

Abhandlungen

Wie viel Verfassung braucht der Steuerstaat?

Prof. Dr. MICHAEL DROEGE, Universität Osnabrück*

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> I. Einleitung II. Die Utopie und die Konstitutionalisierung der Steuerrechtsordnung III. Objektives Nettoprinzip und die Abzugsfähigkeit gemischt veranlasseter Aufwendungen IV. Verfassungsrechtliche Grenzsteine der Erwerbssphäre <ul style="list-style-type: none"> 1. Die bereichsspezifische Dogmatik des Gleichheitsgrundrechts im Steuerrecht | <ul style="list-style-type: none"> 2. Veranlassungsprinzip unter „Grundrechtsvorbehalt“ V. Verfassungskonforme Auslegung des Steuerrechts und die Maßstabslosigkeit des allgemeinen Gleichheitssatzes VI. Die Grenzen der Verfassung und der Selbststand der Steuerrechtsordnung VII. Zusammenfassung |
|--|---|

I. Einleitung

In den letzten zwei Jahrzehnten wurde die Verfassungsbindung des Steuerstaats in Verfassungsrechtssprechung und Verfassungsrechtswissenschaft zunehmend betont und der Steuergesetzgeber verstärkt an rechtsstaatliche und grundrechtliche Grenzen seiner Gestaltungsfreiheit gemahnt. Die Konstitutionalisierung der Steuerrechtsordnung ist dabei vor allem gleichheitsrechtlich getragen. Der Gesetzgeber wird zu einer an der Belastungsgleichheit und damit der Leistungsfähigkeit der Steuerbürger ausgerichteten Ausgestaltung des Steuerrechts und zu ihrer folgerichtigen Umsetzung verpflichtet. Dieser Prozess verfassungsrechtlicher Durchdringung ergreift nunmehr über Rechtsprechung und Rechtsanwendung die steuerrechtliche Dogmatik und gewinnt dadurch eine neue Qualität. Das Steuerrecht kann als Referenzgebiet dafür stehen, dass der Zug zur Verfassung grundlegende methodische Probleme verursachen kann. Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG als Maßstab verfassungskonformer Auslegung des Steuerrechts offenbart, dass Folgerichtigkeit als Gesetzgebungsauftrag von folgerichtiger dogmatischer Durchdringung des Gesetzes zu unterscheiden ist. Der Konstitutionalisierung sind um des Selbststandes der Steuerrechtsdogmatik Willen notwendig Grenzen gesetzt.

II. Die Utopie und die Konstitutionalisierung der Steuerrechtsordnung

Die Utopie lebt gerade aus der Tragik ihrer Unrealisierbarkeit. Der Traum von der idealen Gesellschaftsordnung, dem idealen Staat oder gar der idealen Welt wirkt umso stärker, je größer der Gegensatz zur gerade nicht idealen Realität¹. So ist es kein Zufall, dass kaum andernorts in der Rechtsordnung die Gerechtigkeit so sehr betont wird wie im Steuerrecht². Aus der Forderung nach gleicher Verteilung des Steueropfers, das dem Steuerbürger abverlangt wird, speist sich nicht nur die Selbstbeschreibung der Steuerrechtswissenschaft als Steuergerechtigkeitswissenschaft³, sondern auch die Ausweisung des Leistungsfähigkeitsprinzips als „allgemein anerkanntes Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung“⁴. Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit bedeutet, die individuelle Steuerbelastung nach der Fähigkeit des Einzelnen zu bemessen, Steuerleistungen je nach seinen wirtschaftlichen Verhältnissen erbringen zu können⁵. Der Siegeszug des Leistungsfähigkeitsprinzips ist im Wesentlichen durch zwei Entwicklungen begünstigt worden: Zum einen liegt die Betonung von Prinzipien in der Logik der Utopie. Dort, wo der Rechtsstoff stetigen Wandel und vielfachen Wertungswidersprüchen unterliegt, versprechen Prinzipien Stetigkeit und Wertmaßstäbe. Zum anderen hat das Steuerrecht besonders in den letzten zwei Jahrzehnten einen sich verdichtenden Prozess verfassungsrechtlicher Durchdringung erlebt⁶. Das ehemals steuerpolitische Ideal

* Der Beitrag stellt eine mit Nachweisen versehene Fassung der vor der Juristischen Fakultät der Universität Osnabrück am 28.1.2011 gehaltenen Antrittsvorlesung des Verfassers dar. Die Vortragsform wurde beibehalten.

1 Zur Begriffsgeschichte: *Hölscher*, Utopie, in *Brunner/Conzel/Koselleck*, *Geschichtliche Grundbegriffe*, 2004, Bd. VI, S. 733 ff.; *Buве* in *FS Forsthoff*, 1967, S. 11 ff.; *Nipperdey*, *Archiv für Kulturgeschichte* 44 (1962), S. 357 ff.; *Saage*, *Utopische Profile*², 2006; *Saage*, *Utopieforschung*, 2008.

2 Die Betonung des Charakters des Steuerrechts als „Gerechtigkeitsordnung“ findet sich exemplarisch bei *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. I², 2000, S. 259 ff. und *passim*; *Lang*, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*,

1988, S. 9 ff.; *Weber-Grellet*, *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, 2001, S. 160 ff.

3 *Vogel*, *JZ* 1993, 1123; *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*²⁰, 2010, § 1 Rz. 4, 34.

4 Dazu *Tipke/Lang* (FN 3), § 4 Rz. 81 ff.; *Tipke* (FN 2), § 10 Auf der Suche nach einem sachgerechten Fundamentalprinzip sozial gerechter Besteuerung. Grundlegend: *Birk*, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, 1983.

5 *Kirchhof*, *Besteuerung im Verfassungsstaat*, 2000, S. 17.

6 Vgl. *Birk*, *Steuerrecht und Verfassungsrecht – Zur Rolle der Rechtsprechung bei der verfassungskonformen Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, 2009.

der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wandelt sich zum verfassungsrechtlichen Gebot⁷, das im allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG angesiedelt wird und dessen Durchbrechung hinreichender sachlicher Gründe bedarf.⁸ Mit der zunehmenden verfassungsrechtlichen Bändigung des Steuergesetzgebers schrumpfen dessen steuerpolitische Gestaltungsspielräume. Die vermeintlich allzu oft enttäuschte Hoffnung, in der parlamentarischen Demokratie allein durch das Gesetzgebungsverfahren eine maßvolle und gleichmäßige Steuerlast sichern zu können, wird verabschiedet und die Verfassung mit ihren Freiheits- und vor allem gleichheitsrechtlichen Garantien zum strahlenden Hoffnungsträger⁹. Die Frage nach den Konsequenzen aus dem Prozess der Konstitutionalisierung ist eine Zukunftsfrage des deutschen Steuerrechts¹⁰.

Folgen und Grenzen des Zuges zur Verfassung werden in der steuerrechtlichen Dogmatik besonders an den Grenzen der steuerbaren Sphäre virulent. Was unter leistungsfähigkeitsgerechter Besteuerung zu verstehen ist, wird nämlich umso unklarer, je weiter man sich den gerade deswegen so attraktiven Grenzen des Steuerzugriffs nähert. An den Grenzen der Erwerbssphäre hat sich nicht nur das Leistungsfähigkeitsprinzip, sondern auch die Steuerungskraft von Verfassung im Steuerrecht zu bewähren. Die Bewährungsprobe soll anhand der dogmatischen Verarbeitung gemischt veranlasseter Aufwendungen unternommen werden. Die jüngste Rechtsprechung des BFH hat hier bei der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Auslandsreisen, die sowohl aus beruflichen als auch aus privaten Gründen unternommen werden, eine grundlegende Wende vollzogen¹¹ (III.). In einem zweiten Schritt sollen die verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Grenzen der Erwerbssphäre im Einkommensteuerrecht nachvollzogen werden. Im Kern geht es um die bereichsspezifische Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG im Steuerrecht (IV.). Abschließend soll aufgezeigt werden, dass diese verfassungsrechtlichen Grenzsteine der Erwerbssphäre in Rechtsanwendung und gerichtlicher Interpretation des Steuerrechts methodische Probleme verfassungskonformer Normauslegung verursachen (V.). Diese machen klar, dass dem Prozess der konstitutionellen Rückbindung des Steuerrechts notwendig Grenzen gezogen sind (VI.).

III. Objektives Nettoprinzip und die Abzugsfähigkeit gemischt veranlasseter Aufwendungen

Die Grenzen der Erwerbssphäre werden im Einkommensteuerrecht bekanntlich durch das Leistungsfä-

higkeitsprinzip und seine Subprinzipien des objektiven und subjektiven Nettoprinzips gezogen¹². Das subjektive Nettoprinzip gebietet den Abzug existenzsichernder Aufwendungen. Das objektive Nettoprinzip fordert den Abzug erwerbssichernder Aufwendungen im Rahmen der Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage¹³. Dem Abzug unterliegen damit im Rahmen der Gewinneinkünfte die Betriebsausgaben und im Rahmen der Überschusseinkünfte die Werbungskosten. Konstitutiv für die Anerkennung als Erwerbssphäre ist nach Maßgabe des § 4 Abs. 4 und des § 9 Abs. 1 EStG die erwerbsbedingte Veranlassung der Aufwendungen¹⁴. Eine Veranlassung durch die Einkünfteerzielung ist gegeben, wenn Aufwendungen mit dieser objektiv zusammenhängen und ihr subjektiv zu dienen bestimmt sind¹⁵. Die freiwillige Minderung der Leistungsfähigkeit und damit rein privat veranlasste Aufwendungen sind als sog. Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig. Die Erwerbssphäre ist so strikt von der steuerlich grundsätzlich nicht relevanten Einkommensverwendung zu trennen. Nach § 12 EStG dürfen vorbehaltlich anderweitiger Bestimmung weder bei den Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge abgezogen werden. Zu diesen zählen nach § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG auch die Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Hieran wird deutlich, dass die Würdigung einer privaten oder erwerbsbedingten Veranlassung über eine reine Kausalitätsprüfung hinausgeht, nach der Wesentlichkeit einzelner Verursachungs- und Veranlassungsmomente fragt und der Finanzverwaltung damit Wertungsspielräume eröffnet. § 12 EStG wird von der Rechtsprechung so als gesetzliche Ermächtigung der Verwaltung zu materieller Typisierung qualifiziert¹⁶.

Auf dieser Basis hatte der große Senat des BFH über die Frage zu entscheiden, ob Flugkosten, die bei einer Auslandsreise angefallen waren, als Werbungskosten auch dann anteilig abzuziehen sind, wenn der Steuerpflichtige nur an einigen Tagen der Reise an beruflichen Fortbildungsveranstaltungen teilgenommen hatte und an den übrigen Tagen rein touristische Interessen verfolgte¹⁷. Wenn berufliche und private Motivation so zusammenfallen, ist die Zuordnung der Aufwendungen zur Erwerbssphäre nicht von vornherein eindeutig. Traditionell machten Finanzverwaltung und Rechtsprechung von ihren materiellen Typisie-

⁷ Zur Geschichte des Leistungsfähigkeitsprinzips nur: *Birk* (FN 4), S. 6 ff. Siehe auch *EK. Mann*, Steuerpolitische Ideale, 1937, S. 202 ff.

⁸ Etwa *Lang* (FN 2), S. 97 ff., 115 ff.

⁹ Exemplarisch *Kirchhof* (FN 5), S. 9 f.

¹⁰ *Wernsmann* in Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 161 ff.

¹¹ BFH v. 21.9.2009 - GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672.

¹² Statt vieler *Tipke*, StuW 1979, 193 ff.

¹³ *Weber-Grellet* (FN 2), S. 176 ff. m.w.N.

¹⁴ Zum „Veranlassungsprinzip“ grundlegend die Beiträge in: *Söhn*, Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre

von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, DStJG 3 (1980); *Weber*, StuW 2008, 184 ff.; *Weber-Grellet* (FN 2), S. 179 m.w.N.

¹⁵ Näher *Tipke/Lang* (FN 3), § 9 Rz. 206 ff., 230 ff.

¹⁶ BFH v. 19.10.1970 - GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17 (19). Zur grundsätzlichen Unterscheidung zwischen formeller und materieller Typisierung: *Osterloh*, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, 1992, S. 78 ff.; *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, 2004, S. 239 ff., zur Ablehnung der vorgenannten Rechtsprechung, S. 261 ff.

¹⁷ BFH v. 21.9.2009 (FN 11), 672 (Rz. 6 ff.).

zungsspielräumen hier extensiv Gebrauch und interpretierten § 12 EStG als Norm, die den Abzug solcher gemischt veranlasster Aufwendungen grundsätzlich entgegenstehe¹⁸. Eine Aufteilung von gemischt veranlassten Gesamtaufwendungen komme auch im Wege griffiger Schätzung nur dann in Betracht, wenn eine leichte und einwandfreie Trennungsmöglichkeit bestehe. Eine weitergehende Aufteilbarkeit widerspreche der Steuergerechtigkeit. Das Aufteilungsverbot solle nämlich verhindern, dass Steuerpflichtige durch eine mehr oder weniger zufällige oder bewusst herbeigeführte Verbindung von beruflichen und privaten Erwägungen Aufwendungen für ihre Lebensführung nur deshalb zum Teil in einen einkommensteuerlich relevanten Bereich verlagern könnten, weil sie einen entsprechenden Beruf hätten und damit privilegiert würden¹⁹. Das so begründete, in der Literatur schon immer angegriffene²⁰ Abzugsverbot wurde in der Vergangenheit freilich durch zahlreiche, vorgeblich durch besondere Eigenarten des jeweiligen Sachbereichs gerechtfertigte Ausnahmen durchbrochen, ja geradezu perforiert²¹. Aufteilbar waren so die Aufwendungen für einen auch privat genutzten Pkw²² und für einen auch privat genutzten Telefonanschluss²³.

Der große Senat hat sich von der kasuistischen Unübersichtlichkeit prinzipienbewusst – zunächst²⁴ – verabschiedet, die Grenzen der Typisierungsermächtigung verschoben und § 12 EStG als Aufteilungsgebot interpretiert. Diese dogmatische Neuausrichtung begründet der BFH vor allem mit dem objektiven Nettoprinzip²⁵. Dieses habe nicht nur verfassungsrechtliche Bedeutung bei der folgerichtigen und lastengerechten Ausgestaltung der steuerlichen Belastungsentscheidung, sondern sei auch als Richtschnur zur Auslegung des einfachen Rechts heranzuziehen²⁶. Und auch die Steuergerechtigkeit wird verfassungsrechtlich domestiziert und letztlich der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG als Differenzierungsgebot entfaltet²⁷. Die unterschiedliche Erheblichkeit gemischt veranlasster Aufwendungen für unterschiedliche Berufe folgt den Unterschieden der Erwerbssphäre nach: Was dem einen Steuerpflichtigen Hobby ist, kann dem anderen Beruf sein²⁸.

Auf diesem verfassungsrechtlichen Grund unterscheidet die Rechtsprechung nunmehr drei Fallgruppen gemischter Aufwendungen. Sind Aufwendungen jeweils

trennbar nebeneinander privat und beruflich veranlasst, dann gebietet das objektive Nettoprinzip, den beruflich veranlassten Teil der Kosten zum Abzug zuzulassen²⁹. Als Aufteilungsmaßstab für Reisekosten kommt das Verhältnis der beruflichen und privaten Zeiteile einer Reise in Betracht³⁰. Aufwendungen, bei denen die unterschiedlichen Veranlassungsbeiträge so miteinander verwoben sind, dass eine Trennung nicht möglich und eine Grundlage für eine Schätzung nicht erkennbar ist, sollen hingegen mangels objektiver Kriterien für eine Aufteilung überhaupt nicht abgezogen werden können³¹. Schließlich wird auch für Aufwendungen für die Lebensführung, die § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG nennt, der Abzug versagt³². Die Rechtsprechung qualifiziert sie als stets private Aufwendungen, die u.a. schon durch den Grundfreibetrag und also durch die Steuerfreistellung des Existenzminimums berücksichtigt seien³³. Dem subjektiven Nettoprinzip wird also eine Auffangwirkung zugewiesen, die letztlich die Reichweite des objektiven Nettoprinzips beschränkt. Die Neujustierung der einkommensteuerrechtlichen Dogmatik im Rahmen des § 12 EStG ist in vielfacher Weise von verfassungsrechtlichen Prämissen durchwirkt³⁴. Die Steuergerechtigkeit wird verfassungsrechtlich eingefangen, in die trennschärferen Gehalte des objektiven Nettoprinzips überführt und dieses im Zusammenspiel mit dem Schutz existenzsichernden Aufwandes entfaltet. Der Weg vom Aufteilungsverbot zum Gebot der Aufteilung gemischter Aufwendungen ist ein Weg auf verfassungsrechtlichen Pfaden. Wie viel Verfassung braucht der Steuerstaat?

IV. Verfassungsrechtliche Grenzsteine der Erwerbssphäre

Das Steuerrecht zeichnet sich zwar durch einen Reichtum an Normen, aber nicht durch einen Reichtum an Normerfolgen aus: Es ist spartanisch in der Regel auf die Begründung von Steueransprüchen gerichtet, die aus dem Vermögen der Steuerpflichtigen zu bedienen sind. Entsprechend spartanisch sind auch die verfassungsrechtlichen Grenzen dieses Steuerzugriffs. Spezielle Freiheitsrechte schützen allenfalls vor Erdrosselung und Konfiskation, also letztlich vor dem Einsatz des Steuerrechts zu steuerfremden Zwecken. Namentlich das Eigentumsgrundrecht des Art. 14

18 BFH v. 19.10.1970 (FN 16), 17. Aus der Literatur nur: Seiler in Kirchhof, EStG⁹, 2010, § 12 Rz. 3 f. m.w.N. Zur Kritik statt Vieler nur: Lang, StuW 2007, 3 (9 ff. m.w.N.); Söhn in FS Offerhaus, 1999, S. 477 ff.; Dreseck in FS Offerhaus, 1999, S. 497 ff. Siehe auch die N. in BFH v. 21.9.2009 (FN 11), 672 (Rz. 89).

19 BFH v. 19.10.1970 (FN 16), 17.

20 Stellvertretend: Tipke/Lang (FN 3), § 9 Rz. 240 ff.; Dreseck in FS Offerhaus (FN 18), S. 499 ff. m.w.N.; Weber, StuW 2008, 184 (193 f.); J. Lang (FN 2), S. 326 m.w.N.

21 Siehe die Wiedergabe der Rechtsprechungsentwicklung in BFH v. 21.9.2009 (FN 11), 672 (Rz. 42 ff.).

22 BFH v. 9.10.1953 – IV 536/52, BStBl. III 1953, 337.

23 BFH v. 16.12.1966 – VI 133/64, BStBl. III 1967, 249. Zwischenzeitlich aufgegeben in BFH v. 19.12.1977 – VI R 198/76, BStBl. II 1978, 287, wieder aufgegriffen in BFH v. 21.11.1980 – VI R 202/79, BStBl. II 1981, 131.

24 Zur verbleibenden Unschärfe der neuen Fallgruppen

etwa: BFH v. 21.4.2010 – VI R 66/04, BStBl. II 2010, 685 ff.

25 BFH v. 21.9.2009 (FN 11), 672 (Rz. 94).

26 BFH v. 21.9.2009 (FN 11), 672 (Rz. 94) m.w.N. Zur st.Rspr. etwa BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778.

27 BFH v. 21.9.2009 (FN 11), 672 (Rz. 109 ff.).

28 BFH v. 21.9.2009 (FN 11), 672 (Rz. 110).

29 BFH v. 21.9.2009 (FN 11), 672 (Rz. 98 f., 121).

30 Weitere mögliche Aufteilungskriterien: BMF v. 6.7.2010 – IV C 3 – S 2227/07/10003:002, BStBl. I 2010, 614 (Rz. 15). Zur Offenheit für andere Aufteilungsmaßstäbe BFH v. 21.9.2009 (FN 11), 672 (Rz. 128).

31 BFH v. 21.9.2009 (FN 11), 672 (Rz. 125). Bei ihnen handele es sich schon begrifflich nicht um Werbungskosten. Dazu Söhn in FS Offerhaus (FN 18), S. 485.

32 BFH v. 21.9.2009 (FN 11), 672 (Rz. 100 ff.).

33 BFH v. 21.9.2009 (FN 11), 672 (Rz. 122 ff.).

34 Hierzu schon Fischer NWB 2010, 412 (414).

Abs. 1 GG lässt sich nur begrenzt als Schranke des Steuerzugriffs nutzbar machen³⁵. Die Eigentumsfreiheit ist nicht als Handlungsfreiheit im vermögensrechtlichen Bereich zu verstehen, ihr ist darum auch keine starre Grenze des Steuerzugriffs im Sinne einer „hälftigen Teilung“ zu entnehmen³⁶. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im Auffanggrundrecht der allgemeinen Handlungsfreiheit läuft letztlich leer, folgt doch der Hunger des Fiskus dem unstillbaren Finanzbedarf des Gemeinwesens und trägt damit die Rechtfertigung der Fiskalwirkung von Steuern³⁷. Neben den allgemeinen Garantien des Rechtsstaats³⁸ findet ein prinzipiengetragenes Steuerrecht deshalb seine verfassungsrechtlichen Anknüpfungen vor allem im Gebot steuerlicher Lastengleichheit und damit im Gleichheitsgrundrecht des Art. 3 Abs. 1 GG³⁹ als „Zentrum der Verfassungsbindung von Steuern“⁴⁰. Die Steuergleichheit wird so nicht zu Unrecht als „elementares Wesensgesetz des Steuerstaates“ bezeichnet⁴¹.

1. Die bereichsspezifische Dogmatik des Gleichheitsgrundrechts im Steuerrecht

Der allgemeine Gewährleistungsgehalt des Gleichheitsgrundrechts ist leicht und knapp zu umschreiben: Der allgemeine Gleichheitssatz gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln⁴². Aus ihm ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengeren Bindung an Verhältnismäßigkeitsanforderungen reichen⁴³. Für die Anforderungen an Rechtfertigungsgründe für gesetzliche Differenzierungen kommt es nach der Rechtsprechung des BVerfG wesentlich darauf an, in welchem Maß sich die Ungleichbehandlung von Personen oder Sachverhalten auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten auswirken kann⁴⁴. Genauere Maßstäbe lassen sich nicht abstrakt und allgemein aus der Leerformel des modalen Grundrechts, sondern nur in Bezug auf die

jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen⁴⁵. Gleichheit lässt ihren Bezugspunkt offen, der Gleichheitssatz beweist eben darin seine Offenheit für ganz unterschiedliche Gerechtigkeitsvorstellungen.

Im Sachbereich des Steuerrechts hat die Rechtsprechung des BVerfG diesen allgemeinen grundrechtsdogmatischen Stand bereichsspezifisch ausdifferenziert⁴⁶ und auch um Prinzipien zweifelhafter verfassungsrechtlicher Validität angereichert⁴⁷. Das vom BFH maßgeblich auf das objektive Nettoprinzip gestützte Aufteilungsgebot gemischt-veranlasster Aufwendungen wäre verfassungsrechtlich zwingend geboten, wenn auch das objektive Nettoprinzip von Verfassungsrang und damit dem Zugriff des Gesetzgebers weitgehend entzogen wäre⁴⁸. Die verfassungsrechtliche Nobilitierung des objektiven Nettoprinzips gelingt scheinbar leicht unter Hinweis auf die Sachgerechtigkeit der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und auf die für die Einkommensteuer schlechthin identitätsbestimmende Rolle des objektiven Nettoprinzips⁴⁹. Im Ergebnis wäre der Steuerstaat zur Finanzierung des Gemeinwohls auf den Leistungsfähigen verwiesen, das Steuerrecht also insoweit ein besonderes Verwaltungsrecht, weil ihm das Sonderopfer für das Gemeinwohl gerade versagt wäre, das andernorts in der Rechtsordnung klaglos eingefordert wird.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist als grundlegendes Prinzip der Steuerrechtsordnung in der Tat alternativlos⁵⁰. Es ist dies aus internen Gründen des von ihm geprägten Steuersystems, nicht aber aus verfassungsrechtlichen Gründen. Anders als die Weimarer Reichsverfassung in ihrem Art. 134 WRV⁵¹ kennt das Grundgesetz keine ausdrückliche verfassungsrechtliche Verankerung des Maßes des individuellen Beitrags zur Staatsfinanzierung. Entsprechend weit reichen die Vorschläge zur verfassungsrechtlichen Verankerung des Leistungsfähigkeitsprinzips als gleichheitsrechtliches Verteilungsprinzip im Rahmen des Art. 3 Abs. 1 GG und als Prinzip der freiheitsschonenden und freiheitsschützenden Besteuerung in den Freiheitsrechten⁵², über seine Verankerung im Rechts-

35 Siehe die Zusammenfassung der Diskussion bei Wieland in Dreier, GG, Kommentar, Bd. I², 2004, Art. 14 Rz. 53 ff.; Tipke (FN 2), S. 437 ff.

36 So noch BVerfG v. 22.6.1995, BVerfGE 93, 121 (137) und vor allem Kirchhof (FN 5), S. 36 ff. Nunmehr: BVerfG v. 18.1.2006, BVerfGE 115, 97 (111 ff.).

37 Hierzu plastisch BVerfG v. 27.6.1991, BVerfGE 84, 239 (268 f.). Aus der Literatur Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, 1994, S. 51 f.; Elicker, DVBl. 2006, 480 ff.

38 Weber-Grellet (FN 2), S. 243 m.w.N.

39 Tipke/Lang (FN 3), § 4 Rz. 70 ff.

40 F. Kirchhof, StuW 2002, 185 (187).

41 Isensee in FS Ipsen, 1977, S. 409 (418).

42 BVerfG v. 21.6.2006, BVerfGE 116, 164 (180); BVerfG v. 9.12.2008, BVerfGE 122, 210 (230), st.Rspr.

43 BVerfG v. 21.6.2006 (FN 42), 180; BVerfG v. 9.12.2008 (FN 42), 230; BVerfG v. 20.4.2004, BVerfGE 110, 274 (291); BVerfG v. 11.1.2005, BVerfGE 112, 164 (174).

44 So die Formulierung in BVerfG v. 9.12.2008 (FN 42), 230; BVerfG v. 11.1.2005 (FN 43), 174.

45 BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, DStR 2010, 1563 (1565); BVerfG v. 6.3.2002, BVerfGE 105, 73 (111); BVerfG v.

4.12.2002, BVerfGE 107, 27 (45 f.); BVerfG v. 9.12.2008 (FN 42), 230, st.Rspr.

46 BVerfG v. 27.6.1991, BVerfGE 84, 239 (268 f.); BVerfG v. 4.2.2009, BVerfGE 123, 1 (19); BVerfG v. 9.12.2008 (FN 42), 230.

47 Am Beispiel der folgerichtigen Ausgestaltung der Belastungsentscheidung Lepsius, JZ 2009, 260 ff.

48 Kirchhof (FN 5), S. 22 ff.

49 Exemplarisch Englisch, DStR-Beihefter 34 (2009), 92 ff.; Lang, StuW 2007, 3 ff.

50 Insoweit nur Weber-Grellet (FN 2), S. 161 m.w.N.; Jachmann, DStR-Beihefter 34 (2009), 129 ff. Für das Einkommensteuerrecht: BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 620, 1335/78, 1104/79 und 363/80, BVerfGE 61, 319 (343 f. m.w.N.).

51 Nach Art. 134 WRV sollten alle Staatsbürger ohne Unterschied im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze beitragen. Die Norm statuierte damit ein an den Gesetzgeber adressiertes „verfassungskräftig festgelegtes Ziel für die Steuergesetzgebung“ Wieland, Konzessionsabgaben, 1991, S. 239, dort u. S. 240 m.w.N.

52 Birk (FN 4), S. 123 ff., 179 ff., 202 ff.; Kirchhof (FN 5), S. 17 ff.

und Sozialstaatsprinzip sowie im Demokratieprinzip bis hin zu seiner Anbindung in der Steuerertragsverteilungsregelung des Art. 106 GG⁵³. Das BVerfG hat jedenfalls nur das subjektive Nettoprinzip, die Steuerfreiheit des Existenzminimums, über das Sozialstaatsprinzip und die Garantie der Menschenwürde verfassungsrechtlich abgesichert⁵⁴ und im Übrigen offen gelassen, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip im Übrigen und mit ihm das objektive Nettoprinzip Verfassungsrang genießen⁵⁵. Indem es den Gesetzgeber allerdings zur folgerichtigen Umsetzung einer einmal getroffenen Belastungsentscheidung verpflichtet⁵⁶, gewinnt auch das objektive Nettoprinzip mittelbar eine gleichheitsrechtliche Absicherung. Die Rechtsprechung betont zwar, dass der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum habe⁵⁷. Diese grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers wird von der Karlsruher Rechtsprechung im Einkommensteuerrecht aber als durch zwei eng miteinander verbundene gesetzliche Leitlinien begrenzt angesehen: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit⁵⁸. Bei der Ausgestaltung des steuerlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt⁵⁹ und Gleichheit im tatsächlichen Belastungserfolg sichergestellt werden⁶⁰. Der Gesetzgeber hat zwar auch die Freiheit, eine einmal getroffene Belastungsentscheidung aufzugeben. Auch das objektive Nettoprinzip steht danach zu seiner Disposition⁶¹. Auch hier lebt das Steuerrecht aus dem Diktum des Gesetzgebers⁶². Um nicht jede nicht folgerichtige Umsetzung des Prinzips als partielle Ver-

abschiedung desselben rechtfertigen zu können, fordert die Rechtsprechung dann indes ein freilich selbst unklares Mindestmaß an neuer Systemorientierung⁶³. Im Übrigen bedürfen Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung eines besonderen sachlichen Grundes⁶⁴. Als solcher werden vor allem außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke sowie Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse anerkannt⁶⁵. Steuergesetze betreffen in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens⁶⁶. Sie müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und dabei die Besonderheiten des einzelnen Falles vernachlässigen⁶⁷. Eine gesetzliche Typisierung darf dabei keinen atypischen Fall als Leitbild wählen⁶⁸ und muss verhältnismäßig sein, d.h. ihre steuerlichen Vorteile müssen im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen⁶⁹. Dem Gesetzgeber wird damit letztlich bei der Konturierung der Erwerbssphäre ein weiterer Spielraum belassen⁷⁰. Dieser erfasst so auch die Entscheidung, Repräsentationsaufwendungen i.S.d. § 12 Nr. 1 EStG grundsätzlich der Sphäre privater Einkommensverwendung zuzurechnen, weil bei diesen realitätsgerecht von einer untrennbaren privaten (Mit-)Veranlassung typisierend ausgegangen werden kann.

2. Veranlassungsprinzip unter „Grundrechtsvorbehalt“

Anfragen an die Grenzen der Typisierung und der folgerichtigen Umsetzung der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit stellen sich allerdings im Rahmen des Veranlassungsgrundsatzes selbst. Nochmals: Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen

53 Weber-Grellet (FN 2), S. 166 ff. m.w.N. Zu den Gründen, warum die vielen Gründe nicht sonderlich tragfähig sind, aber: *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, S. 572 ff.

54 BVerfG v. 9.12.2008 (FN 42), 234; BVerfG v. 13.2.2008, BVerfGE 120, 125 (154 f.); BVerfG v. 16.3.2005, BVerfGE 112, 268 (281); BVerfG v. 8.6.2004, BVerfGE 110, 412 (434); BVerfG v. 4.12.2002 (FN 45), 48; BVerfG v. 10.11.1998, BVerfGE 99, 216 (217, 2. LS.); BVerfG v. 10.11.1998, BVerfGE 99, 246 (264 f.); BVerfG v. 25.9.1992, BVerfGE 87, 153 (169 ff.); BVerfG v. 29.5.1990, BVerfGE 82, 60 (85 ff.). Dazu *Tipke/Lang* (FN 3), § 9 Rz. 68 ff.

55 BVerfG v. 6.7.2010 (FN 45), 1566; BVerfG v. 9.12.2008, BVerfGE 122, 210 (234, 242); BVerfG v. 12.5.2009, BVerfGE 123, 111 (121); BVerfG v. 4.12.2002 (FN 45), 48. Und schon: BVerfG v. 2.10.1969, BVerfGE 27, 58 (64 f.); BVerfG v. 7.11.1972, BVerfGE 34, 103 (115 f.).

56 BVerfG v. 6.7.2010 (FN 45), 1565, st.Rspr. etwa BVerfG v. 27.6.1991, BVerfGE 84, 239 (271); BVerfG v. 22.6.1995, BVerfGE 93, 121 (136).

57 BVerfG v. 4.2.2009, BVerfGE 123, 1 (19), st.Rspr. etwa BVerfG v. 6.12.1983, BVerfGE 65, 325 (354); BVerfG v. 22.6.1995, BVerfGE 93, 121 (135); BVerfG v. 9.12.2008, BVerfGE 122, 210 (230); BVerfG v. 15.1.2008, BVerfGE 120, 1 (29); BVerfG v. 6.7.2010 (FN 45), 1565 m.w.N.

58 BVerfG v. 6.7.2010 (FN 45), 1565; BVerfG v. 9.12.2008 (FN 42), 230 f.; BVerfG v. 7.11.2006, BVerfGE 117, 1 (30); BVerfG v. 21.6.2006, BVerfGE 116, 164 (180); BVerfG v. 8.6.2004 (FN 54), 433; BVerfG v. 4.12.2002 (FN 45), 46; BVerfG v. 6.3.2002 (FN 45), 125.

59 BVerfG v. 30.9.1998, BVerfGE 99, 88 (95); BVerfG v. 6.3.2002

(FN 45), 126; BVerfG v. 4.12.2002 (FN 45), 47; BVerfG v. 7.11.2006, BVerfGE 117, 1 (31); BVerfG v. 9.12.2008 (FN 42), 231, st.Rspr.

60 Zur Figur des strukturellen Vollzugsdefizits nur BVerfG v. 27.6.1991, BVerfGE 84, 239 (284); BVerfG v. 9.3.2004, BVerfGE 110, 94 (116). Aus der Literatur nur *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999.

61 A.A. *Englisch*, DStR-Beihefter 34 (2009), 92 (96).

62 BVerfG v. 24.1.1962, BVerfGE 13, 318 (328) unter Hinweis auf die Formulierung bei *Bühler/Stickrodt*, Steuerrecht, Bd. 1³, 1960, S. 658. Hierzu *Rodi* in FS Vogel, 2000, S. 187 ff.

63 BVerfG v. 9.12.2008 (FN 42), 242; BVerfG v. 6.7.2010 (FN 45), 1566.

64 BVerfG v. 4.2.2009 (FN 57); BVerfG v. 7.11.2006 (FN 59); BVerfG v. 21.6.2006 (FN 58), 180 f.; BVerfG v. 6.3.2002 (FN 45), 126; BVerfG v. 6.7.2010 (FN 45), 1565.

65 BVerfG v. 9.12.2008 (FN 42), 231 m.w.N.; BVerfG v. 8.10.1991, BVerfGE 84, 348 (359).

66 BVerfG v. 10.4.1997, BVerfGE 96, 1 (6).

67 BVerfG v. 24.7.1963, BVerfGE 17, 1 (23), st.Rspr. etwa: BVerfG v. 10.4.1997 (FN 66); BVerfG v. 9.12.2008 (FN 42), 233.

68 Zur Orientierung am Regelfall etwa BVerfG v. 10.4.1997 (FN 66).

69 Aus der Rspr. BVerfG v. 20.12.1966, BVerfGE 21, 12 (27 f.); v. 2.7.1969, BVerfGE 26, 265 (275 f.). Aus der Literatur *Hustez*, Rechte und Ziele, 1993, S. 273; *Britz*, Einzelfallgerechtigkeit versus Generalisierung, 2008, S. 40 ff. Zu den gleichheitsrechtlichen Grenzen der Typisierung: *Eckhoff* (FN 60), S. 75 ff.

70 Zuletzt BVerfG v. 12.10.2010, DStR 2010, 2393 ff. (Rz. 51 ff.).

hängt davon ab, ob sie durch die Einkünfteerzielung veranlasst sind. Dieses Veranlassungsprinzip steht nach der bundesverfassungsgerichtlichen Rechtsprechung unter Grundrechtsvorbehalt⁷¹. Bei der Besteuerung nach finanzieller Leistungsfähigkeit kommt es nicht nur auf die Unterscheidung zwischen beruflichem oder privatem Veranlassungsgrund für Aufwendungen an, sondern auch auf die Unterscheidung zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits. Die Berücksichtigung privat veranlassenen Aufwands stehe nicht ohne weiteres zur Disposition des Gesetzgebers⁷². Dieser habe vielmehr die unterschiedlichen Gründe, die den Aufwand veranlassen, auch dann im Lichte betroffener Grundrechte differenzierend zu würdigen, wenn solche Gründe ganz oder teilweise der Sphäre der allgemeinen (privaten) Lebensführung zuzuordnen sind⁷³. Hier findet der Gleichheitssatz seine freiheitsrechtliche Aufladung⁷⁴. Unterschiedliche Freiheitsrechtsausübung gibt Grund zur Differenzierung, der strenge Dualismus von privater und betrieblicher bzw. beruflicher Veranlassung – wie er § 12 EStG zugrunde zu liegen scheint – wird aufgebrochen. Es entsteht ein Freiraum verfassungsrechtlich zulässiger gesetzgeberischer Bewertung und Gewichtung multikausaler und multifunktionaler Wirkungszusammenhänge, die für die unterschiedlichen Lebenssachverhalte im Schnittbereich zwischen beruflicher und privater Sphäre kennzeichnend sind. Der Gesetzgeber gewinnt auch in der Ausgestaltung des Veranlassungsgrundsatzes Spielräume, gemischt-veranlasste Aufwendungen typisierend zu bewerten und der Erwerbs- oder Privatsphäre zuzuordnen, ja letztlich auch den Veranlassungsgrundsatz für einzelne Sachbereiche zu verabschieden⁷⁵.

Steuerfreiheit des Existenzminimums, folgerichtige Umsetzung des objektiven Nettoprinzips und grundrechtliche Imprägnierung des Veranlassungsgrundsatzes sind nach Auffassung der Rechtsprechung die verfassungsrechtlichen Grenzsteine der Erwerbssphäre. Markieren sie aber auch Leitpunkte für die verfassungskonforme Auslegung der durch den Gesetzgeber gezogenen Grenzen der Erwerbssphäre? Ist, wie der BFH annimmt, § 12 EStG in folgerichtiger Entfaltung des objektiven Nettoprinzips verfassungskonform als Aufteilungsgebot zu interpretieren? Wie viel Verfassung braucht der Steuerstaat?

V. Verfassungskonforme Auslegung des Steuerrechts und die Maßstabslosigkeit des allgemeinen Gleichheitssatzes

Nach Art. 1 Abs. 3 GG binden die nachfolgenden Grundrechte Gesetzgebung, vollziehende Gewalt und Rechtsprechung als unmittelbar geltendes Recht. Die Rechtsprechung ist an die Grundrechte und nach Maßgabe des Art. 20 Abs. 3 GG an die Gesetze gebunden. Deren verfassungskonforme Auslegung ist das Institut zur Bewältigung eben dieser Doppelbindung⁷⁶. Bei mehreren Auslegungsmöglichkeiten sind die Gerichte dem Grundsatz der Normerhaltung verpflichtet und haben diejenige Auslegungsvariante zu wählen, die das Verdikt der Verfassungswidrigkeit der ausgelegten Norm vermeidet⁷⁷. Sind die Gerichte an Recht und Gesetz gebunden, ist dann jede falsche Norminterpretation ein Verfassungsverstoß, ist jede falsche Gerichtsentscheidung eine Grundrechtsverletzung? Dies liegt dann nahe, wenn man den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG als Maßstab verfassungskonformer Auslegung heranzieht und ihm zugleich materiell das Gebot der Folgerichtigkeit oder Systemkonsequenz entnimmt. Dann scheint jede dogmatische Differenzierung am Maßstab folgerichtiger Umsetzung gesetzgeberischer Grundentscheidungen einen verfassungsrechtlichen Rechtfertigungsbedarf auszulösen. Dann scheint der Abschied vom spezifischen Verfassungsrecht und vom Postulat der Eigenständigkeit der Fachgerichtsbarkeiten auf Ebene der verfassungsgerichtlichen Kontrolle unvermeidlich, wäre doch die bisher geübte judizielle Zurückhaltung als substantielle Lockerung der Verfassungs- und Gesetzesbindung rechtsstaatlich unhaltbar⁷⁸. Ist diese Omnipräsenz der Verfassung Folge der Folgerichtigkeit im Prozess der Auslegung des Gesetzes?

Das Steuerrecht scheint jedenfalls eine besondere Affinität zu dieser Frage zu haben. Die Rechtsfindung im Steuerrecht nutzt im Wesentlichen das klassische und kanonisierte Arsenal der juristischen Methode. Wörtliche, systematische, historische und teleologische Auslegung werden ihrerseits angereichert um Methoden der Typenbildung⁷⁹ und als besondere Leitschnur der Subsumtion um die sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise⁸⁰. Prägend sind dabei im Steuerrecht eher konservative Vorstellungen dogmatischer Systematisierung im Sinne der maßgeblich von Claus-Wilhelm Canaris fortgebildeten wertungsjuristischen Systembildung⁸¹. Der methodische Diskurs kommt so weitge-

71 BVerfG v. 9.12.2008 (FN 42), 235; BVerfG v. 4.12.2002 (FN 45), 49; BVerfG v. 11.10.2005, BVerfGE 114, 316 (335).

72 BVerfG v. 4.12.2002 (FN 45), 49.

73 BVerfG v. 4.12.2002 (FN 45), 49.

74 Siehe auch *Englisch*, DStR-Beihefter 34 (2009), 92 (98 f.).

75 Hierzu bezüglich des häuslichen Arbeitszimmers zuletzt: BVerfG v. 6.7.2010 (FN 45), 1563 ff. Vgl. auch: BVerfG v. 7.12.1999, BVerfGE 101, 297 ff.

76 Dreier in Dreier, GG, Kommentar, Bd. I, 2004, Art. 1 Abs. 3 Rz. 84 m.w.N. Zur verfassungskonformen Auslegung aus der Rechtsprechung: BVerfG v. 7.5.1953, BVerfGE 2, 266 (282); BVerfG v. 18.12.1984, BVerfGE 68, 337 (344); BVerfG v. 28.5.1993, BVerfGE 88, 203 (331); BVerfG v. 11.1.2005 (FN 43), 182 f. Aus der Literatur *Schlaich/Korloth*, Das BVerfG⁷, 2007, Rz. 440 ff. m.w.N. in FN 138; *Larenz/Canaris*,

Methodenlehre der Rechtswissenschaft³, 1995, S. 160 f.

77 BVerfG v. 7.5.1953 (FN 76); st.Rspr. aus der Literatur *Dreier* in Dreier (FN 76) Art. 1 III Rz. 84 m.w.N.

78 Hierzu *Michael*, Der allgemeine Gleichheitssatz als Methodennorm komparativer Systeme, 1997, S. 230 ff.; *Peine*, Systemgerechtigkeit, 1985, S. 237 ff.

79 *Strahl*, Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht, 1996; *Weber-Grellet* (FN 2), S. 212 f.; *Drüen*, StuW 1997, 261 ff.

80 Zusammengefasst bei *Weber-Grellet* (FN 2), S. 204 ff.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3, 1993, § 28, S. 1308 ff.

81 *C.-W. Canaris*, Systemdenken und Systembegriff, 1969, insb. S. 40 ff.; zur Rezeption im Steuerrecht: *Tipke*, StuW 1971, 4 ff.; *Tipke* (FN 2), § 5, System des Steuerrechts; *Lang* (FN 2), S. 9 ff.; *Tipke/Lang* (FN 3), § 4 Rz. 1 ff.

hend ohne Reflexion neuerer methodischer Ansätze aus⁸². Die Lehre von beweglichen Systemen spielt nur eine geringe⁸³, Topik und weitere komparatistische Methoden spielen im Steuerrecht keine Rolle⁸⁴. Auch die steuerwissenschaftlichen Methoden der neuen Verwaltungsrechtswissenschaft scheinen ohne das Steuerrecht als Referenzgebiet auskommen zu können. Allerdings wird der steuerrechtliche Methodendiskurs selbst zunehmend verfassungsrechtlich aufgeladen und so die Zulässigkeit methodischer Figuren wie etwa der Analogie unter Rekurs auf materielle Wertungen des Verfassungsrechts diskutiert⁸⁵.

Da der juristischen Methodenlehre selbst Normqualität zukommt, unterfällt sie in der Tat dem Vorrang der Verfassung⁸⁶. Methode hat Verfassung. Art. 3 Abs. 1 GG als Methodennorm garantiert so die Suche nach sachlichen Gründen im Rahmen dogmatischer Differenzierung⁸⁷. Die geschilderte verfassungskonforme Auslegung des § 12 EStG nimmt nun aber nicht den allgemeinen Gleichheitssatz als Methodennorm in Beschlag, sondern als Maßstab verfassungskonformer Norminterpretation⁸⁸ und damit als Absicherung der folgerichtigen Konkretisierung des objektiven Nettoprinzips. Art. 3 Abs. 1 GG nennt selbst aber keine inhaltlichen Gesichtspunkte, die eine Differenzierung gebieten, erlauben oder verbieten. Diese inhaltlichen Kriterien werden nicht in Art. 3 Abs. 1 GG gesetzt, sondern von ihm vorausgesetzt. Der Gleichheitssatz verweist damit auf die inhaltlichen Maßstäbe des gesamten ungeschriebenen und geschriebenen positiven Rechts i.S.d. Art. 20 Abs. 3 GG⁸⁹. Durch diesen Verweisungszusammenhang gewinnen die Maßstäbe selbst keinen Verfassungsrang. Dies gilt auch für das objektive Nettoprinzip als Prinzip des Ertragsteuerrechts. Art. 3 Abs. 1 GG als Garantie der Geltung des objektiven Nettoprinzips zu sehen, wäre eine nicht zu begründende bereichsspezifische grundrechtsdogmatische Erweiterung. Der Gleichheitssatz sichert eben nur die Rationalität des Vergleichs, sichert die Suche nach dem sachlichen Grund und dessen Qualität bei der Abweichung von einem Rechtsmaßstab. Der Maßstab selbst wird jenseits verfassungsunmittelbarer Differenzierungsgebote und -verbote an das Grundrecht herangetragen und nicht von ihm garantiert. Kurz: Art. 3 Abs. 1 GG fordert hier vom Gesetzgeber im Prozess der Gesetzgebung, wie von den Gerichten und der Verwaltung im Rahmen der Rechtsanwendung nicht besondere sachliche Gründe für die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips, sondern hinreichende sachliche Gründe überhaupt. Hier unter Beru-

fung auf den Grundsatz der Systemkonsequenz und Folgerichtigkeit Anderes zu verlangen, ist im Verhältnis zum Gesetzgeber nicht nur undemokratisch, sondern im Rahmen der Rechtsanwendung ein grundlegender Irrtum über Funktionsweisen und Gewährleistungsgehalte des allgemeinen Gleichheitssatzes⁹⁰. Natürlich sind auch die Gerichte im Rahmen der Gesetzesauslegung an Art. 3 Abs. 1 GG gebunden⁹¹. Sie haben das Gesetzesrecht ohne Ansehen der Person anzuwenden und auszulegen⁹². Das BVerfG hat allerdings schon früh festgehalten, dass nicht jeder Fehler in der Rechtsanwendung einen Verfassungsverstoß bedeutet⁹³. Selbst eine „zweifelsfrei fehlerhafte Anwendung einfachen Rechts“ begründet allein noch keinen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz⁹⁴. Die Grenze zur Willkür und zur Verfassungswidrigkeit sei erst überschritten, „wenn die Auslegung und die Anwendung einfachen Rechts unter keinem denkbaren Gesichtspunkt mehr verständlich ist, es sich also um eine krasse Fehlentscheidung handelt“⁹⁵. Auch im Steuerrecht sichert Art. 3 Abs. 1 GG so nur die rationale Rechtsfindung durch die FG. Eine systematische und folgerichtige Durchdringung des Steuerrechts ist eine Bringschuld der Steuerrechtsdogmatik.

VI. Die Grenzen der Verfassung und der Selbststand der Steuerrechtsordnung

Wie viel Verfassung braucht also der Steuerstaat? Die Frage scheint unglücklich gestellt: Wie viel Verfassung braucht das Steuerrecht? Und unterscheidet sich die Heilung versprechende Medizin vom tödlichen Gift nicht oftmals nur durch ihre Dosierung? Also besser: Wie viel Verfassung verträgt das Steuerrecht? Der Zug zur konstitutionellen Durchdringung betont die Verwiesenheit des Steuerrechts auf systemtragende Prinzipien, die Domestizierung des Steuergesetzgebers birgt hier mit ihren gleichheitsrechtlichen Begründungslasten vor allem einen erheblichen Rationalitätsgewinn⁹⁶. Die zweifelhaften verfassungsrechtlichen Weihen des Nettoprinzips können gleiche Gewinne auf der Ebene der Normanwendung und der gerichtlichen Norminterpretation indes kaum realisieren. In der dogmatischen Feinsteuerung des einfachgesetzlichen Normmaterials sind die bemühten verfassungsrechtlichen Imprägnierungen der Grenzsteine der Erwerbssphäre, der folgerichtigen Entfaltung des Nettoprinzips und des Veranlassungsgrundsatzes eine denkbar schlechte Währung.

82 Luzide Wiedergabe des methodischen Arsenal im Lehrbuch von *Tipke/Lang* (FN 3), § 5 Rz. 40 ff.

83 *Petersen*, Unternehmensteuerrecht und bewegliches System, 1999.

84 Zur Theorie komparativer Systeme *Michael* (FN 78), S. 115 ff. Siehe schon *Otte*, Jahrbuch für Soziologie und Rechtslehre 2 (1972), 391 ff.; *Otte*, Zur Anwendung komparativer Sätze im Recht, in: *Bydlinski*, Das bewegliche System in geltenden und künftigen Recht, 1986, S. 271 ff.

85 Statt Vieler *R. Schenke*, Die Rechtsfindung im Steuerrecht, 2007, S. 391 f. m.w.N.; *Birk*, StuW 1990, 300 ff.

86 Für das Steuerrecht grundlegend *Schenke* (FN 85), S. 321 ff.

87 *Michael* (FN 78), S. 44 ff., 223 ff.

88 Hierzu allg. *Larenz/Canaris* (FN 76), S. 159 ff.; *Müller*, Juris-

tische Methodik⁶, 1995, S. 86 ff.

89 Näher: *Michael* (FN 78), S. 244 f.

90 Vorsichtig zur Figur der Folgerichtigkeit in der Gesetzesanwendung deshalb zu Recht *Kirchhof* (FN 5), S. 49.

91 BVerfG v. 22.10.1981, BVerfGE 58, 369 (374), st.Rspr. etwa BVerfG v. 6.12.2005, BVerfGE 115, 51 (61 f.); BVerfG v. 11.1.2005 (FN 43), 174; BVerfG v. 28.10.1998, BVerfGE 99, 129 (139).

92 BVerfG v. 4.4.1984, BVerfGE 66, 331 (335 f.).

93 BVerfG v. 1.7.1954, BVerfGE 4, 1 (7), st.Rspr. etwa BVerfG v. 29.11.1989, BVerfGE 81, 132 (137 m.w.N.).

94 BVerfG v. 15.5.1984, BVerfGE 67, 90 (Leitsatz, 94 ff.).

95 BVerfG, v. 26.5.1993, BVerfGE 89, 1 (14).

96 Vgl. *Dann*, Der Staat 49 (2010), 630 ff.

Für diesen Befund gibt die dogmatische Behandlung gemischt-veranlasster Aufwendungen ein gutes Beispiel ab. Der BFH hat sich in der Interpretation des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG als Aufteilungsgebot eindeutig zum Nettoprinzip als die Normauslegung anleitendes Prinzip bekannt⁹⁷. Hat dann nicht die grundrechtliche Aufladung des Veranlassungsgrundsatzes konsequent zu einer differenzierenden Würdigung der „privaten“ Veranlassungsanteile je nach ihrem Grundrechtsbezug zu führen? Ist die Aufteilung gemischter Aufwendungen vom Vorliegen objektiver Aufteilungskriterien abhängig, dann stellt sich schon die Frage, welchen Detailgrad diese Kriterien von Verfassungen wegen erreichen müssen. Der untrennbare multikausale und multifinale Bedingungs-zusammenhang löst sich bei zunehmender Binnendifferenzierung des Gesamtaufwandes und seiner Gründe in Teile auf⁹⁸. Ist der Aufwand eines Steuerberaters für eine überregionale Tageszeitung wegen der berufsbezogenen Informationsgehalte in einer Zeitung danach anzuerkennen, in welcher Anzahl und welchem Umfang solche Artikel im Verhältnis zum Gesamtumfang einer Zeitung vorhanden sind?⁹⁹ Zwingt das objektive Nettoprinzip dazu in so kleiner Münze zu zahlen? Sind die Aufwendungen für Englandreisen der Englischlehrer, für die Reise ins Heilige Land des Religionslehrers nur deshalb nicht aufzuteilen, weil es an äußeren Kriterien dafür fehlt? Fordert hier nicht vielmehr die Berücksichtigung der grundrechtsgetragenen Motivation der Reisenden zwingend eine Aufteilung, die sich mangels objektiver Kriterien der Schätzung bedienen müsste? Der Hinweis auf das Allheilmittel der Typisierung verfängt hier jedenfalls nicht, auch die typisierende Verwaltung stünde unter erheblichem verfassungsrechtlichen Rechtfertigungsbedarf. Ersetzt sie nämlich die Würdigung des Sachverhalts durch das „apriori vorhandene Sachverhaltsklischee“¹⁰⁰, dann hat sie sich wegen ihrer Gesetzesbindung nicht nur im Rahmen ihr gesetzlich eingeräumter Typisierungsspielräume zu bewegen, sie hat diese auch verhältnismäßig auszufüllen¹⁰¹. Dem Verifikationsproblem, das gemischt-veranlasste Aufwendungen im Steuervollzug mit sich bringen, ist in diesem Rahmen nicht durch starre Aufteilungsgrenzen, sondern in gleicher Weise zu begegnen, in der das Steuerrecht sonst auch die Verifikation subjektiver Tatbestandsmerkmale sicherstellt, nämlich durch die Darlegungs- und Beweislast des Steuerpflichtigen.

Diese Anfragen an die dogmatischen Konsequenzen des Nettoprinzips und des Veranlassungsgrundsatzes

als Fragen eines grund- und verfassungsrechtlich aufgeladenen Steuerrechts zu verstehen, zeigt letztlich deutlich die Grenzen der Konstitutionalisierung des Steuerrechts. Die Behandlung gemischt veranlasster Aufwendungen durch die Rechtsprechung des BFH hat sich vorrangig in den Strukturen steuerrechtlicher Dogmatik zu bewähren. Die Berufung auf verfassungsrechtliche Prinzipien soll hier vor allem Auslegungsergebnisse bekräftigen und außer Streit stellen. Die von der Rechtsprechung gewonnenen dogmatischen Konturen des § 12 EStG als Aufteilungsgebot sind Ergebnis wörtlicher, historischer, systematischer und teleologischer Auslegung. Der BFH jedenfalls stellt im Rahmen seiner dogmatischen Neuausrichtung nicht tragend auf die eingangs prominent eingeführten verfassungsrechtlichen Fundamente des Nettoprinzips und seiner folgerichtigen Umsetzung ab, sondern begründet seine Engführung der Norm als Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen neben dem Wortlaut mit dem Willen des historischen Gesetzgebers und damit im Wege historischer Auslegung¹⁰². Auf ein dogmatisch letztlich folgenloses verfassungsrechtliches Präjudiz kann steuerrechtliche Dogmatik verzichten.

VII. Zusammenfassung

„Konstitutionalisierung im Praxistest“¹⁰³ zeigt schnell die Unschärfe und die Entbehrlichkeit vermeintlich verfassungsrechtlicher Notwendigkeiten. Das einfache Steuerrecht ist selbstverständlich dort, wo es Auslegungsspielräume bietet, grundrechtskonform zu interpretieren. Dogmatik heißt notwendig Differenzierung. Dogmatische Differenzierungen sind aber nicht notwendig verfassungsrechtlich zu rechtfertigen. Auch in bereichsspezifischer Entfaltung des Gleichheitssatzes ist nicht jede Auslegungsfrage eine grund- und verfassungsrechtliche. Gerade die Betonung der Folgerichtigkeit als Gehalt des Art. 3 Abs. 1 GG hat ein erhebliches Verführungspotential in der Rechtsanwendung, vermeintlich inkonsistente gesetzgeberische Entscheidungen zu korrigieren und vermeintlich fehlende gesetzgeberische Entscheidungen zu ersetzen¹⁰⁴. An beiden herrscht im Steuerrecht kein Mangel. Ein freiheitliches, grundrechtsgeprägtes Verfassungsrecht gibt einem sich und seiner tragenden Prinzipien sicheren Steuerrecht vielmehr einen Rahmen vor. Mehr zu erwarten, heißt das Verfassungsrecht zu überfordern. Verzichtet die Utopie darauf, die Realität zu überfordern, dann entgeht sie auch ihrer Tragik.

97 BFH v. 21.9.2009 (FN 11), 672 (Rz. 94).

98 Siehe auch Fischer, NWB 2010, 412 (418).

99 Verneinend BMF v. 6.7.2010 (FN 30), Rz. 17. Zu Büchern als Arbeitsmittel zuletzt: BFH v. 20.5.2010 – VI R 53/09, BFHE 230, 317 ff.

100 Britz (FN 69), S. 43 m.w.N.

101 Zur Typisierung in der Rechtsanwendung nur: Isensee, Die typisierende Verwaltung, 1976; Eckhoff (FN 60), S. 7 ff. m.w.N.; Müller-Franken (FN 16), S. 247 ff.

102 Siehe BFH v. 21.9.2009 (FN 11); 672 (Rz. 103 ff.).

103 So zu BFH v. 21.9.2009 (FN 11), Hufeld, Stbg 2010, Heft 4, M1.

104 Die neuere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – BVerfG v. 12.5.2009 (FN 55), 122 ff. – lässt Tendenzen erkennen von einer starken Betonung der Folgerichtigkeit in Fällen, in denen keine „strikte Belastungsgrundentscheidung“ vorliegt, wieder abzurücken. Dazu Röder, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht, 2010, S. 118 ff.