

## Karlsruhe widersetzt sich dem Steuerprivileg

Univ.-Prof. Dr. Ulrich Hufeld, Hamburg<sup>1</sup>



Darf eine Regierungskoalition verabreden, „besonders hohe Einkommen“ tariflich stärker zu belasten? Darf sie die Mehrbelastung auf Überschusseinkünfte beschränken, damit aber die Gewinneinkünfte privilegieren? Die Verabredung kam zustande im Koalitionsvertrag vom November 2005, der politischen Grundlage der ersten Wahl Angela Merks zur Bundeskanzlerin. 16 Jahre später, pünktlich zum Ende ihrer Kanzlerschaft, erweist sich das Schedulingprojekt von 2005 als exemplarischer Fehlschlag. Der Zweite Senat des BVerfG bricht eine Lanze für das Syntheseprinzip. Der Beschluss vom 8. 12. 2021 (2 BvL 1/13, HFR 2022 S. 269, veröffentlicht am 12. 1. 2022) stemmt sich gegen die sachgrundlose Zerklüftung der Einkunftsarten. Er ist ein Dokument der Systemresilienz: Solange „die Einkünfte nach der gesetzgeberischen Ausgangsentscheidung die gleiche Leistungsfähigkeit repräsentieren“ (Rz. 58), muss sich die Steuerpolitik an ihren eigenen Systemzusagen festhalten lassen.

Der Beschluss verdient alle Aufmerksamkeit. Er kehrt in die Tradition der Senatsrechtsprechung seit 1991 zurück (Rz. 56 mit Verweis auf BVerfG vom 27. 6. 1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84 S. 239). Er befestigt neu die wichtigste Maßstabnorm der Steuerrechtsordnung und der Marktwirtschaft, den Fundamentalsatz in einer Bürgerschaft der gleich Freien: das Privilegienverbot. Privilegierte bilden Kartelle der Macht. Das Privileg ist Durchbrechungsnorm, die das System nicht ändert, sondern punktuell dementiert. Das Privileg ist systemwidriges Ausnahmerecht. Der Senatsbeschluss erinnert daran (Rz. 4, 79), dass die Merkel/Steinbrück-Koalition durchaus eine steuerpolitische Wende erwogen, die „Grundentscheidung zwischen synthetischer und dualer Einkommensbesteuerung“ angekündigt hatte. Indes kam die Systemreform nicht zustande, nur die Abweichungsentscheidung dahin, den Spitzensteuer-Zuschlag auf private Einkünfte mit einer Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften zu kombinieren. Die zunächst befristete Begünstigung sollte in eine „umfassende Unternehmenssteuerreform“ einmünden, ansonsten aber verstetigt werden (Rz. 7).

Das FG Düsseldorf als Vorlagegericht und das BVerfG haben das Manöver der Scheduling umstandslos und dutzendfach als „Privilegierung“ gekennzeichnet und bekakelt – mit Folgen für den Maßstab der Normenkontrolle. Steuerpolitik dieser Fassung gerät in Konflikt mit dem Verfassungsrecht der kontrollierten Ausnahme. Das Gebot der Folgerichtigkeit setzt das Steuerprivileg unter Rechtfertigungsdruck. Die Durchbrechungsnorm ist auf Sachgründe angewiesen, auf den guten, tragfähigen Grund für „Ausnahmen von einer belastungsgleichen Ausgestaltung des steuerlichen Ausgangesbestands“ (Rz. 59).

In Betracht kommen insbesondere Lenkungs- und Förderziele. Der Zweite Senat knüpft an eine weitere Traditionslinie seiner Rechtsprechung an (Rz. 64 mit Verweis auf BVerfG vom 22. 6. 1995, 2 BvR 37/91, BVerfGE 93 S. 121) und spitzt sie begrifflich zu. Indienstnahme des Steuerrechts für außerfiskalische Lenkung bezeichnet er als „Steuerintervention“: Sonderbelastung eines unerwünschten und Sonderverschönerung eines erwünschten Verhaltens. Diese Sondergesetzgebung interveniert steuerlich in nicht-steuerlicher Absicht. Die Interventionsnorm löst sich vom Finanzzweck der Steuer. Sie belastet klimaschädliches oder begünstigt umweltfreundliches Verhalten; der neue § 19a EStG will die Gewinnung und Bindung qualifizierter Mitarbeiter stärken und die Vermögensbildung der Arbeitnehmer fördern. Das Interventionsanliegen kann die Systemdurchbrechung aber nur dann rechtfertigen, wenn der Gesetzgeber „den Förderungstatbestand deutlich umgrenzt sowie gemeinwohlbezogen und zweckgebunden bemisst“ (Rz. 65). Dann ist die Steuerintervention wohlabgewogene und abgezielte Ungleichbehandlung im Zeichen des Gemeinwohls.

Doch sah sich das BVerfG nicht mit begründungsstarker Intervention befassen, sondern mit nackter Privilegierung. Die schedulare Besserstellung der Gewinneinkünfte war nicht zu retten. Vergeblich trug das BMF vor, der „demokratisch legitimierte Gesetzgeber dürfe aber die Signalwirkung des Spitzensteuersatzes im Hinblick auf standortpolitische Überlegungen berücksichtigen“ (Rz. 36). Zwar konzidiert der Senat, dass die Bezieher von Gewinneinkünften ein Unternehmerrisiko tragen – kann darin aber keine plausible Begründung für einen Tarifdualismus finden. Risiken bei der Einkünfterzielung könnten auch bei den Überschusseinkünften entstehen, „selbst bei Lohneinkünften“ infolge „unsicherer Arbeitsmarktlage“ (Rz. 72). Unnachgiebig verteidigt er seine Dogmatik der wohlbegründeten Steuerintervention. Die Zurückweisung unergiebigster Topoi wie „Standortpolitik“, „Förderung der Investitionsbereitschaft“ oder „Schaffung von Arbeitsplätzen“ ist ihm so wichtig, dass er sie in Leitsatzform voranstellt: „vage Zielsetzungen genügen für sich genommen nicht, um Abweichungen von einer leistungsgerechten Besteuerung zu rechtfertigen“.

Aus alledem erwächst ein anspruchsvolles Verfassungsrecht zwischen Allgemeinheit der Steuerbelastung, Privilegierungsverbot und Interventionserlaubnis unter Begründungsvorbehalt. Der altetablierte Lehrsatz vom Gesetzgeber, der nur das Gesetz schulde, hat sich endgültig erledigt.

<sup>1</sup> Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Helmut-Schmidt-Universität – Universität der Bundeswehr Hamburg.