

Schriften zum Steuerrecht

Band 159

**Das Verhältnismäßigkeitsprinzip
in der Besteuerung**

**Ein systematischer Wegweiser aus Deutschland
für die taiwanische Verfassungs- und Steuerrechtswissenschaft**

Von

Yang-Sheng Chen



Duncker & Humblot · Berlin

YANG-SHENG CHEN

Das Verhältnismäßigkeitsprinzip in der Besteuerung

Schriften zum Steuerrecht

Band 159

Das Verhältnismäßigkeitsprinzip in der Besteuerung

Ein systematischer Wegweiser aus Deutschland
für die taiwanische Verfassungs- und Steuerrechtswissenschaft

Von

Yang-Sheng Chen



Duncker & Humblot · Berlin

Gedruckt mit Unterstützung der Ernst-Reuter-Gesellschaft
der Freunde, Förderer und Ehemaligen der Freien Universität Berlin e. V.

Der Fachbereich Rechtswissenschaft der Freien Universität Berlin
hat diese Arbeit im Jahr 2020 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

D 188

Alle Rechte vorbehalten

© 2021 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 978-3-428-18189-6 (Print)
ISBN 978-3-428-58189-4 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Diese Arbeit wurde im Sommersemester 2020 vom Fachbereich Rechtswissenschaft der Freien Universität Berlin als Dissertation angenommen. Die Literatur konnte bis zum Februar 2020 berücksichtigt werden. Mein herzlicher Dank gilt allen voran meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Markus Heintzen, der nicht nur meine Dissertation mit wertvollen Anregungen betreut hat, sondern darüber hinaus die Fertigstellung der Arbeit umfassend gefördert hat. Bedanken möchte ich mich auch bei Herrn Prof. Dr. Philip Kunig und Frau Prof. Dr. Ai-Er Chen für die zügige Erstellung des Zweit- und Drittgutachtens.

Ich bedanke mich ferner bei meinen Eltern für ihre uneingeschränkte Förderung meiner Ausbildung und ihre liebevolle Ermunterung zum Abfassen der Schrift. Für die Unterstützung bei der Bewältigung der Fallstricke der deutschen Sprache bin ich Herrn Golo Meven zu großem Dank verpflichtet. Mein ganz besonderer persönlicher Dank gebührt aber meiner Ehefrau, Hui-Ju Hsu. Ihre unschätzbare Unterstützung hat die Anfertigung der vorliegenden Arbeit erst ermöglicht.

Berlin, im September 2020

Yang-Sheng Chen

Inhaltsverzeichnis

Einführung	15
A. Problemstellung und Ziele der Untersuchung	15
B. Gang der Untersuchung	20
C. Terminologie	22
D. Die Zitierweise taiwanischer Rechtsprechung und Literatur	22
<i>1. Kapitel</i>	
Verhältnismäßigkeitsprinzip und Steuergesetze	23
A. Die Ausgangslage	23
B. Allgemeine Bestandsaufnahme	24
I. Die Entwicklung des Verhältnismäßigkeitsprinzips	24
II. Der Inhalt des Verhältnismäßigkeitsprinzips	27
1. Legitimer Zweck	27
2. Legitimes Mittel	28
3. Geeignetheit	30
4. Erforderlichkeit	30
5. Angemessenheit	32
III. Exkurs: Das Kriterium der Zumutbarkeit	34
C. Die Problematik des Verhältnismäßigkeitsprinzips in der Besteuerung	35
I. Das „Verhältnis“ zwischen Fiskalzwecksteuern und dem Verhältnismäßigkeitsprinzip	35
II. Steuerrechtliche Normkategorien	38
1. Fiskalzwecknormen	38
2. Lenkungsnormen	39
3. Vereinfachungszwecknormen	41
4. Umverteilungsnormen	42
III. Kriterien für die Einordnung	43
1. Bisherige Ansätze	44

2. Kritik bisheriger Ansätze	46
3. Würdigung und eigene Konzeption	48
D. Fazit	49

2. Kapitel

Die Verhältnismäßigkeitserfordernisse als Grenze von Fiskalzwecknormen

	51
A. Problemstellung	51
B. Eigentumsgarantie als Schranke für den staatlichen Steuerzugriff	53
I. Die frühere Rechtsprechung des BVerfG	53
1. Darstellung	53
2. Kritik	54
II. Die Einheitswertbeschlüsse	55
1. Vermögensteuerbeschluss	55
2. Erbschaftsteuerbeschluss	58
3. Herleitung des Halbtteilungsgrundsatzes und seine Folgerungen	59
III. Die Kehrtwende des Zweiten Senats	60
1. Ablehnung des Halbtteilungsgrundsatzes	61
2. Erweiterung des gesetzgeberischen Handlungsspielraums	62
C. Begrenzung von Fiskalzwecknormen durch das Verhältnismäßigkeitsprinzip?	63
D. Besonderheit bei Zwecksteuern	65
I. Typologie	66
1. Rechtliche Verwendungszwecke	66
2. Abgrenzung von zweckmotivierten Steuern	67
3. Abgrenzung von Sonderabgaben	68
II. Die Rechtfertigung der Zwecksteuern durch das Verhältnismäßigkeitsprinzip?	71
E. Fazit	73

3. Kapitel

Die Verhältnismäßigkeitserfordernisse als Grenze von steuerlichen Lenkungsnormen

	75
A. Problemstellung	75
B. Einschlägige Freiheitsrechte	77
I. Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG)	77

II. Eigentumsgarantie (Art. 14 GG)	78
III. Allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG)	78
C. Verhaltensbeeinflussung als mittelbar-faktischer Eingriff	79
I. Bloße Anknüpfung an Grundrechtsbetätigung	80
II. Überschreiten der Eingriffsschwelle	81
D. Verhältnismäßigkeitsprüfung bei Lenkungsnormen	85
I. Rechtsprechung: Die Verhältnismäßigkeitsprüfung in Bezug auf die Verhaltenslenkung	85
II. Literatur und eigene Stellungnahme: Ungeeignetheit der steuerlichen Lenkungsnormen bei Ausbleiben von Verhaltenslenkung?	86
E. Fazit	88

4. Kapitel

**Die Verhältnismäßigkeitserfordernisse
als Grenze von steuerlichen Umverteilungsnormen** 89

A. Problemstellung	89
B. Begriffsbestimmung steuerlicher Umverteilung	90
I. Das Gesamtdeckungsprinzip und die Definition steuerlicher Umverteilung	90
II. Sozialstaatliche Besteuerung als ein Instrument der Umverteilung	93
C. Einordnung des progressiven Steuertarifs	93
I. Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips	93
II. Ausfluss des Sozialstaatsprinzips	95
D. Sozialstaatliche Rechtfertigung von Umverteilungsnormen und das Verhältnismäßigkeitsprinzip	96
E. Fazit	99

5. Kapitel

**Die Verhältnismäßigkeitserfordernisse
als Grenze von steuerlichen Vereinfachungszwecknormen** 100

A. Problemstellung	100
B. Die Frage der überhöhten steuergesetzlichen Zinssätze als Kern des Problems der Verhältnismäßigkeit der Vereinfachungszwecknormen	101
I. Hintergründe	101

II. „Frischer Wind“ durch die Entscheidungen des FG Köln und des BFH über den realitätsfernen Zinssatz	103
1. Jüngste Entscheidung des FG Köln	103
2. Jüngste Entscheidung des BFH	104
III. Stellungnahme	106
C. Billigkeitserlass und Verhältnismäßigkeit	108
I. Begriff	108
II. Das bei der Billigkeitsentscheidung implizierte Verhältnismäßigkeitsprinzip ...	108
1. Die durch allgemeine Rechtsgrundsätze konkretisierte Unbilligkeit	108
2. Die durch Interessenabwägung konkretisierte Billigkeitsprüfung	109
III. Exkurs: Billigkeitserlass als Ermessensentscheidung?	111
1. Die Entscheidung des Gemeinsamen Senats der Obersten Gerichtshöfe des Bundes und die ständige Rechtsprechung des BFH	111
2. Literatur und Stellungnahme	113
D. Fazit	115

6. Kapitel

Das Verhältnis zwischen dem Verhältnismäßigkeitsprinzip und dem Gleichheitssatz in der Besteuerung	117
A. Problemstellung	117
B. Rechtfertigungen für Ungleichbehandlungen im Steuerrecht	119
I. Lenkungsziele	119
II. Stichtagsregelungen	120
III. Kompensation von Vor- und Nachteilen	121
IV. Exkurs: rein fiskalische Gründe sind keine Rechtfertigungsgründe	122
C. Kontrolldichte des Gleichheitssatzes	122
I. Vom traditionellen Willkürverbot zur sog. neuen Formel	123
1. Willkürverbot	123
2. Sog. neue Formel: Verhältnismäßigkeit der Ungleichbehandlung	124
3. Bestehen eines stufenlosen Prüfungsmaßstabs in der heutigen Zeit	126
II. Strukturschwäche der Gleichheitsdogmatik bei Heranziehung von freiheitsrechtlichen Verhältnismäßigkeitserfordernissen	127
III. Die Verhältnismäßigkeitsprüfung und ihre Differenzierungskriterien	129
1. Trennung von internen und externen Zwecken	129

2. Ein Schwachpunkt der Differenzierung von internen und externen Zwecken? 131
 3. Übertragung des Ansatzes Husters auf das Steuerrecht 132
 D. Fazit 133

7. Kapitel

Die Verhältnismäßigkeitserfordernisse als Grenze des Steuervollzugs 135
 A. Problemstellung 135
 B. Die Berücksichtigung des Kooperationsprinzips im Rahmen des Verhältnismäßig-
 keitsprinzips beim Steuervollzug 136
 C. Freiheitsrechtliches Gebot verhältnismäßiger Steuerverfahrenslasten 138
 D. Verhältnismäßigkeit bei der Vollstreckung 139
 I. Ermessenseinräumung 139
 II. Ermessensausübung 140
 E. Fazit 141

Schlussbetrachtung 143

A. Kernthesen zu der Untersuchung 143
 B. Bewertung und Ausblick 148

Literaturverzeichnis 149

Sachverzeichnis 163

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere Ansicht
a. F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
ALR	Allgemeines Landrecht für die preußischen Staaten von 1794
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
Art.	Artikel
ASOG Bln	Allgemeines Sicherheits- und Ordnungsgesetz Berlin
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
BayKAG	Bayerisches Kommunalabgabengesetz
BayLStVG	Bayerisches Landesstraf- und Verordnungsgesetz
BayVwVfG	Bayerisches Verwaltungsverfahrensgesetz
BB	Der Betriebsberater (Zeitschrift)
Bd.	Band
Begr.	Begründer
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Strafsachen
BHO	Bundshaushaltsordnung
BK	Bonner Kommentar zum Grundgesetz
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
d. h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DDR	Deutsche Demokratische Republik
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung
Doppelbuchst.	Doppelbuchstabe
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift)

EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
Erg.-Lfg.	Ergänzungslieferung
ESTG	Einkommensteuergesetz
f.	und folgende
ff.	und fortfolgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
Fußn.	Fußnote(n)
GG	Grundgesetz
Halbs.	Halbsatz
HGrG	Haushaltsgrundsätzegesetz
Hrsg.	Herausgeber
hrsg. v.	herausgegeben von
HwStR	Handwörterbuch des Steuerrechts
i. d. F.	in der Fassung
i. V. m.	in Verbindung mit
i. w. S.	im weiteren Sinne
JA	Juristische Arbeitsblätter (Zeitschrift)
Jura	Juristische Ausbildung (Zeitschrift)
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JZ	Juristenzeitung (Zeitschrift)
Kap.	Kapitel
m. w. Nachw.	mit weiteren Nachweisen
MinöStG	Mineralölsteuergesetz
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (Zeitschrift)
NVwZ-RR	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht – Rechtsprechungsreport (Zeitschrift)
OVG	Oberverwaltungsgericht
PrOVGE	Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts
RAO	Reichsabgabenordnung
RGBL	Reichsgesetzblatt
Rn.	Randnummer
S.	Seite
sog.	sogenannte(n)
StrFinG	Straßenbaufinanzierungsgesetz
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
u. a.	unter anderem
usw.	und so weiter
v.	vom; von
vgl.	vergleiche
Vorbem.	Vorbemerkung
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der deutschen Staatsrechtslehrer zum Beispiel
z. B.	zum Beispiel
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
ZJS	Zeitschrift für das juristische Studium (Zeitschrift)

Einführung

A. Problemstellung und Ziele der Untersuchung

In Art. 7 bis 22 der Verfassung Taiwans werden die Grundfreiheiten und -pflichten des taiwanischen Volkes festgelegt. Die dort geregelten Freiheitsrechte erfahren in Art. 23 der Verfassung Taiwans eine Begrenzung.¹ Der Artikel lautet wie folgt: „Alle in den vorhergehenden Artikeln aufgeführten Freiheitsrechte sind nicht gesetzlich beschränkt, es sei denn, dies ist erforderlich, um die Verletzung der Freiheiten anderer Personen zu verhindern, eine drohende Krise abzuwenden, die soziale Ordnung aufrechtzuerhalten oder das Gemeinwohl voranzutreiben.“ Wie J.-Y. Hwang zutreffend feststellt, fasst das Verfassungsgericht des Justiz-Yuans² als das höchste Rechtsprechungsorgan in Taiwan diesen Artikel, seit der Interpretation des Justiz-Yuans Nr. 414, als ausdrückliche Regelung des dem deutschen öffentlichen Recht entstammenden Prinzips der Verhältnismäßigkeit mit Verfassungsrang auf.³

¹ Eine vergleichbare Regelungsweise findet man in Art. 98 der Verfassung des Freistaates Bayern. Er lautet: „Die durch die Verfassung gewährleisteten Grundrechte dürfen grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Einschränkungen durch Gesetz sind nur zulässig, wenn die öffentliche Sicherheit, Sittlichkeit, Gesundheit und Wohlfahrt es zwingend erfordern. Sonstige Einschränkungen sind nur unter den Voraussetzungen des Art. 48 zulässig. Der Verfassungsgerichtshof hat Gesetze und Verordnungen für nichtig zu erklären, die ein Grundrecht verfassungswidrig einschränken.“ Siehe auch C.-L. Lee, *Journal of Social Sciences and Philosophy*, Bd. 30 (2017), Nr. 2, S. 237 (266).

² Der Verfassung Taiwans nach wurde die Staatsgewalt in fünf Yuans (Staatsräte) unterteilt, nämlich den Exekutiv-Yuan, den Legislativ-Yuan, den Justiz-Yuan, den Prüfungs-Yuan und den Kontroll-Yuan. Dem Justiz-Yuan kommen dabei die folgenden Kompetenzen zu: Die Interpretation der Verfassung sowie die Vereinheitlichung der Gesetze, die Rechtsprechungsgewalt, die beamtenrechtliche Disziplinargewalt und die Ausübung der Aufsicht über die Justiz und deren Verwaltung. Um seine Aufgabe der Auslegung der Verfassung und der Vereinheitlichung der Gesetze zu erfüllen, wurde das Verfassungsgericht des Justiz-Yuans eingesetzt. Mit 15 Mitgliedern hat das Gericht die Aufgabe, die Verfassung Taiwans gesetzmäßig auszulegen, und ist deshalb im Sinne der Gewaltenteilung vergleichbar mit dem Bundesverfassungsgericht.

³ J.-Y. Hwang, *National Taiwan University Law Journal*, Bd. 42 (2013), Nr. 2, S. 215 (218 f.). Ebenfalls weist S.-P. Hwang darauf hin, dass die Rezeption der deutschen Verfassungsrechtsdogmatik in der Entscheidungspraxis der taiwanischen Verfassungsgerichtsbarkeit spätestens seit den frühen neunziger Jahren erkennbar ist. Dabei ist das Verhältnismäßigkeitsprinzip eines von vielen originär deutschen Rechtsprinzipien, welche im Rahmen der Entscheidungen des taiwanischen Verfassungsgerichts wachsende Berücksichtigung gefunden haben; siehe S.-P. Hwang, in: Starck/Heun/Tsai, S. 127 (128). Es wird übereinstimmend angenommen, dass das Verhältnismäßigkeitsprinzip zu den „Exportschlagnern“ des deutschen Rechts gehört; siehe Möllers, *Methodenlehre*, § 10 Rn. 42a. Vgl. auch Barak, *Proportionality*, S. 181 ff.

Damit ist laut Rechtsprechung und herrschender Lehre in Art. 23 der Verfassung Taiwans das Verhältnismäßigkeitsprinzip implizit geregelt.⁴

Wie in Deutschland wird das Verhältnismäßigkeitsprinzip in Taiwan als ein Gebot begriffen, welches verlangt, dass jedes staatliche Eingriffshandeln einem legitimen Zweck dient und als Mittel zu diesem Zweck geeignet, erforderlich und angemessen ist.⁵ Dies bereitet im allgemeinen verwaltungsrechtlichen Bereich keine Probleme. Die Anwendung des Verhältnismäßigkeitsprinzips gestaltet sich freilich im materiellen Steuerrecht schwierig. Denn auch wenn der Steuerzugriff eine massive Beeinträchtigung der grundrechtlich gewährleisteten Freiheit darstellt, spielt nach der herrschenden Lehre in der deutschen Steuerrechtswissenschaft das Verhältnismäßigkeitsprinzip dort eine nachrangige Rolle,⁶ weil sich die Besteuerung wegen der Uferlosigkeit des öffentlichen Finanzbedarfs stets einer Zweck-Mittel-Relation zu entziehen droht.⁷

Die Verbindlichkeit des Verhältnismäßigkeitsgebots bezogen auf die Besteuerung wird zwar einerseits in der taiwanischen Steuerrechtswissenschaft weitgehend anerkannt; andererseits gibt es jedoch in Bezug auf die Anwendung der Anforderungen dieses Gebots im Einzelfall kaum detaillierte Erläuterungen.⁸ Die Ausführungen zur Anwendung des Prinzips der Verhältnismäßigkeit im taiwanischen steuerjuristischen Schrifttum verbleiben letztlich im Groben und Allgemeinen.⁹ Die Rezeption des Verhältnismäßigkeitsprinzips in der taiwanischen Steuerrechtswissenschaft beschränkt sich größtenteils immer noch auf die Herleitung des Verbots der Erdrosselungssteuer.¹⁰ Die weiteren Entwicklungen der Prüfungsmaßstäbe und der möglichen Konkretisierungen des Verhältnismäßigkeitsprinzips in der Besteuerung werden bloß bis zum umstrittenen Begriff des Halbteilungsgrundsatzes nachvollzogen.¹¹ Der einzige, der darauf hinweist, dass im Steuerrecht das

⁴ Interpretation des Justiz-Yuans Nr. 414; *M. Chen*, Allgemeines Steuerrecht, S. 85; *K.-C. Gee*, Einkommensteuer, S. 601; *M.-Z. Huang*, Allgemeines Steuerrecht, Bd. I, S. 13 mit Fußn. 16, 148 f.; *J.-Y. Hwang*, National Taiwan University Law Journal, Bd. 42 (2013), Nr. 2, S. 215 (220); *K.-C. Ko*, in: Hwang, Constitutional Interpretation: Theory and Practice, Bd. 7, Teil 1, S. 193 (229 f.); *K.-C. Ko*, Chung-Hsing University Law Review, Bd. 17 (2015), S. 31 (59). Vgl. auch die Interpretation des Justiz-Yuans Nr. 476.

⁵ Statt vieler nur *M. Chen*, Allgemeines Steuerrecht, S. 85. Vgl. auch BVerfGE 118, 168 (193).

⁶ *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rn. 182; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I, S. 418. Vgl. ferner BVerfGE 115, 97 (115).

⁷ Vgl. *Wischmeyer*, Die Kosten der Freiheit, S. 31.

⁸ Vgl. *C.-H. Chen*, Allgemeines Steuerrecht, S. 62 f.; *M. Chen*, Allgemeines Steuerrecht, S. 86; *K.-C. Gee*, Einkommensteuer, S. 68 f.; *M.-Z. Huang*, Allgemeines Steuerrecht, Bd. I, S. 148 f.; *M.-Z. Huang*, in: Huang/Gee/Chen, Besonderes Steuerrecht, S. 40.

⁹ Vgl. *C.-H. Chen*, Allgemeines Steuerrecht, S. 63; *K.-C. Gee*, Einkommensteuer, S. 68 f.; *M.-Z. Huang*, Allgemeines Steuerrecht, Bd. I, S. 148 f.

¹⁰ Siehe *C.-H. Chen*, Allgemeines Steuerrecht, S. 63; *K.-C. Gee*, Einkommensteuer, S. 59; *M.-Z. Huang*, Allgemeines Steuerrecht, Bd. I, S. 10, Fußn. 11.

¹¹ Siehe *K.-C. Gee*, Einkommensteuer, S. 282 ff.; *M.-Z. Huang*, Allgemeines Steuerrecht, Bd. I, S. 143; *Y.-H. Huang*, Public Finance Review, Bd. 36 (2004), Nr. 1, S. 151 (160 ff.).

Verhältnismäßigkeitsprinzip hauptsächlich im Rahmen der Vorschriften, die gesellschaftspolitische Ziele durch Steuervergünstigungen oder Steuerbenachteiligungen verfolgen, anwendbar ist, ist M. Chen.¹² Aber weshalb und in wieweit diese gesellschaftspolitischen Ziele mit den von den Sozialzwecknormen zu unterscheidenden steuerrechtlichen Normkategorien im Zusammenhang stehen, ist laut M. Chen noch unklar.¹³

Eine zur steuerrechtlichen Literatur vergleichbare Situation besteht in der Rechtsprechung des Verfassungsgerichts des Justiz-Yuans, das bislang in keiner einzigen steuerrechtlichen Entscheidung die in Rede stehende Steuernorm wegen einer Verletzung des Verhältnismäßigkeitsprinzips für verfassungswidrig erklärt hat.¹⁴ Dennoch existieren einige Entscheidungen des Verfassungsgerichts des Justiz-Yuans, in denen eine Steuernorm für verfassungswidrig erklärt wurde, weil durch sie das Grundrecht auf ein menschenwürdiges Existenzminimum ausgehebelt werde, und die ohne seine explizite Nennung am Verhältnismäßigkeitsprinzip angeknüpft haben.

Ein Beispiel dafür ist die Interpretation des Justiz-Yuans Nr. 701. Ihre Kernfrage ist, ob das Erfordernis, den Abzug von Krankheitskosten für die Langzeitpflege behinderter Menschen auf die im Einkommensteuergesetz vorgeschriebenen Ausgaben für Leistungserbringer zu beschränken, verfassungswidrig ist. Dazu stellt das Verfassungsgericht des Justiz-Yuans fest:¹⁵ „Art. 15 der Verfassung sieht vor, dass das Lebensrecht der Mitglieder des Volkes geschützt wird. Art. 155 der Verfassung sieht vor, dass ältere, schwache und behinderte Menschen, die nicht in der Lage sind, sich selbst zu versorgen, und Opfer schwerer Katastrophen von der Regierung angemessen unterstützt und entlastet werden müssen. Die Regierung kann zahlreiche Hilfsmaßnahmen ergreifen, um das Überleben und das Leben der Menschen zu schützen. Hierzu zählen auch Steuervergünstigungen. Nach der streitigen Vorschrift dürfen von einem Steuerpflichtigen für pflegebedürftige Personen gezahlte Krankheitskosten nur dann in den Postenabzug einbezogen werden, wenn sie an die oben genannten Leistungserbringer¹⁶ gezahlt wurden. Werden die Kosten für andere rechtmäßige Gesundheitsleistungen an oben nicht aufgeführte Anbieter gezahlt, dürfen die Kosten dagegen nicht abgezogen werden. Allerdings fällt die Wahl für einen nicht aufgeführten Anbieter zumeist aufgrund der ungleichen Verteilung der medizinischen Ressourcen des Landes und aufgrund der Begrenzung der geografischen Verbreitung der oben genannten Gesundheitsdienstleister. Insofern verstößt die Vorschrift gegen das verfassungsrechtliche Gebot,

¹² M. Chen, Allgemeines Steuerrecht, S. 86.

¹³ M. Chen, Allgemeines Steuerrecht, S. 86.

¹⁴ K.-C. Ko, Chung-Hsing University Law Review, Bd. 17 (2015), S. 31 (60).

¹⁵ Siehe Interpretation des Justiz-Yuans Nr. 701.

¹⁶ Die „oben genannten Leistungserbringer“ sind die staatlichen Krankenhäuser, die Vertragskrankenhäuser des Beamtenversicherungsplans, die Vertragskrankenhäuser des Arbeiterversicherungsplans und die Krankenhäuser mit ordnungsgemäßen, vom Finanzministerium zertifizierten Buchführungsunterlagen, siehe Interpretation des Justiz-Yuans Nr. 701.