

Recht der Steuern und der öffentlichen Finanzordnung **15**
Tax Law and Public Finance

Stefan Grunow

Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuerlast und Steuererhebung



Nomos

**Recht der Steuern und der öffentlichen Finanzordnung /
Tax Law and Public Finance**

herausgegeben von

VRiBFH a.D. RA u StB Prof. Dr. Dietmar Gosch, Christian-
Albrechts-Universität zu Kiel / Bundesfinanzhof, München

Prof. Dr. Ulrich Hufeld, Helmut-Schmidt-Universität,
Universität der Bundeswehr Hamburg

Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL.M., Universität Augsburg

Prof. Dr. Alexander Rust, LL.M., Wirtschaftsuniversität Wien

Prof. Dr. Ralf P. Schenke,
Julius-Maximilians-Universität Würzburg
(geschäftsführend für die Reihe)

Prof. Dr. Henning Tappe, Universität Trier

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer, Bucerius Law School, Hamburg
(geschäftsführend für die Reihe)

Begründet von: Prof. Dr. Arndt Schmehl (1970–2015)

Band 15

Stefan Grunow

Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuerlast und Steuererhebung



Nomos

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

Zugl.: Augsburg, Univ., Diss., 2017

ISBN 978-3-8487-4930-0 (Print)

ISBN 978-3-8452-9144-4 (ePDF)

D 384

1. Auflage 2018

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2018. Gedruckt in Deutschland. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Vorwort

Steuerrecht ist Eingriffsrecht. Es belastet den Bürger, wenn er eine Steuererklärung erstellen, Daten offenlegen, Steuern bezahlen muss. Manchmal drängt es zu einem Ausweichverhalten. Vor diesem Hintergrund sucht die vorliegende Monografie die rechtswissenschaftlichen, ökonomischen und gesellschaftlich-politischen steuerlichen Rechtfertigungslehren systematisierend zusammenzufassen und zu bewerten. Ausgehend vom Maßstab des Grundgesetzes sollen auf der Grundlage einer erneuerten steuerlichen Rechtfertigung Grund und Grenzen der Besteuerung herausgearbeitet sowie für die Steuergesetzgebung und Anwendung des Steuerrechts greifbar gemacht werden. Im Mittelpunkt stehen dabei die eigentumsrechtlichen Schranken der Belastung des Steuerbürgers und die Frage, ob die Steuer als Enteignung zu qualifizieren ist. Durch die Verknüpfung der Freiheitsrechte mit dem Gleichheitssatz sollen neue Ansätze für eine sachgerechte Lastenverteilung gewonnen werden. Die Untersuchung will schließlich die verfassungsrechtlichen Anforderungen an die steuerlichen Lasten auch mit Blick auf das Erhebungsverfahren konkretisieren und rechtspolitische Argumentationsansätze bieten. Die Arbeit wurde im Wintersemester 2017/2018 von der Juristischen Fakultät der Universität Augsburg als Dissertation angenommen und vor der Drucklegung nochmals aktualisiert.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater Herrn Professor Dr. Gregor Kirchhof, LL.M. für die umfassende Förderung, die hilfreichen Anregungen und Ratschläge sowie für das große Engagement, mit dem er die Entstehung dieser Monographie begleitete. Herrn Professor Dr. Hagen Kober danke ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens. Weiterhin danke ich meinen Kolleginnen und Kollegen – allen voran Herrn Stephan Gerg – für die vielfältige Unterstützung und die unvergesslichen Diskussionen. Großer Dank gebührt schließlich auch meiner Familie, deren Rückhalt wesentlich zum Gelingen der Arbeit beigetragen hat. Besonders danken möchte ich meiner Ehefrau Melanie – ihr sei diese Arbeit gewidmet.

Augsburg, im Dezember 2017

Stefan Grunow

Inhaltsübersicht

Erstes Kapitel: Notwendigkeit der Steuerrechtfertigung	15
A. Rechtfertigungsbegriff und Steuerwirkungen	16
B. Zielstellung und Gang der Untersuchung	22
Zweites Kapitel: Allgemeine Steuerrechtfertigungslehre	25
A. Steuern als Finanzierungs- und Handlungsinstrument des Staates	25
B. Rechtfertigung des steuerlichen Eingriffs vor den Grundrechten	60
Drittes Kapitel: Rechtfertigung der Steuerhöhe	82
A. Anforderungen aus der funktionalen Steuerrechtfertigung	82
B. Steuerzugriffsbegrenzende Freiheitsrechte	99
C. Steuerlastverteilende Gleichheitsrechte	183
Viertes Kapitel: Rechtfertigung der Erhebungsumstände	256
A. Mitwirkungspflichten	257
B. Effizienz der Steuererhebung: Vermeidung von Vollzugskosten	259
C. Datenschutz	262
D. Vorbehalt des Gesetzes, Rechtsschutz und Rechtssicherheit	265
E. Akzeptanz	272
Erneuerung der Steuerrechtfertigung – Zusammenfassung	277
Gemeinschaftsgebundene Freiheit als Grund und Grenze der Steuer – Thesen	282
Literaturverzeichnis	285

Inhaltsverzeichnis

Erstes Kapitel: Notwendigkeit der Steuerrechtfertigung	15
A. Rechtfertigungsbegriff und Steuerwirkungen	16
I. Drei unterschiedliche Wirkungen der Steuererhebung	17
II. Notwendigkeit der grundrechtlichen Rechtfertigung	20
III. Rechtfertigung der steuerlichen Folgen für Macht und Freiheit	20
B. Zielstellung und Gang der Untersuchung	22
Zweites Kapitel: Allgemeine Steuerrechtfertigungslehre	25
A. Steuern als Finanzierungs- und Handlungsinstrument des Staates	25
I. Funktionale Steuerrechtfertigung: Steuerzwecke	26
1. Fiskalzweck	27
a) Wirtschaftspolitische Funktion	28
aa) Reproduktivität	29
bb) Steuern als volkswirtschaftliches Instrument	30
cc) Zwischenergebnis	34
b) Sozialpolitische Funktion	34
2. Nichtfiskalische Lenkungsziele	37
a) Wortherkunft „Steuern“ und Historie der Steuererhebung	38
b) Eignung der Steuer zur Erreichung von Lenkungszielen	41
c) Bedenken gegen den Lenkungsziel als Rechtfertigungsgrund	44
aa) Deckmantel des Lenkungsziels	44
bb) Ungleichbehandlung	45
cc) Kompetenzrechtliche Problemstellungen	46
dd) Unvereinbarkeit von Fiskal- und Lenkungsziel	47
d) Untauglichkeit des Lenkungsziels zur Steuerrechtfertigung	49
II. Prinzip des geringsten Eingriffs, negative Steuerrechtfertigung	49
1. Wirtschaftliche Eigenbetätigung	50
2. Persönliche Dienstpflicht, Preisintervention	52
3. Konfiskation konkreter Gegenstände, Naturalsteuern	53

4. Staatliche Geldschöpfung und Kreditaufnahme	54
5. Beiträge und Gebühren	56
6. Bewertung	58
B. Rechtfertigung des steuerlichen Eingriffs vor den Grundrechten	60
I. Verfassungsrechtlich verankerte Pflicht zur Steuerzahlung	61
1. Kompetenzvorschriften	61
2. Grundpflicht	62
II. Demokratische Legitimation der Hoheitsgewalt	67
1. Notwendigkeit der demokratischen Legitimation	67
2. Unzulänglichkeit demokratischer Legitimation	68
III. Steuerpflicht als Konsequenz politischer Mitwirkungsrechte	72
IV. Steuern als Solidarbeitrag	74
V. Steuern als Preis der Freiheit	76
VI. Steuern als Preis gemeinschaftsgebundener Vorteile	78
Drittes Kapitel: Rechtfertigung der Steuerhöhe	82
A. Anforderungen aus der funktionalen Steuerrechtfertigung	82
I. Finanzbedarf als Grund und Grenze der Steuererhebung	83
II. Mäßigung der Steuerlast	85
1. Vermeidung von Zusatzlasten, Gleichmäßigkeit der Besteuerung	87
a) Steuerliche Gleichbelastung der Güter	91
b) Zielgrößenorientierung des steuerlichen Anknüpfungspunktes	92
c) Steuerlastmodulation	93
d) Kritische Würdigung	93
2. Verbot erdrosselnder Besteuerung aus ökonomischer Perspektive	95
III. Konkurrenzfähigkeit des Steuersystems	97
B. Steuerzugriffsbegrenzende Freiheitsrechte	99
I. Ausweichwirkung	99
1. Berufsfreiheit	102
2. Vereinigungsfreiheit und Rechtsformneutralität	104
3. Schutz von Ehe und Familie	106
4. Allgemeine Handlungsfreiheit	108
5. Rechtfertigung: Verhältnismäßigkeit	108
a) Legitimes Ziel	109
b) Geeignetheit und primäre Erdrosselung	110
c) Erforderlichkeit und Angemessenheit	112
II. Sekundäre Erdrosselung als Grenze der Belastungswirkung	113

1. Existenzminimum	115
2. Wesensgehaltsgarantie des Eigentums	117
III. Schutz vor der Belastungswirkung durch Art. 14 GG	119
1. Entwicklung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	119
a) Übermaßformel	120
b) Erstreckung der Eigentumsgarantie auf Vermögen- und Ertragsteuern	122
2. Auffassungen in der Literatur	123
a) Ablehnung des eigentumsrechtlichen Schutzes	124
b) Steuern als Eingriff in die Eigentumsgarantie	125
3. Stellungnahme zum Schutzbereichseingriff	127
a) Eigentum am Ertrag	127
b) Eigentum an der Quelle	129
c) Vermögen	131
4. Qualifikation des Eigentumseingriffs	135
a) Entzug einer geschützten Rechtsposition	138
b) Ziel der Erfüllung bestimmter öffentlicher Aufgaben	140
c) Gezielter, konkret-individueller und hoheitlicher Rechtsakt	145
aa) Systematik der Eigentumseingriffe	147
bb) Ausgestaltung der Eigentumsordnung durch Steuergesetze	148
cc) Überwindung der Eigentumsordnung im Ausnahmefall	150
dd) Entschädigungspflicht	153
ee) Weiterentwicklung der Enteignungsdogmatik	162
5. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der steuerlichen Enteignung	163
a) Halbteilungsgrundsatz	166
b) Verhältnismäßigkeitsgrundsatz als Grenze der Belastungswirkung	168
VI. Gebot des Gemeinwohlzuwachses im Gesamtsystem	172
1. Steuerwiderstand, internationaler und historischer Vergleich	176
2. Subsidiaritätsprinzip	177
3. Zwischenergebnis	179
VII. Steuerzugriffsbegrenzende vertikale Gewaltenteilung	180
C. Steuerlastverteilende Gleichheitsrechte	183

I.	Nutzenprinzip	188
1.	Vertragstheorie als ideengeschichtlicher Ausgangspunkt	189
2.	Erweiterung und Generalisierung der Äquivalenz	191
3.	Steuerlastverteilung nach dem Nutzenprinzip	195
a)	Steuerrechtfertigung durch gruppenspezifische Sonderleistungen	196
b)	Verallgemeinerung: Leistungsfähigkeit als Nutzenindikator	199
c)	Schädigung als Komplementär der Nutzung	201
d)	Surrogation der Steuerzahlung durch Nutzenschmälerung	202
4.	Kritische Würdigung	204
a)	Nutzenprinzip als sachgerechter Differenzierungsmaßstab	204
b)	Vereinbarkeit des Nutzenprinzips mit dem Sozialstaatsgebot	207
c)	Vereinbarkeit des Nutzenprinzips mit den Freiheitsrechten	209
d)	Gefahr willkürlicher Entscheidungen	211
II.	Leistungsfähigkeitsprinzip	212
1.	Opfertheorien als ideengeschichtlicher Hintergrund	213
2.	Definition der Leistungsfähigkeit	217
a)	Leistungsfähigkeit als subjektive Zahlungsfähigkeit	217
b)	Leistungsfähigkeit als Bedürfnisbefriedigungspotential	219
c)	Leistungsfähigkeit als Erwerbspotential	220
3.	Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	223
4.	Kritische Würdigung	229
a)	Gleichheitssatz und Steuergerechtigkeit	229
b)	Finanzverfassung und Sozialstaatsprinzip	231
c)	Freiheitsrechtlich gefordertes Leistungsfähigkeitsprinzip	233
d)	Beschränkter Freiheitsschutz	237
aa)	Vieldeutigkeit und Ungreifbarkeit der Leistungsfähigkeit	239
bb)	Überwälzung	240
cc)	Leistungsdiskriminierung	242
dd)	Zulässige Durchbrechungen	243
III.	Freiheitsprinzip	245

1. Anforderungen an die Differenzierungskriterien der Lastverteilung	245
2. Freiheitsschutz als verfassungsrechtlicher Anknüpfungspunkt	247
3. Konkretisierung: Leistungsfähigkeits- und Nutzenprinzip	249
4. Steuerlastverteilungsgründe im Gesamtbild der Steuerrechtfertigung	252
5. Freiheitsprinzip als Verteilungsmaßstab – Zwischenergebnis	254
Viertes Kapitel: Rechtfertigung der Erhebungsumstände	256
A. Mitwirkungspflichten	257
B. Effizienz der Steuererhebung: Vermeidung von Vollzugskosten	259
C. Datenschutz	262
D. Vorbehalt des Gesetzes, Rechtsschutz und Rechtssicherheit	265
I. Bestimmtheitsgebot, Normenklarheit	268
II. Beständigkeitsgebot	270
E. Akzeptanz	272
I. Weitere Akzeptanzfaktoren und daraus ableitbare Forderungen	273
II. Akzeptanz als Rechtfertigungsindikator	276
Erneuerung der Steuerrechtfertigung – Zusammenfassung	277
Gemeinschaftsgebundene Freiheit als Grund und Grenze der Steuer – Thesen	282
Literaturverzeichnis	285

Erstes Kapitel: Notwendigkeit der Steuerrechtfertigung

Der Steuerrechtfertigung wird in der steuerlichen Praxis nur eine geringe Bedeutung beigemessen, sie interessiert sich „mehr für das Detail als für den Vogelflug“¹. Der Steuerpflichtige hat sich in aller Regel mit der Steuerlast abgefunden und fragt kaum, warum er Steuern zahlt. Die Kritik richtet sich gegenwärtig weniger gegen die Steuer als solche, sondern vor allem gegen die Normenflut des Steuerrechts.² Auf die grundlegende Frage der Rechtfertigung der Besteuerung wird – jedenfalls im Vergleich zu weiteren steuerlichen Themen – kein Schwerpunkt gelegt.³ Dieser Befund erstaunt, zumal die steuerlichen Rechtfertigungslehren als Grundlage für die Entwicklung einer systematisierenden Dogmatik herangezogen werden. Leitende Prinzipien können die Deutung des nationalen, europäischen und internationalen Steuerrechts erheblich erleichtern. So wird etwa bei der Auslegung von Tatbestandsmerkmalen auf das Leistungsfähigkeitsprinzip zurückgegriffen.⁴ Vor dem Hintergrund einer bisweilen zurückhaltenden Auseinandersetzung mit den Rechtfertigungslehren stellt sich die Frage nach der Notwendigkeit und Maßgeblichkeit einer Steuerrechtfertigung.

1 *Balke*, *StuW* 1996, 192 (197).

2 *Loritz*, *NJW* 1986, 1 (8); *Musset*, *ZG* 1987, 60 (60); *Tipke*, *StuW* 1971, 2 (2), spricht von einem „Steuerchaos“; so auch *J. Lang*, *FR* 1993, 661 (664); *Isensee*, *StuW* 1994, 3 (4); *Mellinghoff*, in: *Siegel u. a.*, *FS Bareis*, S. 171 (173).

3 Vgl. beispielhaft aber: *Drüen*, *DStR* 2010, 2; *C. Fischer*, *Die Rechtfertigung einer Umsatzbesteuerung*; *Tipke/Lang*, *Steuerrecht/Hey*, § 3, Rn. 90 ff.; *Jachmann*, *Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung*; *Jungnickl*, *Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung unter besonderer Berücksichtigung der Gesamtsteuerlast*; *Kempf*, *Die Rechtfertigung der Tabaksteuer*; *P. Kirchhof*, in: *P. Kirchhof u. a.*, *Steuern im Verfassungsstaat. Symposium zu Ehren von Klaus Vogel*, S. 27; *P. Kirchhof*, *Besteuerung im Verfassungsstaat*; *J. Lang*, *StuW* 2016, 101; *Reimer*, in: *Gehlen/Schorkopf*, *Demokratie und Wirtschaft: eine interdisziplinäre Herausforderung*, S. 113; *Rodi*, *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem*; *Schön*, *Beihefter zu DStR* 17, 2008, 10; *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. 1, S. 1 ff., 228 ff.; *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. 2, insb. S. 569 ff.; *K. Vogel*, *Der Staat* 1986, 481.

4 So kürzlich wieder *BFH*, 15.02.2017 - *VI R 30/16*, *BFHE* 257, 96 (Rn. 17): „Diese einschränkende Auslegung des § 3b EStG rechtfertigt sich aus der Erwägung, dass er als Ausnahmenvorschrift das Leistungsfähigkeitsprinzip durchbricht.“

A. Rechtfertigungsbegriff und Steuerwirkungen

Zur Erörterung des Steuerrechtfertigungsbedarfs ist zunächst der Rechtfertigungsbegriff näher zu betrachten. Der Begriff der Rechtfertigung ist dem Recht geläufig, wenn ein Eingriff in Grundrechte und Grundfreiheiten, die Erfüllung eines strafrechtlichen Tatbestandes oder eine deliktische Handlung gerechtfertigt wird. Die Rechtfertigung meint hier den Entfall der Rechtswidrigkeit, die Übereinstimmung mit der Rechtsordnung.⁵ Andere Rechtfertigungsbegriffe finden sich in der Philosophie⁶ und Theologie⁷. Demgegenüber fragt die Steuerrechtfertigung zunächst nach dem Geltungsgrund der Steuer, sucht die Steuerbelastung allgemein zu begründen.⁸ Fasst man diesen Ansatz weiter und genereller, wird die Rechtfertigung als ein Versuch verstanden, etwas gegen den Vorwurf der Ungerechtigkeit zu verteidigen und als gerecht zu erweisen, obwohl es auf den ersten Blick ungerecht oder jedenfalls erklärungsbedürftig erscheinen mag.⁹ Im Mittelpunkt steht dann – grundlegend – der Nachweis der Gerechtigkeit der Steuer oder jedenfalls der Auftrag, die Steuer zu begründen.

Lässt man sich auf die grundlegende Gerechtigkeitsperspektive ein, erscheint als entscheidende Ursache für den äußeren Anschein mangelnder Gerechtigkeit bei der Besteuerung vor allem die fehlende Gegenleistung.¹⁰ „Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.“¹¹ Das

5 Durch die Rechtfertigung wird das Unrecht ausgeschlossen, der Verstoß gegen die Rechtsordnung beseitigt, vgl. Deutsches Rechts-Lexikon, Bd. 3/Köbler, S. 3446, Stichwort „Rechtfertigung“; Nachweis der Übereinstimmung mit der Rechtsordnung; *Roxin*, Strafrecht AT, Bd. 1, S. 197, Rn. 7, S. 600, Rn. 1; *Kingreen/Poscher*, Grundrechte, S. 3, Rn. 9; BeckOK StGB/*Momsen, Savic*, § 32, Rn. 3.

6 *Hobbes*, Leviathan, S. 141 ff., stellt auf die individuelle Rationalität ab, wenn er den Staat aus dem Sicherheit gewährenden Gesellschaftsvertrag rechtfertigt.

7 *Klaiber*, Gerecht vor Gott. Rechtfertigung in der Bibel und heute, insb. S. 220 ff.

8 *K. Vogel*, Der Staat 1986, 481 (484); *C. Fischer*, Die Rechtfertigung einer Umsatzbesteuerung, S. 49.

9 *K. Vogel*, Der Staat 1986, 481 (484); *Rodi*, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, S. 7; *C. Fischer*, Die Rechtfertigung einer Umsatzbesteuerung, S. 49; *Dudenredaktion*, Duden. Deutsches Universalwörterbuch, Stichwort „rechtfertigen“: Nachweis der Berechtigung.

10 Vgl. im Umkehrschluss *Hey*, in: *Tipke u. a.*, FS Lang, S. 133 (136).

11 Einfachgesetzlich ergibt sich das aus § 3 Abs. 1 AO, wobei diese Definition mit dem verfassungsrechtlichen Steuerbegriff übereinstimmt, vgl. BVerfG,

Fehlen einer unmittelbaren Gegenleistung verhindere die Entstehung von Tauschgerechtigkeit¹² und offenbare einen einseitigen Entzug regelmäßig selbst erwirtschafteter, dem Steuerpflichtigen gehörender finanzieller Mittel.¹³ Dann stellt sich aber die Frage, ob Steuerpflichtige trotzdem durch Steuerlast und Steuererhebung umfassend belastet werden dürfen. Diese Perspektive auf den Rechtfertigungsbedarf führt zu den Wirkungen der Steuer auf den Bürger.

I. Drei unterschiedliche Wirkungen der Steuererhebung

Dieter Birk unterscheidet zwei Wirkungen der Steuer: Sie belastet den Betroffenen durch einen geldentziehenden Zugriff (Belastungswirkung) und lenkt ihn durch einen verhaltensbeeinflussenden Eingriff (Gestaltungswirkung).¹⁴ Im Rahmen der Gestaltungswirkung werden wiederum zwei Eingriffsarten voneinander abgegrenzt. Neben die Ausweichwirkung, die den Bürger veranlasst, der Besteuerung durch Dispositionen zu entgehen, treten Folgewirkungen, wenn der Bürger aufgrund der Belastung¹⁵ Güter aufgibt oder Investitionen unterlässt.¹⁶

Diese Einteilung der Steuerwirkungen soll als Ausgangspunkt gewählt und aus der Perspektive der Steuerrechtfertigung überdacht werden. Die Folgewirkungen als besondere Form der Gestaltungswirkung sind, wie die Bezeichnung schon erkennen lässt, Konsequenz der Belastungswirkung. Doch kann die gängige Trennung zwischen dem Geldentzug und den daraus

16.06.1954 - 1 PBvV2/52, BVerfGE 3, 407 (Rn. 125); *Jungnickl*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung unter besonderer Berücksichtigung der Gesamtsteuerlast, S. 15; *Klawonn*, Die Eigentumsgewährleistung als Grenze der Besteuerung, S. 35; *Söhn*, in: Kube u. a., FS P. Kirchhof, Bd. 2, S. 1573 (§ 145, S. 1580, Rn. 80); *Valta*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, S. 18; Maunz/Dürig, GG/*Seiler*, Art. 105, Rn. 36.

12 Zur Tauschgerechtigkeit als interkulturell anerkannten Gerechtigkeitsmaßstab *Höffe*, Gerechtigkeit, S. 11.

13 Vgl. *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, S. 8.

14 *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 68, 83; ihm folgend: *Rodi*, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, S. 80 f.; *Wittmann*, Markteinkommen, S. 90.

15 Als Belastung versteht Birk hier nur den Geldentzug (wohl Bar- und Buchgeld) als solchen, welcher seiner Ansicht nach nicht Art. 14 GG berührt und fein von seinen Folgen zu differenzieren ist, vgl. *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 180, 187, 206.

16 *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 206; ihm folgend: *Rodi*, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, S. 83.

resultierenden Folgen auch hinterfragt werden. Zwar erleichtert die Aufteilung die grundrechtliche Prüfung, wenn die Finanzlast, die Ausweich- und Folgewirkung gesondert am Maß der Grundrechte gemessen werden. Bei genauerer Betrachtung ist gleichwohl eine Identität zwischen Belastungs- und Folgewirkung auch grundrechtlich überzeugender, die dann von der Ausweichwirkung zu unterscheiden sind. Der bloße Geldentzug (Belastungswirkung) hätte an sich überhaupt keine Wirkung, wenn mit ihm keine Freiheit verbunden wäre.¹⁷ Schon Fëdor M. Dostoevskij stellt fest, dass „Geld (...) gemünzte Freiheit“¹⁸ ist. Eine Differenzierung zwischen dem Geld- und dem daraus resultierenden Freiheitsentzug leuchtet nicht ein, wenn Geld insofern nur ein besonderer „Aggregatzustand der Freiheit“ ist. Freiheit kann unterschiedlichste Gestalten annehmen: Sie kann in dem Haben und Halten eines bestimmten Gegenstandes bestehen, bisweilen die Veröffentlichung von Schriften, die Ausübung eines Berufs oder den Besuch einer Versammlung erlauben. Die Belastungswirkung greift durch den Geldentzug genau in diese Freiheit ein. Wenn jemand über hinreichende Finanzmittel verfügt und die Steuer einfach zahlen kann, muss er sein Verhalten zwar zunächst nicht ändern. Die allgemeine, durch die Finanzen vermittelte Freiheit ist aber gleichwohl beschränkt. Konkret fassbar wird dies etwa beim Kauf eines Einfamilienhauses. Die Grunderwerbsteuer erhöht die Nebenkosten beim Immobilienerwerb und damit im Zweifel den aufzunehmenden Kredit (Belastungswirkung). Obgleich die Kreditfinanzierung den Erwerber unmittelbar entlastet, ist seine Bonität herabgesetzt. Die höheren Kreditraten werden den Lebensstil mäßigen und Neuanschaffungen hinauszögern (Folgewirkung). Hier eine zweifache Einwirkung auf den Steuerbetroffenen – durch den Geldentzug einerseits und die daraus resultierenden Konsequenzen andererseits – anzunehmen, kann die dazwischenliegende Zeitspanne nicht hinreichend begründen. Die Intensität des steuerlichen Zugriffs mag steigen, wenn jemand sogleich, um die Steuern zahlen zu können, beispielsweise sein Auto verkaufen muss. Nichtsdestoweniger ist der notwendige Verkauf Folge der Zahllast und keine hiervon zu unterscheidende Folgewirkung. Die Folgewirkung ist dann neben der Belastungswirkung nicht eigenständig grundrechtlich maßgeblich.¹⁹ Deshalb sollen vorerst zwei Steuerwirkungen unterschieden werden: Die finanzielle

17 Vgl. von *Arnim*, in: Korinek u. a., VVDStRL 39 (1981), S. 286 (301).

18 *Dostoevskij*, Aufzeichnungen aus einem Totenhaus. Und drei Erzählungen, S. 33; vgl. auch BVerfG, 31.03.1998 - 2 BvR 1877-97 u. a., BVerfGE 97, 350, NJW 1998, 1934 (1937).

19 So im Ergebnis *Beyer*, Die Freiheitsrechte, insbesondere die Eigentumsfreiheit, als Kontrollmaßstab für die Einkommensbesteuerung, S. 214.

Belastungswirkung bei Tatbestandserfüllung, welche mit der Folgewirkung gleichzusetzen ist, und die Ausweichwirkung als steuerbedingte Verhaltensänderung, die den Eintritt der Belastungswirkung verhindert.²⁰

Dazu tritt eine weitere Steuerwirkung, die den Bürger belastet, regelmäßig von der konkreten Art der Steuererhebung ausgeht und im Folgenden unter dem weit zu verstehenden Begriff der Verfahrenslast zusammengefasst werden soll. Der Steuerpflichtige wird durch die Steuer nicht nur finanziell belastet oder zu einem Alternativverhalten veranlasst. Oftmals ist er auch gezwungen, Informationen aus seiner Privatsphäre aufzudecken, eine umfassende Sammlung und Auswertung seiner Daten zu dulden, Mitwirkungshandlungen vorzunehmen, das Risiko strafrechtlicher Konsequenzen einzugehen oder sich auf dem Gebiet des Steuerrechts weiterzubilden.²¹ Diese Wirkungen sind ein eigenständiger, von der Belastungs- und Ausweichwirkung zu unterscheidender, nicht minder gewichtiger, dritter Aspekt der Steuerwirkung. Sie erschöpfen sich nicht in der Zahllast oder beruhen nicht – wie die Ausweichwirkung – unmittelbar auf ihr, sondern greifen neben der Zahllast und Ausweichwirkung. Diese dritte Form der Steuerwirkung bildet insofern ein Auffangbecken für weitere Auswirkungen der Besteuerung auf den Bürger. Zumal diese Wirkungen auf dem Erhebungsverfahren beruhen, sollen sie als Verfahrenslast begriffen werden. Dann ergibt sich die folgende Übersicht über die Wirkungen der Steuer gegenüber dem Steuerbetroffenen:

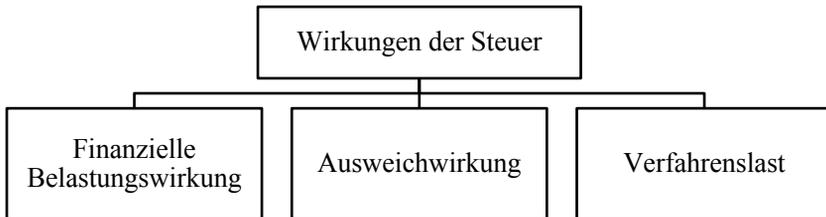


Abbildung 1: Wirkungen der Steuer

20 Vgl. dazu auch *Wernsmann*, NJW 2006, 1169 (1171), der zwischen Belastungs- und Gestaltungswirkung unterscheidet, die Gestaltungswirkung aber auf die Fälle reduziert, in denen keine steuerliche Belastung eintritt, da der Bürger dem Steuerstatbestand ausweicht.

21 Weitere Ausführungen und konkrete Beispiele finden sich hierzu auf den S. 256 ff.

II. Notwendigkeit der grundrechtlichen Rechtfertigung

Diese Wirkungen können in die bürgerlichen Freiheiten eingreifen. Das Steuerrecht ist öffentliches Eingriffsrecht.²² Jeder Eingriff ist grundrechtlich zu rechtfertigen. Gerade in einem Rechtsstaat ist dieser Rechtfertigungsanspruch, der auch ein Gerechtigkeitsanspruch ist, unerlässlich.²³ Die notwendige grundrechtliche Rechtfertigung der drei Wirkungen der Steuer begründet diesen²⁴ und weist so auf eine Rechtfertigungslehre der Steuern, wenngleich die allgemeine Begründung der Steuern mit der grundrechtlichen Rechtfertigung nicht notwendig übereinstimmen muss. Doch jedenfalls in Teilen verlangen die Grundrechte eine Rechtfertigung der steuerlichen Wirkungen.

III. Rechtfertigung der steuerlichen Folgen für Macht und Freiheit

Verstärkt wird diese grundrechtliche Notwendigkeit der Steuerrechtfertigung durch die Gestaltungsmacht des Steuerrechts. Steuern entziehen Geld und wirken so auf die Verteilung²⁵ von finanzieller Macht und Freiheit ein. Die Bedeutung des Geldentzugs und der Mittelverteilung darf nicht unterschätzt werden, wie es konzentriert in der sprichwörtlichen Redensart „Geld regiert die Welt“²⁶ zum Ausdruck kommt. Geld ist Motivation, Statussymbol, finanzielle Sicherheit und Macht, vor allem aber Freiheit.²⁷ Diese Wechselbeziehung zwischen Geld, Macht und Freiheit wird in Zeiten von

22 *Hensel*, Steuerrecht, S. 3; *Oechsle*, Die steuerlichen Grundrechte in der jüngeren deutschen Verfassungsgeschichte, S. 20; *Weber-Grellet*, StuW 1993, 97 (97); *A. Klein*, BB 1998, 1180 (1180); *P. Kirchhof*, StuW 2002, 3 (3); *C. Fischer*, Die Rechtfertigung einer Umsatzbesteuerung, S. 66; *Merzrath*, Die Vereinigungsfreiheit des Grundgesetzes als Maßstab der Steuergesetzgebung, S. 87; *G. Kirchhof*, Die Verwaltung 2013, 349 (349).

23 *Tipke*, Steuergerechtigkeit, S. 22; *Tipke/Lang*, Steuerrecht/Seer, § 1, Rn. 2.

24 Vgl. *K. Vogel*, Der Staat 1986, 481 (516).

25 *Weber-Grellet*, StuW 1993, 97 (97): Steuerrecht ist Verteilungsrecht; vgl. auch *Tipke*, in: *Vogelgesang*, Perspektiven der Finanzverwaltung, S. 95 (119 f.).

26 *Dudenredaktion*, Duden. Deutsches Universalwörterbuch, Stichwort „Geld“; vgl. auch *Waldhoff*, in: *Isensee/P. Kirchhof*, HStR V, S. 813 (§ 116, S. 815, Rn. 3): Geld als „Machtinstrument des Staates“.

27 Zu den Funktionen und Wirkungen des Geldes aus verfassungsrechtlicher Sicht siehe *K. Vogel*, in: *Isensee/P. Kirchhof*, HStR II, S. 843 (§ 30, S. 848 f., Rn. 11 ff.).

Flüchtlingskrisen, beträchtlichen Verwerfungen im Finanzsystem und prominenten Steuerhinterziehungen²⁸ besonders deutlich. Finanzstarke Staaten üben erheblichen Einfluss auf das Schicksal finanzschwacher aus. Jeder Kreditgeber hat eine gewisse Macht über den Kreditnehmer. Der Mensch strebt allgemein nach pekuniären Mitteln. Geld ermöglicht zuweilen auch, die Freiheit anderer zu beschränken, wenn es den Bau eines sichtraubenden Eigenheims finanziert oder Mobilfunkkonkurrenten durch ersteigerte UMTS-Lizenzen verdrängt. Die dem steuerlichen System immanente Frage der Aufteilung des Geldes ist damit besonders bedeutsam. Ihre Beantwortung entscheidet über freiheitliche Handlungsräume, Machtverhältnisse und Einflussmöglichkeiten nicht nur im Verhältnis der Bürger untereinander, sondern ebenso zwischen einzelnen Staaten und in der Beziehung des Bürgers zum Staat²⁹. Das Steuer- und Finanzverfassungsrecht nimmt hier eine Schlüsselrolle ein, verteilt die Besteuerungskompetenzen und Steuerlasten. Die Besteuerungskompetenzen der Gebietskörperschaften regulieren den Mittelzufluss als Voraussetzung ihrer Machtausübung.³⁰ Würden etwa einem Land die Steuermittel entzogen, könnte es seine Aufgaben nicht erfüllen, die Besoldung der Beamten nicht sicherstellen – die Wahrnehmung der Hoheitsgewalt wäre erheblich eingeschränkt. Die steuerliche Mehr- oder Minderbelastung eines Bürgers wird demgegenüber lediglich mittelbar zur sozialen Stellschraube, welche private Einwirkungsmöglichkeiten und die Freiheit reguliert. Denn der Staat hat über die Steuer grundsätzlich nur am privaten finanziellen Erfolg teil. Dieser Erfolg wurzelt aber in der Person des Steuerpflichtigen und geht dem Steuerzugriff voraus. Insgesamt ist das Steuerrecht gleichwohl ein wirkungsvolles Instrument zur Gestaltung von finanziellen Machtverhältnissen und Freiheitsräumen.

Aus dieser Gestaltungsmacht des Steuerrechts ergibt sich negativ betrachtet ein erhebliches Eingriffspotential in die Rechte der beteiligten Steuerbürger und Hoheitsträger. Folglich bedarf das Steuerrecht einer Rechtfertigung, die eine gerechte Verteilung von Freiheit und finanzieller Macht anstrebt. Eine steuerliche Rechtfertigungslehre hofft diesen Auftrag zu erfüllen und die notwendige Akzeptanz der Steuergesetze zu verbessern, auch

28 Beispielhaft: *Hoheisel*, Uli Hoeneß und die Steuern. Reaktionen im Skandalfall, S. 37.

29 Vgl. *K. Vogel*, in: Isensee/P. Kirchhof, HStR II, S. 843 (§ 30, S. 849, Rn. 16); *G. Kirchhof*, Die Verwaltung 2013, 349 (351).

30 Vgl. *P. Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat, S. 5; *Mann*, Steuerpolitische Ideale, S. 108; *Reimer*, in: Gehlen/Schorkopf, Demokratie und Wirtschaft: eine interdisziplinäre Herausforderung, S. 113 (114); *Schwarz/Reimer*, JuS 2007, 119 (119).

weil deren Durchsetzbarkeit³¹ entscheidend von der Überzeugung der Bürger abhängt. Sind die Steuerpflichtigen der Ansicht, dass die Steuererhebung ungerecht sei, so droht eine „heimliche Steuerrevolte“³² durch steuerliche Gestaltung und Steuerhinterziehung. Eine Rechtfertigung der Steuern sucht jedenfalls diesen Extremfall zu verhindern.

Die Steuerrechtfer­ti­gung ist dann eine der zentralen Fragen des modernen Staates. Sie mag helfen, die Akzeptanz zu erhöhen, das Vertrauen in die Steuerordnung zu stärken, den durch das Grundgesetz gesteckten Rahmen zu wahren und eine nachvollziehbare Verteilung von finanzieller Macht und Freiheit zu gewährleisten.

B. Zielstellung und Gang der Untersuchung

Ziel dieser Arbeit ist es, die Fragen der Steuerrechtfer­ti­gung wieder hervorzuheben und in das Bewusstsein zu rufen. Eine einheitliche Rechtfertigungslinie fördert ein vorhersehbares und vollziehbares Steuerrecht. Dem Rechtsanwender könnte dann ein grundlegendes Werkzeug zur Auslegung und Lösung steuerrechtlicher Problemstellungen zur Verfügung stehen. Nicht zuletzt ist für den Erfolg des Steuerrechts die Akzeptanz durch den Steuerpflichtigen erforderlich, die sich wesentlich auf die Rechtfertigung der Steuern stützt.³³

Vor diesem Hintergrund sucht die Monografie – an bestehende Systematisierungsansätze³⁴ anknüpfend – einen Überblick über die rechtswissenschaftlichen, gesellschaftlich-politischen und ökonomischen steuerlichen Rechtfertigungslehren zu bieten. Der Schwerpunkt liegt angesichts des weiten Themenfeldes weniger auf einer detailreichen Darstellung als auf einer strukturgebenden Ordnung. Kritische Wertungen und Ergänzungen sollen dann Grund und Grenzen der Besteuerung am Maßstab der Verfassung näher bestimmen.

Mit dieser Absicht untergliedert die Abhandlung die Frage nach der Steuerrechtfer­ti­gung in mehrere – nicht immer eindeutig trennbare – Teilfragen.

31 *A. Klein*, *Steuermoral und Steuerrecht*, S. 7; *A. Klein*, BB 1998, 1180 (1180, 1183); *Reimer*, in: Gehlen/Schorkopf, *Demokratie und Wirtschaft: eine interdisziplinäre Herausforderung*, S. 113 (126); *Eckhoff*, *StuW* 2016, 207 (215, 225).

32 *K. Vogel*, *Der Staat* 1986, 481 (483).

33 Vgl. bereits Fn. 31.

34 Im Grundsatz übereinstimmende, in den Details sich unterscheidende Ansätze bei: *K. Vogel*, *Der Staat* 1986, 481 (484); *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. 1, S. 228; *Reimer*, in: Gehlen/Schorkopf, *Demokratie und Wirtschaft: eine interdisziplinäre Herausforderung*, S. 113 (114).

In einem ersten Schritt (S. 25 ff.) wird die Rechtfertigung der Steuern dem Grunde nach beleuchtet und überprüft, ob Steuern überhaupt erhoben werden dürfen. Dazu will die Arbeit in einer referierenden Perspektive die Ansätze der Steuerrechtfertigung resümieren und bewerten. Ausgehend von den Funktionen und Einsatzmöglichkeiten der Besteuerung werden ihre Alternativen hinterfragt. Sodann werden die Gründe untersucht, welche die grundrechtlich geschützte Freiheit gegenüber dem Interesse an der Staatsfinanzierung zurückstehen lassen.

Daran schließt in einem zweiten Schritt das „Wie“ der Steuererhebung an, welches sowohl die Steuerhöhe als auch die Umstände der Steuererhebung betrifft. Zunächst soll der Blick auf die Steuerhöhe gerichtet werden (S. 82 ff.). Einführend ergründen in erster Linie volkswirtschaftliche Erwägungen, welche Anforderungen an die Steuerhöhe im Einzelfall zu stellen sind. Darauf folgend rücken die Grundrechte in den Mittelpunkt der Betrachtung. Die Steuerrechtfertigung am Maßstab der Grundrechte ist bereits Gegenstand umfangreicher und vielfältiger Untersuchungen. So werden aus dem Gleichheitssatz die Prinzipien der Leistungsfähigkeit³⁵ und Äquivalenz³⁶ entwickelt oder den Freiheitsrechten zusätzliche Schranken³⁷ entnommen. Ausgehend von diesen systematischen Ordnungen soll die Steuerrechtfertigung weiterentwickelt werden.³⁸ Mit diesem Ziel differenziert die Behandlung der steuerzugriffsbegrenzenden Freiheitsrechte präzise nach den drei Wirkungen der Steuer, der finanziellen Belastungswirkung, der Ausweichwirkung und Verfahrenslast. Im Gegensatz zur Vielzahl der Freiheitsrechte, denen die Ausweichwirkung genügen muss, steht bei der Belastungswirkung nur die Eigentumsgarantie im Vordergrund (S. 119 ff.). Dies nimmt die Arbeit zum Anlass, die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu Art. 14 GG, zum Vermögensschutz und zur Enteignung weiterzudenken. Abrundend werden Präzisierungsmöglichkeiten der Verhältnismäßigkeitsprüfung erwogen, die sich in Bezug auf die steuerliche

35 Grundlegend zum Leistungsfähigkeitsprinzip: *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen; *Birk*, in: Kube u. a., FS P. Kirchhof, Bd. 2, S. 1591.

36 Beispielhaft zum Äquivalenzprinzip: *Hey*, in: Tipke u. a., FS Lang, S. 133; *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung; *Siegenthaler*, Vom Leistungsfähigkeitsprinzip zum Äquivalenzprinzip.

37 Beispielhaft: *Beyer*, Die Freiheitsrechte, insbesondere die Eigentumsfreiheit, als Kontrollmaßstab für die Einkommensbesteuerung; *Klawonn*, Die Eigentumsgewährleistung als Grenze der Besteuerung.

38 *Bayer*, JZ 1989, 1095 (1095 f.), kommt im Hinblick auf die Literatur und BFH-Rechtsprechung zu dem Ergebnis, dass die Systematik der Steuerrechtfertigung weiterentwickelt werden sollte.

Belastungswirkung bisweilen als schwerfällig erweist. Im Anschluss an die Erörterung des Nutzen- und Leistungsfähigkeitsprinzips als Ausfluss der steuerlastverteilenden Gleichheitsrechte soll versucht werden, durch die Verknüpfung von Freiheits- und Gleichheitsrechten einen neuen Argumentationsansatz als Grundlage – dies ist die Hoffnung – für ein möglichst geschlossenes Bild der Steuerrechtfertigung zu entwickeln.

Zuletzt richtet sich das Augenmerk auf die Umstände der Steuererhebung (S. 256 ff.). Anhand von Mitwirkungspflichten, Vollzugskosten, schützenswerten Steuerdaten und der Steuergesetzgebungstechnik sollen verfassungsrechtliche Anforderungen aufgezeigt und rechtspolitische Anregungen formuliert werden. Diese letzte Perspektive sucht das Mosaik der Steuerrechtfertigung zu vervollständigen, indem sie die Verfahrenslast als akzeptanzprägende Auswirkung der Steuererhebung in den Blick nimmt.

Zweites Kapitel: Allgemeine Steuerrechtfertigungslehre

Eine allgemeine Steuerrechtfertigungslehre will die Steuererhebung begründen. Der Schwerpunkt liegt nicht auf den Einzelsteuern, konkreten Steuerhöhen und Erhebungsformen. Sie konzentriert sich auf die davorliegende Legitimation. Dass der Staat überhaupt zur Steuererhebung berechtigt ist, wird heute³⁹ nicht ernsthaft bestritten. Sein Besteuerungsrecht ist selbstverständlich.⁴⁰ Nichtsdestotrotz stellt sich die Frage nach den tragenden Gründen. Schließlich will die Antwort nicht nur als Beweis der allgemeinen Steuerrechtfertigung eines Staates dienen, sondern kann sich gleichzeitig auf die Rechtfertigung der Steuererhebungsumstände und -höhe auswirken. Zudem könnten die Erkenntnisse auch auf ein mögliches Besteuerungsrecht überstaatlicher Institutionen wie der supranationalen Europäischen Union⁴¹ oder der internationalen Organisation der Vereinten Nationen übertragen werden, wengleich die Besteuerungsbefugnis nichtstaatlicher Stellen über den Gegenstand dieser Arbeit hinausreicht und deshalb im Folgenden unberücksichtigt bleiben soll.

A. Steuern als Finanzierungs- und Handlungsinstrument des Staates

Eine Rechtfertigung der Steuererhebung durch einen Staat setzt jedenfalls voraus, dass dieser selbst gerechtfertigt ist.⁴² Die Notwendigkeit des Staates

39 Anders sieht das noch *Bodin*, Sechs Bücher über den Staat, Bd. 2: Buch IV-VI, S. 343, der dem Staat ein Besteuerungsrecht nur für Notfälle zuerkannte.

40 Zu dieser Einschätzung kommt auch *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, S. 228; kritisch sieht diesen Bestand *K. Vogel*, Der Staat 1986, 481 (481 ff.), der die Frage nach der Steuerrechtfertigung neu stellt.

41 Ausführlich zur Europäischen Union als Staatenverbund vgl. *GHN/Nettesheim*, Art. 1 AEUV, Rn. 55 ff.; *Oeter*, ZaöRV 2015, 733 (736 ff.).

42 *Reimer*, in: Gehlen/Schorkopf, Demokratie und Wirtschaft: eine interdisziplinäre Herausforderung, S. 113 (113).

wurde schon früh aus der Sicherheit,⁴³ der Freiheit,⁴⁴ der sozialen Gerechtigkeit⁴⁵ oder ganz allgemein aus den Vorteilen⁴⁶ hergeleitet, die er seinen Bürgern verschafft. An diesen Ausgangspunkt anknüpfend drängt sich die Frage auf, inwiefern der Staat seinerseits die Besteuerung voraussetzt. Um die Notwendigkeit der Steuer klarer beurteilen zu können, sind die Zwecke, die mit ihrer Erhebung verfolgt werden können, und die Alternativen zur Besteuerung in den Blick zu nehmen.

I. Funktionale Steuerrechtfertigung: Steuerzwecke

Die funktionale Steuerrechtfertigungslehre rückt die legitimen Ziele der Besteuerung in den Mittelpunkt. Sie stellt die Frage, inwiefern der Steuerberechtigte die Besteuerung zur Förderung eigener Ziele instrumentalisieren kann. Im Folgenden soll in der gebotenen Kürze ein Überblick über die

-
- 43 Nach *Hobbes*, *Leviathan*, S. 103 f., 141 ff., gründen Menschen einen Staat, um Sicherheit zu erlangen. Denn ohne Staat herrsche ein kriegsähnlicher Zustand, in welchem das Individuum den Mitmenschen gegenüber feindlich und misstrauisch gesonnen sei, sei es, dass es seine Ziele zu Lasten der Freiheit anderer durchsetzen möchte oder dass es eine fremde, mit eigenen Einbußen verbundene, Zieldurchsetzung fürchtet. Entgehen könne der Mensch diesem Zustand nur durch die Übertragung des Gewaltmonopols auf den Staat, welche die entstehende Staatsgewalt in die Lage versetzt, für äußere und innere Sicherheit zu sorgen. Vgl. auch *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. 1, S. 229; *Jellinek*, *Allgemeine Staatslehre*, S. 239.
- 44 *Locke*, *Two Treatises of Government*, Chapter IX, § 131, S. 299; vgl. auch *Rawls*, *Eine Theorie der Gerechtigkeit*, S. 149.
- 45 Vgl. BVerfG, 21.09.1976 - 2 BvR 350/75, BVerfGE 42, 312 (Rn. 55).
- 46 „Der Staat ist um des Menschen willen da“, Art. 1 Abs. 1 des Herrenchiemseeentwurfs des Grundgesetzes, zitiert nach *Deutscher Bundestag/Bundesarchiv*, *Der Parlamentarische Rat 1948-1949*, Bd. 2, S. 580; auch *Jellinek*, *System der subjektiven öffentlichen Rechte*, S. 85, stellt fest, dass Staatsgewalt in modernen Staaten im Interesse der Bürger ausgeübt wird; *Jachmann*, *Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung*, S. 25, folgert aus dem Demokratieprinzip eine Herrschaft für das Volk. Deshalb schreibt das Grundgesetz dem Staat vor, das Gemeinwohl zu fördern, vgl. BVerfG, 21.09.1976 - 2 BvR 350/75, BVerfGE 42, 312 (Rn. 55); *Isensee*, in: *Isensee/P. Kirchhof*, *HStR* II, S. 3 (§ 15, S. 63, Rn. 115); *P. Kirchhof*, in: *Isensee/P. Kirchhof*, *HStR* IV, 1. Aufl., S. 87 (§ 88, S. 100, Rn. 28). So sieht auch der Amtseid des Bundespräsidenten die Gemeinwohlverpflichtung, die Nutzenmehrungs- und Schadensabwendungspflicht vor, Art. 56 S. 2 GG. Vgl. ferner *Jellinek*, *Allgemeine Staatslehre*, S. 222, der als zentrale Rechtfertigung des Staates die verfolgten Zwecke sieht; vgl. dazu auch *Brugger*, *NJW* 1989, 2425 (2425); *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. 1, S. 229 f.; *Aristoteles*, *Nikomachische Ethik*, S. 196; *Bull*, *Die Staatsaufgaben nach dem Grundgesetz*, S. 6, sieht die Staatsaufgaben als einen wesentlichen Bestandteil der Staatsrechtfertigung.

breite Analyse der Funktionen der Steuer gegeben werden, um aus der Zusammenschau Perspektiven auf die Unverzichtbarkeit der Steuererhebung zu eröffnen.

1. Fiskalzweck

Der wesentliche Zweck der Steuer ist die Erzielung von Einnahmen (Fiskalzweck, finanzpolitische Funktion).⁴⁷ Nachdem der Staat dem Gemeinwohl zu dienen bestimmt ist,⁴⁸ benötigt er für dessen Verwirklichung finanzielle Mittel.⁴⁹ Polizei, Justiz, Straßen, Schulen und Universitäten müssen finanziert werden. Steuern entziehen private Kaufkraft zugunsten des Staates⁵⁰ und verschaffen ihm die notwendige monetäre Handlungsfähigkeit zur Erfüllung seiner Aufgaben.⁵¹ Erst die finanzielle Ausstattung eröffnet dem Parlament Entscheidungsräume, die durch den gegenleistungslosen⁵² und zweckungebundenen⁵³ Charakter der Steuer besonders umfassend wirken. Ohne Bindung an einen bestimmten Zweck sind Steuermittel – in den Grenzen des Rechts – frei verwendbar. Über ihren Einsatz wird bei der Aufstellung des Haushalts entschieden. Infolgedessen sichern Steuern die Budgethoheit des Parlaments⁵⁴ und damit dessen Unbefangenheit und Unabhängigkeit von den Steuerpflichtigen und von einer Bindung der Einnahmen,⁵⁵

47 § 3 Abs. 1 AO: „zur Erzielung von Einnahmen“; P. Kirchhof, NJW 1987, 3217 (3219); vgl. explizit in Bezug auf Verkehrssteuern BFH, 08.11.1972 - II B 24/72, BFHE 107, 315 (Rn. 16). Die Notwendigkeit des Fiskalzwecks ergibt sich auch aus der Regelungssystematik der Art. 105 ff. GG, siehe hierzu Schaefer, Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff, S. 149 f.

48 Vgl. Fn. 46.

49 Hahn, StW 2004, 167 (168).

50 Vgl. Mann, Steuerpolitische Ideale, S. 280; Knaupp, Der Einkommensteuertarif als Ausdruck der Steuergerechtigkeit, S. 30.

51 Tipke, Steuergerechtigkeit, S. 42; Isensee, StW 1994, 3 (7).

52 § 3 Abs. 1 AO: „nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung“.

53 BVerfG, 26.08.1992 - 2 BvR 478/92, DStR 1993, 507 (507); Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, S. 418; zur Rechtfertigung der Zweckbindung in Ausnahmefällen Waldhoff, StW 2002, 285 (286 ff.); zur Zulässigkeit einer Zwecksteuer ferner Schaefer, Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff, S. 188 ff.

54 Verankert ist die Budgethoheit des Bundestages in Art. 110 Abs. 2 S. 1 GG, vgl. BVerfG, 25.05.1977 - 2 BvE 1/74, BVerfGE 45, 1 (Rn. 105); Maunz/Dürig, GG/Kube, Art. 110, Rn. 34; Sachs, GG/Siekman, Art. 110, Rn. 12.

55 Vgl. P. Kirchhof, in: P. Kirchhof u. a., Steuern im Verfassungsstaat. Symposium zu Ehren von Klaus Vogel, S. 27 (42); P. Kirchhof, in: Isensee/P. Kirchhof, HStR V, S. 959 (§ 118, S. 961, Rn. 3); Waldhoff, in: Isensee/P. Kirchhof, HStR V, S. 813 (§ 116, S. 816 f., Rn. 5).

sodass die freie Verwirklichung der demokratisch beschlossenen Ziele möglich wird. Eine mangelnde Finanzierung gefährdet hingegen die Handlungsfähigkeit des Staates und seiner Einrichtungen.⁵⁶ Insofern ist die finanzpolitische Funktion der Steuern daseinsbedingend für den Staat.⁵⁷

Der Fiskalzweck ist nicht nur auf Bundesebene maßgeblich. Auch die Kommunen und Länder können nur existieren und ihre Aufgaben erfüllen, wenn sie in adäquater Weise mit finanziellen Mitteln ausgestattet sind. Eigenständige, frei verfügbare und flexible Steuerkompetenzen dienen der vertikalen Gewaltenteilung⁵⁸ zwischen Bund und Ländern und unterstützen das Recht auf Selbstverwaltung⁵⁹ der Kommunen. Erst eigene Steuern ermöglichen den Rechtsträgern einen eigenen, nicht ab sprechbaren und ungebundenen finanziellen Gestaltungsraum, in welchem sich die parlamentarische Freiheit entfalten kann.

Insgesamt ist demnach die finanzierende Wirkung existenzbedingend für die Handlungsfähigkeit der Steuerberechtigten. Zum Vorteil des Bürgers unterstützt die Steuer das Budgetrecht des Parlaments, die vertikale Gewaltenteilung im Föderalismus und die Selbstverwaltung der Kommunen. Folglich ist der Fiskalzweck, der aus der Perspektive des Steuerpflichtigen als finanzielle Belastungswirkung wahrgenommen wird, ein legitimes Ziel der Besteuerung. Neben die Einnahmernerzielung treten mit der wirtschafts- (a) und der sozialpolitischen (b) Funktion komplementäre Neben- beziehungsweise Unterziele. Diese stärken und konkretisieren den Fiskalzweck. Sie stellen seine langfristige Verwirklichung sicher:

a) Wirtschaftspolitische Funktion

Der wirtschaftspolitische Einsatz der Steuer sucht eine florierende Wirtschaft zu schaffen und zu bewahren. Wirtschaftlicher Wohlstand ist einerseits notwendig, um dauerhaft ausreichende Steuerquellen zu erhalten, die den Fiskalzweck stützen – volkswirtschaftliche und fiskalische Interessen

56 *Waldhoff*, in: Isensee/P. Kirchhof, HStR V, S. 813 (§ 116, S. 815, Rn. 2).

57 Vgl. BFH, 25.07.1951, BFHE 55, 432 (Rn. 15); HHSp/*Wernsmann*, § 3 AO, Rn. 85; *Reimer*, in: Gehlen/Schorkopf, Demokratie und Wirtschaft: eine interdisziplinäre Herausforderung, S. 113 (113 f.); *Schober*, Verfassungsrechtliche Restriktionen für den vereinfachenden Einkommensteuergesetzgeber, S. 23; *K. Vogel*, in: Isensee/P. Kirchhof, HStR II, S. 843 (§ 30, S. 852, Rn. 23); *A. Wagner*, Finanzwissenschaft, Zweiter Theil, S. 216; historisch: *Schwennicke*, Ohne Steuer kein Staat.

58 Zum Begriff der vertikalen Gewaltenteilung: Maunz/Dürig, GG/P. Kirchhof, Art. 83, Rn. 23.

59 Die kommunale Finanzhoheit ist ausdrücklich in Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG geregelt.

sind insofern kongruent.⁶⁰ Andererseits fördert eine prosperierende Wirtschaft das Allgemeinwohl und dient damit einer grundlegenden Aufgabe und Zwecksetzung des Staates.⁶¹ Verfassungsrechtlich wird die Forderung nach gesamtwirtschaftlicher Stabilität aus dem Sozialstaatsprinzip hergeleitet, schließlich sei sie die Voraussetzung für finanzielle Selbstständigkeit und damit zugleich Fundament der Freiheitsausübung, Art. 20 Abs. 1 GG.⁶² Zudem erhebt Art. 109 Abs. 2 GG das gesamtwirtschaftliche Gleichgewicht zu einer Staatszielbestimmung⁶³, welche sich in der Preisniveaustabilität, einem hohen Beschäftigungsgrad, dem außenwirtschaftlichen Gleichgewicht und einem stetigen und angemessenen Wirtschaftswachstum einfachgesetzlich konkretisiert, § 1 S. 2 StabG.⁶⁴

Die Besteuerung lasse sich etwa für die Vermeidung größerer Geldwertschwankungen, die Maximierung der Nutzung der Produktionsfaktoren und ein konstantes Wirtschaftswachstum nutzen.⁶⁵ Inwiefern die wirtschaftspolitische Funktion bereits in der Steuer selbst angelegt ist, also allein die Erhebung einer Steuer zum gesamtwirtschaftlichen Gleichgewicht beiträgt, und auf welche Weise die Steuer bewusst zur Förderung der Wirtschaft eingesetzt werden kann, soll im Folgenden skizziert werden.

aa) Reproduktivität

Durch das Ziel der Erlangung finanzieller Mittel in Form von Steuern hat der Staat ein erhebliches Interesse an der Produktivität und an dem wirtschaftlichen Wohlergehen seiner Bürger.⁶⁶ Nur wenn sie über Einkommen und Vermögen verfügen, kann der Staat darauf zugreifen und am Gewinn partizipieren, weshalb er die Voraussetzungen dafür schaffen sollte, dass

60 *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, S. 21.

61 Vgl. BVerfG, 19.12.1962 - 1 BvR 541/57, BVerfGE 15, 235 (Rn. 22); *Bull*, Die Staatsaufgaben nach dem Grundgesetz, S. 250.

62 *Hänsch*, Gesamtwirtschaftliche Stabilität als Verfassungsprinzip, S. 134; *Maunz/Dürig*, GG/Papier, Art. 14, Rn. 188.

63 Zur Einordnung als Staatszielbestimmung siehe *Dreier*, GG III/Heun, Art. 109, Rn. 21, m. w. H.

64 Vgl. v. *Mangoldt/Klein/Strack*, GG III/G. *Kirchhof*, Art. 109, Rn. 42; *Jachmann*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, S. 29; *Schwarz/Reimer*, JuS 2007, 219 (221).

65 *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, S. 19.

66 *P. Kirchhof*, in: *Isensee/P. Kirchhof*, HStR V, S. 959 (§ 118, S. 960, Rn. 1); vgl. auch *Isensee*, in: *Stödter/Thieme*, FS Ipsen, S. 409 (418); *Jachmann*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, S. 28.

die Steuerpflichtigen in der Lage sind, Steuern zu bezahlen.⁶⁷ Daraus folgt eine für alle Seiten vorteilhafte Konstellation: Der Staat erhält und fördert das wirtschaftliche Handeln seiner Bürger, das gleichermaßen den Bürgern wie ihm selbst dient.⁶⁸ Langfristig kann der Staat nur aus Steuerquellen schöpfen, wenn er diese bewahrt.

Der Effekt wechselseitiger Vorteile und der faktische Zwang des Staates zur Achtung der wirtschaftlichen Interessen der Bürger legen eine volkswirtschaftliche Sinnhaftigkeit der Steuererhebung und zugleich einen Rechtfertigungsgedanken offen. Die Besteuerung gleicht die wirtschaftlichen Interessen der Beteiligten dadurch aus, dass sie den Staat zwar zu Lasten der Bürger finanziert, aber zugleich auf die Erhaltung der bürgerlichen Steuerquelle hinwirkt.⁶⁹ Die notwendige Reproduktivität⁷⁰ der Steuererhebung schützt letztendlich vor dem wirtschaftlich vernichtenden Zugriff des Steuergläubigers.⁷¹ Damit entfaltet die Steuererhebung bereits aus sich heraus eine den wirtschaftlichen Wohlstand fördernde Wirkung.

bb) Steuern als volkswirtschaftliches Instrument

Demgegenüber lässt sich die Steuer auch gezielt als wirtschaftsförderndes Lenkungsinstrument zur Steuerung und Korrektur der Märkte einsetzen.⁷² Die Lehren der Finanzwissenschaft haben in den letzten Jahrzehnten ganz

67 von Stein, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, S. 357.

68 Vgl. P. Kirchhof, in: P. Kirchhof u. a., Steuern im Verfassungsstaat. Symposium zu Ehren von Klaus Vogel, S. 27 (36); Reimer, in: Gehlen/Schorkopf, Demokratie und Wirtschaft: eine interdisziplinäre Herausforderung, S. 113 (123).

69 Vgl. in Bezug auf die Gewerbesteuer Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, S. 24 m. w. H.

70 von Stein, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, S. 356, 358 f., begründete bereits das „Princip der Reproduktivität des Steuerwesens“ (Reproduktivitätsprinzip), welches besagt, dass die Steuererhebung letztendlich mindestens so viel Steuerkraft erzeugen muss, wie sie entzieht, da anderenfalls ein Versiegen der Steuerquelle droht. In diese Richtung geht auch Andreae, Bausteine zu einer universalistischen Steuerlehre, S. 91, wenn er fordert, dass die „Besteuerung zur Begründung und Erhöhung der Leistungsfähigkeit des Gesamtkörpers der Volkswirtschaft“ führt.

71 Dieser Schutz wirkt in erster Linie gegenüber der Gesamtheit der Steuerpflichtigen.

72 Vgl. R. A. Musgrave u. a., Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, Bd. 2, S. 14; Samuelson/Nordhaus, Volkswirtschaftslehre, S. 456; Spanner, StuW 1970, 377 (393); Klawonn, Die Eigentumsgewährleistung als Grenze der Besteuerung, S. 35.