

## Steuergerechtigkeit – eine Demokratiefrage?

Michael Droege\*

A. Diskurse über Steuergerechtigkeit und Demokratie .....	374	II. Steuergerechtigkeit und Freiheitsrechte .....	389
B. Steuergerechtigkeit und der demokratische Steuerstaat .....	376	D. Die Form der Steuergerechtigkeit – Zur Steuerrechtskodifikation .....	390
I. Steuergerechtigkeit als Resultante des demokratischen Prozesses .....	377	E. Die demokratische Frage an die Steuerrechtswissenschaft .....	392
II. Steuergerechtigkeit und demokratische Repräsentativität .....	378		
C. Steuergerechtigkeit als Grundrechtsgewährleistung .....	381		
I. Steuergerechtigkeit und allgemeiner Gleichheitssatz .....	383		

### A. Diskurse über Steuergerechtigkeit und Demokratie

*„Steuergerechtigkeit (...) ist nicht nur eine Frage der Staatseinnahmen (...), sondern sie ist (...) sehr viel mehr: Steuergerechtigkeit ist eine Demokratiefrage. Sie betrifft die Balance und das Gleichgewicht in unserer Gesellschaft.“*

Der Ruf nach der Gerechtigkeit der Steuer gehört seit der Aufklärung zu den eingeübten Ritualen der finanzwissenschaftlichen Steuerrechtfertigung und soll sicherstellen, dass die Lasten der Staatsfinanzierung legitim sind.<sup>1</sup> Die wechselnden Vorstellungen, was unter gerechten Steuern zu verstehen ist, belegen die Kontingenz steuerpolitischer Ideale<sup>2</sup> ebenso wie die noch nicht widerlegte Aussage, dass es die eine Antwort auf die Frage, was Gerechtigkeit heißt, auch im Steuerrecht nicht geben kann.<sup>3</sup> Dennoch erfreut sich die Rede von Gerechtigkeit gerade dort großer Belieb-

\* Prof. Dr. Michael Droege ist Inhaber eines Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht an der Johannes Gutenberg-Universität Mainz. Der Beitrag stellt eine leicht überarbeitete und mit Nachweisen versehene Fassung der vor dem Fachbereich Rechts- und Wirtschaftswissenschaften der Johannes Gutenberg-Universität Mainz im Juni 2013 gehaltenen Antrittsvorlesung des Verfassers dar. Die Vortragsform wurde beibehalten.

1 D. Birk, Das Ungerechte an der Steuergerechtigkeit, *StuW* 2011, S. 354 (355); S. Kempny, Steuergerechtigkeit, *Erg. Lexikon d. Rechts*, EL 148, 09/2013, 6/1330. Zur Steuerrechtfertigung aus juristischer Sicht jüngst m. w. N. E. Reimer, Die sieben Stufen der Steuerrechtfertigung, in: Schorkopf/Gehlen, *Demokratie und Wirtschaft*, Tübingen 2013, S. 113 ff.; vgl. auch: M. Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, München 1994, S. 28 ff., 64 ff.

2 Zum Wandel dieser Ideale grundlegend: F. K. Mann, *Steuerpolitische Ideale*, Jena 1937. Siehe auch: ders., Abriß einer Geschichte der Finanzwissenschaft, in: *Handbuch der Finanzwissenschaft*, 3. Aufl., Band I, Tübingen 1977, S. 77 ff.; W. Wittmann, *Steuergerechtigkeit in der Sozialen Marktwirtschaft*, *DStZ* 1986, S. 193 (193).

3 Statt vieler: B. Rütters, *Das Ungerechte an der Gerechtigkeit – Fehldeutungen eines Begriffs*, 3. Aufl., Tübingen 2009.

heit.<sup>4</sup> Einerseits werden dogmatische Auseinandersetzungen als Auseinandersetzungen um die Gerechtigkeit geführt, andererseits aber gibt der Gerechtigkeitsbegriff dem öffentlichen und gesellschaftlichen Diskurs über Steuern Struktur. Ist die Steuerhinterziehung gerechter Akt des Widerstandes gegen ungerechte Steuern? Ist eine Teilrechtsordnung gerecht, die im Zusammenspiel der Gier des Täters und der Gier des Fiskus die goldene Brücke der strafbefreienden Selbstanzeige errichtet und sich den Verkauf des Strafanspruchs vom Täter entlohnen lässt? Ist in internationaler Perspektive der Kampf gegen Steueroasen ein „gerechter Krieg“ oder stabilisieren die Steuerrechtsordnungen auch im gerechten Steuerwettbewerb ungerechte Vermögensverteilungen zwischen dem reichen Norden und dem armen Süden?<sup>5</sup> Vor allem aber erlebt die Rede von der Steuergerechtigkeit in Zeiten des Wahlkampfes regelmäßig eine Hochzeit, gehört es doch zum Standardrepertoire jedes Wahlkämpfers, seiner potentiellen Wählerschaft gerechte Steuern zu versprechen.

4 Grundlegend: K. Tipke, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*, Köln 1981. Zur Wertung auch: J. Lang, *Vordenker der Steuergerechtigkeit*, *StuW* 2001, S. 78 ff. Siehe auch K. Tipke, *Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots*, *StuW* 2007, S. 201 ff.; *ders.*, (Steuer-) Gerechtigkeit in der Mitverantwortung von Staat und Bürger, in: J. Brandt (Hrsg.), *Mitverantwortung von Bürger und Staat für ein gerechtes Steuerrecht*, 4. Deutscher Finanzgerichtstag, Stuttgart 2007, S. 21 ff. *ders.*, *Mehr oder weniger Entscheidungsspielraum für den Steuergesetzgeber?*, *JZ* 2009, S. 533 (534 ff.); *ders.*, *Steuergerechtigkeit*, in: H. Kube (Hrsg.), *Leitgedanken des Rechts, Festschrift für Paul Kirchhof*, Heidelberg 2013, § 146, S. 1583; *ders.*, *Über Steuergerechtigkeit*, in: B. Ziemke (Hrsg.) *Staatsphilosophie und Rechtspolitik, Festschrift für Martin Kriele*, München 1997, S. 947 ff. Aus der weiteren, umfangreichen Literatur exemplarisch: H. Becker, *Steuerprogression und Steuergerechtigkeit*, in: P. Kirchhof u.a. (Hrsg.), *Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik, Festschrift für Franz Klein*, Köln 1994, S. 379 ff.; Birk, *Steuergerechtigkeit* (Fn. 1), S. 354; *ders.*, *Steuergerechtigkeit und Transfergerechtigkeit*, *ZRP* 1979, S. 221 ff.; D. Bodenheim, *Zur verfassungsdogmatischen Reformulierung des Steuergerechtigkeitsproblems*, *Der Staat* 17 (1978), S. 481 ff.; E.-W. Böckenförde, *Steuergerechtigkeit und Familienlastenausgleich*, *StuW* 1986, S. 335; U. Di Fabio, *Steuern und Gerechtigkeit. Das Freiheits- und Gleichheitsgebot im Steuerrecht*, *JZ* 2007, S. 749 ff.; C. Herrmann, *Die Steuergerechtigkeit im Rahmen der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesfinanzhofs*, in: F. Klein/K. Vogel (Hrsg.), *Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung, Festschrift für Hugo von Wallis*, Bonn 1985, S. 195 ff.; J. Lang, *Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung*, in: *Steuervereinfachung*, in: W. Bühler/P. Kirchhof/F. Klein (Hrsg.), *Festschrift für Dietrich Meyding*, Heidelberg 1994, S. 33 ff.; *ders.*, *Steuergerechtigkeit und Globalisierung*, in: W. Spindler u.a. (Hrsg.), *Steuerzentrierte Rechtsberatung, Festschrift für Harald Schaumburg*, Köln 2009, S. 45 ff.; M. Lehner, *Steuergerechtigkeit in der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften*, in: P. Kirchhof/W. Jakob u.a. (Hrsg.), *Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, Festschrift für Klaus Offerhaus*, Köln 1999, S. 117 f.; J. Martens, *Grundrecht auf Steuergerechtigkeit*, *KritV* 1987, S. 39 ff.; K. Naumann, *Steuergerechtigkeit und Steuermoral*, *BB* 1967, S. 1433 ff.; A. Pausch, *Mehr Steuergerechtigkeit mit Hilfe der Bibel?*, *StuW* 1982, S. 101 ff.; N. Sailer/R. Ismer, *Steuergerechtigkeit in Europa durch Information über Zinserträge*, *ISr* 2005, S. 1 ff.; H. Schaumburg/H. Schaumburg, *Steuergerechtigkeit in der Zeit*, *StuW* 2013, S. 61 (61ff.); D. Scheider, *Steuergerechtigkeit durch Regelungen gegen Steuervermeidung*, *StuW* 1985, S. 345 ff.; J. Thiel, *Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung in der Praxis*, in: J. Lang (Hrsg.), *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion*, Köln 1995, S. 295 ff.; K. Vogel, *Steuerrechtswissenschaft als Steuergerechtigkeitswissenschaft*, *JZ* 1993, S. 1121 ff.; *ders.*, *Steuergerechtigkeit und soziale Gestaltung*, *DStZ-A* 1975, S. 409 ff.; J. Wackernagel, *Über die Steuergerechtigkeit*, Basel 1956; M. Wersig, (Gerechtigkeits-)Prinzipien des deutschen Steuersystems, *APuZG* 10-11/2013, S. 9 ff.; W. R. Walz, *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*, Heidelberg 1980; J. Wieland, *Steuergerechtigkeit statt Staatsverschuldung*, *APuZG* 10-11/2013, S. 37 ff.

5 N. Liebert, *Steuergerechtigkeit in der Globalisierung*, Münster 2011. In anderem Kontext zum internationalen Steuerrecht: J. Lang, *Steuergerechtigkeit und Globalisierung*, in: W. Spindler u.a. (Hrsg.), *FS Schaumburg* (Fn. 4), S. 45 ff.

Wegen dieser vielfältigen Verwendungszusammenhänge eignet sich Steuergerechtigkeit natürlich auch als Gegenstand akademischer Reden.<sup>6</sup> Zu hinterfragen ist die im Eingangszitat aufgestellte Behauptung, Steuergerechtigkeit sei eine Demokratiefrage. Auch hier war der politische Diskurs Stichwortgeber, das Zitat entstammt einer Rede, die Peer Steinbrück in seiner Rolle als Kanzlerkandidat im Januar 2013 vor dem Deutschen Bundestag gehalten hat.<sup>7</sup> Steuergerechtigkeit als Demokratiefrage wird mit Balance und Gleichgewicht in der Gesellschaft, also klassischen Ergebnissen sozialen Ausgleichs, verbunden und überhöhend der Steuergerechtigkeit im Rahmen der Staatsfinanzierung gewissenmaßen gegenübergestellt.

Im Folgenden sollen die Zusammenhänge von Steuergerechtigkeit und Demokratie aus drei Blickwinkeln angesprochen werden: Zunächst geht es um das grundsätzliche Verhältnis von Steuern und Demokratieprinzip (I.). Auf dem so bereiteten Boden soll die verfassungsrechtliche Verwendung des Begriffs Steuergerechtigkeit nachgezeichnet werden (II.). Hierbei will ich mich auch dem aktuellen Vorhaben einer Kodifikation des Steuerrechts, das als Beitrag zu einem gerechteren Steuerrecht firmiert, widmen (III.). Im Wechsel der Perspektive vom Gegenstand auf den Betrachter will ich mit einigen Beobachtungen aus dem Diskurs um Demokratie und Steuergerechtigkeit zur Rolle und Selbstverständnis der Steuerrechtswissenschaft (IV.) schließen.

## B. Steuergerechtigkeit und der demokratische Steuerstaat

Das System der Staatsfinanzierung ist ein verlässlicher Indikator für die Verfassung eines Gemeinwesens. Die Herausbildung des modernen Steuerstaats kann als Parallelgeschichte der Entwicklung des demokratischen Verfassungsstaats gelesen werden:<sup>8</sup> „Ohne Steuer kein Staat!“<sup>9</sup> Jener dynamische Prozess der Entwicklung und Ausbildung staatlicher Herrschafts- und Verwaltungsstrukturen und des staatlichen Finanzsystems, in dem sich die Steuer als Haupteinnahmequelle zunehmend durch-

6 *Wackernagel*, Steuergerechtigkeit (Fn. 4); *Birk*, Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 354 ff.

7 Deutscher Bundestag, Plenarprotokoll 17/217, Stenografischer Bericht, 17. Januar 2013, S. 26776 (C).

8 S. a.: *C. Waldhoff*, 60 Jahre Grundgesetz – aus der Sicht des Steuerrechts, *JöR N. F.* 59 (2011), S. 118 (118). Zur Geschichte der öffentlichen Finanzen: *H.-P. Ullmann*, *Der deutsche Steuerstaat*, München 2005; *ders.*, *Aufstieg und Krise des deutschen Steuerstaats*, *ApuZG* 10-11/2013, S. 3 ff.; *J. Schumpeter*, *Die Krise des Steuerstaats*, Graz/Leipzig 1918, S. 19 ff.; *W. Heun*, *Die Entwicklung des Steuerstaatskonzepts in theoretischer und tatsächlicher Hinsicht*, in: *Sacksofsky/Wieland* (Hrsg.), *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*, Baden-Baden, 2000, S. 10 ff.

9 So der Titel der Arbeit von *A. Schwennicke* aus dem Jahr 1996 zur Herausbildung des Steuerrechts in den Territorien des Heiligen Römischen Reiches von 1600 – 1800.

setzte, wird als Herausbildung des „Steuerstaats“<sup>10</sup> umschrieben.<sup>11</sup> Die Bezüge von Demokratie und Steuern sind indes älter. Schon das Steuerbewilligungsrecht der Stände<sup>12</sup> markiert nicht nur eine Grenze monarchischer Souveränität, sondern kann als partizipatives Element gedeutet werden. Auch die Konstitutionalisierungsbewegung des 19. Jahrhunderts bietet reiches Anschauungsmaterial für kontroverse Debatten um die gerechte Gestalt der sich langsam ausprägenden modernen Steuerrechtsordnung. Fragen der Steuergerechtigkeit finden ihre Antworten im Zuge der konstitutionellen Stärkung des Parlaments vor allem über den Gesetzesvorbehalt. Steuergerechtigkeit ist ein an das Parlament adressierter Gestaltungsauftrag. Ein Blick ins Grundgesetz bestätigt dieses Bild.

### I. Steuergerechtigkeit als Resultante des demokratischen Prozesses

Hier bleibt Steuergerechtigkeit inhaltlich eine Unbekannte. Das demokratische Prinzip organisiert zunächst einmal nichts anderes als den Wettbewerb der Gerechtigkeitsvorstellungen<sup>13</sup> – auch und gerade im Steuerrecht. Weil die Steuer die Hauptquelle der Staatseinnahmen ausmacht, sind Fragen der Steuerverteilung und des Steueraufkommens zudem auch Fragen der demokratischen Ausgestaltung des Sozialstaates und liegen in der Erstverantwortung des Gesetzgebers. Die sozial-staatliche Gabe setzt die steuerstaatliche Nahme voraus. Diesen Zusammenhang meinte Ernst Forsthoff, als er den modernen Rechtsstaat in seiner Funktion als Steuerstaat als Sozialstaat qualifizierte.<sup>14</sup> Im freilich nicht verfassungsrechtlichen Konnex von Bedarf und Bedarfsdeckung lebt auch der Steuerstaat damit aus dem parlamentarisch demokratischen Prozess. Innerhalb der weiten Vorgaben der verfassungsrechtlichen Rahmenordnung fordert das Mehrheitsprinzip Geduld,<sup>15</sup> die Geduld derjenigen, deren Gerechtigkeitsvorstellungen keine Mehrheit gefunden haben und die die Ungerechtigkeiten der Mehrheit hinzunehmen haben; eine Geduld, die mit der Hoffnung eingefordert werden kann, zukünftig Mehrheiten zu finden. Die Dynamik des

10 Prägend: *Schumpeter*, Die Krise des Steuerstaats (Fn. 8). Dazu auch: *M. Droewe*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, Tübingen 2010, S. 25 ff. m. w. N.

11 Hier soll nicht auf die finanzwissenschaftliche Diskussion eingegangen werden, ob der Begriff des Steuerstaats durch den des Fiskalstaates ersetzt werden müsste, um diese Dynamik auch begrifflich abzubilden. So etwa: *R. Bonney*, The Rise of the Fiscal State in Europe, Introduction, S. 1 ff.; *ders.*, Economic Systems and state Finance, S. 1 ff. *W. Heun*, Die Entwicklung des Steuerstaatskonzepts in theoretischer und tatsächlicher Hinsicht, in: *Sacksofsky/Wieland* (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührengestalt, Baden-Baden 2000, S. 10 (12 m. w. N.) bezieht den Begriff des „Finanzstaates“ auf die frühe Neuzeit.

12 Dazu nur *C. Fricker*, Die Natur der Steuerbewilligung und des Finanz-Gesetzes, in: *Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft* 17 (1861), S. 636 ff.; *M. Wachenhausen*, Staatsausgabe und öffentliches Interesse in den Steuerrechtfertigungslehren des naturrechtlichen Rationalismus, Berlin 1972, S. 159; *Walz*, Rechtsanwendung (Fn. 4), S. 24 f.

13 Nur: *Rüthers*, Gerechtigkeit (Fn. 3); *ders.*, Das Ungerechte an der Gerechtigkeit, *JZ* 2009, S. 969 (971 ff.).

14 *E. Forsthoff*, Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates, *VVDStRL* 12 (1954), S. 8 (31 ff.), auch in: *ders.*, Rechtsstaatlichkeit und Sozialstaatlichkeit, Darmstadt 1968, S. 165 (194 ff.).

15 *Rüthers*, Gerechtigkeit (Fn. 13), S. 975.

Rechtsstoffs spiegelt insoweit auch Pluralität von Gerechtigkeitsvorstellungen in der Zeit.

## II. Steuergerechtigkeit und demokratische Repräsentativität

Diskurse über die Gerechtigkeit der Besteuerung können aber auch als Diskurse über die Deutungen des Demokratieprinzips gelesen werden: Es ist die Besteuerung, an der sich der Ruf nach Repräsentation entzündet. Die dem Anwalt und Publizisten James Otis zugeschriebene Wendung „No taxation without representation“ wurde zum Motto der Steuerrevolution in Nordamerika, zum Motto des Widerstandes gegen den britischen Stamp-Act von 1765 und des Widerstandes gegen die britische Tea-Duty der Tea-Party Bewegung von 1773. Der hier eingeforderte Zusammenhang von Besteuerung und Repräsentation, von Steuerhoheit und Souveränität schlug sich schließlich in Art. 6 der Virginia Bill of Rights 1776 in Gestalt des fundamentalen Menschenrechts nieder, dass die Menschen nicht ohne ihre Einwilligung besteuert werden können („cannot be taxed without their own consent“).<sup>16</sup> Als ungerecht empfundene Steuern sind fürderhin ein *Movens* der Revolution.<sup>17</sup> Auch in der Gegenwart betont das normative Verständnis von Steuerstaatlichkeit die Bedeutung der Steuer für die Freiheitsgrade parlamentarischer, repräsentativ-demokratischer Gesetzgebung.<sup>18</sup> Der steuerfinanzierte Staat stellt seinen Bürgern mit den Gewährleistungen innerer und äußerer Sicherheit und einem Mindestmaß sozialer Absicherung die Voraussetzungen zur Verfügung, die jene erst in die Lage versetzen, ihre grundrechtlichen Freiheiten autonom auszuüben. In der Steuerrechtfertigung klingt damit noch immer der Gedanke der Globaläquivalenz an, dem aber das Verständnis der Steuer als „Preis“ der Freiheit mitgegeben wird. Im Zusammenspiel der Trias haushaltsrechtlicher Nonaffektation, der Voraussetzungslosigkeit und Gegenleistungsunabhängigkeit der Steuer als Gemeinlast gewährleistet Steuerstaatlichkeit nicht nur demokratische Gestaltungsspielräume im Rahmen der Finanzierung des Staates, sondern entkoppelt diese Finanzierung auch von konkreten zu finanzierenden Aufgaben und sichert damit die Dispositionsfreiheit des Haushalts- und Sachgesetzgebers.<sup>19</sup>

Die Entscheidung über die Besteuerung wird in der jüngeren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts schließlich wegen ihrer demokratischen Dimension zum identitätsstiftenden Element des Verfassungsstaates gezählt, das grundsätzlich der Integrationsoffenheit der Verfassung und einer Verlagerung auf die supranationale,

16 Zum Voranstehenden in diesem Kontext: A. Pausch/J. Pausch, *Kleine Weltgeschichte der Steuerzahler*, Köln 1988, S. 86 f.; A. Pausch, *No Taxation without Representation*, DStZ-A 1976, S. 235 ff.

17 Siehe auch: Birk, *Steuergerechtigkeit* (Fn. 1), S. 355.

18 Grundlegend: J. Isensee, *Steuerstaat als Staatsform*, in: Stödter/Thieme (Hrsg.), *Festschrift für Hans Peter Ipsen*, Tübingen 1977, S. 409 ff. Treffend P. Kirchhof, in: J. Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts*, Band V, 3. Aufl., Heidelberg 2007, § 118 Rn. 24: „[...] der Steuerstaat bewahrt sich Unabhängigkeit und Unbefangtheit gegenüber seinem Finanzier, wenn er über die Verwendung der Steuererträge entscheidet.“

19 Kirchhof, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), *HStR V* (Fn. 18), § 118 Rn. 6, 24.

europäische Ebene entzogen sei.<sup>20</sup> Die „Grundentscheidungen über Einnahmen und Ausgaben der öffentlichen Hand“ zählten „zum Kern der parlamentarischen Rechte in der Demokratie“. Im Rahmen der Maßnahmen der europäischen Fiscal-Governance<sup>21</sup> hatte das Gericht mehrfach Gelegenheit, vor der „Fesselung des Haushaltsgesetzgebers“ als Entleerung der „durch die Wahl bewirkten Legitimation von Staatsgewalt und Einflussnahme auf deren Ausübung“ zu warnen.<sup>22</sup> Diese Form der Identitätskontrolle ist bislang nur auf den Haushalts- und nicht auf den Steuergesetzgeber angewandt worden, ob sie der strukturellen Europäisierung der Steuerrechtsordnung insbesondere in der eher clandestinen Form der grundfreiheitsgeleiteten Herausbildung des europäischen Richtersteuerrechts Grenzen setzen könnte, ist eine der spannendsten Fragen der Fortentwicklung offener Steuerstaatlichkeit.

Dieser Sichtweise auf den demokratischen Steuerstaat wurde – sicher nicht zufällig auf dem Höhepunkt der Finanzkrise – die Forderung nach einer „Fiskaldemokratie“<sup>23</sup> entgegengesetzt. Peter Sloterdijk überhöht Thomas von Aquins Rede von der Steuer „als erlaubter Fall des Raubes“,<sup>24</sup> indem er den Staat als Kleptokratie bezeichnet. Steuerflucht sei für viele, die sich bestohlen fühlten, ein „naheliegender Reflex“. Der Steuerstaat sei eine psychopolitische Fehlkonstruktion. Er betrüge seine Bürger chronisch und systematisch, indem er sie im „Augenblick ihrer intensivsten Zuwendung zum Gemeinwohl, im Moment des Einzahlens in die Staatskasse, in die passivste und würdeloseste Position“ dränge, die der ohnmächtigen Duldung.<sup>25</sup> Gefordert wird nicht weniger als eine „Revolution der gebenden Hand“,<sup>26</sup> die an die Stelle der Steuer die autonome Spende des Bürgers setzt. Hinter dieser Variation der „Boston Tea Party“ steht letztlich die gänzliche Verabschiedung von Repräsentation und Parlamentarismus im Recht der Staatsfinanzierung: An die Stelle des Steuergesetzes tritt die Willkür des autonomen Financiers. Die Forderung hat im Feuilleton, nicht im steuerverfassungsrechtlichen Diskurs ihren richtigen Ort. Sie lenkt aber den Blick auf eine weitere Beziehung von Demokratie und Steuergerechtigkeit, nämlich

20 BVerfGE 123, 267 (359), seither st. Rspr. etwa BVerfGE 129, 124 (168).

21 Begriff etwa bei P. Cancik, Wahlrecht und Parlamentsrecht als Gelingensbedingungen repräsentativer Demokratie, VVDStRL 72 (2012), S. 268 (283).

22 BVerfGE 129, 124 (179) m. w. N.; BVerfGE 89, 155 (172); 123, 267 (330).

23 P. Sloterdijk, Das elfte Gebot: die progressive Einkommensteuer, FAZ v. 27.9.2009.

24 De regimine Judaeorum ad ducissam Brabantiae, hier nach: Opera omnia, Band XVI, opusc. XVII, Parma 1865. Dazu A. von Müller, Zwischen Verschuldung und Steuerrebellion, in: Schultz (Hrsg.), Mit dem Zehnten fing es an, München 1986, S. 100 (100 f.).

25 Zitate aus: P. Sloterdijk, Die verborgene Großzügigkeit, in: Schweizer Monat, Ausgabe 7/Okttober 2012. Ausführlich zu seiner Konzeption der Fiskaldemokratie: P. Sloterdijk, Die nehmende Hand und die gebende Seite, Frankfurt 2010, S. 7-53.

26 P. Sloterdijk, Die Revolution der gebenden Hand, FAZ v. 13.6.2009; ders., Warum ich doch Recht habe, Die Zeit-Online, Politik, v. 2.12.2009. Dagegen: P. Kirchhof, Die Steuer ist ein Preis der Freiheit, FAZ v. 7.11.2009; A. Honneth, Fataler Tiefsinn aus Karlsruhe, Die Zeit-online, Kultur, 24.9.2009; K. H. Bohrer, Lohndeleien der Gleichheit, FAZ v. 21.10.2009.

die Angewiesenheit des demokratischen Staates auf sozio-kulturelle Voraussetzungen.

Auch im Steuerrecht kann man die Verwiesenheit der repräsentativen parlamentarischen Demokratie auf weit über den Wahlakt hinausgreifende Repräsentativität belegen: Repräsentation fordert nicht nur Responsivität der Gewählten, sondern auch grundsätzliche Akzeptanz der Ergebnisse des parlamentarischen Prozesses durch die Repräsentierten.<sup>27</sup> In dieser weichen Dimension der Voraussetzungen demokratischer Legitimationszusammenhänge sind die aktuellen Debatten um die Krise der repräsentativen Demokratie angesiedelt.<sup>28</sup> Zum Krisenszenario kann auch das Steuerrecht beitragen: Unverständlichkeit und Steuerchaos erzeugen Steuerwiderstand und eine Haltung, die Steuervermeidung als bürgerliches Tugendideal ausweist. Steuergerechtigkeit wird hier zum aufklärerischen Projekt: Aus dem Glauben an die Vernunft und Einsicht des Menschen erwächst die Erwartung, dass die Steuerzahlung akzeptiert wird, wenn nur das Steuerrecht in seinen Strukturen klar und einsichtig ist und auf der folgerichtigen Umsetzung von legitimen Belastungsgrundentscheidungen beruht.<sup>29</sup> Teilt man diesen Idealismus nicht, werden die Akzeptanzhürden, vor denen die Steuer steht, deutlich: Fördert der individuelle Nutzen die Akzeptanz, dann verflüchtigt sich dieser Nutzen durch die Gegenleistungsunabhängigkeit der Steuer geradezu notwendig. Der demokratische Steuerstaat ist aber auch in den Formen der Staatsfinanzierung – wie das Demokratieprinzip selbst – entwicklungs offen: Nichtsteuerliche Abgaben mit deutlichem Gegenleistungsbezug können auch die Akzeptanz der Staatsfinanzierung erhöhen und die Forderung nach Steuergerechtigkeit als Element umfassender Abgabengerechtigkeit einfangen. Der parlamentarische Gesetzgeber ist auch insoweit beständig aufgerufen, die Voraussetzungen akzeptierter Staatsfinanzierung zu schaffen. Steuergerechtigkeit ist der Ausdruck

- 27 Siehe: *H. Rausch* (Hrsg.), *Zur Theorie und Geschichte der Repräsentation und Repräsentativverfassung*, Darmstadt 1968. Zum noch immer hoch umstrittenen, hier tendenziell materiell angereicherten Begriff der Repräsentation: *G. Leibholz*, *Das Wesen der Repräsentation und der Gestaltwandel der Demokratie im 20. Jahrhundert*, Leipzig 1929; *ders.*, *Parteienstaat und Repräsentative Demokratie*, DVBl. 1951, S. 1 (1) ff.; *C. Schmitt*, *Verfassungslehre*, Berlin 1928, S. 204 ff. Aus der Literatur ferner: *H. Hofmann*, *Repräsentation*, Berlin 1974; *ders./H. Dreier*, in: *H.-P. Schneider/ W. Zeh* (Hrsg.), *Parlamentsrecht und Parlamentspraxis in der Bundesrepublik Deutschland*, Berlin 1989, § 5 Rn. 1 ff.; *H. Dreier*, *Demokratische Repräsentation und vernünftiger Allgemeinwille*, AöR 113 (1988), S. 450 ff.; *C. Gusy*, *Demokratische Repräsentation*, ZfP 36 (1989), S. 264 ff.; *J. Jekwitz*, *Herrschaft auf Zeit*, ZParl 7 (1976), S. 373 ff.; *A. Podlech*, *Repräsentation*, in: *O. Brunner u.a.* (Hrsg.), *Geschichtliche Grundbegriffe*, Band 5, Stuttgart 1984, S. 509 ff.; *D. Suhr*, *Repräsentation in Staatslehre und Sozialpsychologie*, in: *Der Staat* 20 (1981), S. 517 ff. Vgl. auch: *E.-W. Böckenförde*, *Demokratische Willensbildung und Repräsentation*, in: *J. Isensee/P. Kirchhof* (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts*, Band III, 3. Aufl., Heidelberg 2005, § 34 Rn. 19.; *Zur Akzeptanz als Form der Repräsentativität* auch: *H. Pünder*, *Wahlrecht und Parlamentsrecht als Gelingensbedingungen repräsentativer Demokratie*, VVDStRL 72 (2012), S. 191 (198 f., 202 f. m. w. N.); *Cancik*, *Wahlrecht und Parlamentsrecht* (Fn. 21), S. 279.
- 28 Hierzu jüngst m. w. N.: *Pünder*, *Wahlrecht und Parlamentsrecht* (Fn. 27), S. 193 f.; *Cancik*, *Wahlrecht und Parlamentsrecht* (Fn. 21), S. 270 ff., w. N. dort.
- 29 *P. Kirchhof*, *Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Steuervereinfachung*, in: *W. Bühler/P. Kirchhof/F. Klein* (Hrsg.), *Steuervereinfachung – Festschrift für Dietrich Meyding*, Heidelberg 1994, S. 3.

für fiskalische Repräsentativität und fordert hier den Gesetzgeber. Diese Deutung von Steuergerechtigkeit als demokratischer Gestaltungsauftrag verkehrt sich in ihr Gegenteil, wenn man die verfassungsrechtlichen Verwendungsweisen des Begriffes Steuergerechtigkeit in den Blick nimmt.

### C. Steuergerechtigkeit als Grundrechtsgewährleistung

Der Diskurs um Steuergerechtigkeit ist zunächst ein Diskurs der Finanzwissenschaft.<sup>30</sup> Die Frage nach der Gerechtigkeit regressiver indirekter Besteuerung, die Entdeckung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Fundamentalprinzip der Ertragsteuern, der Streit um den gerechten Tarif, um Proportionalität oder Progression wird im 19. und zu Beginn des 20. Jahrhunderts nicht vorrangig von Juristen,<sup>31</sup> sondern von Finanzwissenschaftlern geführt.<sup>32</sup> Fragen der gerechten Verteilung der Steuerlasten spielten so beispielsweise in den Beratungen der Paulskirchenverfassung nur eine inferiore Rolle.<sup>33</sup> Ob Steuern die sozialen Ungleichheiten einer Gesellschaft hinnehmen<sup>34</sup> oder im Sinne sozialer Umverteilung gestalten können, ist nur eine der großen Alternativen der Steuergerechtigkeit, auf die unter anderem Adolph Wagner hingewiesen hat.<sup>35</sup> Der steuerjuristische Diskurs setzt demgegenüber relativ spät ein. Er begleitet die Ausdifferenzierung der Steuerrechtswissenschaft zur Zeit der Weimarer Republik<sup>36</sup> und ist damit von vorherein eingebettet in die Rechtsdiskurse einer republikanischen und demokratischen Verfassung. Die finanzwissenschaftlichen Diskurse um die Gerechtigkeit der Besteuerung verblassen hingegen. Zwar widmet sich etwa Fritz Neumark noch 1970 den Grundsätzen gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik,<sup>37</sup> im Übrigen nimmt ein Großteil der Finanzwissenschaft die Rolle der Beobachter von „zeitlichen Gerechtigkeitskonventionen“<sup>38</sup> ein, eine Rolle,

30 Nur: G. Schmolders, Das Gerechtigkeitspostulat in der Besteuerung, Finanzarchiv 23 (1964), S. 53 ff.

31 Vgl. hierzu nur: Wackernagel, Steuergerechtigkeit (Fn. 4), S. 3.

32 Zum Streit um die Progression nur: Mann, Steuerpolitische Ideale (Fn. 2), S. 262 f.; H. Haller, Probleme der progressiven Besteuerung, Tübingen 1970; Becker, Steuerprogression in: Kirchhof u.a. (Hrsg.), FS Klein (Fn. 4), S. 379 (382 f. m. w. N.).

33 Birk, Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 355; S. Kempny, Die Staatsfinanzierung nach der Paulskirchenverfassung, Tübingen 2011, S. 162 ff.

34 Sog. Edinburgh Regel („leave-them-as-you-find-them“). Dazu: F. K. Mann, Gerechtigkeit der Besteuerung, in: H. Teschemacher u.a. (Hrsg.), Beiträge zur Finanzwissenschaft, Festgabe für G. v. Schanz, Band 2, Tübingen 1928, S. 112 (134).

35 Siehe auch: A. Wagner, Finanzwissenschaft, 2. Teil, 2. Aufl., Leipzig 1890, S. 372 ff., 383. Dazu auch: Mann, Gerechtigkeit der Besteuerung, in: H. Teschemacher u.a. (Hrsg.), FG v. Schanz (Fn. 34.), S. 135 m. w. Nw.; F. A. v. Hayek, Die Verfassung der Freiheit, 3. Aufl., Berlin 1991, S. 387 ff.

36 Nur: K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band 3, 2. Aufl., Köln 2012, S. 1277 ff.; C. Waldhoff, 60 Jahre Grundgesetz – aus der Sicht des Steuerrechts, JöR N. F. 59 (2011), S. 118 (120 f.).

37 F. Neumark, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970, S. 382 ff.

38 Schmolders, Gerechtigkeitspostulat (Fn. 30), S. 65. Zuerst bei: Mann, Gerechtigkeit der Besteuerung, in: H. Teschemacher u.a. (Hrsg.), FG v. Schanz (Fn. 34), S. 120. In der Sache auch schon: Wagner, Finanzwissenschaft (Fn. 34), S. 379 f. Siehe auch: G. Schmolders, Finanzpolitik, 3. Aufl., Heidelberg 1970, S. 338 ff.; R. Wilhelm, Der Gedanke der Steuergerechtigkeit in der neueren Finanzwissenschaft, Zürich 1952.

die wohl aus Abneigung gegen Normativität oder auch wegen der Struktur wirtschaftswissenschaftlicher Publikationswege nicht beliebt ist.<sup>39</sup> Steuergerechtigkeit als „unökonomischer Begriff“<sup>40</sup> wird gern gemieden.<sup>41</sup>

Anlass juristischer Diskurse über Steuergerechtigkeit ist – wie so häufig – die Erfahrung von Ungerechtigkeit, hier am historisch gewachsenen Vielsteuersystem, dessen prägende Eigenschaften mit Chaos, Willkür, Wertungswiderspruch und Systemlosigkeit beschrieben werden. Die Forderung nach Gerechtigkeit als Beständigkeit wird hier dem Gesetzgeber und seiner im Steuerrecht verbreiteten Bereitschaft zur Änderung des Rechtstoffes, dem steuergesetzlichen „Dauerregen“,<sup>42</sup> entgegengehalten.<sup>43</sup> Juristische Diskurse um Steuergerechtigkeit sind von Beginn an Verfassungsrechtsdiskurse. Anknüpfungspunkt war hier die Norm des Art. 134 WRV, der bestimmte, dass alle Staatsbürger ohne Unterschied im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze beitragen sollten. Die Norm enthielt damit nicht nur den Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, sondern gewährleistete mit dem Bezug auf das „Verhältnis ihrer Mittel“ auch das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Albert Hensel, der Vater der modernen systematischen Steuerrechtswissenschaft, sah hierdurch den Gesetzgeber gefordert, „zwei Postulate der Gerechtigkeit“ zu verwirklichen. Die Verfassung habe die Allgemeinheit der Besteuerung und die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in Form einer „Legalisierung von Werten“ zu den „obersten Prinzipien der Steuergesetzgebung erhoben“.<sup>44</sup> Ungeachtet der nicht unbegründeten Hoffnungen in die Wirkungen der Norm<sup>45</sup> und ungeachtet dessen, dass der Reichsfinanzhof in der Norm ein Verbot der Steuerverteilung nach „willkürlichen, dem Wesen der Besteuerung fremden Maßstäben“, erblicken zu können glaubte,<sup>46</sup> blieb der verfassungsrechtliche Anker der

39 Vgl. m. w. N.: D. Schneider/P. Bareis/T. Siegel, Für normative Steuerlehre, DStR 2013, S. 1145 ff.

40 Mann, Gerechtigkeit der Besteuerung, in: H. Teschemacher u.a. (Hrsg.), FG v. Schanz (Fn. 34), S. 112.

41 Siehe aber: G. Rose, Überlegungen zur Steuergerechtigkeit aus betriebswirtschaftlicher Sicht, StW 1985, S. 330 ff.; K. Walzer, Steuergerechtigkeit. Eine entscheidungstheoretische Interpretation, Berlin 1987.

42 O. Bühler, Steuerrecht I, Allgemeines Steuerrecht, 2. Aufl., Wiesbaden 1953, S. 20.

43 Tipke, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis (Fn. 4), S. 5 ff.

44 A. Hensel, Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Gleichheit vor dem Gesetz, in: Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 4 (1930), S. 441 (443). Dazu auch: Herrmann, Steuergerechtigkeit, in: F. Klein u.a. (Hrsg.), FS von Wallis (Fn. 4), S. 198.

45 A. Hensel, Steuerrecht, Nachdruck d. 3. Aufl., Herne 1998, S. 47.

46 RFH 27, 321.

Steuergerechtigkeit rechtspraktisch von geringer Bedeutung.<sup>47</sup> Dies ist als Folge der in der Weimarer Staatsrechtslehre offenen Diskussion um die Bindung des Gesetzgebers an die verfassungsrechtlichen Gleichheitssätze (Art. 109, 134 WRV) erklärbar.<sup>48</sup> Anschütz stellte jedenfalls 1933 fest, dass richterliche Nachprüfungen von Steuergesetzen unter Anlegung der Maßstäbe des Art. 134 WRV nicht vorgekommen seien.<sup>49</sup>

Unter Geltung des Grundgesetzes hat sich Letzteres grundlegend geändert: Steuergesetze unterliegen regelmäßig der fach- und verfassungsgerichtlichen Kontrolle am Maßstab der Verfassung, obgleich der Verfassungstext mit Maßstabnormen zurückhaltend ist: Art. 134 WRV wurde nicht in das Grundgesetz übernommen. Außerhalb der finanzverfassungsrechtlichen Zuordnungen der Steuerrechtssetzungs- und Ertragskompetenzen sind die Grundrechte Maßstabnormen der Steuerrechtsordnung. Wegen des zumeist recht unspezifischen Zugriffs auf das Vermögen des Steuerpflichtigen ist es vor allem der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, der den Kontrollmaßstab liefert.

### I. Steuergerechtigkeit und allgemeiner Gleichheitssatz

Im Rahmen des Gleichheitssatzes ist nun auch Gerechtigkeit, wie sonst nur noch in wenigen Rechtsgebieten,<sup>50</sup> ein Begriff der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts. In seiner Entscheidung zur sogenannten Haushaltsbesteuerung von Ehegatten hat das Gericht im Januar 1957 den Begriff eingeführt. Das Grundgesetz enthalte zwar keine ausdrückliche Bestimmung darüber, nach welchem Grundsatz die Staatsbürger an den öffentlichen Lasten zu beteiligen seien. Es bestehe jedoch kein Zweifel daran, dass der Gesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit gebunden sei, der sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergebe.<sup>51</sup> Es betonte aber zugleich, dass es zuvörderst Aufgabe des Gesetzgebers sei zu entscheiden, welchen tatsächlichen

47 Siehe: O. Bühler, Art. 134, Gleichheit in der Lastenverteilung, in: H. C. Nipperdey (Hrsg.), Die Grundrechte und Grundpflichten in der Reichsverfassung, Artikel 118-142, 1930, hier: Ausgabe Frankfurt am Main 1975, S. 313 (317): „Wie gezeigt, kann man von einer großen praktischen Bedeutung des Art. 134 bis jetzt nicht sprechen“. Differenzierend zur Bedeutung des rechtswissenschaftlichen Diskurses aber: C. Waldhoff, 60 Jahre Grundgesetz – aus der Sicht des Steuerrechts, JöR N. F. 59 (2011), S. 118 (124 ff.). Umfassende Rekonstruktion dieses Diskurses findet sich bei: ders., Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung im Vergleich Deutschland – Schweiz, München 1997, S. 234 ff.

48 Dazu: Bodenheim, verfassungsdogmatischen Reformulierung (Fn. 4), S. 482. Zum Diskussionsstand m. w. Nw: G. Anschütz, Die Verfassung des deutschen Reiches, Kommentar, 14. Aufl. 1933, hier: Neudruck Aalen 1987, Art. 109 Anm. 2; R. Thoma, Grundbegriffe und Grundsätze, in: ders./G. Anschütz, Handbuch des deutschen Staatsrechts, Band. II, Tübingen 1932, S. 108 (151 ff. m. w. N.).

49 G. Anschütz, Verfassung des Deutschen Reiches (Fn. 48), Art. 134 Anm. 4.

50 Umfassende Aufarbeitung noch immer bei G. Robbers, Gerechtigkeit als Rechtsprinzip, Baden-Baden 1980.

51 BVerfGE 6, 55 (70 f.); 82, 60 (86 ff.). Grundlegend dazu: Tipke, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis (Fn. 4), S. 24 ff.

Ungleichheiten, „aus Erwägungen der Gerechtigkeit und Zweckmäßigkeit“ auch für das Recht unterscheidende Bedeutung zukommen solle.<sup>52</sup>

Diesen Ausgangspunkt hat die Rechtsprechung ständig ausdifferenziert und die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers eingehengt: So betont sie, dass der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum habe.<sup>53</sup> Seine Freiheit ende erst dort, wo die gleiche oder ungleiche Behandlung der geregelten Sachverhalte nicht mehr mit einer „am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise“ vereinbar sei, „wo also ein einleuchtender Grund“ für die Differenzierung fehle.<sup>54</sup> Diese grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers wird aber durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit begrenzt.<sup>55</sup> Hier nun ist die Steuergerechtigkeit das Transferelement, um steuergesetzliche Grundprinzipien mit verfassungsrechtlicher Dignität auszustatten oder doch in merkbare Verfassungsnähe zu rücken. Dem Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit entnimmt die Rechtsprechung als Ausfluss horizontaler Steuergerechtigkeit das Gebot, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern, und als Ausfluss vertikaler Steuergerechtigkeit das Gebot, dass die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen angemessen sein müsse.<sup>56</sup>

Bei der Ausgestaltung des steuerlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung zudem folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt<sup>57</sup> und Gleichheit im tatsächlichen Belastungserfolg sichergestellt werden.<sup>58</sup> Der Gesetzgeber hat zwar auch die Freiheit, eine einmal getroffene Belas-

52 BVerfGE 6, 55 (71); 55, 72 (90); 118, 79 (110); L. Osterloh, in: M. Sachs (Hrsg.), Kommentar zum Grundgesetz, 6. Aufl., München 2011, Art. 3 Rn. 94 ff.

53 BVerfGE 123, 1 (19), st. Rspr. etwa: BVerfGE 65, 325 (354); 93, 121 (135); 122, 210 (230); 120, 1 (29); BVerfG v. 6.7.2010, 2 BvL 13/09, DStR 2010, S. 1563 (1565) m. w. N.

54 BVerfGE 10, 234 (246); 26, 302 (310 ff.); 55, 72 (90); H. Jarass, Die Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung als verfassungsrechtliche Vorgabe, AöR 126 (2001), S. 588 (596 ff.); W. Heun, in: H. Dreier (Hrsg.), Kommentar zum Grundgesetz, Band I, 2. Aufl., Tübingen 2004, Art. 3 Rn. 19 m. w. N.

55 BVerfG v. 6.7.2010, 2 BvL 13/09, DStR 2010, 1563 (1565); BVerfGE 122, 210 (230 f.); 117, 1 (30); 116, 164 (180); 110, 412 (433); 107, 27 (46); 105, 73 (125). Aus der Literatur: K. Tipke, Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System?, StuW 1971, S. 2 (5 ff.); ders., Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots (Fn. 4), S. 204 ff.; K. Schwarz, Folgerichtigkeit im Steuerrecht, in: O. Depenheuer/M. Heintzen u.a. (Hrsg.), Der Staat im Wort, Festschrift für Josef Isensee, S. 949 (958 ff.) m. w. N.; kritisch zur Rechtsprechung: O. Lepsius, Anmerkung zu BVerfG, Urteil v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, JZ 2009, S. 260 (262 ff.).

56 BVerfGE 82, 60 (85 ff., 90 ff.); 99, 246 (259 f.); 123, 111 (120) m. w. N.; Schwarz, Folgerichtigkeit im Steuerrecht, in: O. Depenheuer/M. Heintzen u.a. (Hrsg.), FS Isensee (Fn. 55), S. 958 ff.; Heun, in: H. Dreier (Hrsg.), GG (Fn. 54), Art. 3 Rn. 75.

57 BVerfGE 99, 88 (95); 105, 73 (126); 107, 27 (47); 117, 1 (31); 122, 210 (231), st. Rspr.; Osterloh, in: M. Sachs (Hrsg.), GG (Fn. 54.), Art. 3 Rn. 98 ff. m.w.N. Schwarz, Folgerichtigkeit im Steuerrecht, in: O. Depenheuer/M. Heintzen u.a. (Hrsg.), FS Isensee (Fn. 55), S. 958 ff.

58 Zur Figur des strukturellen Vollzugsdefizits nur BVerfGE 84, 239 (284); 110, 94 (116). Aus der Literatur nur: R. Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, Köln 1999.

tungsentscheidung aufzugeben. Auch hier lebt das Steuerrecht aus dem Diktum des Gesetzgebers.<sup>59</sup> Um nicht jede nicht folgerichtige Umsetzung des Prinzips als partielle Verabschiedung desselben rechtfertigen zu können, fordert die Rechtsprechung dann indes ein freilich selbst unklares Mindestmaß an neuer Systemorientierung.<sup>60</sup> Im Übrigen bedürfen Ausnahmen eines besonderen sachlichen Grundes.<sup>61</sup> Als solcher werden vor allem außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke sowie Typisierungs- und Vereinfacherfordernisse anerkannt. Die Rechtsprechung unterwirft solche Durchbrechungen von Belastungsgrundentscheidungen – und damit auch die meist misstrauisch beäugten Steuersubventionen<sup>62</sup> – relativ anspruchsvollen Voraussetzungen, fordert eine hinreichend deutliche tatbestandliche Vorzeichnung des Lenkungszwecks und eine gleichheitskonforme Ausgestaltung.<sup>63</sup>

Steuergerechtigkeit im Rahmen dieser bereichsspezifischen Entfaltung der Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes im Steuerrecht verlangt vom Steuergesetzgeber danach eine systematische, folgerichtige und rationale Umsetzung und Ausgestaltung der freilich letztlich von der Steuerrechtswissenschaft dogmatisch ausgewiesenen Grundprinzipien des Steuerrechts. Folgerichtigkeit wird zum verfassungsgarantierten Gerechtigkeitskriterium.<sup>64</sup> Der Gesetzgeber wird vor dem Hintergrund des Art. 1 Abs. 3, Art. 3 Abs. 1 GG in der grundgesetzlichen Pflicht gesehen,<sup>65</sup> für Steuergerechtigkeit zu sorgen.<sup>66</sup> Da die Sehnsucht nach Prinzipienorientierung in Teilen der Steuerrechtswissenschaft besonders stark ausgeprägt ist, verwundert es kaum, dass die Erfordernisse der Folgerichtigkeit und Systemgerechtigkeit stark betont und die auf Grundlage der Rechtsprechung weiter bestehenden Gestaltungsspielräume des Gesetzgebers eher restriktiv interpretiert werden.<sup>67</sup> Die Funktion von Steuergerechtigkeit liegt bei alledem klar in der Bändigung des Steuergesetzgebers.

59 BVerfGE 13, 318 (328) unter Hinweis auf die Formulierung bei O. Bühler/G. Stickrodt, Steuerrecht, Band. 1, Wiesbaden 1960, S. 658.

60 BVerfGE 122, 210 (242); BVerfG v. 6.7.2010, 2 BvL 13/09, DStR 2010, 1563 (1566). Aus der Literatur dazu: Schwarz, Folgerichtigkeit im Steuerrecht, in: O. Depenheuer/M. Heintzen u.a. (Hrsg.), FS Isensee (Fn. 55), S. 958 ff.; kritisch zur Rechtsprechung: Lepsius, Anmerkung (Fn. 55), S. 262 ff.

61 BVerfGE 123, 1 (19); 117, 1 (31); 116, 164 (180 f.); 105, 73 (126); BVerfG v. 6.7.2010, 2 BvL 13/09, DStR 2010, S. 1563 (1565).

62 P. Selmer, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, Frankfurt am Main 1972; K. H. Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze, Tübingen 1966. Siehe auch: Kämmerer, Subventionen, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band V, 3. Aufl., Heidelberg 2007, § 124 Rn. 2; Kirchhof, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR V (Fn. 18), § 118 Rn. 46 ff.; ders., Steuersubventionen, in: Osterloh u. a. (Hrsg.), Staat, Wirtschaft, Finanzverfassung, Festschrift für P. Selmer, Berlin 2004, S. 745 ff.

63 BVerfGE 122, 210 (231 m. w. N.); 117, 1 (32); 84, 348 (359).

64 J. Englisch, Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot, in: K. Tipke u.a. (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang, Köln 2010, S. 375 ff (382 f.); Jarass, Die Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung (Fn. 54), S. 591 ff.

65 Tipke, Entscheidungsspielraum (Fn. 4), S. 534.

66 Nur: Tipke, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis (Fn. 4), S. 22 f.

67 Etwa: Englisch, Folgerichtiges Steuerrecht, in: K. Tipke u.a. (Hrsg.), FS Lang (Fn. 64), S. 418 f.

Zweifel an der Rechtsprechung sind angebracht:<sup>68</sup> Mit dieser Dogmatik entfernt sich das Bundesverfassungsgericht im Bereich des Steuerrechts von seinen allgemeinen gleichheitsrechtlichen Linien. Dem Gleichheitssatz ist dort das bewegliche System zur Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen eigen, dessen eine Grenze durch das Willkürverbot gezogen und dessen andere Grenze durch die so genannte neue Formel markiert wird, wonach für eine Ungleichbehandlung Gründe von hinreichendem Gewicht sprechen müssen, sie also letztlich Verhältnismäßigkeitsanforderungen unterstellt werden. Soweit der Gesetzgeber für eine normativ erhebliche Ungleichbehandlung indes verhältnismäßige oder sachliche Gründe geltend machen kann, tragen diese eine Differenzierung am Maßstab des Art. 3 GG. Woraus sich im Steuerrecht die Forderung nach besonderen sachlichen Gründen ergeben soll, bleibt im Dunkeln. Der Gleichheitssatz als modales Grundrecht garantiert nicht die Maßstäbe der Vergleichbarkeit, sondern findet diese in der gesellschaftlichen Wirklichkeit oder in der Rechtsordnung vor.<sup>69</sup> Auch der Leistungsfähigkeitsgrundsatz ist nur ein – wenn auch steuersystematisch fundamentales – gesetzliches Prinzip des Ertragsteuerrechts und konturiert damit die wesentliche Gleichheit der Steuerpflichtigen, löst also einen gleichheitsrechtlichen Rechtfertigungsbedarf aus, ohne damit indes selbst von Verfassungswegen garantiert zu sein.

Solange aber die geschilderte Prinzipienaufladung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht überwiegend konsentiert wird, so lange kann man alle Ausprägungen steuerlicher Belastungsgrundentscheidungen über den Gleichheitssatz als Frage der Steuergerechtigkeit rhetorisch aufwerten.<sup>70</sup> Die vertikale Steuergerechtigkeit trägt Anfragen an die Steuerprogression ebenso,<sup>71</sup> wie die horizontale Steuergerechtigkeit die Periodizität der Besteuerung anreichern und Fragen der überperiodischen Verlustverrechnung und Progressionsglättung als Fragen der Steuergerechtigkeit in der Zeit ausweisen kann.<sup>72</sup> Gleichheitsrechtlich verankert werden können daneben etwa auch die bislang allerdings lediglich im Bereich der Umsatzsteuer ausjudizierten Anforderungen an eine der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung verpflichteten Rechtsformneutralität.<sup>73</sup> Ob sich die steuergesetzlichen und steuerverfassungsrechtlichen Diskurse in Deutschland mit dieser rhetorischen Bürde einen Gefallen erweisen,

68 Dazu auch schon: M. Droege, Wie viel Verfassung braucht der Steuerstaat?, in: *StuW* 2011, S. 105 ff.; *Lepsius*, Anmerkung (Fn. 55), S. 262 ff.

69 Hierzu schon: *Bodenheim*, Verfassungsdogmatische Reformulierung (Fn. 4), S. 485; *R. Zippelius*, Recht und Gerechtigkeit in der offenen Gesellschaft, Berlin 1994, S. 44 f.

70 Bspw.: *W. Ehrenforth*, Besteuerung von Zinseinkünften und Steuergerechtigkeit, *BB* 1990, S. 2383 ff.; *Sailer/ Ismer*, Zinserträge (Fn. 4), S. 1 ff.

71 *Becker*, Steuerprogression in: *Kirchhof* u.a. (Hrsg.), *FS Klein* (Fn. 4), S. 379 ff.

72 *Schaumburg/Schaumburg*, Steuergerechtigkeit in der Zeit (Fn. 4), S. 64 ff.

73 Siehe: BVerfGE 101, 151 (155 ff.) – Schwarzwaldklinikentscheidung. Einschränkend aber: BVerfG, *Beschl. v. 21.6.2006*, 2 BvL 2/99, DStRE 2006, S. 988 (998), für Ausschüttungen bzw. entnommene Gewinne. Aus der Lit.: *D. Birk*, Die Verwaltung 35 (2002), S. 91 (93 ff. m. w. N.); *J. Hey*, Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität, in: *DStJG* 24 (2001), S. 155 (161 ff. m. w. N.).

dürfte zu bezweifeln sein. Sicher ist es kein Zufall, dass sich in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes, der ja weite Bereiche des europäischen Steuerrechts im Bereich der direkten Steuern richterrechtlich durch Entfaltung der Grundfreiheiten herausgebildet hat,<sup>74</sup> der Begriff der Steuergerechtigkeit nicht finden lässt.<sup>75</sup> Diskriminierungs- und Verteilungsfragen lassen sich also auch ohne Gerechtigkeitsrhetorik diskutieren und dogmatisch abarbeiten.

Was Steuergerechtigkeit nun aber heißt, ist im Einzelfall gar nicht so leicht zu bestimmen und stark vom Zeitgeist geprägt.<sup>76</sup> Ein schönes Beispiel bilden die durch das objektive Nettoprinzip bestimmten Konturen der Erwerbssphäre. Von jeher problembehaftet sind hier gemischt veranlasste Aufwendungen des Steuerpflichtigen, also Aufwendungen, die diesem einerseits erwerbsbedingt und andererseits aus privaten Gründen entstehen und deren Berücksichtigung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten in Frage steht. Während der Bundesfinanzhof in jahrzehntelanger Rechtsprechung den einschlägigen § 12 EStG als Aufteilungsverbot interpretierte und dem Steuerpflichtigen den Abzug gemischt veranlasster Aufwendungen mit dem tragenden Argument versagte, eine weiter gehende Aufteilung sei mit dem Gebot der Steuergerechtigkeit unvereinbar,<sup>77</sup> hat er vor einigen Jahren unter Berufung auf das objektive Nettoprinzip und seine verfassungsrechtliche Grundierung eine Kehrtwende vollzogen und interpretiert die Norm nunmehr als Aufteilungsgebot.<sup>78</sup> Das an den Gesetzgeber adressierte Gebot der gleichheitsrechtlichen Folgerichtigkeit instrumentalisierte der große Senat des Bundesfinanzhofes dabei als Gebot der folgerichtigen Interpretation einfachgesetzlichen Normmaterials unter Entfaltung des Nettoprinzips. Wollte man die Rechtsprechung hieran festhalten, so würde dies letztlich die folgerichtige Norminterpretation als Verfassungsgebot ausweisen und damit zu nichts Geringerem führen, als die juristische Methodenlehre unter Verfassungsvorbehalt zu stellen.<sup>79</sup>

Auch die Bindung des Steuergesetzgebers zur folgerichtigen Gesetzgebung im Übrigen stellt seine demokratische Gestaltungsfreiheit weitgehend infrage. Folgerichtigkeit ist aus der Perspektive demokratisch-legitimierter Gestaltungsfreiheit des Ge-

74 Dazu m. w. N.: *M. Droege*, Europäisches Steuerverwaltungsrecht, in: Terhechte (Hrsg.), Verwaltungsrecht in der Europäischen Union, Baden-Baden 2011, § 28 Rn. 14 ff.

75 So auch die Feststellung bei *Lehner*, Steuergerechtigkeit in der Rechtsprechung des EuGH, in: P. Kirchhof u.a. (Hrsg.), FS Offerhaus (Fn. 4), S. 117, der den EuGH aber überraschenderweise dennoch in „der Tradition eines gleichheitsrechtlichen Verständnisses von Steuergerechtigkeit“ (118) sehen will. Allenfalls in Schlussanträgen taucht der Begriff auf, siehe: EuGH, Schlussanträge vom 24.1.2008, C-484/06, Slg. 2008, I-05097, Rn. 39; EuGH, Schlussanträge vom 11.9.2007, C-101/05, Slg. 2007, I-11531, Rn. 59.

76 So zum nachfolgenden Beispiel: *Birk*, Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 363.

77 Bspw.: BFH, Beschl. v. 19.10.1970, GrS 2/70, BStBl. II 1971, S. 17 (20).

78 BFH, Beschl. v. 21.9.2009, GrS 1/06, BStBl. II 2010, S. 672 (680 ff.).

79 Vgl. auch: *R. Schenke*, Die Rechtsfindung im Steuerrecht, 2007, S. 321 ff. Zu dieser Konsequenz auch: *Droege*, Steuerstaat (Fn. 10), S. 110 f.

setzgebers eine gefährliche Forderung. Der Gesetzgeber wird zum „Gefangenen seiner eigenen Entscheidung“.<sup>80</sup> Dies zeigt sich etwa dann, wenn er sich weigert, rechtsgebietsübergreifend die folgerichtigen Konsequenzen seiner Entscheidungen zu ziehen. Das aktuelle Beispiel der steuerrechtlichen Folgen aus der zivilrechtlichen Anerkennung gleichgeschlechtlicher Lebenspartnerschaften bis hin zur Erstreckung des Ehegattensplittings belegt hier die Verlagerung von Normensetzung in die Sphäre der Rechtsprechung.<sup>81</sup> Das Bundesverfassungsgericht hat dem vereinzelt durch eine unterschiedliche Handhabung des Folgerichtigkeitsgebotes Rechnung zu tragen versucht. Es hat sich etwa im etwas abgelegenen Feld der Durchbrechung der handelsrechtlichen Maßgeblichkeit auf eine Willkürkontrolle zurückgezogen und das Gebot der Folgerichtigkeit auf die zentralen Fragen gerechter Belastungsverteilung begrenzt.<sup>82</sup> Soweit nämlich darüber hinaus überzeugende dogmatische Strukturen durch eine systematisch konsequente und praktikable Tatbestandsausgestaltung entwickelt werden müssten, bliebe dies der Gesetzgebung und der Fachgerichtsbarkeit überlassen. Es sei nicht Aufgabe des Bundesverfassungsgerichts, die Richtigkeit von Lösungen komplexer dogmatischer Streitfragen zu kontrollieren und zu gewährleisten.<sup>83</sup> Offen bleibt aber, wie diese „zentralen“ Fragen zu erkennen sind.<sup>84</sup> Auch Forderungen nach bereichsspezifischen Differenzierungen der Reichweite und Dichte des Folgerichtigkeitsgebotes anhand der „Ranghöhe der Belastungsentscheidung“<sup>85</sup> können dem nicht begegnen.

Bei näherer Betrachtung entkommt das gleichheitsrechtliche Versprechen von Steuergerechtigkeit also auch nicht dem Problem der Unbestimmtheit dessen, was eine gerechte Verteilung der Steuerlasten konkret fordert. Der Spielraum des Gesetzgebers ist unvermindert weit: Gleichheitswidrig sind willkürliche Ungleichbehandlungen und in den grundrechtssensiblen Bereichen solche steuerlichen Ungleichbehandlungen, die nicht durch hinreichende Gründe des Gemeinwohls gestützt sind. Mehr wird man Art. 3 Abs. 1 GG nicht entnehmen können. Gleichheitsrechtlich sind Fragen der Steuergerechtigkeit so kaum verfassungsrechtlich vorentschieden. Zudem ist der

80 *Di Fabio*, Steuern und Gerechtigkeit (Fn. 4), S. 754.

81 BVerfG, Beschl. vom 7.5.2013 – 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, DStR 2013, S. 1228 (1232 ff.). Siehe zuvor schon: BVerfGE 124, 199 (220); 126, 400 (419 ff.); v. 19.2.2013, 1 BvL 1/11, 1 BvR 3247/09, NJW 2013, S. 847.

82 BVerfGE 123, 111 (123).

83 BVerfGE 123., 111 (123).

84 Ablehnend daher *R. Hüttemann*, Das Passivierungsverbot für Jubiläumsrückstellungen zwischen Folgerichtigkeitsgrundsatz und Willkürverbot, in: *R. Mellinshoff/W. Schön/H.-U. Viskorf* (Hrsg.), *Steuerrecht im Rechtsstaat*, Köln 2011, S. 627 (631 ff.); *Englisch*, Folgerichtiges Steuerrecht, in: *K. Tipke* u.a. (Hrsg.), *FS Lang* (Fn. 64), S. 405 f.: „Wankelmut des BVerfG“.

85 *J. Hey*, Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmensteuerrecht, DStR 2009, S. 2561 (2567).

Prozess der Rechtsgewinnung aus der Verfassung auch nichts anderes als Rechtsprechung und folgt deren Eigenarten und Zufälligkeiten.<sup>86</sup>

## II. Steuergerechtigkeit und Freiheitsrechte

Diese Einschätzung bestätigt sich, wenn man die freiheitsrechtlichen Determinanten der Steuergerechtigkeit und damit vor allem nicht die Verteilung der Steuerlast, sondern ihre Höhe in den Blick nimmt. Relativ klare verfassungsrechtliche Grundierungen gerechter Steuerbelastung finden sich hier lediglich in Gestalt des so genannten subjektiven Nettoprinzip und der Steuerfreiheit des Existenzminimums.<sup>87</sup> Im an das oberste Konstitutionsprinzip der Unverletzlichkeit der Menschenwürde gebundenen Sozialstaat ist es dem Steuerstaat verwehrt, auf das Lebensnotwendige seiner Bürger durch die Steuer zuzugreifen und diese Nahme als Sozialstaat durch staatliche Transferleistungen zu kompensieren.<sup>88</sup>

Darüber hinaus wirken die Freiheitsrechte als Leitmarken der Gesetzgebung, denkt man etwa an den Schutz von Ehe und Familie durch Art. 6 GG oder an die Religionsfreiheit des Art. 4 GG, in vielfacher Weise auf den Steuergesetzgeber inhaltlich ein. Absolute Grenzen der Steuerbelastung lassen sich aber in den Grundrechten nur schwer ausmachen, flieht die Steuerpflicht doch als vermögensbezogene Last den Gewährleistungsgehalt der speziellen Freiheitsrechte. Die Diskussion um die freiheitsrechtlichen Grenzen der Besteuerung ist hier vor allem eine Diskussion um die Frage, ob das Eigentumsgrundrecht des Art. 14 GG dem Steuergesetzgeber Grenzen setzt.<sup>89</sup> Von besonderer Verführungskraft war der Gedanke der Halbteilung, der die Gesamtsteuerlast im Sinne einer hälftigen Teilung zwischen Bürger und Staat begrenzt. Dogmatische Grundlage war die Entfaltung des Eigentumsgrundrechts als vermögensbezogene Handlungsfreiheit.<sup>90</sup> Folgte der zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts dieser dogmatischen Grundierung in seinem Vermögensteuerbeschluss,<sup>91</sup> so entfernte sich der Senat vor einigen Jahren hiervon wieder, verabschiedete die starre Grenze der Halbteilung und unterwarf an den Hinzuwerb anknüp-

86 Rütters, *Gerechtigkeit* (Fn. 13), S. 975: „Eine einzige neu besetzte Richterstelle in einem Senat des BVerfG kann die Verfassung und die gerade „gültige“ Gerechtigkeit verändern“.

87 BVerfGE 82, 60 (85 ff.); 87, 153 (169 ff.); 99, 216 (217, 2. LS.); 99, 246 (264 f.); 110, 412 (434). Aus der Literatur nur: C. Moes, *Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht*, Baden-Baden 2011.

88 Siehe auch: P. Kirchhof, *Steuergerechtigkeit und sozialstaatliche Geldleistungen*, JZ 1982, S. 305 ff.

89 Siehe etwa die Zusammenfassung der Diskussion bei: J. Wieland, in: H. Dreier (Hrsg.), *Kommentar zum Grundgesetz*, 3. Aufl., Tübingen 2013, Art. 14 Rn. 65 ff.; *ders.*, *Freiheitsrechtliche Vorgaben für die Besteuerung vom Einkommen*, in: DSjG 24 (2001), S. 29 ff.; K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Band 1, 2. Aufl., Köln 2000, S. 437 ff.; C. Waldhoff, *60 Jahre Grundgesetz – aus der Sicht des Steuerrechts*, JöR N. F. 59 (2011), S. 118 (134 ff. m. w. N.).

90 P. Kirchhof, *VVDStRL* 39 (1981), S. 213 (234 ff.). Siehe auch: *ders.*, *AöR* 128 (2003), S. 1 (11 ff., 19 ff.).

91 BVerfGE 93, 121 (137 ff.). Dagegen schon: Sondervotum E.-W. Böckenförde, BVerfGE 93, 121 (149 ff.).

fende Steuerbelastungen den weiten Grenzen verhältnismäßiger Inhalts- und Schrankenbestimmungen des Eigentums.<sup>92</sup> Auch im Rahmen der eigentumsverfassungsrechtlichen Dogmatik erweisen sich Vorstellungen von gerechter Besteuerung damit als änderbare und in Konkurrenz stehende, letztlich dynamische Gerechtigkeitskonventionen. Die verbreitete Hoffnung, im Diskurs stets zu rechtfertigende Besteuerungsideale von einst als verfassungsrechtliche Gebote auszuweisen und damit letztlich außer Streit zu stellen, ist also auch im Steuerrecht trügerisch.

#### D. Die Form der Steuergerechtigkeit – Zur Steuerrechtskodifikation

Die Konstitutionalisierung des Steuerrechts befördert Versuche, das prinzipiengeleitete innere System des Steuerrechts mit der äußeren Gestalt der Steuerrechtsordnung zu möglicher Kongruenz zu führen. Angesprochen ist hier der von Paul Kirchhof eingeführte Vorschlag, das steuerliche Normmaterial zu vereinheitlichen, zu vereinfachen und in einem Bundessteuergesetzbuch zusammenzufassen, ein Vorschlag der sich auch als Beitrag zur Schaffung von Steuergerechtigkeit versteht.<sup>93</sup> Der Kirchhofsche Entwurf führt das derzeit auf etwa 200 Steuergesetze verteilte Normmaterial in einem Gesetzbuch zusammen.<sup>94</sup> Säulen des Entwurfes sind ein Allgemeiner Teil, eine Ertragsteuer, die natürliche wie juristische Personen gleichermaßen zu Steuersubjekten hat, eine Erbschaft- und Schenkungsteuer, eine Umsatzsteuer und schließlich eine Verbrauchsteuer, die die Vielstimmigkeit der derzeitigen Verbrauchsteuern in sich aufnimmt. Hinzu tritt eine kommunale Zuschlagsteuer, die den Gemeinden ein Hebesatzrecht auf die Ertragsteuer gewährt. Der Entwurf reduziert die Steuerarten nicht nur auf die genannten vier, er reduziert auch das steuerliche Normmaterial erheblich und kommt mit gerade einmal 146 Paragraphen aus. Der Entwurf strebt an, die Steuerrechtsordnung auf ihre fundamentalen und bewährten Belastungsprinzipien zurückzuführen, richtet sich damit gegen ihre Überwucherung durch Ausnahmen, Privilegien und Lenkungstatbestände, die mit der Steuer als Gemeinlast nicht vereinbar seien.<sup>95</sup> Er sieht sich im Dienst an einem einfachen und verständlichen Steuerrecht. Der Entwurf setzt sich zum Ziel, „das geltende Steuerrecht in einem Entwurf eines einsichtigen Steuergesetzbuchs zu vereinfachen. Dabei werden die erprobten und bewährten Prinzipien des deutschen Steuerrechts gewahrt, Verfremdungen, Lenkungen und Bevorzugungen jedoch beendet. Das Steuerrecht ist geeig-

92 BVerfGE 115, 97 (111).

93 Siehe P. Kirchhof, Vorwort, Bundessteuergesetzbuch. Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, Heidelberg 2011, S. V. Aus der Literatur dazu auch: Tipke, Steuerrechtsordnung, (Fn. 36) S. 1820 ff.; ders., Warum Steuerrechtswissenschaft und Steuerpolitik nicht harmonieren, StuW 2013, S. 97 (99 f.); ders., Steuergerechtigkeit, in: H. Kube (Hrsg.), FS Kirchhof (Fn. 4), § 146 Rn. 8 ff. Zum Zusammenhang von Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung: Lang, Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung, in: P. Kirchhof u.a. (Hrsg.), FS Meyding (Fn. 4), S. 33 ff.

94 Dazu: Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch (Fn. 93) S. 7 Rn. 18.

95 Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch (Fn. 93), S. V.

net, in einer Gesamtkodifikation geordnet, systematisch erschlossen, sprachlich erneuert zu werden.“<sup>96</sup>

Dieser Steuerreformvorschlag nutzt nicht nur in seiner Gestalt das symbolische Kapital der Verfassung, die Zahl von 146 Paragraphen ist sicherlich nicht zufällig; der Reformvorschlag nutzt vor allem die Form der Kodifikation.<sup>97</sup> Kodifikationen sind selten, sie haben aber einen guten Ruf.<sup>98</sup> Der Jurist verbindet mit dem Begriff die Gesetzbücher der Aufklärung ebenso wie die großen Gesetzesbücher des Privatrechts, die das lange 19. Jahrhundert zu einem Zeitalter der Privatrechtsgesellschaft gemacht haben. Die Öffentlichrechtler mögen an die erfolgreiche Kodifikation des Verwaltungsverfahrens oder an die schrittweise Kodifikation des Sozialrechts denken. Bestimmt von den Idealen der Einfachheit, Widerspruchsfreiheit und Vollständigkeit ist die Kodifikation eine Matrix normativen Wissens, deren beide Seiten, System und Gesetzesrecht, sich gegenseitig stabilisieren.<sup>99</sup> Kodifikationen erscheinen damit nicht nur ein geschickter wissenschaftsstrategischer Zug für die Reform des Steuerrechts zu sein, sie versprechen Abhilfe aus dem Dilemma steuerrechtlicher Normsetzung. Kodifikationen versprechen die umfassende Regelung mindestens eines Lebensbereiches, sie versprechen Systematik, die Grundierung von Normprinzipien, Vermeidung von Kasuistik und schließlich eine klare und allgemein verständliche Sprache.<sup>100</sup> Steuerrechtskodifikation könnte also ein gangbarer Weg sein, das Steuerrecht in Ausprägung seiner eigenen Prinzipien ganz nach dem Münchhausen-Prinzip aus der Krise zu befreien, in die es die Gesetzgebungshypertrophie geführt hat.

Mit dem Kodifikationsgedanken findet das Steuerrecht allerdings auch Anschluss an die Diskurse um die Kodifikationsreife eines Rechtsgebiets<sup>101</sup> und die Kodifikationsfähigkeit des Gesetzgebers.<sup>102</sup> Der Blick in das Zivilrecht zeigt für Jahrzehnte eine Beschäftigung mit Kodifikationen in den Formen einer Verlustgeschichte. Der Ar-

96 *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch (Fn. 93), S. 7 Rn. 16.

97 Dazu: *M. Droege*, Die Kodifikationsidee in der Steuerrechtsordnung, in: Schön (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, Band 2, Heidelberg 2013 i. E.

98 *H.-J. Papier*, Kodifikation – ein Mittel zur guten Gesetzgebung, in: E. Böhne/M. Kloepfer (Hrsg.), Das Projekt eines Umweltgesetzbuches 2009, Berlin 2009, S. 17.

99 *I. Kroppenber*, Kodifikation, in: Handwörterbuch zur deutschen Rechtsgeschichte (HRG), 2. Aufl., Band 2, 2012, Spalte 1918 (1919).

100 Diese Attribute der Kodifikation finden sich schon in *J. Bentham*s Schrift „De l'organisation judiciaire et de la codification“, hier: Paris 1828, dort: S. 333 ff., und werden hier in der Reihenfolge nach *H. Coing*, Allgemeine Züge der privatrechtlichen Gesetzgebung im 19. Jahrhundert, in: ders., Handbuch der Quellen und Literatur der neueren europäischen Privatrechtsgeschichte, Band III/1, München 1982, S. 4 f., zitiert. Siehe auch: *J. Münch*, Strukturprobleme der Kodifikation, in: O. Behrends/W. Sellert (Hrsg.), Der Kodifikationsgedanke und das Modell des Bürgerlichen Gesetzbuches, Göttingen 2000, S. 148 m. w. N. in Fn. 4; *B. Mertens*, Gesetzgebungskunst im Zeitalter der Kodifikationen, Tübingen 2004, S. 489.

101 *Münch*, Strukturprobleme in: O. Behrends/B. Sellert (Hrsg.), Kodifikationsgedanke (Fn. 100), S. 148.

102 Zweifel im Steuerrecht meldet an: *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Band 1 (Fn. 89), S. 66.

chetyr der Zivilgesetzbücher wurde idealisiert und den Bedingungen ihres Zu-Stande-Kommens wehmütig nachgetrauert. Franz Wieacker sieht schon Anfang der Fünfzigerjahre die Kodifikation in der Krise.<sup>103</sup> Als Krisenfaktor wird der Fortfall der sozialen Gelingensbedingungen bürgerlicher Rechtssetzung identifiziert und die Fähigkeit des parlamentarischen Gesetzgebers in Zweifel gezogen, diese unter den Bedingungen des pluralistischen Verbändestaates je wieder zu erreichen. Demokratie ist hier geradezu ein Kodifikationsantagonist.<sup>104</sup>

Nun sind Verlustgeschichten selten die einzig mögliche Deutung rechtsgeschichtlicher Prozesse. Wie der Abschied vom Staat voreilig war, so ist auch der Abschied von der Kodifikation vermutlich voreilig.<sup>105</sup> Selbst unter den Bedingungen des europäisierten und letztlich globalisierten Rechtsraumes, der weit mehr das Nebeneinander verschiedener Rechtssetzer zu organisieren hat, als die eine, umfassende Rechtssetzungsform zu stabilisieren, zeigen etwa die Arbeiten an einem europäischen Zivilgesetzbuch,<sup>106</sup> dass grundsätzlich auch das Steuerrecht die Kodifikation als Rechtsetzungstechnik nutzen könnte. Die Bedingungen des demokratischen Rechtsetzungsprozesses sind jedenfalls gegenüber dieser Form der Steuerrechtsgestaltung nicht von vornherein in Opposition. Kodifikationen sind aber nicht nur eine Anfrage an den Gesetzgeber, sondern fordern zunächst einmal die Rechtswissenschaft heraus, dem Recht eine hinreichend gesicherte dogmatische Struktur zu geben. Die Kodifikation als Form der Gerechtigkeit ist verfassungsrechtlich in jedem Fall nicht mehr wert als jedes beliebige Parlamentsgesetz.<sup>107</sup> Die gesetzgeberischen Spielräume innerhalb einer Kodifikation sind nicht geringer als innerhalb zersplitterter Einzelsteuergesetze. Die Freiheit des Gesetzgebers, mit einem Federstrich kodifizierte Normen zu ändern oder den Rechtskorpus zu zerschlagen, bleibt unberührt. Schließlich schuldet der demokratisch-legitimierte Gesetzgeber das Gesetz und nicht ein System.<sup>108</sup>

## E. Die demokratische Frage an die Steuerrechtswissenschaft

Für weite Teile der Steuerrechtswissenschaft übt Steuergerechtigkeit eine große Anziehungskraft aus. Die Steuerrechtsordnung wird ausdrücklich als Steuergerechtig-

103 F. Wieacker, Aufstieg, Blüte und Krisis der Kodifikationsidee, in: Festschrift für Gustav Boehmer, Bonn 1954, S. 47 ff.

104 F. Kübler, Kodifikation und Demokratie, JZ 1969, S. 645 ff.

105 So schon: K. Schmidt, Die Zukunft der Kodifikationsidee, Heidelberg 1985, S. 11 ff.; Vgl. auch: Kroppenberg, Kodifikation (Fn. 99), Sp. 1918 (III.2. m. w. N.).

106 Hierzu E.-M. Kieninger, Kodifikationsidee und Europäisches Privatrecht, Rechtswissenschaft 2012, S. 406 ff.

107 H.-J. Papier, Kodifikation, in: Bohnel/ Klopfer (Hrsg.), Umweltgesetzbuch (Fn. 98), S. 25.

108 W. Geiger, Gegenwartsprobleme der Verfassungsgerichtsbarkeit aus deutscher Sicht, in: Berberich u. a. (Hrsg.), Neue Entwicklungen im öffentlichen Recht, 1979, S. 141; K. Schlaich, Die Verfassungsgerichtsbarkeit im Gefüge der Staatsfunktionen, VVDStRL 39 (1981), S. 109. Zur Begründungspflicht des Gesetzgebers nur: C. Waldhoff, „Der Gesetzgeber schuldet nichts als das Gesetz“, Zu alten und neuen Begründungspflichten des parlamentarischen Gesetzgebers, in: Depenheuer/ Heintzen/ Je-staedt/ Axer (Hrsg.), Staat im Wort. Festschrift für Josef Isensee, Heidelberg 2007, S. 325 ff.

keitsordnung entfaltet,<sup>109</sup> die Steuerrechtswissenschaft avanciert zur „Steuergerechtigkeitswissenschaft“.<sup>110</sup> Eine starke, fast kontrafaktische Orientierung an Besteuerungsidealen ist überdies feststellbar. Die Trinität von Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, Belastungsgleichheit und Wettbewerbsneutralität leiten die dogmatische Durchdringung des Steuerrechts in unterschiedlicher Gewichtung an. „Gerechtigkeitsdenken“ wird als Systemdenken ausgewiesen.<sup>111</sup> Auffällig ist, dass das Steuerrecht hier seine methodologische Nähe zum Zivilrecht bewahrt hat. Oftmals wird nämlich im Rahmen der Systembildung im Steuerrecht auf den Systembegriff, den Claus Wilhelm Canaris ausformuliert hat,<sup>112</sup> Bezug genommen.<sup>113</sup> Canaris‘ Theorie beweglicher Systeme konstruiert juristische Systeme als teleologische Systeme von prinzipiellen Wertungen, die freilich in Anlage und Struktur offen sind.<sup>114</sup> Diese Offenheit der Systembildung soll durch den Gerechtigkeitsdiskurs scheinbar wieder eingefangen werden: Die Steuerrechtswissenschaft trage besondere Verantwortung für den Steuergerechtigkeitsdiskurs, die Verteilungsgerechtigkeit sei für sie systembestimmend, der Gerechtigkeitsbezug begründe ihren Wissenschaftscharakter.<sup>115</sup> In der Tat scheint es eine besondere Eigenart der Steuerrechtswissenschaft zu sein, dogmatische Fragen als Gerechtigkeitsfragen und ihre leitenden dogmatischen Prinzipien als grundlegende Gerechtigkeitsmaßstäbe auszuweisen.<sup>116</sup> Der Gerechtigkeitsbegriff erfährt dabei materiale Gehalte durch den Import aus Rechtsphilosophie und Rechtstheorie. Die Rezeption – beginnend mit der Bibel<sup>117</sup>– führt in großen Sprüngen über den Thomismus und Kantianismus bis hin zu Gerechtigkeitspostulaten, die Chaim Perelmann<sup>118</sup> in den 1960er Jahren geordnet hat.<sup>119</sup> Übergeordnete

109 Nur: *Tipke*, Steuerrechtsordnung (Fn. 36), S. 1247 ff. Zu ihrer besonderen Prinzipienorientierung: *J. Mössner*, Prinzipien im Steuerrecht, in: K. Tipke u.a. (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang, Köln 2010, S. 83. Zum Zusammenhang von System und Gerechtigkeitsordnung auch: *J. Hey*, Steuersystem und Verfassungsrecht, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., Köln 2012, § 3 Rn. 26.

110 *Vogel*, Steuergerechtigkeitswissenschaft (Fn. 4), S. 1121.

111 *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis (Fn. 4), S. 47 ff.

112 Grundlegend: *C.-W. Canaris*, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, Berlin 1969.

113 *J. Lang*, Systematisierung von Steuervergünstigungen, Berlin 1974. Dazu auch: *K.-D. Drißen*, Über Theorien im Steuerrecht, in: K. Tipke u.a. (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, Köln 2010, S. 57 m. w. N. Zu den biographischen Hintergründen der Canaris-Rezeption durch Joachim Lang nunmehr: *J. Lang*, Das Anliegen der Kölner Schule, *StuW* 2013, S. 53 (55, Fn. 32).

114 *Canaris*, Systemdenken (Fn. 112), S. 40 ff., 61 ff.

115 *Tipke*, Steuerpolitik (Fn. 93), S. 98; *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Band 3 (Fn. 36), S. 1237 ff.

116 Siehe etwa *Tipke*, Steuerrechtsordnung (Fn. 89), S. 236 ff.; 273 ff.; *Tipke*, Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots (Fn. 4), S. 201 ff. Zur Leistungsfähigkeit: *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Band 3 (Fn. 36), S. 1251 ff.

117 Etwa: *Pausch*, Bibel (Fn. 4), S. 101 ff.; *Becker*, Steuerprogression, in: Kirchhof u.a. (Hrsg.), FS Klein (Fn. 4), S. 379 f.

118 *Ch. Perelmann*, Über die Gerechtigkeit, München 1967, S. 16 ff.

119 Etwa: *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis (Fn. 4), S. 9 ff; *ders.*, (Steuer-)Gerechtigkeit in der Mitverantwortung (Fn. 4), S. 22 ff.

Strukturen der Rezeption oder gar eine Rezeptionstheorie<sup>120</sup> sind dabei nicht erkennbar. Steuergerechtigkeit wird vor dem Hintergrund des zumeist konsentierten Versagens des Steuergesetzgebers zur verfassungsgebundenen, gesamthänderischen Aufgabe von Steuerrechtswissenschaft, Steuerverwaltung, Finanzrechtsprechung und gar des Steuerbürgers.<sup>121</sup> Dogmatische Diskurse gewinnen als Gerechtigkeitsdiskurse an Schärfe und Kompromisslosigkeit, nicht aber an Rationalität. Zwar wird konzidiert, dass der Gerechtigkeitsbegriff hoch abstrakt sei, seine Abstraktheit wird jedoch auf die Sachgesetzlichkeiten des Steuerrechts und „grundlegende Wertmaßstäbe“ niedergebrochen.<sup>122</sup> Der in der Philosophie und Rechtsphilosophie verbreiteten Erkenntnis um die Kontextualität und Subjektivität der Vorstellungen von Gerechtigkeit,<sup>123</sup> die sich in dem Ausdruck „Irrgarten der Gerechtigkeit“ treffend widerspiegelt,<sup>124</sup> stellt sich die Steuerrechtswissenschaft nicht. Die Auseinandersetzung wird entbehrlich, weil die aufgesammelten ethischen Kriterien der Steuergerechtigkeit unter Hinweis auf den allgemeinen Gleichheitssatz und die Grundrechtsbindung des Gesetzgebers als verfassungsgebunden ausgewiesen werden. Besteuerungsprinzipien verlieren über den Gerechtigkeitsdiskurs ihre strukturelle Offenheit und mutieren zu Geboten der Verfassung. Wertungswidersprüche und Systembrüche im komplexen Normmaterial des Steuerrechts sind so nicht nur ungerecht, sie sind Verfassungsverstöße.

So verwundert es kaum, dass das Verhältnis von Steuerrechtswissenschaft und Steuerpolitik als nicht harmonisch beschrieben wird.<sup>125</sup> Im Habitus der betrogenen Geliebten erwartet die Steuerrechtswissenschaft nichts Gutes (mehr) vom Steuergesetzgeber. Die Realität im pluralen Verbändestaat legitimer, interessengeleiteter Gesetzgebung wird als Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht ausgewiesen<sup>126</sup> und die Klage über den Steuergesetzgeber zum Grundakkord steuerwissenschaftlicher Beiträge.<sup>127</sup> Als Hochschullehrer könne man heute deutsches Steuerrecht nicht mehr ohne Scham unterrichten, so Klaus Vogel.<sup>128</sup> Das Streben nach Macht durch politisch kalkulierten Wählerfang und gewonnene Wahlen einerseits sowie das Streben nach

120 J. Lüdemann, Netzwerke, Öffentliches Recht und Rezeptionstheorie, in: Boysen u.a. (Hrsg.), Netzwerke, 47. Assistententagung Öffentliches Recht, Baden-Baden 2007, S. 266 ff.

121 Exemplarisch: *Tipke*, (Steuer-)Gerechtigkeit in der Mitverantwortung (Fn. 4), S. 21 ff.; *ders.*, Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots (Fn. 4), S. 213 ff.

122 *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Band 3 (Fn. 36), S. 1251; *Tipke*, Über Steuergerechtigkeit, in: B. Ziemeke (Hrsg.), FS Kriele (Fn. 4), S. 947.

123 Statt vieler: *Rüthers*, Gerechtigkeit (Fn. 13), S. 974 f.

124 *Zippelius*, Offene Gesellschaft (Fn. 69), S. 39.

125 *Tipke*, Steuerpolitik (Fn. 93), S. 97 ff.; *Tipke*, Steuerrechtsordnung (Fn. 36), S. 1884 ff.

126 K. Vogel, Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht, in: Friauf (Hrsg.), Steuerrecht und Verfassungsrecht, DSStG 12 (1989), S. 123 ff.

127 Zuletzt: *Tipke*, Steuerpolitik (Fn. 93), S. 97 ff. Kritisch zu dieser Gewohnheit: W. Schön, Steuerpolitik 2008, Beihefter zu DSStR 17/2008, S. 10 (12).

128 Vogel, Der Verlust des Rechtsgedankens (Fn. 126), S. 127.

dauerhafter Steuergerechtigkeit aufgrund von Prinzipien und Regeln andererseits seien – so Klaus Tipke – nicht kompatibel.<sup>129</sup>

Teile der Steuerrechtswissenschaft beweisen hier nicht nur ein problematisches Verständnis des demokratischen Willensbildungsprozesses,<sup>130</sup> sie erweisen sich in dieser Ausrichtung auf die Steuergerechtigkeit auch einen Bären dienst. Zum ersten werden schon die Ebenen der Steuerrechtswissenschaft und ihres Gegenstandes, des Steuerrechts, nicht klar genug unterschieden. Prinzipienorientierung und Systembildung sind Aufgaben der Rechtswissenschaft.<sup>131</sup> Sie mögen auch unverzichtbare Aufgaben der Steuerrechtswissenschaft sein. Sie sind deshalb aber noch lange nicht Qualitäten des Steuergesetzes. Wissenschaft wirkt natürlich auf ihren Gegenstand ein, formt Recht, ist mit ihm aber nicht identisch.<sup>132</sup> Zum Zweiten spricht gegen eine Ausrichtung der wissenschaftlichen Systembildung an einem Gerechtigkeitskonzept die Pluralität der Gerechtigkeitsverständnisse. Weil aus der Steuergerechtigkeit keine zwingenden Ergebnisse konsensfähig abgeleitet werden können, ist sie kein Maßstab der Wissenschaftlichkeit.<sup>133</sup> Steuerrechtswissenschaft als Steuergerechtigkeitswissenschaft begreifen, heißt dann nichts anderes als Abschied von der Wissenschaftlichkeit. Zum Dritten schließlich ist für den Verfassungsrechtler erstaunlich, dass die Steuerrechtswissenschaft ausgerechnet die Verfassung zum Quell ihrer Gerechtigkeit erhoben hat. Die steuerverfassungsrechtlichen Vorgaben konzentrieren sich im Wesentlichen auf die Entfaltung des Gleichheitssatzes und damit auf ein äußerst unsicheres Fundament. Denkt man hingegen an andere Rechtsgebiete, wie etwa das Straf- oder Zivilrecht, so sind diese natürlich nicht frei von konstitutionellen Einflüssen, zeichnen sich aber im Vergleich zur Steuerrechtswissenschaft durch einen stärker ausgeprägten Selbststand in Fragen der Prinzipien- und Systembildung aus. Es scheint plausibel, dass die starke Verfassungsorientierung der Steuerrechtswissenschaft Folge ihrer späten Geburt ist. Schon zur hier in Bezug genommenen Weimarer Zeit standen „Vernunft“ und Naturrecht zur Selbstvergewisserung nicht mehr zur Verfügung. Die Vakanz füllte das Verfassungsrecht aus. Trifft diese Vermutung zu,<sup>134</sup> kann die Aufladung des Verfassungsrechts mit Gerechtigkeitsforderungen an das Steuergesetz eigentlich nicht mehr überraschen.

129 Tipke, Steuerpolitik (Fn. 93), S. 104.

130 Dazu schon: W. Schön, Steuerpolitik 2008, Beihefter zu DStR 17/2008, S. 10 (12).

131 C. Möllers, in: A. Voßkuhle/E. Schmidt-Assmann u.a. (Hrsg.), Grundlagen des Verwaltungsrechts, Band I, 2. Aufl., München 2012, § 3 Rn. 36; E. Schmidt-Assmann, Das Allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Heidelberg 2006, S. 4.

132 Treffend zu dieser Unterscheidung: K.-D. Drüen, Über Steuerrechtswissenschaft und Steuerrechtssprechung, StuW 2013, S. 72 (74).

133 Drüen, Steuerrechtswissenschaft (Fn. 132), S. 74. Vgl. auch: H. W. Kruse, Lehrbuch zum Steuerrecht, München 1991, S. 44, 50 f.; Rodi, Rechtfertigung (Fn. 1), S. 68; S. Kempny, Steuergerechtigkeit, Erg. Lexikon d. Rechts, EL 148, 09/2013, 6/1330, S. 3.

134 Hierzu näher: Walz, Rechtsanwendung (Fn. 4), S. 4, 7 ff.

Auch für das Steuerrecht behält das Verfassungsrecht aber seinen Charakter als Rahmenordnung, die zuvörderst durch den demokratisch-legitimierten Gesetzgeber auszufüllen ist. Steuergerechtigkeit ist nach alledem eine Demokratiefrage. Sie gehört in die Parlamente und in den öffentlichen Diskurs, nicht in steuerrechtliche Lehrbücher und auch nicht in Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts. Wichtiger aber noch: Steuergerechtigkeit verlangt nach einer demokratischen Antwort.