

Konstitutionalisierung des Steuerrechts im Praxistest

Univ.-Prof. Dr. Ulrich Hufeld¹



Im Mai 2009 hat das BVerfG Zweifel an der eigenen Systemtreue aufkommen lassen. Im Beschluss zur Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung (2 BvL 1/00) finden sich neue Formulierungen, die auf eine Lockerung der strengen Folgerichtigkeitsdogmatik hindeuten. Jetzt kehrt sich die an den Gesetzgeber adressierte Gleichheits- und Gerechtigkeitserwartung, „die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig umzusetzen“, gegen das Gericht selbst. Doch über die praktische Wirksamkeit des Steuerverfassungsrechts entscheidet Karlsruhe nicht mehr allein. Immer häufiger und immer deutlicher bewähren sich die Finanzgerichte – folgerichtig (Art. 1 Abs. 3 GG) – als Hüter der vorrangigen Norm, der Grundrechtsgeltung im Steuerrecht, des subjektiven und des objektiven Nettoprinzips. Man denke nur an die Vorlage des FG Münster in Sachen häusliches Arbeitszimmer (1 K 2872/08 E) und die steuerverfassungsrechtlich imprägnierten BFH-Entscheidungen zu den Studiengebühren (keine außergewöhnlichen Belastungen, VI R 63/08) und zu den gemischt veranlassenden Aufwendungen (GrS 1/06).

Die Entscheidung des Großen Senats vom 21. 9. 2009, der „Abschied vom allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbot“ (so BFH-Präsident *Spindler*), dokumentiert eindrucksvoll, was die amtierende Richtergeneration in der Finanzgerichtsbarkeit von allen Vorgängergenerationen unterscheidet. Sie hat eine Revolution von oben verinnerlicht, die Entfaltung eines materiellen Steuerverfassungsrechts im Rekurs auf die Grundrechte und das gleichheitsrechtlich abgestützte Gebot der Folgerichtigkeit, eingeleitet mit dem Zinsurteil des BVerfG von 1991, perfektioniert mit dem Urteil zur Pendlerpauschale 2009. „Revolution von oben“ meint nicht den Status des BVerfG, sondern den Vorrang der Verfassung. Der Beschluss des Großen Senats bestätigt die nur scheinbar paradoxe These, dass alle Gerichte auch Verfassungsgerichte sind und das BVerfG ein Fachgericht, das die Verfassungsfunktion der gesamten Justiz gewährleistet. Der BFH hat das Aufteilungsverbot verabschiedet – und den alten Beschluss zum textidentischen § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG (GrS 2/70) korrigiert – nicht als Steuerfachgericht, sondern als Verfassungsgericht in einem revolutionär veränderten Auslegungsumfeld. Das gesetzliche Aufteilungsverbot hat sich verwandelt in ein verfassungsgesetzliches Aufteilungsgebot.

Der Revolutionserfolg wird in seiner ganzen Tragweite sichtbar im direkten Vergleich der Beschlüsse. Der Be-

schluss von 2009 steht im Zeichen der verfassungsgerichtlich in zwei Jahrzehnten verfestigten Standardpassagen zu Leistungsfähigkeit, Nettoprinzip und Folgerichtigkeit. Notwendig dominiert die verfassungskonforme Auslegung – eine durchsetzungskräftige Methode, deren Durchsetzungsfähigkeit freilich von Verfassungsrecht abhängt. Die *lex superior* spielte keine Rolle im Beschluss von 1970, der § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG klassisch auszulegen suchte. Am Anfang stand der juristentypische Horror vor der funktionslosen Norm. Der BFH fand Funktion und Bedeutung des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG nur und gerade in der steuerlichen Behandlung der gemischten Aufwendungen und ebnete so einer teleologischen Auslegung den Weg. Hinzu kam ein diffuser Verweis auf „steuerliche Gerechtigkeit“, nicht gegen, sondern für das Aufteilungsverbot: Es verhindere Verlagerungen in den steuerlich relevanten Bereich und sei ein Privileg derer, „die einen entsprechenden Beruf haben“. Dass der Große Senat mit dieser Rechtsprechung 40 Jahre später kurzen Prozess machen kann, verdankt er der Konstitutionalisierung des Steuerrechts. Den „Begriff der Steuergerechtigkeit“ führt er jetzt ausdrücklich „als Rechtsbegriff“ mit verfassungsrechtlicher Substanz ein. Geht es heute um Reisekosten, „gebietet das Leistungsfähigkeitsprinzip die Berücksichtigung des beruflichen Anteils“. „Und so ist auch ein IT-Fachmann, der ... aus beruflichen Gründen eine Messe der IT-Industrie in den USA besucht, gegenüber einem Touristen nicht sachwidrig privilegiert, sondern wird vielmehr entsprechend seiner Leistungsfähigkeit besteuert“.

Das BVerfG hat bald Gelegenheit, die Zweifel an der eigenen Systemtreue auszuräumen. Der Zweite Senat wird entscheiden (2 BvL 13/09), ob das objektive Nettoprinzip zu Lasten derjenigen Steuerpflichtigen eingeschränkt werden darf, die, wie etwa die Lehrer, erwerbsbedingt auf ein häusliches Arbeitszimmer angewiesen sind; der Abschied vom Aufteilungsverbot hat das Abzugsverbot des § 9 Abs. 5, § 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 1 EStG (i. d. F. des StÄndG 2007) verfassungsrechtlich weiter destabilisiert. Die Vorlage des FG Münster in dieser Sache belegt paradigmatisch den Aufstieg des Steuerrichters zum Verfassungsrichter. Allein das Verwerfungsmonopol des BVerfG hindert ihn daran, aus der Konstitutionalisierung des Steuerrechts alle Konsequenzen selbst zu ziehen.

¹ Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg.