

Finanzrichterlicher Rechtsschutz in Verfassungsfragen

Inhaltsübersicht

I. Einleitung	III. Verfassungsrechtlicher Drittschutz
II. Vorläufiger Rechtsschutz bei verfassungsrechtlich zweifelhaften Steuergesetzen	1. Abgrenzung von einer unzulässigen Popularklage
1. Rechtsprechungsentwicklung	2. Referenzbeispiel: Rechtsprechung zur Streitfreiheit der Kostenpauschale für Abgeordnete
2. Kritik	IV. Schlussbemerkung

I. Einleitung

Wolfgang Spindler ist ein Präsident, dessen Anliegen sich nicht auf die organisatorische Funktionsfähigkeit des von ihm geleiteten Bundesfinanzhofs beschränkt. Vielmehr misst der Jubilar den verfassungsrechtlichen Maßstäben für das Steuerrecht einen hohen Stellenwert bei. Demgemäß hat er sich in zahlreichen Beiträgen zu Verfassungsfragen und zur verfassungsrechtlichen Judikatur geäußert¹. Sein Einsatz gilt besonders der Wahrung des Vertrauensschutzes, indem er sich mit kritischem Blick gegen rückwirkend belastende Steuergesetze wendet². Schon früh erkannte *Wolfgang Spindler* die Bedeutung des vorläufigen finanzgerichtlichen Rechtsschutzes für die Grundrechtswirklichkeit (dazu unten II.³). Nicht ganz ohne eine gewisse Genußnahme bilanziert er zwanzig Jahre später den Zuwachs an Normenkontrollvorlagen im Sinne des Art. 100 Abs. 1 GG, die der BFH unter dem Eindruck einer erhöhten verfassungsrechtlichen Kontrollpflicht in der jüngeren Vergangenheit an das BVerfG gerichtet hat⁴. Er gelangt zu dem Ergebnis, dass Bundesfinanzhof und Bundesverfassungsgericht in den letzten zehn Jahren auf eine gelungene Weise zusammengearbeitet hätten⁵. Gleichzeitig warnt er aber davor, das „Schwert der Verfassungswidrigkeit“ nicht allzu leichtfertig zu zücken. Nicht

1. *Pars pro toto Spindler*, Rückwirkung von Steuergesetzen, in: Pezzer (Hrsg.), Vertrauensschutz im Steuerrecht, DStZG 27 (2004), S. 69 ff.; *ders.*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für ein berechenbares Steuerrecht, in: Ballwieser/Crewe (Hrsg.), Die Wirtschaftsprüfung im Wandel, 2008, S. 475 ff.; *ders.*, Steuerrecht und Verfassungsrecht – eine Bestandsaufnahme, in: FS Spiegelberger, 2009, S. 471 ff.; *ders.*, Der Bundesfinanzhof und das Bundesverfassungsgericht im Zusammenwirken für ein verfassungskonformes Steuerrecht, in: FS Schaumburg, 2009, S. 169 ff.

2. Überzeugend *Spindler* in DStZG (Fn. 1), S. 69 (85 ff.).

3. *Spindler*, Vorläufiger finanzgerichtlicher Rechtsschutz bei behaupteter Verfassungswidrigkeit von Steuergesetzen, DB 1989, 596 ff.

4. *Spindler* in FS Schaumburg (Fn. 1), S. 169 (171 ff.).

5. *Spindler* in FS Schaumburg (Fn. 1), S. 169 (181).

jede rechtspolitische unerwünschte Regelung sei sogleich verfassungsrechtlich bedenklich oder gar verfassungsrechtlich unzulässig⁶. Hierin kommt die Sorge des erfahrenen Richters zum Ausdruck, dass ein „Überdrehen der verfassungsrechtlichen Daumenschraube“ der Sache eher schaden, zu Gegenreaktionen Anlass bieten und die vor dem BVerfG in den letzten beiden Jahrzehnten erreichten Standards wieder gefährden könnte.

Dieser positiven Beurteilung der jüngeren finanzrichterlichen Judikatur – von der ich die Finanzgerichte ausdrücklich nicht ausnehmen möchte – kann in der Gesamtschau zugestimmt werden. Jedoch ist der Kampf um die Etablierung verfassungsrechtlicher Maßstäbe auf dem gern von Steuerrechtlern dominierten Gebiet des Steuerrechts noch nicht gewonnen und muss täglich neu geführt werden. Dies möchte ich anhand der folgenden aktuellen Beispiele zu Ehren des Jubilars aufzeigen.

II. Vorläufiger Rechtsschutz bei verfassungsrechtlich zweifelhaften

Steuergesetzen

1. Rechtsprechungsentwicklung

Das Gebot wirksamen (effektiven) Rechtsschutzes erfordert nach Art. 19 Abs. 4 GG die Möglichkeit vorläufigen Rechtsschutzes⁷. Art. 19 Abs. 4 GG soll irreparable Entscheidungen ausschließen und soweit wie möglich unumkehrbare Verhältnisse verhindern, die auch dann nicht mehr rückgängig gemacht werden können, wenn sie sich bei späterer richterlicher Überprüfung als rechtswidrig erweisen⁸. Auf einfachgesetzlicher Ebene stellt § 69 FGO dazu das Instrument der Aussetzung der Vollziehung zur Verfügung. Nach § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO soll auf Antrag die Vollziehung des angefochtenen Steuerverwaltungsakts ausgesetzt werden, wenn ernsthafte Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit bestehen. Derartige ernsthafte Zweifel können sich auch und gerade aus der Verfassungswidrigkeit der im konkreten Fall einschlägigen Rechtsnorm ergeben⁹. Trotz ernsthafter verfassungsrechtlicher Bedenken an einer der Steuerfestsetzung zugrunde liegenden Rechtsnorm hat der BFH die Aussetzung jedoch nicht selten mit dem Hinweis abgelehnt, dass schwerwiegende öffentliche Interessen das Aussetzungsinteresse überwiegen. Als Beispiel für ein derart schwerwiegendes Interesse nannte der BFH das „Interesse an einer geordneten öffentlichen Haushaltsführung“¹⁰.

Der BFH hat diese „Haushaltsinteressen-Rechtsprechung“ zwar nie ausdrücklich aufgegeben, in jüngerer Zeit aber doch erheblich relativiert. Den Anfang machte der von *Wolfgang Spindler* geführte IX. Senat in seinem Beschluss vom 5.3.2001¹¹. Dort ließ es das Gericht dahingestellt, ob überhaupt am Erfordernis eines (besonderen) berechtigten Interesses des Betroffenen an der Aussetzung der Vollziehung festzuhalten ist¹². Jedenfalls bedarf es nach Ansicht des Gerichts keiner über die ernsthafte verfassungsrechtlichen Zweifel hinausgehenden besonderen Begründung des Aussetzungsinteresses mehr, wenn sich die öffentlichen Haushaltsinteressen im bloßen fiskalischen Vollzugsinteresse erschöpfen. Vielmehr reichen die ernsthafte verfassungsrechtlichen Zweifel an der Steuerfestsetzung begründenden Norm aus, um zu der vorläufigen Rechtsschutz gewährenden Aussetzung zu gelangen¹³. In diesem Sinne hat der VI. Senat wenig später den Individualrechtsschutz selbst in Fällen gewichtet, die eine ganz erhebliche (auch fiskalische) Breitenwirkung besitzen (Bemessung der Entfernungsprämie, Abzug von Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer)¹⁴. Das Gericht hob hervor, dass ansonsten ein Haushaltsvorbehalt jeden legislativen Verfassungsverstoß mit genügender finanzieller Breitenwirkung legitimieren könnte, so dass der Individualrechtsschutz entgegen Art. 19 Abs. 4 GG auf der Strecke bleiben würde¹⁵. Andere Senate betonen zwar nach wie vor das Abwägungsbedürfnis zwischen dem Individualrechtsschutz und dem öffentlichen Interesse an Gesetzesvollzug, geben aber in jeweils entscheidenden Einzelfällen dem Individualrechtsschutzinteresse den Vorrang¹⁶.

Dagegen stellt der II. Senat im Zusammenhang mit der Diskussion um die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer nach wie vor die Vorrangigkeit des öffentlichen Haushaltsinteresses heraus. In seinem Beschluss vom 17.7.2003 will das Gericht die Aussetzung der Vollziehung eines Erbschaftsteuerbescheides davon abhängig machen, ob in dem in der Hauptsache von demselben Senat initiierten Normenkontrollverfahren (Art. 100 Abs. 1 GG) mit einer Nichtigkeits- oder einer rückwirkenden Unvereinbarkeitsfeststellung oder mit einer nur (pro futuro) in die Zukunft wirkenden Unvereinbarkeitsfeststellung zu rechnen ist¹⁷. Der Senat dürfte keine weitergehende Entscheidung treffen, als vom BVerfG zu erwarten sei. Die Erfordernisse einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung ließen es als nahezu ausgeschlossen er-

6 *Spindler* in FS Schauburg (Fn. 1), S. 169 (171).

7 Ständige Rspr. des BVerfG seit BVerfGE v. 19.6.1973 – 1 BvL 39/69 u. a., BVerfGE 35, 263 (274); für den Bereich des Steuerrechts zuletzt BVerfG v. 22.9.2009 – 1 BvR 1305/09, DSR 2009, 2146 (2147).

8 *Kirchhof*, Rechtsstaatliche Anforderungen an den Rechtsschutz in Steuersachen, in Tzaskalk (Hrsg.), Der Rechtsschutz in Steuersachen, in DStfG 18 (1995), S. 17 (37).

9 BVerfG v. 21.2.1961 – 1 BvR 314/60, BVerfGE 12, 180 (186); BVerfG v. 24.6.1992 – 1 BvR 1028/91, BVerfGE 86, 382 (389).

10 Siehe BFH v. 6.11.1987 – III B 101/86, BStBl. II 1988, 134 (136 f.); BFH v. 20.7.1990 – III B 144/89, BStBl. II 1991, 104 (105 f.); BFH v. 9.10.1991 – III B 51/91 u. a., BStBl. II 1992, 91 (92).

11 BFH v. 5.3.2001 – IX B 90/00, BStBl. II 2001, 405 (407).

12 Dies hatte bereits *Spindler*, DB 1989, 596 ff. (597), in Zweifel gezogen.

13 Diese Rechtsprechungslinie setzte der IX. Senat in weiteren Entscheidungen fort: BFH v. 11.6.2003 – IX B 16/03, BStBl. II 2003, 663 (664 f.); BFH v. 22.12.2003 – IX B 177/02, BStBl. II 2004, 367 (368 f.); BFH v. 30.11.2004 – IX B 120/04, BStBl. II 2005, 287 (288).

14 BFH v. 23.8.2007 – VI B 42/07, BStBl. II 2007, 799 (801); BFH v. 25.8.2009 – VI B 69/09, BStBl. II 2009, 826 (828).

15 So mit ausdrücklicher Bezugnahme auf die Argumente von Seer, Defizite im finanzgerichtlichen Rechtsschutz, StW 2001, 3 (17 f.).

16 I. Senat: BFH v. 3.2.2005 – I B 208/04, BStBl. II 2005, 351 (353 f.); BFH v. 19.5.2010 – I B 191/09, DSR 2010, 1223 (1228); IV. Senat: BFH v. 11.6.2003 – IV B 47/03, BStBl. II 2003, 661 (662 f.); VII. Senat: BFH v. 21.10.2003 – VII B 85/03, BStBl. II 2004, 36 (38); 17 BFH v. 17.7.2003 – II B 20/03, BStBl. II 2003, 807 (808 f.).

scheinen, dass das BVerfG das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz auf die Vorlage des Senats hin für richtig oder rückwirkend unvereinbar erklären würde¹⁸. Diese Zurückhaltung ist besonders bemerkenswert, weil derselbe Senat nicht nur ernsthafte Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des seinerzeit geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes besaß, sondern von dessen Verfassungswidrigkeit sogar gänzlich überzeugt war¹⁹. Auf seiner Linie bleibt der II. Senat nun auch gegenüber einem Schenkungsteuerbescheid, der auf der Basis des wiederum als ernsthafte verfassungsrechtlich zweifelhaft einzustufen den Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 24.12.2008²⁰ ergangen ist²¹. Dem bis zu einer gegenteiligen Entscheidung des BVerfG bestehenden Geltungsanspruch jedes formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes sei jedenfalls dann der Vorrang einzuräumen, wenn die Aussetzung der Vollziehung eines Steuerbescheides im Ergebnis zur vorläufigen Nichtanwendung eines ganzen Gesetzes führte, die Bedeutung und Schwere des durch die Vollziehung des angefochtenen Bescheides im Einzelfall eintretenden Eingriffs beim Steuerpflichtigen als eher gering einzustufen seien und der Eingriff keine dauerhaft nachteiligen Wirkungen habe.

2. Kritik

Die Rechtsprechung des II. Senats birgt die Gefahr der Vereitelung verfassungsrechtlicher Individualrechtsschutzes und leistet Vorschub, dass der Steuerpflichtige „vor vollendete Tatsachen“ gestellt wird. Der Hinweis auf den „Geltungsanspruch jedes formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes“ vermag ebenso wenig wie das Verwertungsmonopol des BVerfG (Art. 100 Abs. 1 GG) den vorläufigen Individualrechtsschutz zu verkürzen²². Das Aussetzungsverfahren ist ein Nebenverfahren und setzt voraus, dass der Antragsteller zugleich ein Hauptsacheverfahren betreibt, welches die verfassungsrechtliche Frage zum Gegenstand hat. Nur in dem Hauptsacheverfahren stellt sich die Frage des Verwertungsmonopols. Das Aussetzungsverfahren betrifft lediglich (interimistisch) die Vollzugsfolgen der Verfassungsverfahren zweifelhaften Norm, ohne der Norm als solcher ihren Bestand zu nehmen. Ernsthafte Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit wiegen sicher nicht leichter als ernsthafte Zweifel an der Vereinbarkeit des Verwaltungsakts mit dem einfachen Recht; ansonsten würde die Normenhierarchie unzulässigerweise umgekehrt. Daraus abgeleitet muss es vielmehr heißen: Nicht nur ernsthafte

Zweifel an der (einfachen) Rechtmäßigkeit, sondern erst recht ernsthafte Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Bescheides zwingen zu dessen Aussetzung.

Die Spekulation des II. Senats über die Art des zu erwartenden Rechtsfolgenanspruchs des BVerfG (Nichtigkeitfeststellung oder ex nunc-Unvereinbarkeitserklärung?) verkürzt dagegen den Grundrechtsschutz des Antragstellers: Nimmt das Gericht an, dass das BVerfG – wie in der Vergangenheit häufig geschehen²³ – den Gesetzgeber mit Rücksicht auf die haushalterischen Folgen voraussichtlich nur pro futuro zur Reform des als verfassungswidrig erkannten Steuergesetzes verpflichten wird, verweigert es die Aussetzung der Vollziehung. Die Schlussfolgerung erscheint denkbar einfach: Wenn das BVerfG nur eine ex nunc wirkende Unvereinbarkeitserklärung ausspricht, kann für den im Streit befindlichen Veranlagungszeitraum erst recht keine Aussetzung der Vollziehung gewährt werden. Der II. Senat stellt mit dieser Überlegung den Grundrechtsschutz letztlich unter schlichten Haushaltsvorbehalt.

Das „öffentliche Interesse an einer geordneten öffentlichen Haushaltswirtschaft“ ist indessen untauglich, den in Art. 19 Abs. 4 GG verbürgten individuellen Rechtsschutz einzuschränken. Wenn der Gesetzgeber seine Primärverantwortung für das Recht vernachlässigt, resultiert die Gefahr für die geordnete Haushaltsführung nicht daraus, dass Steuerpflichtige massenweise von ihren Grundrechten Gebrauch machen. Dies ist ihr gutes Recht! Die eigentliche Gefahr resultiert vielmehr umgekehrt aus der Versagung der Aussetzung der Vollziehung. Die Aussetzung der Vollziehung kann dem Staat als *Instrument budgetärer Risikovororge* dienen, indem sie die (vorschnelle) Vereinbarung verfassungswidriger Steuern verhindert²⁴. Die von den Finanzrichtern und vom BFH ausgesprochene Aussetzung der Vollziehung signalisiert der Finanzverwaltung und besonders den Bundes- und Landesfinanzministern, in welchem Umfang sich Steuern wegen ihrer Verfassungswidrigkeit im budgetären Risiko befinden. Ein Rechtsstat darf nicht darauf vertrauen, verfassungswidrig erhobene Steuern einfach verplanen und verausgaben zu können²⁵. Die Aussetzung der Vollziehung gibt ihm den Hinweis, wo und in welchem Umfang er haushaltsplanerische Vorsorge treffen muss. Beharrt er stattdessen auf den Bestand der verfassungsrechtlich zweifelhaften Steuernorm, verdient er keinen besonderen Schutz zu Lasten der Grundrechtsverletzten²⁶.

Das bisher von der Rspr. gern gebrauchte Haushaltsargument führt vor allem zu rechtsstaatlich unerträglichen Ergebnissen: Je größer die Breitenwirkung des Verfassungsverstößes und das Ausmaß des legislativen Unrechts ist, umso eher wird der individuelle Rechtsschutz des Art. 19 Abs. 4 GG verweigert. Hätte der VI. Senat zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Entfernungspauschale die

18 So dann später auch gesehen durch BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1.

19 Siehe Vorlagebeschluss v. 22.5.2002 – II R 61/99, BStBl. II 2002, 598 (599 ff.).

20 BGBl. I 3018, dazu ausr. Seer, Die Erbschaft- und Schenkungsteuer im System der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit – Zugleich eine kritische Würdigung des Erbschaftsteuerreformgesetzes v. 24.12.2008, GmbHR 2009, 225 ff.

21 BfH v. 1.4.2010 – II B 168/09, DStR 2010, 749 (750).

22 Siehe bereits Spindler, DB 1989, 596 (598); Seer, StW 2001, 3 (17); jüngst auch Schallmoser, Aussetzung der Vollziehung von Steuerbescheiden bei ernsthafte Verfassungsrechtlichen Zweifeln an der Gültigkeit eher entscheidungsrechtlichen Rechtsnormen, DStR 2010, 297 (298), (ebenfals BFH-Richter im IX. Senat).

23 Zum Gedanken des „budgetären Dispositionsschutzes“ siehe Dritzen, Haushaltsvorbehalt bei der Verwertung verfassungswidriger Steuererzeugnisse, FR 1999, 289 (290 f.); Seer, StW 2001, 3 (14 f., 17); Schallmoser, DStR 2010, 297 (299 f.).

24 Schallmoser, DStR 2010, 297 (300).

26 Schallmoser, DStR 2010, 297 (300).

23 Zur Judikatur siehe Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 22 Rz. 287 m.w.N.

24 Zum Gedanken des „budgetären Dispositionsschutzes“ siehe Dritzen, Haushaltsvorbehalt bei der Verwertung verfassungswidriger Steuererzeugnisse, FR 1999, 289 (290 f.); Seer, StW 2001, 3 (14 f., 17); Schallmoser, DStR 2010, 297 (299 f.).

25 Schallmoser, DStR 2010, 297 (300).

26 Schallmoser, DStR 2010, 297 (300).

Haushaltsinteressen des Staates höher als den Individualrechtsschutz der Steuerpflichtigen bewertet, wäre der Gesetzgeber wohl kaum durch eine kurzfristige Änderung tätig geworden. Es bedarf keiner großen Fantasie, dass das BVerfG nach mehreren Jahren der Anhängigkeit der Verfahren unter Berufung auf vermeintliche Haushaltszwänge den Gesetzgeber lediglich *ex nunc* zur Änderung der gleichheitswidrigen Regelung gezwungen hätte. So schließt sich der juristische Zirkel. Die von der gleichheitswidrigen Regelung betroffenen Grundrechtsträger sind die Verlierer, denen dann auch noch die Kosten des Verfahrens aufgelegt werden: Grundrechtsschutz wird hier zur *Grundrechtsverzweigerung!*

Vor diesem Hintergrund ist die Rechtsprechung des II. Senats zur Erbschaft- und Schenkungsteuer eine Enttäuschung²⁷. Das BVerfG hat nun schon zweimal innerhalb kurzer Zeit das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz insgesamt für verfassungswidrig erklärt²⁸. In der steuerrechtlichen Literatur wird das Erbschaftsteuergesetz 2008 mit guten Gründen erneut für verfassungswidrig gehalten²⁹. Der II. Senat berief sich zur Begründung schließlich auf die geringe quantitative Betroffenheit des Antragstellers, um seine Rechte in der Abwägung gegen das staatliche Haushaltsinteresse zurückstehen zu lassen. Dies ist ein nicht ungefährlicher Ansatz. Sicher ist der vorläufige Rechtsschutz umso dringlicher, je schwerwiegender die Vollzugsfolgen des angefochtenen Steuerbescheides für den Betroffenen sind. Jedoch hat § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO bewusst das materiell-rechtliche Abwägungskriterium der ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts nicht noch mit dem interessenorientierten Abwägungskriterium der Vollzugsfolgen bepackt. Zumindest hätte der II. Senat letztere nicht isoliert für die Ablehnung der Aussetzung der Vollziehung verwenden dürfen. Vielmehr wäre auch die Gewichtigkeit der ernstlichen Zweifel an der Verfassungswidrigkeit des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes in die Waagschale zu werfen gewesen³⁰.

III. Verfassungsrechtlicher Drittschutz

1. Abgrenzung von einer unzulässigen Popularklage

Bei der Gewährung von verfassungsrechtlichem Drittschutz zeigt sich die Rechtsprechung nach wie vor restriktiv. Wird ein Steuerpflichtiger rechtswidrig nicht oder zu niedrig besteuert, sieht sie Rechte eines an dem betreffenden Schuldverhältnis nicht beteiligten Dritten in der Regel als nicht verletzt

27 Ebenfalls krit. Schallmoser, DStR 2010, 297 (300 f.) (allerdings zur die Aussetzung verweigern den Vorinstanz des FG München v. 5.10.2009 – 4 V 1548/09, EFG 2010, 158 [160]).

28 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165; BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1.

29 Seer in Tipke/Lang (Fn. 23), § 13 Rz. 159 m. w. N.

30 Nach Spindler, DB 1989, 596 [598] soll für die verfassungsrechtliche Prüfung im vorläufigen Rechtsschutz ein strenger Prüfungsmaßstab als bei einfachen Gesetzesverstößen gelten. Folgt man diesem Erfordernis, kann auf die Frage der Haushaltsinteressen des Staates getrost verzichtet werden.

an. Sie befürchtet offenkundig eine Ausweitung von Drittklagen. Das „Schreckensbild der Popularklage“³¹ zeugt aber auch von der Angst der Richter vor einer Überbelastung mit Drittbetroffenen-Klagen. Sicher darf nicht zugelassen werden, dass ein Kläger fremde Belange wahrnimmt, dass er sich zum Sachwalter fremder Interessen macht. Art. 3 Abs. 1 GG verleiht dem Steuerpflichtigen weder einen Anspruch auf Wiederholung rechtswidrigen Verwaltungshandels (Fallgruppe der „Gleichheit im Unrecht“³²) noch einen allgemeinen Gesetzesvollziehungsanspruch³³. In dem sowohl im Grundgesetz als auch im Finanzgerichtsprozess verankerten System des Individualrechtsschutzes kann der von einer gesetzmäßigen Last Betroffene nicht erzwingen, dass auch alle anderen entsprechend dem Gesetz belastet werden. Ein unzureichender Gesetzesvollzug beeinträchtigt typischerweise das Allgemeininteresse, aus dessen Anonymität erst ein besonderes Individualinteresse abstrahierbar sein muss, um die subjektive Klagebefugnis zu begründen³⁴. Etwas anderes gilt nach der Rechtsprechung des BVerfG aber dann, wenn der Vollzugsmangel das Ausmaß eines *strukturellen Vollzugsdefizits*, das dem Gesetzgeber zuzurechnen ist, erreicht³⁵. Da in diesem Fall der Vollzugsmangel die Verfassungswidrigkeit der generellen Norm bewirkt, kann der von dieser Norm belastete Steuerpflichtige gegen seinen eigenen Steuerbescheid die Verfassungswidrigkeit der Norm als *eigene Rechtsverletzung* geltend machen.

Jedoch erreicht diese Rechtsprechung nicht alle Fälle der „Ungleichheit im Belastungserfolg“. Wenn ehrliche Steuerpflichtige das Recht haben, sich gegen die durch das Verfahrensrecht oder durch die Verfahrenspraxis der Exekutive ausgelöste strukturelle Ungleichheit der Belastung zu wenden, warum sollen sie dieses Recht nicht haben, wenn die Ungleichheit im Belastungserfolg *unmittelbar* durch das privilegierte und zugleich diskriminierende materielle Recht ausgelöst wird? Eine subjektive Rechtsverletzung aus Art. 3 Abs. 1 GG besteht nicht nur im Falle eines mittelbar auf die Steuernorm zurückwirkenden strukturellen Vollzugsdefizits, sondern erst recht auch dann, wenn der Steuerpflichtige in seinem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG *normativ* durch eine *steuerliche Privilegierung Dritter* verletzt wird³⁶. Die zahlreichen gesetzlichen Steuerbefreiungen und Steuervergünstigungen zugunsten einzelner Gruppen unter Eliminierung anderer Gruppen führen zu einer eklatanten Höherbelastung dieser anderen Gruppen. Im Steuerrecht ist die Privilegierung der einen Gruppe die Diskriminierung der anderen, sich in gleichen Verhältnissen

31 Sachs, Der Gleichheitssatz als eigenständiges subjektives Grundrecht, in FS Friauf, 1996, S. 309 [327].

32 F. Kirchhof, Keine Gleichheit im Unrecht, in FS Merren, 2007, S. 109 [116 f.].

33 Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 258; Eckhoff, Rechtsanwendungs-gleichheit im Steuerrecht, 1999, S. 556 f.; Wernsmann, Das gleichheitswidrige Steuer-gesetz, 2000, S. 305.

34 BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239; BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94.

35 Tipke, Rechtsschutz gegen Privilegien Dritter, FR 2006, 949 [955 ff.]; Seer in Tipke/Lang (Fn. 23), § 22 Rz. 127.

bedinglichen Gruppe³⁶. Warum sollte die Gleichbehandlung nur bei strukturell fehlender oder mangelhafter Verifizierung gerichtlich durchsetzbar sein? *Jochim Stolterfoht* bringt dazu das folgende (fiktive) Beispiel³⁷: Nur die Frauen, nicht die Männer werden durch das Einkommensteuergesetz mit Steuer belastet. Das wäre eine eklatante Verletzung des Art. 3 Abs. 2, 3 GG. Sollte eine Frau sich gegen diese Diskriminierung nicht wehren können, weil man sich auf „Gleichheit im Unrecht“ nicht berufen dürfe und die Frauen nur wirtschaftlich benachteiligt seien³⁸? Wer durch Verletzung des Gleichheitssatzes benachteiligt wird, wird in seinen Rechten verletzt. Die Bürger haben ein *subjektives Recht auf Gleichbehandlung*, der Gleichheitssatz schafft ein subjektives Abwehrrecht³⁹.

2. Referenzbeispiel: Rechtsprechung zur Steuerfreiheit der Kostenpauschale für Abgeordnete

Die Schwierigkeit der Anwendung des Gleichheitssatzes liegt in dessen Ergebnisoffenheit⁴⁰. So kann ein *gleichheitswidriger Normenbegünstigungsschluss* durch Erstreckung der Normenbegünstigung auf den Kläger, durch Kassation der Normenbegünstigung zu Lasten des Dritten oder auch durch eine gleichheitskonform-modifizierte Neuregelung beseitigt werden. Demgemäß beschränkt sich das BVerfG in derartigen Fällen auch nur auf eine Unvereinbarkeitsfeststellung⁴¹. In seiner Entscheidung zur Steuerfreiheit der Kostenpauschale der Abgeordneten bejaht der BFH die Klagebefugnis des durch die Privilegierung eines Dritten in seinem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG verletzten Klägers offenbar immerhin dann, wenn sich bei einer der möglichen Entscheidungsvarianten für den Kläger eine *günstigere Regelung ergeben kann*⁴². In diesem Fall hält sich der BFH für berechtigt und verpflichtet, dem BVerfG die Frage nach dem Verstoß eines Steuergesetzes gegen den Gleichheitssatz nach Art. 100 Abs. 1 GG vorzulegen. Der die Klagebefugnis (§ 40 Abs. 2 FCO) danach begründende Gedanke, dass die Beanstandung der zur Prüfung gestellten Norm am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG dem Kläger die Chance offen hält, an einer etwaigen Ausweitung der Normenbegünstigung durch den Gesetzgeber teilzuhaben, versagt hingegen im Steuerrechtsverhältnis zum Kläger, wenn nur eine Kassation der Begünstigung zu Lasten des Dritten in Betracht kommt. Liegt ein solcher Fall vor, kann sich der in seinem

Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG verletzte Steuerpflichtige in *seinem eigenen Steuerrechtsverhältnis* nicht verbessern. Auf dieser Grundlage durchaus konsequent haben es sowohl der BFH als auch das BVerfG mangels Entscheidungserheblichkeit abgelehnt, in dem von einem Finanzrichter gegen seine eigene Steuerfestsetzung erhobenen Klage- und Revisionsverfahren dem BVerfG die Frage der Gleichheitswidrigkeit der steuerfreien Kostenpauschale für Abgeordnete nach Art. 100 Abs. 1 GG zur Entscheidung vorzulegen bzw. zur Entscheidung anzunehmen.

Zusätzlich stützt der BFH seine Entscheidung darauf, dass der Gleichheitssatz für die Kläger kein allgemeines Abwehrrecht eines jeden Steuerpflichtigen gegenüber solchen Rechtsvorschriften, die zu einer gleichheitswidrigen Steuerentlastung eines Dritten führten, begründen könne⁴³. Entgegen der Auffassung des BFH unterliegen jedoch weder die Klagebefugnis noch die Entscheidungserheblichkeit als Voraussetzung für die Zulässigkeit einer Normenkontrollvorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG einem „strengen Maßstab“⁴⁴. Der Kläger muss nicht darlegen, dass die Privilegierung des Dritten (z. B. das Abgeordneten-Privileg einer steuerfreien Kostenpauschale nach § 3 Nr. 12 EStG) auch auf seine Person zu erstrecken ist⁴⁵. Es reicht aus, wenn sich der Kläger in einer für die Besteuerung *vergleichbaren steuerlichen Lage wie die steuerlich privilegierte Person* befindet. Dazu muss der Kläger nicht etwa ebenfalls Abgeordneter sein, wie BFH und BVerfG offenbar meinen. Vielmehr unterscheidet er sich hinsichtlich von der Allgemeinheit, wenn er einkommensteuerverpflichtigt ist und Erwerbsaufwendungen zu tragen hat, die bei einem Abgeordneten unter die pauschalierte Steuerbefreiung fallen. Art. 3 Abs. 1 GG gibt dem Kläger ein eigenständiges subjektiv-offentliches Recht auf Gleichbehandlung (siehe oben 1.). Ein gleichheitswidrig diskriminierter besitzt nicht nur das legitime Bedürfnis, sondern auch das *subjektive Recht auf Beseitigung der Benachteiligung*; eines Anspruchs auf Besserstellung bedarf es dazu nicht.

Dagegen lässt sich nicht der Einwand unzulässiger „Neid“ oder „Popularklagen“ erheben. Ist der „Neidische“ in seinem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG verletzt, ist er klagebefugt, das nicht fassbare Motiv des „Neides“ bleibt rechtlich irrelevant⁴⁶. Die hier damit vertretene Klagebefugnis des unter Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG diskriminierten bedeutet nicht, dass jeder beliebige Bürger als Prokurator oder „Anwalt“ berechtigt wäre, für die Durchsetzung des Rechts als solchem zu sorgen, auch wenn es ihn nicht betrifft, und

36 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 1993, S. 1395; *Sachs* in FS Friant [Fn. 31], S. 325 f.

37 *Stolterfoht*, Vereinfachender Gesetzesvollzug durch die Verwaltung, in P. Fischer (Hrsg.), *Steuervereinfachung*, in DStfG 21 (1998), S. 233 (246 f.).

38 Siehe auch *Tipke*, FR 2006, 949 (950 ff.) zu Beispielen aus dem geltenden EStG.

39 *Sachs* in FS Friant [Fn. 31], S. 309 ff., 318 ff.

40 *Wernsmann* [Fn. 33], S. 75 ff.

41 Dazu ausf. *Seer*, Die Unvereinbarkeitsklärung des BVerfG am Beispiel seiner Rechtsprechung zum Abgaberecht, NJW 1996, 285.

42 BfH, Urt. v. 11.9.2008 – VI R 13/06, BStBl. II 2008, 928 (930); ebenso auf die Verfassungsbeschwerde der Revisionskläger hin BVerfG v. 26.7.2010 – 2 BvR 2227 u. 2228/08, DStRE 2010, 1058 (1059) – Kammerbeschluss.

43 BfH v. 11.9.2008 – VI R 13/06, BStBl. II 2008, 932 f., ausdrücklich gegen die von *Tipke*, FR 2006, 957, vertretene Rechtsauffassung. Auf diese Frage ist das BVerfG [Fn. 42] gar nicht mehr eingegangen.

44 So aber BfH v. 11.9.2008 – VI R 13/06, BStBl. II 2008, 929 f.

45 *Desens*, Steuerprivilegien für Abgeordnete verfassungsgesetzlich nicht angreifbar?, DStR 2009, 727 (728 ff.); *Birk*, Verfassungsträger im Steuerrecht – Eine Zwischenbilanz, DStR 2009, 877 (880); *Englisch*, Steuerprivileg für Bundestagsabgeordnete, NJW 2009, 894 (896 f.); a. A. aber offenbar der Kammerbeschluss des BVerfG v. 26.7.2010 [Fn. 42].

46 *Desens*, Neid als Grundrechtsausübungsmotiv – Zur Durchsetzung des Gleichbehandlungsanspruchs bei gleichheitswidrigen Gesetzen, AöR 133 (2008), 404 (410 ff.).

darauf klagen könnte, dass Privilegien abgebaut werden. Es geht eben nicht darum, *beliebige* Steuerpflichtige zum Hüter der objektiven Rechtsordnung zu machen, ihnen objektive Rechtskontrolle zu ermöglichen, sondern um die Geltendmachung der Verletzung des subjektiven (eigenen) Rechts auf Gleichbehandlung durch betroffene Steuerpflichtige. Ein nicht steuerpflichtiger Empfänger von staatlichen Transfer-Leistungen etwa kann nicht durch Klage verlangen, dass Steuerprivilegien beseitigt werden. Er ist *quivis ex populo*. Ebenso ist es einem Lohnsteuerpflichtigen versagt, sich gegen eine ungleichmäßige Bewertung von Vermögensgegenständen für Erbschaftsteuerzwecke zu wenden, wenn er selbst keine Erbschaft- oder Schenkungsteuer schuldet. Ein gleichheitswidrig Benachteiligter, der die Diskriminierung nach Art. 3 Abs. 1 GG rügt, ist dagegen ein *Selbstbetroffener* und gerade kein *quivis ex populo*. Er fordert auch keine „Gleichheit im Unrecht“, sondern – ganz im Gegenteil – die *Herstellung der Gleichheit im Recht*⁴⁷. Wie Marc Desens zutreffend herausgearbeitet hat⁴⁸, sendet BFH und BVerfG in ihren Abgeordnetenentscheidungen die folgende Botschaft an den in seinem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG verletzten Steuerpflichtigen: „Selbst wenn Sie in Ihrem Grundrecht, Ihrer Grundrechtsverletzung abzuhelfen!“⁴⁹ Damit stellt der BFH für den Rechtsstaat eine Bankrotterklärung aus. Letztlich heißt dies, dass die Steuerfreiheit der Kostenpauschale nur vom Gesetzgeber, also von den Betroffenen selbst, überprüft werden kann. Aus dem Gesichtspunkt des Demokratiepinzips (Art. 20 Abs. 1 GG) verbleibt hier ein äußerst schaler Beigeschmack.

Kann der gleichheitswidrig benachteiligte Steuerpflichtige im eigenen Steuerrechtsverhältnis keine Minderung seiner eigenen Steuerlast durchsetzen und versagt die Rechtsprechung ihm deshalb die Klagebefugnis, muss es ihm zur Wahrung seines subjektiven Rechts aus Art. 3 Abs. 1 GG aber möglich sein, die verfassungswidrige *Privilegierung des Dritten in dessen Steuerrechtsverhältnis* zu rügen. Letztlich entspricht dies auch dem eigentlichen Angriffsziel betroffenen Finanzrichters im Fall des Abgeordnetenprivilegs. Die Dritten des klagenden Finanzrichters sind aus Art. 3 Abs. 1 GG folgenden Abwehranspruch gegen die Privilegierung des Dritten. Um effektiven Rechtsschutz (Art. 19 Abs. 4 GG) zugunsten des gleichheitswidrig diskriminierten zu gewährleisten, besitzt dieser einen gegen die Finanzbehörde gerichteten *verfassungsummittelbaren Auskunftsanspruch*. Einen solchen Auskunftsanspruch hat der BFH neuerdings für die in ihren Grundrechten auf Wettbewerbsfreiheit und -

heit durch die Gewährung steuerlicher Privilegien an Konkurrenten verletzten Dritten hergeleitet⁵⁰.

Dieser Auskunftsanspruch ist in einem möglichst schonenden Ausgleich mit dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung des Begünstigten und dem daraus folgenden Steuergeheimnis zu bringen. Der Auskunftsanspruch kann daher nicht die komplette Steuerakte erfassen, sondern nur die Informationen, die für die Geltendmachung des gleichheitsrechtlichen Abwehranspruchs erforderlich sind⁵¹. Im Falle des Abgeordnetenprivilegs kann sich der Auskunftsanspruch unter Berücksichtigung des Steuergeheimnisses daher nur auf die Beantwortung der Frage beschränken, ob gegen den jeweiligen Abgeordneten ein Einkommensteuerbescheid bei Gewährung der steuerfreien Kostenpauschale erlassen worden ist. Um das Steuergeheimnis des Abgeordneten weitestgehend zu schützen und so einen schonenden Ausgleich zwischen dessen Recht auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 1, 2 Abs. 1 GG) und dem gegenläufigen Anspruch aus Art. 3 Abs. 1 GG herzustellen, ist eine *Feststellungsklage* (§ 41 Abs. 1 FGO) anstelle der *Dritt-Anfechtungsklage* (§ 40 Abs. 1 Alt. FGO), gerichtet auf die Feststellung einer gleichheitswidrigen Begünstigung des Adressaten des Einkommensteuerbescheides (z. B. des Abgeordneten), starttaft. Die Subsidiaritätsklausel des § 41 Abs. 2 FGO steht dem nicht entgegen, weil der Drittkläger sein Klageziel durch eine den Anforderungen des § 65 Abs. 1 FGO entsprechende Anfechtungsklage voraussichtlich gar nicht erreichen kann⁵². Wenn dieser prozessuale Weg zu sperrig ist und deshalb keinerlei Kontakt des Diskriminierten mit dem Steuerrechtsverhältnis des Privilegierten zulassen will, muss sowohl die Klagebefugnis als auch die Entscheidungsbefuglichkeit der Grundrechtsfrage (Art. 100 Abs. 1 GG) im eigenen Steuerrechtsverhältnis des Diskriminierten – abweichend vom BFH und BVerfG – bereits dann befallen, wenn dieser gegenwärtig aufgrund eines gleichheitswidrigen Gesetzes, das nach einer vom BVerfG erzwungenen Neuregelung durch ein gleichheitskonformes Gesetz zu ersetzen wäre, besteuert wird⁵³.

IV. Schlussbemerkung

Der finanzrichterliche Rechtsschutz hat sich in Verfassungsfragen in den letzten Jahren verbessert. Dies ist auch den Arbeiten und dem Einfluss *Wolfgang Spindlers* zu verdanken. Allerdings sind einige offene Flanken geblieben, die zu schließen sind. Neben den vorstehend genannten Feldern des vorläufigen Rechtsschutzes und der Abwehr gleichheitswidriger Privilegierungen ist das oft nur in kleiner Münze gehandelte, aber praktisch um so wichtigere Kostenrecht zu nennen. Gibt das BVerfG dem in seinen Grundrechten verletzten Kläger in der Sache Recht, beschränkt es aber die Rechtsfolgen aus schlichten

⁴⁷ Siehe F. Kirchof in FS Merren (Fn. 32), S. 112: „Ungleichheit erzeugt Unrecht!“

⁴⁸ Desens, DStR 2009, 727 (731).

⁴⁹ Allerdings geht der Kammerbeschluss (Fn. 42) von der Unvergleichbarkeit von Abgeordneten und Richtern mit wenig überzeugenden Argumenten zur Mandatsfreiheit aus. Was hat die Mandatsfreiheit mit dem Nachweis von Erwerbsaufwendungen zu tun? Ebenso könnte der Gewerbetreibende die Freiheit des Berufs (Art. 12 Abs. 1 GG) für eine Pauschalsteuer reklamieren.

⁵⁰ BFH v. 5.10.2006 – VII R 24/03, BSBl. II 2007, 243, 244; siehe auch *Englisch*. Die negative Konkurrentenklage im Unternehmenssteuerrecht, StW 2008, 43 (59 ff.).

⁵¹ Für die Konkurrentenklage siehe *Englisch*, StW 2008, 43 (60 f.).

⁵² Seer in Tipke/Knuse, § 40 FGO Rz. 86.

⁵³ So vertreten von Desens, DStR 2009, 727 (731).

Haushaltsgründen auf zukünftige Besteuerungszeiträume, hat der Kläger gleichwohl im Sinne des § 135 Abs. 1 FGO „obliegt“⁵⁴. Dies muss auch für entsprechend abhängige Parallelverfahren gelten. Die Kostenentscheidung lediglich nach der äußerlichen Bestätigung der Steuerfestsetzung für das vom BVerfG umangestastete Streitjahr zu treffen⁵⁵, bedeutet dagegen einen Schlag in das Gesicht eines jeden rechtlichen Rechtsschutzsuchenden!

⁵⁴ Erfrentlich BfH v. 18.8.2005 – VI R 123/94, BStBl. II 2006, 39 (40 f.), zu dem Problem Seer, StWW 2001, 3 (16); Brandis in Tipke/Kruse, § 138 FGO Rz. 71 m. w. N.
⁵⁵ So etwa BfH v. 18.3.1994 – III B 543/90, BStBl. II 1994, 473 (475); BfH v. 6.10.1995 – III R 52/90, BStBl. II 1996, 20 (24 f.); siehe auch den Wortbeitrag von Wendt in DStfG 31 (2008), S. 233.