



Über die Rechtsprechung des BVerfG zum verfassungswidrigen Steuerrecht und Wege zum effektiven Rechtsschutz

– Dr. jur. **Michael Balke**, Rechtsanwalt, Finanzrichter a. D., Lehrbeauftragter, Dortmund –

Nach über zehn Jahren hält das **Bundesverfassungsgericht** (BVerfG) mit seinem Beschluss vom 27.10.2021 (Az. 2 BvL 12/11 → **st 480121**) die umfassende sowie überzeugende Soli-Vorlage des **Bundesfinanzhofs** (BFH) vom 10.8.2011 (Az. I R 39/10 → **st 510211**) im Zusammenhang mit der Körperschaftsteuer für unzulässig, weil sie den Begründungsanforderungen nach Artikel 100 GG i. V. mit § 80 BVerfGG nicht genüge (vgl. 'steuertip' 48/21). Angeblich werde die Begründung der Vorlage ihrer „Entlastungsfunktion für das BVerfG“ nicht gerecht, die gerade auch dadurch erreicht werden solle, dass der einfachrechtliche Streitstoff von der zuständigen Fachgerichtsbarkeit im Gesamtzusammenhang aufgearbeitet werde.

Dies ist nur eines von vielen Vorlageverfahren zur Einholung des Grundrechtsschutzes in Steuersachen, die jahrelange Hoffnungen vieler Steuerbürger sterben lassen. Die Redaktion des 'steuertip' hat mit Hilfe der Pressestelle des BVerfG ermittelt, dass in Karlsruhe viele steuerverfassungsrechtliche Verfahren, z. B. die umfangreichen Vorlagebeschlüsse des **Niedersächsischen Finanzgerichts** (NFG) vom 21.8.2013 (Az. 7 K 143/08) zum ungleichen Dauer-Soli und vom 2.12.2016 (Az. 7 K 83/16) zu den zu niedrigen Kinderfreibeträgen bei der Einkommensteuer schon weit mehr als fünf Jahre anhängig sind. Statt sich mit dem vom BFH im Jahr 2011 aufgeworfenen Verfassungsverstoß in einem Teilbereich des Solidaritätszuschlags nach so langer Zeit endlich materiell-rechtlich auseinanderzusetzen, verschwendet das BVerfG viel Zeit und viele Seiten Papier darauf, dem BFH erklären zu wollen, er beherrsche das Vorlageverfahren nicht. Zudem betont das BVerfG wiederholt in seinem Beschluss, dass die von ihm zum größten Teil ohne gesetzliche Grundlage (§ 80 BVerfGG gibt das nicht her) erfundenen „Begründungsanforderungen“ an eine Vorlage das BVerfG 'entlasten' sollen (RdNrn. 58 und 87). Diese Art der Selbstentlastung des BVerfG fragt nicht nach einer gesetzlichen Legitimation, fragt nicht nach der dadurch verursachten Mehrbelastung der Fachgerichtsbarkeit!

Hiermit zeigt sich einmal mehr ein bestimmtes Rechtsschutz-Verweigerungsmuster bestimmter Bundesrichter, welches gegen Art. 19 Abs. 4 GG verstößt und in der Steuerrechtswissenschaft, aber auch bei Richtern des höchsten Steuergerichts, zu heftiger Kritik geführt hat. So kritisiert **Klaus Tipke** in seinem dreibändigen Werk 'Die Steuerrechtsordnung' (Band III, 2. Auflage 2012, S. 1514 ff.) unter Bezugnahme auf **Roman Seer** (in dem FGO-Kommentar von Tipke/Kruse) die Verweigerung des Justizgewährleistungsanspruchs einschließlich der Justizgrundrechte durch prozessuale 'Stolperdrähte', durch 'Zulässigkeitsfallen', durch unverhältnismäßige Begründungsanforderungen. Klaus Tipke weist in diesem Zusammenhang aber auch darauf hin, dass nicht alle Bundesrichter „*formalistische Prozesshürdenbauer*“ sind und benennt einschlägige Ausführungen des (ehemaligen) Vorsitzenden Richters des VIII. Senats am BFH, **Heinz-Jürgen Pezzer**, der während seiner aktiven Zeit nicht mit Kritik an seinen Bundesrichter-Kollegen sowie -Kolleginnen gespart hatte (vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, III. Band 2012, S. 1515 ff.). Heinz-Jürgen Pezzer bringt die Grundsatzdebatte mit folgenden Worten auf den Punkt:

„Anderen Berufsgruppen würde man solche Anstrengungen zur Selbstentlastung kaum nachsehen. Man stelle sich etwa einen Notarzt vor, der einen Patienten nur dann zu untersuchen bereit ist, wenn dieser nicht nur sagt, wo es ihm weh tut, sondern wenn er die Art der Erkrankung mit der zutreffenden medizinischen Terminologie und unter exakter Angabe der Fundstelle im klinischen Wörterbuch 'darlegt'. Insgesamt dürfte daher die Zeit reif dafür sein, den Trend zur Überspannung der Darlegungsanforderungen vor Gericht umzukehren.“

Das BVerfG schont den Gesetzgeber viel zu sehr durch seine sog. pro-futuro-Rechtsprechung und erklärt den Steuerrechtsschutzsuchenden immer wieder zum zweiten Sieger. Gemeint sind die Weitergeltungsanordnungen mit den rechtsschutzverkürzenden, weiträumigen Übergangsfristen vom Unrecht zum Recht. Viele Steuerbürger erhalten zwar



nach vielen Jahren vom BVerfG den Bescheid, z. B. bei Erbschaft- und Schenkungsteuer und/oder bei den sechsprozentigen Nachzahlungszinsen, sie seien wegen eines verfassungswidrigen Steuergesetzes zu Unrecht steuerlich belastet worden. Dennoch hätten sie die Belastung hinzunehmen, weil das verfassungswidrige Gesetz noch eine Zeit lang anzuwenden sei. Es kann aber nicht richtiges Recht sein, ein großes Unrecht nicht wieder gutmachen zu müssen, nur weil es (angeblich) viel Geld kostet. In einem Rechtsstaat hat vielmehr das Recht, insbesondere die Gesamtheit der Grundrechte, grundsätzlich immer (Ausnahme: drohende Staatsinsolvenz) über dem Geld (Haushalt) zu stehen und nicht umgekehrt.

Die Steuerbürger sollten daher nicht allein auf die bloße Anfechtung von Steuerbescheiden, die auf der Grundlage verfassungswidriger Vorschriften ergehen, vertrauen. Wegen der pro-futuro-Rechtsprechung des BVerfG reichen für einen effektiven Steuerrechtsschutz die traditionellen Rechtsmittel des Offenhaltens eines Steuerbescheides, wie Einspruch, Klage, Revision (Nichtzulassungsbeschwerde), Ruhen des Verfahrens, Verfassungsbeschwerde (oder von der Klägerseite angeregte Vorlagebeschlüsse durch Finanzgerichte) nicht aus. Vielmehr sollten betroffene Steuerbürger auch den Weg des vorläufigen Rechtsschutzes, etwa mit dem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV), gehen, zunächst beim Finanzamt, dann beim Finanzgericht. Aufhebung der Vollziehung kommt auch in Betracht, wenn ein Finanzgericht einen Vorlagebeschluss gefasst hat.

Soweit ersichtlich hat im Zusammenhang mit dem Thema 'Kürzung der Berufspendlerpauschale' erstmals das NFG mit seinem Beschluss vom 2.3.2007 (Az. 7 V 21/07) ein deutliches Zeichen gegen die rechtsschutzaushöhlende pro-futuro-Rechtsprechung des BVerfG gesetzt. Das FG in Hannover geht mit der zeitnahen Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes einen neuen Weg hin zu effektivem Steuerrechtsschutz in Verfassungstreitverfahren. Originalton des 7. Senats: „Vor dem Hintergrund der 'pro-futuro-Rechtsprechung' des BVerfG hält das Gericht die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes für notwendig. Gemeint sind die Entscheidungen, die – nach Erschöpfung des Rechtswegs zwangsläufig mit erheblicher Verzögerung – feststellen, eine gesetzliche Regelung sei verfassungswidrig und dem Gesetzgeber weiträumige Übergangsfristen einräumen, um die verfassungswidrigen Regelungen zu beseitigen. Darauf konnte sich der Fiskus in der Vergangenheit mehr und mehr verlassen. Mit der vorliegenden Entscheidung soll frühzeitig verhindert werden, dass der Fiskus womöglich verfassungswidrige Steuern vereinnahmt, verplant und später nicht mehr

erstatten muss, so dass der verfassungsrechtliche Steuerrechtsschutz für die Bürger im Ergebnis weitgehend leerläuft.“

Bekanntlich hat das BVerfG die Kürzung der Berufspendlerpauschale relativ zeitnah im Hauptverfahren für verfassungswidrig erklärt und dies, und das wird als die eigentliche Sensation angesehen, ab dem 1.1.2007, also von Beginn des geänderten Anwendungszeitraums an (Urteil vom 9.12.2008, Az. 2 BvL 1/07 u. a.). Das BVerfG hat damit seine eigene (unsägliche) pro-futuro-Rechtsprechungspraxis in einem bedeutenden haushaltswirksamen Verfahren erstmals nicht angewandt. Bis dahin war es so, dass das BVerfG den effektiven Rechtsschutz grundgesetzwidrig außer Kraft setzte, sobald es drohte, für den Fiskus teuer zu werden. Gewährter vorläufiger Rechtsschutz erhöht offenbar beim BVerfG die Hemmschwelle für die Anordnung verfassungswidriger Weitergeltungsanordnungen. Weitere erfolgreiche Beispiele des vorläufigen Rechtsschutzes, an denen der Verfasser als Finanzrichter beteiligt war: ■ **Häusliches Arbeitszimmer** (NFG-Beschluss vom 2.6.2009, Az. 7 V 76/09; BFH-Beschluss vom 25.8.2009, Az. VI B 69/09) ■ **Eingetragene Lebenspartner bei der Grunderwerbsteuer** (NFG-Beschlüsse vom 6.1.2011, Az. 7 V 66/10 sowie vom 26.8.2011, Az. 7 K 65/10).

Steuerbürger, die als Steuerrechtsschutzsuchende verfassungsrechtlich unterwegs sind, sollten daher nicht nur Einspruch gegen einen Steuerbescheid einlegen und später einen Klageantrag stellen, um gegen die Verfassungswidrigkeit eines Steuergesetzes vorzugehen, sondern gleichzeitig auch ein AdV-Verfahren mit entsprechendem Antrag eröffnen. Nur so können sie derzeit zum zeitnahen, zum effektiven Rechtsschutz in Steuersachen gelangen. Jedenfalls gilt das solange, wie das BVerfG seine verfassungswidrige pro-futuro-Rechtsprechungspraxis nicht generell, sondern lediglich – wie gezeigt – punktuell aufgibt.

Je mehr vorläufiger Rechtsschutz (Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung) beantragt und von den Finanzgerichten gewährt wird, desto größer ist die Chance, dass das BVerfG Weitergeltungsanordnungen unterlässt und die Steuerbürger effektiven Steuerrechtsschutz in Grundsatzverfahren erhalten. Auch weil ein Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes neben einem Klageverfahren seitens der Steuerbürger mit ihren Beratern oft als verfahrensrechtliches 'Hochreck' empfunden wird, sollten die zuständigen Finanzrichter über § 76 FGO für Aufklärung und Erleichterung sorgen. Der nach effektivem Steuerrechtsschutz suchende Bürger wird einen richterlichen Hinweis auf möglichen vorläufigen Rechtsschutz als sachdienlich ansehen.