

## Steuerliche Ungleichbehandlung als Mittel gestalterischer Politik?

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie für Bank- und Kapitalmarktrecht, Steuerberater, Rechtsanwälte Zacher & Partner, Köln und Fachhochschule der Wirtschaft, Bergisch Gladbach

### I. Gleichheitswidrige Begünstigung (oder Belastung?) am Beispiel der Entfernungspauschale

#### 1. Der Beschluß des BFH vom 15.11.2016

Der BFH hat sich – wieder einmal und ebenso wie das Bundesverfassungsgericht<sup>1</sup> mit der sogenannten Entfernungspauschale gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, Abs. 2 EStG befassen müssen.<sup>2</sup> Nun mag dieses Thema im Speziellen vielleicht kaum einen Steuerrechtspraktiker noch „vom Ofen hervor locken“; daß im Ergebnis erneut die Verfassungsmäßigkeit dieser Regelung bestätigt wurde und die Revision der Kläger gem. § 126 Abs. 2 FGO zurückgewiesen wurde, wird vielfach nur ein Achselzucken hervorgerufen haben. In Zeiten „abkühlender Autoliebe“, in denen aus der Automobilwirtschaft ein nachlassendes Interesse am eigenen Automobil und der Bedeutung als persönliches Identitätsmerkmal konstatiert wird<sup>3</sup>, mag man diesen Beschluß erst Recht keine zukunftsgestaltende Wirkung für ein sich praktisch verbreiterndes Problem beimessen.

Damit würde man der Entscheidung des BFH jedoch Unrecht tun. Weit über den konkreten Fall der Entfernungspauschale hinaus werden dort in bemerkenswerter Offenheit und Eindeutigkeit grundsätzliche Rechtsausführungen zum Verhältnis zwischen steuerrechtlichen (Anwendungs-) Prinzipien, welche Verfassungsrang haben, und „außerfiskalischen Förderungs- und Lenkungszielen als Gründen des Gemeinwohls“<sup>4</sup>, niederlegt. Dies betrifft eine Vielzahl aktueller Fragestellungen, in denen sich Aspekte der Wirtschafts-, Umwelt- und auch Sozialpolitik auf die steuerlichen Gebote der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit (Netto-Prinzip)<sup>5</sup> und das Gebot der Folgerichtigkeit treffen.

Der BFH kommt in seinem Beschluß – zusammengefaßt – zu dem Ergebnis, daß mit der Entfernungspauschale im Hinblick auf die Privilegierung der Nutzer anderer Verkehrsmittel, welche ihre tatsächlichen Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte absetzen könnten, gegenüber den Nutzern eines eigenen PKW in Betracht käme. Eine solche gleichheitswidrige Begünstigung sei aber eine zulässige mittelbare Verhaltenssteuerung der Wirtschaft und Gesellschaft und damit – trotzdem – zulässig.

#### 2. Haustür- oder Werkstorprinzip

In dem Beschluß vom 15.11.2016 nimmt der BFH zwar an mehreren Stellen auf die Urteile des Bundesverfassungsgerichts vom 09.12.2008<sup>6</sup> Bezug, erörtert die dort angesprochene Grundfrage allerdings nicht mehr. Er unterstellt damit, daß die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte grundsätzlich als Werbungskosten anzusehen wären und dementsprechend dem Prinzip nach absetzbar sein müßten. Damit folgt er ohne Wenn und Aber dem sogenannten Haustürprinzip, welches in der politischen Diskussion dem „Werkstorprinzip“ gegenübergestellt wurde und nach wie vor noch wird. Dies erscheint aufgrund der nun einmal erfolgten Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts folgerichtig. Bemerkenswert ist jedoch immerhin, daß er – gerade bei seiner schließlich gefundenen Legitimation durch politische Gestaltungszwecke – die in diesen Urteilen durchaus angesprochene „gemischte Veranlassung“ der Wegekosten durch sowohl berufliche als auch private Gründe nicht erörtert. Denn dort wurde immerhin eingeräumt, daß bei einer auch privaten Veranlassung dem Gesetzgeber im Hinblick auf die steuerliche Berücksichtigung durchaus größere Gestaltungsspielräume eröffnet würden. Allerdings – so das Bundesverfassungsgericht in 2008 – hätten diese Aspekte, obwohl sie hätten berücksichtigt werden können, sowohl in die Gesetzesfassung wie auch in die Begründung der seinerzeit für verfassungswidrig erklärten Fassung des § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG keinen erkennbaren Eingang gefunden.

Auch jetzt nimmt der BFH dies nicht zum Anknüpfungspunkt seiner weiteren Überlegungen, sondern geht unausgesprochen von einer durch die entsprechende Erzie-

1 Vgl. etwa BVerfG, Urt. v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08; BFH, Urt. v. 26.03.2009 – VI R 42/07.

2 BFH, Beschl. v. 15.11.2016 – VI R 4/15.

3 Vgl. hierzu etwa *Dudenhöffer* in der Untersuchung des CAR-Forschungszentrums der Universität Duisburg-Essen, nach einem Bericht des KStA v. 22./23.07.2017, *Auto & Mobil*, S. 1.

4 Vgl. Fn 3, unter Tz 19.

5 Vgl. Fn 1. Hierzu jüngst ausführlich BVerfG, Beschl. v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 unter Rz. 98 ff. (zur Verfassungswidrigkeit des früheren § 8c KStG).

6 Vgl. Fn 1.

lung von Einkünften bedingten Veranlassung der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte aus.

### 3. Ungleiche Behandlung

Der BFH geht vielmehr von einer „Ausnahme vom objektiven Netto-Prinzip“ und damit zunächst durchaus von einem „an sich“ gegebenen Verstoß gegen die steuerrechtliche Ausprägung des Artikels 3 Abs. 1 GG aus. Jedoch hält er hier eine sachgerechte und folgerichtige Ausnahme (hierzu nachfolgend unter Ziffer 4. und Ziffer 5.) für gegeben. Zwar weist er darauf hin, daß durch den Gleichheitssatz kein allgemeines und generelles Abwehrrecht eines jeden Steuerpflichtigen gegenüber gleichheitswidrigen Steuerentlastungen begründet werden könne. Dieser Gedanke wird jedoch nicht vertieft.<sup>7</sup> Vielmehr widmen sich die Beschlußgründe dann in weit größerem Umfang dem formal alternativ in den Urteilsgründen daneben genannten Argument, daß in casu eine hinzunehmende Ausnahme vom Netto-Prinzip vorliege, welche im Ergebnis eine ungleiche Behandlung rechtfertige und deshalb auch einen zunächst im Hinblick auf das reine Netto-Prinzip in Betracht kommenden Verstoß gegen Artikel 3 Abs. 1 GG.

### 4. Begünstigung oder Belastung?

Im konkreten Fall begehrten die Kläger für ihre Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte die tatsächlich errechneten Kosten von 0,44 EUR/km, welche bekanntlich über der Maximalgrenze des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG liegen. Sie hatten die Fahrten mit einem Kfz zurückgelegt und nicht mit öffentlichen Verkehrsmitteln. Das Finanzamt hatte die einfachrechtlichen Regelungen zutreffend angewandt.

Der BFH diskutiert die Nichtberücksichtigung der tatsächlich übersteigenden Wegekosten bei den Werbungskosten unter dem Gedanken der gleichheitswidrigen Privilegierung einer Gruppe. Dies – entsprechend der auch von den Klägern vorgetragenen Begründung –, daß bei Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel die tatsächlichen Kosten angesetzt werden dürften, einschließlich der – dies als „argumentum ad absurdum“ von den Klägern vorgetragenen – Nutzung durch ein Taxi. Auch in einem Urteil vom 26.03.2009 hatte der BFH<sup>8</sup> seine Diskussion auf die mögliche Privilegierung einer Vergleichsgruppe bezogen. Dort war angeführt worden, daß bei Flugkosten zwar grundsätzlich stets, aber auch nur die tatsächlichen Kosten angesetzt werden könnten, wohingegen etwa bei der Bahn Aufwendungen in Höhe der Entfernungspauschale auch dann steuermindernd berücksichtigt werden könnten, wenn diese tatsächlich, jedenfalls in dieser Höhe, nicht entstanden wären.

Es erscheint nicht unbedingt zwingend, insoweit nur auf den Gedanken der gegebenenfalls ungleichen Privilegierung einer Vergleichsgruppe von Nutzern anderer Verkehrsmittel abzustellen. Denn heute dürfte sachlich kaum

mehr ein Zweifel daran bestehen, daß bei einer Entfernungspauschale von 0,30 EUR/km – d. h. von 0,15 EUR pro gefahrenem Kilometer – selbst bei einem extrem kostengünstigen Kfz die tatsächlich auf den gefahrenen Kilometer entfallenden variablen und festen Kosten bei weitem unterschritten werden. Insoweit bewegt sich der Gesetzgeber also außerhalb einer Typisierung, welche etwa die Kosten eines durchschnittlichen Pkw zugrunde legen dürfte.<sup>9</sup> Die tatsächlich entstehenden Kosten werden also – wenn man dem Grunde nach den Werbungskostenabzug nicht in Frage stellt, vgl. hierzu schon oben unter Ziffer 3. – eindeutig nicht zum Werbungskostenabzug zugelassen.

Immerhin macht der BFH in seinem Beschluß vom 15.11.2016 deutlich, daß die gleichheitswidrige Privilegierung einer Gruppe auch spiegelbildlich als Benachteiligung der übrigen Steuerpflichtigen erscheine. Trotzdem verengt der Blick allein auf eine konkrete andere Nutzergruppe etwas das Blickfeld: Werden etwa bei den Nutzern öffentlicher Verkehrsmittel tatsächlich nicht entstandene Werbungskosten (privilegierend) im Rahmen der Entfernungspauschale berücksichtigt, fällt es immerhin schwerer, hieraus einen Anspruch auch für andere Nutzer abzuleiten, würden sie denn ihre tatsächlich entstandenen Aufwendungen als Werbungskosten geltend machen können. Das gleiche gilt für die ohnehin zum Teil etwas exotisch erscheinenden Vergleichsfälle von Flugreisen oder Taxikosten bei den Aufwendungen für regelmäßige Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Sie mögen nicht nur als Sonderfälle gelten, die der Gesetzgeber typisierend nicht zwingend in seine Vergleichsbetrachtung miteinbeziehen mußte; da sie auch tatsächlich geltend gemacht werden können, fällt es auch insoweit schwer, allein aus solchen Vergleichsgruppen etwas für die Erhöhung der Kilometer-Pauschale für die Nutzer privater PKW abzuleiten. Der Verstoß gegen das Netto-Prinzip wird allein durch die tatsächliche Unterschreitung des Mindestaufwandes evident; nicht erst durch den Vergleich mit anderen Fällen, in denen sogar eine Berücksichtigung „fiktiver Kosten“ in Rede steht.

### 5. Rechtfertigung

Der BFH rechtfertigt die Ungleichbehandlung wie folgt: „Überdies ist der Steuergesetzgeber grundsätzlich nicht gehindert, außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen“. Weiter heißt es dann „Hiernach ist die Privilegierung öffentlicher Verkehrsmittel in § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG verfassungsrechtlich

<sup>7</sup> Vgl. hierzu BVerfG (Fn. 5), welches allerdings dezidiert ungleiche Begünstigungen ungleichen Belastungen in Tz 98 gleichsetzt.

<sup>8</sup> I R 42/09.

<sup>9</sup> Auch hierzu vgl. BVerfG (Fn. 5) unter Tz 107, das insbesondere nur eine realitätsgerechte Typisierung für zulässig erachtet.

unbedenklich ... Der Umstand, daß diese Verkehrsmittel insbesondere gegenüber dem motorisierten privaten Individualverkehr in Bezug auf den Primärenergieverbrauch und den Ausstoß von Treibhausgasen umweltfreundlicher sind, rechtfertigt deren Privilegierung“.<sup>10</sup>

An diesen zentralen Begründungssätzen fällt zunächst auf, daß die einleitende Wendung „überdies“ den Leser etwas in die Irre führt. Tatsächlich wird hiermit die Rechtfertigung einer an sich tatsächlich auch nach den Beschlußgründen zu unterstellenden Ungleichbehandlung erstmals eingeleitet, nicht etwa ein zusätzliches Begründungselement.

Darüber hinaus ist es sicher eine Frage des außerfiskalischen politischen Gestaltungswillens, ob und inwieweit man den motorisierten privaten Individualverkehr als – so das Urteil – „unerwünschtes Verhalten“ im politischen Sinne wertet. Dies zu diskutieren ist hier nicht der Ort. Festzuhalten ist jedoch, daß diese sicher sehr kontrovers diskutierte Frage weder allgemein politisch ausdiskutiert oder gar zu einem gesellschaftlichen Konsens geführt worden wäre, noch sie sowohl im „technischen“ Sinne wie auch im volkswirtschaftlichen Gesamtinteresse jedenfalls eindeutig zu beantworten wäre. Zum ersten Aspekt sei nur auf die Differenzierung zwischen Gesamtenergie- oder gar Ressourcenverbrauch eines Verkehrsmittels einschließlich der Infrastruktur etc. versus Betrachtung des rein personen-kilometerbezogenen Verbrauchs des jeweiligen Verkehrsmittels selbst verwiesen; zum zweiten Aspekt etwa auf die Bedeutung der Automobilindustrie für die deutsche Wirtschaft und den deutschen Arbeitsmarkt. Was hier „richtig“ oder „falsch“ ist oder im Sinne politisch verantwortungsvollem Handeln jedenfalls wünschenswert wäre, darf sicher nicht nur „ewig Gestrigen“ überantwortet werden; ebenso wenig jedoch sind die Ergebnisse so eindeutig, daß der richtige Weg als aner kennenswerter außersteuerlicher Zweck jedenfalls einfach auf der Hand läge.

## 6. Weitere Fälle

Daß durchaus nicht eindeutig zu entscheidende politische und gesellschaftliche Fragen auch durch Steuerrechtsnormen (vor-) entschieden werden sollen, ist nicht auf den Bereich der Entfernungspauschale beschränkt. Vielmehr nimmt dies immer mehr zu. Dies gilt in den letzten Jahren natürlich in besonderem Maße bei Fragen des Energieverbrauchs und der Energieträger – von der Mineralölsteuer über die Stromsteuer bis hin zur auch zum Beispiel von *Maria Krautzberger*, Präsidentin des Umweltbundesamts, geforderten „Beendigung des Dienstwagenprivilegs“. Hierbei wird in der öffentlichen Diskussion manchmal der Eindruck erweckt, als ob stets „echte Steuergeschenke“ gemacht würden. Dabei geht es – bei Arbeitnehmern – doch fiskalisch „nur“ um die richtige Erfassung des geldwerten Vorteils aus einer vom Arbeitgeber zugelassenen privaten Nutzung von Dienst-Kfz bzw. spiegelverkehrt bei Unter-

nehmern um die richtige Erfassung des geldwerten Vorteils aus einer (auch) privaten Nutzung. Beides mag nicht optimal gelöst sein – „geschenkt“ wird hier jedenfalls nichts. Aber auch in zahlreichen anderen Bereichen, etwa bei unterschiedlichen Umsatzsteuersätzen oder gar der vollständigen Befreiung hiervon wie bis zu kompletten Steuerarten, etwa der Tabaksteuer im Verhältnis zu anderen ebenso potentiell gefährlichen Formen des Konsums bzw. des Privatlebens selbst neigt der Steuergesetzgeber immer mehr dazu, Fiskalzwecke und die diesbezügliche steuerliche Systematik nach Netto-Prinzip und Folgerichtigkeit mit politischen Lenkungsmotiven anzureichern.

## II. Steuersystematische und verfassungsrechtliche Vorgaben

### 1. Steuerrecht als im Übrigen neutrales Fiskalzweckrecht

Insbesondere in der früheren steuerrechtlichen Dogmatik und Literatur wurde die Steuererhebung als an sich weder moralisch noch ethisch a priori geboten oder abzulehnen gewertet, sondern als Mittel zum Zweck der Erfüllung der Gemeinschaftsaufgaben. Soweit es diese Gemeinschaftsaufgaben erfordern, ist „die gerechte Verteilung der Gesamtsteuerlast (...) ein Imperativ der Ethik“<sup>11</sup>. In einem Rechtsstaat darf die Besteuerung keine beliebige Zweckverwirklichung sein<sup>12</sup>. Anders als das Grundgesetz, welches nur in Artikel 3 mittelbar die innerhalb des Steuerrechts geltenden Prinzipien der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bzw. das sogenannte Netto-Prinzip und die Forderung nach folgerichtiger Besteuerung anspricht, war zum Beispiel in der Weimarer Reichsverfassung vom 11.08.1919 explizit geregelt: „Alle Bürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei“.

Unterscheidet man etwa zwischen den „echten“ Fiskalzwecknormen und anderweitigen Sozialzwecknormen im Steuerrecht, so liegt zumindest die Verpflichtung des Gesetzgebers auf der Hand, stets kenntlich zu machen, welchen Zweck er verfolgt. So hat etwa *Tipke* diese unterschiedlichen Ziele im Steuerrecht durchaus anerkannt, aber auch herausgearbeitet, daß mindestens der Sache nach politisch motivierte Sozialzwecknormen nicht zu den steuerrechtlichen Normen zählen würden, sondern zu „wirtschaftsrechtlichen Normen“ in einem weiteren Sinne zu zählen seien. Sie verlören diesen Charakter nicht dadurch, daß sie in Steuergesetze eingebettet, eingekleidet oder mit Steuervorschriften verknüpft worden wären. Die Kompetenz

<sup>10</sup> Vgl. Fn 2, dort unter Tz 19 u. 20.

<sup>11</sup> Vgl. *Tipke*, Steuerrecht, 11. Aufl., S. 24.

<sup>12</sup> Vgl. *Tipke*, a.a.O., S. 25.

hierzu ergäbe sich auch nicht aus den steuerbezogenen Zuweisungsnormen des Grundgesetzes, sondern den inhaltlichen Kompetenznormen<sup>13</sup>. Diese Trennung wurde früher weitaus stärker beachtet als heute.

Die Wertneutralität des Steuerrechts (vgl. § 40 AO) wurde z.B. durch die alte Fassung von § 160 AO und seinen Vorgänger, § 205a AO 1931, stärker hervorgehoben. Danach war – steuerlich – auch dann eine Geltendmachung von sogenannten Schmiergeldern möglich, wenn hiermit nicht zugleich eine (deutsche) Steuerverkürzung beim Empfänger begünstigt wurde. Es war sogar zugelassen, daß die Finanzbehörden von der Anwendung des § 160 AO gänzlich absehen, wenn Exportgeschäfte im Importland nicht ohne Schmiergeldzahlungen durchführbar waren. Diesbezüglich gab es offizielle Listen, welche die entsprechenden Empfängerländer benannten. Auch früher war Korruption und Bestechung keineswegs legal. Sie wurden durch die Strafgesetze – vielleicht zunächst noch unzureichend – geahndet. Fiskalzwecknorm und Sozialzwecknorm blieben aber deutlich getrennt.

Dies gilt – im Übrigen auch heute noch – im spiegelverkehrten Sinne. Ein Großteil der Verurteilungen im Bereich des verbotenen Handels mit Betäubungsmitteln erfolgt wegen der damit regelmäßig verbundenen Verkürzung von Umsatzsteuern und Ertragsteuern (vgl. wiederum § 40 AO); relativ seltener wegen den damit sogleich verbundenen spezialgesetzlichen Betäubungsmitteldelikten. Auch hier trennen Gesetzgeber und Praxis durchaus zwischen steuerlichen Fiskalzwecken und im Übrigen gesellschaftspolitisch „unerwünschtem Verhalten“. Die Anpassungen im Hinblick auf Betäubungsmittelanbau, -handel und -konsum, die hier im Zeitablauf gesellschaftspolitisch diskutiert wurden und werden und zum Teil auch umgesetzt sind, sind weitaus klarer und einfacher zu vollziehen, als wenn diese Regelungszwecke zugleich mit Steuergesetzen verwoben gewesen wären.

## 2. Verfassungsrechtliche Vorgaben

Das Bundesverfassungsgericht hat eine derartige strikte Trennung nicht gefordert. Es hat stets betont, daß grundsätzlich bei der Auswahl des Steuergegenstandes und der Bestimmung des Steuersatzes dem Gesetzgeber ein weitreichender Entscheidungsspielraum zukomme, der insoweit durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt würde: Durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit (Leistungsprinzip oder auch Netto-Prinzip) und das Gebot der Folgerichtigkeit<sup>14</sup>. Als sachliche Ausnahmen hiervon hat das Bundesverfassungsgericht allerdings in ständiger Rechtsprechung außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke sowie Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse anerkannt, nicht jedoch den rein fiskalischen Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung<sup>15</sup>. Da die Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse ihrerseits letztlich ein

gleichsam systemimmanenter fiskalischer „Machbarkeitsgesichtspunkt“ sind, bleiben die „außerfiskalischen Förderungs- und Lenkungszwecke“ als echte materielle und zulässige Einschränkung der Fiskalzwecke und der aus ihnen abgeleiteten Subprinzipien. Sie sollen also nach der Auffassung des Bundesverfassungsgerichts schon „innerhalb“ der Fiskalzwecknormen Bedeutung haben.

*Tipke* hat früher angenommen, daß die Auffassung des Bundesverfassungsgerichts, welche auch in der eingangs angesprochenen Entscheidung des BFH vom 15.11.2016 zum Ausdruck kommt, in vielen Fällen zu ähnlichen Ergebnissen wie eine strikte Trennung von Fiskalzweck- und Sozialzwecknormen kommt, auch wenn letztere im äußerlichen Gewand von Steuerrechtsnormen erscheinen<sup>16</sup>. Dies mag vielfach in der Praxis zutreffen und in Zeiten gegolten haben, in denen der Gesetzgeber jedenfalls nur punktuell solche Sozialzwecke bzw. „außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele als Gründen des Gemeinwohls“ in Steuergesetze integriert hat. Heute ist diese Vermengung allerdings eher die Regel als die Ausnahme.

## 3. Politische Lenkung im Steuerrecht als „soft-law“

Eine Rechtfertigung für diese Entwicklung könnte sich aus dem Gedanken ergeben, den auch der BFH in seinem Beschluß vom 15.11.2016 anspricht<sup>17</sup>. Statt eindeutiger Verbote oder Gebote kann man es – erst Recht in einer marktwirtschaftlichen Ordnung – als die „weichere“ Lenkungsform ansehen, wenn das entsprechende Tun oder Unterlassen nicht strikt gefordert oder verboten wird, sondern durch finanzielle Anreize oder Nachteile sanktioniert wird. Dies erscheint bedenkenswert. Zwei Problematiken hat indes dieses zwar verbindliche, aber bezüglich seiner Lenkungswirkung weichere „soft-law“: Zum einen erscheint es eher im Falle von positiven Sanktionen als akzeptabel. Natürlich kann man ein bestimmtes erwünschtes Verhalten durch steuerliche Anreize fördern, was auch von denjenigen eher akzeptiert werden mag, denen diese Anreize nicht geboten werden. Selbst hier ist jedoch eine Vermischung der Instrumente oft problematisch: Will man – um im Bereich der Mobilität zu bleiben – etwa Elektroautos fördern, kann man dies durch offene und direkte Zuschüsse bei der Anschaffung tun. Mischt man dies jedoch wieder mit weiteren steuerlichen Maßnahmen – bis hin zur Frage der Einbeziehung der Batterien in steuerliche Bemessungsgrundlagen, vgl. das Amtshilferichtlinienumsetzungsgesetz vom 26.06.2013, und § 3d KraftStG –, vermengt man nicht

<sup>13</sup> Vgl. *Tipke*, a.a.O., Seite 38 u. Seite 71.

<sup>14</sup> Vgl. BVerfG, a.a.O., unter c.I.2.

<sup>15</sup> Vgl. vorstehende FN, wiederum jeweils mit zahlreichen Nachweisen.

<sup>16</sup> Vgl. *Tipke*, a.a.O., S. 38.

<sup>17</sup> Vgl. a.a.O. unter Rz 19.

nur wiederum die entsprechenden Förderungswege, sondern der Förderungszweck wird auch unklarer. Wird dann etwa gegenläufig gegen den oben zitierten Lenkungszweck der Eindämmung des „motorisierten privaten Individualverkehrs“ verstoßen oder soll dies eine bewußte Rücknahme des Gesetzgebers hiervon sein, oder ist vielleicht nicht eindeutig klar, ob sich die Lenkung insgesamt auf den Individualverkehr oder nur bestimmte Antriebsformen beziehen soll? Die politische Diskussion hierüber ist jedenfalls in ihren Ergebnissen keineswegs abgeschlossen, unabhängig welcher Meinung man hier persönlich zuneigt.

Außerdem wird vom BFH wie vom BVerfG natürlich auch durchaus zutreffend grundsätzlich stets festgestellt, daß Privilegierung eines Verhaltens und Benachteiligung eines anderen Verhaltens im Steuerrecht letztlich – zumindest relativ – ähnliche Wirkungen haben.<sup>18</sup>

Der zweite Einwand gegen das Argument der „weicheren Lenkungsform“ mit steuerrechtlichen Mitteln besteht daher auch darin, daß oftmals sowohl im Hinblick auf die formelle Kompetenz wie auch auf den Inhalt der Sachentscheidung über die Hintertür des Steuerrechts politische Grundentscheidungen vorgeprägt werden konnten. Nun muß in der Demokratie jeder hinnehmen, daß solche Grundentscheidungen auch gegen seine individuelle Ansicht gefällt werden können. Sie sollten dann aber auch als solche kenntlich gemacht werden.

### III. Probleme der praktischen Gesetzgebung bei Vermengung von Fiskalzwecken und Sozialzwecken.

#### 1. Politische Gestaltung „durch die Hintertür“

Daß „außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke aus Gründen des Gemeinwohls“<sup>19</sup> auch im Gewand von Steuerrechtsnormen möglich sein können, ist allgemein anerkannt. Dies gilt unabhängig davon, ob man einer strikten Trennung oder einer Berücksichtigung als zulässige „Ausnahme“ von der Beachtung fiskalischer Grundprinzipien entsprechen der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts folgt.

Trotzdem sollte von diesem Instrument nicht nur eher sparsam Gebrauch gemacht werden, sondern es auch – soweit es angewendet wird – eindeutig und stringent verfolgt werden. Die Forderung nach einer sparsameren Verwendung folgt gerade aus dem Umstand, daß der – je nach Anschauung – Lenkungszweck oder zumindest Rechtfertigungsgrund eigentlich außersteuerlicher Natur sind und deshalb an sich einer politischen Legitimation bedürfen, die über ein formal ordnungsgemäßes Gesetzgebungsverfahren im Rahmen der Steuergesetze hinausreicht. Denn hier sind oftmals Fragen von grundsätzlicher politischer oder gesellschaftlicher Bedeutung betroffen. Dies gilt nicht nur für die Fragen der Energie- und Umweltpolitik. Dies gilt etwa für das Verhältnis von privater (familiärer) Sorge um

Kinder und Ältere gegenüber einer staatlichen freiwilligen oder gar verpflichtenden Sorge mit entsprechenden Finanzierungsanforderungen, um ein gesellschaftspolitisches Beispiel zu nennen. In Zeiten weltpolitisch zum Teil schwierigerer Verhältnisse lassen sich durchaus auch Regelungen denken, die im Gewand steuerlicher Regelungen außenpolitische Grundentscheidungen – auch im Verhältnis zu anderen Staaten, jedenfalls außerhalb der EU – beinhalten.<sup>20</sup> Auch dies mag im Einzelfall geboten sein. Es wären dann aber Fragen, die als gesellschaftspolitische oder außenpolitische und nicht als lediglich steuerliche zu diskutieren wären.

#### 2. Gegenläufige Fiskal- und Sozialzwecke

Begünstigungen wie Benachteiligungen im Steuerrecht bergen überdies stets die Gefahr, daß sogar gegenläufige Interessen bestehen. So wird zum Beispiel bei der Entfernungspauschale schon seit vielen Jahren auch der Verdacht diskutiert, daß neben den umwelt- und energiepolitischen Lenkungszwecken das Fiskalinteresse durchaus mitschwingt. Da von einer Anhebung der entsprechenden Sätze auf einen realistischen Wert eine hohe Millionenzahl von Steuerpflichtigen betroffen wäre, würde dies trotz relativ begrenzter Wirkung für den Einzelnen insgesamt zu einem hohen Minderaufkommen bei der Einkommensteuer führen. Deshalb, so wird behauptet, wäre der gesellschaftspolitische Lenkungszweck nur ein willkommener Vorwand, hier dem fiskalischen Interesse einen hohen Stellenwert einzuräumen. Ein „rein fiskalischer Zweck“ staatlicher Einnahmenerhöhung ist allerdings als sachlicher Grund für Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen ausdrücklich ausgenommen.<sup>21</sup>

Umgekehrt ist bisweilen das Argument zu hören, daß die Eindämmung von Tabak-, Alkohol- und anderen potentiell schädlichen Konsumformen auch deshalb nicht mit anderen stärkeren gesetzgeberischen Mitteln verfolgt würde, weil hier gleichzeitig im Fiskalinteresse ein bedeutsamer Einnahmefaktor in Rede stünde. Egal wie man zu solchen Fragen steht – auch hier könnte eine deutlichere Trennung von Fiskal- und Sozialnormen schon den bösen Anschein vermeiden helfen.

<sup>18</sup> Vgl. oben Fn. 1 und Fn. 2.

<sup>19</sup> Vgl. oben Fn. 2 unter Tz 19.

<sup>20</sup> Vgl. etwa – positiv – die steuerliche Förderung einzelner Länder durch die Anrechnung sog. fiktiver Quellensteuern.

<sup>21</sup> So BVerfG, Urt. v. 09.12.2008 unter c.2.b.cc.

### 3. Besondere Nutzeffekte sogenannter „Besserverdienender“

Schließlich laufen gesellschaftspolitische Förderungs- und Lenkungsziele im Gewand des Steuerrechts auch stets Gefahr, diese Zwecke gerade nicht hinreichend punktgenau zu erfüllen. Wie die Regelungen zum Beispiel zu Kindergeld, haushaltsnahen Dienstleistungen oder die Berücksichtigung der Pflege von Angehörigen zeigen – bei denen sicher ein gesellschaftlicher Konsens zur Förderungsbedürftigkeit dem Grunde nach besteht –, laufen Regelungen, die sich allein innerhalb des steuerlichen Systems von Bemessungsgrundlagen und Steuersatz bewegen, stets Gefahr, unterschiedliche Einkommensgruppen unterschiedlich zu be- oder entlasten. Deshalb müssen wieder Sonder- oder sogar alternativ anwendbare Regelungen (wie beim Kindergeld) gefunden werden, um solche Effekte zumindest einzudämmen. Auch hier erschiene es jedenfalls steuersystematisch konsequenter, statt durch komplizierte Sonderregelungen entsprechende politisch gewollte Förderungen außersteuerlich vorzusehen.

### IV. Fazit

Politisch motivierte Förderungs- und Lenkungsziele sollten primär außerhalb des Steuerrechts im engeren Sinne verfolgt werden. Die zu Recht dort als zwar nicht an sich als legitimationsstiftend, so doch als anwendungsbezogen unverzichtbaren Grundprinzipien der finanziellen Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit sollten nur in Ausnahmefällen – die dann auch eindeutig zu bezeichnen wären – eingeschränkt werden. Das Steuerrecht bliebe dann nicht nur systemkonsequenter und einfacher anwendbar, sondern dem Gesetzgeber bliebe auch der Vorwurf erspart, politische Grundentscheidungen durch die Hintertür des Steuerrechts mitzuprägen. Dies gilt für die Ungereimtheiten bei der Entfernungspauschale, aber ebenso für weitreichendere Fragen der Umwelt- und Energiepolitik, der allgemeinen Wirtschaftspolitik wie auch der Familien- und Sozialpolitik. Bröckelt die Unterscheidung zwischen Fiskal- und Lenkungszielen weiter ab, besteht die Gefahr, daß schließlich unter dem Mantel des „sanften“ wirtschaftlichen Anreizes statt eindeutiger Ver- oder Gebote politische Ziele unfänglich „ins Steuerrecht eingearbeitet“ werden. Anders ausgedrückt: Druckerpapier sollte auch im Jahre 2030 noch als betrieblicher Aufwand steuerlich absetzbar sein, selbst wenn es manchen aus ökologischen Gründen als „nicht mehr zeitgemäß“ gilt und dem Staat aus weiteren Gründen der digitale Geschäftsverkehr ohnehin als vorzuzugwürdig erscheint. Um dies zu erreichen, wäre aber etwa eine steuerliche Benachteiligung von Briefbögen und Print-Medien der falsche Weg.

## BUCHSERVICE

im Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG



- ▶ **Sie sparen Zeit und Aufwand**, denn wir beschaffen Ihnen jedes lieferbare Verlagserzeugnis, auf Wunsch auch unverbindlich zur Ansicht.
- ▶ **Sie sparen Porto-, Versand- und Kontogebühren**; nutzen Sie unseren Sonderservice für Stammkunden.
- ▶ **Sie behalten den Überblick**, denn wir berechnen Ihren Literaturbezug auf Wunsch nach Ihren speziellen Haushaltsstrukturen.
- ▶ **Sie wünschen eine Umstellung von Print- auf Online-Medien?** Wir helfen Ihnen beim Wechsel und bei der optimalen Einbindung digitaler Medien in Ihr Literaturverwaltungsprogramm.
- ▶ **Sie haben Ihren persönlichen Ansprechpartner** im Innen- und Außendienst.

Levelingstr. 69, 81673 München • Tel. 089/436000-40 • Fax 089/436000-85  
E-Mail: buchservice@boorberg.de • Internet: www.bs-muenchen.de