

FESTSCHRIFT
FÜR
JOACHIM LANG
ZUM 70. GEBURTSTAG

GESTALTUNG
DER
STEUERRECHTS-
ORDNUNG

herausgegeben von

Klaus Tipke
Roman Seer
Johanna Hey
Joachim Englisch

2010

ols
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Michael Balke

Effektiver Rechtsschutz gegen verfassungswidrige Steuergesetze

Zugleich ein Aufruf für den Einsatz des vorläufigen Rechtsschutzes gegen die grundgesetzwidrige pro-futuro-Rechtsprechung des BVerfG*

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| I. Zum engagierten Versuch des Jubilars, ein verfassungswidriges Steuergesetz im letzten Moment vor seinem Inkrafttreten aufzuhalten | den effektiven Rechtsschutz des Steuerbürgers – anders (rechtsschutzeffektiv) der EuGH |
| II. Zum entschlossenen Aufruf des Jubilars, Steuerbürger mögen massenhaft vor den Finanzgerichten klagen | 2. Gewährter vorläufiger Rechtsschutz als Mittel gegen die pro-futuro-Rechtsprechung des BVerfG und als Bestandteil des effektiven Rechtsschutzes |
| III. Zur Effektivierung des Protestes des Jubilars gegen das neue ErbStG sowie allgemein zum effektiven Rechtsschutz gegen verfassungswidrige Steuergesetze | 3. Beispiele |
| 1. Viel zu oft verhindert die pro-futuro-Rechtsprechung des BVerfG | a) Berufspendlerpauschale
b) Häusliches Arbeitszimmer
c) Ungleiche Erbschaft- und Schenkungsteuer |
| | IV. Fazit und Ausblick |

I. Zum engagierten Versuch des Jubilars, ein verfassungswidriges Steuergesetz im letzten Moment vor seinem Inkrafttreten aufzuhalten

Erfreulich war der engagierte Versuch des Jubilars *Joachim Lang* im Dezember 2008, den Bundespräsidenten mit einem Appell von der Unterschrift zum neuen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz abzuhalten und damit das Inkrafttreten eines erneut verfassungswidrigen Steuergesetzes¹ zu verhindern. Leider ist dieser Versuch gescheitert.

* Meinem Freund und Richterkollegen Dr. *Gerhard Habscheidt* danke ich sehr für die konstruktiv-kritische Durchsicht des Manuskripts.

¹ Insbesondere wegen Verstoßes gegen Art. 3 GG. Daneben verweisen *R. Wernsmann/V. Spermath*, FR 2007, 829 ff. und *D. Murswiek* auf die möglicherweise nicht mehr vorhandene „Bundeskompetenz für die Erbschaftsteuerreform“ und Letzterer auf drei Verfassungsbeschwerden, die sich direkt gegen das Erbschaftsteuerreformgesetz richten (Az. beim BVerfG: 1 BvR 3196/09, 1 BvR 3197/09, 1 BvR 3198/09), Gastkommentar im *steuertip* 4/2010, S. 3.

Nachdem der Steuergesetzgeber wieder einmal kluge Erneuerungsvorschläge, etwa den von *Paul Kirchhof* (hohe Eingangsfreibeträge, keine Behaltefristen, niedrige Steuersätze, höchstens 10 %), ignoriert hatte, wäre es in der Tat für unser Land besser gewesen, wenn es ab 1.1.2009 für eine Übergangszeit keine Erbschaft- und Schenkungsteuer oder wenn es – wie neuerdings in Österreich – überhaupt keine Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung mehr gegeben hätte. Stattdessen müssen wir mit einem neuen, erneut verfassungswidrigen Steuergesetz umgehen. So werden nun einerseits sehr viele Erben von Grundbesitz und Betriebsvermögen sowie entsprechend Beschenkte versuchen, mit einem enormen Beratungsaufwand (wegen der komplizierten Verschonungsregelungen und Behaltefristen) der Erbschaft- und Schenkungsteuer auszuweichen. Andererseits ist den verhältnismäßig wenigen Erbschaft- und Schenkungsteuerpflichtigen, die die Nachlass-Zeche für viele andere mitzahlen sollen, zu raten, sich gegen die erneut verfassungswidrige Steuerbelastung mit allen zur Verfügung stehenden Rechtsmitteln zu wehren.

Der Vorstoß von *Joachim Lang* war die bisherige Spitze des Erbschaft- und Schenkungsteuer-Protestes. Vorher haben er und viele andere Steuerexperten die Auffassung von der Verfassungswidrigkeit der Erbschaftsteuer-Neuregelungen öffentlich dargelegt. Die verfassungsrechtliche Kritik an dem neuen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz ist nachhaltig, sie wurde und wird im Fachschrifttum und in Fachveranstaltungen (etwa am 25.4.2009 in der Universität zu Münster² oder am 28.4.2009³ in der Bundesfinanzakademie in Brühl) immer wieder betont. So schreibt *Roman Seer*:

„Ein Steuertorso, der sich nur auf wenige Steuerzahler, die das ‚falsche‘ Vermögen erben, erstreckt, hat in einem rechtsstaatlichen Steuersystem nichts zu suchen.“

Und:

„Eine Steuer, die nur eine verschwindende Minderheit zu zahlen hat, besitzt keine innere Legitimität“⁴.

Zusätzlich stellt *Walter Frenz*, Maître en Droit Public, wegen der langen nationalen erbschaftsteuerlichen Haltefristen die Frage der Vereinbarkeit mit den europäischen Grundfreiheiten und kommt zu dem Fazit:

„Die europäischen Grundfreiheiten erfassen Wegzugsfälle und stehen auch faktischen sowie indirekten Beeinträchtigungen entgegen. Solche können daraus erwachsen, dass Häuser zehn Jahre nach einem Erbfall nur unter Inkaufnahme hoher Steuernachzahlungen verkauft werden können ...“⁵.

2 Symposium Erbschaftsteuer – Aktuelle Entwicklungen mit Beiträgen von *H.-U. Viskorf*, *Tim Seegebrecht*, *A. Richter*, *J. Lutter*, *D. Birk*.

3 Vortrags- und Diskussionsveranstaltung – Die Erbschaftsteuerreform 2009 mit Beiträgen von *B. Noll*, *R. Halaczinsky*, *M. Balke*.

4 *R. Seer*, *GmbH* 2009, 225 (237).

5 *W. Frenz*, *DStZ* 2009, 334 (336).

II. Zum entschlossenen Aufruf des Jubilars, Steuerbürger mögen massenhaft vor den Finanzgerichten klagen

Joachim Lang ruft alle durch die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer benachteiligten Bürger auf, vor den Finanzgerichten zu klagen:

„Je mehr Finanzgerichte mit derartigen Fällen befasst werden, desto größer ist die Chance, dass das BVerfG vor einem Revisionsverfahren und damit früher als nach einem halben Jahrzehnt mit dem neuen Recht befasst wird.“⁶

Mit diesem Aufruf verfolgt *Joachim Lang* dasselbe Durchsetzungsziel in Sachen Steuergerechtigkeit wie zwei weitere wissenschaftliche Vordenker, nämlich *Klaus Tipke* und *Paul Kirchhof*. *Klaus Tipke* verlautbarte schon in seiner wegweisenden Steuergerechtigkeitschrift von 1981, dass – so wörtlich – „letztlich nur die Richter die Gerechtigkeitsfunktion des Steuerrechts sichern können“⁷. Bevor allerdings der Finanzrichter seiner Verantwortung für ein gerechtes Steuerrecht nachkommen kann, muss der zu Unrecht belastete Steuerbürger einen Antrag gestellt haben. Dazu ermunterte *Paul Kirchhof*, auch als Bundesverfassungsrichter, die Rechtsschutzsuchenden immer wieder öffentlich: Zwar sei das Verfassungsgericht ein Staatsorgan „mit gefesselten Händen“, aber jeder Rechtsschutzsuchende könne diese Fesseln durch seinen Antrag lösen⁸.

Ich bekenne, bei mir als Richter des Niedersächsischen Finanzgerichts kamen und kommen weiterhin diese Aufrufe, Steuergerechtigkeit durchzusetzen, sehr gut an. In dem von gewichtigen Teilen der Steuerrechtswissenschaft gedachten Sinne versuche ich, meinen richterlichen Beitrag zu leisten⁹.

Bei diesem Durchsetzungsgedanken bezüglich der Steuergerechtigkeit geht es um die Verwirklichung von Grundrechten im Steuerrecht. Es geht um möglichst vollumfängliche Fairness für alle Steuerbürger, insbesondere nach Art. 1, 2, 3, 6, 14 GG. Es geht um Rechtsschutzgarantie, um effektiven Rechtsschutz, und um den Anspruch auf ein faires Verfahren nach Art. 19 Abs. 4, 101, 103 GG. Dabei geht es auch um den Schutz der Gerechtigkeit vor der (demokratischen) Mehrheit. Demokratie allein reicht nicht, der Rechtsstaat muss dominieren.

Die neuere Rechtsprechung des BVerfG zum Gleichbehandlungsgrundsatz und zu den Freiheitsrechten kann dem Steuerbürger konkreten Rechtsschutz vermitteln. Erinnert sei etwa an die Entscheidungen zur Zinsbesteuerung, zu den

6 DATEV Magazin 2/2009, 25 (26). Auch nach *E. Tohde* sollte niemand „Erbschafts- und Schenkungsteuerveranlagungen rechtskräftig werden lassen“, ZSteu 1/2009, 2 (3).

7 *K. Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1981, Vorwort VIII, vgl. auch S. 164, 188; dazu auch *K. Tipke*, Ein Ende dem Einkommensteuer Wirrwarr!? Rechtsreform statt Stimmenfangpolitik, 2006, S. 192 ff.; *K. Tipke* in Brandt (Hrsg.), Mitverantwortung von Bürger und Staat für ein gerechtes Steuerrecht, Deutscher Finanzgerichtstag, 2007, S. 21, 38 ff.

8 Vgl. dazu *M. Balke*, Laudatio zur Verleihung des Deutschen Mittelstandspreises 2005 an Professor Dr. Paul Kirchhof, ZSteu 2006, 352.

9 Näher dazu *K. Tipke*, Michael Balke: Der „Richter aus Hannover“, steuertip, 50/2009, 3. Vgl. auch *Balke*-Interview im SteuerberaterMagazin 5/2008, S. 22 ff. Weiteres unter www.dr-michael-balke.de.

Grund- und Kinderfreibeträgen, zu den Einheitswerten bei der Vermögen- und Erbschaftsteuer, zur doppelten Haushaltsführung, zu den privaten Veräußerungsgeschäften sowie zum Grenzbetrag beim Kindergeld für volljährige Kinder. Danach müsste sich der Steuerbürger verlassen können auf eine untere und obere Besteuerungsgrenze sowie auf steuerliche Nettoprinzipien (objektiv und subjektiv) mit dem Abzug des erwerbs- und existenzsichernden Aufwands. Verbindlich könnte danach auch das steuerliche Konsequenzgebot (die Folgerichtigkeit) und das steuerliche Privilegienverbot sein. Es sollte die aus der Verfassung abgeleitete Erkenntnis, dass die Privilegierung des einen zugleich die Diskriminierung des anderen Steuerbürgers ist, auch für das einfache Steuergesetz gelten. Die Ausnahme von der Regel (das BVerfG lässt Steuerbefreiungen zu, wenn diese prinzipienbasiert und aus Gemeinwohlgründen gerechtfertigt sind) muss dabei wirklich Ausnahme bleiben¹⁰.

III. Zur Effektivierung des Protestes des Jubilars gegen das neue ErbStG sowie allgemein zum effektiven Rechtsschutz gegen verfassungswidrige Steuergesetze

1. Viel zu oft verhindert die pro-futuro-Rechtsprechung des BVerfG den effektiven Rechtsschutz des Steuerbürgers – anders (rechtsschutzeffektiv) der EuGH

Wie unter II. skizziert, hat das BVerfG einerseits dem Gesetzgeber immer wieder Grenzen des Steuerzugriffs – für die Zukunft – aufgezeigt. Andererseits (gleichzeitig) hat es den Gesetzgeber viel zu sehr geschont durch seine sog. pro-futuro-Rechtsprechung, damit den Bürger bei seiner aktuellen Rechtsschutzsuche zum zweiten Sieger erklärt. Gemeint sind die Weitergeltungsanordnungen des BVerfG mit den rechtsschutzverkürzenden, weiträumigen Übergangsfristen vom Unrecht zum Recht. Der Steuerbürger, der nach vielen Jahren vom BVerfG den Bescheid erhält, etwa bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer, er sei wegen eines verfassungswidrigen Steuergesetzes zu Unrecht steuerlich belastet worden, er habe aber die Belastung hinzunehmen, weil das verfassungswidrige Gesetz noch eine Zeitlang anzuwenden sei, verliert leicht den rechten Glauben an seinen Rechtsstaat.

Es kann doch nicht Recht sein, ein großes Unrecht nicht wieder gutmachen zu müssen, also die Grundrechte zeitweise nicht anzuwenden, nur weil es viel Geld kostet¹¹. In einem Rechtsstaat hat vielmehr das Recht, insbesondere die

10 Zur Mitverantwortung der Steuerrichter in Sachen Steuergerechtigkeit vgl. M. Balke, Finanzrichter als Garanten für Steuergerechtigkeit? Vortrag zum 10. Finanzrichtertag im BFH am 21.3.2006, ZSteu 2006, 432; M. Balke, Unfaire Steuern – wer ist verantwortlich? Wege zur Steuergerechtigkeit (dazu Bericht von C. Ossola-Haring im Magazin „VerbandIntern“, 3/2007, 1–9).

11 Dieses in der Finanzrechtsprechung immer wieder verwendete Argument ist umso fragwürdiger geworden, seitdem wir in der aktuellen Finanzkrise erkennen müssen, mit welchen Riesengeldbeträgen der Fiskus systemrelevante Akteure unserer Volkswirtschaft vor dem wirtschaftlichen Untergang abschirmt.

Gesamtheit der Grundrechte, grundsätzlich immer (Ausnahme: drohende Staatsinsolvenz) über dem Geld (Haushalt) zu stehen und nicht umgekehrt¹². Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs in Steuersachen ist insofern weiter, vermittelt dem Bürger wirklich effektiven Rechtsschutz. Folgende Ausführungen der Generalanwältin beim Europäischen Gerichtshof *Christine Stix-Hackl* zum gerichtlichen Rechtsschutz auf europäischer Ebene verdeutlichen dies¹³:

„Ein rein wirtschaftliches Ziel kann ... nie einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses zur Rechtfertigung einer Beschränkung der Grundfreiheiten darstellen. Gleiches gilt für die Sicherung nationaler Haushaltsaufkommen. Folgerichtigerweise befand der Gerichtshof daher hinsichtlich der zeitlichen Beschränkung der Urteilswirkung, dass die finanziellen Konsequenzen, die sich aus einer Vorabentscheidung für einen Mitgliedstaat ergeben können, für sich allein genommen nicht die zeitliche Begrenzung der Wirkungen des betreffenden Urteils rechtfertigen. Anderenfalls würden gegebenenfalls die schwersten Vorwürfe gegen das Gemeinschaftsrecht günstiger behandelt, da gerade diese die bedeutendsten finanziellen Auswirkungen für die Mitgliedstaaten haben könnten. Zudem liefe eine allein auf solche Erwägungen gestützte Beschränkung der zeitlichen Wirkungen eines Urteils darauf hinaus, dass der gerichtliche Rechtsschutz wesentlich eingeschränkt wäre.“

Im Vergleich zum BVerfG ist der Europäische Gerichtshof ein starker Steuergerechtigkeitsmotor. Dies führt mitunter zu skurrilen Reflexen in der hohen nationalen Politik. Bestimmte Politiker wünschen eine „deutsche Abwehrgesetzgebung“ gegen rechtsschutzeffektive (bürgerfreundliche), weil haushaltswirksame, Urteile des Europäischen Gerichtshofs¹⁴. Der einstige Bundesfinanzminister *Peer Steinbrück* kritisierte den Europäischen Gerichtshof mit den Worten: „Manches hätten wir uns angesichts der zum Teil recht hohen Risiken für die jeweiligen Haushalte in der Rechtsprechung des EuGH anders gewünscht“. Und: Die Steuerurteile des Europäischen Gerichtshofs würden „zunehmend zum Problem“; er werde dies thematisieren¹⁵. In einer Antwort auf eine Anfrage der Bundestags-Fraktion „Die Linke“ wollte die frühere Bundesregierung „in geeigneten Fällen eine zeitliche Begrenzung von Urteils-

12 Umfassend dazu: *G. Habscheidt*, Der Anspruch des Bürgers auf Erstattung verfassungswidriger Steuern, Bochumer Dissertation, 2003. Vgl. auch *M. Balke*, Der Spiegel 43/1992, 156 (157); Finanzrichter als Garanten für Steuergerechtigkeit?, in Harzburger Steuerprotokoll 1993, Köln 1994, S. 85, 97; ebenso schon *G. Habscheidt*, BB 1992, 1322. Folgend *R. Seer* und viele andere – vgl. Nachweise bei *R. Seer*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 22 Rz. 287, 221, 307; a.A. *C. Moes* (Mitarbeiter im 2. Senat des BVerfG), StuW 2008, 27 – danach evtl. neue (schwammige) Rechtsentwicklung: pro-futuro-Rechtsprechung zwar nicht mehr bei bedeutender Finanzwirksamkeit, aber bei Vertrauen auf Richtigkeit der gesetzlichen Maßnahme – meint wohl, dass der Gesetzgeber stets einen Fehlversuch frei habe, vor der roten Karte gäbe es wohl zunächst die gelbe – dies alles auf Kosten der rechtsschutzsuchenden Bürger. Auch das ist absurd!

13 Schlussanträge der Generalanwältin *C. Stix-Hackl* vom 5.10.2006 in der Rechtssache C-292/04 – Näheres bei *M. Balke*, Stbg. 2007, 1 (2).

14 Kritisch zu Falthauer: *M. Balke* – vgl. Berichte über die Münchner Steuerfachtagung 2005 in ‚immobilien intern‘ vom 23.3.2005, 4; ‚steuertip‘ vom 2.4.2005, S. 3, und in Consultant 5/2005, 26.

15 Laut Handelsblatt vom 16.5.2007, 4.

wirkungen“ beantragen; sie wollte sich auch dafür einsetzen, „dass der EuGH die Einräumung von Übergangsfristen für die nationalen Gesetzgeber in Betracht zieht. Dies entspräche der ständigen Rechtsprechung des BVerfG“¹⁶. Zum Glück sah man noch die Grenzen eigener Rechtsmacht:

„Unmittelbare Einflussmöglichkeiten der gesetzgebenden Organe auf einzelne Entscheidungen des EuGH bestehen aus Gründen der Gewaltenteilung nicht. Für die an der Steuergesetzgebung beteiligten Stellen kommt es daher vielmehr darauf an, dass bereits im Vorfeld bei der Gesetzgebung auf Konformität mit dem Europarecht zu achten ist. Sofern in Reaktion auf eine sich fortentwickelnde Rechtsprechung Anpassungen des nationalen Rechts erforderlich werden, müssen frühzeitig gesetzgeberische Maßnahmen geprüft und ggf. ergriffen werden, auch um die finanziellen Auswirkungen einzelner Entscheidungen zu beeinflussen.“

Immerhin – aber das heißt doch wohl auch: Würde das BVerfG ähnlich konsequent entscheiden wie der Europäische Gerichtshof und würde es dem Steuerbürger grundsätzlich auch den vollen effektiven Rechtsschutz gewähren (ohne pro-futuro-Praxis), hätte der Gesetzgeber die Verfassungstauglichkeit neuer Steuervorschriften genau zu prüfen. Die (steuerliche) Gewaltenteilung würde dann auch im nationalen Bereich wieder vollen Umfangs funktionieren¹⁷.

Auch die von *Walter Drenseck*, einstiger Vorsitzender des 6. Senats des BFH, wiedergegebene Einschätzung zur Haltung des derzeitigen Steuergesetzgebers macht deutlich, wie rechtsstaatlich wohltuend eine konsequente Rechtsprechung des BVerfG wäre^{17a}:

„Der Gesetzgeber setzt sich zunehmend zu Lasten der Bürger über verfassungsrechtliche Zweifel hinweg. Er scheint immer häufiger darauf zu spekulieren, dass, wenn das BVerfG erst nach mehreren Jahren ein Gesetz für verfassungswidrig erklärt, die Verfassungswidrigkeit aus Gründen der Staatsfinanzen nur für die Zukunft ausgesprochen wird, der Staat damit die verfassungswidrig einkassierten Steuern für die Vergangenheit behalten darf. Wie sonst ist es erklärlich, dass Anhörungsverfahren abgehalten werden und selbst bei massivsten Warnungen vor drohender Verfassungswidrigkeit die Bedenken beiseite gewischt werden?“

2. Gewährter vorläufiger Rechtsschutz als Mittel gegen die pro-futuro-Rechtsprechung des BVerfG und als Bestandteil des effektiven Rechtsschutzes

Die Steuerbürger sollten nicht allein auf die (bloße) Anfechtung von Steuerbescheiden, die auf der Grundlage verfassungswidriger gesetzlicher Vorschriften z.B. des neuen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes ergehen, vertrauen. Wegen der oftmals praktizierten pro-futuro-Rechtsprechung des BVerfG reichen für einen wirklich effektiven Steuerrechtsschutz die traditionellen Rechtsmittel des Offenhaltens eines Steuerbescheides, wie Einspruch, Klage, Revision (Nichtzulassungsbeschwerde), Ruhen des Verfahrens, Verfassungsbeschwerde

16 So BT-Drucks. 16/5371 vom 15.5.2007.

17 Dazu *M. Balke*, Bundesregierung und effektiver Rechtsschutz, Beratung Aktuell, NWB 33/2007 vom 13.8.2007, 2813 f.

17a *W. Drenseck*, DStR 2009, 1877 (1878).

(oder von der Klägerseite angeregte Aussetzungs- und Vorlagebeschlüsse der Finanzgerichte) nicht aus. Vielmehr sollten betroffene Steuerbürger auch den Weg des vorläufigen Rechtsschutzes, etwa mit dem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung, gehen, zunächst beim Finanzamt (§ 361 Abs. 2 Satz 2 AO) dann beim Finanzgericht (§ 69 Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 Satz 1 FGO). Aufhebung der Vollziehung kommt auch in Betracht, wenn ein Finanzgericht einen Aussetzungs- und Vorlagebeschluss nach Art. 100 Abs. 1 GG gefasst hat¹⁸.

Soweit ersichtlich hat zum Thema „Kürzung der Berufspendlerpauschale“ erstmals das Niedersächsische Finanzgericht in einem Beschluss zum vorläufigen Rechtsschutz die Problematik der pro-futuro-Rechtsprechung des BVerfG offen angesprochen und sich entscheidungserheblich dagegen gestellt. Mit seinem Beschluss hat der 7. Senat des Finanzgerichts in Hannover ein deutliches Zeichen gegen die rechtsschutzaushöhlende pro-futuro-Rechtsprechung des BVerfG gesetzt; es geht über die zeitnahe Gewährung von vorläufigem Rechtsschutz einen neuen Weg hin zu effektiverem Steuerrechtsschutz in Verfassungsverfahren¹⁹. Nachdem der 8. Senat des Niedersächsischen Finanzgerichts mit seinem Vorlagebeschluss vom 27.2.2007²⁰ die Kürzung der Berufspendlerpauschale ab 1.1.2007 für verfassungswidrig hielt und ein Verfahren über die Lohnsteuerermäßigung dem BVerfG zur Entscheidung vorgelegt hatte²¹, beschloss der 7. Senat des Niedersächsischen Finanzgerichts mit der Entscheidung vom 2.3.2007 im Zusammenhang mit einem anderen Lohnsteuerermäßigungsverfahren die Aussetzung der Vollziehung, d.h. die Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte nach altem Recht (ohne Kürzung) wurde angeordnet. Dies zum einen, weil ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der damaligen Neuregelung bestanden. Und, das ist das Besondere: Um zum anderen der „pro-futuro-Rechtsprechungspraxis“ des BVerfG zu begegnen. Dazu führt das Niedersächsische Finanzgericht aus²²:

„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 er-

18 Vgl. § 69 Abs. 2 Satz 8 FGO; BFH v. 22.12.2003 – IX B 177/02, BStBl. II 2004, 367; BMF, Schr. v. 6.10.2009 – IV A 3 - S 0623/09/10001 – DOK 2009/0650100, BStBl. I 2009, 1148 = FR 2009, 1020 in Verbindung mit Nr. 4.6.1 vierter Absatz des Anwendungserlasses zu § 361 AO, BMF – Amtliches Handbuch, AO-Handbuch 2009.

19 Schon vorher hatte der 4. Senat des Niedersächsischen FG in seinen drei Aussetzungs- und Vorlagebeschlüssen zur Gewerbesteuer die pro-futuro-Rechtsprechung des BVerfG kritisiert – vgl. zuletzt FG Nds. v. 21.4.2004 – 4 K 317/91, EFG 2004, 1065 ff.

20 FG Nds. v. 27.2.2007 – 8 K 549/06, EFG 2007, 690 = ZSteu 2007, R 263.

21 Vgl. auch FG Saarl. v. 22.3.2007 – 2 K 2442/06, EFG 2007, 853, sowie BFH v. 10.1.2008 – VI R 17/07, BFHE 219, 358 = BStBl. II 2008, 234 = FR 2008, 326 m. Anm. Fuhrmann.

22 FG Nds. v. 2.3.2007 – 7 V 21/07, EFG 2007, 773 = ZSteu 2007, 77.

statten muss, so dass der verfassungsrechtliche Steuerrechtsschutz für die Bürger im Ergebnis weitgehend leer läuft.“

Das Niedersächsische Finanzgericht stützt sich dabei insbesondere auf die Dissertation von *Gerhard Habscheid*²³ und auf die Erkenntnis, wonach es nicht richtig sein kann, dass das Unrecht nur groß genug sein muss, um es nicht mehr gutmachen zu müssen²⁴. *Gerhard Habscheid* kommt u. a. zu folgenden Ergebnissen:

„Solange das BVerfG aus Gründen budgetären Dispositionsschutzes verfassungswidrige Steuergesetze für eine Übergangszeit für weiter anwendbar erklärt, führt die Versagung vorläufigen Rechtsschutzes zu einer vollständigen und endgültigen Beseitigung des Individualrechtsschutzes; sie verletzt Art. 19 Abs. 4 GG. In solchen Fällen sind die Fachgerichte verpflichtet, vorläufigen Rechtsschutz gegen das vermutlich verfassungswidrige Steuergesetz zu gewähren. ...

Die Unterordnung der Grundrechte der Bürger unter das Diktat des Staatshaushalts stellt einen tiefgreifenden Wandel bisher gefestigt erschienener Auffassungen dar. In der Rechtsprechung des BVerfG hat eine Werteverchiebung stattgefunden in Bezug auf den Rang der Grundrechte im Verfassungsgefüge und das Verhältnis der Bürger als Grundrechtsträger zum Staatsganzen. Diese Rechtsprechungsänderung markiert eine substantielle Entwertung der Grundrechte zugunsten von Staatswohlbelangen“.

Der VI. Senat des BFH hat den vorläufigen Rechtsschutz-Vorstoß aus Hannover mit Beschluss vom 23.8.2007 bestätigt²⁵. Denn, so der BFH, das

„Aussetzungsinteresse der Antragsteller wird dadurch verstärkt, dass das BVerfG ... nach seiner bisherigen Praxis möglicherweise nicht die Nichtigkeit des § 9 Abs. 2 EStG n. F. feststellen, sondern die Vorschrift lediglich für grundgesetzwidrig ansehen und dem Gesetzgeber mit geräumiger Frist eine Änderung für die Zukunft aufgeben könnte“.

Gleichzeitig hat der BFH dem Versuch des Bundesfinanzministeriums, dem Eilverfahren beizutreten und dieses womöglich verzögern zu wollen, eine Absage erteilt: In einem Verfahren über den vorläufigen Rechtsschutz sei ein Beitritt der Spitze der Finanzverwaltung unzulässig. Der BFH betont seine ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Wegfalls der ersten 20 Entfernungskilometer bei der Berufspendlerpauschale, wie vorher schon das Niedersächsische Finanzgericht, auch mit Hinweisen auf aktuelle verfassungsrechtliche Analysen von *Klaus Tipke*²⁶. Nach Gewährung der Aussetzung der Voll-

23 *G. Habscheid*, Der Anspruch des Bürgers auf Erstattung verfassungswidriger Steuern, kritische Untersuchung der grundrechtseinschränkenden Rechtsfolgenaussprüche des BVerfG und Hinweise für den Weg zurück zum effektiven Rechtsschutz in Steuersachen, 2003, S. 75 ff., 85 ff.; dazu *K. Tipke*, *StuW* 2004, 187; *B. Sangmeister*, *FR* 2004, 857.

24 Vgl. *M. Balke*, *Der Spiegel* 43/1992, 156 (157); *M. Balke*, Finanzrichter als Garanten für Steuergerechtigkeit?, in *Harzburger Steuerprotokoll* 1993, Köln 1994, S. 85 (97); ebenso schon *G. Habscheid*, *BB* 1992, 1322.

25 BFH v. 23.8.2007 – VI B 42/07, *BFHE* 218, 558 = *BStBl. II* 2007, 799 = *FR* 2007, 960 m. Anm. *Tipke*. Die *Neue Zürcher Zeitung* vom 7.9.2007 kommentierte: „Beim Fehlen einer schlagkräftigen parlamentarischen Opposition setzen wenigstens die Gerichte solch obrigkeitlicher Willkür Grenzen“.

26 *K. Tipke*, *FS für Raupach*, 2006, S. 177 ff.; *K. Tipke*, *BB* 2007, 1525.

ziehung durch das Niedersächsische Finanzgericht und den BFH konnten viele Millionen Steuerbürger auf die Rückkehr der ungekürzten Berufspendlerpauschale nach altem Recht vom 1.1.2007 an, damit auf eine geringere Einkommensteuer hoffen²⁷.

Wichtig war allerdings noch, dass mit dem Schwung der Eilbeschlüsse des Niedersächsischen Finanzgerichts und des BFH die „richtige“ Faktenlage für künftige Entscheidungen des BVerfG in den genannten Vorlageverfahren zur Berufspendlerpauschale, für das vielzitierte „letzte Wort“, geschaffen wurde. *Klaus Tipke* hatte mit seinem Fachbeitrag vom 9.7.2007 zu Recht vor den Faktoren „Zeit“ und „staatliches Abkassieren“ gewarnt:

„Je länger die Entscheidung des BVerfG sich hinauszögert, desto mehr wird die Zuversicht des Finanzministers wachsen, das Gericht könnte das ‚Werkstorprinzip‘ allenfalls für unvereinbar mit der Verfassung erklären und der Staatskasse die inzwischen von den Pendlern kassierten Einnahmen belassen.“²⁸

Möglichst viele betroffene Berufspendler sollten möglichst schnell ihre Lohnsteuerkarten 2007 beim Arbeitgeber anfordern, dann beim Finanzamt einreichen und die Eintragung der (ungekürzten) Pauschale nach altem Recht beantragen. Mit den Lohnsteuerkarten 2008 sollte ebenso verfahren werden. Dazu hatte ich die Bürger in einem Fachbeitrag aufgerufen²⁹.

Zwar bestand nach gewährter Aussetzung der Vollziehung ein Zinsrisiko. Hätte das BVerfG die gesetzliche Neuregelung für verfassungsgemäß erklärt, dann hätten Einkommensteuern nachgezahlt werden müssen, zzgl. sechs Prozent Aussetzungszinsen pro Jahr. Durch dieses Risiko sollten sich betroffene Bürger aber nicht von einem Antrag auf vorläufigen Rechtsschutz abhalten lassen. Denn ohne gewährten (massenhaften) vorläufigen Rechtsschutz hätte wieder die große Gefahr bestanden, dass das BVerfG – im Falle einer gegen die Neuregelung ausfallenden Entscheidung – die Weitergeltung des verfassungswidrigen Steuergesetzes angeordnet, also die „pro-futuro-Rechtsprechung“ des BVerfG den effektiven Steuerrechtsschutz wieder komplett verhindert hätte.

3. Beispiele

a) Berufspendlerpauschale

Bekanntlich hat das BVerfG die Kürzung der Berufspendlerpauschale für verfassungswidrig erklärt und dies, und das wird als die eigentliche Sensation angesehen, ab dem 1.1.2007, also von Beginn des geänderten Anwendungszeit-

27 Es ging um geschätzte 2,5 Mrd. Euro Einkommensteuern pro Jahr. Und es ging um weitere erhebliche Beträge: Für Eltern von erwachsenen Kindern, die zur Ausbildungsstätte pendeln, waren wieder Kindergeld und/oder Kinderfreibeträge wegen Nichtüberschreitens des Grenzbetrags (damals jährlich 7.680 Euro) aufgrund der Fahrtkosten als Werbungskosten möglich. Andere Entlastungen, auch in anderen Rechtsgebieten, etwa: Familien- und Ortszuschläge für im öffentlichen Dienst stehende Eltern, konnten hinzukommen.

28 *K. Tipke*, BB 2007, 1525, 1533.

29 Vgl. *M. Balke*, NWB Nr. 39 vom 24.9.2007, 3397 (3399 ff.); über diesen Fachbeitrag berichtete die F.A.Z. vom 26.9.2007, S. 14: „Finanzrichter ruft zu Einspruch auf“.

raums an. Das BVerfG hat damit seine eigene (unsägliche) pro-futuro-Rechtssprechungspraxis in einem bedeutenden haushaltswirksamen Verfahren erstmals nicht angewandt. Das BVerfG begründet dies im vorletzten Absatz seiner Ausführungen (eher etwas umständlich) wie folgt³⁰:

„Danach ist auch hinsichtlich des § 9 Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 EStG der verfassungswidrige Zustand rückwirkend ab dem 1.1.2007, dem Beginn des Anwendungszeitraums des Steueränderungsgesetzes 2007, zu beseitigen. Eine mögliche Ausnahme von dieser Regel folge der Unvereinbarkeit, wie sie bei haushaltswirtschaftlich bedeutsamen Normen vom BVerfG wiederholt bejaht worden ist (vgl. BVerfGE 93, 121 <148>; 105, 73 <134>; 117, 1 <70>), scheidet vorliegend aus. Es handelt sich um einen vergleichsweise kurzen Anwendungszeitraum der Neuregelung, deren Verfassungsmäßigkeit stets umstritten war und für den auch die Finanzverwaltung bereits auf Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit mit vorläufigen Regelungen reagiert hatte (vgl. u. a. BMF, Schr. v. 4.10.2007, BStBl. I S. 722, zur Stattgabe bei Anträgen auf Aussetzung der Vollziehung; BMF, Schr. v. 8.10.2007, BStBl. I S. 723, u. a. zur vorläufigen Steuerfestsetzung; BMF-Schreiben v. 18.1.2008, BStBl. I S. 278, zur vorläufigen Steuerfestsetzung).“

Zwar zitiert das BVerfG nicht die Entscheidungen des 7. Senats des Niedersächsischen Finanzgerichts und des 6. Senats des BFH zur Gewährung des vorläufigen Rechtsschutzes (Aussetzung der Vollziehung im Lohnsteuerermäßigungsverfahren). Jedoch ist klar, dass es ohne die genannten Finanzgerichtsentscheidungen die vom BVerfG zitierten Schreiben des Bundesfinanzministeriums nicht gegeben hätte. Die raschen Entscheidungen des Niedersächsischen Finanzgerichts und des BFH im vorläufigen Rechtsschutzverfahren haben wohl insgesamt dafür gesorgt, dass auch das BVerfG relativ schnell entschieden hat, somit der Anwendungszeitraum der verfassungswidrigen Neuregelung (gekürzte Berufspendlerpauschale) vergleichsweise kurz war (knapp zwei Jahre). Somit erhielten die betroffenen Steuerbürger endgültigen effektiven Rechtsschutz vom BVerfG bei einer Steuerstreitigkeit mit verfassungsrechtlicher Dimension durch Gewährung raschen vorläufigen Rechtsschutzes von den Fachgerichten. Der vorläufige Rechtsschutz wird so zum notwendigen Teil des effektiven Rechtsschutzes: eine besondere Erfolgsgeschichte des Steuerprozessrechts³¹.

Mit anderen Worten: Die erfolgreiche Inanspruchnahme vorläufigen Rechtsschutzes bei der Berufspendlerpauschale vereitelt eine pro-futuro-Entscheidung des BVerfG und gewährleistet so effektiven Steuer-Rechtsschutz.

30 Urteil des BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210 = FR 2009, 74 mit Anm. *Greite*.

31 *M. Mann* begrüßt ausdrücklich die rechtsschutzwahrenden AdV-Entscheidungen der Fachgerichte in einem bemerkenswerten Diskussionsbeitrag in: *Widmann*, *Steuer-vollzug im Rechtsstaat*, DStJG 31 (2008), S. 229 (230). *K.-D. Drüen*, a. a. O., S. 231, schließt sich dem an. Dazu auch klarsichtig und die neue Rechtsschutz-Entwicklung mitbeeinflussend: *R. Seer* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 20. Aufl. 2010, § 22 Rz. 221 mit weiteren Nachweisen und mit dem besonderen Hinweis auf die (von den Finanzbehörden nach § 361 Abs. 2 Satz 1 AO von Amts wegen) zu gewährende Aussetzung der Vollziehung als ein staatliches Mittel „budgetärer Risikovorsorge“.

Wer dieses Zusammenwirken verschiedener Antrags- und Entscheidungsmöglichkeiten in Sachen Steuerrechtsschutz verstanden hat³², neigt zur Wiederholung, wie folgender Abschnitt beweist.

b) Häusliches Arbeitszimmer

Nach dem Beschluss des 7. Senats des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 2.6.2009 in einem weiteren Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes ist es ernstlich zweifelhaft, ob das ab 2007 geltende (fast komplette) Werbungskostenabzugsverbot für häusliche Arbeitszimmer verfassungsgemäß ist³³. Schon vor und mit der Einführung der Neuregelung zur (fast vollständigen) Nichtabzugsfähigkeit der beruflichen Arbeitszimmerkosten wird in der Fachöffentlichkeit erörtert, dass diese Vorschrift insbesondere gegen das objektive Nettoprinzip verstößt³⁴. Das Finanzgericht greift diese verfassungsrechtlichen Zweifel auf und betont – wie schon bei der Aussetzung der Vollziehung zum Thema „Berufspendlerpauschale“ – dass der effektive Steuer-Rechtsschutz über den staatlichen Haushaltsinteressen steht. Originalton des Niedersächsischen Finanzgerichts³⁵:

„Auch vor dem Hintergrund der bisherigen Weitergeltungsanordnungen für verfassungswidrige gesetzliche Vorschriften, der sog. pro-futuro-Rechtsprechungspraxis des BVerfG (zur Problematik auch Bendixen, ZRP 2009, 85, 86) hält der beschließende Senat die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes – wie bei der Berufspendlerpauschale ... – für erforderlich.“

Walter Dreseck folgt dieser Einschätzung „uneingeschränkt“³⁶. Und mit Beschluss vom 25.8.2009 hat der 6. Senat des BFH die Rechtsprechung des 7. Senats des Niedersächsischen Finanzgerichts zum vorläufigen Steuer-Rechtsschutz mit verfassungsrechtlichem Hintergrund erneut bestätigt³⁷. Das BVerfG hat über den Aussetzungs- und Vorlageschluss des Finanzgerichts Münster

32 Dazu gehören offensichtlich nicht bestimmte Richter des FG München – vgl. deren Beschluss FG München v. 5.10.2009 – 4 V 1548/09, DStR 2009, 2420, wonach die von den Richtern prognostizierte (künftige) pro-futuro-Entscheidung des BVerfG im Hinblick auf eine etwaige Verfassungswidrigkeit der Neuregelung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes zur Ablehnung der Aussetzung der Vollziehung von Erbschaftsteuerbescheiden führt. Mit Beschluss vom 1.4.2010 hat der 2. Senat des BFH den unsäglichen Beschluss des FG München bestätigt, vgl. BFH v. 1.4.2010 – II B 168/09, DStR 2010, 749.

33 FG Nds. v. 2.6.2009 – 7 V 76/09, EFG 2009, 1548; vgl. auch FG Düsseldorf v. 21.8.2009 – 11 V 2481/09 A, EFG 2009, 1839. Im Anschluss an einen Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des FG Münster an das BVerfG: FG Münster v. 8.5.2009 – 1 K 2872/08 E, DStR 2009, 1024 – Az. des BVerfG: 2 BvL 13/09.

34 So hat auch der Jubilar nach grundlegenden Ausführungen zum „Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht“, auf die sich das Finanzgericht stützt, die neue Vorschrift zu den Arbeitszimmerkosten kritisiert: J. Lang, StuW 2007, 3 (7, 14); vgl. auch J. Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rz. 254 ff.

35 FG Nds. v. 2.6.2009 – 7 V 76/09, EFG 2009, 1548 (1552).

36 W. Dreseck, DStR 2009, 1877 (1878).

37 BFH v. 25.8.2009 – VI B 69/09, BStBl. II 2009, 826.

vom 8.5.2009³⁸ mit Beschluss vom 6.7.2010^{38a} entschieden und den Gesetzgeber verpflichtet, Arbeitszimmeraufwendungen rückwirkend zum VZ 2007 wieder abziehbar zu stellen, soweit dem Steuerpflichtigen für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Die Finanzverwaltung gewährt bis zu einer gesetzlichen Neuregelung vorläufig den begrenzten Abzugsbetrag i.H.v. 1.250 Euro^{38b}.

c) Ungleiche Erbschaft- und Schenkungsteuer

Auch wegen des Schwungs des öffentlichen Protestes des Jubilars ist sicher, dass das neugefasste Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz in und nach entsprechenden finanzgerichtlichen Verfahren auf den verfassungsrechtlichen Prüfstand gestellt wird³⁹. Kaum ein Grundbesitz- und/oder Betriebsvermögens-Erbe wird – im Gegensatz zu Erben von Geldvermögen und/oder Pflichtteilsberechtigten – Erbschaftsteuer zu zahlen haben. Die Erbschaft- und Schenkungsbesteuerung ist – aufgrund weitgehender Steuerfreistellungen – die Ausnahme. Das galt (im Ergebnis) vor der letzten Entscheidung des BVerfG zur Erbschaft- und Schenkungsteuer⁴⁰ und das gilt – trotz der Entscheidung des BVerfG – fort.

Im Kern hat sich beim erneut verfassungswidrigen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz nicht viel verändert: Die Entscheidungen des BVerfG zur Erbschaft- und Schenkungsteuer in den Jahren 1995⁴¹ und 2006⁴² haben das jeweilige Gesetz wegen der unterschiedlichen (gleichheitssatzwidrigen) Bewertungen verschiedener Vermögensarten für verfassungswidrig erklärt, gleichwohl die verfassungswidrigen Regelungen für eine bestimmte Übergangszeit für weiterhin anwendbar erklärt. Die Kläger der jeweiligen Ausgangsverfahren haben keinen effektiven Rechtsschutz erfahren, weil die pro-futuro-Rechtssprechung des BVerfG dort nicht – durch Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes – aufgehalten worden ist.

Der 2. Senat des BFH hätte leicht für eine Durchbrechung sorgen können. Denn nachdem er im Jahre 2002 zum Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz einen Vorlage- und Aussetzungsbeschluss nach Art. 100 Abs. 1 GG⁴³ gefasst hatte, beantragte der Kläger des dem BVerfG vorgelegten Verfahrens beim 2. Senat des BFH vorläufigen Rechtsschutz in Form der Aufhebung der Vollziehung. Aber: Der 2. Senat des BFH hat den vorläufigen Rechtsschutz nicht gewährt, er hat den für den vorläufigen Rechtsschutz erforderlichen „ernstlichen rechtlichen Zweifel“ i. S. d. § 69 FGO nicht angenommen, obwohl das Gericht

38 FG Münster v. 8.5.2009 – 1 K 2872/08, DStR 2009, 1024.

38a BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, FR 2010, 804 m. Anm. *Greite*.

38b BMF v. 12.8.2010 – IV A3 - S 0338/07/10010-03, FR 2010, 814.

39 Vgl. zuletzt auch *J. Lang*, Gleichheitswidrigkeit und gleichheitsrechtliche Ausgestaltung der erbschaftsteuerlichen Verschonung, FR 2010, 49.

40 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1.

41 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165.

42 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1.

43 BVerfG v. 22.5.2002 – II R 61/99, BStBl. II 2002, 598 = FR 2002, 1060 m. Anm. *Birk*.

kurz vorher in derselben Rechtssache bei seinem Aussetzungs- und Vorlagebeschluss nach Art. 100 Abs. 1 GG die rechtliche „Überzeugung“ von der Verfassungswidrigkeit des dem Bescheid zugrunde liegenden Gesetzes zum Ausdruck gebracht hatte. Wie passt das zusammen? Der 2. Senat des BFH begründete die Ablehnung des vorläufigen Rechtsschutzes damit, dass beim BVerfG im Hauptverfahren nur mit einer „pro-futuro-Entscheidung“ zu rechnen sei⁴⁴. Was soll das und was ist das? Vorauseilender Gehorsam, eine selbsterfüllende Prophezeiung oder schlicht eine Fehlspekulation? Wie auch immer – eins jedenfalls hat der 2. Senat des BFH nicht gemacht: Er hat sich nicht wirklich bei der Behandlung aller Rechtsmittel um effektiven Steuer-Rechtsschutz bemüht, vielmehr ist er auf halbem Weg stehengeblieben und war schließlich zufrieden, dass der eigene Aussetzungs- und Vorlagebeschluss vom BVerfG nicht für unzulässig gehalten worden ist.

Wie es ganz anders laufen kann, zeigt deutlich die oben beschriebene Rechtsschutzentwicklung bei der Berufspendlerpauschale und bei den Arbeitszimmerkosten, ausgehend von der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes durch den 7. Senat des Niedersächsischen Finanzgerichts, über die Bestätigung durch den 6. Senat des Bundesfinanzhofs bis zur endgültigen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts mit dem vollen effektiven Rechtsschutz für die Berufspendler und die Inhaber von Arbeitszimmern.

Aktuell sollten alle Bescheidempfänger, die mit Erbschaftsteuer und/oder Schenkungsteuer belastet werden, sich mit allen rechtsstaatlichen Mitteln wehren, auch mit der Suche nach vorläufigem Rechtsschutz bei bestimmten Finanzgerichten, um einer erneuten pro-futuro-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer vorzubeugen.

Dies, obwohl soeben der 2. Senat des Bundesfinanzhofs in einem Verfahren wegen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes wieder einmal vorläufigen Rechtsschutz versagt hat. Der 2. Senat des Bundesfinanzhofs argumentiert: Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung sei abzulehnen, weil der Steuerpflichtige nicht das unter den besonderen Umständen des Streitfalls erforderliche (besondere) Aussetzungsinteresse dargetan hat. Auf die Frage, ob ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Schenkungsteuerbescheides im Sinne des § 69 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 in Verbindung mit Abs. 2 Satz 2 FGO bestehen, komme es danach nicht an. Hier sei an der langjährigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, nach der wegen des Geltungsanspruchs jedes formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes zusätzlich ein (besonderes) berechtigtes Interesse des Antragstellers an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes vorausgesetzt werde, festzuhalten.

Auch dieser neue (abschlägige) Beschluss des 2. Senats des Bundesfinanzhofs zum vorläufigen Rechtsschutz im Zusammenhang mit der verfassungswidri-

44 BFH v. 17.7.2003 – II B 20/03, BStBl. II 2003, 380 = FR 2003, 1096. Ähnlich verworren der AdV-Beschluss des FG München v. 5.10.2009 – 4 V 1548/09, DStR 2009, 2420; sowie die Bestätigung durch den 2. Senat des BFH mit Beschluss v. 1.4.2010 – II B 168/09, DStR 2010, 749.

gen Erbschaft- und Schenkungsbesteuerung kann aus mehreren Gründen nicht überzeugen. Zum einen wird eine veraltete Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zitiert, die noch nie eine Grundlage im Wortlaut des § 69 FGO finden konnte; von einem erforderlichen (besonderen) Aussetzungsinteresse des Antragstellers bei der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes bei Steuerverfassungsstreitfragen ist in § 69 FGO nicht die Rede. Zweitens setzt sich der 2. Senat des Bundesfinanzhofs mit der einschlägigen Dissertation von *Gerhardt Habscheidt* nicht auseinander; im Gegensatz zum 2. Senat des Bundesfinanzhofs erkennt *Gerhardt Habscheidt*:

„Nach der Senatsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts darf nur ausnahmsweise und nur für den Zeitraum, den der Staat benötigt, um unaufschiebbare Maßnahmen im Interesse des allgemeinen Wohls in die Wege zu leiten, der vorläufige Rechtsschutz einstweilen zurückgestellt werden. Wenn etwa die Haushaltslage so beengt ist, dass die durch die Aussetzung der Vollziehung befürchteten Einnahmeausfälle zu einer staatlichen Notlage führen würden, muss vorläufiger Rechtsschutz zurückstehen, bis der Staat Maßnahmen zur Verhinderung der Notlage, zum Beispiel durch eine erhöhte Kreditaufnahme oder zeitweilige Steuererhöhungen, ergriffen hat ... Nach diesem Zeitpunkt gibt es keine Rechtfertigung mehr für die Versagung des vorläufigen Rechtsschutzes. Ein genereller Ausschluss des vorläufigen Rechtsschutzes wegen der im Steuerrecht zwangsläufigen Breitenwirkung und der damit verbundenen Haushaltsbelastung führt de facto zu einer Suspendierung der vom verfassungswidrigen Gesetz verletzten Grundrechte und verletzt den Anspruch des Betroffenen auf effektiven Rechtsschutz ...

Wenn ernsthafte Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit einer Steuernorm mit fiskalischer Breitenwirkung deutlich werden, muss der Staat, wenn er Schritte zur Anpassung der Gesetzeslage noch nicht unternehmen will, zumindest Vorsorge für den Fall treffen, dass die betreffende Norm für verfassungswidrig erklärt wird ... Weil er die primäre Verantwortung für das Recht hat, darf er nicht einfach nur zuwarten ... Der Staat hat kein schützenswertes Interesse, eine verfassungswidrige Steuer zu verplanen und auszugeben. Aussetzung der Vollziehung darf mit Rücksicht auf öffentliche Belange deshalb nur so lange versagt werden, wie der Staat noch keine Gelegenheit hatte, sich auf die Lage einzustellen und Vorsorge zu betreiben ...

Die Schranken-Schranke zeigt deutlich die Dimensionen des Verbots der Umkehrung des vom Bundesverfassungsgericht beschriebenen Regel-Ausnahme-Verhältnisses. Der Staat muss unverzüglich tätig werden, um die Hindernisse auszuräumen, die der Gewährung des vorläufigen Rechtsschutzes entgegenstehen. Nur einstweilen, das heißt so lange, wie der Staat benötigt, um unaufschiebbare Maßnahmen im Interesse des allgemeinen Wohls rechtzeitig in die Wege zu leiten, darf vorläufiger Rechtsschutz versagt werden. Bleibt der Staat hingegen – entsprechend der heute vorherrschenden Praxis – untätig und stellt er dem Rechtsschutzbegehren des Bürgers jene öffentlichen Belange als dauerndes Hindernis entgegen, dann macht er die Versagung des vorläufigen Rechtsschutzes zur Regel. Das ist nicht nur der gesetzgebenden Gewalt und der vollziehenden Gewalt, sondern auch den Gerichten verwehrt.“

Zum Dritten übersieht der 2. Senat des Bundesfinanzhofs einen stattgebenden Beschluss der 1. Kammer des 1. Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 22.9.2009 (Az. 1 BvR 1305/09), nach dem zu den Rechtsbehelfen, deren Effektivität Art. 19 Abs. 4 GG schützt, auch die Aussetzung der Vollziehung ohne Sicherheitsleistung gehört. Danach umfasst die Garantie des Art. 19 Abs. 4 GG insbesondere auch effektiven vorläufigen Rechtsschutz. Namentlich – so das

Bundesverfassungsgericht – muss in Eilverfahren gerichtlicher Rechtsschutz so weit wie möglich der Schaffung vollendeter, irreversibler Tatsachen zuvor kommen. Das Bundesverfassungsgericht führt im Einzelnen aus:

„Art. 19 Abs. 4 GG verbietet es, den Zugang zu einem Rechtsbehelf – dazu gehört auch die Aussetzung der Vollziehung ohne Sicherheitsleistung – in aus Sachgründen nicht mehr zu rechtfertigender Weise zu erschweren (vgl. BVerfGE 49, 329 <341>). Die jeweils geltende Prozessordnung muss Vorkehrungen dafür treffen, dass der Einzelne seine Rechte auch tatsächlich wirksam durchsetzen kann. Ein Rechtsbehelf darf nicht ineffektiv gemacht werden und für den Beschwerdeführer „leerlaufen“ (vgl. BVerfGE 96, 27 <39> zur Berufszulassung).

Art. 19 Abs. 4 GG garantiert insbesondere auch effektiven vorläufigen Rechtsschutz. Denn wirksamer Rechtsschutz bedeutet auch Rechtsschutz innerhalb angemessener Zeit. Daraus folgt, dass gerichtlicher Rechtsschutz namentlich in Eilverfahren so weit wie möglich der Schaffung solcher vollendeter Tatsachen zuvorzukommen hat, die dann, wenn sich eine Maßnahme bei (endgültiger) richterlicher Prüfung als rechtswidrig erweist, nicht mehr rückgängig gemacht werden können. Hieraus ergeben sich für die Gerichte Anforderungen an die Auslegung und Anwendung der jeweiligen Gesetzesbestimmungen über den Eilrechtsschutz ... Sind dem Richter im Interesse einer angemessenen Verfahrensgestaltung Ermessensbefugnisse eingeräumt, so müssen diese im konkreten Fall im Blick auf die Grundrechte ausgelegt und angewendet werden. Sie dürfen nicht zu einer Verkürzung des grundrechtlich gesicherten Anspruchs auf einen effektiven Rechtsschutz führen (vgl. BVerfGE 49, 220 <226>).“

IV. Fazit und Ausblick

Joachim Lang hat mit seinem bundesweit vernehmbaren Protest gegen die unzureichende Neuregelung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes wieder einmal zu Recht den Finger in die Wunde gelegt. Viele Steuerbürger werden dem Jubilar dankbar sein für die deutliche Kennzeichnung der verfassungsrechtlichen Mängel des neuen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes. Seinem Aufruf, gegen die verfassungswidrige Erbschaft- und Schenkungsteuerbelastung zu klagen, werden wohl viele Steuerbürger folgen. Dabei können die erbschaft- und schenkungsteuerbelasteten Bürger auf die jüngsten (guten) Erfahrungen zur finanzgerichtlichen Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes (Aussetzung der Vollziehung) bei der Berufspendlerpauschale und bei den Arbeitszimmerkosten aufbauen. Die Bürger sollten nicht allein auf die (bloße) Anfechtung der derzeitigen Erbschaft- und Schenkungsteuerbescheide und auf andere Mittel des Offenhaltens eines Bescheides vertrauen. Vielmehr sollten sie – wie gezeigt – auch den Weg des vorläufigen Rechtsschutzes mit dem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (ggf. Aufhebung der Vollziehung) wählen, zunächst beim Finanzamt (§ 361 Abs. 2 Satz 2 AO) dann beim Finanzgericht (§ 69 Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 Satz 1 FGO).

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 (pro-futuro-Entscheidungen) unterlässt und die Bürger wirklichen effektiven Steuer-Rechtsschutz erfahren.

In diesem Zusammenhang sollten sich Finanzrichter mehr Gedanken über den § 76 FGO machen, wonach darauf hinzuwirken ist, dass sachdienliche Anträge gestellt werden. Wenn, wie geschehen, ein Steuerbürger in einem Lohnsteuerermäßigungsverfahren wegen der gesetzlich verunstalteten Berufspendlerpauschale eine Klage einreicht, dann können sich die zuständigen Richter darauf beschränken, die Möglichkeiten der Klageabweisung oder des Aussetzungs- und Vorlagebeschlusses zu prüfen. Die zuständigen Richter könnten aber auch zusätzlich dem klagenden Steuerbürger einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung, erst beim Finanzamt, dann beim Finanzgericht, nahelegen. Auch weil ein Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes neben einem Klageverfahren oder Einspruchsverfahren im (vorläufigen) Lohnsteuerermäßigungsverfahren seitens der Bürger mit Ihren Beratern oft als verfahrensrechtliches Hochreck empfunden wird, sollten die zuständigen Finanzrichter über § 76 FGO für Aufklärung und Erleichterung sorgen. Der Suchende nach effektivem Steuer-Rechtsschutz wird einen richterlichen Hinweis auf den möglichen vorläufigen Rechtsschutz als Bestandteil des effektiven Steuer-Rechtsschutz als sachdienlich ansehen⁴⁵.

Hoffnung auf Beendigung der nicht zu rechtfertigenden pro-futuro-Rechtsprechungspraxis des BVerfG vermittelt auch Rechtsanwalt *Reinhard Patzina* mit seinem Beschwerdeschreiben vom 14.1.2010, gerichtet an den Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte. *Patzina* rügt die pro-futuro-Rechtsprechung des BVerfG zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Krankenversicherungsbeiträgen als „verfassungswidrige Verfassungsrechtsprechung“ und verlangt vom Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte, wegen Verletzung verschiedener Grundsätze der Menschenrechtskonvention (Art. 5, Freiheit der Person; Art. 8, Privat- und Familienleben; Art. 6, Verfahrensgarantien; Art. 14, Diskriminierungsverbot) die Bundesrepublik Deutschland zum Schadenersatz zu verurteilen (das *Patzina*-Verfahren wird unter der Beschwerdennummer 2795/10 beim Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte geführt).

45 Ähnlich bereits *M. Balke*, Diskussionsbeitrag, in Widmann, Steuervollzug im Rechtsstaat, DStJ/G 31 (2008), S. 239.