Dritter Beratungsgegenstand:

**Verfassung in ausgewählten Teilrechtsordnungen:
Konstitutionalisierung und Gegenbewegungen
im Steuerrecht**

2. Referat von Professor Dr. *Christian Seiler*, Tübingen

Inhalt

	Seite
I. Befund: Asymmetrische Verwirklichung der Grundrechtsbindung	334
1. Verfassungs-, insbesondere Grundrechtsrelevanz der Besteuerung	334
2. Entwicklungslinien einer gleichheitsdominierten Verfassungspraxis	337
3. Probleme eines einseitigen Gleichheitsdenkens	340
II. Folgerung: Rückbindung an allgemeine grundrechtliche Wertungen	343
1. Freiheitsrelevanz und Rechtfertigungsbedarf	343
2. Differenzierende Suche nach dem rechtfertigenden Grund	346
3. Der Erfolg privaten Wirtschaftens als Objekt jeder Besteuerung	349
III. Vertiefung: Blick auf einzelne Steuerarten	355
1. Einkommen- und Körperschaftsteuer	355
2. Noch fehlende Maßstäbe für andere Steuerarten	356
3. Besteuerung der Einkommensverwendung	357
4. Besteuerung des Vermögensbestandes	359
5. Besteuerung von Erbschaften	359
IV. Auftrag: Entwicklung einer Steuerkonkurrenzlehre	362
1. Das noch ungelöste Problem der Steuerekumulation	362
2. Weiter verfassungsrechtlicher Rahmen einer Steuerkonkurrenzlehre	363
3. Hauptverantwortung des Gesetzgebers	364
4. Auftrag an die Steuerrechtswissenschaft	365
V. Fazit: Erkenntnis- und Rationalitätsgewinne	366

Das Grundgesetz bindet alle staatliche Gewalt. Folglich kann auch die Besteuerung nur verfassungsgebunden gedacht werden. Diese Selbstverständlichkeit weicht einer gewissen Unsicherheit, sobald man genauer nachfragt, welche konkrete Ordnungsfunktion das Verfassungs- für das Steuerrecht übernimmt. Der Vorstand unserer Vereinigung hat den Stand der hierzu geführten Diskussion zutreffend abgebildet: 66 Jahre nach Inkrafttreten des Grundgesetzes befindet sich das Steuerrecht noch immer in einem Prozess der Konstitutionalisierung¹, das heißt einer allmählichen Ausstrahlung des Verfassungsrechts auf das einfache Recht, der zugleich auf beachtliche Gegenbewegungen trifft.

Dieser Befund legt nahe, Art und Maß der Verfassungsbindung zu hinterfragen, um den Geltungsanspruch des Grundgesetzes mit dem nur vermeintlich widerstrebenden Anliegen politischer Gestaltbarkeit des Steuerrechts in Einklang bringen zu können. Die Lösung liegt, dies sei vorangestellt, in einer Balance von Freiheit und Gleichheit, verbunden mit weiten, aber richtig verorteten Gestaltungsräumen des Gesetzgebers.

In diesem Sinne scheint im Folgenden – I. – ein Blick auf den Stand der Konstitutionalisierung der Besteuerung angezeigt, der – II. – Anlass zu einer Rückbesinnung auf allgemeine grundrechtliche Wertungen geben wird, was dann – III. – anhand einzelner Steuerarten verdeutlicht und – IV. – zum rechtspolitischen Desiderat einer Steuerkonkurrenzlehre fortentwickelt werden soll. Als Ertrag winkt – V. – ein besseres Verständnis des geltenden Rechts, stellenweise auch ein Rationalitätsgewinn seiner künftigen Ausgestaltung.

I. Befund: Asymmetrische Verwirklichung der Grundrechtsbindung

I. Verfassungs-, insbesondere Grundrechtsrelevanz der Besteuerung

Primärer Bezugsrahmen des einfachen Steuerrechts bleibt einstweilen, weil seine wichtigsten Rechtsgrundlagen trotz wachsender Einflüsse des

¹ Der facettenreiche Begriff der „Konstitutionalisierung“ kann im hiesigen Kontext umschrieben werden als Vorgang allmählicher Entfaltung einer verfassungsrechtlichen Vorprägung des (partiell älteren) einfachen Rechts, das sich schließlich zum konkretisierten Verfassungsrecht entwickelt. Siehe auch *R. Wahl* Konstitutionalisierung – Leitbegriff oder Allerweltsbegriff, FS Brohm, 2002, 191 (192 f.). Zu den gelegentlich „verschlungenen Wegen“ der Konstitutionalisierung *G. F. Schuppert/Ch. Bumke* Die Konstitutionalisierung der Rechtsordnung, 2000, 9 ff. – Abzugrenzen ist eine (hier nicht gemeinte) völkerrechtliche Dimension des Begriffs; vgl. *M. Knauff* Konstitutionalisierung im inner- und überstaatlichen Recht – Konvergenz oder Divergenz?, *ZaöRV* 68 (2008), 453 ff.

Europarechts² nach wie vor nationaler Herkunft sind, das Grundgesetz. Jedoch ist dessen Textbefund zu Steuerfragen eher dünn. Ausdrücklich regeln die Art. 105 ff. GG nur die föderale Aufteilung der Gesetzgebungs-, Ertrags- und Vollzugskompetenzen. Materielle Aussagen treffen diese Vorschriften kaum. Zwar normieren sie konkludent auch das Steuerstaatsprinzip³, das dem Verfassungsstaat aufgibt, sein Allgemeinwohlhandeln vorrangig durch die Gemeinlast der Steuer⁴ zu finanzieren. Auch geben die Bundes- oder Länderzuständigkeiten einzelne Gegenstände wie etwa

² Das Steuerrecht ist verglichen mit anderen Rechtsbereichen nur in geringerem Maße europäisiert worden, nicht zuletzt weil die Mitgliedstaaten ihre Kompetenzen auf diesem politisch wichtigen Feld – begünstigt durch das Einstimmigkeitserfordernis der einschlägigen Vertragsbestimmungen (insbesondere Art. 113, 115 AEUV) – nur ungern abgeben. Aber auch soweit das Europarecht auf die Besteuerung einwirkt, hat dies nicht zu eigenen EU-Steuern, sondern lediglich zu partiellen Harmonisierungen geführt. – Letztere finden sich vor allem auf dem Gebiet der **indirekten Steuern**, also der Umsatz- (siehe die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie; RL 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. 2006, L 347/1; zuletzt geändert durch RL 2013/61/EU des Rates v. 17.12.2013, ABl. 2013, L 353/5) sowie der besonderen Verbrauchsteuern (siehe die Verbrauchsteuer-Systemrichtlinie; RL 2008/118/EG des Rates v. 16.12.2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG, ABl. 2008, L 9/12; zuletzt geändert durch RL 2013/61/EU des Rates v. 17.12.2013, ABl. 2013, L 353/5). Inhaltlich treffen diese Richtlinien überwiegend keine eigenständigen Belastungsentscheidungen, sondern widmen sich eher technischen Aspekten des Binnenmarktzels, stehen also nicht im Mittelpunkt einer originär steuerlichen Betrachtung. Siehe *Ch. Seiler* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.) Das Recht der Europäischen Union, Art. 113, Rn. 33 ff., 43 ff. – Eine jedenfalls nicht strukturprägende Relevanz hat das Europarecht auch für die **direkten Steuern**, die (nur) einem punktuellen Einfluss einzelner EU-Richtlinien sowie der Grundfreiheiten unterliegen. Hierzu *Seiler* Ebenda, Rn. 50 ff.

³ Grundlegend *J. Isensee* Steuerstaat als Staatsform, FS Ipsen, 1977, 409 ff.; siehe auch *K. Vogel/Ch. Waldhoff* in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.) Bonner Kommentar zum Grundgesetz, vor Art. 104a (1997), Rn. 327 ff.; *K. Vogel* Der Finanz- und Steuerstaat, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.) HStR, Band II, 3. Aufl. 2004, § 30, Rn. 51 ff., 69 ff.; ferner *Ch. Seiler* Steuerstaat und Binnenmarkt, FS Isensee, 2007, 875 ff. – Das Bundesverfassungsgericht hat das Prinzip der Steuerstaatlichkeit ausdrücklich bestätigt in BVerfGE 78, 249 (266 f.); 93, 319 (342); gleichsinnig, aber ohne den Begriff BVerfGE 82, 159 (178 f.); 92, 91 (113); 101, 141 (147). – Geschichtlich, wenn auch noch nicht begrifflich geht das Konzept des Steuerstaates zurück auf *Lorenz von Stein*. Siehe *L. v. Stein* Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Zweiter Teil, Erste Abteilung, 5. Aufl. 1885, 128 ff. (133 f.), 346 ff. (349). – Abgelehnt wird das Steuerstaatsprinzip hingegen von *U. Sacksofsky* Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, 2000, 126 ff.; *A. Schmehl* Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, 2004, 68 ff.; kritisch auch *R. Hendler* Umweltabgaben und Steuerstaatsdoktrin, AöR 115 (1990), 577 (595 ff.); *W. Heun* Die Entwicklung des Steuerstaatskonzepts in theoretischer und tatsächlicher Hinsicht, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.) Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, 2000, 10 (21).

⁴ Zum Begriff der – durch ihre Gegenleistungsfreiheit gekennzeichneten – Steuer *Vogel/Waldhoff* in: Kahl/Waldhoff/Walter (Fn. 3), vor Art. 104a (1997), Rn. 360 ff. (weitgehend

das „Einkommen“ oder den „Umsatz“ als taugliche Belastungsobjekte zu erkennen. Worauf genau der Steuerstaat zugreifen darf, bleibt dennoch offen.

Beachtung verdient indes nicht allein die Finanz-, sondern die ganze Verfassung. Allgemeine rechtsstaatliche Fragen veranlassen etwa die zum Steuerrecht besonders praxisrelevante, ihm gleichwohl nicht eigentümliche Rückwirkungsproblematik⁵ oder der in Steuersachen oftmals unsensibel gehandhabte Schutz der Privatsphäre gegen behördliche Ausforschungen⁶. Auch stellen sich steuerspezifische Sonderfragen etwa zur Bewirkung an sich sachgesetzlich zu regelnder Zwecke durch verhaltenslenkende Steuernormen.⁷ Im Mittelpunkt stehen jedoch die Grundrechte. Die Besteuerung

übernommen aus der Zweitbearbeitung von K. Vogel/H. Walter, Rn. 23 ff.). Siehe auch H. Schaefer Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff, 1997.

⁵ Zur – angesichts zahlreicher Gesetzesänderungen besonders praxisrelevanten – Rückwirkungsproblematik im Steuerrecht BVerfGE 72, 200 (240 ff.); 97, 67 (77 ff.); 127, 1 (16 ff.); 132, 302 (317 ff.); 135, 1 (12 ff.); siehe ferner P. Kirchhof Die verfassungsrechtlichen Grenzen rückwirkender Steuergesetze, DStR 2015, 717 ff. mit dem Vorschlag, die Abgrenzung zwischen „echter“ und „unechter“ Rückwirkung anhand des Veranlagungszeitraumes zugunsten eines Rückwirkungsverbotes bei verfestigten Rechtspositionen und eines Gebotes des schonenden Überganges aufzugeben. Vgl. auch die konträren Positionen von O. Lepsius Zur Neubegründung des Rückwirkungsverbots aus der Gewaltenteilung, JZ 2014, 488 ff.; L. Michael Das Verbot echter Rückwirkung als Schutz des abstrakten Vertrauens in die Geltung von Gesetzen und eines Kernbereichs der Judikative, JZ 2015, 425 ff., und nochmals O. Lepsius Brauchen wir einen Schutz des abstrakten Vertrauens in die Geltung von Gesetzen?, JZ 2015, 435 ff.

⁶ Das Steuerverfahrensrecht hat die Privatsphäre und insbesondere das Recht auf informationelle Selbstbestimmung zu achten. Siehe BVerfGE 120, 351 (359 ff.) zur – im Vergleich zu anderen Rechtsbereichen großzügig gestatteten – Sammlung und Verwendung personenbezogener Daten im Besteuerungsverfahren.

⁷ Die Steuergesetzgebung ist in jüngerer Zeit vermehrt zur Verwirklichung eigentlich sachgesetzlicher Zielsetzungen (insbesondere wirtschafts-, umwelt- oder sozialpolitischer Natur) eingesetzt worden, indem positive oder negative finanzielle Anreize die Bürger – über die nicht beabsichtigten, aber unvermeidbaren verhaltenslenkenden Wirkungen jeder Besteuerung hinaus – zu einem Handeln oder Unterlassen veranlassen sollen. Neben bloßen Modifikationen an sich fiskalisch motivierter Steuern, die als Abweichungen von der Leistungsfähigkeit einer besonderen Rechtfertigung auf der Grundlage einer klar erkennbaren, zielgenau ausgestalteten Entscheidung des Gesetzgebers bedürfen (BVerfGE 93, 121 (147 f.); 105, 73 (112 f.); 110, 274 (293); 117, 1 (32 f., 35)), ohne in die Sachkompetenzen überzugreifen (vgl. BVerfGE 98, 106 (118 ff.)), kann bereits die Erhebung einer Steuer derartigen Sozialzwecken geschuldet sein. Dies gilt namentlich für Lenkungssteuern wie etwa die sogenannten „Öko-Steuern“, die – zumeist als Steuern auf die Einkommensverwendung – ein unerwünschtes Handeln verteuern und dadurch unattraktiv machen sollen (hierzu BVerfGE 98, 106 (117 ff.); 110, 274 (292 f., 296 f.); J. Lang Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht, DSuG 15 (1993), 115 ff.; H. Sohn Umweltsteuern und Finanzverfassung, FS Stern, 1997, 587 ff.; M. Jachmann Ökologie versus Leistungsfähigkeit – Gilt es neue Wege in der Steuerrechtfertigung zu gehen?, StuW 2000,

bildet als rechtsförmlicher und zielgerichteter Zugriff auf das Eigene der Bürger einen klassischen Eingriff in Freiheit und Eigentum⁸, der als solcher die zugehörigen rechtsstaatlichen Schutzvorkehrungen aufruft. Hieran ändert auch die systematische Sonderstellung der zu einem eigenen Abschnitt verselbständigten Finanzverfassung nichts. Denn diese ist (neben ihren staatsintern wirkenden Vorgaben zum Haushaltsrecht) rein bundesstaatlich motiviert⁹, entbindet jedoch nicht davon, den konkreten Steuerzugriff an den Freiheits- wie Gleichheitsrechten des Grundgesetzes zu messen.

2. Entwicklungslinien einer gleichheitsdominierten Verfassungspraxis

Freilich hat sich diese Einsicht erst in einem langen Prozess der Konstitutionalisierung durchsetzen können, dessen Konsequenzen noch immer nicht ganz zu Ende gedacht worden sind. Er traf und trifft¹⁰ auf eine beharrliche Gegenwehr, die das Steuerrecht gegen verfassungsrechtliche und damit auch verfassungsgerichtliche Einflüsse zu immunisieren¹¹ sucht.

239 ff.). Verfassungsrechtlich erscheinen sie unbedenklich, solange sie lediglich eine (typischerweise im Konsum vermutete) Leistungsfähigkeit belasten (vgl. *P. Kirchhof* Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben, DStJG 15 (1993), 3, 20 ff.). Jedenfalls unzulässig wäre eine Steuer, die ihr Lenkungsziel vollständig erreichen und damit keine Erträge erzielen soll, weil der Gesetzgeber dann mangels begrifflichen Vorliegens einer Steuer die Sachkompetenzen der Art. 70 ff. GG für entsprechende Verbotsnormen hätte nutzen müssen. Hierin liegt auch der problematische Zielkonflikt jeder Lenkungssteuer: Sie darf ihre Ziele immer nur teilweise erfüllen und knüpft den Grad der Zielverwirklichung an die Finanzkraft der Bürger, die sich durch Steuerzahlung von der Zweckerreichung im Übrigen „freikaufen“ können. – Eingehend zum gesamten Fragenkreis *P. Selmer* Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, 1972; *R. Wernsmann* Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005.

⁸ Die Besteuerung steht seit jeher – ebenso wie die Polizeigewalt – im Zentrum staatlichen Eingriffshandelns. Insbesondere bildete sie den Hintergrund der klassischen Formel vom „Eingriff in Freiheit und Eigentum“. Siehe BVerfGE 115, 97 (111) mwN. – Bemerkenswerterweise erörterte schon *O. Mayer* Deutsches Verwaltungsrecht, Band I, 1895, 245 ff., 378 ff., zwei Anwendungsgebiete der Eingriffsverwaltung: die Polizei- und die Finanzgewalt. Letztere trete „der Polizeigewalt als wesentlich gleich geartete Grundform und in ausgeprägter innerer Verwandtschaft zur Seite“ (378).

⁹ *M. Rodi* Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, 1994, 75. – Zur spezifisch bundesstaatlichen Ausrichtung der Finanzverfassung *Ch. Seiler* in: Maunz/Dürig (Hrsg.) Grundgesetz, Art. 105 (2015), Rn. 90 ff.

¹⁰ Siehe namentlich *O. Lepsius* Urteilsanmerkung zu BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07, JZ 2009, 260 ff.; vgl. auch *M. Droege* Wie viel Verfassung braucht der Steuerstaat?, StuW 2011, 105 ff.

¹¹ Zu verschiedenen „Immunisierungsstrategien“ gegen eine Bindung des Steuergesetzgebers an die Freiheitsrechte *G. F. Schuppert* Verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstäbe bei der verfassungsgerichtlichen Überprüfung von Steuergesetzen, FS Zeidler, 1987, 691 ff.

So formulierten maßgebliche Stimmen in der Frühzeit des Grundgesetzes einen Steuervorbehalt, der die Anwendung des Art. 14 GG versperren sollte.¹² Das Bundesverfassungsgericht fügte die oft zitierte Aussage hinzu, das Steuerrecht lebe aus dem „Diktum des Gesetzgebers“¹³, was mit Blick auf eine nur geringe sachgesetzliche Vorprägung¹⁴ der Besteuerung zutrifft, jedoch auch im Sinne einer gewissen Beliebigkeit hinsichtlich Auswahl und Ausgestaltung der Steuerquellen missverstanden werden konnte. Erste Bemühungen um einen rechtsstaatlichen Schutz der Steuerbürger setzten nicht zufällig beim Gesetzesvorbehalt an¹⁵, der verfassungsgeschichtlich¹⁶ auch eine steuerliche Wurzel aufweisen kann. Anders als im Konstitutionalismus dient das Steuergesetz jedoch heute eher als Eingriffsinstrument denn als rechtsstaatliche Schutzvorkehrung¹⁷, zumal der moderne Steuergesetzgeber ohnehin weit mehr als nur das „Wesentliche“ regelt. Diese Erkenntnis rückte allmählich die materiellen Gehalte der Grundrechte in den Vordergrund¹⁸, deren Anwen-

¹² Besonders wirkungsmächtig (mit Blick auf den damaligen, noch am Sonderopfer orientierten Enteignungsbegriff und dem Ziel, Entschädigungsansprüche auszuschließen) *E. Forsthoff* Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates, VVDStRL 12 (1954), 8 (32): „Der Rechtsstaat als Steuerstaat beruht auf einer spezifischen, in der rechtsstaatlichen Verfassung enthaltenen Voraussetzung: der scharfen Abgrenzung der Steuerhoheit von dem in den Grundrechten gewährleisteten Schutz des Eigentums.“ Zustimmend *K. Hettlage* Die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung, VVDStRL 14 (1956), 2 (4 f.). Kritisch hierzu *Rodi* Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem (Fn. 9), 74 ff. – In der Frühzeit des Grundgesetzes wurden sogar, wenn auch primär bezogen auf den Finanzausgleich, Zweifel an der grundsätzlichen Bindungskraft und Justiziabilität der Finanzverfassung geäußert. Hiergegen nachdrücklich BVerfGE 72, 330 (388 ff.); vgl. aber noch BVerfGE 1, 117 (134).

¹³ BVerfGE 13, 318 (328) im Anschluss an *O. Bühler/G. Strickrodt* Steuerrecht, Band 1, 3. Aufl. 1960, 658.

¹⁴ Das Steuerrecht kann, anders etwa als das Polizei- und Ordnungsrecht, kaum an sachgesetzliche Vorprägungen anknüpfen, die aus sich heraus erkennen lassen, was rechtlich angemessen ist. Als Folge dessen schuldet der Gesetzgeber eine im Vergleich deutlichere Ausformung seiner Belastungsentscheidungen. Zu diesem Zusammenhang *Ch. Seiler* Der einheitliche Parlamentsvorbehalt, 2000, 307 ff.

¹⁵ Siehe *H.-J. Papier* Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, 1973, 11 ff.; zum Gesetzesvorbehalt im Steuerrecht ferner *Seiler* Der einheitliche Parlamentsvorbehalt (Fn. 14), 257 ff.; *K. Vogel* Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.) HStR, Band IV, 2. Aufl. 1999, § 87, Rn. 68 ff.

¹⁶ Zur – auch steuerrechtlichen – Herkunft der Lehre vom Gesetzesvorbehalt *Seiler* Der einheitliche Parlamentsvorbehalt (Fn. 14), 40 ff. (47 ff.). Von besonderer Relevanz war hierbei die Integration des vormaligen ständischen Steuerbewilligungsrechts in die allgemeine Gesetzgebung in der Folge von Art. 100 der Preußischen Verfassung vom 31.1.1850.

¹⁷ So bereits *K. H. Friauf* Eigentumsgarantie und Steuerrecht, DÖV 1980, 480 (483).

¹⁸ Zur Entwicklung der Grundrechtsjudikatur zum Steuerrecht *K. Vogel* Die Steuergewalt und ihre Grenzen, FS 50 Jahre Bundesverfassungsgericht, 2. Band, 2001, 527 (529 ff.).

dung in der Praxis allerdings eine ungewöhnliche Asymmetrie offenbart: Der Gleichheitssatz¹⁹ wird streng gehandhabt²⁰, während die Freiheitsrechte allenfalls punktuell Relevanz gewinnen. Die in der allgemeinen Grundrechtsdogmatik anerkannte „Präponderanz der Freiheit“²¹ kehrt sich im Steuerrecht um in eine Dominanz der Gleichheit. Dieser historische²² und nach wie vor aktuelle Vorsprung des Art. 3 Abs. 1 GG gipfelte in seiner bereichsspezifischen Fortentwicklung zum Folgerichtigkeitsgebot.²³ Hiernach soll der Gesetzgeber bei der Wahl des Besteuerungsgegenstandes über einen weiten Gestaltungsraum verfügen. Seine einmal getroffene Belastungsentscheidung muss er dann jedoch folgerichtig bis ins

¹⁹ Siehe aus der großen Zahl jüngerer Entscheidungen zum Gleichheitssatz im Ertragsteuerrecht (und seiner Entfaltung als Folgerichtigkeitsgebot) BVerfGE 84, 239 (268 ff.); 93, 121 (134 ff.); 99, 88 (94 ff.); 99, 280 (289 ff.); 105, 73 (110 ff.); 107, 27 (45 ff.); 110, 94 (111 ff.); 116, 164 (180 ff.); 122, 210 (230 ff.); 123, 111 (119 ff.); 126, 268 (277 ff.); 127, 224 (244 ff.). Vgl. auch BVerfGE 120, 1 (29 ff.) zur Gewerbesteuer, BVerfGE 117, 1 (30 ff.); 121, 108 (118 ff.); BVerfG, NJW 2015, 303 (306 ff.) zur Erbschaft- und Schenkungsteuer, BVerfGE 101, 132 (138 ff.); 101, 151 (155 ff.) zur Umsatzsteuer, BVerfGE 135, 126 (141 ff.) zu einer örtlichen Aufwandsteuer, BVerfGE 137, 350 (366 ff.) zur Luftverkehrsteuer sowie zuletzt BVerfG, DStR 2015, 1678 (1683 ff.) zur Grunderwerbsteuer. – Abstrakt gesprochen geht es in all diesen Entscheidungen um eine gerechte Lastenverteilung. Das Bundesverfassungsgericht entnimmt dem Gleichheitssatz deshalb herkömmlich – bezogen auf die Einkommensteuer – ein Gebot horizontaler und vertikaler Steuergerechtigkeit; BVerfGE 82, 60 (89); 105, 73 (126); 112, 268 (279). In jüngerer Zeit findet sich der Begriff „Steuergerechtigkeit“ indes vor allem mit Bezug zur horizontalen Ebene, während im vertikalen Vergleich nur noch ein „angemessenes“ Verhältnis von größeren und kleineren Einkommen verlangt wird; BVerfGE 107, 27 (46 f.); 116, 164 (180); 122, 210 (231); 126, 268 (278); 127, 1 (28).

²⁰ Als weitere Besonderheit und Ausdruck strenger Gleichheitsbindung wird der Gesetzgebung über die Rechtsetzungsgleichheit hinaus auch eine legislative Absicherung der Vollzugsgleichheit abverlangt. Siehe BVerfGE 84, 239 (268 ff.); 110, 94 (111 ff.); 118, 168 (196). Hierzu *Ch. Seiler* Das Steuerrecht als Ausgangspunkt aktueller Fortentwicklungen der Gleichheitsdogmatik, JZ 2004, 481 ff.

²¹ *G. Dürig* in: Maunz/Dürig (Hrsg.) Grundgesetz, Art. 3 Abs. 1, Rn. 120 ff. (135).

²² So bestimmte Art. 134 WRV: „Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei.“ Das zeitgenössische Schrifttum deutete diese Bestimmung als Gesetzgebungsauftrag zur gleichheitsgerechten Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit; siehe *A. Hensel* Verfassungsrechtliche Bindungen des Gesetzgebers, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht (4) 1930, 441 ff.

²³ Ständige Rspr.; besonders nachdrücklich BVerfGE 122, 210 (230 ff.); 126, 268 (277 ff.) (Gebot der Folgerichtigkeit als zweite Leitlinie gleichmäßiger Besteuerung neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip); zuletzt bestätigt in BVerfGE 137, 350 (366). – Weitere Nachweise und Kritik an dieser Rechtsprechung bei *J. D. Brückner* Folgerichtige Gesetzgebung im Steuerrecht und Öffentlichen Wirtschaftsrecht, 2014, 24 ff., 111 ff. – Grundsätzliche Kritik an dem mit dem Folgerichtigkeitskriterium verbundenen Anliegen, das Steuerrecht überhaupt verfassungsrechtlich zu binden, übt *Lepsius* (Fn. 10), JZ 2009, 260 ff.

Detail durchhalten. Dagegen wurden die Freiheitsrechte anfänglich nicht als generelle Schranke der Besteuerung bemüht. Das Bundesverfassungsgericht wollte sie zunächst nur im hypothetischen Fall einer erdrosselnden Wirkung der Besteuerung aktivieren.²⁴ Ein anderes galt nur punktuell für einzelne Freiheitsbereiche wie den Schutz von Ehe und Familie (Art. 6 Abs. 1 GG)²⁵ oder die Verschonung des Existenzminimums (Art. 1 Abs. 1 GG i.V.m. dem Sozialstaatsprinzip)²⁶. Erst Jahrzehnte später anerkannte das Gericht im Einheitswertbeschluss²⁷ die Maßgeblichkeit der Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG) für die Besteuerung. Seither hat es dies zwar in modifizierter Form bestätigt²⁸, hieraus jedoch keine weiteren Folgerungen gezogen. Vielmehr greift das Gericht gerade in jüngster Zeit wieder verstärkt auf den Gleichheitssatz zurück.²⁹

3. *Probleme eines einseitigen Gleichheitsdenkens*

Die Diskussion ist damit aber noch nicht zu Ende geführt. Denn die asymmetrische Bevorzugung des Gleichheitssatzes begegnet einer grundsätzlichen Schwierigkeit: Die Anwendung von Art. 3 Abs. 1 GG bedarf externer Vergleichskriterien, die der Gleichheitssatz nicht selbst in sich trägt. Deutlich wird dies am hypothetischen Beispiel einer Kopfsteuer.³⁰ Zwar mag es allgemeiner Konsens sein, dass eine solche ungerecht wäre. Ohne externe Maßgaben ließe sie sich aber, solange sie unterschiedslos auf alle erstreckt wird, kaum als gleichheitswidrig beanstanden.

²⁴ BVerfGE 19, 119 (128 f.); 30, 250 (271 f.); 63, 312 (327); 68, 287 (310 f.). Die dortige Annahme, eine nicht übermäßige Besteuerung lasse die Eigentumsgarantie „grundsätzlich unberührt“, vermengt die Frage nach der tatbestandlichen Zuordnung der Zahlungspflicht zum einschlägigen Freiheitsrecht mit der Folgefrage seiner Verletzung; vgl. *Vogel/Waldhoff* in: Kahl/Waldhoff/Walter (Fn. 3), vor Art. 104a (1997), Rn. 542. Ein anderes gilt lediglich für den mittelbar verhaltenslenkenden Einfluss auf den Einsatz konkreter Vermögenswerte bei der Verwirklichung des im Steuertatbestand vorausgesetzten Sachverhalts, der bei nur geringen finanziellen Folgen vernachlässigbar sein mag.

²⁵ Grundlegend zur Bedeutung der Grundrechte für die nähere Ausgestaltung der Besteuerung bereits BVerfGE 6, 55 (70 ff.) (zur gleichheitsrechtlichen Dimension des Art. 6 Abs. 1 GG).

²⁶ BVerfGE 82, 60 (85 f.); 87, 153 (169 ff.); 99, 216 (233 f.); 120, 125 (154 ff.).

²⁷ BVerfGE 93, 121 (136 ff.).

²⁸ BVerfGE 115, 97 (110 ff.); dahingestellt in BVerfGE 105, 17 (32); 135, 126 (141).

²⁹ Siehe zuletzt die detaillierten Gleichheitsprüfungen in BVerfG, NJW 2015, 303 (306 ff.) zur Erbschaft- sowie in BVerfG, DStR 2015, 1678 (1683 ff.) zur Grunderwerbsteuer. In beiden Entscheidungen spielte, ohne dass dies zu einer reduzierten Kontrolldichte geführt hätte, das Folgerichtigkeitskriterium keine tragende Rolle.

³⁰ Das Beispiel liegt weniger fern, als es auf den ersten Blick scheinen mag. Vgl. *K. Tipke* Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Aufl. 2000, 473 ff., zu historischen (USA, Großbritannien) und aktuellen ausländischen (Schweiz) Kopfsteuern.

Als somit erforderlicher Vergleichsmaßstab wird zumeist das ungeschriebene, heute allgemein anerkannte Leistungsfähigkeitsprinzip³¹ genannt. Dem ist zuzustimmen, sofern man es mit weiteren Inhalten anfüllt. Hingegen ermangelte ein ausschließlich gleichheitsrechtlich³² fundiertes Leistungsfähigkeitsprinzip eines eigenständigen Sinngehaltes, wäre es doch zirkulär, sowohl einerseits das Leistungsfähigkeitsprinzip aus Art. 3 GG herzuleiten als auch andererseits die Handhabung des Gleichheitssatzes an demselben Leistungsfähigkeitsprinzip auszurichten.³³ Der allgemein übliche Verweis auf die Leistungsfähigkeit als Differenzierungskriterium greift ins Leere, solange er nicht durch außerhalb des Art. 3 GG liegende Inhalte angereichert wird.

Diese Schwierigkeit überträgt sich auf die praktische Handhabung des bevorzugt herangezogenen Gleichheitssatzes. Ein konturenloser Leistungsfähigkeitsbegriff und sein Abbild kaum umgrenzter Gestaltungsräume bei der Auswahl des Belastungsgegenstandes erlauben dem Gesetzgeber im Ergebnis, überall dort eine Leistungsfähigkeit anzunehmen, wo er private Finanzmittel abschöpfen will. Die sich anschließende Gleichheitsprüfung

³¹ Zum Leistungsfähigkeitsprinzip *D. Birk* Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983; *P. Kirchhof* Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, *StuW* 1985, 319 ff.; *derselbe* Staatliche Einnahmen, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.) *HStR*, Band IV, 2. Aufl. 1999, § 88, Rn. 114 ff.; *J. Lang* Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 97 ff.; *Vogel* Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: *HStR* IV, 2. Aufl., § 87 (Fn. 15), Rn. 90 ff. – Die Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips wird heute, auch wenn seine genaue Gestalt umstritten bleibt, nicht mehr in Zweifel gezogen. Siehe aber noch *W. Leisner* Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit – die soziale Nivellierung, *StuW* 1983, 97 ff. – Die österreichische Steuerrechtswissenschaft steht dem Leistungsfähigkeitsprinzip hingegen nach wie vor kritisch gegenüber; siehe *W. Gassner/M. Lang*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, *Verhandlungen des 14. Österreichischen Juristentages*, 2000, Band III/1, 7 ff.

³² Der Gleichheitssatz wird nicht selten als alleiniger Geltungsgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips benannt. Siehe etwa (jeweils zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer) *BVerfGE* 43, 108 (120); 61, 319 (343 f.); 66, 214 (222 f.); 81, 228 (236); 82, 60 (86 f.); 127, 224 (247 f.); ferner (zur Besteuerung der Einkommensverwendung) *BVerfGE* 135, 126 (144). Auch im Schrifttum dürfte dieser Ansatz vorherrschen; exemplarisch *Tipke* Die Steuerrechtsordnung, Band I (Fn. 30), 479 ff. (480: „Prinzip gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit“); *Birk* Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen (Fn. 31), 155 ff.; *Lang* Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (Fn. 31), 97 ff. (115 ff.).

³³ Kritik an diesem „eindimensionalen Ansatz“ üben *Vogel/Waldhoff* in: *Kahl/Waldhoff/Walter* (Fn. 3), vor Art. 104a (1997), Rn. 522: Eine Konkretisierung des Gleichheitssatzes „aus sich selbst heraus“ laufe auf eine *petitio principii* hinaus oder lasse Wertungen von außerhalb der Verfassung einfließen.

wird dann regelmäßig auf eine Kontrolle der Binnenlogik des Gesetzes zurückgenommen und damit auf die zweite oder dritte Konkretisierungsstufe verlagert. Häufig wird ein solches Anknüpfen an einfachgesetzliche Strukturen möglich und sinnvoll sein. An Grenzen stößt es jedoch in den ebenfalls nicht seltenen Fällen interpretationsbedürftiger Ausgangsentscheidungen. Bleibt nämlich eine folgerichtig fortzudenkende legislative Basisannahme undeutlich, wird sie de facto der richterlichen Definitionsmacht anvertraut, was letztlich die Entscheidungsbefugnisse des Bundesverfassungsgerichts über die daraus zu ziehenden Folgerungen erweitert.

Im Ergebnis bewirkt die Asymmetrie der grundrechtlichen Maßstäbe eine Umkehrung der typischen verfassungsrechtlichen Bindung: Die Grundsatzfragen – also beispielsweise die Frage, ob überhaupt eine Einkommensteuer zu erheben ist – werden zur freien Disposition des Gesetzgebers gestellt. Über Detailfragen – also etwa die Abzugsfähigkeit von Fahrtkosten³⁴ oder der Aufwendungen für ein privates Arbeitszimmer³⁵ – entscheidet hingegen das Bundesverfassungsgericht. Da jedoch die Grundsatzfrage nur scheinbar ergebnisoffen ist, weil ein Verzicht auf die wichtigsten Steuerquellen politisch ohnehin nicht zur Diskussion steht und eine tatsächlich freie Auswahl der Besteuerungsgegenstände nur für Bagatellsteuern in Betracht kommt, bleibt die Betonung legislativer Gestaltungsräume nicht selten rhetorischer Natur. Im Gegenteil: Die Zurücknahme der unmittelbaren Verfassungsbindung führt in Kombination mit einem strengen Gleichheitsdenken wegen der damit eröffneten Definitionsmacht über die Vergleichsgrößen zu einem Bedeutungsgewinn der Rechtsprechung. Paradoxerweise könnte gerade umgekehrt eine stärkere verfassungsrechtliche Vorprägung der Belastungsgründe bei gegenläufiger Ausweitung legislativer Ausgestaltungsräume die reale Gestaltungsmacht des Gesetzgebers stärken.³⁶

³⁴ BVerfGE 122, 210 (230 ff.).

³⁵ BVerfGE 126, 268 (276 ff.).

³⁶ Am Rande darf die Frage aufgeworfen werden, ob die notwendig punktuell und damit fragmentarisch urteilende Gerichtsbarkeit funktional-institutionell in jedem Fall besser als der abstrakt-generell entscheidende Gesetzgeber geeignet ist, dem Folgerichtigkeitsanliegen gerecht zu werden. Womöglich könnte sogar eine etwas zurückgenommene gleichheitsrechtliche Kontrolldichte judikativ veranlassten Überdifferenzierungen entgegenwirken und daher eine Rückkehr zur Allgemeinheit des Gesetzes erleichtern.

II. **Folgerung: Rückbindung an allgemeine grundrechtliche Wertungen**

1. *Freiheitsrelevanz und Rechtfertigungsbedarf*

Woher lassen sich nun derartige Vorstrukturierungen des Leistungsfähigkeitsprinzips gewinnen? Für Teilaussagen finden sich bewährte Anknüpfungspunkte. Diese beschränken sich indes durchgängig auf die Einkommensteuer, etwa soweit das wegen Art. 1 Abs. 1 GG (in Verbindung mit dem Sozialstaatsprinzip) zu verschonende Existenzminimum³⁷ den Kern des subjektiven Nettoprinzips bildet oder soweit Art. 6 Abs. 1 GG die Eigenschaft von Ehe und Familie als Wirtschaftsgemeinschaften³⁸ vorgibt. Weitergehende Festlegungen, etwa zur Frage eines Verfassungsrangs des einkommensteuerrechtlichen objektiven Nettoprinzips, hat die Rechtsprechung bislang vermieden³⁹, was auf der Grundlage eines rein gleichheitsrechtlichen Leistungsfähigkeitsprinzips auch naheliegt. Für andere Steuerarten wird die Frage nach einer Definition der Leistungsfähigkeit ohnehin kaum gestellt. Die Verfassungslage ist damit erstaunlich offen, vor allem im Kontrast zu anderen Rechtsgebieten, in denen dem Staat deutlich engere Fesseln angelegt werden.

Als Antwort hierauf sollte das Steuerrecht stärker an das allgemeine Grundrechtsdenken herangeführt werden. Insbesondere sollte die vorgefundene Asymmetrie von Freiheit und Gleichheit abgemildert werden. Die freiheitsrechtlichen Vorgaben sollten stärker konturiert⁴⁰, die gleichheitsrechtlichen Bindungen im Gegenzug tendenziell gelockert werden. Jeweils bleibt die Stellung des Gesetzgebers als Erstinterpret dieser Leitlinien zu betonen. Die Verfassung könnte auf diese Weise die ihr angemessene Funktion einer Grobsteuerung zurückgewinnen.

³⁷ BVerfGE 82, 60 (85 f.); 87, 153 (169 ff.); 99, 216 (233 f.); 120, 125 (154 ff.).

³⁸ Siehe – als ersten steuerrechtlichen Anwendungsfall der Freiheitsrechte bei wegweisender Entfaltung in gleichheitsrechtlicher Hinsicht – BVerfGE 6, 55 (70 ff.). Vgl. ferner BVerfGE 61, 319 (345 ff.) zur Besteuerung der Ehe sowie die in Fn. 37 genannten Belege zum Existenzminimum auch von Kindern. Allgemein zur Bedeutung des Art. 6 GG für das Steuerrecht *Ch. Seiler* in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.) Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 6 Abs. 1 (2014), Rn. 207 ff. mwN.

³⁹ Das Bundesverfassungsgericht hat den Verfassungsrang des objektiven Nettoprinzips bislang offen gelassen; siehe BVerfGE 122, 210 (234); 123, 111 (121); 126, 268 (279 f.); 127, 224 (248 f.). – Zu Geltungsgrund und Inhalt dieses (zusammen mit dem subjektiven Nettoprinzip) wesensprägenden Grundprinzips der Einkommensteuer *Ch. Seiler* Prinzipien der Einkünfteermittlung – Objektives Nettoprinzip, DStJG 34 (2011), 61 ff.

⁴⁰ Zur „Präponderanz der Freiheit“ auch im Steuerrecht *Rodi* Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem (Fn. 9), 45 f. mit Fn. 123.

Ansatzpunkt einer solchen Neuausrichtung sollte die Eigenschaft der Besteuerung als Eingriff in Freiheit und Eigentum sein. Die Steuer greift in den „Freiheitsraum im vermögensrechtlichen Bereich“⁴¹ ein, der nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts⁴² und der herrschenden Lehre⁴³ der Eigentumsgarantie unterfällt. Alternativ⁴⁴ ließe er sich auch auf Art. 2 Abs. 1 GG stützen, dessen Schutzniveau dann, wie das Gericht vorsorglich klargestellt hat⁴⁵, nicht niedriger zu veranschlagen wäre.⁴⁶ Begleitend tre-

⁴¹ BVerfGE 115, 97 (110). – Vgl. auch zuvor BVerfGE 87, 153 (169) sowie (in anderem Zusammenhang) BVerfGE 97, 350 (371): Geld als „geprägte Freiheit“.

⁴² Siehe aus der jüngeren Judikatur (des Zweiten Senats) BVerfGE 93, 121 (136 ff.); 115, 97 (110 ff.); vgl. aber auch die Nachweise in Fn. 46. – Die ältere Rechtsprechung griff, häufig mit Blick auf indirekte Steuern und nichtsteuerliche Abgaben, noch nicht auf Art. 14 GG zurück (was folgerichtig zur Anwendung von Art. 2 Abs. 1 GG hätte führen müssen), der wohl erst im Fall einer erdrosselnden Besteuerung einschlägig sein sollte; vgl. allgemein zur Neutralität von Art. 14 GG gegenüber Geldleistungspflichten BVerfGE 4, 7 (17); 8, 274 (330); speziell zur Besteuerung BVerfGE 19, 119 (128 f.); 19, 253 (267 f.); 26, 327 (338); 29, 402 (413); 30, 250 (271 f.); 38, 61 (102); 63, 312 (327); 68, 287 (310 f.). – Gegen eine Maßstabsfunktion des Art. 14 GG sprechen auch einige jüngere Urteile (des Ersten Senats) zu sachverwandten Abgabenfragen. Siehe z.B. BVerfGE 75, 108 (154); vgl. ferner BVerfGE 95, 267 (300 f.).

⁴³ Im Schrifttum wurde Art. 14 GG schon vor dem Einheitswertbeschluss als Maßstab der Besteuerung angesehen. Grundlegend *P. Kirchhof* Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, 1973, 20 ff.; *derselbe* Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1981), 213 ff.; *derselbe* Der Grundrechtsschutz des Steuerpflichtigen, AöR 128 (2003), 1 (12 ff.); siehe auch die im Detail sehr verschiedenen Ansätze von *Selmer* Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht (Fn. 7), 313 ff.; *H. H. v. Arnim* Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1981), 286 (299 ff.); *Friauf* (Fn. 17) DÖV 1980, 480 ff.; *derselbe* Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, DSuJ 12 (1989), 3 (19 ff., 24); *Rodi* Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem (Fn. 9), 85 ff.; *Vogel/Waldhoff* in: Kahl/Waldhoff/Walter (Fn. 3), vor Art. 104a (1997), Rn. 541; *F. Kirchhof* Der Weg zur verfassungsgerechten Besteuerung, StuW 2002, 185 (191 ff.); vgl. ferner *H.-J. Papier* Die Beeinträchtigungen der Eigentums- und Berufsfreiheit durch Steuern vom Einkommen und Vermögen, Der Staat 11 (1972), 483 ff. – Einen Überblick über die unterschiedlichen Ansätze gibt *M. Pausenberger* Eigentum und Steuern in der Republik, 2008, 255 ff., 266 ff.

⁴⁴ Zum Verhältnis von Eigentumsschutz und Handlungsfreiheit in Steuerfragen *H.-J. Papier* in: Maunz/Dürig (Hrsg.) Grundgesetz, Art. 14 (2010), Rn. 165 ff. (175) mwN.

⁴⁵ BVerfGE 115, 97 (114 f.): „Soweit im Einzelfall keine vermögenswerte Rechtsposition betroffen ist, gilt der gleiche Maßstab zur Rechtfertigung einer Beeinträchtigung des Art. 2 Abs. 1 GG, der ebenfalls im Rahmen der Verhältnismäßigkeitskontrolle hinreichend Spielraum für die Gewichtung der Freiheitsbeeinträchtigung und des rechtfertigenden öffentlichen Interesses lässt (vgl. BVerfGE 105, 17 [32]). In jedem Fall geht es um die Frage, wie weit die öffentliche Gewalt den Einzelnen zur Finanzierung des Gemeinwesens heranziehen darf, was ihm also von seinem erzielten wirtschaftlichen Erfolg genommen werden darf und was ihm belassen bleiben muss.“

⁴⁶ Diese Maßstabsgleichheit hat das Gericht in anderen Fällen veranlasst, die ohnehin folgenlose Abgrenzung zwischen Art. 14 GG und Art. 2 Abs. 1 GG dahingestellt zu lassen; siehe BVerfGE 105, 17 (32); 135, 126 (141).

ten, soweit die Steuer das Erwerbshandeln oder ein sonstiges Verhalten lenkt, die Berufs- oder die allgemeine Handlungsfreiheit hinzu. Diese und weitere Grundrechte sind je nach Steuerart in unterschiedlicher Art und Weise berührt und häufig auch kumulativ oder jedenfalls in wechselnder Kombination einschlägig.⁴⁷ Eine übergreifende Betrachtung der Besteuerung sollte deshalb nicht bei einer Addition der Schutzbereichsdefinitionen stehen bleiben, sondern ihre Freiheitsrelevanz als solche thematisieren.

Der Eingriffscharakter der Besteuerung wirft, wie bei jedem Grundrechtseingriff, die Frage nach dem rechtfertigenden Grund der Belastung⁴⁸ auf.⁴⁹ Sie wird in Rechtsprechung⁵⁰ und Schrifttum zumeist stillschweigend übergangen oder jedenfalls nicht vertieft erörtert. Die Rechtspraxis bestätigt auf diese Weise die finanzwissenschaftliche Beobachtung, dass eingebürgerte Steuerarten nicht hinterfragt und nur neue Steuerlasten kritisch beargwöhnt werden.⁵¹ Dennoch bleibt die Frage bedeutsam, weil der Belastungsgrund wichtige Erkenntnisse für die noch ausstehende Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips liefern und damit Gegenstand und Ausgestaltung der Besteuerung vorzeichnen kann, überdies auch, weil sich ohne ihn nicht erkennen ließe, was nicht besteuert werden darf. Um das obige Beispiel aufzugreifen: Nur anhand der Rechtfertigungsfrage

⁴⁷ Vgl. die Darstellung der in der Rechtsprechung thematisierten Grundrechte bei *Vogel* Die Steuergewalt und ihre Grenzen (Fn. 18), 527 (531 ff.).

⁴⁸ Maßgeblich sind an dieser Stelle in erster Linie die typischerweise eintretenden Belastungswirkungen, nicht die äußere Gestalt einer Steuer. So ist namentlich im Fall der indirekten Steuern auf die tatsächliche Belastung des Steuerträgers, nicht auf die eher technische Inanspruchnahme des Steuerschuldners abzustellen.

⁴⁹ Hierzu grundlegend, wenn auch eher staatsphilosophisch *K. Vogel* Rechtfertigung der Steuern: eine vergessene Vorfrage, *Der Staat* 25 (1986), 481 ff.; stärker am positiven Recht ausgerichtet *P. Kirchhof* Die Steuern, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.) *HStR*, Band V, 3. Aufl. 2007, § 118, Rn. 86 ff.; *Rodi* Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem (Fn. 9), 73 ff., 137 ff.; *Vogel* Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: *HStR* IV, 2. Aufl., § 87 (Fn. 15), Rn. 87 ff.; *Vogel/Waldhoff* in: *Kahl/Waldhoff/Walter* (Fn. 3), vor Art. 104a (1997), Rn. 402 f.

⁵⁰ Vgl. aus jüngster Zeit BVerfGE 137, 350 (366 ff.) zur Luftverkehrssteuer (Überprüfung der Auswahl des Steuerobjekts allein in gleichheitsrechtlicher Hinsicht). – Eine seltene Ausnahme enthält BVerfGE 120, 1 (24 ff.) zur Gewerbesteuer, deren im Kern vorkonstitutioneller Objektcharakter die Rechtfertigungsfrage geradezu provoziert. Siehe hierzu auch unten (Fn. 60).

⁵¹ So die auf *Canard* zurückgehende, Traditionsargument und Opportunitätsdenken verbindende Klugheitsregel „alte Steuern, gute Steuern“. Siehe *N. F. Canard* *Principes d'économie politique*, 1801, 197 (zitiert nach der deutschen Ausgabe von 1958, 239): „Donc on peut avancer cette grande vérité, que *tout vieil impôt est bon, et tout nouvel impôt est mauvais*“ (Hervorhebung im Original). – Kritisch hierzu *Wernsmann* Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem (Fn. 7), 326 ff.

wird es möglich sein, eine gleichmäßig erhobene Kopfsteuer als unzulässig auszuweisen.⁵²

2. Differenzierende Suche nach dem rechtfertigenden Grund

Bei der Suche nach dem tragenden Grund ist zwischen der Besteuerung an sich und der Auswahl einzelner Belastungsobjekte zu differenzieren.⁵³ Erstere wird bereits durch das in der Finanzverfassung konkludent mitge-regelte Steuerstaatsprinzip⁵⁴ legitimiert.⁵⁵ Es fordert, den Staat vorrangig durch Steuern zu finanzieren⁵⁶, und billigt so deren Einsatz dem Grunde nach. Das Steuerstaatsprinzip trifft diese Entscheidung jedoch primär in Abgrenzung zu anderen Finanzierungsformen, insbesondere zu den nicht-steuerlichen Abgaben, die nur ausnahmsweise erhoben werden dürfen.⁵⁷

⁵² Zur Unzulässigkeit einer Besteuerung nach Köpfen als Konsequenz der „Präponde-ranz der Freiheit“ *U. Palm* Person im Ertragsteuerrecht, 2013, 412.

⁵³ Ebenso *Vogel/Waldhoff* in: Kahl/Waldhoff/Walter (Fn. 3), vor Art. 104a (1997), Rn. 402 f.: Differenzierung zwischen der mit dem Steuerstaatsprinzip geleisteten Rechtfertigung der Besteuerung „dem Grunde nach“ und der Rechtfertigung konkreter Einzel-steuern. Gleichsinnig *Friauf* DSuG 12 (1989) (Fn. 43), 3 (5); vgl. auch *Tipke* Die Steuer-rechtsordnung, Band I (Fn. 30), 228 ff. („allgemeine“ und „besondere Steuerrechtferti-gung“). – Siehe zum Folgenden auch bereits *Seiler* in: Maunz/Dürig (Fn. 9), Art. 105, Rn. 59 ff.

⁵⁴ Nachweise hierzu oben in Fn. 3.

⁵⁵ Siehe auch *M. Jachmann* Ökologie versus Leistungsfähigkeit – Gilt es neue Wege in der Steuerrechtfertigung zu gehen?, *StuW* 2000, 239: Die Steuerpflicht sei als „materielle Grundpflicht“ im Prinzip der Steuerstaatlichkeit angelegt.

⁵⁶ Das Vorhandensein differenzierter Vorgaben zur Steuergesetzgebung, -aufteilung und -verwaltung und das Fehlen entsprechender Regelungen zu anderen Finanzierungsmöglich-keiten geben die Grundsatzentscheidung der Verfassung zu erkennen, die gegenleistungs-unabhängige Gemeinlast der Steuer als Regelinstrument der Staatsfinanzierung einzusetzen (und so Staatseinnahmen und -ausgaben zu entkoppeln), andere Einnahmenquellen hinge-gen nur nachrangig zu nutzen. Siehe BVerfGE 78, 249 (266 f.): Der grundgesetzlichen Finanzverfassung „liegt die Vorstellung zugrunde, dass die Finanzierung der staatlichen Aufgaben in Bund und Ländern einschließlich der Gemeinden grundsätzlich aus dem Ertrag der in Art. 105 ff. GG geregelten Einnahmenquellen erfolgt (Prinzip des Steuerstaa-tes, vgl. *K. Vogel* in: Isensee/Kirchhof [Hrsg.] Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepu-blik Deutschland, Bd. I, 1987, § 27 Rdnr. 70) und nur ausnahmsweise, d.h. unter besonde-ren Voraussetzungen, Einnahmen außerhalb des von der Finanzverfassung erfassten Bereichs erschlossen werden dürfen“.

⁵⁷ Die Aussagen des Bundesverfassungsgerichts zum Steuerstaatsprinzip entstammen bezeichnenderweise durchgängig Entscheidungen zu nichtsteuerlichen Abgaben und begründen deren Ausnahmecharakter; siehe nochmals BVerfGE 78, 249 (266 f.); 93, 319 (342). – Bedenken erwecken dabei vor allem die gruppenspezifische Zusatzlasten einfor-dernden Sonderabgaben, bei übermäßigem Einsatz aber auch die Vorzugslasten Gebühr und Beitrag.

Sein die konkrete Besteuerung anleitender Prinzipiengehalt bleibt hingegen gering. Vor allem schweigt es zur Auswahl und Ausgestaltung einzelner Steuerarten. Deutlich wird dies in der Verneinung: Das Steuerstaatsprinzip lässt weder erkennen, was kein tauglicher Steuergegenstand sein könnte, noch liefert es eine Handhabe gegen übermäßige Belastungen. Es verhält sich daher mit der Steuerstaatlichkeit wie mit der Friedensfunktion des Staates und dem seiner Erfüllung dienenden Gewaltmonopol. Diese schließen private Gewalt aus und beauftragen den Staat allgemein, die Sicherheit seiner Bürger zu garantieren, erübrigen aber nicht die Rechtfertigung konkreter polizeilicher Akte.

Die somit erforderliche Rechtfertigung auch der Auswahl einzelner Steuerobjekte folgt nicht bereits aus dem Finanzbedarf des Staates, schon weil er potenziell grenzenlos ist und keine inneren Belastungsmaßstäbe in sich trägt, also letztlich jede Besteuerung erlauben würde.⁵⁸ Spiegelbildlich rechtfertigt allein die Zahlungsfähigkeit des Steuerpflichtigen noch nicht seine Inanspruchnahme. Der Umstand, dass der Bürger in der Lage ist, eine Steuerschuld zu begleichen, begründet noch nicht ihre Berechtigung.⁵⁹

Auch die Ertragskompetenzen des Art. 106 GG helfen hier nur bedingt weiter. Sie geben zwar einen eingebürgerten Bestand historisch überkommener Steuerarten zu erkennen und formulieren damit auch einen Katalog grundsätzlich tauglicher Belastungsobjekte.⁶⁰ Dennoch bleiben sie formelle

⁵⁸ Das Bundesverfassungsgericht betont mit Recht, dass das Ziel der Einnahmenvermehrung keine vom ausgewählten Belastungsgrund abweichende Mehrbelastung rechtfertigen kann; so BVerfGE 122, 210 (236 f.); 126, 268 (278, 281). Die Richtigkeit dieser Aussage beruht allerdings auf der unausgesprochenen Prämisse, dass sich bereits der Belastungsgrund nicht im Ziel der Einnahmenerzielung erschöpft.

⁵⁹ Entsprechendes gilt auch umgekehrt: Eine Entreicherung lässt, selbst wenn sie zur Zahlungsunfähigkeit führt, den Steueranspruch nicht erlöschen.

⁶⁰ In diesem Sinne sollte auch die in BVerfGE 120, 1 (24 ff.) angenommene „finanzverfassungsrechtliche Rechtfertigung“ der Gewerbesteuer verstanden werden. Das Gericht folgert hieraus lediglich eine „grundsätzliche verfassungsrechtliche Anerkennung“ (26 f.), lehnt es aber ausdrücklich ab, der Ertragskompetenz weitergehende grundrechtliche Folgerungen zu entnehmen (27 f.). Demgemäß schiebt das Gericht kurz darauf eine „innere Rechtfertigung“ der Gewerbesteuer als Maßstab der Gleichheitsprüfung nach; BVerfGE 120, 1 (37 ff., insbesondere 39). Diese wird dann in traditioneller Fortschreibung ihres vorkonstitutionellen Leitmotivs (das freilich kritisch zu hinterfragen wäre, außerdem durch den Verzicht auf Gewerbekapital und Lohnsumme als Bemessungsgrößen erheblich relativiert worden ist) der Äquivalenztheorie entnommen. Wäre die Gewerbesteuer jedoch bereits mit der Ertragszuständigkeit grundrechtlich gerechtfertigt, bedürfte es keiner zweiten Legitimation, sondern allein einer vertretbaren Ausgestaltung der kompetenzrechtlich überbrachten Vorgabe.

Einem derart gestuften Zugang ist, auch wenn der doppelte Rechtfertigungsbegriff missverständlich scheint, grundsätzlich zuzustimmen. Die „finanzverfassungsrechtliche Rechtfertigung“ hat zunächst eine bundesstaatliche Bedeutung: Der Katalog der Ertragskompe-

Organisationsregeln, die als bloße Zuständigkeiten nicht von den Grundrechten entbinden, insbesondere nicht selbst ihre Inanspruchnahme und damit die erst auf ihrer Grundlage zu treffenden konkreten Belastungsentscheidungen rechtfertigen.⁶¹ Insofern gilt für die Steuer nichts anderes als für die Sachkompetenzen.⁶² Ihre materiellen Gehalte nicht zu überdehnen beugt zudem einer Versteinigung des Steuerrechts vor. Denn anderenfalls dürfte dem bei Abfassung des Art. 106 GG vorgefundenen Bestand an Steuerarten eine ihre inhaltliche Neuausrichtung versperrende Bedeutung zukommen. So weichen heute etwa die Umsatz-⁶³ und die Körperschaftsteuer⁶⁴ wesentlich von ihrer ursprünglichen Gestalt ab⁶⁵, was ihre materielle Herleitung aus der fortbestehenden Ertragskompetenz überfordern würde. Umgekehrt immunisiert die ältere Zuständigkeitsnorm eine unverändert erhobene Steuer nicht gegen ein zwischenzeitlich gewandeltes Grundrechtsverständnis, wie es namentlich die Eigentumsgarantie⁶⁶ erfahren hat.

tenzen begründet einen *numerus clausus* der Besteuerungsformen. Steuern, deren Aufkommen das Grundgesetz nicht einer Staatsebene zuordnet, dürfen nicht erhoben werden; hierzu *Seiler* in: *Maunz/Dürig* (Fn. 9), Art. 105, Rn. 121 ff. (mwN). Hieran knüpft die zugleich individuelle Schutzrichtung der föderalen Finanzverfassung an: Den Steuerpflichtigen dürfen keine anderen als die genannten Steuern auferlegt werden. Jedoch steht damit immer noch die positive Belastungsentscheidung in Gestalt der konkreten Steueraufgabe aus, die wie jeder staatliche Eingriff an den Grundrechten gemessen werden muss. Hierzu schweigt die Finanzverfassung.

⁶¹ Spiegelbildlich verpflichten die Ertragskompetenzen nicht zur Erhebung der dort genannten Steuerarten. Eine Besonderheit gilt allein für die Umsatzsteuer (Art. 106 Abs. 3 GG), deren spezifische Funktion im Bund-Länder-Verhältnis die vorherige Erhebung einer unter diesen Kompetenzbegriff fallenden Steuer erforderlich macht. Siehe *Seiler* in: *Maunz/Dürig* (Fn. 9), Art. 105, Rn. 126 f.

⁶² BVerfGE 120, 1 (27) beruft sich auf die Parallele zur Kernenergie, deren friedliche Nutzung mit der Gesetzgebungskompetenz des Bundes gebilligt sei. Die konkrete Ausgestaltung der Kernenergie muss gleichwohl an Art. 2 Abs. 2 GG gemessen werden.

⁶³ Die Umsatzsteuer wurde mit dem Übergang von der Allphasenbruttoumsatzsteuer zur Allphasennettoumsatzsteuer (Mehrwertsteuer) durch Gesetz vom 29.5.1967, BGBl. I 1967, S. 545 ff., grundlegend umgestaltet.

⁶⁴ Hervorgehoben seien der Systemwechsel von der Definitivbelastung der früheren Körperschaftsteuer hin zum Anrechnungsverfahren durch das Gesetz vom 31.8.1976, BGBl. I 1976, S. 2597 ff., und seine Fortentwicklung durch den Übergang zum Halbeinkünfteverfahren (zwischen Teileinkünfteverfahren) durch das Gesetz vom 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433 ff.

⁶⁵ Auch die Gewerbesteuer hat erhebliche Wesensänderungen erfahren, dies allerdings begleitet von einer Textänderung des Grundgesetzes. So wurde das Wort „Realsteuern“ in Art. 106 Abs. 6 GG im Zusammenhang der Abschaffung der Gewerkekapitalsteuer durch die Worte „Grundsteuer und Gewerbesteuer“ ersetzt; siehe das Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 20.10.1997, BGBl. I 1997, 2470.

⁶⁶ Zur nachkonstitutionellen Neuausrichtung der Eigentumsdogmatik siehe BVerfGE 58, 300 (330 ff.).

Schließlich eignet sich auch das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht als selbsttragender Rechtfertigungsgrund.⁶⁷ Es liefert eine abhängig vom Belastungsgrund zu findende Bemessungsgröße, hilft also, die Steuerlast zu verteilen, legitimiert jedoch nicht den belastenden Eingriff als solchen.⁶⁸ Dies gilt vor allem, wenn man das Leistungsfähigkeitsprinzip rein gleichheitsrechtlich herleitet⁶⁹, aber auch dann, wenn man die Freiheitsrechte als weitere Stütze hinzunimmt: Die Grundrechte rechtfertigen nicht ihre eigene Beschränkung.

3. *Der Erfolg privaten Wirtschaftens als Objekt jeder Besteuerung*

Angesichts dieser Schwierigkeiten empfiehlt es sich, grundsätzlicher anzusetzen. Ökonomisch knüpft jede Besteuerung an Vorgänge des Wirtschaftslebens an. Der Staat kann nur jenen Wohlstand abschöpfen, den seine Bürger zuvor – volkswirtschaftlich gesehen als Sozialprodukt, individuell betrachtet als Erfolg eigenen Wirtschaftens – erarbeitet haben. Die Besteuerung belastet damit stets etwas Erworbenes, im noch untechnischen Sinne ein Einkommen, mag es auch, weil der Erwerb schon länger zurückliegt, inzwischen zu Vermögen geronnen sein.⁷⁰ Anders gesagt greift die Besteuerung zwar auf Einkommen zu, dies aber in verschiedenen Aggregatzuständen, sei es beim Erwerb, als Bestand erworbenen Vermögens oder mit seiner Verwendung zu Konsumzwecken.⁷¹

Hieran anknüpfend lässt sich finanzwissenschaftlich eine Präferenz für das Einkommen als Indikator besteuierungswürdiger Leistungsfähigkeit

⁶⁷ Vgl. jedoch stellvertretend für viele Autoren K. Tipke Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Aufl. 2003, 576 ff. (598): „Steuern (Fiskalzwecksteuern) sind gerechtfertigt, wenn sie geeignet sind, zu einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit beizutragen.“ Die Gleichheit als belastungsausgestaltender Maßstab erscheint so als Belastungsgrund. Ähnlich z.B. F. Kirchhof (Fn. 43) StW 2002, 185 (187): Leistungsfähigkeit als „typische Rechtfertigung von Finanzzwecksteuern“.

⁶⁸ Das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisiert, anders gewendet, zwar das „Was?“ und das „Wie?“ der Steuerbelastung, schweigt aber zum „Warum?“.

⁶⁹ Siehe die Nachweise in Fn. 32.

⁷⁰ Tipke Die Steuerrechtsordnung, Band I (Fn. 30), 248, 326 f., 500; Band II (Fn. 67), 571 f., 580 ff., 597 f. (und öfter), sieht im (gespeicherten) Einkommen die einzig denkbare Steuerquelle. Vgl. auch hierzu bereits v. Stein Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Zweiter Teil, Erste Abteilung (Fn. 3), 355: „...jede Steuer, möge sie sonst Namen und Form haben, welche sie wolle, (kann) nur eine Steuer auf das Einkommen sein“.

⁷¹ Vgl. – bei geringfügig anderer, jedoch anschlussfähiger Formulierung – BVerfGE 93, 121 (134 f.): Besteuerung des Vermögenserwerbs, des Vermögensbestandes und der Vermögensverwendung.

erkennen.⁷² Als solcher ist das Einkommen ideen-⁷³ wie realgeschichtlich an die Stelle des Vermögens getreten.⁷⁴ Schon die historisch ältere Vermögensbesteuerung übernahm eine der Ertragsbesteuerung ähnliche Funktion, belastete sie doch letztlich vermutete Erträge aus der Substanz, die zwar noch nicht ermittelt, aber doch als für die Steuerzahlung erforderlich vorausgesetzt wurden.⁷⁵ Seit dem Übergang vom 18. zum 19. Jahrhundert⁷⁶ und mit dem Ausbau einer zur Einkommensermittlung befähigten Finanzverwaltung verdrängte dann das Einkommen allmählich das Vermögen als bevorzugtes Belastungsobjekt.⁷⁷ Auch die ebenfalls althergebrachten

⁷² Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist originär finanzwissenschaftlicher Herkunft, aber rechtswissenschaftlich rezipiert worden; vgl. *Birk* Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen (Fn. 31), 6 ff. – Allerdings haben sich inzwischen weite Teile der Finanzwissenschaft vom Leistungsfähigkeitsgedanken ab- und dem Äquivalenzprinzip zugewandt, ohne dass die Rechtswissenschaft dem gefolgt wäre; siehe jedoch *Schmehl* Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung (Fn. 3), 2 ff.

⁷³ Vgl. *R. Musgrave* Finanztheorie, Studienausgabe 1974, 76 ff., zum ideengeschichtlichen Übergang vom Vermögen zum Einkommen als Bezugsgröße der Leistungsfähigkeit. Nach wie vor lesenswert auch *E. H. Vogel* Die theoretischen Grundlagen der Vermögensbesitzsteuer im Systeme der Ertrags- und Einkommensbesteuerung, *FinArch* 27 (1910), 81 ff., zur historischen Bedeutung der Vermögens- als Ausgangspunkt aller Erwerbsbesteuerung.

⁷⁴ Hierzu wie zum Folgenden *D. Birk* Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, *DStJG* 22 (1999), 7 (10 ff.); vgl. auch *H. Kube* Erneuerung der Besteuerung von Vermögen aus deutscher Sicht, *DStJG* 37 (2014), 343 (350 f.).

⁷⁵ Vgl. *Birk* *DStJG* 22 (1999) (Fn. 74), 7 (10 f.).

⁷⁶ Die erste Einkommensteuer wurde 1799 in Großbritannien auf Betreiben des Premierministers *W. Pitt* zur Finanzierung des Krieges gegen das napoleonische Frankreich eingeführt. Sie wurde zwar 1802 wieder abgeschafft, aber schon 1803 folgte unter Premierminister *H. Addington* eine neue Einkommensteuer, die wiederum der Kriegsfinanzierung diene und daher nur bis 1816 in Kraft blieb, aber eine Vorbildfunktion für die Zukunft übernahm. 1842 kam es erneut zu einer Einkommensteuer, die ebenfalls befristet sein sollte, aber dann doch verstetigt wurde. Siehe *B. Großfeld* Die Einkommensteuer – Geschichtliche Grundlage und rechtsvergleichender Ansatz, 1981, 10 ff.; zur Rezeption in Deutschland *Großfeld* Ebenda, 26 ff.

⁷⁷ Ein Übergangsphänomen bildete die Fundustheorie, nach der Einkünfte aus Vermögen wegen ihrer größeren Beständigkeit als „fundierte“ Einkommen einer zusätzlichen Belastung unterzogen werden sollten; vgl. *Birk* *DStJG* 22 (1999) (Fn. 74), 7 (11); *Kube* *DStJG* 37 (2014) (Fn. 74), 343 (350 f.). – Der Gedanke lebt in der Sonderbelastung gewerblicher Einkünfte durch die Gewerbesteuer fort; vgl. noch *BVerfGE* 13, 331 (348 ff.); nicht mehr enthalten in *BVerfGE* 120, 1 (24 ff.). Heute erscheint die Berechtigung dieses Ansatzes fragwürdig, weil nicht die Verlässlichkeit einer Steuerquelle, sondern allein der Umfang der aus ihr realisierten Leistungsfähigkeit steuerliche Differenzierungen rechtfertigen kann. Da die Gewerbesteuerlast jedoch inzwischen einfachgesetzlich kompensiert wird (§ 35 EStG; Tarifgestaltung der Körperschaftsteuer), die Höherbelastung also pauschalierend beseitigt worden ist, lässt sich hiergegen dem Grunde nach (wohl aber gegen die konkrete Umsetzung) nichts einwenden. Für die heute nicht mehr erhobene Vermögensteuer hat das Bundesverfassungsgericht den Gedanken des „fundierte“ Einkommens im Sinne

Konsumsteuern sind – freilich erst nachträglich – auf das Einkommen bezogen worden. So hat die Finanzwissenschaft⁷⁸ die Verbrauch- und Aufwandsteuern als Besteuerung der Einkommensverwendung qualifiziert. Die Rechtsprechung⁷⁹ hat sich dem ausdrücklich angeschlossen.⁸⁰ Im Ergebnis läuft all dies auf eine zweipolige Differenzierung hinaus, nach der Einkommenserzielung und -verwendung die alternativen Bezugsgrößen einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung bilden.⁸¹

Das Grundgesetz spricht in einer Gesamtschau mehrerer Einzelvorgaben ebenso dafür, die Leistungsfähigkeit am Erwerb und damit am Einkommen auszurichten. Den Ausgangspunkt bildet das Steuerstaatsprinzip, mit dem der Staat auf eigenes Wirtschaften als alternative Form der Mittelbeschaffung verzichtet und sich selbst auf eine Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens⁸² zurücknimmt.⁸³ Im Einklang hiermit schützen die Grund-

eines Soll-Ertrags konkretisiert und mit dieser Maßgabe für verfassungskonform befunden; siehe BVerfGE 93, 121 (139 f.).

⁷⁸ Grundlegend *G. Schmölders* Das Verbrauch- und Aufwandsteuersystem, in: W. Gerloff/F. Neumark (Hrsg.) Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Band, 2. Aufl. 1956, 635 (652): „Steuern auf die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit“. Diese Definition beruht auf der vorherigen Bestimmung des Einkommens als Indikator von Leistungsfähigkeit (648).

⁷⁹ Eingehend im Anschluss an *G. Schmölders* BVerfGE 65, 325 (345 ff.): Steuern auf die Einkommensverwendung (in Abgrenzung zur Einkommensentstehung; Hervorhebungen im Original); bestätigt in BVerfGE 114, 316 (334); 123, 1 (15); 135, 126 (142, 145). Vgl. auch BVerfGE 110, 274 (297). Ebenso BVerwGE 110, 237 (240); 111, 122 (125); 115, 165 (168 f.); 120, 175 (178); 143, 301 (303 ff.); zur hieraus vom BVerwG gezogenen praktischen Konsequenz siehe unten III.3. mit Fn. 107.

⁸⁰ Siehe auch *Tipke* Die Steuerrechtsordnung, Band II (Fn. 67), 979 ff.

⁸¹ *K. Vogel/H. Walter* in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.) Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 105 (2004), Rn. 97, erkennen nur diese eine „logisch erschöpfende Unterscheidung“ der Steuerarten. – Vgl. auch unten III.4. zur Integration namentlich der Vermögenssteuer in diese Differenzierung.

⁸² Grundlegend BVerfGE 93, 121 (134): „In der freiheitlichen Ordnung des Grundgesetzes deckt der Staat seinen Finanzbedarf grundsätzlich durch steuerliche Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens.“ – Aus dem Schrifttum namentlich *P. Kirchhof* Besteuerung und Eigentum (Fn. 43), 213 (215 f., 233 f.); *derselbe* Die Steuern, in: HStR V, 3. Aufl., § 118 (Fn. 49), Rn. 1 ff., 86 ff. (Steuer als „Preis der Freiheit“); ebenso *Friauf* DStJG 12 (1989) (Fn. 43), 3 (3 f.); *Ch. Gröpl* Staatseinnahmen und Staatsausgaben im demokratischen Verfassungsstaat, AöR 133 (2008), 1 (14 f.); *H. Kube* Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, 117 f.; *Vogel* Der Finanz- und Steuerstaat, in: HStR II, 3. Aufl., § 30 (Fn. 3), Rn. 51, 69 ff.

⁸³ Siehe *Isensee* Steuerstaat als Staatsform (Fn. 3), 409 (416 ff.). Der Steuerstaat fügt sich auf diese Weise in den staatsrechtlichen Dualismus von Staat und Gesellschaft, ohne hierdurch auf ein bestimmtes Wirtschaftskonzept festgelegt zu sein; siehe *Isensee* Ebenda, 409 (416). – Historisch lässt sich auch diese Verortung der Steuerstaatlichkeit auf *L. v. Stein* zurückführen; hierzu *Vogel* (Fn. 49) Der Staat 25 (1986), 481 (497 ff.).

rechte, insbesondere Art. 2 Abs. 1, 12 und 14 GG, die Grundlagen einer freiheitlichen Wirtschaftsordnung. Beides geschieht im Lichte der Sozialstaatlichkeit⁸⁴ und ihrer Entfaltung in den Grundrechtsschranken, die den Gebrauch⁸⁵ der Freiheit den immanenten Grenzen sozialer Einbindung unterwerfen.

Hieraus folgt für das Steuerrecht die primäre Maßgabe, die private Zuordnung der Eigentums- und Vermögenssubstanz zu respektieren.⁸⁶ Ein persönliches Einkommen und das aus ihm geronnene Vermögen sind in erster Linie Früchte individueller Freiheitsbetätigung und als solche gegen den Zugriff des Staates zu schützen. Eine besteuernswürdige Leistungsfähigkeit kann folglich nicht bereits mit dem bloßen Innehaben belastbarer Vermögenswerte gegeben sein.⁸⁷ Insbesondere wäre eine Steuer, deren Belastungsgrund sich im Ziel der Umverteilung⁸⁸ erschöpfte, kaum mit dem grundrechtlichen Schutz des Eigenen vereinbar.⁸⁹ Auch im Lichte des

⁸⁴ Zur Entfaltung des Sozialstaats im Steuerstaat bereits *Forsthoff* Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates (Fn. 12), 8 (31): „Der moderne Rechtsstaat ist Sozialstaat wesentlich in seiner Funktion als Steuerstaat.“ Siehe ferner *Isensee* Steuerstaat als Staatsform (Fn. 3), 409 (432 ff.); ablehnend *Heun* Die Entwicklung des Steuerstaatskonzepts in theoretischer und tatsächlicher Hinsicht (Fn. 3), 10 (19). – Siehe zum Verhältnis von Steuer- und Sozialrecht auch *M. Lehner* Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, 1993; *Ch. Seiler* Staatliches Nehmen – Staatliches Geben. Zum wechselbezüglichen Selbststand von Steuer- und Sozialrecht, AöR 136 (2011), 95 ff.

⁸⁵ Vgl. auch den Wortlaut von Art. 14 Abs. 2 GG, der die Sozialpflichtigkeit des Eigentums primär auf seinen „Gebrauch“ bezieht. Der Bestand als solcher, das heißt die personelle Zuordnung der Eigentumssubstanz zum Inhaber wird hierdurch nicht zur Disposition gestellt. Ähnlich BVerfGE 93, 121 (137 f.); vgl. auch BVerfGE 115, 97 (114). – Siehe zum Ganzen *P. Kirchhof* Besteuerung und Eigentum (Fn. 43), 213 (242 f., zusammenfassend 243): „Die Sozialpflichtigkeit gestattet dem Staat eine Teilnahme am Erfolg des Eigentumsgebrauchs, grundsätzlich nicht eine Teilhabe am Eigentumsbestand“ (243).

⁸⁶ Vgl. BVerfGE 93, 121 (137): „Die Zuordnung der vermögenswerten Rechtsposition zum Eigentümer und die Substanz des Eigentums müssen gewahrt bleiben.“

⁸⁷ Ein anderes mag in historischen Ausnahmefällen gelten, in denen auch ein Zugriff auf die Vermögenssubstanz in Betracht kommen kann. Ebenso BVerfGE 93, 121 (138 f.) mit den Beispielen des Reichsnotopfergesetzes von 1919 und des Lastenausgleichsgesetzes von 1952.

⁸⁸ Zur Klarstellung: Gemeint ist an dieser Stelle ein Substanzentzug *allein* zum Zwecke einer Umgestaltung der Eigentums- und Vermögensordnung, das heißt *ungeachtet* einer Leistungsfähigkeit. Unberührt bleibt hingegen die Funktion des Leistungsfähigkeitsprinzips als steuerspezifische Ausformung sozialstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit (Höherbelastung der Leistungsfähigen bei gegenläufiger Nichtbelastung der Nichtleistungsfähigen, deren Bedürftigkeit zudem Anlass steuerfinanzierter Sozialleistungen sein kann). Diese lässt sich je nach Auswahl und Ausgestaltung der Steuerarten sowie nicht zuletzt durch die Höhe der Steuersätze differenzierend verwirklichen.

⁸⁹ Prüfstein ist die Kontrollfrage, ob eine Überwindung der vorgefundenen Güterzuordnung im Rahmen eines auf Art. 70 ff. GG gestützten Sachgesetzes mit den Grundrechten

Sozialstaatsprinzips, das kein Gegenprinzip zur grundrechtlichen Freiheit normiert, sondern mit ihr in Einklang zu bringen ist, darf das Steuerrecht nicht zum Instrument staatlicher Güterzuordnung verfremdet werden.⁹⁰ An den Erfolgen individuellen Wirtschaftens teilzuhaben bleibt dem Staat gleichwohl gestattet, wenn und soweit sein Steuerrecht lediglich – als Schranke der Freiheitsausübung – die soziale Einbindung des Erwerbshandelns wie des Erworbenen nachzeichnet.

In diesem Sinne liefert die soziale Einbindung des Erfolgs privaten Wirtschaftens den legitimierenden Grund für die Auswahl eines Besteuerungsobjekts. Anders gesagt darf nicht jede, sondern nur die sozialpflichtige Zahlungsfähigkeit als Leistungsfähigkeit herangezogen werden.⁹¹ Damit ist indes nur ein äußerer Rahmen gesetzt. Ihn mit konkreten Belastungsentscheidungen auszufüllen bleibt dem Gesetzgeber vorbehalten. Er hat dabei Belastungsgrund, Zugriffsart und Eingriffsintensität wertend auszubalancieren, um so eine angemessene Relation von Privatnützigkeit und Sozialbindung zu finden. Hierin liegt die bereichsspezifische Ausformung der Verhältnismäßigkeit, die im Steuerrecht kaum nach Eignung und Erforderlichkeit der Belastung differenzieren, wohl aber nach ihrer Angemessenheit fragen kann.⁹² An die legislative Umsetzung dieser Vorga-

vereinbar wäre. Diese Überlegung bringt die Wertung aus Art. 14 Abs. 3 GG ins Spiel. Als abstrakt-generell auferlegte Zahlungspflicht zur Finanzierung allgemeiner öffentlicher Aufgaben ist die Steuer zwar begrifflich keine Enteignung, verstanden als Entzug konkreter Rechtspositionen zur Erfüllung bestimmter öffentlicher Aufgaben; BVerfGE 115, 97 (111 f.). Dennoch liegen die materiellen Parallelen von allgemeiner Mittel- (Steuer) und konkreter Güterbeschaffung (Enteignung) auf der Hand. Demgemäß widerspräche eine Steuer, deren Belastungsgrund sich darin erschöpfte, private Vermögen in öffentliches Eigentum zu überführen oder gar zwischen den Bürgern umzuverteilen, dem Rechtsgedanken des Art. 14 Abs. 3 GG, der eine vergleichbare Neuordnung vermögenswerter Güter nur gegen eine grundsätzlich werthaltige Entschädigung gestattet und gerade mit diesem Zusammenspiel von Bestands- und Wertgarantie verdeutlicht, dass der Finanzierungszweck für sich betrachtet noch keinen Entzug der Vermögenssubstanz rechtfertigt.

⁹⁰ Die im Sondervotum in BVerfG, NJW 2015, 303 (327 f.) vorausgesetzte Sichtweise der (Erbchaft-)Steuer als Instrument sozialstaatlicher Gestaltung der Vermögensverteilung hat im Mehrheitsvotum zu Recht keinen Niederschlag gefunden. Siehe hierzu auch unten III.5.

⁹¹ Ausgeschlossen sind des Weiteren eine Besteuerung der Person als solcher („Kopfsteuer“) oder ihrer Erwerbsfähigkeit (in Gestalt eines vermuteten „Soll-Ertrags“ aus der Ausübung der Berufsfreiheit), ein Rückgriff auf vorkonstitutionelle Opfertheorien (wie sie namentlich die organische Staatslehre vertrat) oder ein äquivalenztheoretisches Verständnis der Steuer als Entgelt für konkrete Staatsleistungen.

⁹² Das Verhältnismäßigkeitsprinzip gilt auch im Steuerrecht, bedarf hier jedoch behutsamer Anwendung. Insbesondere ließe es sich nicht im Sinne einer engen Mittel-Zweck-Relation handhaben, welche die Zahlungspflicht als Mittel in ein Verhältnis zum in gleicher Höhe zu beziffernden Beitrag zur Staatsfinanzierung als angestrebtem Zweck setzt; siehe *Papier* Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche

ben kann dann der Gleichheitssatz als belastungsausgestaltender Maßstab anknüpfen.⁹³

Eine Sozialbindung privaten Wohlstandes darf vor allem dort angenommen werden, wo Staat und Gesellschaft zu seinem Entstehen beigetragen haben. Dies liegt jedenfalls für das am allgemeinen Markt erzielte Einkommen nahe.⁹⁴ Das Einkommen ist zwar einerseits Produkt eigener Leistung und insofern gegen den staatlichen Zugriff abzuschirmen. Andererseits kann es nur unter Ausnutzung staatlich eröffneter Vorteile – in Gestalt etwa von Infrastruktur, Bildungswesen und Rechtsordnung – und nur in Begegnung mit der staatlich repräsentierten Allgemeinheit der Nachfrager erzielt werden. Staat und Gesellschaft setzen mithin notwendige Bedingungen des individuellen Erwerbs und veranlassen so eine andere Bewertung des Erworbenen, das lediglich zu einem nicht quantifizierbaren Teil auf Eigenleistung beruht, im Übrigen aber nur in sozialer Einbindung entstehen konnte und insofern auch eine Teilhabe des Staates am kollektiv begünstigten individuellen Erwerb rechtfertigt.⁹⁵

Der Ansatz, das Einkommen als Produkt sozial eingebundenen Freiheitsgebrauchs zu belasten, lässt sich vielfältig ausgestalten. Vorsorglich bleibt klarzustellen, dass er die Besteuerung nicht äquivalenztheoretisch rechtfertigt.⁹⁶ Die Steuer wird damit nicht zum Entgelt konkreter staatlicher Gegenleistungen, sondern bleibt unspezifizierter Beitrag zur Finanzierung des gesamten Staatshandelns. Erst recht wird der Markt nicht als staatliche Veranstaltung missverstanden, dessen Nutzung abgegolten werden soll.

Demokratieprinzip (Fn. 15), 76 ff.; ferner *Rodi* Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem (Fn. 9), 49 ff. Dies erübrigt jedoch nicht eine wertende Bestimmung der Übermaßgrenze, die je nach Steuerart und abhängig vom konkreten Belastungsgrund differenziert; in diesem Sinne – bezogen auf Ertragsteuern – BVerfGE 115, 97 (113 ff.) in modifizierendem Anschluss an BVerfGE 93, 121 (138). Die Obergrenze zumutbarer Belastung greift damit nicht erst bei einer „erdrosselnden Wirkung“ der Besteuerung ein; vgl. aber noch BVerfGE 16, 147 (161); 29, 327 (331); 31, 8 (23).

⁹³ Dieses Zusammenwirken von freiheitsrechtlichem Rahmen und belastungsausgestaltender Gleichheit darf als steuerrechtstypisch angesehen werden. Siehe zur Einkommensteuer *Ch. Seiler* Besteuerung von Einkommen – Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen, Gutachten F für den 66. Deutschen Juristentag, 2006, F. 7 (10 ff.).

⁹⁴ Grundlegend zur Markt-, das heißt Sozialgebundenheit des Einkommens bereits *P. Kirchhof* Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag, 1988, F 5 (16 ff.) im Anschluss an *F. Neumark*.

⁹⁵ Auch dieser Gedanke findet sich bereits bei *v. Stein* Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Zweiter Teil, Erste Abteilung (Fn. 3), 348: Mit der Steuer gebe der Einzelne der Gemeinschaft „einen Theil der durch sie gewonnenen wirtschaftlichen Entwicklung zurück“.

⁹⁶ Vgl. jedoch die (für viele Stimmen repräsentative) Kritik von *Tipke* Die Steuerrechtsordnung, Band II (Fn. 67), 615 ff.

Vielmehr bildet der Gedanke nur eine von vornherein gegebene Sozialbindung freiheitlichen Wirtschaftens ab, welche die Privatnützigkeit des Eigenen relativiert, und verdeutlicht auf diese Weise die besondere Eignung des Einkommens als vielleicht nicht einziger, aber doch aussagekräftigster Indikator der zu belastenden Leistungsfähigkeit.

III. Vertiefung: Blick auf einzelne Steuerarten

1. Einkommen- und Körperschaftsteuer

Das im Sinne staatlicher Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens konkretisierte Leistungsfähigkeitsprinzip bietet sich zuvörderst als Maßstab der Einkommensteuer an.⁹⁷ Da sie die Leistungsfähigkeit am genauesten abbildet, sollte ihr eine besondere Bedeutung im Steuersystem zukommen. Ihr gleichgestellt werden darf die Körperschaftsteuer als Steuer auf das in der Organisationsform der juristischen Person erzielte Einkommen.⁹⁸ Der beiden Steuerarten wesenseigene Zugriff auf das am Markt Hinzuerworbene beantwortet zugleich die noch offene Frage nach dem Geltungsgrund des objektiven Nettoprinzips: Da das die Sozialpflichtigkeit begründende Markthandeln ein einheitlicher Freiheitsgebrauch ist, trägt dem Grundsatz nach nur sein Reinerlös nach Abzug der zugehörigen erwerbsfördernden Aufwendungen dem gewählten Belastungsgrund angemessen Rechnung.⁹⁹ Der abstrakte Gedanke lässt indes Raum für verschiedene Ausgestaltungen.¹⁰⁰ Hinzu kommt das subjektive Nettoprinzip, das im Kern

⁹⁷ Siehe nochmals *P. Kirchhof* Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag (Fn. 94), F 5 (17 ff.); zustimmend *Friauf* DStJG 12 (1989) (Fn. 43), 3 (6 f.); vgl. ferner *R. Wittmann* Das Markteinkommen, 1992, 5 ff.

⁹⁸ Siehe § 8 Abs. 1 KStG. – Diese Parallele ist nicht zuletzt im Lichte von Art. 19 Abs. 3 GG zu würdigen, der die grundrechtliche Herleitung der wichtigsten Besteuerungsmaßstäbe auf die juristische Person überträgt. Da dies „ihrem Wesen nach“ um der hinter ihnen stehenden Menschen willen geschieht („personales Substrat“), sollte auch das Leistungsfähigkeitsprinzip letztlich nicht auf die Gesellschaft, sondern auf die an ihr beteiligte natürliche Person bezogen werden. Das geltende Recht belastet deshalb das Markteinkommen der Gesellschaft, stellt die hieraus folgende Vorbelastung ausgeschütteter Gewinne aber bei der Einkommensbesteuerung der Gesellschafter ausgleichend in Rechnung (siehe unten Fn. 144) und behandelt die Körperschaftsteuer so im ökonomischen Ergebnis wie eine Vorauszahlung auf die Einkommensteuer.

⁹⁹ Siehe hierzu *Seiler* DStJG 34 (2011) (Fn. 39), 61 (66 f.): Eine dem Grunde nach vom Kerngedanken des objektiven Nettoprinzips abweichende Belastungsentscheidung des Einkommensteuergesetzgebers wäre nicht mehr gerechtfertigt.

¹⁰⁰ So ließe sich die Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privatsphäre auch deutlich restriktiver ausgestalten, beispielsweise durch eine generelle Nichtabzugsfähigkeit „gemischter“, das heißt zugleich beruflich und privat veranlasster Aufwendungen. Ebenso könnte die

auf Art. 1 Abs. 1 GG und das Sozialstaatsprinzip gestützt werden kann und einen Abzug der zur Existenzsicherung benötigten, insofern „indisponiblen“ Einkommensbestandteile¹⁰¹ fordert. Letzteres ist wegen Art. 6 Abs. 1 GG auf die gesamte familiäre Gemeinschaft zu erweitern.¹⁰² Das Sozialstaatsprinzip rechtfertigt schließlich die im progressiven Tarifverlauf angelegte Ungleichbehandlung, ohne sie zu erzwingen. Der über weite Ausgestaltungsräume verfügende Gesetzgeber muss diese Vorgaben gleichheitsgerecht ausformen. Er hat dabei nach Maßgabe der vorgefundenen wirtschaftlichen Gegebenheiten der Steuerpflichtigen zu differenzieren, darf sich aber auch realitätsgerechter Typisierungen und Pauschalierungen¹⁰³ bedienen und außerfiskalische Erwägungen (Sozialzwecke) integrieren.

2. Noch fehlende Maßstäbe für andere Steuerarten

Für andere Steuerarten¹⁰⁴ sind Anwendbarkeit und genauer Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzips umstritten. Insbesondere ist es noch nicht gelungen, die besondere Sozialbindung ihres jeweiligen Steuersubstrates zu belegen. Mangels überzeugender sonstiger Rechtfertigungsgründe bietet sich an, sie ebenfalls als Besteuerung des Einkommens, wenn auch in späteren Phasen des Haltens und Verwendens, anzusehen. Es handelt sich dann um eine zweite Stufe der Einkommensbesteuerung, die den Belastungsgrund der ersten teilt, sich aber in der Belastungsart von ihr unterscheidet.

Abzugsfähigkeit von Verlusten eingeschränkt werden, etwa durch je gesonderte Verlustverrechnungskreise für einzelne Einkunftsquellen. Vgl. *Seiler* DStJG 34 (2011) (Fn. 39), 61 (69 ff.).

¹⁰¹ BVerfGE 82, 60 (85 f.); 87, 153 (169 ff.); 99, 216 (233 f.); 120, 125 (154 ff.).

¹⁰² Siehe oben Fn. 38 mwN. – Dieses verfassungsrechtliche Minimum schließt andere, familiengerechtere Ausgestaltungen nicht aus. Vgl. hierzu *Ch. Seiler* Grundzüge eines öffentlichen Familienrechts, 2008, 88 ff.

¹⁰³ Ständige Rspr.; z.B. BVerfGE 99, 280 (290); 105, 73 (127); 120, 1 (30); 122, 210 (232 f.); 127, 224 (245 f.).

¹⁰⁴ Zur Einteilung der Steuerarten *K.-D. Driien* in: Tipke/Kruse (Hrsg.) AO, § 3, Rn. 56 ff.; *J. Hey* Einführung in das besondere Steuerschuldrecht, in: Tipke/Lang (Hrsg.) Steuerrecht, 15. Aufl. 2015, § 7, Rn. 20 ff.; *P. Kirchhof* Die Steuern, in: HStR V, 3. Aufl., § 118 (Fn. 49), Rn. 230 ff.; *R. Wernsmann* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.) AO/FGO, § 3 AO, Rn. 360 ff. – Siehe auch die finanzwissenschaftliche Typologie der Steuerarten bei *S. Homburg* Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, 11 ff.

3. Besteuerung der Einkommensverwendung

Dies mag man namentlich für die Umsatz- sowie für die besonderen Verbrauch- und Aufwandsteuern annehmen.¹⁰⁵ Sie belasten, so das Bundesverfassungs-¹⁰⁶ und besonders nachdrücklich das Bundesverwaltungsgericht¹⁰⁷, die in der Verwendung von Einkommen zum Ausdruck gebrachte Leistungsfähigkeit. Die vielfältigen Konsumsteuern greifen damit auf dasselbe Steuersubstrat zu, das Einkommen, dessen wirtschaftlicher Wert bereits beim Erwerb in der Möglichkeit eines späteren Konsums liegt.¹⁰⁸ Sie erfassen es jedoch auf andere Art und Weise und folglich auch nur nach sinnentsprechend anzupassenden Maßstäben. Insbesondere verbleiben ihre Belastungswirkungen, soweit sie als indirekte Steuern auf eine Über-

¹⁰⁵ Die verfassungsrechtlichen Maßstäbe der Konsumbesteuerung sind umstritten. Noch der Klärung bedürfen namentlich Geltung und konkrete Aussagen des Leistungsfähigkeitsprinzips. Für eine Anwendbarkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips bei Abstellen auf die Einkommensverwendung als Indikator der Leistungsfähigkeit jüngst BVerfGE 135, 126 (143 ff.); ferner *Vogel* Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: HStR IV, 2. Aufl., § 87 (Fn. 15), Rn. 95. Vgl. aber *P. Kirchhof* Die Steuern, in: HStR V, 3. Aufl., § 118 (Fn. 49), Rn. 241 ff. (Belastung nach vermuteter Zahlungskraft).

¹⁰⁶ Grundlegend zur Qualifikation als Besteuerung der Einkommensverwendung (in ausdrücklicher Abgrenzung zur Einkommensentstehung; Hervorhebungen im Original) BVerfGE 65, 325 (345 ff.); bestätigt in BVerfGE 114, 316 (334); 123, 1 (15); 135, 126 (142, 145); vgl. auch BVerfGE 110, 274 (297). – Zur Klarstellung: Dies bedeutet (und ist auch vom BVerfG nicht so gemeint) keine Verengung auf den technischen Begriff des Einkommens im Sinne des EStG. Es geht vielmehr allgemeiner um eine Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens.

¹⁰⁷ Siehe BVerwGE 110, 237 (240); 111, 122 (125); 115, 165 (168 f.); 120, 175 (178); 143, 301 (303 ff.). – Das Bundesverwaltungsgericht geht dabei insoweit über das Bundesverfassungsgericht hinaus, als es die belastete Einkommensverwendung in eine strikte Alternativität zur Einkommenserzielung setzt. Hieraus folgert es eine notwendige Beschränkung auf den privaten Konsum, was zu Ausnahmen für typische Erwerbsaufwendungen zwingt. Beispielsweise dürfe eine Zweitwohnungsteuer nicht auf zu Anlagezwecken gehaltene Wohnungen erhoben werden; BVerwGE 111, 122 (126); 115, 165 (168). Ein vom Steuerpflichtigen gehaltener Diensthund müsse von der Hundesteuer freigestellt werden; BVerwG, NVwZ 2008, 91 (91 f.). Eine kommunale Steuer auf Übernachtungen müsse eine Ausnahme für berufsbedingte Übernachtungen vorsehen; BVerwGE 143, 301 (303 ff.). Diese Differenzierungen zwischen Einkommensentstehung und -verwendung verweisen auf das Grundsatzproblem einer legislativen Abgrenzung und Abstimmung der Einzelsteuern, das nicht ohne eine Steuerkonkurrenzlehre zu leisten ist (hier unten IV.).

¹⁰⁸ Vgl. auch *P. Kirchhof* Bundessteuergesetzbuch, 2011, 3 f., der die Steuern auf die Einkommensverwendung durch die Teilhabe des Nachfragers am öffentlichen Angebot rechtfertigt. Der Gedanke kann verstärkend neben den hiesigen Ansatz treten, solange die im Konsum betätigte Kaufkraft dadurch nicht als eine andere Leistungsfähigkeit gewürdigt wird. Denn es handelt sich um eine zweite Belastung desselben Markterfolgs, dessen ökonomische Substanz schon beim Erwerb allein in seinem Tauschwert liegt.

wälzung der Steuerlast angelegt sind¹⁰⁹, typischerweise in der Anonymität des Marktes.¹¹⁰ Die vorauszusetzende Leistungsfähigkeit lässt sich daher nur ungenau vermuten. Auch können sie die sozialstaatlichen Elemente der Einkommensbesteuerung wie etwa die Verschonung des indisponiblen Existenzminimums¹¹¹ und die Niedrigbelastung unterer Einkommensbestandteile nicht sachgerecht abbilden. Berücksichtigt man zudem die bei größeren Einkommen regelmäßig höhere Sparquote, kommt den Konsumsteuern trotz nominell einheitlicher Steuersätze sogar eine – gemessen am Einkommen als Leistungsfähigkeitsindikator – faktisch degressive Wirkung zu.¹¹² All dies macht sie nicht grundgesetzwidrig, spricht aber doch dafür, sie nur ergänzend heranzuziehen.¹¹³

¹⁰⁹ Zur Überwälzung der Steuerlast als intendiertem Regelfall dieser Steuerarten BVerfGE 14, 76 (95 ff.); vgl. auch BVerfGE 69, 174 (183). – Eine Verbrauchsteuer kann sogar an ein Produktionsmittel anknüpfen, sofern der zunächst belastete gewerbliche Verbraucher die Steuerbelastung über eine oder mehrere Produktions- und Handelstufen auf den Endverbraucher abwälzen kann; BVerfGE 110, 274 (295 f.). – Misslingt die Abwälzung strukturell, verfehlt sie die im getätigten Konsum zum Ausdruck gebrachte Leistungsfähigkeit generell und kann daher gleichheitswidrig sein; siehe BVerfGE 123, 1 (22 f.).

¹¹⁰ Die wenigen Stellungnahmen des Bundesverfassungsgerichts zur Freiheitsrelevanz indirekter Steuern betreffen nicht zufällig vor allem deren mittelbare Auswirkungen auf den eigentlich nicht belasteten Steuerschuldner, insbesondere soweit sie ihm gegenüber eine objektiv berufsregelnde Tendenz annehmen; vgl. BVerfGE 13, 181 (184 ff.); 16, 147 (162 ff.); 29, 327 (333 f.); 98, 106 (117); vgl. auch BVerfGE 98, 83 (97). Insbesondere bezog sich die in der Frühzeit der Verfassungsrechtsprechung gängige Aussage, eine Steuer dürfe nicht „erdrosselnd“ wirken, häufig nicht auf die Vermögensbelastung als solche, sondern auf die mittelbaren Auswirkungen einer indirekten Besteuerung auf das den Steuertatbestand verwirklichende wirtschaftliche Handeln; vgl. BVerfGE 16, 147 (161); 29, 327 (331); 31, 8 (23). – Auch die ebenfalls seltenen gleichheitsrechtlichen Judikate zu indirekten Steuern ergingen zumeist nach Klagen von nicht durch die Steuerbelastung getroffenen, aber in ihrer Wettbewerbssituation benachteiligten Steuerschuldnern; vgl. BVerfGE 101, 132 (138 ff.); 101, 151 (155 ff.).

¹¹¹ Die mangelnde Verschonung existenznotwendiger Güter bleibt hier – im Unterschied zur Einkommensteuer – unschädlich, solange die Steuerbelastung aus indirekten Steuern in das Leistungsniveau der sozialrechtlichen Existenzsicherung und in die Mindesthöhe der ertragsteuerlichen Verschonung des Existenzminimums einberechnet wird. Vgl. BVerfG, NJW 1999, 3478 f.

¹¹² Siehe auch sogleich zur kompensierenden Funktion der Erbschaftsteuer.

¹¹³ Nachfragen veranlasst hier namentlich die Grunderwerbsteuer, die typischerweise nicht eine aktuelle Einkommensverwendung, sondern eine darlehensfinanzierte Zahlungsfähigkeit belastet. Ob hierin eine vermutete Leistungsfähigkeit erkannt werden kann, welche die ebenso punktuellen wie intensiven Belastungswirkungen dieser Steuerart trägt, darf zumindest in Zweifel gezogen werden. Entkräften ließe sich dieser Einwand durch eine Ausrichtung an einer künftigen Einkommensverwendung. Zum Ausdruck gebracht werden könnte dies durch bewusst niedrige Steuersätze (gewissermaßen als Äquivalent einer kalkulatorischen Abzinsung) oder, falls diese weiter erhöht werden sollten, eine zeitlich gestreckte Steuerzahlung.

4. Besteuerung des Vermögensbestandes

Näherer Betrachtung bedürfen die Steuern auf den Vermögensbestand. Sie sind historische Relikte eines älteren Steuerdenkens und bereits weitgehend durch die Einkommensteuer ersetzt worden.¹¹⁴ Unter dem Grundgesetz lassen sie sich nur bedingt rechtfertigen. Als sich periodisch erneuernde Lasten können sie jedenfalls kaum als zweite Besteuerung des ursprünglichen Erwerbs erklärt werden. Unzulässig wäre es aber auch, das bloße Innehaben bestimmter Güter belasten zu wollen. Erst recht darf das Ziel einer Steuer nicht darin gesehen werden, die private Eigentumszuordnung zu überwinden, da die Güterverteilung als solche keine Aufgabe des Staates, sondern auch in ihrer Ungleichheit Folge eines je verschiedenen Freiheitsgebrauchs ist. Damit kann allein die private Verfügungsmacht über Vermögenswerte noch nicht ihren Entzug rechtfertigen. Das Bundesverfassungsgericht hat deshalb die vormalige Vermögensteuer (Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG) zutreffend als Soll-Ertragsteuer gewürdigt, die nicht die Vermögenssubstanz, sondern einen typischerweise aus ihr zu erzielenden und daher zu vermutenden laufenden Ertrag besteuert.¹¹⁵ Nur in dieser Lesart, nicht hingegen als funktionales Äquivalent zur Enteignung¹¹⁶ sind Bestandsteuern mit Art. 14 GG vereinbar.

5. Besteuerung von Erbschaften

Auch die Erbschaftsteuer ist, selbst wenn sie sozialpolitisch besondere Sympathien genießen mag¹¹⁷, nicht allein aus ihrer Umverteilungswirkung heraus zu rechtfertigen, zumal Art. 14 GG das Erbrecht¹¹⁸ ebenso schützt

¹¹⁴ Siehe oben II.3.

¹¹⁵ BVerfGE 93, 121 (136 ff., 139 ff.). Vgl. auch bereits BVerfGE 40, 109 (119).

¹¹⁶ In Erinnerung zu rufen ist die Parallelwertung des Art. 14 Abs. 3 GG, der eine Enteignung nur gegen eine grundsätzlich werthaltige Entschädigung gestattet und sich daher gerade nicht als Instrument zur Einebnung einer ungleichen Vermögensverteilung einsetzen lässt (vgl. bereits oben II.3. mit Fn. 89).

¹¹⁷ Sozialpolitische Bedenken gegen ein als Folge hoher Kapitalerträge stetig wachsendes Erbvolumen, dem (unter anderem) eine hohe Erbschaftsteuer begegnen könne, erhebt in jüngerer Zeit vor allem *T. Piketty* Das Kapital im 21. Jahrhundert, 6. Auflage 2015, 501 ff.

¹¹⁸ Das Grundgesetz unterscheidet sich an dieser Stelle erheblich von der (gesondert geregelten) Erbrechtsgarantie des Art. 154 WRV, deren zweiter Absatz – zusätzlich zur allgemeinen steuerlichen Lastentragung nach Art. 134 WRV – einen gesetzlich zu konkretisierenden „Anteil des Staates am Erbgut“ vorsah. Der Wegfall dieser verfassungsunmittelbaren Berechtigung steht einer Erbschaftsteuer nicht entgegen, verweist sie aber auf die allgemeinen Rechtfertigungsanforderungen einer Inhalts- und Schrankenbestimmung.

wie das Eigentum.¹¹⁹ Soll die Leistungsfähigkeit mehr voraussetzen als nur eine Zahlungsfähigkeit, kann die bloße Rechtsnachfolge¹²⁰ in ein Vermögen nicht ohne Weiteres besteuernswürdig sein. Insofern ginge ein Vergleich zur Einkommensteuer fehl¹²¹, da das Ererbte gerade nicht in Begegnung mit der Allgemeinheit erworben wurde, sondern typischerweise sogar im engsten Familienkreis verbleibt. Der Staat hat hierzu jenseits der Erfüllung der Erbrechtsgarantie keinen Beitrag geleistet.¹²² Die Rechtsnachfolge in die vererbten Vermögenspositionen erhöht folglich deren Sozialpflichtigkeit nicht, sondern schreibt sie im beim Erblasser vorhandenen Umfang fort.

¹¹⁹ Bemerkenswerterweise ist das BVerfG in seiner jüngsten Entscheidung zur Erbschaftsteuer nicht auf die Erbrechtsgarantie und die Rechtfertigung ihrer Beschränkung eingegangen; siehe BVerfG, NJW 2015, 303 (306 ff.). Angesprochen wird die Erbrechtsgarantie erst im Sondervotum, dort aber nur mit entgegengesetzter Blickrichtung, indem die unterstellte sozialstaatliche Funktion der Erbschaftsteuer als Instrument zur Überwindung einer durch das Erbrecht verfestigten ungleichen Vermögensverteilung betont wird; BVerfG, NJW 2015, 303 (327 f.). Das Mehrheitsvotum hat diesen – an die Lehren *Pikettys* (Fn. 117) erinnernden – Ansatz mit Recht nicht aufgegriffen. Denn auch wenn der Gesetzgeber nicht gehindert ist, derartige Erwägungen als politische Motive in seine Kalkulation von Maß und Mischung der Einzelsteuern einschließlich einer Erbschaftsteuer einfließen zu lassen, liefern sie nicht deren tragenden Grund. Auch große Erbschaften sind grundrechtlich geschützt, also nicht aus sich heraus korrekturbedürftig, sondern nur nach Maßgabe ihrer legislativ zu konkretisierenden Sozialbindung zu besteuern.

¹²⁰ Technischer Anknüpfungspunkt dieser Steuerart ist der zivilrechtliche Vermögensübergang durch Gesamtrechtsnachfolge (Erbschaft), parallel auch durch Einzelübertragung (Schenkung); siehe BFH, BStBl. II 2010, 74 (75); 2010, 363 (ständige Rechtsprechung): Einordnung als *Verkehrssteuer*, das heißt Belastung gerade des *Vermögenstransfers*. Damit ist jedoch noch nichts über den – hier maßgeblichen – materiellen Belastungsgrund besagt.

¹²¹ Die wohl herrschende Meinung im Schrifttum versteht die Erbschaftsteuer hingegen als *Einkommensteuer im weiteren Sinne* und verortet die belastete Leistungsfähigkeit in der Reinvermögensmehrung des Erben. Dem liegt jedoch in der Regel keine positive Definition der Leistungsfähigkeit voraus, die vielmehr unhinterfragt mit der durch den Erbanfall vermittelten Zahlungsfähigkeit gleichgesetzt wird. Siehe *Tipke* Die Steuerrechtsordnung, Band I (Fn. 30), 505; Band II (Fn. 67), 872 ff.; *R. Seer* Erbschaft- und Schenkungsteuer, in: *Tipke/Lang* (Hrsg.) Steuerrecht, 15. Aufl. 2015, § 15, Rn. 1 ff. – Zugleich wird der Erbschaftsteuer auch ein gewisser Objektcharakter zugeschrieben. Da sie einen Teil des Vermögensbestandes abschöpfe, sei sie „aus der Perspektive des übertragenen Vermögens“ eine *Substanzsteuer*, dieser Effekt sei auch „plangemäß intendiert“; so – unabgestimmt neben die Einordnung als Einkommensteuer gestellt – *Seer* Ebenda, Rn. 3. Auch zwingt ihre Ausgestaltung als Erbanfallsteuer folgerichtig zur Bewertung nach Substanzwerten (gemeiner Wert), nicht aber nach Ertragswerten; BVerfGE 117, 1 (33 f.); hierzu *J. Hey* BVerfG zur Erbschaftsteuer: Bewertungsgleichmaß und Gemeinwohlzwecke, JZ 2007, 564 ff.

¹²² Vgl. auch *P. Kirchhof* Bundessteuergesetzbuch (Fn. 108), 583, der die Erbschaftsteuer aus der Ermöglichung des Erwerbs durch die staatliche Rechtsordnung rechtfertigt. Jedoch liegt hierin bereits der Inhalt der normgeprägten Erbrechtsgarantie, deren bloße Beachtung nicht zugleich ihre Beschränkung rechtfertigen kann.

Unbeachtlich bleibt bei alledem, dass der Erbe sein Vermögen leistungslos erworben hat, weil nicht der Bürger sein Eigenes, sondern der Staat dessen Entzug rechtfertigen muss.

Die Erbschaftsteuer kann gleichwohl Bestand haben, schon weil Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG sie kompetenzrechtlich voraussetzt, vor allem aber weil sie sich materiell als nachgeholte Einkommensbesteuerung deuten lässt, die eine beim Erblasser noch unvollständige Belastung beim Erben abrundet.¹²³ Dies zwingt nicht zur technischen Ausgestaltung der Erbschaft- als Nachlasssteuer, sondern ist angesichts des weiten legislativen Gestaltungsraumes und mit Blick auf das immanent subjektübergreifende Wesen dieser Steuerart¹²⁴ auch mit der derzeitigen Wahl einer Erbanfallsteuer¹²⁵ vereinbar.¹²⁶ Eine solche bringt sogar den rechtspolitischen Vorteil mit sich, die tatsächlichen Belastungswirkungen¹²⁷ sozialstaatlich differenzierend gestalten zu können, gestattet sie doch, sowohl die familiären Beziehungen zwischen Erblasser und Erben (Art. 6 Abs. 1 GG)¹²⁸ als auch die Zahl der Erben zu berücksichtigen, die ein je unterschiedliches Maß der Belastung rechtfertigen können.

Als nachlaufende Besteuerung des vom Erblasser Erworbenen schließt die Erbschaftsteuer eine faktische Besteuerungslücke im Vergleich des gesparten mit dem konsumierten Einkommen, das ebenfalls zweimal belas-

¹²³ Siehe aus finanzwissenschaftlicher Perspektive *Musgrave Finanztheorie* (Fn. 73): „Erbschaftsteuern (Nachlass- und Erbanfallsteuern)“ als „verspätete Einkommensteuern, die zum Zeitpunkt des Todes zahlbar sind“.

¹²⁴ Ein einfachrechtliches Element der Besteuerung noch des ursprünglichen Einkommensbeziehers und zugleich Indiz für die steuersubjektübergreifende Perspektive dieser Steuerart enthält die kumulative Steuerschuldnerschaft auch des Schenkers (§ 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG). Ähnliches gilt etwa, soweit die unbeschränkte Steuerpflicht eines ausländischen Erwerbers auch durch den inländischen Wohnsitz des Erblassers oder Schenkers begründet wird (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), was bei einer ausschließlich auf den Hinzuerwerb des Erben oder Beschenkten abstellenden Besteuerung kaum zu erklären wäre.

¹²⁵ Zur heutigen Ausgestaltung der Erbschaft- als Erbanfallsteuer BVerfGE 93, 165 (167); 117, 1 (33).

¹²⁶ Schon seit Einführung der Erbschaftsteuer war umstritten, ob diese als Erbanfall- oder als materielle Nachlassbesteuerung (verstanden als Belastung des fundierten Einkommens des Erblassers) einzuordnen ist. Eingehend zur Begründung der Erbschaftsteuer vom Erben wie vom Erblasser her *G. Schanz Erbschaftssteuer*, in: *Elster/Weber/Wieser* (Hrsg.) *Handwörterbuch der Staatswissenschaften*, 1926, 794 (795 ff.).

¹²⁷ Diese Belastungswirkungen treffen auch bei einer nachgeholten Besteuerung des Erblassers notwendig einen anderen, den Erben, dessen individuelle Verhältnisse zu berücksichtigen grundrechtlich geboten (Art. 6 Abs. 1 GG) oder jedenfalls sozialstaatlich gerechtfertigt sein kann.

¹²⁸ Zur Verpflichtung des Gesetzgebers, den erbschaftsteuerlichen Zugriff bei Familienangehörigen zu mäßigen, BVerfGE 93, 165 (174 f.).

tet wird.¹²⁹ Diese Parallele bildet auch einen Indikator für die Belastungsintensität. Sie sollte nicht über das Niveau des Regelsteuersatzes der Umsatzsteuer (derzeit 19%) hinausgehen, sondern, weil das gesparte Einkommen später verausgabt und dann mit Konsumsteuern nachbelastet werden kann, eher hinter ihm zurückbleiben. Der aktuelle Spitzensteuersatz von 50%¹³⁰ auf das – schon um die Einkommensteuer geminderte, insofern ökonomisch vorbelastete¹³¹ – Ererbte erscheint daher bedenklich¹³², zumal eine Rückkehr zu maßvolleren Sätzen die derzeitigen Ausnahmen für Betriebsvermögen¹³³ erübrigen würde, so dass das Steueraufkommen sogar steigen könnte.

IV. Auftrag: Entwicklung einer Steuerkonkurrenzlehre

1. *Das noch ungelöste Problem der Steuerkumulation*

Die Steuerrechtfertigung auf einen gemeinsamen Belastungsgrund zurückzuführen hat Bedeutung nicht nur für die Einzelsteuern, bei denen, weil ihr status quo im Ergebnis weitgehend bestätigt wird¹³⁴, eher Erkenntnisgewinne als praktische Konsequenzen zu erwarten sind. Zusätzlichen Ertrag verspricht der Blick auf ein bislang vernachlässigtes Feld der Konstitutionalisierung: das Zusammenwirken verschiedener Besteuerungsformen.¹³⁵ Diese können erst durch einen gemeinsamen Bezugspunkt, das einheitliche Leistungsfähigkeitskonzept als Ausfluss der geteilten Recht-

¹²⁹ Vgl. oben III.3.

¹³⁰ § 19 Abs. 1 ErbStG.

¹³¹ Insofern sogar – vom Standpunkt dieser Autoren aus gesehen überraschend (vgl. Fn. 121) – für eine Verfassungspflicht zur Berücksichtigung der Vorbelastung mit Einkommensteuer. R. Seer Verfassungsrechtliche Gesamtbelastung von Unternehmen, DStJG 23 (2000), 87 (115) (da das übergegangene Vermögen „nichts anderes ist als gespeichertes Einkommen, das bereits der Erblasser bzw. Schenker regelmäßig versteuert hat“, müsse der Steuersatz „deutlich unter der 50%-Grenze“ verbleiben) sowie Hey (Fn. 121), JZ 2007, 564 (570 f.) (für die freiheitsrechtliche Vereinbarkeit der Erbschaftsteuer mit Art. 14 GG bedürfe es einer Gesamtschau der Belastung des Erblassers und des Erben).

¹³² Dies gilt namentlich im gegenwärtigen System hoher Vorbelastung des zu Vererbenden mit Einkommensteuer. Im Fall einer (aus Anreizgründen) niedrigeren Einkommensschiene eine gegenläufig höhere Erbschaftsteuer leichter rechtfertigbar. Die Schwelle zur Verfassungswidrigkeit ist allerdings in beiden Konstellationen weit hinausgeschoben.

¹³³ §§ 13a, 13b ErbStG. Siehe hierzu BVerfGE 117, 1 (36 f.); BVerfG, NJW 2015, 303 (306 ff.).

¹³⁴ Dies gilt jedenfalls für die nach Belastungsintensität und Aufkommenshöhe wichtigsten Einzelsteuern. Eine differenzierende Betrachtung insbesondere von Bagatellsteuern ist damit nicht ausgeschlossen.

¹³⁵ Siehe zum Folgenden bereits Seiler in: Maunz/Dürig (Fn. 9), Art. 105, Rn. 73 ff.

fertigung, in ein Verhältnis zueinander gesetzt werden, aus dem sich dann eine Konkurrenzlehre der Steuern als eigentlicher Rationalitätsgewinn entwickeln lässt. Nur auf dieser Grundlage lässt sich das im bisherigen Nebeneinander historisch überkommener Steuerarten ungelöste Problem der Steuermultikulation sachgerecht erfassen. Verschiedene Zahlungspflichten addieren sich unabgestimmt, obwohl sie aus derselben Leistungsfähigkeit zu erbringen sind und demselben Endzweck der Staatsfinanzierung dienen. Sie begründen so die Gefahr unangemessener Gesamtlasten, ungleicher Mehrfachbelastungen oder – deutlich seltener – ungerechtfertigter Doppelverschonungen, die es zumindest aufzudecken, möglichst aber durch eine abgestimmte Steuergesetzgebung¹³⁶ zu vermeiden gilt.¹³⁷

2. *Weiter verfassungsrechtlicher Rahmen einer Steuerkonkurrenzlehre*

Allerdings dürfte eine solche Konkurrenzlehre nicht im Sinne einer verfassungsfesten Großformel missverstanden werden. Die Erkenntnis, das Erworbene teils bei seiner Entstehung¹³⁸, teils bei seiner späteren Verwendung zu belasten, besagt noch nichts über den genauen Zuschnitt, die Mischung sowie das Einzel- und Gesamtmaß der Besteuerungskomponenten. Die Aufteilung der Belastung auf einzelne Steuerarten und deren konkrete Ausformung unterliegen weiten legislativen Gestaltungsräumen, die der jeweils zuständige Bundes- oder Landesgesetzgeber unter Berücksichtigung auch finanzpolitischer, volkswirtschaftlicher, sozialpolitischer oder steuertechnischer Erwägungen ausfüllen darf.¹³⁹ Die hier vorgenommene Strukturierung gibt daher keine steuerpolitischen Richtungsentscheidungen vor, sondern hält lediglich die Bausteine eines flexiblen Gesamtsystems anschlussfähig.

¹³⁶ BVerfGE 93, 121 (135) verlangt vom Gesetzgeber, die Gesamtbelastung durch eine Besteuerung von Vermögenserwerb, -bestand und -verwendung „so aufeinander abzustimmen, dass das Belastungsgleichmaß gewahrt und eine übermäßige Last vermieden wird“. Auch BVerfGE 115, 97 (110 ff.) widmet sich der Gesamtbelastung durch Einkommen- und Gewerbesteuer, deren Zusammenschau damit konkludent vorausgesetzt wird.

¹³⁷ Zugespißt formuliert geht es darum, neben den oft kleineren Defiziten einzelner Steuerarten auch den größeren Missstand ihres unbedachten Nebeneinanders in den Griff zu bekommen.

¹³⁸ Hierunter fallen sowohl der Ist- als auch ein Soll-Ertrag.

¹³⁹ Diesen weiten legislativen Gestaltungsraum bei der Auswahl der Steuerquellen betonte namentlich die ältere Rechtsprechung; siehe BVerfGE 13, 181 (202 f.); 49, 343 (360 f.); 65, 325 (354). Bestätigt wird er aber ebenso in jüngeren Judikaten, dort indes oft verbunden mit weitreichenden verfassungsrechtlichen Bindungen im Detail; siehe etwa BVerfGE 122, 210 (230 f.); 126, 268 (277 f.); BVerfG, NJW 2015, 303 (306 f.) und BVerfG, DStR 2015, 1678 (1685).

Demgemäß findet die legislative Abstimmung verschiedener Steuerarten über die sehr allgemeine Klammer des Leistungsfähigkeitsgedankens hinaus nur wenige verfassungsrechtliche Fixpunkte vor. Insbesondere bleiben die Freiheits- und Gleichheitsrechte insofern, auch weil das Rechtsinstitut des kumulativen Grundrechtseingriffs¹⁴⁰ noch keine allgemeine Anerkennung gefunden hat, eher aussagearm.¹⁴¹ Immerhin ließe sich unter Umständen eine ungleiche Doppelbelastung durch zwei wesensgleiche Einzelsteuern ausschließen. Soweit beide Steuern dem Zuständigkeitsbereich eines Gesetzgebers unterfallen, in der Regel jener des Bundes, kann hier Art. 3 Abs. 1 GG eingreifen. Im Verhältnis von Bund und Ländern als konkurrierend zuständigen Gesetzgebern kann das kompetenzrechtliche Kriterium der „Gleichartigkeit“¹⁴² den Ländern eine nochmalige Belastung einer bereits bundesrechtlich abschließend erschlossenen Steuerquelle versperren.¹⁴³

3. Hauptverantwortung des Gesetzgebers

Die Hauptlast der Steuerabstimmung trägt mithin der Gesetzgeber. An manchen Stellen hat er dies bereits erahnt, indem er etwa bei der Einkommensbesteuerung ausgeschütteter Dividenden die Vorbelastung mit

¹⁴⁰ Vgl. aber – außerhalb des Steuerrechts – BVerfGE 112, 304 (319 f.) zum „additiven Grundrechtseingriff“. Siehe ferner speziell aus steuerrechtlicher Sicht *M. Jachmann* Zur Kumulation von Ertragsteuern und (besonderen) Verbrauchsteuern, FS Reiß, 2008, 339 (353 ff.); ferner allgemein *J. Lücke* Der additive Grundrechtseingriff sowie das Verbot der übermäßigen Gesamtbelastung des Bürgers, DVBl. 2001, 1469 ff. (1475 f.: Gesamtsteuerbelastung als „additiver Grundrechtseingriff“); *G. Kirchhof* Grundrechte und Wirklichkeit, 2007, 27 ff.

¹⁴¹ Siehe auch *H. Kube* Verhältnismäßigkeit einzelner und kumulierter Steuerlasten, FS Hufen, 2015, 191 ff.; vgl. des Weiteren *J. Hey* Saldierung von Vor- und Nachteilen in der Rechtfertigung von Grundrechtseingriffen und Ungleichbehandlungen, AöR 128 (2003), 226 (229 ff.) zur „Grundrechtskompensation“ im Steuerrecht.

¹⁴² Siehe bereits BVerfGE 7, 244 (258 f.). Zum Kriterium der „Gleichartigkeit“ auch *Seiler* in: Maunz/Dürig (Fn. 9), Art. 105, Rn. 143 f.; ferner *M. Küssner* Die Abgrenzung der Kompetenzen des Bundes und der Länder im Bereich der Steuergesetzgebung sowie der Begriff der Gleichartigkeit von Steuern, 1992, 77 ff.

¹⁴³ Dem Verbot gleichartiger Landessteuern wird neben seiner föderalen Dimension zugleich eine individualschützende Zielrichtung zugeschrieben. So soll es den Steuerbürger sowohl vor einer übermäßigen als auch (und praktisch bedeutsamer) vor einer ungleichen Doppelbelastung bewahren. Das Kompetenzrecht übernimmt mithin an dieser Stelle eine grundrechtsähnliche Schutzfunktion, die das Anliegen einer Steuerabstimmung gleichlaufend verstärkt. – Siehe *M. Heintzen* in: v. Münch/Kunig (Hrsg.) Grundgesetz, Band 2, 6. Aufl. 2012, Art. 105, Rn. 52; *Seiler* in: Maunz/Dürig (Fn. 9), Art. 105, Rn. 143; *H. Siekmann* in: M. Sachs (Hrsg.) Grundgesetz, 7. Auflage 2014, Art. 105, Rn. 25.

Körperschaftsteuer berücksichtigt¹⁴⁴, die Gewerbesteuerlast einkommensteuerrechtlich kompensiert¹⁴⁵, die Einkommensteuer auf ererbte Einkünfte ermäßigt¹⁴⁶ oder vereinzelt sonstige Konkurrenzregeln¹⁴⁷ für die kumulative Belastung mit mehreren Steuerarten aufgestellt hat.¹⁴⁸ Jedoch muten diese punktuellen Abstimmungsbemühungen oft eher zufällig an, weil sie nicht auf einem übergeordneten Maßstab beruhen, sondern intuitiv gewählt wurden.

4. Auftrag an die Steuerrechtswissenschaft

Angesprochen ist aber auch die Wissenschaft. Es ist ihre Aufgabe, all dies zu einer Steuerkonkurrenzlehre aufzuarbeiten, die *de lege ferenda* in eine bessere Abstimmung der historisch überkommenen Einzelsteuern

¹⁴⁴ Das Gesetz wählt drei verschiedene Kompensationswege: Hält der Dividendenempfänger seine Anteile im Privatvermögen, kommt er in den Genuss eines niedrigeren Steuersatzes (§ 32d EStG). Erlöse aus Beteiligungen im Betriebsvermögen eines Einkommensteuersubjekts werden durch das Teileinkünfteverfahren begünstigt (§ 3 Nr. 40 EStG). Von Körperschaftsteuersubjekten vereinnahmte Dividenden unterfallen (sofern es sich nicht um Beteiligungen im Streubesitz handelt) dem „Schachtelprivileg“ nach § 8b Abs. 1 KStG. Als Leitlinie der verfassungsrechtlichen Beurteilung und einfachrechtlichen Interpretation sollte dabei jeweils das Anliegen einer gleichmäßigen Gesamtbelastung der hinter der juristischen Person stehenden Individuen dienen.

¹⁴⁵ § 35 EStG kompensiert, wenn auch ungenau pauschalierend, die zur Einkommensbesteuerung hinzutretende Gewerbesteuerbelastung natürlicher Personen mit gewerblichen Einkünften. Obergrenze ist die „tatsächlich zu zahlende“ (nicht die „tatsächlich gezahlte“) Steuer. Für Körperschaftsteuersubjekte hat die Gewerbesteuer über die Tarifgestaltung Berücksichtigung gefunden. Siehe auch Hey AöR 128 (2003) (Fn. 141), 226 (249 ff.). – Diese Rechtslage ist nicht nur aus gleichheitsrechtlicher Sicht unbefriedigend, weil sie zu rein zufälligen Unter- oder sogar (seltener) Überentlastungen führt. Auch finanzverfassungsrechtlich tritt ein befremdendes Ergebnis ein: Die Gewerbesteuer dient zwar ihrem konkreten Steuergläubiger, der Kommune, zur Einnahmenerzielung. Ihre gesamtstaatliche Aufkommenswirkung wird jedoch durch gegenläufige Einbußen bei der Einkommensteuer weitgehend neutralisiert. Im praktischen Ergebnis hat sich die Gewerbesteuer in ein staatsinternes Finanzausgleichsinstrument zugunsten der Gemeinden verwandelt.

¹⁴⁶ § 35b EStG gewährt eine Steuerermäßigung für einkommensteuerpflichtige Einkünfte, die kumulativ mit Erbschaftsteuer belastet wurden. Zum Problemkreis *R. Mellinghoff* Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, DStJG 22 (1999), 127 ff.; *F. Friz* Das Verhältnis der Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Einkommensteuer, 2014.

¹⁴⁷ Beispielsweise ordnet § 12 Nr. 3 EStG an, dass Personensteuern nicht von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abgezogen werden dürfen; hierzu *Ch. Seiler* in: Kirchhof (Hrsg.) EStG, 14. Aufl. 2015, § 12, Rn. 10. Entsprechendes sieht § 10 Nr. 2 KStG vor.

¹⁴⁸ Vgl. auch § 9b EStG zum Ansatz gezahlter Umsatzsteuer als Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Die Vorschrift enthält allerdings keine Konkurrenz-, sondern eine (sachgerechte) Bewertungsregel.

münden könnte. Wünschenswert wäre vor allem eine ordnende Gestaltung vergleichbarer Steuerarten. Als Fernziel könnten Einkommen-, Körperschaft- und auch Gewerbesteuer zu einer Einmalbelastung eines Markterfolgs zusammengeführt werden.¹⁴⁹ Auch ließe sich die Kumulation von allgemeiner und spezieller Konsumbesteuerung durch die Umsatz- und die zahlreichen Verbrauch- und Aufwandsteuern unter Beachtung der hierzu ergangenen EU-Richtlinien¹⁵⁰ in eine verbundene Besteuerung der Einkommensverwendung umwandeln, bei gestaffelten Steuersätzen für Grundbedürfnisse, Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung und Luxusausgaben. Im Verhältnis der Steuern auf die Einkommensentstehung und -verwendung, bleibt zu bedenken, dass erstere die Leistungsfähigkeit genauer abbilden können¹⁵¹ und daher den größeren Anteil an der Staatsfinanzierung haben sollten.

V. Fazit: Erkenntnis- und Rationalitätsgewinne

Nach alledem könnte eine Rückbindung des Steuerrechts an das allgemeine Grundrechtsdenken in erster Linie helfen, das einfache Recht besser zu erklären. Die hinter dem Bemühen um eine dogmatische Sonderrolle des Steuerrechts stehende Sorge, die legislative Gestaltungsmacht über Gebühr zu beschränken, kann indessen entkräftet werden. Im Gegenteil: Eine stärkere Betonung des Belastungsgrundes könnte sogar Anlass geben, die bisweilen etwas kleinteilige Rechtsprechung zum Gleichheitssatz zu lockern, was dem Gesetzgeber im Ergebnis größere Gestaltungsräume bei der näheren Ausformung der Steuergesetze belassen könnte. Systeminterne Modifikationen und Differenzierungen um außersteuerlicher Ziele willen bleiben möglich. Erst recht wird kein festes Belastungsmaß vorgegeben.

Der eigentliche Hinzugewinn einer solchen Neuausrichtung beträfe jedoch nicht die einzelnen Steuerarten, sondern das noch immer vorkonstitutionelle Strukturen aufweisende Zusammenspiel vieler Teilakte der Besteuerung. Erst die verbindende Klammer eines nicht mehr situationsabhängig erahnten, sondern übergreifend definierten Konzepts der Leistungsfähigkeit, ausgerichtet am sozial eingebundenen Einkommen als Indikator, kann das Fundament für eine noch zu erarbeitende Konkurrenzlehre der

¹⁴⁹ Vgl. Seiler Gutachten F für den 66. Deutschen Juristentag (Fn. 93), F. 7 (45 ff.). – Entschidet sich der Gesetzgeber für eine Kombination der Besteuerung von Ist- (Einkommensteuer) und Soll-Erträgen (Vermögensteuer), ist deren kumulative Belastungswirkung in Rechnung zu stellen; siehe BVerfGE 93, 121 (137 f.).

¹⁵⁰ Siehe oben Fn. 2.

¹⁵¹ Vgl. oben III.1. und 3.

Besteuerung bilden. Auch insoweit würde der Gesetzgeber nicht übermäßig eingeengt. Als Erstinterpret der Verfassung könnte er seine an dieser Stelle weiten Gestaltungsräume nutzen, um auch die Mischung der Besteuerungsformen durchdachter zu gestalten und gerade dadurch seine politischen Prioritäten wirkungsvoller umzusetzen.

Es besteht mithin kein Anlass, einer Konstitutionalisierung des Steuerrechts entgegenzutreten, solange sie richtig ansetzt. Das Steuerrecht bildet kein Sonderrecht, sondern ein vom Vorstand unserer Vereinigung klug ausgewähltes und mit Bedacht neben das Sicherheitsrecht gestelltes Referenzgebiet für die allgemeinen Anforderungen der Verfassungsbindung staatlichen Handelns.

Leitsätze des 2. Referenten über:

Verfassung in ausgewählten Teilrechtsordnungen: Konstitutionalisierung und Gegenbewegungen im Steuerrecht

I. Befund: asymmetrische Verwirklichung der Grundrechtsbindung

1. Verfassungs-, insbesondere Grundrechtsrelevanz der Besteuerung

Die Finanzverfassung enthält kaum materielle Vorgaben für das Steuerrecht. Als klassischer Eingriff in Freiheit und Eigentum ist die Besteuerung jedoch an die Grundrechte gebunden.

2. Entwicklungslinien einer gleichheitsdominierten Verfassungspraxis

Die Grundrechtsbindung der Besteuerung hat sich erst in einem langen Prozess der Konstitutionalisierung durchsetzen können, der auf eine beharrliche Gegenwehr traf und trifft. Dabei offenbart die Praxis eine ungewöhnliche Asymmetrie: Der Gleichheitssatz wird streng gehandhabt, während die Freiheitsrechte allenfalls punktuell Relevanz gewinnen.

3. Probleme eines einseitigen Gleichheitsdenkens

Die Anwendung des Gleichheitssatzes ist am Leistungsfähigkeitsprinzip als Vergleichsmaßstab auszurichten. Dieses ist jedoch durch externe Inhalte anzureichern. Es wäre hingegen zirkulär, das Leistungsfähigkeitsprinzip selbst aus Art. 3 GG herzuleiten.

Ein mangels externer Kriterien konturenloser Leistungsfähigkeitsbegriff beeinflusst die praktische Handhabung des Gleichheitssatzes. Insbesondere erweitert eine auf die Binnenlogik des Gesetzes beschränkte Gleichheitsprüfung in Fällen undeutlicher Basisannahmen die Entscheidungsbefugnisse des Verfassungsgerichts. Im Ergebnis kehrt sich die typische verfassungsrechtliche Bindung um: Grundsatzfragen stehen zur (politisch oft nicht ergebnisoffenen) Disposition des Gesetzgebers, über Details entscheidet das Verfassungsgericht.

II. Folgerung: Rückbindung an allgemeine grundrechtliche Wertungen

1. Freiheitsrelevanz und Rechtfertigungsbedarf

Ansatzpunkt einer die Asymmetrie von Freiheit und Gleichheit abmildernden Neuausrichtung sollte die Eigenschaft der Besteuerung als Eingriff in Freiheit und Eigentum sein. Sie ruft die in der Praxis zumeist übergangene Frage nach dem rechtfertigenden Grund auf.

2. Differenzierende Suche nach dem rechtfertigenden Grund

Die Besteuerung als solche wird durch das in der Finanzverfassung mitgeregelte Steuerstaatsprinzip legitimiert. Es schweigt jedoch zur ebenfalls rechtfertigungsbedürftigen Auswahl einzelner Steuerobjekte und ihrer näheren Ausgestaltung. Diese sind nicht allein durch den maßstablosen Finanzbedarf des Staates oder die Zahlungsfähigkeit seiner Bürger gerechtfertigt. Auch die Ertragskompetenzen des Art. 106 GG formulieren zwar einen Katalog grundsätzlich tauglicher Belastungsobjekte, rechtfertigen aber nicht die erst auf ihrer Grundlage zu treffenden Belastungsentscheidungen. Schließlich liefert das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht selbst den Belastungsgrund, sondern eine von ihm abhängige Bemessungsgröße.

3. Der Erfolg privaten Wirtschaftens als Objekt jeder Besteuerung

Der Staat kann nur jenen Wohlstand abschöpfen, den seine Bürger zuvor erarbeitet haben. Die Besteuerung belastet damit stets etwas Erworbenes, ein Einkommen, dies aber in verschiedenen Aggregatzuständen, sei es beim Erwerb, als Bestand erworbenen Vermögens oder mit seiner Verwendung zu Konsumzwecken.

Finanzwissenschaftlich lässt sich eine Präferenz für das Einkommen als Indikator der Leistungsfähigkeit erkennen. Als solcher ist das Einkommen geschichtlich an die Stelle des Vermögens getreten. Im Ergebnis bilden Einkommenserzielung und -verwendung die alternativen Bezugsgrößen einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung.

Das Grundgesetz spricht ebenso dafür, die Leistungsfähigkeit am Erwerb und damit am Einkommen auszurichten. Das Steuerstaatsprinzip beschränkt den Staat auf eine Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens. Die Freiheitsrechte schützen die Grundlagen einer freiheitlichen Wirtschaftsordnung. Beides geschieht im Lichte der Sozialstaatlichkeit und ihrer Entfaltung in den Grundrechtsschranken, die den Gebrauch der Freiheit den immanenten Grenzen sozialer Einbindung unterwerfen.

Das Steuerrecht hat daher die Zuordnung der Eigentums- und Vermögenssubstanz zu respektieren. Das bloße Innehaben belastbarer Vermögenswerte begründet noch keine Leistungsfähigkeit. An den Erfolgen individuellen Wirtschaftens teilzuhaben bleibt dem Staat gleichwohl gestattet, soweit sein Steuerrecht die soziale Einbindung des Erwerbshandelns wie des Erworbenen nachzeichnet. Im Ergebnis darf nicht jede, sondern nur die sozialpflichtige Zahlungsfähigkeit als Leistungsfähigkeit herangezogen werden. Der Gesetzgeber hat den damit gesetzten Rahmen auszufüllen. Er hat dabei Belastungsgrund, Zugriffsart und Eingriffsintensität auszubalancieren, um so eine angemessene Relation von Privatnützigkeit und Sozialbindung als steuerspezifische Ausformung der Verhältnismäßigkeit zu finden.

Eine Sozialbindung privaten Wohlstandes darf dort angenommen werden, wo Staat und Gesellschaft zu seinem Entstehen beigetragen haben. Dies liegt jedenfalls für das Einkommen nahe, das zwar einerseits Produkt eigener Leistung ist, andererseits aber nur unter Ausnutzung staatlich eröffneter Vorteile und nur in Begegnung mit der Allgemeinheit erzielt werden kann.

III. Vertiefung: Blick auf einzelne Steuerarten

1. Einkommen- und Körperschaftsteuer

Die Einkommensteuer bildet die Leistungsfähigkeit am genauesten ab (Ähnliches gilt für die Körperschaftsteuer). Ihr sollte daher eine besondere Bedeutung im Steuersystem zukommen. Im Einzelnen gelten das objektive und das subjektive Nettoprinzip. Letzteres ist wegen Art. 6 GG auf die gesamte familiäre Gemeinschaft zu erweitern. Der über weite Ausgestaltungsräume verfügende Gesetzgeber hat diese Vorgaben gleichheitsgerecht auszuformen.

2. Noch fehlende Maßstäbe für andere Steuerarten

Für andere Steuerarten sind Anwendbarkeit und Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzips umstritten. Insbesondere ist es noch nicht gelungen, die besondere Sozialbindung ihres Steuersubstrates zu belegen. Es bietet sich an, sie ebenfalls als Besteuerung des Einkommens, wenn auch in späteren Phasen des Haltens und Verwendens, anzusehen.

3. Besteuerung der Einkommensverwendung

Die Umsatz- sowie die besonderen Verbrauch- und Aufwandsteuern belasten die in der Verwendung von Einkommen zum Ausdruck gebrachte Leistungsfähigkeit. Ihre Belastungswirkungen verbleiben jedoch typischerweise in der Anonymität des Marktes. Die vorauszusetzende Leistungsfähigkeit lässt sich dadurch nur ungenau vermuten, weshalb Konsumsteuern nur ergänzend herangezogen werden sollten.

4. Besteuerung des Vermögensbestandes

Die Bestandsteuern sind historische Relikte eines älteren Steuerdenkens und bereits weitgehend durch die Einkommensteuer ersetzt worden. Recht fertigen lassen sie sich als Soll-Ertragsteuern, die nicht die Vermögenssubstanz, sondern einen typischerweise aus ihr zu erzielenden Ertrag besteuern.

5. Besteuerung von Erbschaften

Die Rechtsnachfolge in ein Vermögen ist nicht ohne Weiteres besteu erungswürdig. Im Unterschied zur Einkommensteuer wurde das Ererbte nicht in Begegnung mit der Allgemeinheit erworben, sondern verbleibt typischerweise im engsten Familienkreis. Der Staat hat hierzu jenseits der Erfüllung der Erbrechtsgarantie keinen Beitrag geleistet. Unbeachtlich bleibt, dass der Erbe leistungslos erworben hat, weil nicht der Bürger sein Eigenes, sondern der Staat dessen Entzug rechtfertigen muss.

Die Erbschaftsteuer kann gleichwohl Bestand haben, wenn man sie als nachgeholte Einkommensbesteuerung deutet, die eine beim Erblasser noch unvollständige Belastung beim Erben abrundet. Dies zwingt nicht zur Ausgestaltung als Nachlasssteuer, sondern ist auch mit der Wahl einer Erb anfallsteuer vereinbar. Als nachlaufende Besteuerung des vom Erblasser Erworbenen schließt die Erbschaftsteuer eine faktische Lücke im Vergleich des gesparten mit dem konsumierten Einkommen, das ebenfalls zweimal belastet wird.

IV. Auftrag: Entwicklung einer Steuerkonkurrenzlehre

1. Das noch ungelöste Problem der Steuerekumulation

Der gemeinsame Bezugspunkt eines einheitlichen Leistungsfähigkeitskonzepts erlaubt, verschiedene Besteuerungsformen in ein Verhältnis zueinander zu setzen, aus dem sich eine Konkurrenzlehre der Steuern als eigent-

licher Rationalitätsgewinn entwickeln lässt. Nur auf dieser Grundlage lässt sich das bislang ungelöste Problem der Steuerekumulation erfassen.

2. Weiter verfassungsrechtlicher Rahmen einer Steuerkonkurrenzlehre

Eine solche Konkurrenzlehre meint keine verfassungsfeste Großformel. Der genaue Zuschnitt, die Mischung sowie das Einzel- und Gesamtmaß der Besteuerungskomponenten unterliegen weiten legislativen Gestaltungsräumen. Das Verfassungsrecht gibt insofern nur wenige Fixpunkte vor. Innerhalb eines Zuständigkeitsbereichs kann Art. 3 GG eine ungleiche Doppelbelastung durch zwei wesensgleiche Einzelsteuern ausschließen. Im Verhältnis von Bund und Ländern als konkurrierend zuständigen Gesetzgebern kann das kompetenzrechtliche Kriterium der „Gleichartigkeit“ den Ländern eine nochmalige Belastung einer bereits bundesrechtlich erschlossenen Steuerquelle versperren.

3. Hauptverantwortung des Gesetzgebers

Die Hauptlast der Steuerabstimmung trägt der Gesetzgeber. An manchen Stellen hat er dies bereits erahnt. Jedoch muten seine punktuellen Abstimmungsversuche eher zufällig an, weil sie nicht auf einem übergeordneten Maßstab beruhen, sondern intuitiv gewählt wurden.

4. Auftrag an die Steuerrechtswissenschaft

Die Steuerrechtswissenschaft ist aufgerufen, all dies zu einer Steuerkonkurrenzlehre aufzuarbeiten, die de lege ferenda in eine bessere Abstimmung der Einzelsteuern münden könnte.

V. Fazit: Erkenntnis- und Rationalitätsgewinne

Eine Rückbindung des Steuerrechts an das allgemeine Grundrechtsdenken könnte in erster Linie helfen, das einfache Recht besser zu erklären. Die hinter dem Bemühen um eine dogmatische Sonderrolle des Steuerrechts stehende Sorge, die legislative Gestaltungsmacht über Gebühr zu beschränken, kann entkräftet werden.

Der eigentliche Hinzugewinn beträfe jedoch nicht die einzelnen Steuerarten, sondern das noch immer vorkonstitutionelle Zusammenspiel vieler Teilakte der Besteuerung.