenbremse in der Krise, Professorengespräch 2023 des Deutschen Landkreistages, Boorberg Verlag, Stuttgart u.a., 2023, S. 77-96.

- Vertrauen und Vertrauensverluste, in: Uwe Kischel/Hanno Kube (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. I, C. F. Müller Verlag, Heidelberg 2023, § 15, S. 669-712.

Kommentierungen

- Art. 109, in: Günter Dürig/Roman Herzog/Rupert Scholz, Grundgesetz, Kommentar, Loseblattwerk, C.H. Beck Verlag München, Lieferung: Mai 2011; Aktualisierung: Januar 2023.

- Art. 104a-108, 143c, 143f, 143g, 143h, in: Volker Epping/Christian Hillgruber (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar zum Grundgesetz (Beck-OK GG), C. H. Beck, München, 56. Edition 2023.

- §§ 13, 13a, 13b, 14, 14a, 23, 34b, in: Paul Kirchhof/Roman Seer (Hrsg.), EStG, Kommentar, C.F. Müller Verlag, Heidelberg, 22. Aufl. 2023.

Aufsätze in Fachzeitschriften

- Steuergerechtigkeit im Vielsteuersystem, StuW 2022 (Bd. 99, Heft 4), S. 317-324.

- Vertrauensgrundlagen im Steuerrecht – Der Fall rückwirkender Nichtanwendungsgesetze, in: StuW 2023 (Bd. 100, Heft 1), S. 18-29.

- Constitutional Requirements for Substantive Tax Law in the Federal Republic of Germany, in: Review of International and European Economic Law (RIEEL) Vol. 2 Nr. 3 (2023) (zusammen mit Joachim Englisch).

- Verschuldungsmöglichkeiten und Grenzen für Bund und Länder nach Art. 109 Abs. 3 i. V. m. Art. 115 Abs. 2 GG, in: Der Landkreis 2023, S. 238-243.

- Digitization of Law in Germany – Status and Prospects, in: The Taiwan Law Review Nr. 339, August 2023, S. 165-181.

Methodik der Fallbearbeitung

- VGH Moot Court 2022 – Hausarbeit im Rahmen der Fortgeschrittenenübung im Sommersemester 2022 (Sachverhalt), VBlBW 1/2023, S. 42 (zusammen mit Jan Bergmann).

Sonstige fachbezogene Veröffentlichungen

- Vertrauen und Vertrauensverluste im Verfassungsstaat, in: Jahrbuch der Heidelberger Akademie der Wissenschaften für 2022, Heidelberger Akademie der Wissenschaften, Heidelberg, 2023, S. 73-75.

- Paul Kirchhof zum 80. Geburtstag, StuW 2023 (Bd. 100, Heft 1), S. 3-4 (zusammen mit Rudolf Mellinghoff und Ekkehart Reimer).

- Paul Kirchhof zum 80. Geburtstag, DStR 2023 (Bd. 61, Heft 8), S. 353-354 (zusammen mit Rudolf Mellinghoff und Ekkehart Reimer).

- Paul Kirchhof zum 80. Geburtstag, DVBl 2023, (Bd. 138, Heft 4), S. 173-174 (zusammen mit Rudolf Mellinghoff und Ekkehart Reimer).

- Lohnendes Wagnis – Der starke und der schwache Staat, in: Schwach & Stark, in: Ruperto Carola Forschungsmagazin, Nr. 22, Universität Heidelberg, 2023, S. 16-23.

Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Herausgeberschaft

- Geprägte Freiheit 2022/23, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt), Bd. 20, Lehmanns Media, Berlin, 2023 (zusammen mit Hanno Kube).

Beiträge in Sammelwerken

- Zweiseitige Lösung dreiseitiger Fälle? – Zur Anwendung von DBA im Dreieck, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2022/23, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt) Bd. 20, Lehmanns Media, Berlin, 2023, S. 41-50.

- Besteuerung kommunaler Betätigungen, in: Hans-Günter Henneke/Christian Waldhoff (Hrsg.), Handbuch Recht der Kommunal Finanzen, 2. Aufl. 2023, § 24, S. 637-651.

Kommentierungen

- Art. 109-113, 115, 143d GG, in: Volker Epping/Christian Hillgruber (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar zum Grundgesetz (BeckOK GG), C. H. Beck, München, 56. Edition 2023.

- Art. 83-86 Landesverfassung Nordrhein-Westfalen, in: Markus Ogorek/Barbara Dauner-Lieb (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar Verfassung für das Land Nordrhein-Westfalen (BeckOK Verf NRW), C.H. Beck, München 1. Edition 2023.

- § 40 VwGO in: Herbert Posser/Heinrich Wolff/Decker, Andreas (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar zur VwGO (BeckOK VwGO), C. H. Beck, München, 66. Edition 2023.

- § 50 EStG, in: Peter Brandis/Bernd Heuermann (Hrsg.), Ertragsteuerrecht, C.H. Beck, München 166. EL 2023.

Aufsätze in Fachzeitschriften

- Devolution des Steuerrechts: Zuständigkeit des EuG für Vorabentscheidungsersuchen, ISR 2023, S. 93-100.

- Sonderbetriebsvermögen – Bestandsaufnahme und Reformvorschläge, DStR-Beiheft 19/2023, S. 1-60 (zusammen mit Robert Ullmann, Roman Seer, Boris Kurczinski, Hartmut Schwab und Francesca Werth als Mitglieder des Wissenschaftlichen Arbeitskreises Steuerrecht des DWS-Instituts e.V.)

Methodik der Fallbearbeitung

- Hausarbeit im Öffentlichen Recht für Fortgeschrittene - Ewige (Un-)Ruhe StudZR Ausbildung 1/2023, S. 71-102 (zusammen mit Ben Brandwein und Markus Schaupp).

Sonstige fachbezogene Veröffentlichungen

- Paul Kirchhof zum 80. Geburtstag, StuW 2023 (Bd. 100, Heft 1), S. 3-4 (zusammen mit Hanno Kube und Rudolf Mellinghoff).

- Paul Kirchhof zum 80. Geburtstag, DStR 2023 (Bd. 61, Heft 8), S. 353-354 (zusammen mit Hanno Kube und Rudolf Mellinghoff).

- Paul Kirchhof zum 80. Geburtstag, DVBl 2023, (Bd. 138, Heft 4), S. 173-174 (zusammen mit Hanno Kube und Rudolf Mellinghoff).

Tim Buchholz

- Vervielfachung des wirtschaftlichen Eigentums? – Zugleich ein Überblick über „Cum-/Ex-Geschäfte“, in: Kube, Hanno/Reimer, Ekkehart (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2022/2023, HFSt Bd. 20, Berlin 2023, S. 87-95.

- [Asymmetrie der Anpassungen des Bürgergelds und des steuerfreien Existenzminimums – Wahrung der rechtsgebietsübergreifenden Folgerichtigkeit?, auf Verfassungsblog vom 07.09.2023](#)

Milena Dietz

- Aufzeichnungs- und Auskunftspflichten von Kryptodienstleistern bei der Besteuerung von Krypto-Veräußerungsgewinnen, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2022/23, HFSt Bd. 20, Lehmanns Media, Berlin, 2023, S. 77-85.

Johanna Groß

- Frau.Macht.Recht. 100 Jahre Frauen in juristischen Berufen, Nomos, Baden-Baden, 2023 (Herausgeberin zusammen mit Elisabeth Dux, Julia Kraft, Rebecca Militz und Sina Ness).

- Einhundert Jahre Frauen in juristischen Berufen, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2022/23, HFSt Bd. 20, Lehmanns Media, Berlin, 2023, S. 117-121.

- „Feminismus ist Arbeit gegen die Schubladen“. Ein Gespräch über Differenz und Hierarchie, Perspektivenerweiterung und (Vor-)Bilder, in: Elisabeth Dux/Julia Kraft/Johanna Groß/Rebecca Militz/Sina Ness (Hrsg.), Frau.Macht.Recht. 100 Jahre Frauen in juristischen Berufen, Nomos Verlag, Baden-Baden, 2023 (zusammen mit Susanne Baer, Rebecca Militz und Sina Ness).

Fiona Karl

- Rechtsschutz gegen Soft Law der EU, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2022/23, HFSt Bd. 20, Lehmanns Media, Berlin, 2023, S. 105-115.

Andela Milutinović

- Der verfassungsrechtliche Einnahmenbegriff im Überblick, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2022/23, HFSt Bd. 20, Lehmanns Media, Berlin, 2023, S. 25-31.

Dr. Robert Pracht

- Niederlassungsfreiheit: Mitgliedstaatliche Spielräume bei der Gewährung von Subventionen an Religionsgemeinschaften – Anmerkung zu EuGH v. 2.2.2023 - C-372/21 - Freikirche der Siebenten-Tags-Adventisten in Deutschland KdöR, in: GPR 2023, S. 146-149.

- [Die Tübinger Verpackungssteuer ist rechtmäßig – wirklich?, auf: Junge Wissenschaft im Öffentlichen Recht \(JuWissBlog\) Nr. 29/2023 vom 30.05.2023.](#)

- Was ist eigentlich eine Haushaltssperre?, in: JuS 2023, S. 1015-1016.

- [„Das Haushaltsverfassungsrecht zeigt seine Zähne“, in: JuS aktuell 12/2023.](#)

- Anmerkung zu BVerfG, Urt. v. 15.11.2023 – 2 BvF 1/22, in: NVwZ 2023, i.E.

Markus Schaupp

- Der isolierte Antrag auf einstweilige Anordnung vor dem Verfassungsgerichtshof Baden-Württemberg, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2022/23, HFSt Bd. 20, Lehmanns Media, Berlin, 2023, S. 97-103.

- Hausarbeit im Öffentlichen Recht für Fortgeschrittene - Ewige (Un-)Ruhe StudZR Ausbildung 1/2023, S. 71-102 (zusammen mit Ben Brandwein und Ekkehart Reimer).

Moritz Teichmann

- Gemeindesteuer mit Lenkungszweck: Die Wiedereinführung der Grundsteuer C, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2022/23, HFSt Bd. 20, Berlin, 2023, S. 125-154.

- VGH Moot Court 2022 - Hausarbeit im Rahmen der Fortgeschrittenenübung im Sommersemester 2022. Lösungsvorschlag, VBlBW 2023, S. 76-88 (zusammen mit Noah Zimmermann).

Noah Zimmermann

- Der verengte steuerrechtliche Blick im Verfassungs- und EU-Primärrecht – Eine Fallstudie, in: Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2022/23, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Bd. 20, Lehmanns Media, Berlin 2023, S. 47-56.

- VGH Moot Court 2022 - Hausarbeit im Rahmen der Fortge-

schrittenübung im Sommersemester 2022. Lösungsvorschlag, VBlBW 2023, S. 76-88 (zusammen mit Moritz Teichmann).

Chronologie des Jahres 2023

Januar 2023

12. Januar: In der Heidelberger Akademie der Wissenschaften findet die Jahresfeier der Heidelberger Graduiertenschule für Geistes-, Sozial- und Rechtswissenschaft (HGGGS) statt. Dabei stellt Milena Dietz ihr Dissertationsprojekt „Die Zentralisierung von Steuern. Ein historischer Vergleich und die Zukunft der Europäischen Union“ vor.

18. Januar: Anlässlich des zweiten Jahrestages der Verhaftung des Juristen Alexej Nawalny führt Silvia Steiniger, LL.M. auf Einladung von Ekkehart Reimer und dem ehrenamtlichen Organisatorenteam des Heidelberger Tandem-Programms in der Alten Aula der Universität in den Stand des Menschenrechtsschutzes in der Russischen Föderation ein. Anschließend wird der überwiegend in Deutschland entstandene Dokumentarfilm „Nawalny“ des kanadischen Regisseurs Daniel Roher gezeigt.

23. Januar: Zum wiederholten Mal kommt Christina Coradi (Zürich) an das Institut, um hier

als Gastwissenschaftlerin zu forschen.

24. Januar: An der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf findet die Antrittsvorlesung von Matthias Valta (früherer Habilitand am Institut und seit 2017 Inhaber des traditionsreichen Düsseldorfer Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht) statt. Sie beleuchtet die Übergewinnsteuern, die nach dem russischen Überfall auf die Ukraine im Februar 2022 auf unionsrechtlicher Grundlage durch das EU-Energiekrisenbeitragsgesetz eingeführt worden sind.

Februar 2023

7. Februar: Jana-Sophie Enders (geb. Scheurich), frühere Mitarbeiterin am Lehrstuhl von Hanno Kube, verteidigt erfolgreich ihre Dissertation zum Thema „Fiskalzwecke im Steuer-verfassungsrecht“.

16. Februar: Werner Widmann, langjähriger Lehrbeauftragter des Instituts, feiert seinen 75. Geburtstag.

21. Februar: Paul Kirchhof vollendet das 80. Lebensjahr. Dieser runde Geburtstag wird im Verlauf des Jahres mit einem Festakt in der Akademie der Wissen-

schaften im März und dem Institutssymposium im Oktober gefeiert.



22. – 25. Februar: Dr. Sebastian Heinrichs, früherer Mitarbeiter am Institut und seit vielen Jahren Lehrbeauftragter der Fakultät, veranstaltet den nicht nur im steuerrechtlichen Schwerpunkt beliebten Workshop zum Bilanzrecht.

März 2023

1. März: Die Deutsche Forschungsgemeinschaft (DFG) fördert das von Hanno Kube und Uwe Kischel herausgegebene, auf zwölf Bände angelegte, neue „Handbuch des Staatsrechts“.

6./7. März: Hanno Kube und Ekkehart Reimer nehmen an dem diesjährigen Professorengespräch des Deutschen Landkreistags in Höxter/Westfalen teil. Den ersten Themenblock bestreiten Hanno Kube und Hans-Günter Henneke, die sich mit den Möglichkeiten und Grenzen der Verschuldung von Bund und

Ländern nach Art. 109 Abs. 3 i.V.m. Art. 110 Abs. 2 GG befassen. Schwerpunkte liegen auf dem Begriff der außergewöhnlichen Notsituationen und auf den Problemen der Umgehung der Schuldenbremse.

17./18. März: Auf Einladung des erfahrenen Rechtsanwalts und Privatgelehrten Adrian Muster findet über den Dächern von Zürich eine steuerhistorische Konferenz über Edwin R.A. Seligman statt. Ekkehart Reimer referiert über „Learning Cycles: Domestic Tax Law, Regional Integration and the International Tax Order“.

25. März: Zu Ehren von Paul Kirchhof veranstaltet die Heidelberger Akademie der Wissenschaften einen Festakt zum 80. Geburtstag Kirchhofs. Festredner sind Josef Isensee und der Präsident des Bundesverfassungsgerichts, Stephan Harbarth. Höhepunkt eines anschließenden Abendessens im Dienstzimmer des Akademiepräsidenten sind die Überreichung vierer Festhefte (AÖR, DVBl., StuW, DStR) an den Jubilar und die treffsichere, heitere und sehr persönliche Tischrede von Thomas Puhl (Mannheim).

26. – 31. März: Ein Team der Universität Heidelberg unter Betreuung von Milena Dietz und Ekkehart Reimer belegt bei dem International and European Tax Moot Court an der KU Löwen den dritten Platz.

27. März: Zum neunten Mal veranstaltet die IFA-Regionalgruppe im Frankfurter Literaturhaus das halbtägige „Frankfurt International Tax Forum“. Gemeinsam mit Pia Dorf Müller, Alexander Mann und Michael Schwenke diskutiert Ekkehart Reimer dort neue Entwicklungen des deutschen Internationalen Steuerrechts. Schwerpunkte liegen auf der stetigen Fortentwicklung der Missbrauchsbekämpfung auf europäischer Ebene (ATAD 3), den sog. Registerfällen (§§ 49, 50a EStG), der Reform von Zins- und Lizenzschranken, aber auch dem großen Jahresthema der Umsetzung von „Pillar II“ durch die EU-MindestbesteuerungsRL.

28. März: Auf Einladung der Wirtschaftshistorikerin Gisela Hürlimann trifft sich der Arbeitskreis Steuergeschichte zu dem Workshop „Steuern im Sozialismus II“ in Dresden. Die langjährige Fortgeltung des Weimarer Steuerrechts hat die DDR

zu einer Art Steuermuseum gemacht, das die Teilnehmer (darunter Ekkehart Reimer) im Gespräch mit Zeitzeugen (darunter Maritta Gliesche und Dr. Michael Marquardt) näher kennenlernen.

April 2023

1. April: Dr. Ruben Martini, langjähriger Mitarbeiter am Institut und Lehrbeauftragter der Fakultät, nimmt seine Tätigkeit als Richter am Bundesfinanzhof auf. Das Präsidium des Bundesfinanzhofs hat ihn dem für die Umsatzsteuer zuständigen V. Senat zugewiesen.

3. – 14. April: Hanno Kube hält sich zu Gastvorlesungen und wissenschaftlichen Gesprächen an der National Taiwan University in Taipeh/Taiwan auf.

17. April: Die Vorlesungen des Sommersemesters beginnen.

20. April: Anđela Milutinović und Markus Schaupp, langjährige akademische Mitarbeiter am Lehrstuhl von Ekkehart Reimer, werden aus dem Institut verabschiedet. Sie bleiben der Fakultät als Doktoranden verbunden.



24./25. April: In Budapest findet das diesjährige gemeinsame Seminar der Universitäten Budapest (ELTE), Ferrara und Heidelberg statt. Es widmet sich dem ungewöhnlichen, aber facettenreichen Thema des „Steuerrechts in Zeiten des Krieges und geoökonomischer Krisen“. Schwerpunkte liegen auf dem rechtlichen Verständnis des Europäischen Energiesteuerrechts und der rechtlichen Fragen der sog. „Neuen Seidenstraße“.

27./28. April: Hanno Kube und Ekkehart Reimer nehmen an der Steuerkonferenz der deutschen Wirtschaft (der sog. „Haarmann-Tagung“) in Berlin teil. In seiner Keynote-Lecture analysiert Hanno Kube die Auswirkungen der Inflation auf das Steuerrecht. Ekkehart Reimer stellt drei Fallstudien zu Dreiecksfällen im Internationalen Steuerrecht vor.

Mai 2023

3. Mai: Auf Einladung des Tandem-Programms referiert die Staatsministerin im Auswärtigen

Amt und Heidelberger Alumna Katja Keul über „Afrika und die EU“. In ihrem Vortrag in der Reihe „Sinkende Sterne? Europa orientiert sich neu“ zeichnet sie den schwierigen Weg vom Kolonialismus in einen Postkolonialismus nach, der auf gleichberechtigte Partnerschaften zwischen den europäischen und den afrikanischen Staaten abzielt. Freundschaftlicher Ausklang im Essighaus.

5. Mai: Die Steuerrechtswissenschaftliche Vereinigung Heidelberg e.V. (strwv-heidelberg.de) hält die jährliche Sitzung ihres Beirats und ihre Mitgliederversammlung ab. Der Beirat debattiert auf der Grundlage zweier Impulsreferate von Dr. Monika Wünnemann (Berlin) und Stephan Filtzinger (Koblenz) die Grenzen der Komplexität des Steuerrechts und seines Vollzugs.

Im Anschluss findet das jährliche Symposium der Vereinigung statt, das sich in diesem Jahr mit dem Thema „Sondersteuern“ befasst. Es referieren aus rechtswissenschaftlicher Perspektive Prof. Dr. Benjamin Straßburger (Universität Mannheim) und Dr. Till Meickmann (Universität Passau), aus volkswirtschaftlicher Sicht PD Dr. Stefan Bach

(DIW Berlin und Universität Potsdam).

11. Mai: Als Gastgeber und Referent einer Frankfurter IFA-Veranstaltung analysiert Dr. Dirk Elbert (Alumnus des Instituts) „Die neue Welt der Substanzerfordernungen im Bereich der Verrechnungspreise“.

30. Mai: German Legal Structures and American Promises – Taiwan’s Democracy and the Rule of Law – zu diesem Thema diskutieren Ian-tsing Dieu und Hanno Kube im Heidelberg Center for American Studies.

Juni 2023

5. Juni: In Heidelberg findet eine IFA-Veranstaltung statt, die sich mit der Einpassung des neuen Optionsrechts aus § 1a KStG in die etablierten Regeln des Internationalen Steuerrechts befasst. Hauptreferent ist der langjährige Heidelberger Lehrbeauftragte Dr. Michael Marquardt. Seine Überlegungen werden von Dr. Ocka Stumm kommentiert.

13. Juni: Der Finanzminister des Landes Baden-Württemberg, Dr. Danyal Bayaz, stellt auf Einladung des Instituts Überlegungen zur „Finanzpolitik nach der Zeitenwende“ vor. Sie münden in

lebhaftes Gespräche im gut gefüllten Hörsaal 13 über die Spielräume der Steuer- und Finanzpolitik im Bund, Steuerstraftaten und Steuerschlupflöcher, die (zweifelhafte) Ausgabenverantwortung des Bundes für Aufgaben der Länder und Kommunen, sodann die Spielräume für die Steuer- und Finanzpolitik auf Landesebene und schließlich die Finanzpolitik auf Ebene der Europäischen Union.

21. Juni: Vor dem Bundesverfassungsgericht wird mündlich über die Schuldenbremse verhandelt (abstrakte Normenkontrolle gegen die Umwidmung von Kreditermächtigungen). Hanno Kube ist Prozessbevollmächtigter der Antragsteller.



22./23. Juni: An der Universität Bergamo nehmen Ekkehart Reimer, Milena Dietz und Katharina Steuer am alljährlichen Doktorandenseminar zum internationalen und europäischen Steuerrecht teil. Milena Dietz präsentiert dort ihr Promotionsprojekt

im Bereich der Zentralisierung von Steuern.

26. Juni: Milena Dietz beginnt ihren dreimonatigen Forschungs- und Archivaufenthalt in Serbien. Diese Reise wird durch ein Stipendium der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e.V. unterstützt, das durch eine Spende von Uwe Rönnebeck möglich geworden ist.

Juli 2023

6. Juli: Bernd Heuermann veranstaltet ein Seminar, das sich mit dem unionalen Mehrwertsteuerrecht und speziellen Problemen der nationalen Besteuerung befasst.

12. Juli: Eine weitere Veranstaltung der IFA-Regionalgruppe Rhein-Main-Neckar analysiert die steuerrechtlichen Auswirkungen unterschiedlicher Formen der internationalen Konzernfinanzierungen, insbesondere des Einsatzes von Genussrechten. Zu den Referenten gehört der Heidelberger Lehrbeauftragte und frühere Institutsangehörige Dr. Sebastian Heinrichs (Hengeler Mueller).

18. Juli: Csaba Tombor (ELTE Budapest) ist anlässlich eines kurzen Forschungsaufenthalts

am Institut und stellt im Rahmen eines Institutskolloquiums seine Überlegungen zur „Haftung im Steuerrecht“ vor.

18. – 21. Juli: Johanna Groß, Fiona Karl, Robert Pracht und Noah Zimmermann nehmen an der 63. Jungen Tagung im Öffentlichen Recht zu dem Thema „Interaktionen: Internationalität, Intra- und Interdisziplinarität“ in Hamburg teil. Der frühere akademische Mitarbeiter Johannes Klamet trägt zu „Ökonomischen Menschenbildern als Analyseinstrumente im Öffentlichen Recht“ vor.

21. Juli: Achim Dannecker, Leonhard Kornwachs und Christian Jung veranstalten ein Kolloquium zum Unternehmensteuerrecht, bei denen sie interessierten Studierenden aktuelle Fälle aus ihrer Praxis vorstellen.

21. Juli: Am gleichen Tag findet ein von Privatdozent Dr. Thorsten Helm veranstaltetes Seminar zum Steuerrecht des Gesundheitswesens statt.



25. Juli: Professor Dr. Merab Turava, Strafrechtswissenschaftler an der Staatlichen Ivane Javakishvili Universität Tbilisi (TSU) und Präsident des georgischen Verfassungsgerichts, der als ehemaliger Humboldt-Stipendiat für vier Wochen als Gastwissenschaftler am Institut tätig ist, stellt vor zahlreichen Studierenden und Gästen die verfassungsrechtliche Seite des Wegs Georgiens in die Europäische Union vor.



26. Juli: Auch in diesem Jahr wird die Tradition des alljährlichen Institutsausflugs fortgesetzt. Beide Lehrstühle wandern von Sinsheim auf die Burg Steinsberg, durch die Weinberge hinüber zum Ittlingen Brunnen (improvisierte Weinprobe) und

hinab in das Elsenztal nach Ittlingen, wo der Ausflug bei einem Abendessen ausklingt.

31. Juli: Der Rektor der Universität, Professor Dr. Bernhard Eitel, ernennt den langjährigen Lehrbeauftragten Dr. Achim Dannecker zum Heidelberger Honorarprofessor. Im Hauptberuf ist Dannecker, Rechtsanwalt und Steuerberater, als Partner der Sozietät Gleiss Lutz in Stuttgart tätig. In Heidelberg ist er vor allem durch seine jährliche Vorlesung zum Erbschaftsteuerrecht, daneben durch das Praxiskolloquium zu steuer- und gesellschaftsrechtlichen Gestaltungen und seine Beteiligung an der steuerrechtlichen Einführungsvorlesung präsent.

August 2023

1. August: Seit heute ist Dr. Altan Rençber (Universität Istanbul) für ein Jahr Gastwissenschaftler am Institut. Als Assoziierter Professor hat er sich bereits in der Türkei mit der Neuordnung von Besteuerungsrechten in der digitalen Wirtschaft beschäftigt. In seiner Heidelberger Zeit steht die Forschung an der globalen Formelaufteilung in den OECD/G20-Plänen zu „Pillar I“ im Zentrum seines Interesses.

September 2023

8. September: An der Heidelberger Graduiertenschule für Geistes- und Sozialwissenschaften (HGGS) wird ein Research Forum zum Thema "Agency in Time" abgehalten. Ekkehart Reimer führt als Mitglied des Direktoriums in das Thema ein. Milena Dietz präsentiert ihr Promotionsvorhaben in Form eines Videos.

8. September: Am gleichen Tag besucht eine Delegation des Judicial Yuan Taiwan die Fakultät zu einem Austausch über aktuelle Fragen des Familien- und Verfassungsrechts. Hanno Kube heißt die Gäste willkommen.

11./12. September: In Leipzig findet die diesjährige DSTJG-Jahrestagung unter dem Titel „Transparente Besteuerung und Steuersubjektivität“ statt. In diesem Jahr nehmen Hanno Kube, Ekkehart Reimer, Moritz Teichmann und Noah Zimmermann teil.

28. September: Auf dem vom Bundesfinanzministerium veranstalteten „Föderalen Forum“ nimmt Hanno Kube an einem Podium über die Verteilung der Steuergesetzgebungskompetenzen teil.

Oktober 2023

2. Oktober: In Heidelberg findet die Disputation von Daniel Drescher, langjähriger akademischer Mitarbeiter am Institut, zum Thema „Der Gleichheitssatz der Europäischen Grundrechtecharta in Anwendung auf das direkte Steuerrecht“ statt.

3. – 6. Oktober: Die Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer kommt zu ihrer 82. Jahrestagung zusammen, die in diesem Jahr von der Ruhr-Universität Bochum ausgerichtet wird. Die acht Referate beleuchten die Bestimmungsfaktoren guter Verwaltung. Gemeinsam mit den Diskussionsbeiträgen werden sie in Kürze in VVDStRL Bd. 83 (2024) und [online \(https://www.vdstrl.de/tagungsbaende/\)](https://www.vdstrl.de/tagungsbaende/) erscheinen.

Zeitgleich erscheint Band I des neuen Handbuchs des Staatsrechts mit dem Titel „Grundlagen, Wandel und Herausforderungen“. Redaktionell wurde dieser Band am Lehrstuhl von Hanno Kube federführend von Fiona Karl betreut.

10. Oktober: Katharina Steuer stellt im Rahmen eines Instituts-kolloquiums das Exposé ihres Dissertationsvorhabens unter

dem Titel „Ertragsteuerliche Zugriffspunkte auf datenbasierte Wertschöpfungsmodelle“ vor.

10. Oktober: An das Institutskolloquium schließt sich der Abschied von Johanna Groß an, die neun Jahre lang zunächst als studentische, später als akademische Mitarbeiterin am Institut tätig war. Sie bleibt der Fakultät als Doktorandin erhalten.

12. Oktober: Im Rahmen eines Online-Seminars “Fiscal State Aid: a Judiciary training” zur Fortbildung italienischer Finanzrichter im Rahmen des sog. ARROW-Programms hält Ekkehart Reimer auf Einladung von Gianluigi Bizioli (Universität Bergamo) einen Vortrag zu Ausnahmen vom Beihilfenverbot (Art. 107 AEUV) und zu den Gründen, die seine Durchbrechung rechtfertigen. Im Zentrum stehen die sog. “Spanischen Fälle” (EuGH, Urt. v. 2.2.2023, Rs. C~~1~~49/20 P, C~~1~~58/20 P und C~~1~~62/20 P).

16. Oktober: Die Vorlesungen des Wintersemesters 2023/24 beginnen.

16. Oktober: Am gleichen Tag findet eine IFA-Veranstaltung in Heidelberg statt. Dr. Dhruv Janssen-Sanghavi (Maastricht)

trägt zum Thema „Taxation of Capital Gains from Indirect Transfer of Shares and Tax Treaties“ vor. Thesen des Vortrags werden von Prof. Dr. Alexander Rust (Wien) kommentiert.

17. Oktober: Katharina Steuer und Noah Zimmermann stellen abseits der allgemeinen Schwerpunktvorstellung aller Schwerpunktbereiche in einer separaten Veranstaltung im Lautenschläger-Hörsaal der Juristischen Fakultät den Schwerpunktbereich Steuerrecht vor. Dieses Angebot stößt bei den Studierenden auf reges Interesse.

19. Oktober: In der Neuen Universität hält Dr. habil. Thorsten Permien einen Gastvortrag zum Thema „Ökowertpapiere“. Die in diesem Zusammenhang aufkommenden umwelt-, zivil- und steuerrechtlichen Fragen werden von Stefan Geibel, Thomas Lobinger und Ekkehart Reimer diskutiert.

25. Oktober: Die Zuweisung von Besteuerungsrechten und die Anforderungen an den dazu erforderlichen „nexus“ sind Gegenstand eines Gastvortrags von Ekkehart Reimer am Instituto Brasileiro de Direito Tributario (IBDT) und der Bundesuniversität von Sao Paolo.

27. Oktober: Das Jahressymposium des Instituts findet unter dem Thema „Neue Impulse für Staat und Steuer“ anlässlich des 80. Geburtstag von Paul Kirchhof in der Alten Aula der Universität statt. Am Vormittag werden die Öffnung der verfassungsstaatlichen Gemeinwohlbindung nach außen (Christian Walter, München) und Handlungsformen rechtsstaatlichen Verwaltens (Klaus Rennert, Leipzig) erörtert. Am Nachmittag stehen „Menschen – Steuern – Staaten“ (Wolfgang Schön, München) und Grundfragen des Steuervollzugs (Johanna Hey, Köln) im Zentrum der Debatten.



Der Tag klingt mit einem festlichen Abendessen aus, zu dem der Jubilar die Referenten, Schüler und Weggefährten in den Europäischen Hof eingeladen hat.

In Erinnerung bleiben Tischreden von Udo Di Fabio (Bonn) und Bernhard Eitel (Heidelberg).

November 2023

10. November: Der Präsident der Steuerberaterkammer Nordbaden verleiht Nicole Herrmann für ihre Dissertation „Steuersubjekte des ErbStG: Personengesellschaften zwischen Transparenz und Trennung“ den diesjährigen Matthias-Erzberger-Wissenschaftspreis. Die langjährige Mitarbeiterin des Instituts teilt sich diesen Preis mit dem Mannheimer Ökonom Daniel Klein, der für seine kumulative Dissertation „Income Shifting, Digitalization, and Tax Policy“ ausgezeichnet wird.

15. November: Der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts verkündet in einem Normenkontrollverfahren zum Zweiten Nachtragshaushaltsgesetz 2021 ein wegweisendes Urteil, das Hanno Kube für eine Bundestagsfraktion erstritten hat: Die Inanspruchnahme der sog. Notlagenklauseln der Art. 109 Abs. 3, 115 Abs. 2 GG für eine zusätzliche Staatsverschuldung setze einen qualifizierten Veranlassungszusammenhang voraus und sei zudem an die allgemei-

nen haushaltsverfassungsrechtlichen Grundsätze der Jährlichkeit, Jährigkeit und Fälligkeit gebunden. Diese Anforderungen können auch nicht dadurch umgangen werden, dass sich der Haushaltsgesetzgeber ein juristisch unselbständiges Sondervermögen (den Klima- und Transformationsfonds) zunutze macht.

21. November: In den Tagen und Wochen nach der Urteilsverkündung rücken Fragen der Finanzverfassung im öffentlichen Interesse in ungeahnter Weise nach vorn. Bei einer kurzfristig anberaumten Sachverständigenanhörung des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestages plädiert Hanno Kube deutlich für eine Bereinigung des Haushaltsjahres 2023 durch ein Nachtragshaushaltsgesetz; erst anschließend sei in einem geordneten Verfahren – das sich notfalls in das Jahr 2024 erstrecken könne – ein neuer Haushaltsplan für 2024 zu erarbeiten. Die Bundesregierung und die Koalitionsfraktionen folgen diesem Plädoyer.

21. November: Noah Zimmermann trägt gemeinsam mit Felix Bruckert (Lehrstuhl Prof. Dr. Ute Mager) im Arbeitskreis Öffentliches Recht – einem regelmäßigen Treffen aller wissenschaftlichen

Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der an der Universität Heidelberg angesiedelten öffentlichen Lehrstühle – zum Thema der „Erosion des Eingriffsbegriffs“ in der neueren bundesverfassungsgerichtlichen Rechtsprechung vor.



23./24. November: Auf einer von Wojciech Piątek an der Adam-Mickiewicz-Universität Posen ausgerichteten rechtsvergleichenden Tagung zu den Funktionen, Entscheidungswegen und Herausforderungen der obersten Verwaltungsgerichte diskutiert Ekkehart Reimer Grundfragen der deutschen Verwaltungsgerichtsbarkeit und des richtigen Umgangs mit rechtsgebietsübergreifenden Streitigkeiten *de lege lata* und *de lege ferenda*.

International and European Tax Moot Court

Dritter Platz für Studierende der Juristischen Fakultät

Nachdem der International and European Tax Moot Court drei Jahre in Folge aufgrund der COVID-19-Pandemie nur digital stattfand, wurde der Moot Court von der Katholischen Universität Löwen vom 26.03. bis zum 31.03.2023 erstmals wieder in Präsenz im belgischen Löwen ausgerichtet. Die Studierenden Lea Grenz, Sören Pohl, Henner Steigleider und Maja Yan erreichten beim diesjährigen Wettbewerb den dritten Platz. Betreut wurde das Team der Universität Heidelberg von Prof. Dr. Ekkehart Reimer sowie der akademischen Mitarbeiterin Milena Dietz.

Jedes Jahr beschäftigen sich Studierende aus aller Welt mit einem fiktiven Fall aus dem internationalen Steuerrecht. Der diesjährige Fall betraf die Verteilung der Besteuerungsrechte für grenzüberschreitende Geschäftsführervergütungen durch Doppelbesteuerungsabkommen. Themen waren insbesondere die steuerrechtliche Ansässigkeit einer Kapitalgesellschaft,



die Qualifikation als Aufsichts- oder Verwaltungsrat, die Begründung etwaiger Home Office-Betriebstätten sowie die Besteuerung von Lizenzgebühren für die Benutzung von Software.

In der Vorbereitungsphase in Heidelberg haben zehn Studierende der Universität den Fall individuell bearbeitet und ein Plädoyer vorbereitet, das lehrstuhlintern gehalten wurde. Von diesen zehn wurden vier Studierende ausgewählt, die im Rahmen der Qualifikationsrunde dann zwei Schriftsätze in englischer Sprache verfassten und sich damit für die Hauptrunde in Löwen gemeinsam mit 13 anderen Teams aus Europa, Thailand, Brasilien und den USA qualifizieren konnten. Daraufhin bereiteten die Studierenden ihre Plädoyers vor, wobei die „Probepleadings“ in Kooperation mit einigen renommierten Anwaltskanzleien besonders hilfreich waren.

In der Hauptrunde in Löwen konnte sich das Team der Universität Heidelberg für die Runde der besten sechs Teams qualifizieren, verpasste dann aber knapp den Einzug in die Finalrunde und musste sich gegen die Teams aus Wien und Virginia geschlagen geben.

Die Teilnahme am International and European Tax Moot Court war für die Studierenden aufgrund der intensiven Beschäftigung mit dem internationalen Steuerrecht und dem Arbeiten an ihren rhetorischen Fähigkeiten in fachlicher Hinsicht besonders lehrreich. In persönlicher Hinsicht war aber vor allem die enge Zusammenarbeit im Team und der Austausch mit den anderen internationalen Studierenden eine besonders einzigartige Erfahrung.

Der International and European Tax Moot Court ist der einzige seiner Art auf diesem Rechtsgebiet. Die Juristische Fakultät Heidelberg war mit ihrer diesjährigen Teilnahme schon zum zwölften Mal vertreten.

Maja Yan

Ungarn, die Seidenstraße und das Steuerrecht

Trilaterales Seminar am 24. und 25. April 2023 in Budapest



Wieder einmal hieß es „Auf nach Budapest“ an die Eötvös Loránd Universität (ELTE) zum steuerrechtlichen trilateralen Seminar. Aus Heidelberg diskutierten Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Milena Dietz und Katharina Steuer mit einer Vielzahl italienischer und ungarischer Studierender und Wissenschaftlern zu steuerrechtlichen Fragen verbunden insbesondere mit der Neuen Seidenstraße.

I. Das Format

Der Blick nach Mittel-, Ost- und Südosteuropa taucht viele Fragen des Wirtschaftsrechts und des Steuerrechts in ein anderes Licht. Diese Erfahrung konnten am 24. und 25. April 2023 Studierende und Lehrende der Universitäten Heidelberg und Ferrara machen, die auf Einladung der Eötvös Loránd Universität nach Budapest gereist waren, um über das Steuerrecht in Zeiten des Krieges und geoökonomischer Krisen zu diskutieren.

Das Seminar, das einer bereits 13-jährigen Tradition folgt, besteht aus gemeinsamen rechtsvergleichenden Referaten von üblicherweise jeweils einer/einem Studierenden der drei Universitäten, gefolgt von Diskussionen, an denen sich auch die anwesenden Professoren sowie akademischen Mitarbeitenden beteiligen.

II. Themen und Einzelfragen

Der Vormittag des ersten Tages hatte das Energie(steu)recht zum Gegenstand. Nach einer Einführung des in der ungarischen Energiewirtschaft tätigen Syndikusanwalts *Dr. Dániel Kovács* (Budapest) gaben die ersten drei Vorträge Einblicke in das europäische Energierecht und das nationale Energierecht der drei behandelten Länder. Sie bildeten die Grundlage für das sich anschließende Thema der Besteuerung des Energiesektors. Hier wurden ebenfalls sowohl die europäische Rechtsordnung als auch die nationalen Rechtsordnungen in den Blick genommen. Nach einer kurzen Kaffeepause folgte die Beurteilung von energie(steu)rechtlichen Maßnahmen der Mitgliedstaaten anhand des beihilferechtlichen Maßstabs.

Dem folgte am Nachmittag der zweite Themenblock: Besteuerungsfragen im Transportsektor. *Prof. Ekkehart Reimer* (Heidelberg) hielt hierzu einen kurzen Einführungsvortrag. Die ersten drei studentischen Vorträge beleuchteten nationale Steuerprivilegien von Schifffahrtsunternehmen, welche in den drei Ländern sehr unterschiedlich ausgeprägt sind. Anschließend wurde sowohl aus nationalrechtlicher als auch aus DBA-rechtlicher Perspektive über die Besteuerung von Arbeitnehmern im Transportsektor referiert. Seinen Abschluss fand der erste Seminartag in der prachtvollen Aula Magna der Universität mit einer inspirierenden Diskussion, die sich auch auf das Verständnis der Rechtsstaatlichkeit in Europa erstreckte und damit weit über die Fragestellungen des ersten Themenblocks hinausging.

Der zweite Tag des Seminars begann mit einer umfangreichen Einführung von *Prof. Marco Greggi* (Ferrara), in der er seine Erfahrungen aus Reisen und Forschungsaufenthalten entlang der Seidenstraße mit der Gruppe teilte. Daran schloss sich ein Vortrag seitens einer ungarischen Studierenden an, die in das Thema von rechtlicher Seite einführte. Die nachfolgenden rechtsvergleichenden Vorträge betrafen sodann speziell die Thematik der Betriebsstättenbegründung und der Gewinnallokation im internationalen Steuerkontext sowie das Zollrecht. Daran schloss sich abermals eine gewinnbringende, von *Prof. Marco Greggi* geleitete Diskussionsrunde an.

Dabei führten die verschiedenen nationalen Sicht- und Herangehensweisen im Rechtsvergleich zu neuen Erkenntnissen und Synergien.

Nach der Mittagspause stand mit dem letzten Themenblock „Mehrwertsteuern“ ein Bereich im Fokus, der besonders durch europäisches Recht geprägt ist. Folgerichtig fokussierte sich der Rechtsvergleich auf die nationalen Umsetzungsakte. Die abschließende Diskussion leitete *Dr. Péter Darák* (Budapest), Vorsitzender Richter der ungarischen Kúria (Oberster Gerichtshof) und Lehrbeauftragter der ELTE. Das trilaterale Seminar schloss mit einem frühen gemeinsamen Farewell Dinner im Púder-Restaurant, bei dem auch der soziale Austausch nicht zu kurz kam.

III. Fazit und Perspektiven

Die spezifischen Erfahrungen, die dieser rechtsvergleichende Blick nach Osten ermöglicht hat, und die sehr bereichernden persönlichen Kontakte zu anderen Studierenden waren und sind für die Heidelberger Studierenden und ebenso auch für die Wissenschaftler/innen des Instituts für Finanz- und Steuerrecht von bleibendem Wert. In Budapest haben wir bereits eine Einladung zu einer Fortsetzung des Seminars ausgesprochen (29./30. Mai 2024 in Heidelberg).

Am Rande haben genutzt wir die Begegnungen in Budapest auch, um über eine Wiederaufnahme der deutsch-ungarischen Verfassungsdialoge zu beraten, die mit den Präsidenten, Richterinnen und Richtern der Verfassungsgerichte beider Länder und den Juristischen Fakultäten der ELTE und der Universität Heidelberg in der Vergangenheit abwechselnd in Budapest und Heidelberg stattgefunden haben.

Für beide Formate – das ELTE-Seminar ebenso wie für die Deutsch-ungarischen Verfassungsdialoge – sind behutsame Erweiterungen denkbar, aber noch nicht spruchreif. Für das Seminar kommt insbesondere eine Beteiligung von Studierenden und u.U. auch Professor/innen der Karls-Universität Prag in Betracht. Die Verfassungsdialoge könnten eine Brücke bieten, die es den ungarischen Kooperationspartnern und uns selbst ermöglicht, Richterpersönlichkeiten und Verfassungsjurist/innen aus denjenigen Ländern kennenzulernen, die gegenwärtig vor großen rechtsstaatlichen Herausforderungen stehen (bspw. Georgien, Polen, Türkei).

Sondersteuern?

*Symposion der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung
Heidelberg*



Am 5. Mai 2023 veranstaltete die Steuerrechtswissenschaftliche Vereinigung Heidelberg e.V. das Jahressymposion zum Thema „Sondersteuern?“. Hierzu hielten Prof. Dr. Benjamin Straßburger und Dr. Till Meickmann aus juristischer sowie Dr. Stefan Bach aus ökonomischer Perspektive Referate.

Prof. Dr. Hanno Kube eröffnete das Symposion neben der Vorstellung der Referenten mit einer kurzen Einführung in die Thematik und verwies auf deren grundsätzliche Bedeutung, insbesondere in verfassungsrechtlicher Hinsicht. Steuern, die an spezifische Sachverhalte wie eine bestimmte Art von Erträgen, Sektoren oder Verbrauchsakten anknüpfen, bedürften einer Einordnung in die finanzverfassungsrechtliche Kompetenzordnung und

seien zudem in Hinblick auf das Prinzip einer Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit zu untersuchen. Zudem sei mit der EU-Übergewinnsteuer auch die unionsrechtliche Dimension in den Blick zu nehmen.

Sodann referierte *Prof. Dr. Benjamin Straßburger* über die verfassungsrechtlichen Fragen der Sondersteuern. Dabei widmete er sich zunächst intensiv dem Begriff der „Sondersteuer“. Er stellte fest, dass dieser bislang nicht einheitlich definiert werde, und verwies sodann auf die Verwendung des Begriffs der „Sondersteuer“ in der Gesetzgebung und der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts. Nach einer Gegenüberstellung der Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Verwendung des Begriffs der „Sondersteuern“ in Gesetzen und in der Rechtsprechung schlug *Straßburger* folgende Definition vor:

„Sondersteuer ist jede Steuer im Sinne von § 3 Abs. 1 AO, die aus dem Besteuerungsgut einer anderen Steuer – der Referenzsteuer – anhand spezifizierender Merkmale eine Teilmenge ausgrenzt und in Anknüpfung an denselben Indikator finanzieller Leistungsfähigkeit (Vermögenszuwachs, Vermögensbestand, Vermögensverwendung) einer zusätzlichen Belastung unterwirft.“

Anschließend widmete sich *Straßburger* den verfassungsrechtlichen Implikationen ebendieses Sondersteuerbegriffs. Zunächst ging er hierbei auf die Frage ein, ob und unter welchen Voraussetzungen eine Sondersteuer dem Gleichartigkeitsbegriff des Art. 105 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 2a Satz 1 GG unterliegt. Schließlich gelangte er zu dem Ergebnis, dass Sondersteuern in Form von örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern dann nicht dem Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG unterliegen könnten, wenn sie außerfiskalische Zwecke verfolgten.

Im letzten Teil seines Vortrags ging *Straßburger* darauf ein, unter welchen Voraussetzungen Sondersteuern den materiellen Vorgaben des Grundgesetzes entsprechen. Dabei arbeitete er aus gleichheitsrechtlicher Perspektive heraus, dass der Lenkungszweck der Steuer rational nachvollziehbar und die Besteuerung angemessen erscheinen muss. Abschließend gab der Referent zu bedenken, dass Sondersteuern in freiheitsrechtlicher Hinsicht der „Anfangsverdacht einer übermäßigen Verkürzung der individuellen Freiheit im vermögensrechtlichen Bereich“ aufgrund eines additiven Grundrechtseingriffs von vornherein anhafte.

Sodann referierte *Dr. Till Meickmann* über die unionsrechtlichen Grundlagen und Grenzen von Sondersteuern, insbesondere in Hinblick auf die

EU-Übergewinnsteuer. Auch er widmete sich zunächst dem Begriff der „Sondersteuer“ und konstatierte, dass die EU-Übergewinnsteuer nach einem europarechtlichen Verständnis einer „Sondersteuer“ entspreche, ohne dass dies rechtliche Implikationen habe.

Sodann warf der Referent die Frage nach der kompetenzrechtlichen Grundlage der Verordnung über Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise (VO (EU) 2022/1854) auf. Dabei widmete er sich zunächst Art. 122 AEUV und kam zu dem Ergebnis, dass die Tatbestandsseite aufgrund der bei Erlass der Verordnung vorherrschenden angespannten Marktlage bezüglich Rohstoff- und Energiepreisen erfüllt sei. Hingegen sei auf Rechtsfolgenseite das Mittel einer Sondersteuer nicht geeignet, die Versorgungssicherheit wiederherzustellen. Sie sei lediglich geeignet, einen Fiskalzweck zu verfolgen, wozu Art. 122 AEUV nicht ermächtige. Nach einer Untersuchung weiterer möglicher Kompetenzgrundlagen kam *Meickmann* schließlich zu dem Schluss, dass die Verordnung kompetenzwidrig erlassen wurde, der Erlass einer EU-Sondersteuer grundsätzlich aber denkbar erscheine. Auf materieller Ebene sah er die Verordnung insbesondere mit dem Gleichheitsgebot des Art. 20 EU-GRCh vereinbar.

Abschließend widmete sich *Meickmann* der Frage der Vereinbarkeit der Verordnung mit deutschem Verfassungsrecht. Hierbei differenzierte er stets zwischen der Annahme, dass die Verordnung vom EuGH als nichtig erachtet werde, und der – als weitaus realistischer erachteten – Möglichkeit, dass die Verordnung vom EuGH als unionsrechtskonform eingestuft werde.

Zuletzt zeigte *Dr. Stefan Bach* in seinem Vortrag die ökonomischen Dimensionen der Sondersteuern auf. Er stellte hierzu die einzelnen Instrumentarien des Staates und deren ökonomische Vor- und Nachteile vor.

Zu Beginn ging er auf Lenkungssteuern ein, bei denen er sowohl die sog. „Sündensteuern“ als auch die Umweltsteuern gesondert beleuchtete. Solche Lenkungssteuern seien zwar effektiv und insbesondere im Vergleich zum Einsatz des Ordnungsrechts effizient, führten aber gleichzeitig zu unerwünschten Verteilungseffekten und seien nur bis zur Grenze der Anpassungsmöglichkeiten wirksam.

Daneben beleuchtete der Referent gruppenbezogene Finanzierungs- und Ausgleichsabgaben. Diese seien der Sache nach zwar vernünftig und ökonomisch gerechtfertigt, wenn bestimmte Gruppen eine besondere Sachnähe und Verantwortung zu bestimmten Sachverhalten aufweisen würden;

es bliebe allerdings die Gefahr einer nicht nachvollziehbaren Überantwortung gesamtgesellschaftlicher Aufgaben an bestimmte Personengruppen.

Zuletzt zeichnete *Bach* die Vor- und Nachteile von Übergewinnsteuern nach. Sie seien einerseits bei solchen ökonomischen Renten sinnvoll, bei denen ein unelastisches Angebot bestehe, da Effizienzverluste durch eine Besteuerung in diesen Konstellationen nicht zu erwarten seien. Andererseits sei die Bewertung, welche Angebote zu solch „leistungslosem Einkommen“ führen, nicht ohne eine gewisse Willkür umzusetzen. Deshalb sei auch die Besteuerung sog. Zufallsgewinne nicht ohne Weiteres sinnvoll umsetzbar.

An die Vorträge schloss sich eine intensive Diskussion mit dem Fachpublikum an, innerhalb derer die Thesen der Referenten kritisch gewürdigt wurden. Noch offen gebliebene Fragen konnten im Anschluss bei einem Beisammensein im Innenhof der Neuen Universität vertieft werden.



Noah Rauth

Finanzpolitik nach der Zeitenwende

Vortrag des Finanzministers von Baden-Württemberg
am 13.06.2023



Der Begriff der „Zeitenwende“ ist seit der Regierungserklärung von Bundeskanzler Olaf Scholz zum russischen Überfall auf die Ukraine in aller Munde. Heidelberger Studierenden bot sich am Abend des 13. Juni 2023 die Möglichkeit, über die finanzpolitischen Folgen dieser Zeitenwende zu diskutieren: Dr. Danyal Bayaz, Finanzminister des Landes Baden-Württemberg, war in Hörsaal 13 zu Gast.

„Wir erleben eine Zeitenwende. Und das bedeutet: Die Welt danach ist nicht mehr dieselbe wie die Welt davor.“ Mit diesen drastischen Worten wandte sich Bundeskanzler *Olaf Scholz* am 27. Februar 2022, drei Tage nach Beginn des russischen Angriffskrieges gegen die Ukraine, in einer Regierungserklärung an den Deutschen Bundestag. Seither beschäftigt sich

nahezu jedes politische Ressort mit seiner eigenen „Zeitenwende“. Insbesondere die Finanzpolitik steht aktuell vor großen Herausforderungen: Welche Entlastungen benötigen Bürgerinnen und Bürger im Zuge der Energiekrise? Wie sind die Folgen der Inflation abzumildern? Bleiben ausreichend finanzielle Spielräume für Transformation und Klimaschutz?

Antworten auf diese hochaktuellen Fragen sollten Heidelberger Studierende vom Finanzminister des Landes Baden-Württemberg, *Dr. Danyal Bayaz*, höchstpersönlich bekommen. *Dr. Bayaz*, gebürtiger Heidelberger und Mitglied der Partei Bündnis 90/Die Grünen, war einer Einladung des Instituts für Finanz- und Steuerrecht gefolgt, um bei der am 13. Juni 2023 stattfindenden, universitätsöffentlichen Veranstaltung mit Studierenden zum Thema „Finanzpolitik nach der Zeitenwende“ ins Gespräch zu kommen. Nach einem kurzen Impulsvortrag des Finanzministers führten *Prof. Dr. Hanno Kube* und *Prof. Dr. Ekkehart Reimer* anhand verschiedener Themenblöcke durch den Abend. Das interessierte Auditorium in Hörsaal 13 forderte *Dr. Bayaz* immer wieder mit klugen Fragen und bat das Mitglied der aktuellen Landesregierung um vielfältige Einschätzungen.

Im Hinblick auf die von der Bundesregierung initiierten und von den Ländern zu Teilen mitfinanzierten Entlastungspakete kritisierte *Dr. Bayaz* einzelne Maßnahmen, wie z.B. den sog. „Tankrabatt“ als nicht zielführend. Dieser setze ein falsches Preissignal und entlaste nach dem „Gießkannenprinzip“, statt Bürgerinnen und Bürger zielgerichtet anhand individueller Bedürftigkeit zu unterstützen. Dennoch warb er auch für Verständnis, da die Politik unter enormem Handlungsdruck stand und eine schnelle Reaktion geboten gewesen sei. Bei der Auszahlung von Hilfszahlungen durch die Verwaltung sieht der Finanzminister ebenfalls Verbesserungspotenzial: So sei eine Ausrichtung staatlicher Hilfen an der individuellen, finanziellen Betroffenheit von Bürgerinnen und Bürgern oft bereits deshalb nicht möglich, weil der Finanzverwaltung die Zuordnung einer Steueridentifikationsnummer zu einer IBAN technisch nicht möglich sei. Daher benötige die Steuer- und Finanzpolitik zeitnah einen Digitalisierungsschub.

Prof. Reimer konfrontierte *Dr. Bayaz* mit seiner Beobachtung, dass der Ruf der Länder nach dem Bund in Krisenzeiten besonders laut sei, obwohl die Finanzierungsverantwortung nach der grundgesetzlichen Kompetenzverteilung vielfach bei den Ländern liege. Der baden-württembergische Finanzminister hob hervor, dass die Abgrenzung von Zuständigkeiten in der politischen Praxis seiner Erfahrung nach oft nicht so eindeutig sei, wie dies aus finanzverfassungsrechtlicher Perspektive eigentlich der Fall sein sollte.

Als Beispiel hierfür nannte er die Finanzierung des „9 bzw. 49 Euro-Tickets“. Das Problem bestehe darin, dass der Bund ein Projekt starte und dieses „anfinanziere“, die Länder allerdings langfristig „mit- und nachfinanzieren“ sollen. Mit Blick auf die Struktur der Landeshaushalte enge diese unklare Finanzierungsverantwortung Spielräume für eigene Projekte ein. „Um diese Probleme zu beseitigen, bedarf es meiner Meinung nach der Einrichtung einer Föderalismus-Kommission,“ resümierte *Dr. Bayaz*. Mit dieser deutlichen Antwort hatte *Prof. Reimer* wohl nicht gerechnet und prophezeite dem Finanzminister, dass diese Forderung „die Grenzen des Hörsaal 13 verlassen werde“.

Dr. Bayaz, der ökologische und liberale Positionen stets zu vereinbaren versucht, hob die Schwierigkeiten des Jobs eines Finanzministers im Laufe des Abends vielfach hervor: Egal, wo er hinkomme, würden die Verantwortlichen ihm gegenüber eine Unterfinanzierung der eigenen Verantwortungsbereiche geltend machen. Dafür habe er stets großes Verständnis, doch seien die finanziellen Spielräume des Staates – auch aufgrund der Schuldenbremse – endlich, sodass eine Priorisierung der Politik anhand zukunftsgerichteter Kriterien unumgänglich sei: „Vielleicht“, so der Finanzminister, „hätte man lieber in Infrastruktur und Personal statt in die Rente mit 63 und das Baukindergeld investieren sollen.“ Denn der Staat sei auf gutes Personal genauso angewiesen wie die Privatwirtschaft. Und so warb *Dr. Bayaz* vor dem gut gefüllten Hörsaal 13 dafür, nach dem Abschluss des eigenen Studiums eine Karriere im öffentlichen Dienst des Landes Baden-Württemberg in Betracht zu ziehen: „Wir brauchen junge, intelligente Absolventinnen und Absolventen – auch in der Finanzverwaltung. Melden Sie sich bei uns.“

Sollte dieser Aufruf des Finanzministers das Interesse des Auditoriums geweckt haben, könnte der Abend mit Herrn *Dr. Bayaz* vielleicht auch bei einigen Studierenden zu einer kleinen „Zeitenwende“ in der persönlichen Karriereplanung geführt haben.

Luca Steinbeck

Georgien auf dem Weg in die Europäische Union

*Vortrag des Verfassungsgerichtspräsidenten von Georgien
Prof. Dr. Merab Turava*



Am 25. Juli 2023 fand zur großen Freude von Institut und Fakultät ein Vortrag des Präsidenten des georgischen Verfassungsgerichts, Herrn Prof. Dr. Merab Turava, im Hörsaal 09 der Neuen Universität statt. An einem reg-

nerischen Sommerabend stieß der Vortrag bei der Professoren- und Mitarbeiterschaft sowie auch unter den Studierenden auf reges Interesse.

Der Präsident des georgischen Verfassungsgerichts hielt bei Lichte betrachtet an diesem Abend – worauf *Prof. Frank Meyer* mit Recht hinwies – nicht nur einen, sondern zwei Vorträge, die sich zum einen mit Georgien als Verfassungsstaat und seiner Beitrittsperspektive zur Europäischen Union sowie zum anderen mit der Verfassungsgerichtsbarkeit Georgiens befassten.

Prof. Dr. Merab Turava erläuterte im ersten Teil seines Referats den Status quo des georgischen Staates und die kürzlich erfolgte Anerkennung als Beitrittskandidat für die Europäische Union. Art. 78 der georgischen Verfassung verpflichtet alle staatliche Gewalt in Georgien, sämtliche Maßnahmen zu ergreifen, die für den Beitritt Georgiens zur Europäischen Union sowie in die NATO nützlich sind. *Prof. Dr. Turava* schilderte dabei auch die besonderen Herausforderungen Georgiens auf dem Weg in die Europäische Wertegemeinschaft und im Detail insbesondere eine Agenda von zwölf

Punkten – unter anderen die Stärkung der Menschenrechte sowie die Sicherung einer Medienvielfalt –, die in den kommenden Jahren von Georgien zu erfüllen ist.

Der zweite Teil des Vortrags beschäftigte sich dann intensiv mit der Verfassungsgerichtsbarkeit Georgiens, von der *Prof. Dr. Turava* freilich aus erster Hand zu berichten wusste. Das georgische Verfassungsgericht – geschaffen 1995 – besteht aus neun Mitgliedern, die zu einem Drittel vom Staatspräsidenten ernannt, zu einem weiteren Drittel vom Parlament und zu einem letzten Drittel vom Richterwahlausschuss beim Obersten Gericht gewählt werden. Ursprünglich entschied das Verfassungsgericht lediglich über Normenkontrollen, erweiterte seine Befugnisse aber mit der Zeit auf Verfassungsbeschwerden – jedenfalls in Strafsachen –, wie sie auch der deutschen Verfassungsgerichtsbarkeit natürlich bestens bekannt sind. Für das Rechtssystem in Georgien hat die deutsche Jurisdiktion ohnehin eine gewisse Vorbildfunktion.

Die sich an den Vortrag anschließende Diskussion vertiefte verschiedene vom Verfassungsgerichtspräsidenten angesprochene Punkte. Das Hauptaugenmerk wurde vor allem auf weitere Fragen zur Organisation des Verfassungsgerichts sowie auf die Bedeutung des angesprochenen Art. 78 der georgischen Verfassung insbesondere auch für die Judikative gelegt. Außerdem wurde der Frage nachgegangen, warum die sog. Venedig-Kommission in Georgien eine so viel bedeutendere Rolle als in Deutschland spielt. Einen Glücksfall stellte es zudem dar, dass im Auditorium mit Frau *Prof. Dr. Maia Kopaleishvili* eine weitere (allerdings ehemalige) georgische Verfassungsrichterin anwesend war, die sich zu diesem Zeitpunkt für einen Forschungsaufenthalt in Speyer aufhielt und den Diskurs durch erfrischende Beiträge bereicherte.

Fakultät und Institut schätzen sich sehr glücklich, den Präsidenten des georgischen Verfassungsgerichts nicht nur für diesen abendlichen Vortrag zum Ende des Sommersemesters, sondern insbesondere auch für einen einmonatigen Forschungsaufenthalt gewonnen zu haben, um bei dieser Gelegenheit mehr über Georgien und das georgische (Verfassungs-)Recht in Erfahrung bringen zu dürfen. Dieser Austausch möge in der Zukunft auf wissenschaftlicher, gerichtlicher und studentischer Ebene (ggf. auch durch das Erasmus-Programm der Fakultät) noch vertieft werden.

Robert Pracht

Institutsausflug am 27. Juli 2023

Wanderung von Sinsheim nach Ittlingen

Am 27. Juli 2023 fand der alljährliche Institutsausflug statt. Das Institutsteam wanderte von Sinsheim über den Ittlinger Brunnen nach Ittlingen. Am Ende der Wanderung stand ein gemeinsames Abendessen im Hammerger Hof.



Auch in diesem Sommer hatte sich das Institutsteam vorgenommen, das Sommersemester mit einem gemeinsamen Ausflug ausklingen zu lassen. Als der Termin feststand, übernahm *Maximilian Nungeß* freundlicherweise die Organisation. Geplant wurde eine Wanderung von Sinsheim nach Ittlingen. Doch nachdem die Route festgelegt, die Züge für die An- und Rückfahrt herausgesucht und die Restaurants für die wohlverdienten

Pausen reserviert waren, drohte das Wetter die Wanderung kurzfristig doch noch ausfallen zu lassen. Hatten im letzten Jahr noch die heißen Temperaturen der damals geplanten Weinwanderung entgegengestanden, so schien diesen Sommer der Ausflug sprichwörtlich ins Wasser zu fallen.

Doch ganz nach dem Motto „Es gibt kein schlechtes Wetter, nur schlechte Kleidung“ beschlossen wir, uns von den Wetterprognosen nicht entmutigen zu lassen.

Mit bester Laune und ausgerüstet mit wasserfester Kleidung traf sich das Institutsteam daher mittags am Sinsheimer Bahnhof. Von dort ging es zum ersten Etappenziel, die ca. sechs Kilometer entfernte Burg Steinsberg. Der Weg führte uns durch eine abwechslungsreiche Landschaft, vorbei an zahlreichen Feldern. Bestehende Unklarheiten über genaue Pflanzenarten konnten mithilfe von diversen Apps geklärt werden. Während der Wanderung bot sich die Gelegenheit, sich gegenseitig näher kennenzulernen und es entwickelten sich interessante Gespräche.

Zwischenzeitlich kam zwar sogar die Sonne heraus, doch die Wettervorhersage sollte zumindest teilweise recht behalten. Kurz vor Erreichen unseres Zwischenziels gerieten wir noch in einen Regenschauer, was unserer guten Laune aber keinen Abbruch tat. Dank der richtigen Kleidung sowie des kollegialen Teilens der vorhandenen Regenschirme, schafften wir es einigermaßen trocken zur Burg Steinsberg. Dort wurden wir mit einem schönen Ausblick über die Umgebung belohnt.

Nach einer kleinen Stärkung ging es weiter Richtung Ittlingen. Die Sonne war zwischenzeitlich wieder herausgekommen und so konnte die Regenkleidung auch wieder im Rucksack verstaut werden. Wir machten noch einen kleinen Zwischenstopp am Ittlinger Brunnen. Von dort waren es dann noch ca. drei Kilometer bis zum geplanten Ziel, dem Hammerberg Hof.

Bei Schnitzel, Spätzle und Wein ließen wir den Tag mit guten Gesprächen ausklingen und fuhren anschließend gemeinsam wieder mit der Bahn nach Heidelberg. Insgesamt ein sehr schöner Institutsausflug, der hoffentlich nicht nur mir in guter Erinnerung bleibt.

Johanna Wiegand

Ökowertpapiere – umwelt-, zivil- und steuerrechtliche Fragen

Gastvortrag von Dr. habil. Thorsten Permien

Am 19. Oktober 2023 lud das Institut im Hörsaal 9 der Neuen Universität zu einem Gastvortrag des „Erfinders“ der Ökowertpapiere Dr. habil. Thorsten Permien ein, der dieses spannende Projekt des Landes Mecklenburg-Vorpommern vorstellte. Anschließend diskutierten Prof. Dr. Stefan J. Geibel, Prof. Dr. Thomas Lobinger und Prof. Dr. Ekkehart Reimer gemeinsam mit dem interessierten Publikum über die damit verknüpften juristischen Fragenstellungen und Problemkreise.

I. Das Projekt „Ökowertpapiere“

Nach einer kurzen Begrüßung und Vorstellung des Referenten *Dr. habil. Permien* durch *Prof. Dr. Reimer*, stellte der Referent in seinem Vortrag das Projekt und die verbundenen Ziele genauer vor. Ziel der Ökowertpapiere ist es, die Leistungen der Natur und der heimischen Ökosysteme sichtbar und erlebbar zu machen. Dabei sollen Ökowertpapiere als Instrument zur Investition in „Ökodienstleistungen“ fungieren. Das Land Mecklenburg-Vorpommern bietet insgesamt vier verschiedene Arten der Ökowertpapiere an: die „Waldaktie“ zur Aufforstung der Wälder, „MoorFutures“ zur Wiedervernässung der Moore, „Streuobstgenussscheine“ und „Heckenschecks“ zur Erhaltung und Ausdehnung der jeweiligen Kulturen. Sowohl Privatpersonen als auch Unternehmen können die jeweiligen Ökowertpapiere vom Land Mecklenburg-Vorpommern erwerben. Eine direkte finanzielle Gegenleistung in Form einer monetären Rendite erhalten die Erwerber allerdings nicht. Auch die Handelbarkeit der Ökowertpapiere ist ausdrücklich ausgeschlossen. Das Land Mecklenburg-Vorpommern erhofft sich durch die Ökowertpapiere eine gesellschaftliche und finanzielle Aufwertung des heimischen Ökosystems.

II. Diskussion der juristischen Fragestellungen

Hieran anknüpfend stellte sich in der Diskussionsrunde zunächst die juristische Frage nach der schuldrechtlichen Qualifikation. Diese wurde von Herrn *Prof. Dr. Lobinger* gemeinsam mit dem Publikum diskutiert. Die Qualifikation stellte sich dabei als nicht eindeutig heraus, da insbesondere die genaue Gegenleistung für das Ökowertpapier durch das Land unklar erscheint. Herr *Prof. Dr. Lobinger* merkte an, es könne sich um eine Schenkung mit Auflage handeln. Allerdings sei eine solche schuldrechtliche Qualifikation nur dann zutreffend, wenn das für das Ökowertpapier bezahlte Geld für den spezifischen Zweck des jeweiligen Ökowertpapiers verwendet werden würde. Wäre es, wie im Falle der „Moorfutures“, nicht möglich, durch ein verkaufte Ökowertpapier die Kosten des Projekts gänzlich zu decken, sondern müsste erst eine größere Anzahl an Ökowertpapieren veräußert werden, so läge die schuldrechtliche Qualifikation als Zweckschenkung näher. Im Publikum kam alternativ der Vorschlag der Qualifikation als Lizenzvertrag auf, da durch den Erwerb der Ökowertpapiere auch die Benutzung der jeweiligen Marke miterworben wird. Eine abschließende schuldrechtliche Bewertung und die daraus resultierenden Folgen der möglichen Durchführungs- oder gegebenenfalls auch Schadensersatzansprüche der Erwerber konnte aufgrund der begrenzten Zeit und Fülle an Ansätzen nicht abschließend erörtert werden. Genügend Denkanstöße wurden jedenfalls präsentiert.

Herr *Prof. Dr. Reimer* warf anschließend aus steuerrechtlicher Perspektive die Frage auf, ob sich ein Land auf andere Weise als durch Steuern Gelder verschaffen dürfe. Und auch aus steuerrechtlicher Perspektive stellte sich im Rahmen der Verkehrsfähigkeit die Frage nach der Qualifikation der Gegenleistung.

Schließlich schloss Herr *Prof. Dr. Geibel* die Diskussion mit einer wettbewerbsrechtlichen Überlegung, insbesondere bezüglich der Vermarktung der Ökowertpapiere. Das „charmante Spiel“ mit verschiedenen wertpapierrechtlichen Bezeichnungen wie beispielsweise „Aktie“ sei zwar aus dem Blick der Vermarktung nachzuvollziehen. Insbesondere aus lauterkeitsrechtlicher Sicht könnte eine fehlende Abgrenzung von Rechtsbegriffen jedoch irreführend wirken. Es seien mithin klare sprachliche Grenzen zum eigentlichen Wertpapierrecht mit den verknüpften rechtlichen Begrifflichkeiten zu ziehen.

Die Diskussion konnte auf die aufgeworfenen Fragen keine abschließenden Antworten finden, regte jedoch alle Beteiligten zum Nachdenken an. Herr *Prof. Dr. Reimer* schloss daher die Veranstaltung mit den treffenden Worten *Berthold Brechts*: „Den Vorhang zu und alle Fragen offen“.



Sophia Rapp

"Neue Impulse für Staat und Steuer" – *Symposium zum 80. Geburtstag von Paul Kirchhof*



I. Anlass

Das diesjährige Symposium des Instituts für Finanz- und Steuerrecht wurde zu Ehren seines langjährigen Direktors *Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof* veranstaltet, dessen 80. Geburtstag in diesem Jahr gefeiert wird. Zu den rund 200 Gästen gehörten viele namhafte Persönlichkeiten aus Wissenschaft und Justiz. *Prof. Dr. Ekkehart Reimer* fasste in seiner Einführung die Bedeutung *Paul Kirchhofs* in einer Gleichung zusammen: „Heidelberg = Staatsrecht + Steuerrecht = Paul Kirchhof“. Diese Gleichung gab die Struktur des Symposiums vor, welches aus zwei staatsrechtlichen Vorträgen am Vormittag (das Verwaltungsrecht dabei auch als Teil des Staatsrechts verstanden) und zwei steuerrechtlichen Vorträgen am Nachmittag bestehen sollte. Die Vorträge orientierten sich an Fachbeiträgen, die bereits

zuvor zu Ehren des Jubilars in vier führenden juristischen Fachzeitschriften erschienen waren.¹ Die anschließenden Diskussionen wurden jeweils von akademischen Schülern *Paul Kirchhofs* moderiert.

II. Vorträge

Zunächst widmete sich *Prof. Dr. Christian Walter* in seinem Vortrag dem innerstaatlichen und überstaatlichen Gemeinwohl als Verfassungsauftrag. Er maß dem Verfassungsauftrag eine Aufforderung zum aktiven Tun bei. Ein solches aktives Tun könne in der Verteidigung (Art. 87a Abs. 1 GG) liegen oder in der Sicherstellung der Energieversorgung (Art. 1 Abs. 1 GG i.V.m. dem Sozialstaatsprinzip). Sowohl Staatsziele als auch grundrechtliche Schutzpflichten lassen sich als Verfassungsaufträge qualifizieren. In seinem Klimabeschluss habe das BVerfG die Verfassungsaufträge aus Art. 20a GG und Art. 2 Abs. 2 Satz 1 GG in den Dienst eines überstaatlichen Gemeinwohls gestellt. Auch der Grundsatz der offenen Staatlichkeit lasse sich als Verfassungsauftrag verstehen. Thema der anschließenden Diskussion war u.a., inwieweit verfassungsrechtlich verankerte Gemeinwohlbelange dem demokratischen Prozess entzogen sind.

Am späten Vormittag referierte *Prof. Dr. Klaus Rennert* (Präsident des Bundesverwaltungsgerichts a.D.) zu Handlungsformen rechtsstaatlichen Verwaltens. Laut *Rennert* seien die Handlungsformen im Verwaltungsrecht nicht nur Ausprägungen des Rechtsstaatsprinzips, sondern auch der demokratischen Legitimation. Genauigkeit und Verständlichkeit der Sprache erfüllen u.a. eine Rechtsschutz- und Kontrollfunktion. Normsetzung und Normvollzug unterscheiden sich in ihrem Legitimationsbedarf: Der demokratische Legitimationsbedarf der Normsetzung werde durch Zuständigkeit und Verfahren sichergestellt, während der administrative Legitimationsbedarf des Normvollzugs sich auf Gesetzesbindung und Fachlichkeit stütze. Ersterer stehe bei Regierungsverordnungen und Satzungen im Vordergrund, Letzterer erlange bei exekutivischen Verordnungen von Fachbehörden Bedeutung. Laut *Rennert* sei die Wahl der „richtigen“ Rechtsform – entgegen dem oft missverstandenen Begriff der Formenwahlfreiheit der Verwaltung – eine Rechtsfrage. Zuletzt postulierte er, dass

¹ AöR Heft 1/2023; DVBl. Heft 4/2023; DSrR Heft 8/2023; StuW Heft 1/2023.

bei einer Einbeziehung Privater in die Normgebung, in die vorbereitende Klärung der Rechtslage oder in den Normvollzug der Legitimationsbedarf befriedigt bleiben müsse.

Den steuerrechtlichen Nachmittag des Symposiums eröffnete *Prof. Dr. Wolfgang Schön* mit seinem Vortrag „Menschen – Steuern – Staaten“ und ließ zu Beginn mit einem Gleichnis aufhorchen: Er verglich die höchst mobilen „*high network individuals*“ unserer Zeit mit *Daniel Dafoes* auf einer einsamen Insel gestrandetem Robinson Crusoe, der dort keine Steuern zahlen musste. Damit schlug er die Brücke zu den beiden Theorien der Steuerrechtfertigung: der Opfertheorie, welche Steuern als einen voraussetzungslosen Beitrag zum Gemeinwohl begreife und der Nutzentheorie, welche Steuern im weiteren Sinne als Gegenleistung für staatliche Leistungen ansehe. Er stellte fest, dass die Welteinkommensbesteuerung von einigen Staaten reduziert wird, indem zuziehenden Personen Steuervorteile etwa durch Verzicht auf die Besteuerung ausländischer Einkünfte gewährt werden. Danach fragte er nach dem „richtigen“ Anknüpfungspunkt für die unbeschränkte Steuerpflicht. Eine Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit, wie sie die USA betreiben, sei auch in Deutschland bis 1925 zu finden gewesen. Heute fehle dafür in Deutschland angesichts der etwa drei Millionen doppelten Staatsbürgerschaften die Zuordnung einer Person zur Gemeinschaft. Eine Anknüpfung an die Ansässigkeit erweise sich vor dem Hintergrund des Nutzenprinzips bei ausländischen Einkünften weniger legitim als bei inländischen. Vor dem Hintergrund der Opfertheorie, welche auch als Ausprägung des Solidaritätsgedankens verstanden werden könne, stelle sich die Frage, ob aus der bloßen Faktizität eines (ggf. nur zeitlich begrenzten) Aufenthalts die Normativität eines solidarischen Beitrags zur Tragung der Steuerlast begründet werden kann. Der Diskussionsleiter *Prof. Dr. Hanno Kube* fragte später, ob daher nicht doch an die Staatsangehörigkeit angeknüpft werden sollte. *Schöns* Referat endete mit der Frage, ob die „*citizens of nowhere*“ zwingend einer unbeschränkten Steuerpflicht unterworfen werden sollten, möglicherweise durch ein zu schaffendes „Weltsteuerrecht“.

Zum Abschluss des Tages referierte *Prof. Dr. Johanna Hey* zum „Steuervollzug im Dienste der Gleichheit und Freiheit“. Ein gleichmäßiger Steuervollzug sei die gemeinsame Aufgabe von Steuergesetzgeber, Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen. Dabei müsse der Staat u.a. sicherstellen, dass die Steuer zu angemessenen Kosten vollziehbar ist und dass die Pflicht

zur Amtsermittlung auch bei der Indienstnahme von Privaten bei der Finanzverwaltung verbleibt. *Hey* machte daraufhin Vorschläge zur Vereinfachung des Steuervollzugs: Vollziehbarkeit müsse bereits bei der Auswahl des Belastungsgrundes mitgedacht werden; ein Verzicht auf Steuerinterventionismus würde das Steuerrecht gleichheitsgerechter und einfacher machen. Die ebenso vereinfachende Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens entbinde den Steuerpflichtigen nicht von der Erklärung des steuererheblichen Sachverhalts. Zuletzt betonte *Hey*, dass Mitwirkungspflichten der verfassungsrechtlichen Grenze des Übermaßverbots unterliegen, auch wenn deren Überschreitung mangels aus der Verfassung ableitbarer Verwaltungslastenobergrenzen schwierig feststellbar sei.

III. Resümee

Die hohen Erwartungen an dieses Symposium wurden durch die Referierenden, Diskutierenden und nicht zuletzt durch die Organisation des Instituts für Finanz- und Steuerrecht und der Leiterin der Geschäftsstelle *Susanne Röth* noch übertroffen. *Paul Kirchhof* fasste die Ideen des Tages zusammen, welche Ausgangspunkte für neue Impulse geben können: der Verfassungsauftrag, die Form als Prägung staatlichen Handelns, Steuerrechtfertigung und Zugehörigkeit. Ergänzen könnte man Vereinfachungspotentiale für die Steuerverwaltung. Am Ende stand der philanthropische Appell *Paul Kirchhofs*: „Bleiben Sie ein Menschenfreund!“.



Bisher in dieser Reihe erschienen:

- HFSt 1 (2015) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Subsidiarität in der Finanzverfassung, ISBN 978-3-86541-783-1
- HFSt 2 (2016) Hanno Kube, Rechtliche Grundlagen und Grenzen der EU-Bankenabgabe, ISBN 978-3-86541-837-1
- HFSt 3 (2016) Ulrich Hufeld/Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Entwicklungslinien der Finanzverfassung, ISBN 978-3-86541-888-3
- HFSt 4 (2016) Paul Kirchhof/Hanno Kube/Reinhard Mußgnug/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit in Forschung und Lehre - 50 Jahre Institut für Finanz- und Steuerrecht, ISBN 978-3-86541-889-0
- HFSt 5 (2016) Johannes Becker/Leonhard Kornwachs/Kamilla Zembala-Börner, Die gemeinsame Europäische Bankenaufsicht als Reformmodell für die verstärkte Zusammenarbeit?, ISBN 978-3-86541-895-1
- HFSt 6 (2017) Hanno Kube/Ekkehart Reimer, Europäisches Finanzrecht: Stand - Methoden - Perspektiven, ISBN 978-3-86541-935-4
- HFSt 7 (2018) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, ISBN 978-3-86541-981-1
- HFSt 8 (2018) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, ISBN 978-3-86541-982-8
- HFSt 10 (2019) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2018/19, ISBN 978-3-96543-001-3
- HFSt 11 (2019) Johannes Klamet, Digitale Wirtschaft und zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit, ISBN 978-3-96543-061-7
- HFSt 12 (2019) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Ausnahmen brechen die Regel, ISBN 978-3-96543-080-8
- HFSt 13 (2020) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2019/20, ISBN 978-3-96543-099-0
- HFSt 14 (2020) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Alternative Währungen - Herausforderungen des Finanz- und Steuerrechts, ISBN 978-3-96543-170-6
- HFSt 15 (2021) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2020/21, ISBN 978-3-96543-185-0
- HFSt 16 (2021) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Solid Financing of the EU, ISBN 978-3-96543-281-9
- HFSt 17 (2021) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Das negative Vorzeichen im Steuerrecht, ISBN 978-3-96543-282-6
- HFSt 18 (2022) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2021/22, ISBN 978-3-96543-292-5
- HFSt 19 (2022) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Brennpunkte des Steuerinformationsrechts, ISBN 978-3-96543-376-2
- HFSt 20 (2023) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2022/23, ISBN 978-3-96543-378-6

HFSt 21 (2023) Dorothee Mußnug, Das Deutsche Notgeld 1919–1931,
ISBN 978-3-96543-421-9

