

Dipl.-Finw. Dr. Michael Balke, RiFG

Vermehrte Durchsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse als Aufgabe der Rechtsprechung

Grundsätzliches (auch) für den rechtsschutzsuchenden, klagebereiten Betriebsinhaber

Der Steuerbürger – mit und ohne Betrieb – hat einen grundrechtlich garantierten Anspruch auf eine tatsächlich wirksame gerichtliche Kontrolle. Das BVerfG hat unter Zuhilfenahme steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse einerseits dem Gesetzgeber immer wieder Grenzen des Steuerzugriffs – für die Zukunft – aufgezeigt. Andererseits (und gleichzeitig) hat es den Gesetzgeber durch seine so genannte profuturo-Rechtsprechung viel zu sehr geschont und damit dem Steuerpflichtigen den effektiven Rechtsschutz versagt. Das liegt nach Auffassung des Autors auch am immer noch herrschenden richterlichen Beurteilungs- und Karrierewesen. Die maßgeblichen Entscheidungsträger gehören der Verwaltung und dem Gesetzgeber an, also Staatsgewalten, die die Richter im Sinne der Steuerpflichtigen zu kontrollieren haben. Diesem Missstand sollte abgeholfen werden.

I. Anlass und Ziel des Beitrags

Jürgen Pelka hatte dankenswerterweise keine Kosten und Mühen gescheut, Schülerinnen und Schüler, Freundinnen und Freunde von Klaus Tipke anlässlich dessen 85. Geburtstages zu einem Symposium mit Abendessen in Köln zu versammeln. Fast alle Geladenen kamen und sprachen zum Thema „das Verhältnis der Steuerrechtswissenschaft zur Steuerpolitik“, um – so der Wunsch des Jubilars – etwas „Geistiges“ zu leisten, bevor man/frau sich beim „Nahrhaften“ vergnügte. Nach eigener Aussage ist Klaus Tipke bei der Nahrungsaufnahme mit wenig zufrieden: Wenn es Essen in Tablettenform gäbe, würde es ihm genügen „morgens, mittags, abends eine Tablette zu nehmen, da würde ich viel Zeit sparen“¹.

Klaus Tipke verdeutlichte mit seinem Einführungsreferat und weiteren Wortbeiträgen, warum sie, die Steuerrechtswissenschaft und die Steuerpolitik, nicht harmonieren².

Da das Untersuchen des „Verhältnisses der Steuerrechtswissenschaft zur Steuerpolitik“ kein Selbstzweck sein kann, ging und geht es – deutlich formuliert – um die Frage, warum die Steuerpolitik steuerrechtswissenschaftlichen Erkenntnissen grundsätzlich nicht folgt. Mir kam diese Fragestellung des Klaus-Tipke-Symposiums, die im Kern auch nach dem allgemeinen Erfolg, nach der allgemeinen Anerkennung der steuerrechtswissenschaftlichen Kölner Schule (besser: Tipke-Schule) fragt, zu eng vor. Deshalb wies ich daraufhin, dass steuerrechtswissenschaftliche Erkenntnisse, sei es die beispielsweise aus Köln, Berlin, Bergisch Gladbach, Bochum, Bonn, Bremen, Düsseldorf, Karlsruhe, Leipzig, Münster, München, Nordkirchen, Heidelberg oder aus Villingen-Schwenningen, nicht nur für die Steuerpolitik und damit für den Steuergesetzgeber, sondern auch für andere Staatsgewalten, etwa die Rechtsprechung, sehr wichtig sind. M. E. können Steuer-

rechtswissenschaftler, auch wenn deren Erkenntnisse „nur“ in die Rechtsprechung einfließen, zu Recht stolz auf ihre Forschungsergebnisse sein.

Dies zu betonen, damit auch zu würdigen, mag dieser Beitrag leisten. Dabei geht es dem Verfasser aber nicht allein darum, die Stärken der Steuerrechtswissenschaft für die Rechtsprechung aus dem Blickwinkel eines Finanzrichters zu beschreiben, es geht mir auch um die Benennung abzustellender Schwächen bei der Durchschlagskraft der Steuerrechtswissenschaft und um abzustellende Strukturmängel bei der Rechtsprechung.

II. Die ausdrückliche Aufgabe der Rechtsprechung, effektiven Rechtsschutz zu gewähren, schließt Übernahme steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse mit ein

Im Verlaufe des Klaus-Tipke-Symposiums sprach Jochen Thiel in Ergänzung zu einem Wortbeitrag von Joachim Lang, mit dem „die Weiterentwicklung des Folgerichtigkeitsgebots durch das BVerfG als der größte Verdienst“ der Tipke-Schule bezeichnet wurde, von der „Verfassungsrechtsprechung als angewandte Steuerrechtswissenschaft“. In der Tat, so kann man das kurz und knapp auf den Punkt bringen.

Selbstverständlich teilen die Verfassung und andere Gesetze der Rechtsprechung nicht ausdrücklich die Aufgabe zu, steuerrechtswissenschaftliche Erkenntnisse durchzusetzen. Indes: Im Rahmen einer effektiven Arbeitsteilung zwischen Steuerrechtswissenschaft und Rechtsprechung, die beide das richtige Recht wollen, kommt es immer wieder zur Durchsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse durch die Rechtsprechung.

Und das ist gut so! Gerade in Zeiten, in denen der Steuergesetzgeber seine Erstverantwortung für die Beachtung der Grundrechte im Steuerrecht kaum wahrnimmt, ist die Durchsetzung grundrechtsgebundener steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse durch die Rechtsprechung unverzichtbar. Nur auf diese Weise kann der Steuer-Rechtsstaat bewahrt und der Steuer-Tyrannie einer zwar demokratisch legitimierten, aber offensichtlich teilweise rechtsprinzipienlosen Parlamentsmehrheit begegnet werden.

¹ So Klaus Tipke wörtlich während seiner launigen Begrüßung der Gäste. Auch bei anderen Gelegenheiten, etwa Treffen zu Ehren von Klaus Tipke aus Anlass seines 70. Geburtstages (dazu Bericht von Balke, StUW 1996, 192), mussten die Gäste zunächst ein Symposium „überstehen“, bevor es an die „Töpfe“ ging. Nur zur Klarstellung: Essen und Trinken waren immer vorzüglich, nicht nur genießbar, weit jenseits von „Tabletten“-Kost.

² Vgl. auch schon Tipke, Ein Ende dem Einkommensteuerwirrwarr! Rechtsreform statt Stimmenfangpolitik, 2006.

Ausdrückliche Aufgabe der Rechtsprechung im gewaltenteiligen Rechtsstaat ist, dem Steuerpflichtigen, wenn er es beantragt, effektiven Rechtsschutz im Sinne des Art. 19 Abs. 4 GG zu gewähren. Dies bedeutet, dass im Rahmen eines Gerichtsverfahrens des Steuerpflichtigen (= Kläger) gegen das beklagte FA durch die Finanzgerichte (ggf. mit Unterstützung des BVerfG) Steuerbescheide des Klägers auf ihre Rechtmäßigkeit überprüft und dabei auch die steuergesetzliche Grundlage verfassungsrechtlich (womöglich auch noch mit Hilfe des Europäischen Unionsrechts und/oder durch die Europäische Menschenrechtskonvention) kontrolliert werden³.

Hierbei haben nicht erst die Verfassungsrichter, sondern zunächst einmal die Richter im Senat eines FG die Einhaltung der Grundrechte bei der Besteuerung zu überprüfen, etwa die Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG zum Beispiel bei der Veränderung steuergesetzlicher Vorschriften (beispielsweise Berufspendlerpauschale und abzugsfähige Arbeitszimmerkosten). Und hält ein FG ein Steuergesetz, auf dessen Gültigkeit es bei der Entscheidung ankommt, für verfassungswidrig, so ist das Verfahren auszusetzen und die Entscheidung des BVerfG einzuholen (dazu Art. 100 Abs. 1 GG)⁴.

Insbesondere an dieser Stelle sind steuerrechtswissenschaftliche Erkenntnisse für den Finanzrichter, später dann auch für den Verfassungsrichter, von großem Wert. Bei der richterlichen Anwendung des Gleichbehandlungsgrundsatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG⁵ im Steuerrecht ist es für die zuständigen Richter sehr hilfreich, wenn sie von der Steuerrechtswissenschaft – jenseits des willkürlichen Willkürverbots – einen konkreten Inhalt des Art. 3 Abs. 1 GG (mit dem Verallgemeinerungs-, mit dem Folgerichtigkeitsgebot und mit dem Gebot der Widerspruchsfreiheit) vorgedacht und für die Rechtsanwendung angeboten bekommen.

Grundrechtsgebundene steuerrechtswissenschaftliche Erkenntnisse helfen den Finanzrichtern nicht nur bei den Aussetzungs- und Vorlageverfahren zum BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG, sondern auch bei den so genannten einfachrechtlichen Verfahren, wenn es zum Beispiel um eine verfassungskonforme Auslegung von Steuervorschriften oder wenn es um vorläufigen Rechtsschutz, etwa um Aussetzung der Vollziehung nach § 69 FGO, wegen womöglicher verfassungswidriger Steuergesetze, geht⁶.

III. Klaus Tipke benannte bereits vor Jahrzehnten die Rechtsprechung als Adressat steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse und den gerechten Steuerrichter als einen Mittler von Steuergerechtigkeit

Klaus Tipke sprach im Jahre 1981 mit seiner Steuergerechtigkeits-Urchrift⁷ und danach immer wieder aus, was auch heute noch gilt:

„Ich erwarte realistischlicherweise nicht besonders viel vom Steuergesetzgeber. Es ist meine Überzeugung, dass letztlich nur die Richter die Gerechtigkeitsfunktion des Steuerrechts sichern können, freilich nicht positivistisch eingestellte Richter. Aber auch Anwälte und Berater haben die Aufgabe, aktiv daran mitzuwirken, dass Gesetz und Recht sich durchsetzen...“

Die Richter können nicht mehr tun, als bis zur Grenze des Zumutbaren zu arbeiten. Sie werden die Gerichte auf die Dauer am besten dadurch entlasten, dass sie Gerechtigkeitsdefizite des Gesetzes – auch Verstöße gegen den Gleichheitssatz sind solche Defizite – gründlich aufdecken und sich wieder und wieder an das Bundesverfassungsgericht wenden ...“

Der gerechte Steuerrichter ist ein Mittler von Steuergerechtigkeit. Die Richter haben dafür zu sorgen, dass die Rechtsouveränität der Volkssouveränität vorgeht, soweit Grundrechte verletzt werden. Die Grundrechte schaffen einen Primat des Rechts vor der Politik. ... (Die Richter können ihre Aufgabe – Zusatz vom Verfasser) verfehlen, wenn sie mit einer positivistisch-autoritätsgläubigen oder mit einer relativistischen Grundeinstellung an die Prüfung des Gesetzes herangehen, wenn sie insb. optimistisch annehmen, dass sich auf Grund der demokratischen Einrichtungen durch Abstimmung oder auf Grund der Mitwirkung der Verbände die Gerechtigkeit sozusagen von selbst einstellt. Der Richter erfüllt seine Aufgabe nicht, wenn er dem Gesetzgeber leerformelhaft ein nahezu unbegrenztes Ermessen zubilligt. Vom unabhängigen Richter muss man vielmehr erwarten, dass er die dem Gesetzgeber gezogenen Bewertungs- oder Ermessensgrenzen und die für den Gesetzgeber geltenden sachgerechten Bewertungs- und Ermessensrichtmaße genau angibt, dass er es durchschaut, wenn das Privileg als Besitzstand und wenn die Aufhebung eines Privilegs als Besitzstandsverlust und sozialer Rückschritt ausgegeben werden.“

Paul Kirchhof knüpfte daran an: In seiner Zeit als Verfassungsrichter (1987 bis 1999) wies er immer wieder öffentlich darauf hin, dass zwar das Verfassungsgericht ein Staatsorgan „mit gefesselten Händen“ sei, aber jeder Rechtsuchende diese Fesseln durch seinen Antrag lösen könne. Sodann ermunterte er – über das Fachschrifttum aber auch über die Medien, etwa den SPIEGEL – die Recht-Suchenden, damit auch die Finanzrichter, die das richtige Steuerrecht suchen, entsprechende Anträge zu stellen⁸.

Klaus Tipke bestätigte seinen Befund aus 1981 im Jahre 2008 während eines Interviews für das SteuerberaterMagazin⁹:

„Nichts ist erreicht worden bei der Gesetzgebung. Eine Evolution der Steuergerechtigkeit wird es mit dem realen Steuergesetzgeber nicht geben. Die Mitwirkenden an der Steuergesetzgebung im weiteren Sinne sind nicht auf Steuergerechtigkeit aus, sondern auf Wählerstimmenmaximierung oder auf rechtsfremden Fiskalismus oder auf die Erfüllung von Verbandssonderinteressen. Die Lobby hat die Lobby verlassen und sitzt jetzt mitten im Plenarsaal des Bundestags. Jede Steuer beeinträchtigt unvermeidlich den Konsum, das Sparen, das Investieren. Gerade dieser Eingriff muss daher auch nach einem für alle gleichen Maßstab geschehen. Würde man dem Gesetzgeber noch mehr Entscheidungsspielraum geben, wie der amtierende Finanzminister¹⁰ es verlangt, so würde das noch mehr Systemzerstörungen bewirken. Nichts wird in der Steuergesetzgebung besser werden, wenn die Gerichte, voran das Bundesverfassungsgericht, die Gesetzgebung nicht an Prinzipien und Regeln binden.“

³ Der Rechtsweg, damit auch der Rechtsschutz in Steuersachen, endet heute vielfach nicht mehr beim BVerfG in Karlsruhe, auch der Gerichtshof der Europäischen Union in Luxemburg (immer noch EuGH genannt) und der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte in Straßburg (EGMR) spielen vermehrt eine Rolle (weiterführend Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, S. 1069 ff. mit den Abschnitten „Gerichtliches Rechtsbehelfsverfahren“, „Verfassungsrechtlicher Rechtsschutz“ und „Europarechtlicher Rechtsschutz“). Zum aktuellen Gesetzesplan, den Rechtsschutz bei EGMR-Musterverfahren einzuschränken – vgl. Nebe, Stbg 2012, 252 mit weiteren umfassenden Nachweisen.

⁴ Nach Art. 20 Abs. 3 GG ist die Rechtsprechung an „Gesetz und Recht“ gebunden. Nach Art. 92 GG ist die rechtsprechende Gewalt den Richtern, die nach Art. 97 Abs. 1 GG unabhängig und nur dem Gesetz (Grundgesetz) unterworfen sind, anvertraut; sie, die rechtsprechende Gewalt, wird durch das BVerfG, durch die im GG vorgesehenen Bundesgerichte und durch die Gerichte der Länder ausgeübt.

⁵ Nicht: „alle Menschen sind gleich“, sondern: „alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich“.

⁶ Vgl. Niedersächsisches FG, 6.1.2011 – 7 V 66/10, EFG 2011, 827 – zum vorläufigen Rechtsschutz wegen steuerlicher Diskriminierung eingetragener Lebenspartner.

⁷ Tipke, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1981, Vorwort VIII, S. 164, 188; ders., Ein Ende dem Einkommensteuerwirrwarr!? Rechtsreform statt Stimmenfangpolitik, 2006, S. 192 ff.; ders., in: Brandt (Hrsg.), Mitverantwortung von Bürger und Staat für ein gerechtes Steuerrecht, Deutscher Finanzgerichtstag, 2007, S. 21, 36 f., 38 ff.

⁸ Kirchhof, DER SPIEGEL, 49/1992, 68 ff.; nachgedruckt in StVj 1993, 185; vgl. auch ders., in: Mellinshoff/Schön/Viskorf (Hrsg.), FS Spindler, 2011, S. 641 ff.

⁹ Tipke im Interview mit König und Mansmann, SteuerberaterMagazin 10/2008, 16 ff., 21.

¹⁰ Damals war Peer Steinbrück Finanzminister.

Auch Paul Kirchhof traut dem Gesetzgeber die Fähigkeit zur Steuerrechtlichkeit kaum zu¹¹. Walter Dreseck brachte es mit folgenden Worten auf den Punkt¹²:

„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 massiven Warnungen vor drohender Verfassungswidrigkeit die Bedenken beiseite gewischt werden?“

Deshalb, weil der Steuergesetzgeber immer wieder die Grundrechte der Bürger vernachlässigt, sind immer wieder die Finanzgerichte und das BVerfG gefordert, im Rahmen ihrer Verantwortlichkeit (Bindung an Gesetz und Recht im Sinne des Art. 20 Abs. 3 GG) einzugreifen, um den Steuerbürgern deren Grundrechtsschutz effektiv im Sinne des Art. 19 Abs. 4 GG zu gewähren. Das Verfahrensgrundrecht des Art. 19 Abs. 4 GG garantiert dabei dem Bürger nicht nur das formelle Recht und die theoretische Möglichkeit, die Gerichte anzurufen, sondern auch die Effektivität des Rechtsschutzes; der Bürger hat einen substantiellen Anspruch auf eine tatsächlich wirksame gerichtliche Kontrolle¹³.

IV. Steuerrechtswissenschaftliche Erkenntnisse werden durch Teile der Rechtsprechung durchgesetzt – über Verwirklichtes

Im Jahre 1987 tat sich Wichtiges für eine grundlegende Veränderung des deutschen Steuerrechts. Der Steuerrechtswissenschaftler Paul Kirchhof wird Bundesverfassungsrichter. Damals war ich Assistent von Klaus Tipke. Als die Nachricht vom Aufstieg eines Professors für Staats- und Steuerrecht zum Verfassungsrichter bekannt wurde, war ich zunächst enttäuscht. Ich dachte, es wäre viel besser gewesen, wenn Klaus Tipke zum Verfassungsrichter aufgestiegen wäre. Ganz anders die weise Reaktion von Klaus Tipke: Er freute sich uneingeschränkt über den Erfolg des Kollegen. Klaus Tipke sagte damals schon – mit Blick auf Paul Kirchhof als Mitglied des BVerfG – erhebliche Veränderungen des Steuerrechts im Sinne des Gemeinwohls voraus. Und Klaus Tipke behielt Recht.

Paul Kirchhofs Gestaltungswille und Überzeugungskraft haben in den Jahren 1987 bis 1999 und darüber hinaus dafür gesorgt, dass das BVerfG dem Steuergesetzgeber in wichtigen Punkten deutliche Grenzen des Steuerzugriffs gezogen hat. So sind auf der Grundlage des Grundgesetzes mit Hilfe der Grundrechte, insbesondere mit Hilfe des Gleichbehandlungsgrundsatzes und mit Hilfe der bürgerlichen Freiheitsrechte, verfassungsgerichtliche Besteuerungsgrenzen definiert worden.

So kann nunmehr die neuere Rechtsprechung des BVerfG dem Steuerpflichtigen (dem Kläger) konkreten Rechtsschutz gegen rechtliche Untaten der Steuergesetzgebung vermitteln. Erinnert sei etwa an die Entscheidungen zur Zinsbesteuerung¹⁴, zum Grundfreibetrag¹⁵, zu den Einheitswerten bei der Vermögen- und Erbschaftsteuer¹⁶, zu den Kinderbetreuungskosten und zum Haushaltsfreibetrag¹⁷, zur doppelten Haushaltsführung¹⁸, zum Grenzbetrag beim Kindergeld für volljährige Kinder¹⁹, zur Erbschaft- und Schenkungsteuer²⁰; zur Berufspendlerpauschale²¹ und zum häuslichen Arbeitszimmer²².

Danach muss der Steuergesetzgeber grundsätzlich untere und obere Besteuerungsgrenzen sowie steuerliche Nettoprinzipien (objektiv und subjektiv) mit dem Abzug des erwerbs- und existenzsichernden Aufwands beispielsweise bei der Einkommensteuer, beachten. Verbindlich ist auch das steuerliche Konsequenzgebot (die Folgerichtigkeit) und die Erkenntnis, dass, bevor Steuern allgemein erhöht werden, auf verfassungsrechtlich nicht gebotene Steuervergünstigungen, entsprechend auf mittelbare Planwirtschaft und auf die damit zusammenhängende staatliche Bevormundung, zu verzichten ist²³.

Darüber, wie beim Thema „verfassungswidriger Grundfreibetrag bei der Einkommensteuer“ die Klägersseite, Teile der Steuerrechtswissenschaft und Teile der Rechtsprechung zusammenwirkten, berichtete das Monatsmagazin „impulse“ im März 1991 wie folgt²⁴:

„Für Bonn wird die Auseinandersetzung um den Grundfreibetrag teurer als der Golfkrieg ... Tatsächlich kann Waigel nicht wegdiskutieren, was mit Sicherheit auf ihn zukommt. Zahlreiche Steuerberater und Finanzrichter blasen deshalb schon jetzt zur Gegenoffensive, um möglichst vielen Steuerzahlern ihren Anspruch auf die vom Grundgesetz gebotenen Steuererleichterungen noch zu sichern. Eine besondere Rolle in diesem Spiel kommt dem Steuerberater Hans-Peter Schneider aus der niedersächsischen Heidestadt Lüneburg und seiner überwiegend mittelständischen Klientel zu. Über hundert der beim Bundesfinanzhof ruhenden Verfahren gehen allein auf Revisionen zurück, die der Mann aus der Heide für seine Mandanten eingelegt hat. Schneider verlangt unter anderem, dass den Klägern ein erhöhter Grundfreibetrag gutgesprochen wird. ... Professor Klaus Vogels Kritik griffen anfangs nur wenige Juristen auf, darunter der Kölner Steuerprofessor Klaus Tipke und sein früherer Schüler und heutiger Lehrstuhl-Nachfolger Joachim Lang. Aber auch der einflussreiche Staatsrechtler Professor Paul Kirchhof gehörte dazu, seit drei Jahren Richter in Karlsruhe. So war das Umfeld auch für den Lüneburger Steuerberater Schneider günstig, der Finanzverwaltung die Stirn zu bieten. Zu seinem Glück gehört dem für ihn zuständigen Niedersächsischen Finanzgericht in Hannover seit wenigen Monaten ein ehrgeiziger ehemaliger Assistent der Professoren Tipke und Lang an: Dr. Michael Balke. Und Balke konnte seine Mitrichter dafür gewinnen, den Prozess des Schneider-Mandanten Rolf Vogel aus dem nahe Hamburg gelegenen Winsen/Luhe dem Bundesverfassungsgericht vorzulegen. Balke's These, über die die Verfassungsrichter noch in der ersten Jahreshälfte entscheiden wollen: Die Grundfreibeträge in den Streitjahren 1986 und 1988 bleiben weit hinter den Sozialhilfesätzen und damit hinter dem Existenzminimum zurück (Beschluss vom 15.1.1991, IX 472/90 und IX 437/90). Kernsatz: Das Grundgesetz verlangt die Berücksichtigung des Existenzminimums auch für Einkommensmillionäre bzw. für Besserdienende ...“

11 Kirchhof, Der sanfte Verlust der Freiheit, Für ein neues Steuerrecht – klar, verständlich, gerecht, 2004, S. 51 ff.; ders., Das Gesetz der Hydra, 2006, S. 329 ff.; ders., Das Maß der Gerechtigkeit, 2009, S. 168 ff.

12 Dreseck, DStR 2009, 1877, 1878.

13 So schon BVerfG, 19.6.1973 – 1 BvL 39/69 und 1 BvL 14/72, BVerfGE 35, 263, 274; vgl. auch BVerfG, 31.5.2011 – 1 BvR 857/07, HFR 2011, 903.

14 BVerfG, 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, BB 1991, Beil. 16 zu Heft 21, 1.

15 BVerfG, 25.9.1992 – 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153.

16 BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, BB 1995, Beil. 13 zu Heft 36, 2, und vom 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, BB 1995, Beil. 13 zu Heft 36, 13.

17 BVerfG, 10.11.1998 – 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216, BB 1999, 11.

18 BVerfG, 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, 27.

19 BVerfG, 11.1.2005 – 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164.

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

21 BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210.

22 BVerfG, 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, BB-Entscheidungsreport Lühn, BB 2010, 2157.

23 So BVerfG, 25.9.1992 – 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153.

24 Weisbrodt, impulse März/1991, 24.

Damals war es noch so, dass ein Erwerbstätiger nur einen Grundfreibetrag in Höhe von 5 616 Deutsche Mark hatte, er musste also jenseits dieses geringen Betrages schon Einkommensteuern zahlen. Dies, obwohl ein Erwerbsloser, ein Sozialhilfeempfänger, 12 000 Deutsche Mark steuerfrei erhielt. Ein verfassungswidriger Wertungswiderspruch zwischen Sozial- und Steuerrecht! Das meinten 1991/1992 nicht nur einige Finanzrichter aus Hannover²⁵, die sich u. a. auf steuerrechtswissenschaftliche Vorarbeiten von *Paul Kirchhof* anlässlich des Deutschen Juristentages 1988 bezogen, sondern das entschieden dann auch die Verfassungsrichter in Karlsruhe unter der Federführung des damaligen Berichterstatters *Paul Kirchhof*. Nach dieser Entscheidung des BVerfG wurde der Grundfreibetrag vom Gesetzgeber für alle Steuerbürger mehr als verdoppelt.

Durch dieses Zusammenwirken eines Steuerberaterbüros aus Lüneburg, vom 9. Senat des Niedersächsischen FG und vom 2. Senat des BVerfG entstand eine umfängliche steuerliche untere Tabuzone mit enormen Steuerentlastungs- und Steuervereinfachungseffekten. Mehrere Millionen Geringverdiener fielen so aus der Einkommensteuerpflicht heraus und müssen seitdem auch keine Vorauszahlungen, nämlich Lohnsteuern, mehr zahlen.

Allerdings konnte *Paul Kirchhof* – und dies sei hier kritisch vermerkt – den gleichzeitigen Ausbau der so genannten pro-futuro-Rechtsprechung des BVerfG offensichtlich nicht verhindern.

Das BVerfG hat unter Zuhilfenahme steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse einerseits dem Gesetzgeber immer wieder Grenzen des Steuerzugriffs – für die Zukunft – aufgezeigt. Andererseits (und gleichzeitig) hat es den Gesetzgeber – nach festgestelltem Verfassungsrecht und gegen die eigene Rechtsprechung zu Art. 19 Abs. 4 GG – durch seine so genannte pro-futuro-Rechtsprechung viel zu sehr geschont und damit dem Steuerpflichtigen den effektiven Rechtsschutz versagt; gemeint sind hier die Weitergeltungsanordnungen des BVerfG mit den rechtsschutzvernichtenden, weiträumigen Übergangsfristen vom Unrecht zum Recht. Der Steuerpflichtige, der nach vielen Jahren vom BVerfG den Bescheid erhält – etwa bei der grob unterschiedlichen Bewertung von Wirtschaftsgütern 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. Denn es darf nicht Recht sein, Grundrechte zeitweise nicht anzuwenden, ein Unrecht nicht wieder gut machen zu müssen, nur weil es womöglich viel Geld kostet.

Das in der Finanzrechtsprechung immer wieder verwendete Kosten- und Haushaltsargument ist umso fragwürdiger geworden, seitdem in den aktuellen Finanzkrisen erkannt werden musste, mit welchen Riesengeldbeträgen der Fiskus systemrelevante Akteure der Volkswirtschaft vor dem wirtschaftlichen Untergang abschirmt. Wer immer wieder milliardenschwere Rettungsschirme an Träger des Finanzsystems verteilen kann, der muss auch erforderliche Rettungsschirme für Rechtsschutzsuchende finanzieren können. Im Rechtsstaat hat das Recht, insbesondere die Gesamtheit der Grundrechte, grundsätzlich immer (Ausnahme: drohende Staatsinsolvenz) über den Finanzen (Staatshaushalt) zu stehen und nicht umgekehrt²⁶. Entscheidungen des BVerfG allein für die Zukunft („pro futuro“)²⁷ sind Entscheidungen ohne effektiven Rechtsschutz für Gegenwart und Vergangenheit²⁸.

Würde das BVerfG ähnlich konsequent entscheiden wie der EuGH und würde es folglich dem Steuerpflichtigen regelmäßig auch den vollen effektiven Rechtsschutz gewähren (ohne pro-futuro-Praxis), hätte der Gesetzgeber die Verfassungsgültigkeit von Steuervorschriften genau zu prüfen²⁹. Deshalb sollte das BVerfG seine pro-futuro-Rechtsprechungspraxis nicht nur punktuell – wie bei den Entscheidungen zur Berufspendlerpauschale³⁰ und zum häuslichen Arbeitszimmer (dort hat die vorherige Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes nach § 69 FGO durch Finanzgerichte geholfen³¹), sondern generell aufgeben.

Bei der Anwendung des Art. 3 Abs. 1 GG im Steuerrecht durch das BVerfG gibt es zusätzlich viel Schatten, weil die Verfassungsrichter für den Gesetzgeber einen „weiten Gestaltungsspielraum“ erfunden haben, aus den Grundrechten ist dieser jedenfalls nicht ableitbar³².

V. Über (noch) nicht durchgesetzte steuerrechtswissenschaftliche Erkenntnisse in der Rechtsprechung

Mitunter liegen steuerrechtswissenschaftliche Erkenntnisse in aller Breite vor, werden auch vor Gericht vorgetragen, werden gleichwohl von der Rechtsprechung nicht übernommen. Fragt man nach den Gründen, denkt man über spezielle Bequemlichkeiten oder vorrangige Karriereabsichten zuständiger Richter und über die immer noch vorhandene Abhängigkeit der Rechtsprechung von der Verwaltung nach³³.

Ein Beispiel für eine Rechtsprechung, die (bisher) steuerrechtswissenschaftliche Erkenntnisse hartnäckig ignoriert, hat der langjährige, immer noch andauernde, Rechtskampf von Bürgern um die richtige Einkommensbesteuerung im Vergleich zu dem Steuergesetzgeber selbst, zu den Bundestagsabgeordneten, hervorgebracht.

Es geht um die Rechtsschutzsuche gegen die größte gesetzgeberische Fehlentwicklung im Steuerrecht, manche sprechen auch von dem größten deutschen Steuerskandal³⁴ überhaupt, es geht gegen die einkommensteuerliche Selbstbegünstigung der Abgeordneten des Deutschen Bundestages in exorbitanter Höhe. Die Mitglieder des Deutschen Bundestages erhalten für ihre Abgeordnetentätigkeit derzeit Gesamtbezüge, die nicht nur weit über denen der Bundesrichter liegen, nämlich jährlich rund 144 000 Euro pro Person, sondern auch noch – und darauf kommt es hier an – zu einem großen Teil einkommensteuerfrei sind³⁵. Bundestagsabgeordnete erhalten etwa ein Drittel ih-

25 Vgl. Beschluss vom 15.1.1991 – IX 472/90, IX 437/90, BB 1991, 258, EFG 1991, 260; es folgten dann noch zwei weitere Vorlagebeschlüsse aus dem FG Münster und aus dem FG des Saarlandes; dagegen sah der BFH keinen Handlungsbedarf – der Vorlagebeschluss des Niedersächsischen FG wich ausdrücklich von einschlägigen Entscheidungen des BFH ab (dazu näher *Harenberg*, KFR Fach 3 EStG § 32a 1/91, 101). Auch der „Präsidentensenat“ des Niedersächsischen FG meinte damals, der alte Grundfreibetrag sei hoch genug gewesen – vgl. das klageabweisende Urteil vom 29.1.1991 – IV 248/89, EFG 1991, 329, BB 1991, 744.

26 Dazu *Habscheid*, Der Anspruch des Bürgers auf Erstattung verfassungswidriger Steuern, Bochumer Dissertation, 2003, S. 75 ff., 101 ff.; folgend *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, S. 1123, 1142, 1147 m. w. N.; Niedersächsisches FG, 6.1.2011 – 7 V 66/10, EFG 2011, 827, 828 ff.

27 Etwa BVerfG, 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1.

28 Zur Problematik auch *Bendixen*, ZRP 2009, 85, 86; *Schallmoser*, DStR 2010, 297, 299; *Mann*, Beilage des „steuerberater intern“ zur Ausgabe 7/2011 vom 5.4.2011; *ders.*, in: *Widmann*, DStJG 31, 2008, S. 229, 230; *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, S. 1123.

29 Dazu die aufschlussreiche Stellungnahme der Bundesregierung zur unterschiedlichen Prüfpraxis infolge der unterschiedlichen Rechtsschutzgewährung durch das BVerfG und den EuGH in BT-Dr. 16/5371 vom 15.5.2007.

30 Vgl. dazu den nachhaltigen steuerrechtswissenschaftlichen „Flankenschutz“ durch *Tipke*, BB 2007, 1525 bis 1533.

31 Dazu *Balke*, in: *Seer/Tipke/Hey* (Hrsg.) FS Lang, 2010, S. 965, 973 ff.

32 A. A. *Mellinghoff*, in: *Mellinghoff/Schön/Viskorf* (Hrsg.), FS Spindler, 2011, S. 153 ff.

33 Mehr dazu unter VI.

34 *Dirk und Michael Balke*, DATEVmagazin 3/2012, 24, 26.

35 Steuerfrei nach § 3 Nr. 12 EStG in Verbindung mit dem Abgeordnetengesetz.

rer Abgeordnetenbezüge, derzeit rund 48 000 Euro (jährlich steigend orientiert an der Inflationsrate), steuerfrei ausgezahlt, weil sie angeblich in dieser Höhe Berufsausgaben haben, die sie aber nicht – wie Nichtabgeordnete – zu belegen bzw. nachzuweisen haben. Auch wenn feststeht, dass ein Bundestagsabgeordneter keine oder nur ganz wenige Berufsausgaben gehabt hat, bezieht er eine enorm hohe Kostenpauschale steuerfrei. Der Abgeordnete erhält auf diese Weise ein zweites, weit über dem Durchschnittsverdienst in Deutschland (derzeit etwa 32 000 Euro pro Person und Jahr) liegendes steuerfreies Gehalt³⁶.

Deshalb tragen der „Richter aus Hannover“³⁷ in eigener Sache und seine Ehefrau (Ärztin) derzeit beim Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte (kurzgefasst) Folgendes vor:

„Es geht uns, den Beschwerdeführern, um Gerechtigkeit. Es geht nicht an, dass die Mitglieder des Deutschen Bundestages Gesetze beschließen bzw. beibehalten, die für uns und die anderen Nichtabgeordneten gelten, für die Abgeordneten selbst aber nicht. Es geht uns, den Beschwerdeführern um Fairneß in einem Verwaltungsverfahren, das unser Eigentum (Vermögen) berührt. Es geht nicht an, dass die Abgeordneten des Deutschen Bundestages für sich ein einfaches und unbürokratisches Besteuerungsverfahren geschaffen haben, für uns und die anderen Nichtabgeordneten aber nicht. Es geht uns, den Beschwerdeführern um Fairneß in einem Gerichtsverfahren, das unser Anliegen auf Steuergerechtigkeit ernst nimmt und uns nicht vorhält, wir seien deshalb nicht in unseren Rechten verletzt, weil wir als Richter bzw. Ärztin vom Status her mit einem Abgeordneten nicht vergleichbar seien. Konkret geht es in der Streitsache um ein willkürliches gesetzliches Privileg, das (bisher) nur diejenigen genießen, die im Deutschen Bundestag die Gesetze machen. Kurzfristig geht es um die Ausdehnung einer groben (günstigen) Vereinfachungsregelung für die Abgeordneten des Deutschen Bundestag auf alle deutschen Bürger, damit um die Aufhebung der Diskriminierung aller Nichtabgeordneten (einschließlich der Beschwerdeführer). Langfristig geht es um die Abschaffung des Privilegs für die Mitglieder des Deutschen Bundestages.“³⁸

Mit anderen Worten: Nichtabgeordnete wollen sich in die steuerliche Begünstigung für Bundestagsabgeordnete, solange sie besteht, auch zugunsten der nichtparlamentarischen Gemeinschaft einklagen, um die Begünstigung letztlich zu Fall zu bringen.

Vorher sind die Beschwerdeführer an der Rechtsprechung des FG Münster, des BFH und des BVerfG gescheitert, obwohl sie sich auf viele einschlägige Schriften der Steuerrechtswissenschaft (darunter ein Rechtsgutachten eines Steuerrechtswissenschaftlers sowie zwei Dissertationen) gestützt haben³⁹.

Immerhin gilt als großer Teilerfolg dieses Grundsatzverfahrens der BMF-Beitrittsbeschluss des BFH vom 21.9.2006⁴⁰ unter Mitwirkung des damaligen Vorsitzenden Richters *Walter Dreneck*; dieser BFH-Beschluss enthält einen umfangreichen (kritischen) Fragenkatalog in Richtung Bundesfinanzministerium und Bundestag⁴¹.

Bedauerlicherweise haben später andere Bundesrichter beim BFH und beim BVerfG die „kraftvollen Vorarbeiten“, so *Roman Seer*⁴², nicht fortgeführt, sondern schließlich durch die Nichtannahme der einschlägigen Verfassungsbeschwerden durch die 1. Kammer des 2. Senats des BVerfG einen „kleinmütigen Akt von Rechtsschutzverweigerung, ja einen Kniefall vor der Politik“ produziert⁴³.

Diese Entscheidung lässt sich wie folgt zusammenfassen: Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich, es sei denn, es handelt sich um Abgeordnete, die sich selbst – wegen ihres besonderen Status – eine besondere (günstige) Behandlung gesetzlich zugestanden haben.

Die einschlägigen Nichtannahmebeschlüsse des BVerfG vom 26.7.2010⁴⁴ tragen die Unterschriften „Osterloh“, „Mellinghoff“ und „Gerhardt“. Diese drei Personen sind voll verantwortlich für den beschriebenen „kleinmütigen Akt von Rechtsschutzverweigerung“, für „den Kniefall vor der Politik“. Keiner von den dreien kann sich darauf berufen, er (sie) sei überstimmt worden. Denn die Entscheidungen der Kammern des BVerfG ergehen durch einstimmigen Beschluss (vgl. § 93d Abs. 3 S. 1 BVerfGG) und sie sind hier – ausweislich der „Ausfertigung“ des Kammerbeschlusses – entsprechend „einstimmig“ ergangen.

Dieter Birk bezeichnet die Begründung der Entscheidung der drei benannten Richter als „dürftig“⁴⁵; die Entscheidung enttäusche aus mehreren Gründen. Zum einen sei bedauerlich, dass sich nicht der achtköpfige Senat mit der verfassungsrechtlich gewichtigen Frage befasst habe. Zum zweiten sei das Gericht offenbar gar nicht dazu bereit gewesen, sich eingehender mit den Grenzen steuerlicher Privilegierungen zu befassen. Es habe weder untersucht, ob der Aufwand des Abgeordneten wenigstens typischerweise in dieser Größenordnung anfällt, noch habe es sich die Frage gestellt, ob die Gewährung von Steuerprivilegien in dieser exorbitanten Größenordnung nicht den Gesetzgeber unter besonderen Darlegungs- und Begründungszwang bringe. Die Einkommensteuer als Kind der Aufklärung sei schon von ihrer Entstehungsgeschichte privilegienfeindlich, sie solle ohne Ansehen der Person die objektive Leistungsfähigkeit vollständig und gleichmäßig erfassen. Sachliche Steuerbefreiungen müssten die Ausnahme bleiben und bedürften umso strengerer Rechtfertigung je größeren Umfang sie hätten. Wieso das Gericht darauf abstelle, dass es „offensichtlich“ sein müsse, dass der Aufwand „im Kern nicht tatsächlich entstanden“ sei, wieso es nicht umgekehrt – wie auch sonst bei Pauschalierungen – offensichtlich, zumindest aber realitätsnah sein müsse, dass der Aufwand in dieser Größenordnung tatsächlich entstanden sei, sei nicht nachvollziehbar. Die bloße Bezeichnung der Bezüge als Aufwendungsersatz könne jedenfalls – wie im Steuerrecht allgemein – nicht genügen. Während das BVerfG in der Arbeitszimmerentscheidung vom 6.7.2010 (2 BvL 13/09) noch vom „Gebot einer hinreichend realitätsgerechten Typisierung“ spreche, sei davon bei der Privilegierung der Abgeordneten nicht mehr die Rede.

36 M. E. lehnen viele parteiische Parteipolitiker das durchdachte Besteuerungskonzept von *Paul Kirchhof* doch nur deshalb ab, weil auch das Einkommensteuerprivileg des Bundestagsabgeordneten (rund 48 000 Euro steuerfreie Bezüge pro Jahr) fallen soll. Die meisten so genannten Volksvertreter gönnen sich selbst eine einfache „Bierdeckelbesteuerung“, sie gönnen diese aber nicht den Nichtabgeordneten, den Wählern.

37 *Tipke* beschreibt ihn im *steuerip* 50/09, 3 vom 11.12.2009; vgl. auch www.dr-michael-balke.de (Abruf: 27.8.2012).

38 Aktenzeichen der Rechtsbeschwerde (Balke J. Deutschland) vom 30.1.2011 beim EGMR: 7258/11; vgl. auch www.dr-michael-balke.de unter „Aktuelles“ (Abruf: 27.8.2012); vgl. auch *Balke/Hartmann*, ZSteu 2011, 126.

39 Nachweise in der EGMR-Rechtsbeschwerde *Balke J. Deutschland* vom 30.1.2011 mit dem Aktenzeichen 7258/11, abrufbar unter www.dr-michael-balke.de unter „Aktuelles“ (Abruf: 27.8.2012).

40 BMF-Beitrittsbeschluss des BFH vom 21.9.2006 – VI R 81/04, BB 2006, 2400 Ls, VI R 63/04, VI R 13/06, BFHE 215, 196, BStBl. II 2007, 114.

41 Vgl. etwa das NJW-Editorial 6/2007 von *Streck* mit dem ironischen Titel: „Fünf böse Buben stellen zehn böse Fragen“.

42 *Seer*, *StuW* 2011, 385, 387.

43 So ausdrücklich *Seer*, *StuW* 2011, 385, 387; allgemein zum Thema vgl. *Stalbold*, Die steuerfreie Kostenpauschale der Abgeordneten, 2004; *Tipke*, FR 2006, 949, 954; *Balke*, ZSteu 2006, 435; *Schenkel*, Einkünfte und Besteuerung der deutschen Abgeordneten, Bochumer Dissertation, 2009; *Englisch*, NJW 2009, 894; *Desens*, DStR 2009, 727; *Drysch/von Arnim*, Bonner Kommentar zum GG, Art. 48 Anm. 258, 271 ff., Stand: Dezember 2010; *Birk*, DStJG-Band 34, 2011, S. 11, 19 f.; *Balke/Hartmann*, ZSteu 2011, 126; auch der markt intern Verlag hat nun über Jahre hinweg den Rechtskampf gegen die steuerliche Diskriminierung des Volkes begleitet und beispielsweise die abwegigen MdB-Rechtfertigungsversuche aufgeschrieben, so dass diese für den EGMR nachlesbar sind, etwa Wortprotokoll vom Juli 2008 nach einem Videomitschnitt auf www.nvl.de (Abruf: 27.8.2012), vgl. auch *steuerip*-Beilage zur Ausgabe 37/05, weitere Nachweise in der EGMR-Beschwerdeschrift, ZSteu 2011, 126.

44 BVerfG, 26.7.2010 – 2 BvR 2227/08 und 2 BvR 2228/08, DStRE 2010, 1058.

45 *Birk*, Steuerfreies Erwerbseinkommen – ein längst überholtes Privileg der Abgeordneten, *Steuerboard*, blog.handelsblatt.com vom 25.8.2010; *ders.*, in: DStJG Band 34, 2011, S. 11, 20: „Gerade wenn sich Abgeordnete unkontrolliert diese Privilegien nehmen, so ist das besonders bedenklich, da sie es ja sind, die über die Steuerlast anderer entscheiden“.

Das Gericht messe bei der Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips mit zweierlei Maß. Auch rechtfertigen vermeintliche Abgrenzungsschwierigkeiten, die das Steuerrecht in jeder Einkunftsart kenne, die also kein Spezifikum der Abgeordnetenbezüge seien, nicht jede Typisierung. Wieso gerade die Abgeordneten mehr Schwierigkeiten als andere Steuerpflichtige haben sollen, ihre Erwerbsaufwendungen darzulegen und zu belegen, sei unerfindlich. Schließlich leide zum dritten auch die politische Kultur unter dieser Entscheidung, die das Abgeordnetenprivileg wohl nun endgültig zementiert habe. Abgeordnete seien Vertreter des ganzen Volkes (Art. 38 Abs. 1 S. 2 GG) und bestimmten als solche über die steuerlichen Lasten anderer. Sie sollten mit gutem und nicht mit schlechtem Beispiel vorangehen. Wenn sie sich selbst Steuerprivilegien in einer Größenordnung gewähren, die das Durchschnittseinkommen in Deutschland überstiegen (derzeit rund 32 000 Euro), dann seien sie von allen Belastungsentscheidungen stets geringer betroffen als diejenigen, die ihr Gesamteinkommen versteuern müssten. Abgeordnete, die einen so erheblichen Teil ihres Einkommens steuerfrei kassierten, würden in der von ihnen vertretenen Steuerpolitik, unglaublich. Dies fördere die Politikverdrossenheit und schade der Demokratie.

Dieter Birk hat mit seiner Abschiedsvorlesung im Juli 2011 noch einmal nachgelegt⁴⁶:

Der einzelne Steuerbürger messe mit zweierlei Maß. Aktuell werde das nirgendwo deutlicher als bei der Abgeordnetenbesteuerung, die Abgeordnete mit einer steuerfreien Pauschale in Höhe von 48 000 Euro pro Jahr privilegieren und die von diesen auch als ihrem Amte angemessen und deshalb als gerecht angesehen würden. Für die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips bei der Abgeordnetenbesteuerung dürfe es nicht genügen, auf den besonderen Status des Abgeordneten zu verweisen. Die offensichtliche Verletzung der „horizontalen Steuergerechtigkeit“ werde, mit Hinweis auf die Kammerentscheidung des BVerfG vom 26.7.2010, mit leichter Hand akzeptiert. Warum das so sei, sei schwer auszumachen. Vielleicht helfe die Erklärung von Bernd Rütters, der Folgendes ausgeführt habe: „Der Begriff der Gerechtigkeit ist in der Regel das Ergebnis von individuellen und kollektiven Sozialisationsprozessen“⁴⁷. Das führe in der Politik, aber auch in politiknahen Entscheidungen der Kollegialgerichte zu Kompromissen. Die scheinbar objektive Werteskala sei eben doch stark subjektiv bestimmt. Mit anderen Worten: Es könne gar nicht gelingen, die politische Steuergerechtigkeitsdebatte in ein logisches wissenschaftliches System zu bringen. Zu heterogen seien diese Prozesse und politischen Wertungen, die die Wissenschaft gar nicht einfangen könne.

Die Beschwerdeführer wissen noch nicht, wie der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte zum Rechtsbeschwerdeaktenzeichen 7258/11 entscheiden wird⁴⁸, die Beschwerdeführer wissen noch nicht, ob es auch nach dem Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte wirklich rechtens ist, dass die deutschen Bundestagsabgeordneten sich den allgemeinen Steuervorschriften zu einem Großteil entziehen dürfen, die sie als Volksvertreter für das ganze Volk beschlossen haben.

VI. Steuerrechtswissenschaftliche Erkenntnisse sind Leuchttürme für die Rechtsprechung, sie werden leider viel zu oft von Richtern ignoriert

Ich selbst war und bin seit jeher Tipke-Fan⁴⁹, die Entwicklung seiner überzeugenden Steuerrechtslehre (Besteuerung nach der individuellen

Leistungsfähigkeit) im Rahmen des Art. 3 Abs. 1 GG aus den Gerechtigkeitsvorstellungen von Aristoteles und aus der Goldenen Regel („was du nicht willst, dass man dir tu“, das füg‘ auch keinem anderen zu“ oder anders formuliert: „was du dir wünschst, dass man dir tu“, das billige auch jedem anderen zu“⁵⁰) ist und bleibt für mich ein Faszinansum. Klaus Tipke betonte immer wieder, dass es ihm nicht um irgendeine Leistungsfähigkeit gehe, sondern um *gleichmäßige* Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Da alle Steuern nur aus dem (gespeicherten) Einkommen entrichtet werden könnten, bedeute Besteuerung nach Leistungsfähigkeit: Besteuerung entsprechend der Höhe des Einkommens. Diesem Grundsatz müssten alle Steuern genügen. Später habe ich zudem viele Überlegungen, insbesondere die zum steuerfreien Existenzminimum, aus dem Erneuerungswerk für die Gemeinschaft von Paul Kirchhof als Steuerrechtswissenschaftler, als Bundesverfassungsrichter, als Bundesfinanzminister-Kandidat übernommen⁵¹.

Verschiedene Richter haben verschiedene Leuchttürme, haben verschiedene steuerrechtswissenschaftliche Orientierungen. Das ist nicht zu kritisieren.

Wenn aber ein Richter glaubt, ganz ohne steuerrechtswissenschaftliche Erkenntnisse auskommen zu können, stattdessen den kurzen Prozess bevorzugt, weil mehr Erledigungspunkte mehr Karrierechancen bieten, dann ist dies mehr als fragwürdig. Wenn der Steuergesetzgeber verfassungsrechtlich nicht funktioniert, haben die Richter nämlich nicht nur eine „prozessuale“ Garantenstellung⁵², sondern auch eine materiell-rechtliche⁵³. Ich sehe die grundgesetzgebundene Aufgabe der Rechtsprecher darin, nicht nur die von den Steuerpflichtigen angefochtenen Verwaltungsakte einfach-rechtlich zu überprüfen, sondern verstärkt die den Verwaltungsakten zugrunde liegenden Gesetze – unter Zuhilfenahme von steuerrechtswissenschaftlichen Erkenntnissen – verfassungsrechtlich zu betrachten und bei gewonnener Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit einer bestimmten Norm oder eines Normengeflechts einen Aussetzungs- und Vorlagebeschluss zum BVerfG zu schicken. Art. 100 Abs. 1 GG lässt hier keinen Ermessensspielraum zu; bei angenommener Verfassungswidrigkeit haben die Finanzrichter die Entscheidung des BVerfG einzuholen.

Dass die so beschriebene Aufgabe der Rechtsprechung, steuerrechtswissenschaftliche Erkenntnisse in die Richterarbeit aufzunehmen, viel zu oft nicht wahrgenommen wird, liegt auch am immer noch herrschenden richterlichen Beurteilungs- und Karrierewesen. Problematisch ist in Deutschland immer noch, dass die maßgeblichen Entscheidungsträger über Richterkarrieren nicht etwa der rechtsprechenden Gewalt, sondern der Verwaltung und dem Ge-

46 Vgl. Birk, *StuW* 2011, 354, 356, 357, 362.

47 Rütters, *JZ* 2009, 969, 974.

48 Bisher liegt ihnen nur das EGMR-Eingangsschreiben vom 1.3.2011 vor, vgl. *ZSteu* 2011, 177.

49 Vgl. insbesondere Tipke, *StuW* 1971, 2 ff.; ders., *Steuerrecht – Ein systematischer Grundriss*, 1973 bis 11. Aufl. 1987, fortgeführt als „Tipke/Lang“, inzwischen in 20. Aufl. 2010; ders., *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*, 1981; ders., *Die Steuerrechtsordnung in drei Bänden*, 1993, zum Teil in 2. Aufl. Bd. I 2000, Bd. II 2003; ders., *Ein Ende dem Einkommensteuerwarrir?! Rechtsreform statt Stimmenfangpolitik*, 2006.

50 Vgl. Tipke, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*, 1981, S. 10 f., 27 – zugleich mit der Verweis auf den kategorischen Imperativ von Immanuel Kant („handle nach einer Maxime, welche zugleich als ein allgemeines Gesetz gelten kann“).

51 Über meine steuerrechtswissenschaftliche Orientierung habe ich im *SteuerberaterMagazin* 5/2008, 22 ff. ausführlich Auskunft gegeben; vgl. auch Balke über Kirchhof, *ZSteu* 2006, 352 ff.; zu meiner Arbeit als Finanzrichter abrufbar unter www.dr-michael-balke.de (Abruf: 27.8.2012); vgl. auch den FG-Erfahrungsbericht von Clausen, *SteuerberaterMagazin* 4/2012, 26.

52 So der XI. BFH-Senat, *BStBl.* II 2005, 644.

53 Dazu Balke, *Finanzrichter als Garanten für Steuergerechtigkeit?*, *Harzburger Steuerprotokoll* 1993, 1994, S. 85; ders., Vortrag zum 10. Finanzrichtertag im BFH am 21.3.2006, *ZSteu* 2006, 432.

setzgeber, also Staatsgewalten angehören, die die Richter nach unserer Verfassung im Sinne der Steuerpflichtigen zu kontrollieren haben. Es ist ein alter preußischer, aber immer noch fortwährender Missstand⁵⁴, dass die vom Richter zu kontrollierenden Staatsgewalten über Richter-Beförderungen zum Kontrolleur des Kontrolleurs werden. Dies bedeutet, dass sich die geleistete Richterarbeit im Rahmen einer angeblichen Bestenauslese oft an Quantität, nicht an Qualität (an umgesetzten steuerrechtswissenschaftlichen Erkenntnissen) orientiert. Finanzrichter, die rasch viele Prozesse, zum Beispiel durch Klageabweisung, beenden, und die sich auch nicht durch mögliche, aber zeitaufwändige Grundsatzentscheidungen, etwa Vorlagebeschlüsse oder Rüttelurteile (gestützt auf steuerrechtswissenschaftliche Erkenntnisse), aufhalten lassen, bewirken zwar wenig für den effektiven Rechtsschutz des Bürgers, haben aber im derzeitigen Richterkarrierewesen gute Chancen, höhere Richterämter zu erreichen⁵⁵.

VII. Zur Erhaltung und Erweiterung der Durchschlagskraft steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Rechtsprechung

Die Steuerrechtswissenschaft täte mit Blick auf den beschriebenen Missstand im Richterbeurteilungs- und Karrierewesen gut daran, auf eine wirkliche Unabhängigkeit der Richterschaft, auf eine wirkliche Trennung der Staatsgewalten zu drängen. Ein erster Schritt könnte sein, dass Steuerrechtswissenschaftler mal untersuchen, ob es wirklich rechtens ist, dass die Stellen der Richter des BFH ohne öffentliche Ausschreibung in einem nicht transparenten Verfahren (vgl. aber Art. 33 Abs. 2 GG), verteilt werden. Dafür wäre hilfreich, wenn an der Spitze der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft wieder – wie früher – ein Steuerrechtswissenschaftler stünde.

Einerseits könnte die Durchschlagskraft der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, damit auch die Durchschlagskraft der gesamten deutschen Steuerrechtswissenschaft, unter einem Nichtsteuerrechtswissenschaftler als Vorsitzenden leiden. Andererseits bleibt zu hoffen, dass der ehemalige Verfassungsrichter seine derzeitige Personalunion (Präsident des BFH und Vorsitzender der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft) nutzen wird, intensiv und nachhaltig um Steuergerechtigkeit zu werben und insbesondere die Bundestagsabgeordneten immer wieder öffentlich und im kleinen Kreis aufzufordern, sich selbst ohne Einschränkungen dem Steuerrecht zu unterwerfen, das sie dem von ihnen vertretenen Volk, den Nichtabgeordneten, zumuten.

Ein anderer Punkt ist die Verbreitung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Öffentlichkeit: Um genügend Klageanträge grundsätzlicher Art bei den Gerichten zu erzeugen, müsste die Verbreitung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse zunehmen. Die Verbreitung der Erkenntnisse über wissenschaftliche Fest- und Fachzeitschriften (führend: „Steuer und Wirtschaft“) ist wichtig, aber nicht ausreichend. In der Regel wird das herkömmliche Steuerberater- oder Steueranwaltsbüro nicht über steuerrechtswissenschaftliche Beiträge in Schriften mit geringer Auflage, sondern über gute Massenblätter, etwa über den „steuertip“ oder „steuerberater intern“, erreicht. Es ist sehr begrüßenswert, dass seit dem Jahre 2009 beim „steuertip“ ein steuerrechtswissenschaftlicher Beirat, der „Beirat für Steuergerechtigkeit“ (bestehend aus: *Johanna Hey*, *Joachim Lang*, *Klaus Tipke*)⁵⁶, existiert und immer wieder instruktive Textbeila-

gen⁵⁷ von den genannten Steuerrechtswissenschaftlern verfasst werden. Dies ist ein erster großer Schritt in Richtung vermehrte steuerrechtswissenschaftlich orientierte Steuerberatung und Steuerprozessvertretung.

VIII. Fazit mit Ausblick

Die Steuerrechtswissenschaft sollte weiterhin vordringen, um ihre steuerrechtswissenschaftlichen Erkenntnisse verschiedenen Staatsgewalten anbieten zu können. Zumindest werden Teile der Rechtsprechung und viele rechtssuchende Bürger dafür weiterhin dankbar sein. Derzeit scheint Steuergerechtigkeit allein über den Finanzgerichtsprozess erreichbar zu sein. Dagegen ist auf die Damen und Herren Steuergesetzgeber, die mehr und mehr mit der Spitze der Verwaltung verschmelzen und die sich zudem auf Kosten der Steuervollzahler durch reichlich steuerfreie Bezüge selbst begünstigen, leider kein Verlass.

Die Chancen, steuerrechtswissenschaftliche Erkenntnisse durch die Rechtsprechung durchzusetzen, sind wohl dann besonders groß, wenn ein Steuerrechtswissenschaftler für eine gewisse Zeit selbst Teil der Rechtsprechung wird: Wie das funktionieren kann, hat Steuerrechtswissenschaftler *Paul Kirchhof* als Bundesverfassungsrichter in den Jahren 1987 bis 1999 gezeigt⁵⁸. Andere Steuerrechtswissenschaftler mögen ihm das nachmachen. Ich bin sicher, dass dies auch im Sinne von *Klaus Tipke* wäre, der schon vor Jahrzehnten davon ausging, dass „letztlich nur die Richter die Gerechtigkeitsfunktion des Steuerrechts sichern können“⁵⁹.

// Autor

Dr. Michael Balke ist seit 1990 Finanzrichter – derzeit im 7. Senat – des Niedersächsischen Finanzgerichts in Hannover. Er ist und war (vorwiegend als Berichterstatter) an vielen steuerverfassungsrechtlichen Grundsatzentscheidungen beteiligt, etwa zur unterschiedlichen Bewertung beim Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, zum Solidaritätszuschlag, zum Teil-Einspruchsbescheid im Zusammenhang mit den Vorläufigkeitsvermerken, zum vorläufigen Rechtsschutz bei der Berufspendlerpauschale oder bei den Arbeitszimmerkosten. Außerdem ist er vielfach als Autor steuerrechtlicher Fachbeiträge und als Fachreferent in Erscheinung getreten.



54 Vgl. den – auch unter google dokumentierten – Ausspruch des preußischen Justizministers *Gerhard Adolph Wilhelm Leonhardt*: „Ich will den Richtern gern ihre so genannte Unabhängigkeit konzederen, solange ich über ihre Beförderung entscheide!“

55 In diesen Gesamtzusammenhang passt, dass die Richterstellen des BFH (R6) ohne öffentliche Ausschreibung, in einem nicht transparenten Verfahren, besetzt werden (offenbar gegen Art. 33 Abs. 2 GG – nachdem jeder Deutsche nach seiner Eignung, Befähigung und fachlichen Leistung gleichen Zugang zu jedem öffentlichen Amte hat). Dazu passt die aktuelle Kritik des Bundestagspräsidenten *Norbert Lammert* an der unkritischen Rechtsprechung des BVerfG zur intransparenten Wahl der Bundesverfassungsrichter durch ein kleines Gremium des Bundestages und Bundesrates statt durch das jeweilige Plenum: vgl. SPIEGELONLINE vom 14.7.2012 „Lammert kritisiert Verfassungsrichter“.

56 Dazu „steuertip“ samt Beilage Nr. st 22/09 vom 29.5.2009: „Köln und Düsseldorf gemeinsam an der Steuerfront Steuergerechtigkeit statt Fiskalismus“.

57 Vgl. etwa *Tipke*, Beil. zum steuertip, Nr. st 29/09 vom 17.7.2009; *ders.*, Beil. zum steuertip, Nr. st 49/09 vom 4.12.2009; *Lang*, Beil. zum steuertip, Nr. st 29/11 vom 22.7.2011; *ders.*, Beil. zum steuertip, Nr. st 46/11 vom 18.11.2011.

58 Sein Bruder, *Ferdinand Kirchhof*, der derzeit Vorsitzender des 1. Senats des BVerfG ist, ist schwerpunktmäßig Staatsrechtler, daneben auch Steuerrechtler.

59 *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1981, Vorwort VIII.