

Der steuerpolitische „Aktivismus“ des Bundesverfassungsgerichts als pfadabhängige Entwicklung

The taxation judgements of the Federal Constitutional Court: Path-dependence or Judicial Activism?

Henning Deters, Rike U. Krämer*

Zusammenfassung: Seit Mitte der 1980er Jahre hat die Verfassungsrechtsprechung den steuergesetzgeberischen Gestaltungsspielraum immer weiter eingeschränkt. Der vorliegende Beitrag sucht nach den Gründen für diesen scheinbaren judiziellen „Aktivismus“. Anhand einer Analyse der Rechtsprechung und ihres politischen Umfelds wird deutlich, dass der steuerpolitische „Aktivismus“ das Ergebnis einer Dynamik ist, die die vier Merkmale pfadabhängiger Prozesse aufweist. Diese Entwicklung war zu Beginn keineswegs unausweichlich. Sie stabilisierte sich jedoch im weiteren Verlauf zusehends; zum einen weil die Präzedenzwirkung des Fallrechts und das darauf abgestimmte Klageverhalten gemeinsam die einmal eingeschlagenen Tendenz verstärkten; und zum anderen, weil das Fallrecht weder auf legislativem noch auf judikativem Weg ohne weiteres korrigiert werden kann. Auf diese Weise entstand ein selbst stabilisierender „Pfad“, der schwer zu verlassen ist.

Abstract: Since the mid-1980s, the Federal Constitutional Court has increasingly constrained the legislative leeway for tax policy-making. This article investigates the causes of the Court's ostensible judicial "activism" in tax matters. The following analysis of the jurisdiction and its political environment shows that the alleged "activism" indeed exhibits the features of a path-dependent process. Initially, this evolution was far from inevitable; but it became increasingly entrenched in the process. Precedence and co-ordinated law-suits acted as positive feedback, while the new case-law was all but impossible to revise by law-making or further litigation. Constitutional tax jurisprudence became "locked in".

Keywords: tax policy, path-dependence, Federal Constitutional Court, judicial politics

1. Einleitung

Dieser Beitrag fragt nach den Gründen für den seit Mitte der 1980er Jahre zunehmenden steuerpolitischen „Aktivismus“ des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG). Die zentrale These lautet, dass es sich um das Ergebnis eines selbst stabilisierenden und verstärkenden

* Diese Studie ist im Rahmen des SFB 597 („Staatlichkeit im Wandel“) entstanden. Unser Dank gilt der DFG für großzügige Unterstützung. Wir möchten uns auch bei unseren Kolleginnen und Kollegen am SFB 597, dem/der anonymen Gutachter/in der Zeitschrift für Rechtssoziologie sowie bei den Teilnehmer/innen der Tagung „Rechtsforschung als disziplinenübergreifende Herausforderung“ für hilfreiche Anmerkungen bedanken.

Prozesses handelt, der schwer umkehrbar ist, und dass es spezifische Gründe gibt, weshalb sich dieser Prozess gerade im Bereich der Steuerpolitik etabliert hat, in vielen anderen Politikfeldern jedoch nicht.

Die wichtige Rolle des BVerfG für die Gesetzgebung und die der Justiz für die deutsche Politik allgemein ist hinlänglich bekannt. Die Politik handelt in Deutschland unter engeren verfassungsrechtlichen Beschränkungen als in den meisten Demokratien (Lijphart 1999). Die oppositionellen Parteien nutzen insbesondere das Instrument der abstrakten Normenkontrolle dazu, „via Karlsruhe“ ein Veto über einzelne Gesetze und ganze Reformprojekte auszuüben. Regierungsparteien versuchen häufig, die Position des BVerfG vorherzusehen und quasi im vorausseilenden Gehorsam bereits in ihren Gesetzesentwürfen zu berücksichtigen. In manchen Augen steigert die hervorgehobene Position der Verfassungsgerichtsbarkeit nicht nur die Blockadeanfälligkeit des deutschen politischen Systems, sondern führt auch zu einer argumentativen Einengung und „Judicialisierung“ des politischen Entscheidungsprozesses (Landfried 1992, Stone Sweet 2000).

„In keinem Land der Welt verfährt die Verfassungsgerichtsbarkeit so streng mit dem Steuergesetzgeber wie in Deutschland“ (Lang zit. n. Wieland 2001: 30). Urteile wie der Vermögenssteuerbeschluss und die Entscheidung zum steuerlichen Existenzminimum haben teilweise erhebliche fiskalische Folgen und beschränken die legislative Steuerpolitikformulierung merklich. Das BVerfG spielte deshalb in zahlreichen Steuerreformen der Vergangenheit eine zentrale Rolle (Ganghof 2004, Wagschal 2006), während es, um nur ein Beispiel zu nennen, etwa in der Sozialpolitik „judicial self-restraint“ übt (Pilz 2006). Selbst öffentlichkeitswirksame sozialrechtliche Entscheidungen, wie das kürzlich ergangene Urteil über die Berechnung von Hartz-IV-Regelsätzen für Kinder, haben den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers nicht wesentlich beschnitten: „Armut [...] ist nach dem Urteil ein Gegenstand ausschließlich politischer, nämlich gesetzgebender Diskussion“ geblieben (Schnath 2010: 297f.).

Die übliche Interpretation führt den angeblichen steuerpolitischen „Aktivismus“ des BVerfG attitudinalistisch auf den außergewöhnlichen Einfluss und die steuerpolitischen Ambitionen eines einzelnen Akteurs, des ehemaligen Verfassungsrichters Paul Kirchhof, zurück (Köppe 2006: 436) oder argumentiert legalistisch mit den „objektiven“ Restriktionen der Verfassung (Di Fabio 2007: 752, Schuppert 1987, Vogel 1999: 5). Diese Erklärungen sind für sich genommen nicht überzeugend und bedürfen der Ergänzung. Erstens ist Kirchhof auch in der herausgehobenen Position als Berichterstatter in Steuerfragen nur ein Verfassungsrichter in einem gemischt besetzten Gremium, das mit einfacher Mehrheit entscheidet. Zweitens erstreckt sich die Wahrnehmung eines steuerpolitischen „Aktivismus“ auf beide Senate und nicht nur auf den zweiten Senat, in dem Paul Kirchhof tätig war. Und drittens begann der „aktivistische“ Rechtsprechungspfad, wie wir zeigen, bereits vor Kirchhofs Berufung an das BVerfG und endete keineswegs mit seinem Weggang. Auch die legalistische Erklärung überzeugt nicht, weil die maßgeblichen Verfassungsbestimmungen nicht schon immer im Sinne eines engen gesetzgeberischen Spielraums interpretiert wurden. Der Beginn der steuerverfassungsjuristischen „Wende“ war somit keineswegs zwingend, sondern in gewissem Umfang kontingent. Diese Tatsache unterstreicht auch das Ausmaß, in dem vor allem (aber nicht nur) die frühen Entscheidungen des BVerfG in Steuerfragen Gegenstand kontroverser juristischer Auseinandersetzungen waren.

Unsere These lautet in Kurzform: Der scheinbare steuerpolitische „Aktivismus“ des BVerfG ist in weiten Teilen das Ergebnis einer Dynamik, die die vier Merkmale pfadabhängiger Prozesse (siehe Abschnitt 2) aufweist. Diese Entwicklung war zu Beginn keineswegs unausweichlich. Sie verstärkte sich jedoch im weiteren Verlauf zusehends; zum einen, weil die Präzedenzwirkung des Fallrechts und das darauf abgestimmte Klageverhalten zusammen eine positive Verstärkung des einmal eingeschlagenen Pfades bewirkten; und zum anderen, weil das Fallrecht weder auf legislativem Wege (allenfalls durch Verfassungsänderung), noch auf judikativem Wege, da das Klageverhalten einen „eingebauten Steuersenkungs-Bias“ (vgl. Genschel & Jachtenfuchs 2009: 303 für den EuGH) enthält, ohne weiteres von der Politik zu korrigieren ist. Auch als problematisch empfundene Fallrechtsentwicklungen hatten deshalb die Tendenz, sich zu verstärken und zu stabilisieren. Dass diese Tendenz zum judiziellen „Aktivismus“ in der Steuerpolitik besonders ausgeprägt ist, liegt, rückblickend betrachtet, an der zunächst noch recht unbedeutend anmutenden Ausgangsentscheidung, dass sich aus einzelnen Grundrechten subjektive freiheitsrechtliche Schranken für die Steuergesetzgebung ableiten lassen, auf die sich private Kläger vor dem BVerfG berufen können. In anderen Politikfeldern, wie der Sozialpolitik, wurde ein solcher Pfad nicht eingeschlagen. Die oben skizzierten attitudinalistischen und legalistischen Ansätze reichen nicht aus, um den steuerpolitischen „Aktivismus“ des BVerfG zu erklären. Sie müssen um eine Teilerklärung ergänzt werden, die die pfadabhängige Dynamik der Rechtsprechung berücksichtigt.

Im folgenden Kapitel werden wir zuerst das Konzept der Pfadabhängigkeit vorstellen (2), um dieses dann im dritten Teil auf die deutsche Verfassungsrechtsprechung zu übertragen (3). Dem schließen sich drei Fallstudien der Steuerrechts-Rechtsprechung des BVerfG zu den wichtigsten Grundrechtspositionen an (4). Der Schlussteil fasst den Artikel zusammen und endet mit einem Ausblick (5).

2. Pfadabhängigkeit

Der Begriff Pfadabhängigkeit, im engeren Sinne, bezeichnet etwas Spezielleres als den Umstand, dass vergangene Ereignisse oder Entscheidungen in der Gegenwart nachwirken. Pfadabhängige Entwicklungen verfestigen und verstärken sich von selbst und sind mit der Zeit immer schwieriger zu verändern. Mit jedem Schritt wird es wahrscheinlicher, dass die einmal eingeschlagene Richtung weiter verfolgt wird. Zunächst unbedeutend scheinende, zufällige Entscheidungen am Anfang eines pfadabhängigen Prozesses erweisen sich dadurch im Rückblick als prägende Richtungswahl. Das Ergebnis einer solcher Entwicklung ist schwierig zu korrigieren, selbst wenn die Mehrheit der Betroffenen sie für unbefriedigend hält und im Nachhinein eine andere Entwicklung bevorzugt hätte (Pierson 2000). Kurzum: (1) Der Beginn eines Pfades ist *kontingent*, (2) das Ergebnis ist *ineffizient*, (3) der Pfad wird durch *positive Rückkopplung* verstärkt, (4) die Entwicklung ist *quasi-unumkehrbar* und geprägt von der *Sequenz* der Entscheidungen (vgl. Beyer 2005).

Unterschiedliche soziale Mechanismen können dazu führen, dass eine Entwicklung pfadabhängig verläuft. Bei der Verbreitung von neuen Technologien und technischen Standards beispielsweise besteht dieser Mechanismus häufig in positiven Netzwerkexternalitäten, also darin, dass der Wert einer technischen Lösung mit ihrer Verbreitung zunimmt (Katz & Shapiro 1986). Das bekannteste technologische Beispiel dürfte die ineffiziente Qwerty-Tastatur sein, bei der die Tasten so angeordnet waren, dass

sich die Typenhebel nicht in Folge zu hastigen Tatstaturanschlags verhasen. Auch später entwickelte Modelle ohne Typenhebel behielten diese Anordnung bei, vor allem weil viele Anwenderinnen bereits entsprechend ausgebildet waren. Mit der steigenden Anzahl derjenigen, die sich entschieden, Qwerty zu lernen, vergrößerte sich auf Seiten der Schreibmaschinen-Herstellerinnen der Anreiz, dieses System zu unterstützen – und umgekehrt. Schreibmaschinen mit dieser Tastenanordnung gewannen mit zunehmender Verbreitung stetig an Attraktivität, was ihre Verbreitung wiederum beschleunigte. Auf diese Weise etablierte sich Qwerty schließlich als *de facto*-Standard. Eine Pfadumkehr wurde immer unwahrscheinlicher und war schließlich ganz ausgeschlossen. Es kam zum *lock-in* einer nunmehr willkürlich anmutenden und mangelhaften Entscheidung (David 1985).

3. Pfadabhängigkeit in der Verfassungsrechtsprechung

Die Überlegung, dass bestimmte soziale Mechanismen die Rechtsentwicklung stabilisieren und verstärken können, tauchte bereits lange vor dem eigentlich Begriff der „Pfadabhängigkeit“ auf (Holmes 1899). Heute ist sie vor allem in der ökonomischen Analyse des Rechts beheimatet (Heine 2003: 194ff.). Dort scheint jedoch, entgegen unserer Darstellung, die Auffassung vorzuherrschen, dass das Klageverhalten privater Akteure die Rechtsprechung perfektioniert und effiziente Resultate hervorbringt (klassisch: Rubin 1977). Im Folgenden diskutieren wir mögliche Entsprechungen der soeben abstrakt dargestellten Pfadabhängigkeitsmerkmale im System der deutschen Verfassungsrechtsprechung. Dies geschieht in enger Anlehnung an bestehende Analysen der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (Schmidt 2010: vgl. insbes. 456-460).

Die These dieses Papiers lautet: Der richterliche „Aktivismus“ des BVerfG in der Steuerpolitik ist auch das Ergebnis einer solchen pfadabhängigen Entwicklung. Überträgt man das Konzept der Pfadabhängigkeit auf die Rechtsprechung, so ergeben sich für die oben genannten vier Erkennungsmerkmale die folgenden Entsprechungen (vgl. Schmidt 2010):

3.1 Kontingenz

Kontingenz von Entscheidungen bedeutet hier nicht etwa, dass die richterliche Entscheidung willkürlich wäre, sondern dass ein wesentlicher Spielraum vorhanden, dass also die Entscheidung durch den Verfassungstext gedeckt, aber nicht vollständig determiniert ist. Wie wir zeigen, begann der richterliche „Aktivismus“ tatsächlich mit, gemessen an ihren späteren Folgen, erst wenig beachteten Entscheidungen, die prinzipiell auch anders hätten ausfallen können.

3.2 Ineffizienz

Ineffizienz lässt sich für unsere Zwecke übersetzen mit „retrospektiver Unerwünschtheit“ der pfadabhängigen Rechtsentwicklung. Dies lässt sich etwa an verbreiteten kritischen Kommentaren aus Politik und Jurisprudenz ablesen oder an gescheiterten oder gar nicht erst gewagten Versuchen, die Rechtslage auf gesetzgeberischem Wege zu korrigieren. Ein gewisser Problem- und Veränderungsdruck, dem sich die Beharrungskräfte der Rechts-

entwicklung entgegenstemmen, muss vorhanden sein, ehe man von Pfadabhängigkeit sprechen kann. Andernfalls gäbe es schlichtweg nichts zu erklären.¹

3.3 Positive Rückkopplung

Positive Rückkopplung liegt nicht schon vor, wenn es mit der Zeit schwieriger wird, auf dem eingeschlagenen Pfad umzukehren, sondern erst wenn jeder Schritt auf diesem Pfad weitere Schritte in dieselbe Richtung animiert. Bei der Qwerty-Tastatur bestand die Rückkopplung vor allem in der wechselseitigen Anpassung von Hersteller- und Verbrauchererwartungen. In der von uns untersuchten Rechtsprechung können einmal eingeschlagene Tendenzen sich mit der Zeit ebenfalls intensivieren. Dies geschieht durch die Etablierung entsprechender Präzedenzfälle (1) und das darauf abgestimmte Klageverhalten (2).

(1) *Präzedenz*: In fast jeder richterlichen Entscheidung wirken vergangene Judikate fort. Die juristische Entscheidungsfindung kann sich nicht ausschließlich an Rechtstatsache und Gesetzesnorm orientieren, weil das Gesetz gegenüber der unendlichen Fülle an Sachverhalten, die vor Gericht relevant werden können, immer unterbestimmt bleiben muss. Rechtsprechung ist deshalb bekanntlich immer auch (Richter-)Rechtschöpfung. Dies gilt in besonderem Maße für die Verfassungsrechtsprechung (Starck 1992: 199). Die Ausübung des richterlichen Ermessens wird jedoch *diszipliniert*; zum einen durch die juristische Methodik, zum anderen dadurch, dass Gerichte sich an Präzedenzfällen orientieren, also daran, wie vergleichbare Probleme in der Vergangenheit behandelt worden sind (Kranenpohl 2009). Neben dieser Disziplinierungsfunktion *erleichtert* Präzedenz die Entscheidungsfindung erheblich. Es muss nicht mehr für jeden Fall „das Rad neu erfunden“ werden. Häufig genügt ein Blick in die Entscheidungssammlung der höheren Gerichte, um die Menge der auf die vorliegende Rechtsfrage passenden Antworten und damit den Arbeitsaufwand auf ein beherrschbares Maß zu verringern (vgl. Alexy 1983: 338). Rechtssystematisch dient Präzedenz schließlich dazu, die *Einheit der Rechtsordnung* und Rechtssicherheit zu gewährleisten. Ähnliche Fälle dürfen von verschiedenen Gerichten oder zu verschiedenen Zeitpunkten nicht grundsätzlich anders behandelt werden, wenn die Entscheidung nicht willkürlich erscheinen soll. Inkonsistente Rechtsanwendung widerspricht wichtigen Prinzipien wie dem Gleichheitsgrundsatz und der Rechtsbindung der Judikative. Für die einzelne Richterin, die von einschlägigen Präzedenzfällen abweicht, besteht das Risiko, dass ihr Urteil angefochten oder von der nächsthöheren Instanz aufgehoben wird.

Präzedenz allein legt die (Verfassungs-) Rechtsprechung indes bei weitem nicht in dem Maße fest, wie ein pfadabhängiger *lock-in*. Abweichungen von der ständigen Rechtssprechung – Pfadausbrüche – sind nicht nur möglich, sondern oft auch geboten. Die Verfassungsinterpretation hat sich in der Vergangenheit regelmäßig dem Wandel der gesellschaftlichen Rahmenbedingungen, Werthorizonte und Lebensverhältnisse angepasst und anpassen müssen (Böckenförde 1998; Limbach 2001: 30ff.). Darüber hinaus haben

1 Wir verwenden den Begriff Ineffizienz trotz vielleicht irreführender ökonomischer Konnotation, weil er bei der Untersuchung von Pfadabhängigkeit üblich geworden ist. Die Pointe der frühen Analysen pfadabhängiger Entwicklungen bestand bekanntlich darin, die Beständigkeit ineffizienter Technologien, die unter Marktbedingungen eigentlich verdrängt werden müssten, zu erklären (vgl. Beyer 2005: 7).

empirische Untersuchungen gezeigt, dass auch die persönlichen Rechtsauffassungen und die politischen Orientierungen der Verfassungsrichterinnen, oder genauer: die der variierenden Mehrheiten innerhalb der Senate, die Entscheidungsfindung beeinflussen (Hönnige 2009). Möglich ist dies, weil etabliertes Fallrecht nicht im strengen Sinne einer *stare decisis* rechtlich bindend ist, sondern dem abweichenden Gericht lediglich besondere Argumentationslasten aufbürdet (Alexy 1983: 338ff.). Schon bei der Darstellung und Gewichtung einzelner Aspekte eines Falls lassen sich leicht überzeugende Gründe finden, warum gerade hier von Präzedenzfällen abgewichen werden muss, oder weshalb die ständige Rechtsprechung auf das vorliegende Rechtsproblem nicht angewendet werden kann.² Denn letztlich gilt: „Gleiches wird juristisch gleich und Ungleiches ungleich behandelt“ (Schmidt 2010: 458). Grundsätzlich bleibt Fallrecht schließlich auch nur so lange bestehen, wie es der Gesetzgeber nicht durch neues Gesetzesrecht aufhebt, was jedoch bei Verfassungsänderungen eine sehr hohe Hürde sein kann. Zur durch Präzedenz mit verursachten positiven Rückkopplung muss deshalb das im folgenden Abschnitt (3.4) beschriebene Merkmal der Quasi-Unumkehrbarkeit hinzutreten, damit von pfadabhängiger (Verfassungs-) Rechtsprechung die Rede sein kann.

(2) *Klageverhalten*: Die Disziplinierung des richterlichen Ermessens, die Erleichterung der Entscheidungsfindung und das Ziel einer einheitlichen Rechtsordnung stellen, wie eben gezeigt, gute normative Gründe und zugleich eine starke individuelle Motivation dafür dar, dass Gerichte sich bei ihrer gegenwärtigen Entscheidungsfindung eng an Präzedenzfällen orientieren. Dies allein macht die von uns untersuchte Rechtsprechung jedoch noch nicht zu einem pfadabhängigen Prozess. Denn von Pfadabhängigkeit sollte nur dann gesprochen werden, „wenn damit mehr bedeutet wird, als dass Präzedenz eine Rolle spielt“ (Schmidt 2010: 457). Von entscheidender Bedeutung ist nämlich darüber hinaus das Klageverhalten (vgl. Schmidt 2010: 459; Stone Sweet 2010). Das BVerfG wird nicht von Amts wegen tätig. Es ist darauf angewiesen, dass klagebefugte Antragsteller einen möglichen Verfassungsverstoß reklamieren. Entscheidend sind für unsere Untersuchung vor allem die Fälle, in denen die Verfassungskonformität eines Gesetzes bestritten wird. Deutschland fällt im internationalen Vergleich durch seine stark institutionalisierte Normenkontrolle auf (Lijphart 1999: 226, von Steinsdorff 2009). Das deutsche Verfassungsprozessrecht sieht dafür im Wesentlichen drei Verfahren vor, die jeweils unterschiedliche Akteure ermächtigen. Im Wege der konkreten Normenkontrolle nach Art. 100 Abs. 1 GG sind die Gerichte dazu verpflichtet, bei Zweifeln über die Verfassungsmäßigkeit eines in einem anhängigen Verfahren relevanten Gesetzes das BVerfG anzurufen. Die abstrakte Normenkontrolle zielt dagegen darauf, eine Norm noch vor ihrer Anwendung in der Praxis (aber nach dem Inkrafttreten) zu überprüfen. Dazu berechtigt sind die Bundesregierung, die Landesregierungen und ein Drittel der Mitglieder des Bundestages, also die Oppositionsparteien, insofern sie über eine Sperrminorität verfügen. Bei der Verfassungsbeschwerde schließlich ist „Jedermann“ (§ 90 BVerfGG) berechtigt, gegen eine mögliche Einschränkung seiner Grundrechte vor dem BVerfG vorzugehen – auch und gerade, wenn diese Einschränkung in Form eines Gesetzes geschieht. Die Verfas-

2 In der Bedeutung von Präzedenz finden sich für das *common law* und das *civil law* theoretische Unterschiede, deren Einfluss auf die Praxis man jedoch nicht zu hoch bewerten sollte (Luhmann 1995: 365). Für eine Übersicht zur Pfadabhängigkeit und der Rolle von Präzedenz im *common law* vgl. Hathaway (2003).

sungsbeschwerde ist von allen Verfahrensarten für den weitaus größten Teil der verfassungsgerichtlichen Überprüfung gesetzlicher Normen verantwortlich (Wewer 1991).³

Zu den institutionell gegebenen Klagemöglichkeiten treten individuelle Klageanreize hinzu. Für die Entstehung eines Rückkopplungsmechanismus ist es unerlässlich, dass (private oder öffentliche) klageberechtigte Akteure die großzügigen Möglichkeiten der Normenkontrollverfahren in Anspruch nehmen. Klagen sind der Rohstoff, aus dem das Verfassungsgericht Fallrecht produziert. Je mehr Personen von ihrem Antragsrecht Gebrauch machen, desto größer ist die Chance, dass Fallrecht entsteht und sich zu Präzedenz verfestigt. Dies wird nur geschehen, wenn diese Akteure sich eine gewisse Aussicht auf Erfolg ausrechnen und somit einen Vorteil von ihrer Klage versprechen können. Bestehendes Fallrecht spielt somit auch eine entscheidende Rolle für das Klageverhalten potentieller Klägerinnen. Nur wenn ausreichendes Bewusstsein für die Relevanz verfassungsrechtlicher Vorgaben in einem bestimmten Rechtsgebiet wie dem Steuerrecht vorhanden ist und nur wenn vergangene Entscheidungen des BVerfG einen Erfolg der klagenden Partei zumindest nicht gänzlich aussichtslos erscheinen lassen, wird der „Gang nach Karlsruhe“ angetreten. Je mehr Verfassungsbeschwerden gegen steuerrechtliche Vorgaben erfolgreich enden, desto mehr Nachahmer wird es in ähnlich gelagerten Fällen geben. Die Klägerinnen stimmen dabei ihre Argumentation auf das bestehende und mit der Zeit verfestigte Fallrecht ab. Präzedenz wirkt somit als Anreiz und inhaltliche Orientierung für neue Verfassungsbeschwerden (vgl. Schmidt 2010). Vor allem ermöglichen es die vom BVerfG in der Verfassung entdeckten subjektivrechtlichen Steuerschranken erst, sich auf verfassungsgerichtlichem Wege für eine niedrigere steuerliche Belastung einzusetzen. Die Erfolgchancen hängen somit insbesondere davon ab, ob es in einem gegebenen Rechtsgebiet gelingt, subjektive Grundrechtspositionen zu konstruieren, auf deren Verletzung sich potentielle Verfassungsbeschwerden berufen können. Zu den verfahrensrechtlich-formalen Zugangsmöglichkeiten, die offenkundig für alle Rechtsgebiete bzw. Politikfelder identisch sind, kommen, mit anderen Worten, inhaltliche Beschränkungen hinzu, die in den einzelnen Rechtsgebieten unterschiedlich sind und teilweise selbst wiederum von der Fallrechtsentwicklung abhängen.

3.4 Quasi-Unumkehrbarkeit und Sequenz

Die Rolle der *Präzedenz* und das *Klageverhalten* lenken die Rechtsprechung tendenziell in eine bestimmte Richtung. Sie bilden zusammengenommen einen positiven Rückkopplungsmechanismus, der den einmal eingeschlagenen Rechtsprechungspfad verstärkt. Dabei bleiben Pfadbrüche durch Abweichen vom Fallrecht zwar prinzipiell möglich.

(1) Doch tatsächlich trifft auch das Merkmal der *Quasi-Unumkehrbarkeit* auf die Steuerrechtsprechung zu. Quasi-unumkehrbar wird die Rechtsprechung dadurch, dass sie sowohl auf gesetzgeberischem als auch juridischem Wege kaum oder gar nicht zu korrigieren ist, auch dann, wenn ihre „Ineffizienz“ offenkundig wird. Der Grund für die schwierige gesetzgeberische Korrigierbarkeit ist, dass in der Regel eine Verfassungsände-

3 Nach der offiziellen Urteilsstatistik waren im Zeitraum 2000 – 2010 96,5 Prozent aller Verfahren Verfassungsbeschwerden (<http://www.bundesverfassungsgericht.de/organisation/gb2010/A-I-4.html>, letzter Zugriff 10.05.2011).

rung notwendig ist, um beispielsweise ein vom BVerfG für verfassungswidrig erklärtes Gesetz in seiner ursprünglichen Form doch noch zu verabschieden. Dazu bedarf es einer qualifizierten Mehrheit des Bundestages und des Bundesrates und somit der Zustimmung nicht nur der Opposition, sondern auch der Länder. Hinzu kommt, dass zahlreiche steuerverfassungsrechtliche Entscheidungen sich auf Grundrechtsnormen stützen, deren Wesensgehalt wegen der Ewigkeitsklausel des Art. 79 Abs. 3 GG ohnehin besonders schwierig zu ändern ist. Auch auf dem Rechtsweg kann die Rechtsprechung kaum korrigiert werden, da das BVerfG zwar denjenigen eine subjektive Rechtsposition zuerkennt, die sich potentiell gegen eine Benachteiligung durch zu hohe Besteuerung wehren möchten. Das Gericht befähigt also Akteure, die an einer niedrigeren Steuerbelastung interessiert sind, den Rechtsweg zu beschreiten. Auf der anderen Seite ergibt sich aber daraus für die einzelnen Empfänger staatlicher Unterstützung und für die an einem leistungsfähigen Steuerstaat interessierte Allgemeinheit keine analoge Gelegenheit, sich auf dem Rechtsweg gegen die Beschneidung des steuergesetzgeberischen Handlungsspielraums zur Wehr zu setzen. Es sind, mit anderen Worten, die Klagemöglichkeiten formell und inhaltlich einseitig zugunsten der an einem engen steuerpolitischen Handlungsspielraum interessierten Akteure verteilt.⁴ Der auf lange Sicht durchschlagende steuerpolitische „Aktivismus“ des BVerfG ist deshalb nicht, jedenfalls nicht ausschließlich, die Folge einer (verkappten) steuerpolitischen Agenda der Bundesverfassungsrichterinnen und -richter, sondern er beruht zumindest auch auf den im Fallrecht angelegten Restriktionen und Gelegenheitsstrukturen, die eine Änderung einmal eingeschlagener Tendenzen erschweren.

(2) Die *Sequenz* der einzelnen Verfassungsgerichtsentscheidungen ist insofern von Bedeutung als ihre spätere dogmatische und politische Tragweite mitunter nicht sofort sichtbar wird. Häufig sind es deshalb „kleine“, Entscheidungen, die später „große“ Folgen haben: Umstrittene Entscheidungen mit großem politischem Widerhall stützen sich auf Fallrecht, das über lange Zeiträume hinweg weithin unbemerkt entwickelt wurde, und erscheinen deshalb aus rechtlicher Sicht zwingend und folgerichtig. Auch das BVerfG verfügt nur über einen begrenzten Spielraum, den es nicht ohne weiteres überziehen kann. Es muss sowohl die politischen Folgen seiner Entscheidungen im Auge behalten als auch seine öffentliche Wahrnehmung (Vanberg 2003). Der Beschluss zur Vermögenssteuer (BVerfG 22.06.1995, BVerfGE 93, 121 ff.) wäre beispielsweise auf ungleich größere auch juristische Kritik gestoßen, wenn er sich nicht bereits auf viel ältere Rechtsprechung, wie etwa das „Übermaßverbot“ hätte stützen können (siehe dazu unter 4.3).

3.5 Vier Merkmale pfadabhängiger Rechtsprechung

Pfadabhängige Rechtsprechung bedeutet mehr als Präzedenzwirkung. In Anlehnung an Susanne K. Schmidts Analyse der EuGH-Rechtsprechung zu den vier Marktfreiheiten (Schmidt 2010) haben wir vier Merkmale pfadabhängiger Verfassungsrechtsprechung herausgestellt. Erstens: Das Merkmal des *kontingenten* Pfadbeginns richtet sich gegen

⁴ Aus Sicht der liberalen Verfassungstheorie (etwa Riker & Weingast 1988) besteht eine zentrale Funktion der Verfassung gerade darin, das private Eigentum vor dem Zugriff eines Wohlfahrtsstaates zu schützen, der, angetrieben durch Wahlmechanismus und Parteienwettbewerb, immer weiter expandiert.

eine legalistische Interpretation der Fallrechtsentwicklung und betont die Bedeutung richterlicher Normauslegung, die durch den Verfassungstext niemals voll determiniert sein kann. Es verweist auch auf die zu Anfang nicht immer absehbaren langfristigen Folgen „unverfänglicher“ Entscheidungen für die weitere Rechtsentwicklung. Unter dem Merkmal der *Ineffizienz* verstehen wir zweitens die unbestreitbare Tatsache, dass sich Fallrecht im Rückblick als problematisch erweisen kann, und mitunter kritische Reaktionen auf die Urteile des „Karlsruher Ersatzgesetzgebers“ provoziert. Dass es dennoch oft zu keiner Korrektur kommt, verdankt sich – drittens und viertens – den für die pfadabhängige Rechtsentwicklung entscheidenden „kontinuitätssichernden Mechanismen“ (Beyer 2005) der *positiven Rückkopplung* und der *Quasi-Unumkehrbarkeit/Sequenz*. Präzedenz stabilisiert die Rechtsentwicklung und verstärkt sie zugleich. Zwar wirkt sie nicht verbindlich im Sinne einer *stare decisis*, doch der durch sie generierte Anreiz für private Akteure, auf dem Verfassungsrechtsweg gegen steuerliche Belastungen vorzugehen, unterstützt den positiven Rückkopplungsmechanismus; zumal sich die Beschwerdeführer argumentativ auf dem bestehenden Fallrecht abstützen. Dies bedeutet nicht, dass sämtliche oder auch nur die Mehrzahl der Beschwerden positiv beschieden würden. Dass sich das Klageverhalten dennoch pfadverstärkend auswirkt, liegt daran, dass ihm eine „Steuerverminderungstendenz“ eingebaut ist. Das Gericht kann unangemessene Steuerbelastungen nur untersagen. Es wird sich hingegen kein Kläger finden, der eine höhere Belastung einfordert, um etwa den fiskalischen Spielraum des Staates zur Gewährleistung öffentlicher Güter zu verbreitern. Nicht nur die Anreiz-, sondern auch die Gelegenheitsstrukturen sprechen dagegen, da die subjektivrechtlich begründeten Klagemöglichkeiten insofern asymmetrisch verteilt sind. Sie stehen nur dem Steuerzahler, nicht aber dem Leistungsempfänger oder „der Allgemeinheit“ offen. Und auch auf legislativem Wege erweist sich die Verfassungsrechtsprechung zu Steuerfragen als weitgehend unumkehrbar.

4. Pfadabhängigkeit in der Steuerverfassungsrechtsprechung: Drei Fallstudien

Nachdem wir das Konzept der Pfadabhängigkeit abstrakt vorgestellt und im Detail auf die Verfassungsrechtsprechung übertragen haben, zeigen wir nun anhand der folgenden drei Fallstudien, dass die vier Merkmale pfadabhängiger Entwicklungen und insbesondere die beiden kontinuitätssichernden Mechanismen der positiven Rückkopplung und der Quasi-Unumkehrbarkeit/Sequenz die Verfassungsrechtsprechung tatsächlich kennzeichnen. Der steuerverfassungsrechtliche „Aktivismus“ des BVerfG lässt sich demnach als pfadabhängiger Prozess interpretieren, der den Gestaltungsspielraum des Steuergesetzgebers immer weiter eingeschränkt hat.

Wir behaupten nicht, das BVerfG hätte in allen Fragen des Steuerrechts die Oberhand gewonnen und dem Gesetzgeber jegliche Steuersouveränität genommen. Vielmehr wird gezeigt, dass das BVerfG im Laufe der Zeit einen Pfad eingeschlagen hat, der den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gewiss nicht auf Null reduziert, aber sehr wohl im Vergleich zu anderen Politikfeldern z.B. der Sozialpolitik eingeschränkt hat. Die Tiefe der Überprüfung von Steuergesetzen ist gestiegen. Das BVerfG gibt sich in weiten Bereichen längst nicht mehr mit einer reinen Willkürkontrolle zufrieden. Wir beschreiben diese Dynamik anhand der drei wichtigsten Grundrechtspositionen: Art. 6, Art. 3 und Art. 14 GG.

4.1 Rechtsprechung des BVerfG zur Gleichbehandlung der Ehe im Steuerrecht

Dieser Abschnitt stellt die Entwicklung der Steuerverfassungsrechtssprechung zur Gleichbehandlung im Bereich der Ehe dar. Ausgehend von einem kontingenten Pfadbeginn Anfang der 50er Jahre hat das BVerfG hier seine Rechtsprechung in mehreren Entscheidungen weiterentwickelt. Wir greifen vier einzelne Etappen heraus, und stellen stilisierend dar, wie die Merkmale pfadabhängiger Entwicklung die Rechtsentwicklung beeinflusst haben.

Schon wenige Jahre nach seiner Gründung wurde das BVerfG mit Fragen der Verfassungsmäßigkeit des Steuerrechts konfrontiert. § 26 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung von 1951 sah die gemeinsame Veranlagung von Eheleuten nach dem Prinzip der Haushaltsbesteuerung vor. Dabei wurden die beiden Ehegatten als ein Steuersubjekt begriffen und demselben Tarif unterworfen wie Unverheiratete. Der progressive Steuertarif führte jedoch dazu, dass diese Form der Zusammenveranlagung Eheleute gegenüber Ledigen schlechter stellte (vgl. Homburg 2007: 82 ff.). Das BVerfG erklärte deshalb den § 26 EStG 1951 unter anderem mit Art. 6 Abs. 1 GG, nach dem die Ehe „unter dem besonderen Schutze der staatlichen Ordnung“ steht, für unvereinbar und daher nichtig. Diese Norm verbiete es, Verheiratete zu benachteiligen, nicht jedoch, sie zu begünstigen (BVerfG 17.01.1957, BVerfGE 6, 55).

Im Rückblick erwies sich dieses Urteil als entscheidende Weichenstellung für die weitere Rechtsentwicklung. Mit einem „Paukenschlag“ (Tipke 1990: 316) hatte das BVerfG die Geltung von Grundrechten – hier Art. 6 GG – für das Steuerrecht etabliert und damit den Pfad zur juristischen Überprüfung weiterer Steuergesetze eingeschlagen (Vogel 1999: 7). „Das Ermessen des Gesetzgebers [...]“, so stellte das BVerfG klar, sei nunmehr „auch durch Grundsatznormen [wie Art. 6 GG, die Verf.] begrenzt, in denen für bestimmte Bereiche der Rechts- und Sozialordnung Wertentscheidungen des Verfassungsgebers ausgedrückt sind“ (BVerfG 17.01.1957, BVerfGE 6, 55). Gleichzeitig legte das Gericht mit seiner Entscheidung den Grundstein für die Dogmatik zu Art. 6 Abs. 1 GG im Bereich des Steuerrechts, indem es feststellte, dass diese Verfassungsnorm „nicht nur ein ‚klassisches Grundrecht‘ zum Schutze der spezifischen Privatsphäre von Ehe und Familie sowie Institutsgarantie [sei], sondern darüber hinaus zugleich eine *Grundsatznorm*, das heißt eine verbindliche Wertentscheidung für den gesamten Bereich des Ehe und Familie betreffenden privaten und öffentlichen Rechts“ (ebd., eigene Hervorhebung).

Die Entscheidung gegen die Haushaltsbesteuerung war zu einem gewissen Grade *kontingent*. Zwar kann kaum bestritten werden, dass Eheleute durch die Zusammenveranlagung bei progressivem Tarif gegenüber Ledigen schlechter gestellt werden, doch dies mag durch die Ersparnisse gemeinsamer Haushaltsführung und die somit größere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des gemeinsam haushaltenden Ehepaars gerechtfertigt sein, wie in dem Verfahren das Bundesministerium für Finanzen argumentierte (BVerfG 17.01.1957, BVerfGE 6, 55: Rn. 15). Auch prominente Angehörige der Steuerrechtswissenschaft schlossen sich dieser Ansicht an und kritisierten das Urteil entsprechend heftig (Tipke 1990: 316). So befand etwa Armin Spitaler (1957: 268): „Man wird den Gedankengang des Beschlusses nicht widerlegen können; er ist zwingend. Es fragt sich nur, ob der Ausgangspunkt des Beschlusses so und nicht anders gewählt werden mußte.“ Mit dem Urteil sei ein Strukturelement der Einkommenssteuer gefallen, nämlich der Grundsatz der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit, die bei gemeinsamer Haushaltsführung aufgrund der damit verbundenen Einsparungen größer sei als bei Alleinstehenden. Die Berücksich-

tigung solcher Einsparungen bezeichnete das BVerfG jedoch im selben Urteil als „systemfremd“, weil sie „im gesamten übrigen Einkommenssteuerrecht als Faktor der Leistungsfähigkeit nicht berücksichtigt“ würden (BVerfG 17.01.1957, BVerfGE 6, 55: Rn. 80). Im Gegensatz dazu ist indessen für die Sozialgerichte die Berücksichtigung von Einsparungen bei gemeinsamer Haushaltsführung keineswegs systemfremd; ihre Anrechnung ist dort vielmehr ein übliches und rechtlich nicht zu beanstandendes Verfahren (Buob 1992).⁵ Auch dies zeigt, wie wenig zwingend das Ergebnis war, zu dem das BVerfG gekommen ist.

Das Urteil führte zur Einführung des zu diesem Zeitpunkt schon aus den Vereinigten Staaten bekannten Ehegattensplittings. Dort (Grönert 1998: 859) sowie in sämtlichen EU-Ländern mit Ausnahme Deutschlands wurde es jedoch in den 70er Jahren wieder abgeschafft. Doch auch hierzulande ist es seit jeher politisch umstritten. Auch wenn das Urteil in der Presse (anders als im juristischen Schrifttum) zunächst begrüßt wurde (Spitaler 1957: 268), änderte sich doch die öffentliche Bewertung mit dem Wandel des gesellschaftlichen Verständnisses der Rollen von Frau und Familie (Gerlach 2010: 267 ff.). Diskussionen über seine Abschaffung flammen in aller Regelmäßigkeit wieder auf, ohne dass es gelänge, die Rechtslage grundsätzlich zu verändern. Gleichwohl übergreift der Wunsch nach Veränderung beinahe das gesamte Parteienspektrum. Dabei können CDU, CSU und FDP der bisher geltenden Regelung mehr abgewinnen als die linken Parteien, die dem Splitting eindeutig kritisch gegenüberstehen und zurzeit wieder dessen vollständige Ersetzung durch den Individualtarif anstreben. Nachdem selbst eine moderate Reform des Ehegattensplittings zugunsten kinderreicher Familien („Familiensplitting“) während der konservativen Regierungen Kohl am Veto der CSU scheiterte, schien die erste rot-grüne Koalition eine einmalige Gelegenheit darzustellen, um die Blockade aufzulösen. Laut Koalitionsvertrag sollte der maximale Splittingvorteil von 10.424 Euro auf 4.000 Euro pro Jahr begrenzt werden. Trotz der seltenen politischen Opportunität einer gleichgerichteten Bundesratsmehrheit zwischen 1998-99 (Wagschal 2007: 242) schreckte die Koalition aber letztlich doch vor diesem Schritt zurück, nicht zuletzt aufgrund verfassungsrechtlicher Bedenken auch der regierungsnahen Experten (vgl. Wolf & Rübartsch 2002). Einen konsequenten Übergang zum Individualtarif hatte sie gar nicht erst gewagt. Im April 2002, kurz vor Ende der Legislaturperiode wurde das Projekt auf ungewisse Zeit verschoben. Danach gelang es nicht mehr, den notwendigen Kompromiss mit der CDU/CSU im Bundesrat bzw. später innerhalb der Großen Koalition zu erzielen.

Im zweiten Kabinett Merkel wurde das Familiensplitting erneut als Reformoption diskutiert. Dabei argumentiert die CSU im Gleichklang mit den (ehemaligen) Verfassungsrichtern Papier und Kirchhof, die Vorschläge der Schwesterpartei stünden im Widerspruch zum Grundgesetz. Die Oppositionsparteien treten nun für eine vollständige Abschaffung des Splittings ein. Dabei wissen sie die Verfassungsrichterin Hohmann-Dennhardt auf ihrer Seite. Doch auch sie haben Zweifel an der Verfassungskonformität der von ihnen präferierten Individualbesteuerung. Ihre Vorschläge werden deshalb Ehepaare weiterhin privilegieren (Süddeutsche Zeitung, 11.01.11). Trotz der mit dem Wandel des Familien- und Frauenbildes zunehmend frustrierenden Rechtslage blieb es beim juristisch definierten Status Quo. Politische Reformwege sind blockiert, und ein grundlegen-

5 Z.B. in § 85 Abs. 1 Nr. 3 SGB XII oder auch im Unterhaltsrecht, vgl. BGH Urteil vom 17.03.2010, Az. XII ZR 204/08.

der Wandel der Dogmatik zu Art. 6 Abs. 1 GG zeichnete sich ebenfalls nicht ab. Der einmal eingeschlagene Pfad scheint *unumkehrbar*.

Klageverhalten und *Präzedenzwirkung* verstärkten den steuerpolitischen „Aktivismus“ des BVerfG weiter. So berief sich das Gericht in einem späteren Urteil ausdrücklich auf die nunmehr bestehende ständige Rechtsprechung zu Art. 6 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 3 Abs. 1 GG und verlieh ihr damit Präzedenzwirkung: „Wie das BVerfG *wiederholt ausgesprochen* hat, wird der dem Gesetzgeber im Rahmen des Art. 3 Abs. 1 GG verbleibende weite Gestaltungsraum durch die in der Verfassung enthaltenen Grundentscheidungen [wie Art. 6 Abs. 1, GG, die Verf.] eingengt“ (BVerfG 24.01.1962, BVerfGE 13, 318 ff., Rn 30, Hervorhebung durch die Verf.).

Später griff das BVerfG sein erstes Urteil zum Ehegattensplitting mit dem viel zitierten Satz wieder auf: „Damit ist das Ehegattensplitting keine beliebig veränderbare Steuer-, Vergünstigung’, sondern – unbeschadet der näheren Gestaltungsbefugnis des Gesetzgebers – eine an dem Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehepaare (Art. 3 Abs. 1 GG) orientierte sachgerechte Besteuerung“ (BVerfG 03.01.1982, BVerfGE 61, 319 ff., Rn 81). Dieser Satz wurde von einigen Autoren dazu benutzt, zu postulieren, dass das auf richterlichen Druck beschlossene Ehegattensplitting verfassungsrechtlich geschützt sei (Grönert 1998: 895).

Der Rechtsprechungspfad, der dem Gesetzgeber eine strikte Gleichbehandlung von Ehegatten gegenüber anderen Steuerzahlern vorschreibt, wurde durch das Klageverhalten einzelner Parteien verstärkt. Steuerrechtsexperten stellten fest, das BVerfG habe im Bereich der Ehe geradezu zu Klagen eingeladen (Tipke 1990: 318). Das ist nicht verwunderlich, denn „[r]ein quantitativ gesehen war die Berufung auf Artikel 6 Absatz I GG bei Klagen gegen Entscheidungen des Abgabengesetzgebers besonders erfolgreich“ (Arndt 1988: 787). In jüngeren Entscheidungen des BVerfG wird dies ebenso deutlich. So führte einer der Kläger, Bezug nehmend auf die vorherige Rechtsprechung, im Verfahren zur doppelten Haushaltsführung mit Erfolg an, dass die im Jahressteuergesetz 1996 festgelegte Begrenzung für die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung auf zwei Jahre gegen Art. 6 Abs. 1 GG verstoße, denn „[v]erheirateten Steuerpflichtigen habe der Gesetzgeber die Möglichkeit genommen, nach zwei Jahren doppelter Haushaltsführung darzutun, dass diese doppelte Haushaltsführung allein durch das Zusammenwirken der beruflichen mit der ehelichen Situation veranlasst sei“ (BVerfG 04.12.2002, BVerfGE 107, 27 ff., Rn 27).

In einem weiteren Verfahren, das die Zweitwohnungssteuer zum Gegenstand hatte, war die Berufung auf vorherige Rechtsprechung ebenfalls erfolgreich. Die Beschwerdeführer argumentierten, dass „durch die Anknüpfung an die melderechtlichen Vorschriften Verheiratete gegenüber Ledigen benachteiligt“ würden (BVerfG 11.10.2005, BVerfGE 114, 316 ff., Rn 72). Die Klägerinnen haben sich demnach auf die vom BVerfG etablierte Grundrechtsposition berufen und den Pfad in diesem Bereich positiv verstärkt.

4.2 Die Rechtsprechung des BVerfG zur Gleichbehandlung

In der Rechtsprechung des BVerfG im Bereich der Steuerpolitik ist der Grundsatz der Gleichbehandlung (Art. 3 Abs. 1 GG) derjenige, der in der verfassungsrechtlichen Praxis seit je her die größte Rolle gespielt hat (für eine Übersicht an Beispielen siehe Schuppert 1987: 709). Die Rechtsprechung zu diesem einen Satz erstreckt sich auf alle Bereiche des

Steuerrechts – vom Einkommenssteuerrecht bis zum Unternehmenssteuerrecht – und kann daher aus Platzgründen nur an einzelnen prägnanten Beispielen verdeutlicht werden. In der Frage, ob Steuergesetze oder Akte der Steuerverwaltung gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz verstießen, zeigte sich das BVerfG zu Beginn seiner Rechtsprechung zurückhaltend. Vorlagebeschlüsse und Verfassungsbeschwerden beriefen sich zwar auf Art. 3 Abs. 1 GG, doch verwies das BVerfG stets auf einen weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers. Insgesamt begnügte sich das BVerfG mit einer sogenannten „Willkürkontrolle“ (Arndt 1988: 788).

Der steuerpolitische „Aktivismus“ im Bereich des Art. 3 Abs. 1 GG begann später als bei der Rechtsprechung zur Gleichbehandlung der Ehe. Denn hier bedurfte es zweier dogmatischer Neuerungen, die je für sich als *kontingent* angesehen werden können: der „neuen Formel“ des Gleichheitssatzes und ihrer Anwendung im Steuerrecht.

Für diejenigen Steuerrechtler, die sich eine Entwicklung wie bei der Steuerrechtsprechung zur Gleichbehandlung der Ehe wünschten, war die seit 1980 vom BVerfG praktizierte „neue Formel“ des Gleichheitssatzes ein Lichtblick (Lang 1989: 206). Nach dieser war der Gleichbehandlungsgrundsatz in Art. 3 Abs. 1 GG „vor allem dann verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, daß sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten“ (BVerfG 07.10.1980, BVerfGE, 55, 72 ff., Rn 47). Mit diesem neuen Ansatz wird deutlicher als vorher betont, dass es auf die Rechtfertigung der Ungleichbehandlung durch das Ausmaß der vorhandenen Unterschiede zwischen den Vergleichsgruppen ankommt (Maaß 1988; Tipke & Lang 2010: 85).

Die „neue Formel“ kam im Jahre 1982 auch im Bereich der Steuerrechtsprechung zum Gleichheitssatz bei der Frage der Besteuerung von Alleinerziehenden implizit zur Anwendung (BVerfG 03.11.1982, BVerfGE 61, 319 ff., Vogel 1999: 16). Dieser Pfadbeginn war nicht zwingend, hatte das BVerfG doch in ähnlich gelagerten vorherigen Fällen die Annahme von Verfassungsbeschwerden mangels hinreichender Erfolgchancen schon abgelehnt (Deubner 1985: 839). Das Gericht stellte fest, dass die Einkommensbesteuerung verwitweter, geschiedener, getrennt lebender oder unverheirateter Eltern mit mindestens einem Kind mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar sei, weil sie schon im Vergleich zu Ehepaaren mit Kindern zu einer nicht zu rechtfertigenden Mehrbelastung der Alleinerziehenden führt (BVerfG 03.11.1982, BVerfGE 61, 319 ff., Rn 67). Der Gesetzgeber wurde durch dieses Urteil dazu verpflichtet, die Betreuungskosten bei der Einkommenssteuer zu berücksichtigen.

Von der breiten Öffentlichkeit weitgehend unbemerkt (Deubner 1985: 839), war man sich in der Fachliteratur der Auswirkungen dieser Entscheidung sehr wohl bewusst. So stellte Loritz (1986) fest: „Der Wert dieser Entscheidung für die künftige Entwicklung des Steuerrechts kann – jedenfalls wenn das Gericht auf dieser Linie fortfährt – kaum hoch genug veranschlagt werden“ (Loritz 1986: 6). Diese Bewertung des Urteils lässt sich insbesondere auf die Mindestmaßstäbe zurückführen, die hier für das legislative Handeln entwickelt wurden (siehe für die weitere Entwicklung, Arndt & Schumacher 1999: 746).

In der Rückschau können diese entwickelten Maßstäbe, der Pfad und die sich daraus ergebenden weiteren Urteile als *ineffizient* und *unumkehrbar* bewertet werden. So führte beispielsweise eine der Folgeentscheidungen zu der Abzugsfähigkeit von Betreuungskosten im Jahr 1998 (BVerfG 10.11.1998, BVerfGE 99, 216) dazu, dass der im Koalitionsvertrag für Steuersenkungen vorgesehene Betrag schon durch die vom BVerfG vorpro-

grammierte Reform ausgeschöpft wurde (Ganghof 2006: 127). Die politisch gewollten Steuerentlastungen darüber hinaus wären demnach eigentlich nicht möglich gewesen. Gefragt wurde auch, ob der Gesetzgeber noch verantwortlich sei, „wenn das Gericht ihm in Detail steuerrechtliche Regelungen vorschreibt und damit über Milliarden Mark im Haushalt verfügt“ (FAZ, 05.04.2001). Ferner wurde kritisiert, dass das BVerfG die Erhöhung der Steuerlast für kinderlose Ehepaare und besserverdienende Familien – wie es der politische Wille der damals regierenden Koalition war – unerreichbar gemacht habe. „[D]as Netz, das die Verfassungsrichter um Ehe und Familie gesponnen haben, ist so dicht, dass es solche Manöver nicht zulässt“ (FAZ, 06.02.1999).

Ausgehend von diesen Weichenstellungen bewirkten das Klageverhalten und die Präzedenz einen Mechanismus *positiver Rückkopplung*, der den Rechtsprechungspfad verstetigte und weitere Schritte in die eingeschlagene Richtung animierte.

Zunächst verhalf die „neue Formel“ neuen Verfassungsbeschwerden und Richter-vorlagen zum Erfolg (Maaß 1988: 15). Diese Erfolge riefen weitere Klägerinnen und Kläger auf den Plan. Dies betrifft natürlich vor allem Personen, die hofften, sich auf juristischem Wege Steuererleichterungen zu verschaffen. Die mit einer Verfassungsbeschwerde verbundenen Kosten und Mühen wird eine Steuerzahlerin kaum auf sich nehmen, die vor Gericht zu unterliegen erwartet. Altruistische Motive wird man ebenfalls kaum unterstellen wollen. Darüber hinaus wurde für Vorlagebeschlüsse des Bundesfinanzhofes ein eigener geldwerter Vorteil seit seinem Urteil im Jahr 2008 ohnehin zur Voraussetzung. Demnach darf eine gleichheitswidrige Regelung nur dann vorgelegt werden, wenn deren Verfassungswidrigkeit „für den Kläger die Chance offenhält, eine für ihn günstigere Regelung durch den Gesetzgeber zu erreichen“ (BFH 11.09.2008, DStR 2008, 2009 ff.). Gegenstand des Verfahrens war das Abgeordneten-Privileg im Einkommenssteuerrecht. Nach diesem können Abgeordnete eine Kostenpauschale für erwerbsbedingte Aufwendungen geltend machen, andere Steuerzahler können erwerbsbedingte Aufwendungen hingegen nur in der Höhe ansetzen, in der sie ihnen tatsächlich entstanden sind. Diese Ungleichbehandlung wurde von den Klägern gerügt. Hätten sie mit dieser Argumentation Erfolg gehabt, wäre das Abgeordneten-Privileg möglicherweise für verfassungswidrig erklärt worden, ohne dass die Kläger selbst aber einen geldwerten Vorteil erzielt hätten. Hier setzte der Bundesfinanzhof an und erklärte die Vorlage dieser Frage an das BVerfG für unzulässig. Auf die BFH-Entscheidung antworteten die Kläger mit einer Verfassungsbeschwerde, die das BVerfG mit einer ähnlichen Begründung nicht zur Entscheidung annahm (BVerfG 26.07.2010, StBW 2010, 721f.). Ein Kläger ist daher nur beschwerdebefugt, wenn dieser durch die Aufhebung der Ungleichbehandlung automatisch besser gestellt ist. Natürlich verstärkt dies nur die ohnehin im privaten Klageverhalten vorhandene Steuerverringertendenz.

Das BVerfG hatte die neue Formel selbst im Jahre 1987 als ständige Rechtsprechung bezeichnet (BVerfG, 25.03.1986, BVerfGE 72, 84 ff., Rn 20) und ihr damit *Präzedenzwirkung* zugestanden. Neben den Unterhaltspflichten drang die „neue Formel“ auch in andere Bereiche des Steuerrechts vor, so etwa im BVerfG-Beschluss zur Lohnsteuerkarte (BVerfG 08.10.1991, BVerfGE 84, 348 ff.). Auch in diesem und anderen späteren Urteilen kam es auf die Rechtfertigung der Ungleichbehandlung an. Es fand demnach eine *positive Rückkopplung* statt. Im Laufe dieser Rechtsprechungslinie hat das BVerfG aus der neuen Formel für den Bereich des Steuerrechts das Gebot der Folgerichtigkeit entwickelt: „Aus dem Gebot der möglichst gleichmäßigen Belastung aller Steuerpflichtigen folgt: Der Gesetzgeber hat zwar bei der Auswahl des Steuergegenstandes und

bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Bei der Ausgestaltung dieses Ausgangstatbestandes hat er die einmal getroffene Belastungsentscheidung dann aber folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen“ (BVerfG 27.06.1991, BVerfGE 84, 239, Rn 108). Das Gebot der Folgerichtigkeit selbst folgt also aus der Belastungsgleichheit. „Belastungsunterschieden, die einander widersprechen, fehlt der rechtfertigende Grund“ (Kirchhof 2000: 43). Auf diesen rechtfertigenden Grund stellt die „neue Formel“ – wie im Vorhergehenden erläutert – ab. Das Gebot der Folgerichtigkeit ist zu einem Eckpfeiler der verfassungsrechtlichen Steuerrechtsprechung geworden.

Ein Beispiel aus neuerer Zeit ist das Urteil des BVerfG zu Pendlerpauschale (BVerfG 09.12.2008, BVerfGE 122, 210 ff.). Das Urteil war selbst im zweiten Senat des BVerfG umstritten; zeitweilig sah es nicht so aus, als ob die Mehrheit der Richterinnen die Entfernungspauschale als grundgesetzwidrig ablehnen würden (FAZ, 31.12.2008). Im Ergebnis stellte das BVerfG jedoch einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG fest. Gegenstand dieses Verfahrens bildeten keine Verfassungsbeschwerden, sondern Vorlagen des niedersächsischen und des saarländischen Finanzgerichts sowie des Bundesfinanzhofes. Es kann davon ausgegangen werden, dass Vorlagen von den Gerichten nur dann ausgearbeitet werden, wenn sich die Richterinnen eine Chance ausrechnen, mit ihrer Vorlage Erfolg zu haben. Denn Vorlagebeschlüsse sind aufwändig und bedeuten eine Zusatzbelastung (Birk 2009: 878). In den Vorlagebeschlüssen hatten die Gerichte, bezugnehmend auf die vorhergehende Rechtsprechung des BVerfG zu Art. 3 Abs. 1 GG, die Verfassungswidrigkeit des § 9 Abs. 2 Satz 1 EStG begründet. Dieser Argumentation ist das BVerfG im Kern gefolgt. Das Urteil wurde insbesondere wegen der starken Einschränkung des Gestaltungsspielraumes des Gesetzgebers kritisiert (vgl. Birk 2009: 878, 881ff.). So hieß es im Handelsblatt: „Konsequent zu Ende gedacht wird irgendwann eine Regierung entweder große Staatsaufgaben vernachlässigen, die Steuersätze erhöhen oder eine währungserweichende Dauerverschuldung in Kauf nehmen müssen – damit einige Einkommensbezieher alles steuerlich absetzen können, was Karlsruhe für nötig hält“ (Handelsblatt 10.12.2008). Das Urteil wurde neben seinen Folgen auch wegen seiner Anknüpfung an vorhergehende Entscheidungen kritisiert. So kritisiert Lepsius die Orientierung dieses Urteils an den vom Gericht selbst geschaffenen Prinzipien in der verfassungsrechtlichen Steuerrechtsprechung. „Das Urteil zur Pendlerpauschale exekutiert diese Prinzipien und verdeutlicht die Grenzen die einem solchen Ansatz inne wohnen. Es ist aufbautechnisch eine perfekte Entscheidung die inhaltlich jedoch nicht zu befriedigen vermag“ (Lepsius 2009: 260). Schon vor Erlass des Urteils hatte auch Wernsmann (2007) eine Verfassungswidrigkeit der Entfernungspauschale bestritten. Das Grundgesetz zementiere „die Abziehbarkeit von Aufwendungen für Fahrtkosten nicht in dem Sinne, dass sie nur noch mit Zweidrittelmehrheit in Bundestag und Bundesrat geändert werden könnte (Art. 79 Abs. 2 GG)“ (ebd. 2007: 1154).

4.3 Die Rechtsprechung des BVerfG zur Eigentumsfreiheit

Im Bereich der Eigentumsfreiheit (Art. 14 GG) wurde der Pfad in Richtung judizieller „Aktivismus“ sichtbar am spätesten eingeschlagen. Das BVerfG sah in der Eigentumsfreiheit zunächst ausdrücklich keine Beschränkung der steuergesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit, da „Art. 14 GG nicht das Vermögen gegen Eingriffe durch Auferlegung von Geldleistungspflichten schützt“ (BVerfG 20.07.1954, BVerfGE 4, 7 ff., Rn 34). Diese strikte Rechtsprechung hat das BVerfG zwar im Jahre 1962 relativiert. So stellte der 2.

Senat fest, dass Steuern an Art. 14 GG gemessen werden könnten und hier dann ein Verstoß vorliege, „wenn die Geldleistungspflichtigen den Pflichtigen *übermäßig belasten* und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigen würden“ (BVerfG 24.07.1962, BVerfGE 14, 221 ff., Rn 79, Hervorhebung durch die Verf.). Von der grundlegenden Linie, dass Art. 14 GG das Eigentum generell vor Geldleistungspflichten nicht schützt, ist es mit dieser Rechtsprechung nicht abgewichen. Daher wurde dem Art. 14 GG kaum praktische Bedeutung zugeschrieben (Loritz 1986: 9). Sich mit der Absicht, die eigene Steuerlast zu verringern, auf Art. 14 GG zu berufen, hätte demnach kaum Erfolg versprochen.

Der Pfad begann daher erst mit dem bekannten Vermögenssteuerbeschluss im Jahre 1995, in dem der Begriff der „übermäßigen Belastung“ mit Leben gefüllt wurde. Das vorliegende Finanzgericht hatte hier die Verfassungsmäßigkeit der Bewertung von Grundstücken bei der Vermögenssteuerbemessung angezweifelt. Es war von einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG ausgegangen. Der Vorlagebeschluss des Finanzgerichtes kann daher ebenso als *positive Verstärkung* des Rechtsprechungspfades zu Art. 3 Abs. 1 GG angesehen werden. In seinem Beschluss entwickelte das BVerfG den umstrittenen „Halbteilungsgrundsatz“: Die Vermögensteuer sei erstens als Sollertragssteuer zu betrachten, dürfe die Vermögenssubstanz also nicht angreifen. Zweitens dürfe sie zu den übrigen Ertragsteuern nur hinzutreten, „soweit die steuerliche Gesamtbelastung [...] in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt“ (BVerfG 22.06.1995, BVerfGE 93, 121 ff.).

Dieser eingeschlagene Pfad wurde dann durch weitere Klagen *positiv verstärkt*. So bezogen sich auf den Halbteilungsgrundsatz die Beschwerdeführer in einem Verfahren zur Gewerbesteuer aus dem Jahr 2006. Da die Kläger hier unterlagen, wird das Gewerbesteuer-Urteil häufig als Ende des Halbteilungsgrundsatzes und „Rückzug ins Unpolitische“ (Beise 2006) dargestellt. Auch wenn der Halbteilungsgrundsatz – insofern er als mutmaßliches *obiter dictum* überhaupt je verbindlich war – damit aufgegeben wurde, kann von einem Rückzug nicht die Rede sein. Dagegen spricht schon, dass Verfassungsrichter Udo Di Fabio im Gewerbesteuer-Urteil den Beleg dafür sieht, dass der Steuerstaat „keine Oase verfassungsrechtlicher Ungebundenheit“ sei (Di Fabio 2007: 752). Das BVerfG ist gerade nicht zu einer bloßen Willkürkontrolle zurückgekehrt. Es stellte im Gegenteil fest, dass es die „Gewährleistung einklagbarer, auch den Gesetzgeber bindender Grundrechte verbiete [...], speziell für das Steuerrecht die Kontrolle verfassungsrechtlicher Mäßigungsgebote dem BVerfG gänzlich zu entziehen“ (BVerfG 18.01.2006, BVerfGE 115, 97 ff., Rn 46). Über ein Erdrosselungs- und Konfiskationsverbot hinaus sieht es das BVerfG offenbar weiterhin als seine Aufgabe, gegebenenfalls die Verfassungsmäßigkeit der Höhe steuerlicher Belastungen zu beurteilen. Es behält sich dementsprechend vor, „in Situationen zunehmender Steuerbelastung der Gesamtheit oder doch einer Mehrheit der Steuerpflichtigen, insbesondere etwa dann, wenn eine solche Belastung auch im internationalen Vergleich als bedrohliche Sonderentwicklung gekennzeichnet werden kann, vom Gesetzgeber die Darlegung besonderer rechtfertigender Gründe zu fordern, nach denen die Steuerlast trotz ungewöhnlicher Höhe noch als zumutbar gelten dürfe“ (BVerfG 18.01.2006, BVerfGE 115, 97 ff., Rn 46).

Das Urteil hat deshalb keine Pfadumkehr eingeleitet, sondern stellt eine Vertiefung des Vermögenssteuerbeschlusses dar (Di Fabio 2007: 752). Es stellt nämlich klar, dass „es der Sinn der Eigentumsgarantie [ist], das private Innehaben und Nutzen vermögenswerter Rechtspositionen zu schützen. [Deshalb] greift auch ein Steuergesetz als rechtfertigungs-

bedürftige Inhalts- und Schrankenbestimmung (Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG) in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie ein, wenn der Steuerzugriff tatbestandlich an das Innehaben von vermögenswerten Rechtspositionen anknüpft und so den privaten Nutzen der erworbenen Rechtspositionen zugunsten der Allgemeinheit einschränkt“ (BVerfG 18.01.2006, BVerfGE 115, 97 ff., Rn 34). Dies wird daher nicht das letzte Verfassungsurteil zur Verletzung des Art. 14 GG gewesen sein. Das BVerfG lädt weiterhin private Akteure und die vorlegenden Gerichte dazu ein, die Höhe der Belastungen in Steuergesetzen auf ihre Verfassungsmäßigkeit hin überprüfen zu lassen.

5. Ausblick

Unsere Fallstudien zeigen, dass, ausgehend von unauffälligen Anfangsentscheidungen, die Steuerverfassungsrechtsprechung den gesetzgeberischen Entscheidungsspielraum zunehmend eingengt hat. Die attitudinalistische und die legalistische Perspektive sind für sich genommen nicht komplex genug, um diese Entwicklung vollständig zu erklären. Der Grund für die Rechtsentwicklung kann weder allein in einer (verdeckten) politischen Agenda des BVerfG gefunden werden, noch haben ausschließlich „objektive“ Verfassungsrestriktionen den Ausschlag gegeben. Entscheidend ist vielmehr die der Steuerverfassungsrechtsprechung inhärente Pfadabhängigkeit. Die Präzedenzwirkung vergangener Judikate hat im Zusammenspiel mit dem Klageverhalten privater und öffentlicher Akteure eine bestimmte Rechtsentwicklung verstärkt. Einmal in Gang gesetzt, konnte dieser Prozess kaum unterbrochen werden. Eine legislative Korrektur war durch die institutionellen Hürden der Verfassungsänderung blockiert, während eine juristische Korrektur an den einseitigen Klagemöglichkeiten und Anreizen der individuellen Steuerzahlerinnen scheiterte.

Wir bestreiten nicht, dass die (steuer-)politischen Einstellungen der Verfassungsrichterinnen den „Aktivismus“ mit vorangetrieben haben könnten, noch behaupten wir, dass rechtliche Vorgaben bedeutungslos wären. Möglicherweise lassen sich diese Teilerklärungen zusammen mit der Pfadabhängigkeitsthese in ein geschlossenes Modell integrieren, in dem sich etwa Verfassungsrichterinnen als Politikunternehmer (Kingdon 2003) betätigen und bestimmte Fallrechtsentwicklungen gezielt aufgreifen und verstärken. Diese Fragen sprengen jedoch den Rahmen dieses Beitrags und können als Anregung für weitere Forschung dienen.

Auch in rechtspraktischer und politisch-normativer Hinsicht ist zu wünschen, dass der pfadabhängigen Rechtsentwicklung mehr Aufmerksamkeit geschenkt wird. Die Engung des steuergesetzgeberischen Spielraums und die damit verbundenen fiskalischen Einschnitte sind das Ergebnis einer langsamen, inkrementellen und weitgehend unsichtbaren Entwicklung, die – jedenfalls in weiten Teilen – „hinter dem Rücken“ der Verfassungsrichterinnen und unabhängig von ihren jeweiligen politischen Absichten verläuft. Da dieser Prozess sich in juristischen Bahnen abspielt, ist er zudem nur selten Gegenstand öffentlicher politischer Diskussion, und wenn doch, dann in verkürzender Weise als Ärger über den „Karlsruher Ersatzgesetzgeber“. Unabhängig davon, wie man inhaltlich zum Ergebnis der hier untersuchten Steuerverfassungsrechtsprechung stehen mag, sollte unstrittig sein, dass demokratisches Regieren unter anderem darauf beruht, die für ein Politikergebnis verantwortlichen Akteure zur Rechenschaft ziehen zu können. Diese, im System der deutschen Steuerpolitikformulierung ohnehin problematische Rechenschafts-

fähigkeit (vgl. Ganghof 2004: 22-24) wird aber durch die pfadabhängige Rechtsprechung noch zusätzlich in Frage gestellt.

Pfadabhängige Rechtsprechung kann bevorzugt im Rahmen *disziplinenübergreifender Rechtsforschung* untersucht werden. Rein (juristisch-) interpretative und rein (politikwissenschaftlich-) institutionalistische Zugänge stoßen dabei schnell auf ihre jeweiligen Grenzen. Das liegt erstens daran, dass ein wesentlicher Bestandteil des positiven Rückkopplungsmechanismus in der Entwicklung von Präzedenz und juristischer Dogmatik besteht. Welche Spielräume das Fallrecht lässt und nicht lässt, welche Anschlüsse an bestehende Rechtsprechung argumentativ nahe liegen oder nicht, erschließt sich der rechtswissenschaftlich ungelehrten Forscherin nur schwer oder gar nicht. Zweitens lassen sich auch die kontingenten Entscheidungen am Pfadbeginn nur interpretativ bestimmen. Hier gilt es, die Eigenlogik des Rechts und der richterlichen Entscheidung ernst zu nehmen (Smith 2008: 55). Andererseits findet die pfadabhängige Rechtsentwicklung in einem politisch-institutionellen Kontext statt, zu dem das Klageverhalten sowie die Reaktionsmöglichkeiten der Gesetzgebung gehören. Ein rein interpretativer Zugang ist für diese Faktoren blind. Disziplinenübergreifende Rechtsforschung bedeutet hier idealerweise, dass beide Seiten ihre eigenen Stärken ausspielen können, ohne dabei auf fremden Gebiet dilettieren zu müssen.

Literatur

- Alexy, Robert (1983): *Die Theorie der juristischen Argumentation*. Frankfurt a.M.: Suhrkamp.
- Arndt, Hans-Wolfgang (1988): Gleichheit im Steuerrecht. In: *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht*: 787-794.
- Arndt, Hans-Wolfgang & Andreas Schumacher (1999): Kinder, Kinder... oder : Die unterschiedliche Leistungsfähigkeit der Senate des Bundesverfassungsgerichts. In: *Neue juristische Wochenschrift*: 745-750.
- Beise, Marc (2006): Schwarzer Tag für Steuerzahler. In: *Süddeutsche Zeitung* vom 17. März 2006: 19.
- Beyer, Jürgen (2005): Pfadabhängigkeit ist nicht gleich Pfadabhängigkeit! Wider den impliziten Konservatismus eines gängigen Konzepts. In: *Zeitschrift für Soziologie* 34: 5-21.
- Birk, Dieter (2009): Verfassungsfragen im Steuerrecht - Eine Zwischenbilanz nach den jüngsten Entscheidungen des BFH und des BVerfG. In: *Deutsches Steuerrecht* 47: 877-882.
- Böckenförde, Ernst-Wolfgang (1998): Anmerkungen zum Begriff Verfassungswandel. S. 44-56. In: Bernd Guggenberger & Thomas Würtenberger (Hrsg.), *Hüter der Verfassung oder Lenker der Politik? Das Bundesverfassungsgericht im Widerstreit*. Nomos: Baden-Baden.
- Buob, Hans (1992): Synergie und Steuern. In: *Deutsche Steuer Zeitung* 80: 422-424.
- David, Paul A. (1985): Clio and the Economics of QWERTY. In: *The American Economic Review* 75: 332-337.
- Deubner, Karl G. (1985): Abschied vom Bagatellprinzip: Zur Nichtigerklärung des § 33 a I 1 EStG für die Jahre 1971-1974. In: *Neue juristische Wochenschrift*: 839-841.
- Di Fabio, Udo (2007): Steuern und Gerechtigkeit: Das Freiheits- und Gleichheitsgebot im Steuerrecht. In: *JuristenZeitung* 62: 749-755.
- Ganghof, Steffen (2004): *Wer regiert in der Steuerpolitik? Einkommenssteuerreform zwischen internationalem Wettbewerb und nationalen Verteilungskonflikten*. Frankfurt a.M.: Campus.
- Ganghof, Steffen (2006): *The Politics of Income Taxation: A Comparative Analysis*. Colchester: ECPR Press.

- Genschel, Philipp & Jachtenfuchs, Markus (2011): How the European Union constrains the State: Multilevel Governance of Taxation. In: *European Journal of Political Research* 50: 293-314.
- Gerlach, Irene (2010): *Familienpolitik*. Wiesbaden: VS-Verlag.
- Grönert, Joachim K. (1998): Ist die Abschaffung des Ehegattensplittings verfassungsrechtlich zulässig? In: *Deutsche Steuer Zeitung* 86: 895-897.
- Hathaway, Oona A., 2003: Path Dependence in the Law: The Course and Pattern of Legal Change in a Common Law System. In: *John M. Olin Center for Studies in Law, Economics, and Public Policy Working Papers*, 101-165.
- Heine, Klaus, 2003: *Regulierungswettbewerb im Gesellschaftsrecht: Zur Funktionsfähigkeit eines Wettbewerbs der Rechtsordnungen im europäischen Gesellschaftsrecht*. Berlin: Duncker & Humblot.
- Holmes, Oliver Wendell, 1899: Law in Science and Science in Law. In: *Harvard Law Review* 12, 443-463.
- Homburg, Stefan (2007): *Allgemeine Steuerlehre*. 5., erw. Auflage. München: Vahlen.
- Katz, Michael L. & Carl Shapiro (1986): Technology Adoption in the Presence of Network Externalities. In: *Journal of Political Economy* 94: 822-841.
- Kingdon, John W. (2003): *Agendas, Alternatives, and Public Policy*. Longman: New York.
- Kirchhof, Paul (2000): *Besteuerung im Verfassungsstaat*. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Köppe, Olaf (2006): Bundesverfassungsgericht und Steuergesetzgebung - Politik mit den Mitteln der Verfassungsrechtsprechung? S. 435-447 In: Robert Chr. van Ooyen & Martin H.W. Möllers (Hrsg.), *Das Bundesverfassungsgericht im politischen System*. Wiesbaden: VS Verlag.
- Krahnenpohl, Uwe (2009): Die Bedeutung von Interpretationsmethoden und Dogmatik in der Entscheidungspraxis des Bundesverfassungsgerichts. In: *Der Staat* 48: 387-409.
- Landfried, Christine (1992): Judicial policy-making in Germany: The federal constitutional court. In: *West European Politics* 15: 50-67.
- Lang, Joachim (1989): Verantwortung der Rechtswissenschaft für das Steuerrecht. In: *Steuer und Wirtschaft* 66: 201-211.
- Lepsius, Oliver (2009): Anmerkung zu BVerfGE 122, 210 ff.. In: *JuristenZeitung* 64: 260-263.
- Lijphart, Arend (1999): *Patterns of Democracy. Government Forms and Performance in Thirty-Six Countries*. New Haven: Yale University Press.
- Limbach, Jutta (2011): *Das Bundesverfassungsgericht*. München: Beck.
- Loritz, Karl-Georg (1986): Das Grundgesetz und die Grenzen der Besteuerung - Neuere Aspekte verfassungsrechtlicher Rechtsprechung. In: *Neue juristische Wochenszeitung* 39: 1-10.
- Luhmann, Niklas, 1995: *Das Recht der Gesellschaft*. Frankfurt a. M.: Suhrkamp.
- Maaß, Rainald (1988): Die neuere Rechtsprechung des BVerfG zum allgemeinen Gleichheitssatz - Ein Neuansatz? In: *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht* 7: 14-21.
- Maunz, Theodor, Bruno Schmidt-Bleibtreu & Franz Klein (2010): *Bundesverfassungsgerichtsgesetz: Kommentar*. Bd. 32. Ergänzungslieferung. München: C.H. Beck.
- Papier, Hans-Jürgen (2007): Steuerrecht im Wandel - verfassungsrechtliche Grenzen der Steuerpolitik. In: *Deutsches Steuerrecht* 45: 973-978.
- Pierson, Paul (2000): Increasing Returns, Path Dependence, and the Study of Politics. In: *The American Political Science Review* 94: 251-267.
- Pilz, Frank (2006): Das Bundesverfassungsgericht und der Sozialstaat. S. 407-417 In: Robert C. Ooyen & Martin H.W. Möllers (Hrsg.), *Das Bundesverfassungsgericht im politischen System*. Wiesbaden: VS-Verlag.
- Riker, William H. & Barry R. Weingast (1988): Constitutional Regulation of Legislative Choice: The Political Consequences of Judicial Deference to Legislatures. In: *Virginia Law Review* 74: 373-401.
- Rubin, Paul H. (1977): Why Is the Common Law Efficient? In: *The Journal of Legal Studies*, 6: 51-63

- Schmidt, Susanne K. (2010): Gefangen im "lock in"? Zur Pfadabhängigkeit der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs. In: *Der Moderne Staat* 2, 455-473.
- Schnath, Matthias (2010): Das neue Grundrecht auf Gewährleistung eines menschenwürdigen Existenzminimums - Ein rechtspolitischer Ausblick nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 9.2.2010-. In: *Neue Zeitschrift für Sozialrecht* 19: 297-302.
- Schuppert, Gunnar Folke (1987): Verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstäbe bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung von Steuergesetzen: Ein Beitrag zu den verfassungsrechtlichen Bindungen des Steuerrechts. S. 691-715. In: Walter Fürst, Roman Herzog & Dieter C. Umbach (Hrsg.), *Festschrift für Walter Zeidler*. Berlin, de Gruyter.
- Smith, Rogers M. (2008): Historical Institutionalism and the Study of Law. S. 46 – 59. In: Keith E. Whittington, R. Daniel Kelemen & Gregory A. Caldeira (Hrsg.): *The Oxford Handbook of Law and Politics*. Oxford: Oxford University Press.
- Spitaler, Armin (1957): Der Beschluss des Bundesverfassungsgerichtes zur Ehegattenbesteuerung. In: *Der Betriebs-Berater* 12: 268-270.
- Starck, Christian (1992): Die Verfassungsauslegung. S. 189-229. In: Josef Isensee & Paul Kirchhof (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland* (Band IV), Heidelberg: Müller.
- Steinsdorf, von, Silvia (2010): Verfassungsgerichte als Demokratie-Versicherung? Ursachen und Grenzen der wachsenden Bedeutung juristischer Politikkontrolle. S. 479-498. In: Klemens H. Schrenk & Markus Soldner (Hrsg.), *Analyse demokratischer Regierungssysteme*. Wiesbaden: VS-Verlag.
- Stone Sweet, Alec (2000): *Governing with Judges. Constitutional Politics in Europe*. Oxford: Oxford University Press.
- Stone Sweet, Alec (2010): The European Court of Justice and the Judicialization of EU Governance. In: *Living Reviews in European Governance* 5 (online), <http://europeangovernance.livingreviews.org/Articles/lreg-2010-2/>
- Tipke, Klaus (1990): Über Steuergesetzgebung und Verfassungsgerichtsbarkeit: Von der Euphorie über die Resignation zu neuer Hoffnung. In: *Steuer und Wirtschaft* 67: 308-321.
- Tipke, Klaus & Joachim Lang (2010): *Steuerrecht*. 20. Auflage. Köln: Otto G. Schmidt.
- Vanberg, Georg (2003): Verfassungsgerichtsbarkeit und Gesetzgebung. Zum politischen Spielraum des Bundesverfassungsgerichts. S. 183-213. In: Steffen Ganghof & Philipp Manow (Hrsg.), *Mechanismen der Politik. Strategische Interaktion im deutschen Regierungssystem*. Frankfurt a.M.: Campus.
- Vogel, Klaus (1999): *Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht: Vortrag gehalten vor der Juristischen Gesellschaft zu Berlin am 16. September 1998*. Berlin: de Gruyter.
- Wagschal, Uwe (2006): Verfassungsgerichte als Vetospieler in der Steuerpolitik. S. 559-584. In: Michael Becker & Ruth Zimmerling (Hrsg.), *Politik und Recht*. Wiesbaden: VS-Verlag.
- Wagschal, Uwe (2007): Auf dem Weg zum Sanierungsfall? Die rot-grüne Finanzpolitik seit 2002. S. 241 – 270. In: Christoph Egle & Reimut Zohlhöfer (Hrsg.), *Ende des rot-grünen Projekts? Eine Bilanz der Regierung Schröder 2002-2005*, Wiesbaden: VS-Verlag.
- Wernsmann, Rainer (2007): Die Neuregelung der Entfernungspauschale ist verfassungsgemäß. In: *Deutsches Steuerrecht* 45, 1149-1154.
- Wewer, Göttrik (1991): Das Bundesverfassungsgericht – eine Gegenregierung? Argumente zur Revision einer überkommenen Denkfigur. S. 310-335. In: Bernhard Blanke & Hellmut Wollmann (Hrsg.), *Die alte Bundesrepublik. Kontinuität und Wandel*. Opladen: Westdeutscher Verlag.
- Wolf, Thomas & Melanie Rübartsch (2002): Angriff auf die Ehe. In: *Focus Money* 42: 103.

Autorenadresse

Henning Deters, wissenschaftlicher Mitarbeiter am Sonderforschungsbereich 597 „Staatlichkeit im Wandel“ an der Universität Bremen, henning.deters@sfb597.uni-bremen.de

Rike U. Krämer, wissenschaftliche Mitarbeiterin am Sonderforschungsbereich 597 „Staatlichkeit im Wandel“ an der Universität Bremen, rike.kraemer@sfb597.uni-bremen.de