



FRIEDRICH NAUMANN
STIFTUNG Für die Freiheit.

VERFASSUNGS- RECHTLICHE GRENZEN KUMULIERTER STEUERLASTEN

Prof. Dr. Hanno Kube

ANALYSE

Impressum

Herausgeber

Friedrich-Naumann-Stiftung für die Freiheit
Truman Haus
Karl-Marx-Straße 2
14482 Potsdam-Babelsberg



/freiheit.org



/FriedrichNaumannStiftungFreiheit



/FNFreiheit

Autor

Prof. Dr. Hanno Kube

Redaktion

Justus Lenz, Referent Wirtschaft und Finanzen
Liberales Institut der Friedrich-Naumann-Stiftung für die Freiheit

Kontakt

Telefon: +49 30 22 01 26 34
Telefax: +49 30 69 08 81 02
E-Mail: service@freiheit.org

Stand

September 2020

Hinweis zur Nutzung dieser Publikation

Diese Publikation ist ein Informationsangebot der Friedrich-Naumann-Stiftung für die Freiheit. Die Publikation ist kostenlos erhältlich und nicht zum Verkauf bestimmt. Sie darf nicht von Parteien oder von Wahlhelfern während eines Wahlkampfes zum Zwecke der Wahlwerbung verwendet werden (Bundestags-, Landtags- und Kommunalwahlen sowie Wahlen zum Europäischen Parlament).

Lizenz

Creative Commons (CC BY-NC-ND 4.0)
<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0>

ISBN 978-3-948950-06-4

Inhalt

A.	Hauptthesen	4
B.	Ausgangslage und Gutachtenauftrag	6
C.	Historische Entwicklung des Vielsteuersystems	7
	I. Steuern als Spiegel ihrer Zeit	7
	II. Tatsächliche und verfassungsrechtliche Fortschreibung hergebrachter Besteuerungsformen	7
D.	Grundrechtliche Anforderungen an die Ertragsbesteuerung (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Solidaritätszuschlag, Vermögensteuer)	8
	I. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maß gleichheitsgerechter Ertragsbesteuerung	8
	II. Freiheitsgrundrechtliche Grenzen der Ertragsbesteuerung	9
	1. Verhältnismäßiger Zugriff auf den Hinzuerwerb einer Vermögensposition	9
	2. Zusammenschau der ertragsbezogenen Steuern	9
	3. Das Maß der Verhältnismäßigkeit – Aufteilungsprinzip	10
E.	Weitere Erstreckung der grundrechtlichen Prüfung – Das Gesamtsteuersystem	11
	I. Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips für weitere Steuerarten	11
	1. Erbschaft- und Schenkungsteuer	11
	2. Grundsteuer	11
	3. Steuern auf die Vermögensverwendung, insbesondere die Umsatzsteuer	11
	II. Gesamtbelastung nach der Gesamtleistungsfähigkeit	12
	III. Gebot inhaltlicher Abstimmung	13
F.	Besteuerung im föderalen Gefüge	14
	I. Belastungsmäßige Funktion der Kompetenzordnung	14
	II. Volle Grundrechtswirkung gegenüber der Kumulation von Steuern unterschiedlicher Verbände	14
	III. Zusammenschau mit den Strukturen des bundesstaatlichen Finanzausgleichs	15
G.	Reduzierung der Anzahl der Steuerarten	15
	I. Grundrechtlicher Bedarf nach einem konsistenten Zusammenspiel von Steuerrechtfertigungen	15
	II. Mehrere Ist-Ertragsteuern?	16
	III. Ist- und Soll-Ertragsteuern	16
	IV. Die große Zahl der Verbrauchsteuern	17
	V. Ergebnis	17
H.	Steuern und entgeltende Abgaben	18

A. Hauptthesen

1. Steuern spiegeln Herrschaftsstrukturen und Staatsverständnisse, Wertungen über besteuerte Sachverhalte und auch die faktischen Möglichkeiten und Grenzen der Steuererhebung in einer bestimmten Zeit wider. Dies erklärt Entwicklung und Wandel der Steuerarten. Gleichwohl wurden und werden Steuern – einmal eingeführt – oftmals beibehalten. Normativ enthebt die verfassungsrechtliche Fortschreibung in Kompetenznormen aber nicht von der grundrechtlichen Prüfung. Diese Prüfung ist gerade bei fortgeschriebenen und sich im Belastungsgrund überlagernden Steuerarten von großer Bedeutung.

2. Bereichsspezifischer Maßstab freiheits- und gleichheitsgerechter Ertragsbesteuerung ist das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Das Leistungsfähigkeitsprinzip korrespondiert mit der Steuerrechtfertigung durch die Markteinkommenstheorie, nach der der Steuerstaat am wirtschaftlichen Erfolg teilhat, den der Einzelne mithilfe der staatlich bereitgestellten und gewährleisteten Marktinfrastruktur erzielt. Freiheitsgrundrechtlich sind die Ertragsteuern, die stets an den Hinzuerwerb einer konkreten Vermögensposition anknüpfen, am Eigentumsgrundrecht gemäß Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG zu messen. Mehrere ertragsbezogene Steuerzugriffe sind dabei in ihrer kumulativ ertragsbelastenden Wirkung zu prüfen. Denn sie suchen sich durch die gleiche Steigerung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, den gleichen konkreten Hinzuerwerb, zu rechtfertigen. Als additive Grundrechtseingriffe müssen deshalb die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer, die Gewerbesteuer, der Solidaritätszuschlag und eine mögliche Vermögensteuer (als Soll-Ertragsteuer) in der Summe der Belastungen verhältnismäßig bleiben. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist dies ein gesicherter Befund.

3. Verhältnismäßig ist die kumulative ertragsteuerliche Belastung nur dann, wenn dem Steuerpflichtigen nach dem Zugriff durch alle Ist- und Soll-Ertragsteuern noch ein substanzhaltiger Anteil des in Ausübung wirtschaftlicher Freiheit hinzuerworbenen Eigentums verbleibt. Dies folgt aus der Grundwertung des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG ebenso wie aus dem Aufteilungsprinzip des Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG. Eine Zunichtemachung des hinzuerworbenen Eigentums und damit der Freiheit ist mit Art. 14 Abs. 1 und 2 GG nicht zu vereinbaren.

4. Als bereichsspezifischer Maßstab verfassungsrechtlicher Freiheit und Gleichheit gilt das Leistungsfähigkeitsprinzip über die Ertragsteuern hinaus für alle Steuern und sichert dadurch konsistente Freiheit und Gleichheit. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer, die – komplementär zu den marktbezogenen Ertragsteuern – den marktfernen Vermögenszuwachs belastet, findet ihr besonderes freiheitsgrundrechtliches Maß in der Erbrechtsgarantie des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG. Die Grundsteuer erfasst die durch den Grundbesitz vermittelte

Leistungsfähigkeit; als gemeindliche Objektsteuer hat sie eine besondere Nähe zum Äquivalenzprinzip und steht in der Rechtfertigung, ähnlich wie die Erbschaft- und Schenkungsteuer, weitgehend eigenständig.

5. Demgegenüber haben sich die Steuern auf die Vermögensverwendung aufgrund der Weite und Allgemeinheit ihres Zugriffs im Gesamtsystem zu rechtfertigen. Die indirekt erhobenen Verbrauchsteuern knüpfen an die Leistungsfähigkeit an, die sich im Verbrauch von Waren und Dienstleistungen widerspiegelt. Angesichts dieses steuerdogmatisch und grundrechtlich eindeutigen Rechtfertigungsgrundes der Belastung ist es unbefriedigend, wenn das Bundesverfassungsgericht bei der Feststellung und Verortung eines verbrauchsteuerlichen Freiheitseingriffs bislang sehr zurückhaltend geblieben ist. Die Überwälzung der Verbrauchsteuer auf den Verbraucher ist legislativ und auch judikativ vorzusetzen.

6. Das Leistungsfähigkeitsprinzip korrespondiert auch bei den Steuern auf die Vermögensverwendung mit der Steuerrechtfertigung durch die staatliche Bereitstellung von Infrastrukturen. In den Blick kommen dabei zum einen die Infrastrukturen, die unmittelbar den Konsum ermöglichen, zum anderen aber auch die Infrastrukturen, die der Erzielung des Einkommens zugrunde liegen, das seinerseits den Konsum erlaubt. Die Konsumsteuern stellen sich in diesem Licht als ergänzende Steuern auf den Ertrag dar, soweit dieser Ertrag Konsumpotential bedeutet. Gleichwohl greifen Steuern auf die Vermögensverwendung nur in die vermögensschützende allgemeine Handlungsfreiheit gemäß Art. 2 Abs. 1 GG ein, nicht hingegen – mangels hinreichenden tatbestandlichen Konnexes – in das Eigentumsgrundrecht nach Art. 14 Abs. 1 GG.

7. In der Gesamtschau offenbart sich ein Steuersystem, das – sieht man von der Erbschaft- und Schenkungsteuer und der Grundsteuer als grundsätzlich gesondert stehenden Steuern ab – mehrfach unmittelbar an den gleichen Ertrag anknüpft und das sodann die Verwendung des Vermögens besteuert, das in aller Regel zuvor ertragsbesteuert (oder erbschaftsbesteuert) worden war. Zwar stehen Ertrag- und Konsumsteuern insoweit komplementär, als die ertragsbesteuerte Leistungsfähigkeit (in Gestalt des hinzuerworbenen Eigentums) nicht vollständig identisch mit der konsumbesteuerten Leistungsfähigkeit ist, die in der Vermögensverwendung Ausdruck findet. Gleichwohl stützt sich der Konsum typischerweise auf vorherigen Ertrag, was auch neuere Ansätze zur Rechtfertigung der Konsumsteuern berücksichtigen. Im Ergebnis geht es um den gleichen Steuerpflichtigen, das gleiche – für alle Steuern zur Verfügung stehende – Vermögen und teilweise auch inhaltlich verbundene Steuerrechtfertigungen. Freiheits- und gleichheitsgerecht ist das Steuersystem nach alledem nur dann, wenn man den Leistungsfähigkeitsmaßstab tatsächlich bereichsweit anlegt, also die Gesamtsteuerlast nach der

Gesamtleistungsfähigkeit bemisst. Gemeinsamer grundrechtlicher Maßstab ist dabei Art. 2 Abs. 1 GG, der eine Verhältnismäßigkeitsprüfung der steuerlichen Gesamtlast erfordert. Dieser Ansatz entspricht dem eigentlichen, übergreifenden Ziel des Vielsteuersystems, für eine freiheits- und gleichheitsgerechte Besteuerung trotz ganz unterschiedlicher persönlicher Profile der Steuerpflichtigen und dementsprechend unterschiedlicher Manifestationen wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zu sorgen.

8. Gesamtleistungsfähigkeit und steuerliche Gesamtlast sind, gerade bei gesetzlicher Typisierung, nur eingeschränkt genau zu ermitteln und zu bemessen. Umso bedeutsamer ist deshalb das zu den materiellen Belastungsgrenzen hinzutretende grundrechtliche Gebot, das Nebeneinander der Steuern im Vielsteuersystem abzustimmen und zu begründen. Je substanzhaltiger eine derartige Begründung ist, desto mehr Gestaltungsraum wird dem Gesetzgeber bei der Lastenkumulation – in Grenzen – zuzubilligen sein. Spiegelbildlich ergibt sich hieraus die gesetzgeberische Pflicht, unbegründete Überschneidungen von Bemessungsgrundlagen, die zu einer intransparenten und inhaltlich nicht gerechtfertigten Mehrfachbelastung führen, zu vermeiden, und gegebenenfalls gegenseitige Abzugsmöglichkeiten oder auch Anrechnungen von Steuern vorzusehen. Entsprechende Scharniernormen zur Abgrenzung und Anrechnung sind deshalb zwingend.

9. Die bundesstaatliche Verteilung der Besteuerungszuständigkeiten in Art. 105 ff. GG hat nicht nur kompetenzbegründende, sondern auch belastungsmäßigende Funktion, insbesondere durch die Benennung zulässiger Steuerquellen und die diesbezüglichen verfassungsrechtlichen Gleichartigkeitsverbote. Ungeachtet dessen gilt, dass die grundrechtlichen Besteuerungsmaßstäbe ohne Einschränkung auch bei der Kumulation von Steuern greifen, die auf unterschiedlichen Ebenen des Bundesstaates ausgestaltet und erhoben werden. Die Grundrechte können deshalb einem späteren Hinzutreten einer erheblichen, im Ergebnis überfordernden steuerlichen Belastung im föderalen Belastungsgefüge entgegenstehen.

10. Aus dem bundesstaatlichen Gebot der föderalen Rücksichtnahme ist abzuleiten, dass Bund, Länder und Gemeinden bei der Inanspruchnahme von Steuerquellen

maßvoll bleiben müssen, um zu verhindern, dass die steuerliche Gesamtleistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen bereits durch einzelne Steuern voll in Anspruch genommen wird, ohne dass andere, verfassungsrechtlich zugeordnete Steuerquellen substanzhaltig genutzt werden könnten.

11. Die Analyse des historisch gewachsenen Gesamtsteuersystems und der jeweiligen Anknüpfungspunkte der Einzelsteuern mündet in einem Plädoyer für eine bereinigende Reduzierung der Anzahl der Steuerarten. Der Marktertrag sollte allein durch die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer erfasst werden, der marktferne Vermögenszuwachs durch die Erbschaft- und Schenkungsteuer. Der Grundsteuer kommt als Realsteuer der Gemeinden mit Äquivalenzbezug eine Sonderrolle zu. Die in der Vermögensverwendung zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit wird durch die – bereits differenzierungsfähige – Umsatzsteuer erfasst. Daneben mögen einige wenige weitere Steuern auf die Leistungsfähigkeit stehen, die sich in besonderen Formen der Vermögensverwendung manifestiert. Eine derartige Vereinfachung des Vielsteuersystems führt die Besteuerung auf tragfähige, konsistent ineinandergreifende Belastungsgründe zurück, sichert damit eine freiheits- und gleichheitsgerechte Gesamtbelastung und enthebt vom Erfordernis zahlreicher Abgrenzungs- und Anrechnungsregeln.

12. Entgeltende Abgaben unterscheiden sich von Steuern im Belastungsgrund und folglich in den grundrechtlichen Maßstäben. Sie sind deshalb auf die kumulative Steuerlast nicht anzurechnen. Dies gilt aber nur so lange und so weit, wie die besonderen Belastungsgründe der entgeltenden Abgaben tatsächlich tragen. Sollte der Staat in Betracht ziehen, die Finanzierung bestimmter allgemeiner Staatsaufgaben durch die Erhebung entgeltender Abgaben zu individualisieren, ergäbe sich daraus ein erhebliches kompetenzrechtliches und auch grundrechtliches Problem. Besondere Aufmerksamkeit verlangen dabei die ohnehin in problematischer Nähe zu den Steuern stehenden Sonderabgaben. Die besondere Sachverantwortung einer gesellschaftlichen Gruppe, die eine Sonderabgabe rechtfertigt, muss offensichtlich sein und der einfachgesetzlichen Ausgestaltung der Abgabe vorausliegen.

B. Ausgangslage und Gutachtenauftrag

Über viele Jahre ist das Steueraufkommen in Deutschland stetig und kräftig angestiegen, allein im letzten Jahrzehnt von rund 483 Mrd. Euro (2010) auf rund 736 Mrd. Euro (2019).¹ Im internationalen Vergleich bewegt sich die Belastung durch Steuern und Sozialabgaben in Deutschland auf einem hohen Niveau.² Schon seit einiger Zeit wird deshalb eine Anpassung angemahnt, insbesondere mit Blick auf das Zusammenwirken und die Höhe von Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer,³ mit Blick auf den Verlauf des Einkommensteuertarifs⁴ oder auch mit Blick auf die Weitererhebung des Solidaritätszuschlags.⁵

Infolge der Corona-Krise wird die Frage nach den verfassungsrechtlichen Grenzen der zulässigen Steuerbelastung nun noch drängender. Zur Krisenbewältigung nimmt allein der Bund im Jahr 2020 rund 218 Mrd. Euro neuer Schulden auf,⁶ fast fünfmal so viel wie im bisherigen Rekordverschuldungsjahr 2010 zur Bekämpfung der globalen Finanz- und Wirtschaftskrise (44 Mrd. Euro). Der Schuldenstand steigt dadurch auf rund 80 Prozent des Bruttoinlandsprodukts an. Auch wenn rasches und kraftvolles Handeln in Reaktion auf den coronabedingten Konjunkturinbruch geboten ist,⁷ werden die Staatsschulden in Zukunft aus Steuermitteln

zurückgezahlt werden müssen, woraus sich neuer, weiterer steuerlicher Belastungsdruck ergeben wird.

Vor diesem Hintergrund hat mich die Friedrich-Naumann-Stiftung für die Freiheit gebeten, zu der grundsätzlichen Frage nach den verfassungsrechtlichen Grenzen der zulässigen Steuerbelastung Stellung zu nehmen. Das Erkenntnisinteresse richtet sich dabei nicht nur auf die für einzelne Steuern geltenden Erhebungsgrenzen, sondern gerade auch auf die verfassungsrechtlichen Maßgaben, die an die – aus Sicht des Steuerpflichtigen entscheidende – kumulierte steuerliche Belastung, insbesondere die Gesamtbelastung, anzulegen sind. Es handelt sich hierbei um eine gegenwärtig klar im Raum stehende Fragestellung, die steuerrechtswissenschaftlich fundamental bedeutsam und rechtspraktisch höchst relevant ist. Sie lenkt das Augenmerk auf das Nebeneinander und das Zusammenwirken der Einzelsteuern im Vielsteuersystem, auf die Bedeutung der jeweiligen Belastungsgründe für die verfassungsrechtliche Beurteilung, auf den Topos der Gesamtleistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, auf die Frage nach einer erforderlichen Abstimmung der Steuerbelastungen im föderalen Gefüge und zudem auf das Verhältnis zwischen Steuern und nichtsteuerlichen Abgaben.

¹ *Bundesministerium der Finanzen*, Entwicklung der Steuereinnahmen. Aktuelle Daten und historische Zeitreihen (online); Zahlen ohne reine Gemeindesteuern, die das Gesamteueraufkommen noch weiter erhöhen.

² Siehe *OECD*, Tax Database, Key Tax Rate Indicators, updated June 2020; für die Besteuerung abhängig Beschäftigter auch *OECD*, Taxing Wages, 2020.

³ So wird die Nichtabzugsfähigkeit der Gewerbesteuer von der Bemessungsgrundlage der Einkommen- und Körperschaftsteuer gemäß § 4 Abs. 5b EStG in jüngerer Zeit zunehmend kritisiert; durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz vom 29.6.2020 (BGBl. I 2020, S. 1512) wurde der Ermäßigungsfaktor in § 35 EStG von 3,8 auf 4,0 erhöht.

⁴ Diskussionsgegenstand ist hier insbesondere der sogenannte „Mittelstandsbauch“; dazu beispielsweise *Deutsches Steuerzahlerinstitut des Bundes der Steuerzahler e. V.*, Leistungsfeindlicher Mittelstandsbauch: Gerechtigkeitslücke im Einkommensteuertarif schließen, DSI kompakt Nr. 27, 2017.

⁵ Nach aktueller Rechtslage wird der Solidaritätszuschlag mit Wirkung ab Anfang 2021 ohne weitergehende normativierte Perspektive lediglich teilweise abgeschmolzen; siehe das Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 vom 10.12.2019, BGBl. I 2019, S. 2115.

⁶ Gesetz über die Feststellung eines Zweiten Nachtrags zum Bundeshaushaltsplan für das Haushaltsjahr 2020 (Zweites Nachtragshaushaltsgesetz 2020) vom 14.7.2020, BGBl. I 2020, S. 1669.

⁷ Ob sich die über die zulässige strukturelle Nettoneuverschuldung hinausgehende Neuverschuldung tatsächlich in vollem Umfang auf die Notlagenklausel gemäß Art. 109 Abs. 3 Satz 2, Art. 115 Abs. 2 Satz 6 GG stützen lässt, sei hier dahingestellt; kritisch *Gröpl*, Rechtsgutachten zur Vereinbarkeit des Entwurfs für ein Zweites Nachtragshaushaltsgesetz 2020 mit haushaltsverfassungsrechtlichen Vorgaben des Grundgesetzes, insbesondere mit der sog. Schuldenbremse, erstattet im Auftrag des Bundes der Steuerzahler Deutschland e.V., 2020.

C. Historische Entwicklung des Vielsteuersystems

I. Steuern als Spiegel ihrer Zeit

Steuern sind stets ein Spiegel ihrer Zeit. Steuern spiegeln Herrschaftsstrukturen und Staatsverständnisse, Wertungen über bestuerungswürdige Sachverhalte und auch die faktischen Möglichkeiten und Grenzen der Steuererhebung wider. Ein dirigistischer Staat, der Sicherheit und Planung in den Mittelpunkt stellt, mag zu einer Kopfsteuer tendieren und im Übrigen Verbrauchsabgaben erheben. Der moderne, auf die freiheitliche Privatwirtschaft gegründete Staat wählt dagegen die vom Einzelnen erwirtschafteten Erträge als wesentliche Grundlage der Besteuerung, weil diese Erträge unter Nutzung der staatlich bereitgestellten

Infrastrukturen erzielt werden konnten.⁸ Solange die hoheitliche Verwaltung aber nicht in der Lage war, das tatsächliche Einkommen als sachgerechtes Besteuerungsmaß hinreichend verlässlich zu ermitteln, war man auf eine Typisierung der anzunehmenden Erträge auf Grundlage des Vermögensbestandes angewiesen, so etwa auf Grundlage der Größe des Ackers und der Anzahl an Vieh.⁹ Erst mit der Herausbildung einer leistungsfähigen staatlichen Finanzverwaltung zu Beginn des 19. Jahrhunderts eröffnete sich die Option, die Ertragsteuer an das konkret erwirtschaftete Einkommen des Einzelnen anzuknüpfen.¹⁰

II. Tatsächliche und verfassungsrechtliche Fortschreibung hergebrachter Besteuerungsformen

Trotz dieser ganz erheblichen Wandlungen über die Zeit ist zu beobachten, dass Steuern, die einmal eingeführt worden waren, oftmals beibehalten wurden und werden. Das beste Beispiel ist die soeben skizzierte Vermögensteuer, die Soll-Erträge im Vermögensbestand typisiert und die trotz Einführung der Ist-Einkommensteuer im Laufe des 19. Jahrhunderts nicht aufgegeben, sondern teilweise weiter erhoben wurde. Die gegen Ende des 19. Jahrhunderts in Preußen entwickelte Fundustheorie¹¹ war der Versuch einer nachgeschobenen, neuen Rechtfertigung der Vermögensteuer zur Begründung des Nebeneinanders von historisch nacheinander entstandenen, gleichermaßen auf den Ertrag zugreifenden Steuern.

Mitunter ist es gerade auch die Bequemlichkeit der Erhebung, die dazu veranlasst, Steuern, die zu einem bestimmten Zeitpunkt aus einem bestimmten, den Zeitumständen geschuldeten Anlass eingeführt wurden, fortzuschreiben. Besonders bequem ist die Erhebung

indirekter, im Preis überwälzter Steuern auf den Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen. Einmal – zumal unter Verweis auf einen besonderen staatlichen Finanzierungsbedarf – ausgestaltet, bleiben diese Steuern oftmals bestehen, wie beispielsweise die 1902 zur Finanzierung der kaiserlichen Kriegsflotte eingeführte Schaumweinsteuer. Vor diesem Hintergrund haben wir es heute mit einer großen Zahl verschiedener, besonderer Verbrauch- und Aufwandsteuern neben der Umsatzsteuer als allgemeiner Verbrauchsteuer zu tun.

Normativ ist in diesem Zusammenhang bedeutsam, dass historisch hergebrachte Steuern vielfach durch verfassungsrechtliche (Kompetenz-)Normen, die an Altbestände anknüpfen, durch die Zeit getragen werden und damit gleichsam perpetuiert zu werden scheinen.¹²

Doch ergeben sich hieraus mögliche Steuerkumulationen, die sich freiheits- und gleichheitsgrundrechtlich zu rechtfertigen haben. Die kompetenzrechtliche Anlage

⁸ P. Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000, S. 53, 80 f.

⁹ Raths, Bedeutung und Rechtfertigung der Vermögensteuer in historischer und heutiger Sicht, 1977, S. 59 ff.; Vieten, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, 2005, S. 5 f.

¹⁰ Horn, Stuw 1978, S. 56 ff.; Vieten, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, 2005, S. 6.

¹¹ Danach rechtfertigt sich die zusätzliche Vermögensbelastung durch die Vermögensteuer

dadurch, dass Vermögenserträge besonders leicht und gleichmäßig, risikolos, ohne persönlichen Arbeitseinsatz und ohne Vorsorgeaufwendungen erzielt werden können; so die Amtliche Begründung zum Entwurf des Preußischen Ergänzungsteuergesetzes von 1893.

¹² Siehe beispielsweise zur historischen Anknüpfung bei Aufnahme der Vermögensteuer in den Katalog des Art. 106 GG die Dokumentation in JÖR N. F. Bd. 1 (1951), S. 762 ff.

historisch hergebrachter Steuerbestände enthebt mit anderen Worten nicht von der grundrechtlichen Prüfung.¹³ Dies leitet über zu den grundrechtlichen Maßstäben einer

verfassungsgemäßen Besteuerung nach dem Grundgesetz.

D. Grundrechtliche Anforderungen an die Ertragsbesteuerung (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Solidaritätszuschlag, Vermögensteuer)

I. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maß gleichheitsgerechter Ertragsbesteuerung

Im frühneuzeitlichen Ständestaat waren direkte Steuern in der Regel nur für besondere Finanzierungszwecke vom Landesherrn erbeten worden („bede“).¹⁴

Das korrespondierende Besteuerungsmaß war das Maß der Ausgabenäquivalenz. Dieses Maß ging mit der zunehmenden hoheitlichen Einforderung von Steuern auch für reguläre Staatsausgaben und mit der Einführung von Gesamtbudgets in der zweiten Hälfte des 18. Jahrhunderts verloren. Stattdessen gewann zum Ende des 18. Jahrhunderts – mit der beginnenden Verfassungsstaatlichkeit – ein anderes, schon zuvor¹⁵ entwickeltes Besteuerungsprinzip langsam an normativer Kraft, das Prinzip der Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.¹⁶ In Art. 13 der Französischen Menschenrechtserklärung von 1789 heißt es dementsprechend, dass die öffentlichen Lasten gleichheitsgerecht und gemäß den persönlichen Fähigkeiten unter den Bürgern aufgeteilt werden sollen.

Auch in Deutschland wurde dieses Prinzip aufgegriffen und ging nach und nach in die Verfassungen und die Steuergesetze der konstitutionellen Monarchien ein.¹⁷

Zum Ende des 19. Jahrhunderts war das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Einkommensbesteuerung in den deutschen Staaten im Grundsatz weitgehend etabliert.

Während Art. 134 der Weimarer Reichsverfassung von 1919 das steuerrechtliche Leistungsfähigkeitsprinzip sodann ausdrücklich als Verfassungsprinzip verbürgte,¹⁸ enthält das Grundgesetz keine entsprechende Norm. Schon bald hat das Bundesverfassungsgericht jedoch den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG in Anwendung auf das Steuerrecht durch das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisiert.¹⁹ Der Maßstab des Leistungsfähigkeitsprinzips stellt sich damit als bereichsspezifische Ausprägung verfassungsrechtlicher Gleichheit dar. Eine Ertragsteuer, die leistungsfähigkeitsgerecht erhoben wird, ist somit gleichheitsgerecht im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG.²⁰ Das Leistungsfähigkeitsprinzip gilt dementsprechend mit Verfassungsrang.²¹

¹³ Auch das Bundesverfassungsgericht geht davon aus, dass die kompetenzrechtliche Benennung zwar für die grundsätzliche Zulässigkeit einer bestimmten Steuer spricht, jedoch nicht gegen die Anlegung der grundrechtlichen Maßstäbe immunisiert; BVerfGE 93, 121 (134 f.) m. w. N.

¹⁴ Lang, Historische Entwicklung der Teutschen Steuerverfassungen, 1793, S. 243.

¹⁵ Siehe die Erste Maxime der gerechten Individualbesteuerung nach Adam Smith; alle Bürger sollen „in Entsprechung ihrer jeweiligen Fähigkeiten, also in Entsprechung ihres Einkommens, das sie unter dem Schutz des Staates genießen“, zur Bestreitung der öffentlichen Lasten beitragen; Smith, An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, 1776, Book V, Chap. II, Part II.

¹⁶ Umfassend Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983.

¹⁷ Siehe die Nachweise bei Kube, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 57 ff.

¹⁸ Art. 134 WRV lautet: „Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei.“

¹⁹ So schon in BVerfGE 8, 51 (68 f.).

²⁰ Siehe zu der Frage, ob hier von einer verfassungsrechtlichen Sonderdogmatik zu sprechen ist, Hey, StuW 2015, S. 3 ff.; dies., in: FS 100 Jahre RFH/BFH, 2018, S. 451 ff.; auch Kempny, in: JöR Bd. 64 (2016), S. 477 ff.

²¹ Siehe aus jüngerer Zeit BVerfGE 93, 121 (134 ff.); 107, 27 (46 ff.); 116, 164 (180); 117, 1 (30 f.); 121, 108 (119 f.); 122, 210 (230 f.); 123, 111 (120); 126, 400 (417); 127, 224 (245); 135, 126 (144 f.); 137, 350 (367); 145, 106 (142 f.); 148, 217 (244); BVerfG, NJW 2020, S. 451 (452).

Wirtschaftlich Leistungsfähigere sind deshalb – vorbehaltlich begründeter Ausnahmen – aus verfassungsrechtlichen Gründen höher zu besteuern als wirtschaftlich weniger Leistungsfähige (vertikale Steuergerechtigkeit); wirtschaftlich gleich Leistungsfähige sind gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit).²² Die individuelle Leistungsfähigkeit ergibt sich dabei aus dem disponiblen Einkommen unter Berücksichtigung erwerbs-

und existenzbedingter Aufwendungen (objektives und subjektives Nettoprinzip).²³ Das Leistungsfähigkeitsprinzip korrespondiert²⁴ insoweit mit der Steuerrechtfertigung durch die Markteinkommenstheorie, nach der der Staat mittels Besteuerung am wirtschaftlichen Erfolg teilhat, den der Einzelne auf dem staatlich mitkonstituierten und -gewährleisteten Markt erzielt.

II. Freiheitsgrundrechtliche Grenzen der Ertragsbesteuerung

1. Verhältnismäßiger Zugriff auf den Hinzuerwerb einer Vermögensposition

Neben der relativen Belastung der Steuerpflichtigen im Verhältnis zueinander unterliegt auch die absolute Höhe der Ertragsbesteuerung verfassungsrechtlichen Anforderungen. Schon früh hat das Bundesverfassungsgericht – unter Aufnahme einer Rechtsprechungslinie des Preußischen Oberverwaltungsgerichts –²⁵ entschieden, dass sich erdrosselnde Steuern als formenmissbräuchlich und deshalb kompetenzwidrig darstellen, weil sie bei Licht betrachtet Verwaltungsregelungen mit Verbotscharakter im steuerrechtlichen Gewand seien.²⁶ Ebenso früh wurde daneben aber auch die freiheitsgrundrechtliche Dimension der absoluten steuerlichen Belastungswirkung erkannt. Zunächst ging das Bundesverfassungsgericht davon aus, dass staatlich auferlegte Geldleistungspflichten das Eigentumsgrundrecht im Regelfall nicht berühren,²⁷ gleichwohl aber übermäßig belastende, die Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigende Steuern einen Eigentumsverstoß begründen können.²⁸ Erst sehr viel später, in seiner Entscheidung zur Vermögensteuer aus dem Jahr 1995, korrigierte das Bundesverfassungsgericht diesen inneren Widerspruch in seiner Rechtsprechung²⁹ und stellte fest, dass Ertragsteuern, die tatbestandlich an den Hinzuerwerb einer konkreten vermögenswerten Rechtsposition anknüpfen, in jedem Fall in das Eigentumsgrundrecht aus Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG eingreifen und sich deshalb verfassungsrechtlich rechtfertigen müssen.³⁰ Die diesbezügliche Verhältnismäßigkeitsprüfung hat das Gericht dabei – wegen eines infolge des Gesamtdeckungsgrundsatzes

(Grundsatz der Non-Affektation) fehlenden konkreten Ausgabenzwecks, der dem einzelnen Steuereingriff gegenübergestellt werden könnte, zu Recht – auf die Relation zwischen dem steuerlich beanspruchten und dem beim Bürger verbleibenden Anteil am Hinzuerwerb bezogen. Aus Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG („zugleich“) hat das Gericht im Vermögensteuerbeschluss von 1995 in diesem Zusammenhang die Anforderung abgeleitet, dass „die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand“ verbleiben muss (Halbteilungsgrundsatz).³¹ Das Gericht hat hierbei die kumulative Wirkung der Vermögensteuer und der „übrigen Steuern auf den Ertrag“ in den Blick genommen.³²

In der Folge hat das Bundesverfassungsgericht zwar den verfassungsrechtlichen Gehalt des Halbteilungsgrundsatzes wieder in Frage gestellt.³³ Zugleich hat es aber ausdrücklich daran festgehalten, dass Ertragsteuern, die tatbestandlich an den Hinzuerwerb von konkreten vermögenswerten Rechtspositionen anknüpfen, in das Eigentumsgrundrecht eingreifen³⁴ und in ihrer kumulativen Wirkung – im konkreten Fall hinsichtlich der Gesamtbelastung durch „die Einkommen- und die Gewerbesteuer“ – dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz genügen müssen.³⁵

2. Zusammenschau der ertragsbezogenen Steuern

Dieser Rechtsprechungslinie ist zuzustimmen. Die steuertatbestandliche Anknüpfung an einen konkreten

²² Zuletzt BVerfG, NJW 2020, S. 451 (452 f.).

²³ Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rdnr. 54 ff. und Rdnr. 70 ff.

²⁴ Siehe zum Verhältnis zwischen Steuerrechtfertigung und Steuerbemessung Kube, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 130 f. m. w. N.

²⁵ Preußisches OVG, PreußVBl. Bd. 38 (1916/17), S. 116.

²⁶ BVerfGE 16, 147 (161); sodann BVerfGE 29, 327 (331); 38, 61 (81); 98, 106 (118).

²⁷ Seit BVerfGE 4, 7 (17) und BVerfGE 10, 89 (116).

²⁸ Seit BVerfGE 14, 221 (241).

²⁹ Zu diesem Widerspruch Isensee, in: FS Klein, 1994, S. 611 (620).

³⁰ BVerfGE 93, 121 (137); so bereits zuvor P. Kirchhof, in: VVDStRL Bd. 39 (1981), S. 213 (226 ff.); aus jüngerer Zeit ders., in: JöR Bd. 64 (2016), S. 553 (555 ff.); auch Friauf, StuW 1977, S. 59 (61).

³¹ BVerfGE 93, 121 (138).

³² BVerfGE 93, 121 (138).

³³ BVerfGE 115, 97 (108 ff., 114); kritisch zum Halbteilungsgrundsatz schon zuvor BFH, BStBl. II 1999, S. 771; BStBl. II 2004, S. 17; BStBl. II 2005, S. 398.

³⁴ BVerfGE 115, 97 (112 f.).

³⁵ BVerfGE 115, 97 (113 ff.).

Hinzuerwerb begründet einen hinreichend greifbaren staatlichen Eingriff in verfassungsrechtlich geschütztes Eigentum, was eine normativ auf Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG gestützte Verhältnismäßigkeitsprüfung auslöst.^{36, 37}

Bedeutsam und zustimmungswürdig ist die skizzierte Rechtsprechungslinie daneben aber gerade auch deshalb, weil sie die ertragsbezogenen Steuerzugriffe in ihrer kumulativ ertragsbelastenden Wirkung erkennt. Wenn die Einkommensteuer an die Leistungsfähigkeit anknüpft, die sich aus dem Hinzuerwerb einer Vermögensposition am Markt ergibt, und wenn auch die – derzeit nicht erhobene – Vermögensteuer (als verfassungsgemäße Soll-Ertragsteuer) auf die im Ertrag widerspiegelte Leistungsfähigkeit zugreift,³⁸ dann ist es zutreffend, hier eine Zusammenschau vorzunehmen, weil das verfassungsrechtliche Freiheits- und Gleichheitsmaß der Besteuerung eben diese – eine – durch den Vermögenshinzuerwerb begründete Leistungsfähigkeit ist. Entsprechendes gilt für die Würdigung der hinzutretenden Gewerbesteuer, die als Gewerbeertragsteuer ihrerseits den im Erwerb zum Ausdruck kommenden Zuwachs an Leistungsfähigkeit belastet.³⁹ Dies zeigt, dass die grundrechtliche Dogmatik hier richtigerweise auf die tatbestandliche und damit zugleich innere Struktur des Vielsteuersystems, also auf die rechtfertigenden Gründe für die Einzelsteuern in diesem System, Bezug nimmt.

Die Ertragsteuern (Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, der Solidaritätszuschlag und eine gegebenenfalls erhobene Vermögensteuer als Soll-Ertragsteuer) sind somit in ihrer den Hinzuerwerb parallel belastenden Wirkung, also als additive⁴⁰ Eingriffe in das

Grundrecht aus Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG, gemeinsam zu betrachten. Denn sie suchen sich durch die Anknüpfung an dieselbe Manifestation wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit verfassungsrechtlich zu rechtfertigen.⁴¹ Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, der Solidaritätszuschlag und eine mögliche Vermögensteuer müssen deshalb in ihrer Summe verhältnismäßig bleiben, also in der Gesamtschau der Belastungswirkungen einen angemessenen Anteil des Hinzuerwerbs beim Steuerpflichtigen belassen. Nach Maßgabe der nachgezeichneten Rechtsprechungslinie des Bundesverfassungsgerichts ist diese verfassungsrechtliche Anforderung an die Ertragsbesteuerung ein gesicherter Befund.

3. Das Maß der Verhältnismäßigkeit – Aufteilungsprinzip

Es verbleibt die Frage, welche kumulative Ertragsbelastung durch Ist- und Soll-Ertragsteuern noch verhältnismäßig ist. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist deutlicher Beleg für die Schwierigkeit einer diesbezüglichen Konkretisierung.⁴² Eine Betrachtung der Belastungsintensität im Verlauf der Zeit ist an dieser Stelle normativ ebenso wenig befriedigend wie ein internationaler Vergleich.⁴³ Schon angesichts der Prärogative des Parlaments bei der Bestimmung des Umfangs der finanzierungsbedürftigen Staatsaufgaben wird man dem Steuergesetzgeber hier einen weiten Gestaltungsraum zubilligen. Dennoch kommt den Grundrechten aber in jedem Fall eingriffsmäßigende Funktion zu. Die Grundrechtswertungen müssen stets zum Tragen kommen.

³⁶ Selbst dann, wenn man von einem ertragsteuerlichen Eingriff allein in das durch Art. 2 Abs. 1 GG geschützte Vermögen des Steuerpflichtigen ausginge (der Schwerpunkt der Betrachtung liegt aus der Perspektive des Art. 2 Abs. 1 GG auf der vermögensbelastenden Zahlungspflicht als solcher), müsste die Verhältnismäßigkeitsprüfung zur sachgerechten Würdigung der Eingriffsintensität die Relation zwischen dem Hinzuerwerb und der sich hieraus ergebenden Steuerlast in den Blick nehmen.

³⁷ Ein Eingriff in die Berufsfreiheit gemäß Art. 12 Abs. 1 GG scheidet dagegen mangels berufsregelnder Tendenz der allgemeinen, nicht-lenkenden Ertragsbesteuerung aus; deutlich BVerfGE 47, 1 (21); vgl. demgegenüber *Jachmann-Michel*, *StuW* 2017, S. 209 (213); *Hey*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 3 Rdnr. 188.

³⁸ Ausführlich *Kube*, in: *DStJG* Bd. 37 (2014), S. 343 (350 f.) m. w. N.

³⁹ In BVerfGE 148, 217 (244) hat das Bundesverfassungsgericht klargestellt, dass auch die Gewerbesteuer dem Leistungsfähigkeitsprinzip untersteht; in der Vergangenheit war die Gewerbesteuer als Objekt- und Gemeindesteuer teilweise nur auf das Äquivalenzprinzip gestützt worden; vgl. noch BVerfGE 120, 1 (38 f.) und BVerfG, *DStR* 2016, S. 862; diese Entwicklung ist

auch vor dem Hintergrund der Aufgabe des Lohnsummenbezugs (1977) und des Gewerkekapitalbezugs (1997) der Gewerbesteuer zu sehen.

⁴⁰ Siehe zur gebotenen Berücksichtigung des additiven Charakters von Grundrechtseingriffen allgemein *Hufen*, *NJW* 1994, S. 2913 (2916); *Lücke*, *DVBl.* 2001, S. 1469 ff.; *G. Kirchhof*, *NJW* 2006, S. 732 ff.; *Winkler*, *JA* 2014, S. 881 ff.; *RuscheMeier*, *Der additive Grundrechtseingriff*, 2019; speziell zum Steuerrecht *G. Kirchhof*, *Beihefter zu DStR* Heft 49/2009, S. 135 (136 ff.); *ders.*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, *EStG/KStG*, Kommentar, Stand: März 2020, Einführung zum EStG, Rdnr. 350 ff.; *Kube*, in: *Jestaedt/Lepsius* (Hrsg.), *Verhältnismäßigkeit*, 2015, S. 157 (170).

⁴¹ Zur Bedeutung der Zweckrichtung von Grundrechtseingriffen zur Beurteilung des additiven Charakters *RuscheMeier*, *Der additive Grundrechtseingriff*, 2019, S. 141 ff.

⁴² BVerfGE 115, 97 (113 ff.), in Abkehr von BVerfGE 93, 121 (138).

⁴³ Vgl. BVerfGE 115, 97 (116).

Im Bereich der Eigentumsgarantie spiegelt sich dies in der Grundwertung des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG („Das Eigentum und das Erbrecht werden gewährleistet.“⁴⁴) ebenso wider wie in der auf einen angemessenen Ausgleich bedachten Vorschrift des Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG; wenn es dort heißt, dass der Gebrauch des Eigentums „zugleich dem Wohle der Allgemeinheit dienen“ soll,⁴⁵ dann wird die anteilig fortbestehende Privatnützigkeit des Eigentums selbstverständlich vorausgesetzt, mit anderen Worten ein Aufteilungsprinzip statuiert. Unabhängig von der Frage, ob sich aus dem Begriff „zugleich“ eine höchstens ungefähr

hälftige Beteiligung des Fiskus am Ertrag des Steuerpflichtigen ableiten lässt,⁴⁶ verlangt der Begriff „zugleich“ aber jedenfalls, dass der verbleibende Anteil des Steuerpflichtigen substanzhaltig ist, und stellt sich damit einer ertragsteuerlichen Aushöhlung des in Ausübung wirtschaftlicher Freiheit hinzuerworbenen Eigentums entgegen. Eine Zunichtemachung der Freiheit ist mit Art. 14 Abs. 1 und 2 GG nicht zu vereinbaren. Im vorliegenden Zusammenhang bedeutet dies, dass nach dem kumulativen Zugriff durch alle Ertragsteuern ein substanzhaltiger Anteil des erwirtschafteten Ertrags beim Steuerpflichtigen verbleiben muss.

E. Weitere Erstreckung der grundrechtlichen Prüfung – Das Gesamtsteuersystem

I. Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips für weitere Steuerarten

Als verfassungskräftiges, die Freiheits- und Gleichheitsgerechtigkeit bereichsspezifisch ausgestaltendes Prinzip gilt das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auch jenseits der Ertragsteuern.

1. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist eine einmalig erhobene Substanzsteuer, die auf die infolge des Erbanfalls bzw. der Schenkung beim Erben bzw. Beschenkten entstandene Leistungsfähigkeit zugreift.⁴⁷ Die Erbschaft- und Schenkungsteuer steht als Steuer auf den marktfernen, privat veranlassten Vermögenszuwachs komplementär zu den marktbezogenen Ertragsteuern.⁴⁸ Sie findet ihr besonderes freiheitsgrundrechtliches Maß in der Erbrechtsgarantie des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG, die ihrerseits eine verhältnismäßige Belastung verlangt.⁴⁹

2. Grundsteuer

Die Grundsteuer erfasst als Objektsteuer die durch den Grundbesitz vermittelte Leistungsfähigkeit.

Zugleich hat die Grundsteuer als Gemeindesteuer eine besondere Nähe zum Äquivalenzprinzip.⁵⁰ Anders als die – mit den sonstigen Ertragsteuern abzustimmende – Gewerbe(ertrag)steuer, die auch eine Gemeindesteuer ist, knüpft die Grundsteuer jedoch tatbestandlich nicht an konkrete Erträge an. Die Grundsteuer ist deshalb – insoweit ähnlich wie die Erbschaft- und Schenkungsteuer – in der Rechtfertigung weitgehend eigenständig.

3. Steuern auf die Vermögensverwendung, insbesondere die Umsatzsteuer

Anderes gilt demgegenüber für die Steuern, die auf die in der Vermögensverwendung widergespiegelte Leistungsfähigkeit zugreifen.⁵¹ Diese Steuern haben sich aufgrund der Weite und Allgemeinheit ihrer Anknüpfung im Gesamtsystem zu rechtfertigen. Im Fall der indirekt erhobenen Verbrauchsteuern wird die Leistungsfähigkeit des Verbrauchers über die Nachfrage auf dem anonymen Markt zwar nur stark typisiert erfasst.⁵² Dennoch ist es ebendiese in der steuertatbestandlichen Nachfrage nach

⁴⁴ Hervorhebung durch Verf.

⁴⁵ Hervorhebung durch Verf.

⁴⁶ So in BVerfGE 93, 121 (138).

⁴⁷ BVerfGE 93, 165 (172); Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 15 Rdnr. 2 ff.

⁴⁸ Die mitunter unzureichende Abstimmung in der Besteuerungspraxis sei hier dahingestellt; dazu Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 15 Rdnr. 2 m. w. N.

⁴⁹ BVerfGE 93, 165 (172); die jüngeren Urteile des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaft- und Schenkungsteuer (BVerfGE 117, 1; 138, 136) sind weitgehend auf bestimmte Gleichheitsfragen konzentriert.

⁵⁰ Ausführlich G. Kirchhof, DStR 2018, S. 2661 ff.; in BVerfGE 148, 147 (187 f.) beschränkt sich das Bundesverfassungsgericht darauf, auf die einfachrechtliche Entscheidung für den Verkehrswert als bereichsspezifischen Gleichheitsmaßstab abzustellen.

⁵¹ Siehe zum Leistungsfähigkeitsbezug der Steuern auf die Vermögensverwendung BVerfGE 65, 325 (347) (Steuern auf die Vermögensverwendung bezwecken, „mittelbar die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Konsumenten zu erfassen“); auch BVerfGE 98, 106 (124); 110, 274 (297); 145, 171 (214); dazu Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 17 Rdnr. 13.

⁵² BVerfGE 110, 274 (297); P. Kirchhof, in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), HStR Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rdnr. 241.

einem bestimmten Gut zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit des Verbrauchers, die den Steuerergriff freiheits- und gleichheitsgerecht erscheinen lässt. Ist das Leistungsfähigkeitsprinzip bereichsspezifisches Maß zur Sicherung von Freiheit und Gleichheit im Steuerrecht, kann eine Steuer auf die Vermögensverwendung überhaupt nur dann gerechtfertigt sein, wenn von entsprechender Leistungsfähigkeit auszugehen ist. Vor diesem Hintergrund ist es verfassungsrechtlich unbefriedigend und inkonsequent, dass das Bundesverfassungsgericht zwar einerseits zutreffend davon ausgeht, dass Verbrauchsteuern ihrem Wesen nach auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Endverbraucher angelegt sind,⁵³ andererseits aber bei der Annahme eines hieraus folgenden Freiheitseingriffs zulasten des Endverbrauchers bislang sehr zurückhaltend bleibt. Wenn sich die Steuern auf die Vermögensverwendung, an erster Stelle die Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer, grundrechtlich durch die Leistungsfähigkeit des Verbrauchers rechtfertigen, sollte der Steuergesetzgeber die Steuer entsprechend ausgestalten und begründen;⁵⁴ die Rechtsprechung sollte folglich von einem steuerlichen Eingriff in die Freiheitsgrundrechte der Verbraucher ausgehen.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip korrespondiert auch an dieser Stelle mit der Steuerrechtfertigung durch die

staatliche Bereitstellung von Infrastrukturen. Dabei ist zum einen auf die Infrastrukturen abzustellen, die unmittelbar den Konsum ermöglichen.⁵⁵ Zum anderen kann aber auch an die Infrastrukturen angeknüpft werden, die der Erzielung des Einkommens zugrunde liegen, das den Konsum erst erlaubt.⁵⁶ Die Rechtfertigung der Konsumsteuern stützt sich insoweit auf die gleiche Grundlage wie die Rechtfertigung der Einkommensteuer. Die Konsumsteuern stellen sich danach gleichsam als zusätzliche oder verlängerte Steuern auf den Ertrag dar, soweit dieser Ertrag Konsumpotential bedeutet.

Grundrechtsdogmatisch ist aber ungeachtet dieses ergänzenden, ertragsakzessorischen Ansatzes zur Rechtfertigung der Steuern auf die Vermögensverwendung regelmäßig von einem Eingriff dieser Steuern in Art. 2 Abs. 1 GG (allgemeine Handlungsfreiheit) und nicht in Art. 14 Abs. 1 GG (Eigentum) auszugehen, weil die Steuern auf die Vermögensverwendung – anders als die Ertragsteuern –⁵⁷ steuertatbestandlich nicht unmittelbar an den Ertrag als konkrete vermögenswerte Rechtsposition anknüpfen und ihn belasten. Der tatbestandliche Konnex der Steuern auf die Vermögensverwendung zum Ertrag ist mit anderen Worten zu lose, um einen entsprechenden Grundrechtseingriff annehmen zu können.⁵⁸ Zugleich bleibt es aber dabei, dass der Konsum in aller Regel durch zuvor ertragsbesteuerte Finanzmittel erkaufte wird.

II. Gesamtbelastung nach der Gesamtleistungsfähigkeit

Tritt man einen Schritt zurück, offenbart sich ein Gesamtsteuersystem, das mittels der Ertragsteuern in mehrfacher Weise an denselben Ertrag und an die in ihm manifestierte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit anknüpft, und das sodann – in einem zweiten Schritt – die Vermögensverwendung besteuert, wobei das verwendete Vermögen oftmals zuvor ertragsbesteuert worden war. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer wie auch die Grundsteuer sind demgegenüber vergleichsweise eigenständig zu verstehen.

Die verschiedenen Ertragsteuern greifen auf das identische Substrat wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zu. Die Verhältnismäßigkeitsanforderung gemäß Art. 14 Abs.

1 GG ist deshalb an die kumulierten Wirkungen dieser Steuern anzulegen.⁵⁹

Ertragsteuern und Konsumsteuern stehen dagegen insoweit komplementär, als die Leistungsfähigkeit, die im Konsum zum Ausdruck kommt, nicht vollständig identisch mit der Leistungsfähigkeit ist, die sich aus dem Vermögenshinzuwerb ergibt. Dementsprechend bestimmt sich die grundrechtliche Prüfung der Steuern auf die Vermögensverwendung nach Art. 2 Abs. 1 GG und nicht nach Art. 14 Abs. 1 GG. Zugleich stützt sich der leistungsfähigkeitsindizierende Konsum aber auf den Einsatz von Vermögen, das typischerweise zuvor ertragsbesteuert (oder erbschaftsbesteuert) worden war. Neuere Ansätze zur Rechtfertigung der Konsumsteuern tragen diesem inneren Zusammenhang Rechnung.⁶⁰

⁵³ BVerfGE 110, 274 (298); 145, 171 (213).

⁵⁴ Wenn die zeitlich befristete Ermäßigung des Umsatzsteuersatzes auf Restaurationsleistungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG gemäß dem Corona-Steuerhilfegesetz vom 19.6.2020, BGBl. I 2020, S. 1385) mit dem Anliegen der finanziellen Unterstützung der Gastwirte begründet wird, ist dies deshalb steuersystematisch problematisch.

⁵⁵ P. Kirchhof, in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), HStR Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rdnr. 242.

⁵⁶ Seiler, in: VVDStRL Bd. 75 (2016), S. 333 (357).

⁵⁷ Siehe oben C. II. 1.

⁵⁸ In Betracht kommt jedoch ausnahmsweise ein Eingriff in Art. 12 Abs. 1 GG, wenn eine Steuer auf die Vermögensverwendung, insbesondere eine besondere Verbrauchsteuer, berufsspezifisch wirkt, wie zum Beispiel eine kommunale Vergnügungsteuer; so BVerfGE 31, 8 (26 f.); auch BVerwGE 153, 116 Rdnr. 15 (juris). An der gebotenen Zusammenschau und der Prüfung der kumulativen Steuerbelastung am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ändert sich durch diese grundrechtliche Zuordnung aber nichts; siehe dazu sogleich unten D. II.

⁵⁹ Siehe oben C. II. 2. und 3.

⁶⁰ Siehe soeben oben D. I. 3.

Somit geht es stets um die gleiche Person, das gleiche – für alle Steuerforderungen zur Verfügung stehende – Vermögen und teilweise auch innerlich verbundene Steuerrechtfertigungen. Freiheits- und gleichheitsgerecht ist das Steuersystem als Ganzes deshalb nur dann, wenn man den freiheits- und gleichheitssichernden Leistungs-fähigkeitsmaßstab sachbereichsweit anlegt, mit anderen Worten die Gesamtsteuerlast nach der Gesamt-leistungsfähigkeit bemisst, also nach der tatsächlichen Fähigkeit zur Zahlung aller staatlich verlangten Steuern.⁶¹ Unmittelbare Bedeutung hat dies für die Beurteilung der kumulativen Wirkung von Ertragsteuern und Konsum-steuern.⁶²

Wird das Einkommen des Steuerpflichtigen bereits in Höhe von 50 Prozent kumuliert ertragsbesteuert, bleibt für eine der Gesamtleistungsfähigkeit entsprechende Besteuerung der Vermögensverwendung durch die Umsatzsteuer und besondere Verbrauch- und Aufwandsteuern weniger Raum als im Fall einer geringeren Ertragsbesteuerung. Dass der Steuerpflichtige bei hoher Ertragsbesteuerung weniger konsumieren wird, lässt sich dem unter tatsächlichen und auch steuersystematischen Gesichtspunkten nur sehr eingeschränkt entgegenhalten. Zum einen gibt es weite Bereiche indisponiblen Konsums. Zum anderen ist das Argument des voraussichtlichen Konsumverzichts freiheitsfeindlich und entspricht strukturell dem ebenso freiheitsfeindlichen Argument, bei sehr hoher

Ertragsbesteuerung sei es dem Steuerpflichtigen unbenommen, auf die Einkommenserzielung zu verzichten.

Nur der gesamtheitliche, die Gesamtleistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen in den Mittelpunkt stellende Ansatz wird dem übergreifenden, eigentlichen Ziel des Vielsteuer-systems gerecht. Denn das Vielsteuersystem dient dazu, die steuerwürdige Gesamtleistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen zu erfassen, indem der Blick auf die verschiedenen Phasen des Durchgangs einer Vermögensposition durch die Vermögenssphäre des Steuerpflichtigen und auf die vielfältigen Formen möglicher Manifestationen wirtschaftlicher Leistungs-fähigkeit in diesen Phasen gerichtet wird.⁶³ Trotz der ganz unterschiedlichen persönlichen Profile der Steuer-pflichtigen soll dadurch eine freiheits- und gleichheitsgerechte steuerliche Belastung gemäß der jeweiligen Gesamtleistungsfähigkeit sichergestellt werden.

Gemeinsamer grundrechtlicher Nenner ist dabei der Vermögensschutz aus Art. 2 Abs. 1 GG, der folglich eine Verhältnismäßigkeitsprüfung der steuerlichen Gesamtlast erfordert.⁶⁴ Die gleichzeitige Einschlägigkeit von Art. 14 Abs. 1 GG für die Ertragsteuern und mitunter von Art. 12 Abs. 1 GG für besondere berufsregelnde Steuern ist unschädlich.

III. Gebot inhaltlicher Abstimmung

Gesamtleistungsfähigkeit und Gesamtsteuerlast sind allerdings, gerade bei gesetzlicher Typisierung, nur eingeschränkt genau zu erfassen und zu bemessen.⁶⁵ Deshalb tritt neben die freiheitsgrundrechtliche Begrenzung der absoluten steuerlichen Belastungshöhe das grundrechtlich fundierte Gebot, das Nebeneinander der Steuern im historisch hergebrachten Vielsteuersystem inhaltlich abzustimmen⁶⁶ und zu begründen.⁶⁷ Je fundierter der Gesetzgeber eine bestimmte steuerliche

Lastenkumulation zu begründen vermag, namentlich unter Rekurs auf das Leistungsfähigkeitsprinzip, desto mehr Raum wird ihm – in Grenzen – bei der Ausgestaltung dieser Lastenkumulation zuzubilligen sein. Dies bedeutet spiegelbildlich, dass es eine gesetzgeberische Pflicht ist, unbegründete Überschneidungen von Bemessungs-grundlagen, die zu einer intransparenten und inhaltlich nicht gerechtfertigten Mehrfachbelastung führen, zu vermeiden,⁶⁸ und gegebenenfalls gegenseitige

⁶¹ Für eine derartige Gesamtschau auch *Mellinghoff*, in: DStJG Bd. 22 (1999), S. 127 (130 f.); *Drüen*, in: Kube u. a. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 158 Rdnr. 16; jüngst *P. Kirchhof*, in: FAZ vom 30.1.2020, S. 6 („Das deutsche Vielsteuersystem findet sein verfassungsrechtliches Maß erst, wenn nicht nur die Belastungswirkung einer Steuer gewürdigt, sondern das Eingriffsbündel durch mehrere Steuern – die Kumulationswirkung der einzelnen Steuern – gerechtfertigt wird.“).

⁶² Auch in BVerwGE 153, 116 Rdnr. 18 (juris) wird die Gesamtlast des Unternehmers infolge der kumulativen Wirkung der Ertrag- und der Konsumsteuern in der Grundrechtsprüfung berücksichtigt.

⁶³ *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rdnr. 54.

⁶⁴ Zum Prüfungsanlass und -kontext (Gesamtprüfung oder Prüfung des einzelnen Eingriffs) *Ruscheimer*, Der additive Grundrechtseingriff, 2019, S. 183 ff.

⁶⁵ *Drüen*, in: Kube u. a. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 158 Rdnr. 16.

⁶⁶ Siehe zum gegenwärtigen Bedarf nach einer gehaltvollen Steuerkonkurrenzlehre *Seiler*, in: VVDStRL Bd. 75 (2016), S. 333 (362 ff.); *Kube*, in: HFSt Bd. 4 (2016), S. 69 (71); mit einem klaren Gestaltungsvorschlag *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, Leitgedanken der Steuerreform Rdnr. 22 ff. sowie §§ 5 ff. des Gesetzestexts.

⁶⁷ Umfassend zur verfassungsrechtlich gebotenen Begründung gesetzgeberischer Entscheidungen *Kischel*, Die Begründung, 2003, S. 260 ff.

⁶⁸ So auch *Drüen*, in: Kube u. a. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 158 Rdnr. 16.

Abzugsmöglichkeiten oder auch Anrechnungen von Steuern vorzusehen. Scharniernormen wie § 4 Abs. 5b, § 35 oder auch § 35b EStG sind in diesem Licht zu sehen. Sie haben eine bislang mitunter noch nicht vollständig

verstandene, entscheidende Funktion auf Ebene des Steuersystems, sind also jenseits der Dogmatik der Einzelsteuern zu würdigen.⁶⁹

F. Besteuerung im föderalen Gefüge

Die kumulativ belastend wirkenden Steuern werden in der Bundesrepublik Deutschland von Bund, Ländern und Gemeinden ausgestaltet und erhoben. Es stellt sich die

Frage, welche Bedeutung dieser besondere Umstand für die grundrechtliche Prüfung der steuerlichen Lastenkumulation hat.

I. Belastungsmäßigende Funktion der Kompetenzordnung

Es ist anerkannt, dass die grundgesetzliche Verteilung der Besteuerungszuständigkeiten zwischen den Gebietskörperschaften nicht nur kompetenzbegründende, sondern zugleich belastungsmäßigende Funktion hat.⁷⁰ Art. 106 GG benennt – abschließend –⁷¹ verfassungsrechtlich zulässige Steuerquellen, typisiert⁷² dadurch die

steuerlich zugriffsfähige wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Bürger und stellt sich damit, in Verbindung mit Art. 105 Abs. 2 und Abs. 2a GG, einem Mehrfachzugriff unterschiedlicher Hoheitsträger auf dieselben oder auch gleichartige Steuerquellen entgegen.⁷³

II. Volle Grundrechtswirkung gegenüber der Kumulation von Steuern unterschiedlicher Verbände

Trotz dieser die Lastengerechtigkeit ergänzend absichernden Strukturierung der Steuerkompetenzen steht aber außer Frage, dass die Grundrechtsprüfung auch im Fall kumulativ wirkender Steuern unterschiedlicher Verbände vollumfänglich zur Prüfung der Kompetenzmäßigkeit des Staatshandelns hinzutritt, dass die Steuern im Bundesstaat mit anderen Worten nicht nur auf Grundlage von Kompetenzen, sondern auch in Übereinstimmung mit den Freiheits- und Gleichheitsgrundrechten erhoben werden müssen. Es gilt hier nichts Anderes als in anderen Bereichen des tatsächlich oder potentiell kumulativ belastend wirkenden Staatshandelns auf verschiedenen Ebenen. So bindet das Prozessgrundrecht des Art. 103 Abs. 3 GG (ne bis in idem) Bund und Länder unabhängig davon, ob eine Tat bereits durch den Bund oder ein Land verfolgt oder bestraft worden ist.⁷⁴

Bund, Länder und – soweit kompetenzrechtlich ermächtigt – auch Gemeinden haben bei ihren Besteuerungsentscheidungen deshalb ein genaues Augenmerk auf die sonstigen, durch sie selbst und auch durch die jeweils anderen Verbände veranlassten Steuerlasten eines Steuerpflichtigen zu richten. Die aufgefächerte Ordnung der Steuerkompetenzen ändert mithin nichts an der Maßgeblichkeit der Grundrechte für die Auferlegung einzelner und auch kumulierter Steuerlasten.⁷⁵ Dies kann insbesondere bedeuten, dass die Grundrechte dem zeitlich späteren Hinzutreten einer erheblichen zusätzlichen steuerlichen Belastung, die den Einzelnen im Ergebnis über seine Leistungsfähigkeit hinaus in Anspruch nimmt und dadurch überfordert, entgegenstehen können.⁷⁶ Dies kann die Kumulation unterschiedlicher Ertragsteuern oder auch die Kumulation von Ertrag- und Konsumsteuern betreffen.

⁶⁹ Der BFH würdigt § 4 Abs. 5b EStG (Verbot des einkommen- und körperschaftsteuerlichen Betriebsausgabenabzugs der getragenen Gewerbesteuer) demgegenüber allein nach Maßgabe der einkommen- und körperschaftsteuerrechtlichen Dogmatik (Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips) und widmet sich insoweit nur unzureichend der übergeordneten Systemebene; BFH, BStBl. II 2014, S. 531; BStBl. II 2015, S. 1046.

⁷⁰ Kube, in: HFSt Bd. 3 (2016), S. 53 (58 ff.) m. w. N.

⁷¹ Ausdrücklich BVerfGE 145, 171 (194); auch BFH, BFHE 141, 369 (372); Heintzen, in: v. Münch/Kunig (Hrsg.), GG, Kommentar, Bd. 2, 6. Aufl. 2012, Art. 105 Rdnr. 45 f.; Schwarz, in: von Mangoldt/Klein/Starck (Hrsg.), GG, Kommentar, Bd. 3, 7. Aufl. 2018, Art. 106 Rdnr. 17 ff.; Siekmann, in: Sachs (Hrsg.), GG, Kommentar, 8. Aufl. 2018, Art. 105 Rdnr. 50.

⁷² Zu den Steuertypen des Art. 106 GG BVerfGE 145, 171 (193).

⁷³ Zum Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2 GG (Gleichartigkeitskriterien: Steuergegenstand, Steuermaßstab, Art der Erhebungstechnik, wirtschaftliche Auswirkungen) bereits BVerfGE 7, 244 (260 ff.); 13, 181 (192 f.); zum Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a GG BVerfGE 40, 56 (63); 65, 325 (350 f.); 98, 106 (124).

⁷⁴ Vgl. Piroth, in: Jarass/Piroth, GG, Kommentar, 15. Aufl. 2018, Art. 103 Rdnr. 104 ff.; Degenhart, in: Sachs (Hrsg.), GG, Kommentar, 8. Aufl. 2018, Art. 103 Rdnr. 79 f.; im vorliegenden Zusammenhang Ruschemeier, Der additive Grundrechtseingriff, 2019, S. 180.

⁷⁵ Allgemein dazu Ruschemeier, Der additive Grundrechtseingriff, 2019, S. 151 ff. (additiver Grundrechtseingriff durch verschiedene Hoheitsträger).

⁷⁶ Vgl. Ruschemeier, Der additive Grundrechtseingriff, 2019, S. 161 ff. zur zeitlichen Dimension der Ausschöpfung eines „Eingriffskontingents“.

III. Zusammenschau mit den Strukturen des bundesstaatlichen Finanzausgleichs

Diese grundrechtlichen Begrenzungen der Inanspruchnahme von Steuerquellen haben zugleich Folgerungen für das Verhältnis der Gebietskörperschaften untereinander, dies unter dem Gesichtspunkt des Ertragsgleichgewichts. In gewissem Umfang ist das Ertragsgleichgewicht zwischen den Gebietskörperschaften zwar durch die Aufgliederung der Ertragszuständigkeiten in Art. 106 GG bereits gewährleistet. Auch ist zu berücksichtigen, dass die Problematik für die Verbände im Ergebnis durch die weiteren Stufen des bundesstaatlichen Finanzausgleichs (Art. 107 Abs. 1 und 2 GG) deutlich relativiert wird. Gleichwohl ist unmittelbar aus dem Bundesstaatsprinzip in seiner Konkretisierung als Gebot der föderalen Rücksichtnahme abzuleiten, dass die Gebietskörperschaften bei der Ausschöpfung der ihnen zustehenden Steuerquellen maßvoll bleiben müssen, um zu verhindern, dass die besteuierungsbegrenzende Gesamtleistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen bereits

durch einzelne Steuern voll in Anspruch genommen wird, ohne dass andere, verfassungsrechtlich zugeordnete Steuerquellen substanzhaltig genutzt werden könnten. Die hergebrachten Volumina der Einzelsteuern können dabei auch für die Zukunft Anhaltspunkt sein.⁷⁷

Die Ausführungen belegen, dass hier eine Zusammenschau des materiellen Steuerverfassungsrechts mit den Strukturen des bundesstaatlichen Finanzausgleichs geboten ist. Der Rechtsgedanke einer leistungsfähigkeitsgerechten Gesamtsteuerlast im vertikalen Staat-Bürger-Verhältnis muss mit dem Rechtsgedanken eines gerechten Finanzausgleichs im Verhältnis zwischen den unterschiedlichen Hoheitsträgern zusammen gesehen werden. Letztlich handelt es sich um zwei Seiten derselben Medaille.⁷⁸

G. Reduzierung der Anzahl der Steuerarten

I. Grundrechtlicher Bedarf nach einem konsistenten Zusammenspiel von Steuerrechtfertigungen

In der historischen Entwicklung haben sich immer neue Steuern herausgebildet, ohne dass Steuern in entsprechender Zahl wieder aufgehoben worden wären.⁷⁹ Im Ergebnis steht ein Vielsteuersystem, das zwar einerseits für Lastengerechtigkeit im Angesicht unterschiedlicher Arten von Manifestationen wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit sorgt,⁸⁰ das aber andererseits auch von Defiziten bei der Steuerrechtfertigung und diesbezüglichen Inkonsistenzen im Verhältnis zwischen einzelnen Steuern geprägt ist. Der Blick auf die kumulierten Steuerlasten, damit auf das Gesamtsteuersystem und die jeweiligen

Anknüpfungspunkte und Rechtfertigungen der Einzelsteuern, verdeutlicht dies in besonderer Weise. Die Untersuchung der verfassungsrechtlichen Grenzen kumulierter Steuerlasten mündet deshalb in einem Plädoyer für ein konsistentes Zusammenspiel einzelner Steuerrechtfertigungen, das dazu beiträgt, vor einer grundrechtswidrigen Überbesteuerung jenseits der individuellen Gesamtleistungsfähigkeit zu bewahren, und das auch dem föderalen Miteinander dient. In der Sache drängt dieses Plädoyer auf eine bereinigende Reduzierung der Anzahl der Steuerarten. Auf drei Feldern besteht dabei

⁷⁷ In der hergebrachten Dogmatik scheint dieser Punkt beispielsweise im Zusammenhang mit den Ergänzungsabgaben auf; so müssen Ergänzungsabgaben, die dem Bund zufließen (Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG; etwa der Solidaritätszuschlag), maßvoll bleiben, um eine Aushöhlung der Einkommen- und der Körperschaftsteuer zulasten der Länder zu vermeiden; dazu BVerfGE 32, 333 (338) („Das Funktionieren des bundesstaatlichen Systems erfordert eine Finanzordnung, die sicherstellt, daß der Gesamtstaat und die Gliedstaaten am Gesamtertrag der nationalen Leistungen sachgerecht beteiligt werden; Bund und Länder müssen im Rahmen der verfügbaren Gesamteinnahmen so ausgestattet werden, daß sie die zur Wahrnehmung ihrer Aufgaben erforderlichen Ausgaben (vgl. Art. 104a Abs. 1 GG) leisten können. Gegen die diesem Ziel dienende Finanzordnung des Grundgesetzes könnte verstoßen werden, wenn der Gesetzgeber bei der Einführung einer dem Bund zukommenden Steuer von den Vorstellungen des Grundgesetzes über eine derartige Steuer abweichen

und damit das finanzielle Ausgleichssystem zu Lasten der Länder ändern würde. So dürfte der Bund z. B. keine Ergänzungsabgabe einführen, die wegen ihrer Ausgestaltung, insbesondere wegen ihrer Höhe die Bund und Ländern gemeinschaftlich zustehende Einkommen- und Körperschaftsteuer oder die den Ländern zustehende Vermögensteuer aushöhlen würde.“).

⁷⁸ Deutlichen Ausdruck findet dies auch in Art. 107 Abs. 1 GG, soweit das Steueraufkommen im Rahmen des primären horizontalen Finanzausgleichs nach der örtlichen Steuerkraft verteilt wird, die wiederum auf die steuerliche Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen verweist; siehe *Heintzen*, in: v. Münch/Kunig (Hrsg.), GG, Kommentar, Bd. 2, 6. Aufl. 2012, Art. 107 Rdnr. 13 f.

⁷⁹ Siehe bereits oben B. I. und II.

⁸⁰ *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rdnr. 54.

besonderer Handlungsbedarf; erstens im Binnenverhältnis zwischen den Ist-Ertragsteuern, zweitens im Verhältnis

zwischen den Ist- und den Soll-Ertragsteuern und drittens im Verhältnis zwischen den Verbrauchsteuern.

II. Mehrere Ist-Ertragsteuern?

Der Ertrag wird durch die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer, bei gewerblichen Einkünften zudem durch die Gewerbesteuer und zusätzlich noch durch den Solidaritätszuschlag belastet. Der Solidaritätszuschlag, der zunächst vollauf gerechtfertigt war, hat seinen Erhebungsgrund eingebüßt und sollte umgehend vollständig abgeschafft werden.⁸¹ Doch auch die Gewerbesteuer, eine deutsche Besonderheit, gilt es endlich zu überwinden. Als Gewerbeertragsteuer belastet sie den Ertrag ein weiteres Mal, führt zu einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung zwischen gewerblichen und anderen

Einkünften und erfordert komplizierte, nicht immer treffsichere Anrechnungsregelungen zur Kompensierung. Die Gemeinden sollten anstelle der Gewerbesteuer einen Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer erheben können,⁸² der die Gemeindefinanzierung auf eine breitere, weniger konjunkturenabhängige⁸³ Grundlage stellt und die Gleichbehandlung der Einkunftsarten befördert. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, die im Marktertrag zum Ausdruck kommt, würde dann durch eine einzige, auch im Tarifverlauf konsistent belastende Steuer abgeschöpft werden.

III. Ist- und Soll-Ertragsteuern

Die Vermögensteuer ist historisch überkommen. Ihre Rechtfertigung ist seit Einführung der Ist-Ertragsteuern, also seit inzwischen 200 Jahren, prekär. Einfach- und verfassungsgesetzlich wurde die Vermögensteuer zwar immer wieder fortgeschrieben.⁸⁴

Doch hat das Bundesverfassungsgericht klar erkannt, dass sie – zur Vermeidung einer Konfiskation über die Zeit – grundrechtlich nur als Soll-Ertragsteuer zulässig sein kann und in der Belastungswirkung deshalb in Zusammenschau mit den Ist-Ertragsteuern gesehen werden muss.⁸⁵ Setzt man sich das Ziel eines in den Rechtfertigungen konsistenten, eine grundrechtswidrige steuerliche Überbelastung strukturell verhindernden Gesamtsteuersystems, ist für eine Soll-Ertragsteuer kein Raum, wo der Ist-Ertrag bereits angemessen erfasst und

besteuert wird.⁸⁶ Ist- und Soll-Ertragsteuern schließen sich konzeptionell aus.

Dies legt es sehr nahe, die Vermögensteuer nicht wieder einzuführen und sich stattdessen auf eine angemessene, zukunftsgerichtete Ausgestaltung der Einkommen- und Körperschaftsteuer zu konzentrieren, begleitet von einer die Chancengleichheit in der Zeit gewährleistenden, einmalig auf die Substanz zugreifenden, gleichheitsgerecht erhobenen Erbschaftsteuer. Einzelne soll-ertragsteuerliche Elemente können sich im Rahmen der Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung dort anbieten, wo die Ist-Ertragsteuer auf unüberwindliche Erhebungs-, insbesondere Verifizierungsdefizite trifft;⁸⁷ dies aber stets alternativ zur Ist-Ertragsbesteuerung; vorzugswürdig bleibt unter Gerechtigkeitsgesichtspunkten letztere⁸⁸

⁸¹ Die lediglich teilweise Abschmelzung des Solidaritätszuschlags ab Anfang 2021 (Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 vom 10.12.2019, BGBl. I 2019, S. 2115) erscheint deshalb verfassungsrechtlich unzureichend; siehe bereits *Kube*, DStR 2017, S. 1792 ff.; *Wernsmann*, NJW 2018, S. 916 ff.; *Papier*, in: FS Lehner, 2019, S. 511 ff.

⁸² Dies entspricht dem Erfordernis des Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG („eine den Gemeinden mit Hebesatzrecht zustehende wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle“).

⁸³ Aufgrund der Corona-Krise ist das Gewerbesteueraufkommen im zweiten Quartal 2020 im Vergleich zum entsprechenden Vorjahreszeitraum um 50 Prozent zurückgegangen.

⁸⁴ Siehe oben B. II.

⁸⁵ Siehe oben C. II. 1.

⁸⁶ Siehe zur angemessenen Erfassung auch von Vermögenserträgen durch die Ist-Ertragsteuer und

damit zur Problematik der Fundustheorie (zu dieser bereits oben B. II.) *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, S. 923 f.; *Hey/Maiterth/Houben*, Zukunft der Vermögensbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 483, 2012, S. 34 f.; *Kube*, in: DStJG Bd. 37 (2014), S. 343 (352 f.).

⁸⁷ Dazu *G. Kirchhof*, in: Schön/Sternberg (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III, 2018, S. 99 ff.; *P. Kirchhof*, in: FAZ vom 30.1.2020, S. 6; umfassend auch *Knöller*, Die Besteuerung von Sollertrag und Istertrag, 2015.

⁸⁸ Schon Johannes Popitz hat die Ist-Einkommensteuer zu Recht als „Königin der Steuern“ bezeichnet, weil sie in herausragender Weise an die individuelle, persönliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen (unter Berücksichtigung erwerbs- und existenzbedingter Aufwendungen) anknüpft; *Popitz*, in: Elster/Weber/Wieser (Hrsg.), Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. 3, 4. Aufl. 1926, S. 402.

IV. Die große Zahl der Verbrauchsteuern

In historischen Schichten haben sich gerade auch die – besonders bequem zu erhebenden – Steuern auf die Vermögensverwendung angelagert, vor allem die besonderen Verbrauchsteuern.⁸⁹ Zusätzlich zur Umsatzsteuer als allgemeiner Verbrauchsteuer werden gegenwärtig zahlreiche besondere Verbrauchsteuern erhoben, die dem Bund zufließen (Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG): Energiesteuer, Stromsteuer, Zwischenerzeugnissteuer, Tabaksteuer, Kaffeesteuer, Alkoholsteuer, Schaumweinsteuer, Alkopopsteuer. Daneben steht die Biersteuer der Länder (Art. 106 Abs. 2 Nr. 4 GG). Hinzu kommen vielfältige örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern, die von den Gemeinden kraft länderseitig delegierter Besteuerungsgewalt (Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG) erhoben werden, wie zum Beispiel die Hundesteuer, die Zweitwohnungsteuer, die Übernachtungsteuer und die Jagdsteuer. Weitere Steuern auf die Vermögensverwendung sind darüber hinaus die Verkehrsteuern, insbesondere die Kraftfahrzeug-, die Luftverkehr- und die Versicherungsteuer des Bundes (Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 und 4 GG) wie auch die Grunderwerbsteuer und die Rennwett- und Lotteriesteuer der Länder (Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG). Auch wenn mittlerweile einige historisch überkommene Steuern auf die Vermögensverwendung, insbesondere Verbrauchsteuern, aufgegeben wurden,⁹⁰ erscheint eine grundsätzliche Revision des Bestandes erforderlich.

V. Ergebnis

Die kritische Prüfung offenbart erhebliche Spielräume für eine konsistenzförderliche Reduzierung der Anzahl der Steuerarten, durch die sich eine freiheits- und gleichheitsgerechte Gesamtsteuerbelastung zusätzlich absichern lässt. Der Marktertrag sollte einheitlich und belastungsgerecht durch die Einkommen- oder die Körperschaftsteuer erfasst werden;⁹⁶ Gewerbesteuer und

Ausgehend vom freiheits- und gleichheitsrechtlichen Maßstab der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist zu fragen, welcher Tatbestand der Vermögensverwendung tatsächlich auf eine besondere, steuerlich anknüpfungswürdige wirtschaftliche Leistungsfähigkeit hindeutet, die eine Konsumbesteuerung über die allgemeine Umsatzbesteuerung hinaus rechtfertigt.⁹¹ Auch wenn dem Gesetzgeber bei der Auswahl der Steuergegenstände ein weiterer Gestaltungsraum zukommt,⁹² verlangen die Grundrechte doch in jedem Fall eine bewusste Reflexion und eine darauf beruhende Begründung der kumulativen Verbrauchsbesteuerung durch den Gesetzgeber.⁹³ Soweit gerade auch Verbrauchsteuern zu Lenkungszwecken eingesetzt werden, ist dies eigenständig rechtfertigungsbedürftig.⁹⁴ Für die Gemeinden haben die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern zwar besondere Bedeutung unter Ertragsgesichtspunkten. Doch enthebt auch dies nicht von der grundrechtlich fundierten Prüfungs- und Begründungspflicht. Im Ergebnis dürften die grundrechtlichen Maßstäbe und korrespondierende systematische Erwägungen dafür sprechen, neben der Umsatzsteuer als allgemeiner Verbrauchsteuer nur wenige vermögensverwendungsbezogene Steuern zu erheben, die sich tatsächlich auf besondere Formen der Manifestation wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit beziehen, wie zum Beispiel die Grunderwerbsteuer.⁹⁵

Solidaritätszuschlag sollten entfallen. Nicht marktbezogene Vermögensmehrungen werden durch die Erbschaft- und Schenkungsteuer erfasst, die auch der Chancengleichheit in der Zeit dient. Für Soll-Ertragsteuern, namentlich die Vermögensteuer, ist neben einer angemessenen und gelingenden Ist-Ertragsbesteuerung konzeptionell kein Raum. Der Grundsteuer kommt als

⁸⁹ Anschaulich zur Entwicklung der Besteuerung des Alkoholkonsums über die Zeit beispielsweise *Jatzke*, ZfZ 2015, S. 90 ff.

⁹⁰ Nicht mehr erhoben werden beispielsweise: Salzsteuer, Zuckersteuer, Zündwarensteuer (Zündwarenmonopol), Leuchtmittelsteuer, Teesteuer, Spielkartensteuer, Essigsäuresteuer, jüngst auch die Kernbrennstoffsteuer.

⁹¹ Eindringlich auch *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 18 Rdnr. 123 ff.

⁹² BVerfGE 117, 1 (30); 126, 268 (277); 145, 106 (143 f.); 148, 147 (184); 148, 217 (243).

⁹³ Siehe bereits oben D. III.

⁹⁴ *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 18 Rdnr. 128 weist darauf hin, dass der Gesetzgeber gerade bei den speziellen Verbrauch- und Aufwandsteuern dazu tendiert, gleichheitsrechtliche Legitimationsdefizite durch lenkungsteuerliche Begründungen zu

kompensieren; allgemein zum Rechtfertigungsbedarf von Lenkungsteuern BVerfGE 93, 121 (147); 110, 274 (293); 117, 1 (32); 121, 108 (120); 122, 210 (231 f.); 135, 126 (151); 137, 350 (367); 138, 136 (181 f.).

⁹⁵ Hinzu kommt, dass schon die Umsatzsteuer selbst Differenzierungen nach Maßgabe unterschiedlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zulässt, insbesondere in Gestalt der sachlichen Steuerbefreiungen (§ 4 UStG) und der Steuersatzermäßigungen (§ 12 Abs. 2 UStG); vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 17 Rdnr. 197 ff. und 273 ff.

⁹⁶ Ein weiteres, hier nicht auszuleuchtendes Diskussionsfeld betrifft das Verhältnis der Einkommen- und der Körperschaftsteuer zueinander; zum einen wird gegenwärtig zu Recht über eine Option der Personengesellschaften zur Körperschaftbesteuerung nachgedacht; zum anderen ist zu erwägen, Körperschaften – ebenso wie heute Personengesellschaften – transparent zu besteuern.

Realsteuer der Gemeinden mit Äquivalenzbezug eine Sonderrolle zu. Die in der Vermögensverwendung zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit wird durch die Umsatzsteuer erfasst. Daneben mögen einige wenige weitere Steuern auf die Vermögensverwendung stehen, die an besondere Formen der Manifestation gesteigerter wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit anknüpfen.

Ein solches, vereinfachtes Vielsteuersystem führt die Besteuerung auf tragfähige, konsistent ineinandergreifende Belastungsgründe zurück und sichert damit eine

freiheits- und gleichheitsgerechte Gesamtbelastung. Zudem enthebt die Reduzierung der Steuerarten vom Erfordernis, das Verhältnis der Einzelsteuern zueinander in einer großen Zahl von Fällen zu regeln, insbesondere Abzugsfähigkeiten und Anrechnungen unterschiedlicher Art vorzusehen, die das Steuersystem weiter verkomplizieren und in der Typisierung oftmals ohnehin nicht vollständig lastengerecht sind.

H. Steuern und entgeltende Abgaben

Steuern unterscheiden sich von entgeltenden Abgaben im Belastungsgrund und folglich in den grundrechtlichen Maßstäben. Anders als die gegenleistungsfreien Steuern (§ 3 AO) werden entgeltende Abgaben im Gegenzug zu besonderen staatlichen Leistungen erhoben, sei es eine konkrete Leistung (im Fall der Gebühr), ein Leistungsangebot (im Fall des Beitrags) oder die Entlastung von einer sachbezogenen Gruppenverantwortung (im Fall der Sonderabgabe). Entgeltende Abgaben bemessen sich deshalb nach dem Äquivalenzprinzip, das sich grundrechtlich in eine Verhältnismäßigkeitsprüfung übersetzt.⁹⁷

Dieser konzeptionelle und auch grundrechtsdogmatische Selbststand führt zu dem Befund, dass die Thematik der steuerlichen Lastenkumulation von der Thematik der Erhebung entgeltender Abgaben abzugrenzen ist. Verfassungsrechtlich unproblematisch ist dies allerdings nur so lange und so weit, wie der besondere Belastungsgrund der entgeltenden Abgaben tatsächlich trägt. Sollte der Staat in Betracht ziehen, die Finanzierung bestimmter allgemeiner Staatsaufgaben durch die Erhebung entgeltender Abgaben zu individualisieren, ergäbe sich daraus ein erhebliches kompetenzrechtliches und auch grundrechtliches Problem.⁹⁸ Belastungsgrund jeder entgeltenden Abgabe muss deshalb immer die von der allgemeinen Staatsaufgabe zu unterscheidende

besondere Staatsaufgabe bleiben. Dies ist ganz besonders bei der Ausgestaltung von Sonderabgaben zu beachten, die aufgrund ihres Abstraktionsgrades ohnehin in problematischer Nähe zu den Steuern stehen. Die besondere Sachverantwortung einer gesellschaftlichen Gruppe, die die Erhebung einer Sonderabgabe kompetenzrechtlich und grundrechtlich rechtfertigt, muss stets offensichtlich sein und der Ausgestaltung der Abgabe vorausliegen; die Verantwortung darf also nicht erst vom einfachen Gesetzgeber begründet werden.⁹⁹ Umgekehrt gilt aber auch, dass Aufgaben, die als besondere, entgeltpflichtige Staatsaufgaben identifiziert wurden, grundsätzlich vollständig über das Entgeltregime zu finanzieren sind, um Lastengerechtigkeit zu sichern und den Steuerzahler zu schonen. Dies betrifft gerade auch den Bereich der Sozialversicherung. Die kürzlich beschlossene Grundrente, die keine steuerlich zu finanzierende Sozialhilfe sein soll, sondern vielmehr das Rentenversicherungssystem ergänzen soll,¹⁰⁰ wirft deshalb nicht nur schwerwiegende Fragen der Lasten- und Leistungsgerechtigkeit im Verhältnis zwischen den Rentenversicherten auf, sondern auch erhebliche Fragen mit Blick auf die vorgesehene Refinanzierung über einen massiv erhöhten Steuerzuschuss, der – gleich ob eine staatliche Kreditaufnahme zwischengeschaltet wird oder nicht – durch den Kreis der Steuerzahler gedeckt werden muss.¹⁰¹

⁹⁷ Beispielhaft für die Gebühr BVerwGE 79, 90 (91); 80, 36 (39); 109, 272 (274); 112, 297 (300 f.); 115, 32 (44); zurückhaltender zum Verfassungsgehalt des Äquivalenzprinzips, unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit aber in dieselbe Richtung, BVerfGE 50, 217 (227); 97, 332 (345); 108, 1 (18); vgl. *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, 2004.

⁹⁸ Zu den Grenzen der Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben im Steuerstaat *Kube*, in: Epping/Hillgruber (Hrsg.), BeckOK GG, Stand: 15.5.2020, Art. 105 Rdnr. 27 m. w. N.

⁹⁹ Siehe zu den Anforderungen erstmals BVerfGE 55, 274 (304 ff.); aus jüngerer Zeit BVerfGE 122, 316 (334 f.);

123, 132 (142); 124, 235 (243 ff.); 124, 348 (365 f.); 135, 155 (206 f.); 136, 194 (242 f.).

¹⁰⁰ Beschluss des Bundesrates über das Gesetz zur Einführung der Grundrente für langjährige Versicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung mit unterdurchschnittlichem Einkommen und für weitere Maßnahmen zur Erhöhung der Alterseinkommen (Grundrentengesetz) vom 3.7.2020, BR-Drs. 387/20 (Beschluss).

¹⁰¹ Kritisch auch *Papier*, DRV 2019, S. 1 ff.; *Raffelhüschen*, WSI-Mitteilungen 2019, S. 313 ff.; *Ruland*, NZS 2019, S. 881 ff.; *Brosius-Gersdorf*, DRV 2020, S. 45 ff.; *Cremer*, DRV 2020, S. 127 ff.

