

DAS ÖFFENTLICHE RECHT DER GEGENWART

JAHRBUCH DES
ÖFFENTLICHEN RECHTS
DER GEGENWART

NEUE FOLGE / BAND 64

herausgegeben von

Susanne Baer, Oliver Lepsius,
Christoph Schönberger, Christian Waldhoff
und Christian Walter



Mohr Siebeck

Digitaler Sonderdruck des Autors mit Genehmigung des Verlages

Prof. Dr. Dr. h.c. SUSANNE BAER, LL.M., Humboldt Universität zu Berlin, Juristische Fakultät, Unter den Linden 6, D-10099 Berlin

Prof. Dr. OLIVER LEPSIUS, Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Allgemeine und Vergleichende Staatslehre, Universität Bayreuth, D-95440 Bayreuth

Prof. Dr. CHRISTOPH SCHÖNBERGER, Universität Konstanz, Fachbereich Rechtswissenschaft, Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europarecht, Vergleichende Staatslehre und Verfassungsgeschichte, D-78457 Konstanz

Prof. Dr. CHRISTIAN WALDHOFF, Humboldt-Universität zu Berlin, Juristische Fakultät, Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Finanzrecht, Unter den Linden 6, D-10099 Berlin

Prof. Dr. CHRISTIAN WALTER, Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Völkerrecht, Juristische Fakultät der Ludwig-Maximilians-Universität München (LMU), Prof.-Huber-Platz 2, D-80539 München

ISBN 978-3-16-154472-9

ISSN 0075-2517

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

© 2016 Mohr Siebeck Tübingen. www.mohr.de

Die Annahme zur Veröffentlichung erfolgt schriftlich und unter dem Vorbehalt, dass das Manuskript nicht anderweitig zur Veröffentlichung angeboten wurde. Mit der Annahme zur Veröffentlichung überträgt der Autor dem Verlag das ausschließende Verlagsrecht. Das Verlagsrecht endet mit dem Ablauf der gesetzlichen Urheberrechtsfrist. Der Autor behält das Recht, ein Jahr nach der Veröffentlichung einem anderen Verlag eine einfache Abdruckgenehmigung zu erteilen. Bestandteil des Verlagsrechts ist das Recht, den Beitrag fotomechanisch zu vervielfältigen und zu verbreiten und das Recht, die Daten des Beitrags zu speichern und auf Datenträger oder im Online-Verfahren zu verbreiten.

Dieses Jahrbuch einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das Buch wurde von Gulde-Druck in Tübingen aus der Bembo-Antiqua belichtet, auf alterungsbeständiges Papier gedruckt und von der Buchbinderei Spinner in Ottersweier gebunden.

Inhaltsverzeichnis

Schwerpunktthema: Amt und Person

KLAUS FERDINAND GÄRDITZ: Das Amtsprinzip und seine Sicherung bei Verfassungsorganen	1
ALBERT INGOLD: Das „Amt“ der Abgeordneten. Zum Nutzen eines Relationsbegriffs im Spannungsfeld von Mandat und Person	43
SOPHIE LENSKI: Die Frau hinter der Person hinter dem Amt. Die First Lady zwischen Geschlechterrollen, monarchischem Erbe und der Erfüllung öffentlicher Aufgaben durch Private	81
OLIVER LEPSIUS: La Cour, c'est moi. Zur Personalisierung der (Verfassungs-) Gerichtbarkeit im Vergleich Deutschland – England – USA	123
JULIAN KRÜPER: Charisma der Aufklärung. Amt, Person und Institution am Beispiel von Joachim Gauck als Leiter der Stasi-Unterlagenbehörde	183
JAN MUSZYŃSKI: Die polnische Bürgerrechtsbeauftragte. Wie das Amt seine Bedeutung erhielt	219
ANDREAS THIER: Charisma, Sakramentalität und Amtskirche. Person, Institution und Amt in der Geschichte des kanonischen Rechts	243
ANETTE BAUMANN: Die Reichsvizekanzler im 16. Jahrhundert – eine erste Annäherung	261

Aufsätze und Abhandlungen

UWE VOLKMANN: Was ist Recht? Und andere Fragen, die Juristen bis heute in Verlegenheit setzen	281
BERND RÜTHERS: Rechtsdogmatik als Schranke des Richterrechts?	309

MARGRIT SECKELMANN: Polyzentrismus im deutschen Kaiserreich? Das Verhältnis zwischen Reichs- und Landesverwaltung unter der Verfassung von 1871	345
EVERHARD HOLTMANN: Dehnungen der Gewaltenteilung. Politische Grenzüberschreitungen im modernen Staat. Überlegungen aus Sicht der politikwissenschaftlichen Institutionenlehre	365
CHRISTOPH GUSY, JOHANNES EICHENHOFER und LAURA SCHULTE: e-privacy. Von der Digitalisierung der Kommunikation zur Digitalisierung der Privatsphäre	385
JOHANNES SAURER: Rechtsvergleichende Betrachtungen zur Energiewende	411
BRUN-OTTO BRYDE: Warum Verfassungsvergleichung?	431
<i>Debatte: Steuerrecht als Innovationsressource des Verfassungsrechts?</i>	
ANDREAS MUSIL: Steuerrecht und Verfassungsrecht	443
ULRICH PALM: Das Steuerverfassungsrecht als dogmatisches Referenzgebiet des allgemeinen Verfassungsrechts	457
SIMON KEMPNY: Steuerverfassungsrechtliche Sonderdogmatik zwischen Verallgemeinerung und Zurückführung. Betrachtet anhand der Beispiele der Erforderlichkeit einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung und des Gebots der Folgerichtigkeit	477
MARKUS HEINTZEN: Das Steuerrecht zwischen Autarkie und Vernetzung	493
JOACHIM WIELAND: Steuerrecht als Innovationsressource des Verfassungsrechts?	505
WOLFGANG SCHÖN: Grundrechtsschutz gegen den demokratischen Steuerstaat. Das Steuerverfassungsrecht zwischen Staatsrechtslehre und <i>public economics</i>	515
MICHAEL DROEGE: Der Beitrag des Steuerrechts und der Fortschritt der Verfassung	539
PAUL KIRCHHOF: Das Steuerrecht als Verfassungsproblem	553
<i>Porträts und Erinnerungen</i>	
BERNHARD MÜLLENBACH: Walter Simons und das Reichsgericht. Aspekte zu einer Richterbiographie zwischen Politik und Justiz	567

HELMUT GOERLICH: Die deutsche „Staatsrechtslehre“, ihre „Festschrift“ und ihre Zukunft	625
IGNACIO GUTIÉRREZ GUTIÉRREZ: Zur Entstehung, Rezeption und Fortgeltung von Konrad Hesses Verfassungslehre	643
ULRICH BECKER: Hans F. Zacher und die rechtliche Ordnung des Sozialen	663
MICHAEL STOLLEIS: Hans F. Zacher und die Begründung des Sozialrechts	673
STEPHAN RIXEN: Staatsrecht des Sozialen: Hans F. Zachers wissenschaftliches Lebensthema. Eine Würdigung anhand der Diskussionsbeiträge auf den Tagungen der Staatsrechtslehrervereinigung	679
HANS D. JARASS: Mein wissenschaftliches Leben – Wichtige Personen und Institutionen	693

Entwicklungen des Verfassungsrechts im europäischen Raum

ULRICH KARPEN: Relationship between the Constitutional Court and Ordinary Courts in Kosovo. An Outside Perspective	705
ŞÜKRÜ USLUCAN: Ursachen und Probleme ethnokratischer Staats- und Bürgerschaftsmodelle – am Beispiel der Levante	733

Entwicklungen des Verfassungsrechts im außereuropäischen Raum

I. Amerika

NORA MARKARD: Unausweichliche Gleichheit. <i>Obergefell</i> und die Öffnung der Ehe für gleichgeschlechtliche Paare	767
--	-----

II. Asien

TORU MORI: Die Rolle von Verfassungsrecht – bei Rawls, Habermas und in Japan	795
HIROSHI NISHIHARA: Zwischen Staatsabhängigkeit und Repräsentationsdefizit. Warum akzeptieren viele Japaner die anti-freiheitliche Verfassungsreform der LDP?	815

Der Beitrag des Steuerrechts und der Fortschritt der Verfassung

von

Prof. Dr. Michael Droege, Universität Tübingen

Inhalt

I. Einleitung	539
II. Konzeptionsfelder des Steuerverfassungsrechts	540
III. Reziprozität der Konstitutionalisierung und die Grenzen der Verfassung	545
IV. Vorrang der Verfassung und die Autonomie der Steuerrechtswissenschaft	550

I. Einleitung

Die Bedeutung der Verfassung für das Steuerrecht ist ein prominentes Thema der Verfassungsrechtswissenschaft. Dieser Befund erschließt sich unmittelbar im Blick auf die Beratungsgegenstände der 75. Jahrestagung der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, die ihrerseits zentrales Medium für wissenschaftliche Kontroversen und Anker der kollektiven Identität der Wissenschaft vom öffentlichen Recht ist.¹ Dort findet sich unter dem Oberthema der „Verfassung als Ordnungskonzept“ in der Betrachtung ausgewählter Teilrechtsordnungen neben dem Sicherheitsrecht auch ein Bericht zur „Konstitutionalisierung des Steuerrechts und Gegenbewegungen“.² Aufgerufen ist damit sicher die augenfällige Parallele von Polizei- und Finanzgewalt, die bei Otto Mayer die Charakterisierung des Steuerrechts als zentrales Feld des (Eingriffs-)Verwaltungsrechts prägt.³ Aufgerufen ist aber auch die übergreifende Debatte um Konstitutionalisierung und Konstitutionalisierungskritik.⁴ Wenn hier nicht das

¹ Zur Funktion der Staatsrechtslehrertagung nur *Schulze-Fielitz*, Staatsrechtslehre als Mikrokosmos, 2013, S. 11, 146 ff.

² *Seiler*, Verfassung in ausgewählten Teilrechtsordnungen: Konstitutionalisierung und Gegenbewegungen im Steuerrecht, erscheint in: VVDStRL 75 (2016).

³ *Mayer*, Deutsches Verwaltungsrecht, Band 1, 3. Aufl. (1924), S. 203 ff., 315 ff.

⁴ Nur: *Schuppert/Bumke*, Die Konstitutionalisierung der Rechtsordnung, 2000, S. 63 ff.; *Stolleis*, Geschichte des öffentlichen Rechts in Deutschland, Band 4, 2012, S. 226 ff. m. w. N.; *Wahl*, Konstitutionalisierung – Leitbegriff oder Allerweltsbegriff?, in: FS Brohm, 2002, S. 191 ff.

Steuerrecht zum Lackmestest für die Ordnungsleistungen der Verfassung erhoben wird, sondern die Rolle des Steuerrechts als Innovationsressource des Verfassungsrechts zur Debatte steht, dann wird die Perspektive über die konstitutionelle Durchdringung des Steuerrechts hinaus auf die Ergebnisse dieses Prozesses für die Verfassung und die Verfassungsrechtsdogmatik erstreckt.

Die Konstitutionalisierung der Steuerrechtsordnung erweist sich hierbei als zweiseitiger und zweiseitiger Prozess: Anhand steuerrechtlicher Sachverhalte entwickelte Maßgaben wandern in die allgemeine Verfassungsdogmatik ein und modifizieren sie. Auch gehört es in Folge des Aufstiegs der Verfassung zur „normativen Basisschicht des Rechtssystems“⁵ zu den Schattenseiten der Konstitutionalisierung, Gesetzesrecht „durch und durch als Erfüllung und Ausfüllung, als Ausprägung und Ausfluss des Verfassungsrechts“ zu sehen.⁶ Grenzen der Konstitutionalisierung gilt es nicht nur um der Eigengesetzlichkeit des Steuerrechts willen zu betonen, sondern auch, weil die Steuerrechtswissenschaft sich allzu bereitwillig als Verfassungsvollzug zu begreifen lernt.

II. Konzeptionsfelder des Steuerverfassungsrechts

Wo liegen die Innovationsressourcen, die Befruchtungsfelder, die das Steuerrecht für das Verfassungsrecht bereithält? Die Exploration verspricht reiche Ausbeute. In den letzten zwei Jahrzehnten wurde die Verfassungsbindung des Steuerstaats in Verfassungsrechtsprechung und Verfassungsrechtswissenschaft zunehmend betont und so hat das Steuerrecht überhaupt einen sich verdichtenden Prozess verfassungsrechtlicher Durchdringung erlebt.⁷ Treibende Kraft ist auch hier die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts. Einen Eindruck der besonderen Dynamik des Prozesses vermittelt schon eine quantitative Aussage: Von 197 in der Entscheidungssammlung der Bände 118 bis 134 abgedruckten Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts ergingen 24 Urteile und Beschlüsse zu Steuerfragen. Mit einem Anteil von 12 % machten steuerverfassungsrechtliche Entscheidungen nach juristischen Sachbereichen den stärksten Anteil an den Entscheidungen des Gerichts aus.⁸ Die Felder, in denen das Steuerrecht nicht nur über das Sachverhaltsmaterial verfassungsgerichtlicher Entscheidungen das Verfassungsrecht befruchten kann, liegen grob gesprochen im Bereich der Grundrechte, im Raum des Rechtsstaatsprinzips und im eher institutionell geprägten Raum der Finanzverfassung.

Die Finanzverfassung – die „andere Seite“ des Steuerverfassungsrechts⁹ – ist ein äußerst lebhaftes, wenn auch heterogenes Konzeptionsfeld im Konstitutionalisie-

⁵ *Volkman*, Der Aufstieg der Verfassung, in: Vesting/Korioth (Hrsg.), Der Eigenwert des Verfassungsrechts, 2011, S. 23 (29 f.).

⁶ *Wahl*, Der Vorrang der Verfassung und die Selbständigkeit des Gesetzesrechts, in: ders., Verfassungsstaat, Europäisierung, Internationalisierung, 2003, S. 161 (180).

⁷ Vgl. *Birk*, Die Verwaltung 35 (2002), 91 (91 f.); *ders.*, Steuerrecht und Verfassungsrecht – Zur Rolle der Rechtsprechung bei der verfassungskonformen Gestaltung der Steuerrechtsordnung, 2009.

⁸ *Waldhoff*, Steuerrecht und Verfassungsrecht, Die Verwaltung 48 (2015), 85 (85).

⁹ *Waldhoff*, Die „andere Seite“ des Steuerverfassungsrechts, in: Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des Steuerrechts, Band 1, 2009, S. 125 ff.

rungsprozess.¹⁰ In ihrer föderalen Dimension entfaltet sie die Rechtsprechung als eine „in sich geschlossene Rahmen- und Verfahrensordnung“, die auf „Formenklarheit und Formenbindung angelegt“ und eben deshalb geeignet sei, den politischen Prozess zu entlasten.¹¹ Trotz der nicht minderen Geltungskraft der Finanzverfassung¹² zögerte das Bundesverfassungsgericht bekanntlich, ihr unmittelbar vollziehbare Maßstäbe für die Ausgestaltung des Länderfinanzausgleiches zu entnehmen und nahm den demokratisch legitimierten Gesetzgeber in die Verantwortung.¹³ Das Maßstäbengesetz bereichert seitdem auf nicht sicherem Fundament den Kanon der Gesetzgebungsformen¹⁴ und den Erfahrungsschatz begrenzter Rationalitätsgewinne in der verfassungsrechtlichen Steuerung des politischen Ringens um eine aufgabengerechte Finanzverteilung im Bundesstaat.¹⁵ Die Formenstrenge der Finanzverfassung leitet schließlich auch in der normativen Entfaltung des Steuerstaatsprinzips¹⁶ die Konturierung der Steuer in ihrem Verhältnis zu nichtsteuerlichen Abgaben an.¹⁷ Jenseits der Kompetenzabgrenzung liegt hier das Potential des Steuerrechts in der „Begrenzungs- und Schutzfunktion“ der Finanzverfassung, die das subjektive Recht der Staatsbürger armiert, nur mit kompetenz- bzw. verfassungsgemäß erhobenen Abgaben belegt zu werden.¹⁸ Etabliert ist so eine freiheitsschützende Dimension der Kompetenzordnung, die mit Blick auf die allgemeinen Gesetzgebungskompetenzen erhebliche Ausstrahlungswirkung entfalten kann.¹⁹

Schließlich erfahren nichtsteuerliche Abgaben eine vertiefte verfassungsrechtliche Durchdringung. Die schillerndste Abgabenform ist sicher die Sonderabgabe,²⁰ die in den letzten drei Jahrzehnten von der Rechtsprechung zu einer eigenständigen Abgabenform verdichtet wurde.²¹ Hier wahrt eine dichte Phalanx verflochtener Anforder-

¹⁰ Siehe *Wieland*, Finanzverfassung, Steuerstaat und föderaler Ausgleich, in: FS 50 Jahre BVerfG, Band 2, 2001, S. 771 ff.

¹¹ BVerfGE 105, 185 (193f.). Siehe auch BVerfGE 55, 274 (300f.); 72, 330 (388); 86, 148 (213f.).

¹² BVerfGE 72, 330 (388f.).

¹³ BVerfGE 101, 158 (215ff.). Zur Entfaltung der Finanzverfassung als „Verantwortungsverfassung“ nur *Reimer*, Die künftige Ausgestaltung der bundesstaatlichen Finanzordnung, in: VVDStRL 73 (2014), S. 153 (164ff.) und auch schon *Hey*, Finanzautonomie und Finanzverflechtung in gestuften Rechtsordnungen, in: VVDStRL 66 (2007), S. 277 (287ff.).

¹⁴ Siehe etwa *Wieland*, Finanzverfassung, Steuerstaat und föderaler Ausgleich, in: FS 50 Jahre BVerfG, Band 2, 2001, S. 771 (775f., 793ff.).

¹⁵ Siehe einerseits *Kempny/Reimer*, Neuordnung der Finanzbeziehungen, Gutachten D zum 70. DJT, 2014, S. 16ff. und andererseits *Wieland*, JZ 2014, 829ff. Zum Scheitern der Rationalisierungsbestrebungen grundlegend und überzeugend *Haltern*, Die künftige Ausgestaltung der bundesstaatlichen Finanzordnung, in: VVDStRL 73 (2014), S. 103 (126ff.).

¹⁶ Grundlegend *Isensee*, Steuerstaat als Staatsform, in: FS H.P. Ipsen, 1977, S. 409ff.

¹⁷ *Droege*, Die Verwaltung 46 (2013), 313 (321ff.) m. w. N.

¹⁸ Nur: BVerfGE 108, 1 (17).

¹⁹ Siehe nur *Waldhoff*, Finanzautonomie und Finanzverflechtung in gestuften Rechtsordnungen, in: VVDStRL 66 (2007), S. 216 (235ff.); *ders.*, Die „andere Seite“ des Steuerverfassungsrechts, in: Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des Steuerrechts, Band 1, 2009, S. 125 (140 mit Fn. 88).

²⁰ Dazu *Droege*, Die Verwaltung 46 (2013), 313 (318ff.); *Hummel*, Verfassungsrechtsfragen der Verwendung staatlicher Einnahmen, 2008, S. 406ff.; *Jachmann*, StuW 1997, 299ff.; *Staudacher*, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Sonderabgaben, 2004; *Vogel/Waldhoff*, in: BK, Stand: 173. EL (2015), Vorbem. z. Art. 104a–115, Rn. 436ff.; *Wilms*, Das Recht der Sonderabgaben nach dem Grundgesetz, 1993, S. 21 ff.

²¹ Grundlegend BVerfGE 55, 274; siehe auch BVerfGE 67, 256; 78, 249; 82, 159; 91, 186; 92, 91; 101, 141; 108, 186; 110, 370; 113, 128; 122, 316; 123, 132; 124, 235; 124, 348; 135, 155; 136, 194.

rungen den Abstand der Sonderabgabe zur Gemeinlast der Steuer. Homogenität der Abgabenschuldner, Ertragsbindung an einen Gruppennutzen, Finanzierungsverantwortung und Beobachtungs- und Dokumentationspflichten des Gesetzgebers mögen als Stichworte genügen.²² Gerade letztere weisen ein erhebliches Transferpotential auf.²³

Anreicherungen der dogmatischen Entfaltung des Rechtsstaatsprinzips sollten vor allem auf dem Gebiet der Normbestimmtheit und Normklarheit vom Steuerrecht zu erwarten sein, wenn die verbreitete Klage der Komplexität und Unverständlichkeit des Steuerrechts, vom „desolaten Zustand“²⁴ der Steuergesetze, vor die Verfassung getragen wird. Allein diese Erwartung wird enttäuscht,²⁵ obgleich es nicht an Gelegenheit gemangelt hat.²⁶

Rechtsstaatliche Ernte bringt das Steuerrecht hingegen in der freilich recht selbstreferentiellen²⁷ Dogmatik zu Vertrauensschutz und Rückwirkung ein.²⁸ Einerseits wird hier die steuerrechtlich fundierte Besonderheit, den Veranlagungszeitraum als maßgebliches Kriterium schützenswerter Rechtspositionen in der Abgrenzung der echten von der sog. unechten Rückwirkung nutzbar zu machen,²⁹ von der Rechtsprechung eingeebnet³⁰ und das Rückwirkungsverbot in Entsprechung zur allgemeinen Grundrechtsdogmatik entfaltet.³¹ Andererseits reichert das Bundesverfassungsgericht die Rückwirkungsdogmatik um gewaltenteilungsfunktional radierte Gesichtspunkte an, die es dem Gesetzgeber nur in engen Grenzen erlauben sollen, die Rechtslage auch vergangenheitsbezogen konstitutiv klarzustellen (Nichtanwendungsgesetze).³² Die hier etablierte, objektiv-rechtliche Erweiterung des Vertrauensschutzes weist letztlich die Interpretation der Rechtslage in der Vergangenheit der Judikative zu und entzieht sie damit weitestgehend der demokratisch legitimierten gesetzgeberischen Entscheidung.³³ Ob diese Zuweisung der Vergangenheit an die Gerichte³⁴ das Demokratieprinzip wahrt, wird nicht nur im Sondervotum von Johannes Masing bezweifelt,³⁵ sondern befeuert eine lebhaft verfassungsrechtliche De-

²² Näher Droege, Die Verwaltung 46 (2013), 313 (319 f.) m. w. N. aus der Rspr.

²³ Siehe BVerfG, NJW 2015, 1935 (1942, 1946) und aus der Sonderabgabenspr. BVerfGE 122, 316 (335); 123, 132 (142).

²⁴ Mellinghoff, Erneuerung des Steuerrechts, in: DStJG 37 (2014), S. 1 (4).

²⁵ Etwa BVerfGE 127, 335 (insbesondere 362). Dazu nur Waldhoff, Die Verwaltung 41 (2008), 259 (285 ff.).

²⁶ BFH, Beschl. v. 06.09.2006 – XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167.

²⁷ Hierzu Michael, JZ 2015, 425 (425) am Beispiel von BVerfGE 135, 1.

²⁸ Siehe die aktuelle Rekonstruktion der Rspr. bei P. Kirchhof, DStR 2015, 717 ff. Grundlegend zur terminologischen Unterscheidung zwischen Rückwirkung und Rückbewirkung BVerfGE 72, 200 (241 ff.); siehe auch BVerfGE 77, 370 (378 f.); 87, 48 (61); 97, 67 (78 f.); 105, 17 (37); 127, 31 (48).

²⁹ Vgl. nur BVerfGE 72, 200 (252 f.); 97, 67 (80); 127, 1 (18); 127, 31 (47 f.); 127, 61 (76) sowie bereits BVerfGE 13, 261 (263 f., 272); 13, 274 (277 f.); 19, 187 (195); 30, 272 (285). Dazu Birk, FR 2011, 1 (2); Desens, StuW 2011, 113 (116); Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 213 ff.; Musil/Lammers, BB 2011, 155 (156).

³⁰ BVerfGE 132, 302 (319 f.). Dazu Hey, StuW 2015, 3 (13) m. w. N.

³¹ Osterloh, StuW 2015, 201 (205 ff.).

³² BVerfGE 135, 1 (23 f.); siehe auch schon BVerfGE 18, 429 (439). Zu Nichtanwendungsgesetzen nur Desens, Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, 2011, S. 65 ff.

³³ BVerfGE 135, 1 (23 f.).

³⁴ Osterloh, StuW 2015, 201 (202): „[...] die Vergangenheit [...] gehört den Gerichten.“

³⁵ Sondervotum Masing zu 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1 (29, 32 f.).

batte um Vertrauensschutz, Rechtssicherheit und Demokratie – und damit um basale Strukturen der Verfassungsordnung.³⁶

Der Beitrag der Grundrechte zur Konstitutionalisierung des Steuerrechts ist asymmetrisch und von der Anwendung des allgemeinen Gleichheitssatzes dominiert.³⁷ Der eher bescheidene Beitrag der Freiheitsrechte liegt zunächst darin, eine absolute Grenze der Besteuerung zu formulieren. Die in der Menschenwürdegarantie und im Sozialstaatsgebot verwurzelte Steuerfreiheit des Existenzminimums³⁸ legt die grundlegende Korrelation der steuerstaatlichen Nahrme und der sozialstaatlichen Gabe offen,³⁹ in ihrer Konkretisierung unterliegt der Gesetzgeber relativ strikten Rationalisierungspflichten, die ihrerseits aber mit größerer Dichte im Sozialverfassungsrecht ausgearbeitet worden sind.⁴⁰ Freiheitsrechtliche Akzente setzt der Schutz von Ehe und Familie des Art. 6 GG, man denke nur an die dichte verfassungsrechtliche Überformung des Familienleistungsausgleichs.⁴¹ In Bezug auf eine allgemeine Begrenzung des Steuerzugriffs bleiben die Freiheitsrechte hingegen relativ farblos. Unbestritten ist das Steuerrecht Eingriffsverwaltungsrecht, die Steuerpflicht jedenfalls ein rechtfertigungsbedürftiger Eingriff in die allgemeine Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG.⁴² Unbestritten ist aber auch das Korrektiv der Verhältnismäßigkeit gegenüber dem Fiskalhunger des Staates, seinem potentiell unbeschränkten Bedarf zur Finanzierung seiner Aufgaben, relativ wirkungslos und vermag allenfalls im Rahmen der Angemessenheit die Wertungen des Steuergesetzgebers in Frage zu stellen.⁴³

Die Versuche, die so offene Flanke des Rechtsstaats⁴⁴ zu schließen oder – in der Begrifflichkeit Karl Maria Hettlages – „das trojanische Pferd des Sozialismus im bürgerlichen Rechtsstaat“⁴⁵ dankend zurückzuweisen,⁴⁶ gipfelten bekanntlich in der Aktivierung der Eigentumsfreiheit als Verhaltensfreiheit im vermögensrechtlichen Be-

³⁶ Siehe einerseits *Lepsius*, JZ 2014, 488 ff., *ders.*, JZ 2015, 435 ff. und andererseits *Michael*, JZ 2015, 425 ff. Siehe auch *Birk*, FR 2014, 326 ff.; *Hey*, JZ 2014, 500 ff.; *Osterloh*, StuW 2015, 201 ff.

³⁷ Siehe hier nur die Befundaufnahme bei *Seiler*, Verfassung in ausgewählten Teilrechtsordnungen: Konstitutionalisierung und Gegenbewegungen im Steuerrecht, erscheint in: VVDStRL 75 (2016), Thesen I. 2., 3.

³⁸ Nur: BVerfGE 82, 60 (5 f.); 82, 198 (206 f.); 99, 126 (233); 120, 125 (154 ff.).

³⁹ *Englisch*, Subjektives Nettoprinzip und Familienbesteuerung, in: DSjG 37 (2014), S. 159 (160 ff.) m. w. N.; *Lehner*, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, 1993; *Seiler*, AöR 136 (2011), 95 ff. Siehe auch die Kritik bei *Moes*, Die Steuerfreiheit des Existenzminimums, 2011.

⁴⁰ BVerfGE 125, 175. Dazu aus der Literatur *Dann*, Der Staat (49), 630 ff.; *Gärditz*, BRJ 2010, 4 ff.; *Seiler*, JZ 2010, 500 ff.

⁴¹ BVerfGE 82, 60; 99, 216; 99, 246; 99, 268; 99, 273; 112, 164; *Arndt/Schumacher*, AöR 118 (1993), 513 (564 ff.); *Böckenförde*, StuW 1986, 335 ff.; *Englisch*, Subjektives Nettoprinzip und Familienbesteuerung, in: DSjG 37 (2014), S. 159 (185 ff.); *Seiler*, Besteuerung vom Einkommen, Gutachten F zum 66. DJT, 2006, S. 31 ff.

⁴² BVerfGE 4, 7 (17); 9, 3 (11); 72, 200 (245); 87, 153 (169); 91, 207 (220). Dazu auch *Kempny*, StuW 2014, 185 (193); *Wernsmann*, DVBl. 2015, 1085 (1085) m. w. N.

⁴³ Aus der Rspr. etwa BVerfGE 105, 17 (33 f.); 115, 97 (114 f.). Siehe auch *Birk*, Die Verwaltung 35 (2002), 91 (113); *Herzog*, in: 75 Jahre Reichsfinanzhof - Bundesfinanzhof, 1993, S. 105 (108 ff.); *Hey*, StuW 2015, 3 (5); *Kempny*, StuW 2014, 185 (195) m. w. N.; *Schuppert*, Verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstäbe bei der verfassungsgerichtlichen Überprüfung von Steuergesetzen in: FS Zeidler, Band 1, 1987, S. 691 (700 ff.).

⁴⁴ Dazu *Papier*, KritV 1987, 140 ff.

⁴⁵ *Hettlage*, Die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung, in: VVDStRL 14 (1956), S. 2 (5).

⁴⁶ Grundlegend BVerfGE 93, 121.

reich⁴⁷ und der Etablierung des Halbteilungsgrundsatzes als absoluter Besteuerungsschranke.⁴⁸ Die Verortung des Vermögensschutzes im Funktionsarrangement der Eigentumsfreiheit ist in der Dogmatik der Freiheitsrechte sicher der am tiefsten reichende steuerrechtliche Import gewesen.⁴⁹ Nachhaltig indes war auch er nicht. Die Rechtsprechung hat sich vom Halbteilungsgrundsatz zwischenzeitlich bekanntlich wieder verabschiedet, nicht hingegen vom Maßstab der Eigentumsfreiheit.⁵⁰ Weil dessen Rechtfertigungsniveau in Bezug auf den Steuerzugriff demjenigen der allgemeinen Handlungsfreiheit entspricht, dürfte aber auch dem so steuersensibilisierten Eigentumsrecht allenfalls die Rolle zukommen, atypische, kumulierende Belastungsspitzen abzufangen.⁵¹

Einen starken Impuls zur Konstitutionalisierung und inneren Ordnung des Steuerrechts setzt das Verfassungsrecht mit dem Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG, das im Steuerrecht bereichsspezifisch entfaltet und zum Gebot der Widerspruchsfreiheit und Folgerichtigkeit fortentwickelt wird⁵² und so als „Zentrum der Verfassungsbindung von Steuern“⁵³ erscheint. Hier ist das Steuerrecht einerseits bloßes Referenzgebiet allgemeiner gleichheitsrechtlicher Grenzen personenbezogener Differenzierung und der notwendigen rechtlichen Gleichstellung – das Stichwort der gleichgeschlechtlichen Lebenspartnerschaft in ihren steuerlichen Dimensionen mag genügen.⁵⁴ Im Binnensystem der „reinen“ steuerlichen Fiskalzwecknormen⁵⁵ betont die Rechtsprechung andererseits zwar, dass der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum habe.⁵⁶ Bei der Ausgestaltung des steuerlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt⁵⁷ und Gleichheit im tatsächlichen Belastungserfolg sichergestellt werden.⁵⁸ Der Gesetzgeber hat zwar auch die Freiheit, eine einmal getroffene Belastungsentscheidung aufzugeben. Um nicht jede folgewidrige Umsetzung des Prinzips als partielle Verabschiedung desselben rechtfertigen zu können, fordert die Rechtsprechung dann indes ein freilich selbst unklares Mindestmaß an

⁴⁷ P. Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, in: VVDStRL 39 (1981), S. 213 (insbesondere 234 ff.).

⁴⁸ BVerfGE 93, 121 (138).

⁴⁹ Siehe auch P. Kirchhof, AöR 128 (2003), 1 (12 ff.).

⁵⁰ BVerfGE 115, 97 (110 ff., insbesondere 114 f.). Dazu auch Sacksofsky, NVwZ 2006, 661 f.

⁵¹ Siehe auch Kempny, StuW 2014, 185 (190). Zur Wirkung gegen „Ausreißer“ Waldhoff, Die Verwaltung 41 (2008), 259 (280 f.); ders., Die „andere Seite“ des Steuerverfassungsrechts, in: Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des Steuerrechts, Band 1, 2009, S. 125 (134).

⁵² Statt vieler G. Kirchhof, Die Allgemeinheit des Gesetzes, 2009, S. 321 ff. m. w. N. Zur Folgerichtigkeit im Wirtschaftsverwaltungsrecht BVerfGE 115, 276 (317 ff.); 121, 317 (362 f.); siehe auch Grzeszick, Rationalitätsanforderungen an die parlamentarische Rechtssetzung, in: VVDStRL 71 (2012), S. 49 (56 ff.).

⁵³ F. Kirchhof, StuW 2002, 185 (187).

⁵⁴ BVerfGE 126, 400 (419); 133, 377 (396). Dazu Böhm und Germann, Dynamische Grundrechtsdogmatik von Ehe und Familie?, beide in: VVDStRL 73 (2014), S. 211 (235 f.) und S. 257 (284 ff.).

⁵⁵ Zur Kategorie der Fiskalzwecknorm Lang, StuW 1987, 221 (227 f.).

⁵⁶ BVerfGE 65, 325 (354); 93, 121 (136); 105, 17 (46); 105, 73 (126); 107, 27 (47); 117, 1 (30); 120, 1 (29); 122, 210 (230); 123, 1 (19); 126, 268 (277); 137, 350 (366).

⁵⁷ BVerfGE 99, 88 (95); 105, 73 (126); 107, 27 (47); 117, 1 (31); 122, 210 (231); 127, 224 (245); 137, 350 (366).

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

neuer Systemorientierung.⁵⁹ Im Übrigen bedürfen Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung eines „besonderen“ sachlichen Grundes.⁶⁰

Als Fundamentalprinzip der Besteuerung fungiert hier namentlich das Leistungsfähigkeitsprinzip, das über die besondere Rechtfertigungsbedürftigkeit von Ausnahmen an Art. 3 Abs. 1 GG angelagert wird⁶¹ und damit letztlich wie ein Verfassungsgebot wirkt.⁶² Dem Schutz der Belastungsgrundentscheidung und damit der Systemkohärenz dienen schließlich Elemente der Rationalisierung der Steuergesetzgebung. So ist der Gesetzgeber zur hinreichenden tatbestandlichen Ausweisung von Lenkungszwecken angehalten⁶³ und auch das Ausmaß von lenkenden Ausnahmetatbeständen wird um der Belastungsgrundentscheidung willen begrenzt.⁶⁴ Letztere Annahme des Bundesverfassungsgerichts hatte im Entscheidungskontext des Erbschaftsteuerrechts die verfassungsprozessuale Konsequenz, gesetzliche Drittbegünstigungstatbestände angreifen und damit das grundsätzlich bipolare Steuerrechtsverhältnis aufbrechen zu können⁶⁵ – eine Konsequenz, deren Auswirkungen auf das gesetzlich determinierte Leistungsverwaltungsrecht erheblich sein können.

III. Reziprozität der Konstitutionalisierung und die Grenzen der Verfassung

Konstitutionalisierung ist ein reziproker, ein bidirektionaler Prozess.⁶⁶ So wie die Verfassung und insbesondere die Grundrechte auf das Steuerrecht einwirken, wirkt das Steuerrecht auf die Verfassung ein und lagert seine dogmatischen Leitfiguren und Prinzipien am Verfassungsrecht an. Risikolos – oder jedenfalls folgenlos – ist die verfassungsrechtliche Durchdringung des Steuerrechts so weder für die Verfassung noch für das Steuerrecht. Hierzu drei Beobachtungen:

Zum ersten erlebt das Steuerrecht eine nachholende Konstitutionalisierung. Vielleicht deshalb trifft die Konstitutionalisierung des Steuerrechts kaum mehr auf ein Unbehagen im Binnenraum des Steuerrechtsdiskurses.⁶⁷ Nimmt man einmal die bei-

⁵⁹ BVerfGE 122, 210 (242); 126, 268 (280f.).

⁶⁰ BVerfGE 99, 88 (95); 105, 73 (126); 116, 164 (180f.); 117, 1 (31); 120, 1 (29); 123, 1 (19); 126, 268 (278); 137, 350 (366).

⁶¹ Nur: *Arndt/Schumacher*, AöR 118 (1993), 513 (518ff.); *R.-P. Schenke*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Steuerrecht und die zwei Phasen des Öffentlichen Rechts, in: FS Wahl, 2011, S. 803 (806ff.).

⁶² Zur Kritik hieran *Kischel*, Gleichheitssatz und Steuerrecht – Gefahren eines dogmatischen Sonderwegs, in: *Mellinghoff/Palm* (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, S. 175 (179f.).

⁶³ BVerfGE 93, 121 (147); 99, 280 (296); 105, 73 (112f.); 110, 274 (293); 117, 1 (32f.); 122, 210 (231f.). Mit guten Gründen ablehnend *Kischel*, Gleichheitssatz und Steuerrecht – Gefahren eines dogmatischen Sonderwegs, in: *Mellinghoff/Palm* (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, S. 175 (186ff.) m. w. N.

⁶⁴ Jüngst BVerfGE 137, 350 (370ff.); BVerfG, NJW 2015, 303 (312, 319ff.).

⁶⁵ BVerfG, NJW 2015, 303 (304).

⁶⁶ Gegen das Bild der Konstitutionalisierung als „Einbahnstraße“ *Waldhoff*, Die „andere Seite“ des Steuerverfassungsrechts, in: Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des Steuerrechts, Band 1, 2009, S. 125 (152f.).

⁶⁷ Hierzu und zugleich eine Ausnahme darstellend *Musil*, Die Sicht der Steuerrechtswissenschaft auf das Verfassungsrecht, in: Schön/Röder (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, Band 2, 2014, S. 129ff. Siehe auch *Hey*, StuW 2015, 3 (3).

den Langzeitperspektiven der Entwicklung des öffentlichen Rechts, die Prozesse der Konstitutionalisierung einerseits und der Europäisierung und Globalisierung andererseits in den Blick,⁶⁸ wird die besondere Bedeutung der Verfassung für das Steuerrecht deutlich: Das Steuerrecht erlebt und erleidet die Europäisierung letztlich nur im Bereich der Harmonisierung der indirekten Steuern als zentralen Prozess. Im Übrigen sind grundfreiheitsgeleitete Modifikationen im Kern nationalrechtlich fundierter Besteuerung zu verzeichnen,⁶⁹ die aber jenseits der transnationalen Dimension das System der ertragsteuerlichen Belastungsentscheidungen in seinem Kern unberührt lassen.⁷⁰ Die Globalisierung wiederum wird in den traditionellen Formen des internationalen Steuerrechts abgearbeitet. Im Übrigen aber hat die Verfassung ihre Rolle als maßgeblicher Ordnungsrahmen für die steuerrechtliche Systembildung behalten und wird weder durch Europäisierung noch durch Globalisierung in dieser Rolle für das Steuerrecht in Frage gestellt. Der Steuerstaat ist noch immer in seinem Kern der verfasste Nationalstaat. Die Verfassung kann damit – von Erosionsprozessen weitgehend verschont – eine Funktion ausfüllen, die ihr spät zugewachsen ist.⁷¹

Die Entfaltung der Steuerrechtsordnung unter dem Grundgesetz war für Jahrzehnte von einer weitgehenden Immunisierung des Steuerzugriffs geprägt.⁷² Das Bundesverfassungsgericht begnügte sich mit einem verhaltenen Paukenschlag⁷³ im Familiensteuerrecht⁷⁴ und widmete sich ansonsten dem Formenmissbrauch der Steuer unter dem Aspekt ihrer erdrosselnden Wirkung.⁷⁵ Das staatsrechtsdogmatische Rüstzeug lieferte die Exklusion des Steuerzugriffs aus der Gewährleistungssphäre der Eigentumsverfassung.⁷⁶ Wenn etwa Werner Flume aus der Feststellung, die Steuergesetzgebung sei „ganz und gar positivistisch“, die Bindung des Steuerrechts an Rechts-

⁶⁸ Wahl, Zwei Phasen des Öffentlichen Rechts nach 1949, in: ders., Verfassungsstaat, Europäisierung, Internationalisierung, 2003, S. 411 ff.

⁶⁹ Grundlegend EuGH, Rs. 270/83, Slg. 1986, 285 ff. Zur Entwicklung der Rechtsprechung und zur Rolle der Grundfreiheiten noch immer *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002. Siehe auch Droege, in: Terhechte (Hrsg.), Verwaltungsrecht der Europäischen Union, 2011, § 28 Rn. 14 ff.

⁷⁰ Vgl. Wernsmann, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht, 3. Aufl. (2015) § 30 Rn. 81. Kritisch aber etwa Birk, FR 2005, 121 (122 ff.); Fischer, FR 2005, 457 ff. Allgemein zur Einwirkung der Grundfreiheiten auf das nationale Steuerrecht *Schaumburg*, in: ders./Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 4.29 ff.

⁷¹ Siehe im Überblick R.-P. Schenke, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Steuerrecht und die zwei Phasen des Öffentlichen Rechts, in: FS Wahl, 2011, S. 803 (805 f.). Zum entsprechenden Befund der „Ignoranz“ des Steuerrechts gegenüber seinen verfassungsrechtlichen Bezügen schon zur Weimarer Zeit nur Wacke, StJb 1966/67, 75 (82 f.).

⁷² Grundlegend BVerfGE 4, 7 (17), st. Rspr., siehe BVerfGE 8, 274 (330); 10, 89 (116 f.); 28, 119 (142); 29, 402 (413) sowie aus der Literatur Forsthoff, Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates, in: VVDStRL 12 (1954), S. 8 (31 f.). Dazu auch Papier, Der Staat 11 (1972), 483 ff.; Schuppert, Verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstäbe bei der verfassungsgerichtlichen Überprüfung von Steuergesetzen, in: FS Zeidler, Band 1, 1987, S. 691 ff.; Waldhoff, Die Verwaltung 48 (2015), 85 (87 f.).

⁷³ Tipke, StW 1990, 308 (316); Wernsmann, DVBl. 2015, 1085 (1085).

⁷⁴ BVerfGE 6, 55 (77 ff.).

⁷⁵ Vgl. BVerfGE 13, 181; 16, 147. Dazu schon Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze, 1966, S. 41 ff.

⁷⁶ Grundlegend Forsthoff, Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates, in: VVDStRL 12 (1954), S. 8 (32).

werte einfordert,⁷⁷ denkt er nicht zuallererst an die Verfassung. Noch Mitte der 1960er Jahre werden jedenfalls die durchaus überschaubaren Ansätze konstitutioneller Durchdringung der „Dunkelzonen des Steuerrechts“⁷⁸ als revolutionärer Akt begriffen.⁷⁹ Steuerrecht als Rechtswertordnung ist zunächst und primär keine Frage des Verfassungsrechts, sondern der Steuergerechtigkeit.⁸⁰ Nicht verfassungsdurchwirkte, verfassungskonforme Besteuerung, sondern die gerechte Besteuerung deutet sich zunächst als Fluchtpunkt auch der steuerrechtswissenschaftlichen Systembildung an und findet ihrerseits verfassungsrechtliche Transpositionen.⁸¹

Zum zweiten ist die Konstitutionalisierung des Steuerrechts geprägt von einer Verschiebung der verfassungsrechtlichen Maßstäbe.⁸² Steuergerechtigkeit findet ihre Übersetzung eben nicht in konstruktiv auch im Steuerzugriff immerhin möglichen, differenzierten Gewährleistungen der Freiheitsrechte, sondern im Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Dessen Maßlosigkeit als modales Grundrecht verweist die Verfassung mit der bereichsspezifischen Konkretisierung der Anforderungen an eine Differenzierung unmittelbar auf die Eigenlogik der Rechtsbereiche, an die der Gleichheitsmaßstab angelegt wird. Die einfachgesetzlichen Prinzipien des Steuerrechts wirken unter der Ägide des Folgerichtigkeitsgebots wie materielle Verfassungsgrundsätze, indem ihre Durchbrechung eben von besonderen Gründen abhängig gemacht ist.⁸³ Die Rigidität des Folgerichtigkeitspostulats⁸⁴ – die bis in die Verfassungsbindung der steuerrechtlichen Methodenlehre reicht und damit die dogmatische Differenzierung ergreift⁸⁵ – und die damit einhergehenden Restriktionen für die Gestaltungsspielräume des Gesetzgebers übertreiben sicher die Direktionskraft der Verfassung.⁸⁶ Immerhin lässt sich auch beim Bundesverfassungsgericht in jüngster Vergangenheit eine neue Sensibilität feststellen: Augenfällig ist zumindest ein durchaus zurückhaltender Prüfungsmaßstab in unternehmenssteuerlichen Kontext-

⁷⁷ W. Flume, *Steuerwesen und Rechtsordnung*, 1952, S. 5 ff. (Zitat: S. 5).

⁷⁸ *Friauf*, DStZ/A 1975, 359 (359).

⁷⁹ *Wacke*, StJB 1966/67, 75 (95). Dazu auch *Papier*, KritV 1987, 140 (140).

⁸⁰ Zur gleichheitsrechtlichen Verankerung der Steuergerechtigkeit und zu ihrer steuerpolitischen Instrumentalisierung nur *Birk*, *StuW* 2011, 354 ff.

⁸¹ Erstmals BVerfGE 6, 55 (70 f.); siehe auch BVerfGE 82, 60 (89 f.); 99, 246 (260). Dazu aus der Literatur *Bodenheim*, *Der Staat* 17 (1978), 481 ff.; *Droege*, *Rechtswissenschaft* 4 (2013), 374 ff.; *Drüen*, *StuW* 2013, 72 (73); *Tipke*, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*, 1981; *ders.*, *Steuerrecht als Wissenschaft*, in: FS Lang, 2011, S. 21 (30 ff.); *Vögel*, *JZ* 1993, 1121 (1121).

⁸² Dazu *Seiler*, *Verfassung in ausgewählten Teilrechtsordnungen: Konstitutionalisierung und Gegenbewegungen im Steuerrecht*, erscheint in: VVDStRL 75 (2016), Thesen I. 2., II. 1.

⁸³ *Droege*, *Rechtswissenschaft* 4 (2013), 374 (385).

⁸⁴ Deutlich etwa bei *Tipke*, *StuW* 2007, 201 (205 ff.). Siehe auch *Englisch*, *Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot*, in: FS Lang, 2011, S. 167 ff.

⁸⁵ Zur Kritik *R.-P. Schenke* *Rechtsfindung im Steuerrecht*, 2007, S. 320 ff., 393 ff.; *ders.*, *StuW* 2008, 206 (211 ff.). Dagegen *Tipke*, *StuW* 2008, 377 ff.

⁸⁶ Siehe auch die Sondervoten *Bryde* und *Masing* zu 1 BvR 3262/07, 402, 906/08, BVerfGE 121, 317 (378 ff. und 381 ff.). Zur Kritik aus der Literatur nur *Droege*, *StuW* 2011, 105 (111); *Kempny*, *StuW* 2014, 185 (198 f.) m. w. N.; *Kischel*, *AöR* 124 (1999), 174 (198 ff.); *ders.*, *Gleichheitssatz und Steuerrecht – Gefahren eines dogmatischen Sonderwegs*, in: *Mellinghoff/Palm* (Hrsg.), *Gleichheit im Verfassungsstaat*, 2008, S. 175 (183 ff.); *Lepsius*, *JZ* 2009, 260 (262); *Musil*, *Die Sicht der Steuerrechtswissenschaft auf das Verfassungsrecht*, in: *Schön/Röder* (Hrsg.), *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts*, Band 2, 2014, S. 129 (136 ff.); *Wernsmann*, *DVBl* 2015, 1085 (1089 f.).

ten⁸⁷ und jüngst – gerade im Erbschaftsteuerbeschluss – eine deutliche Betonung gesetzgeberischer Freiräume in der Verfolgung von Lenkungs Zwecken und in der Ausgestaltung von Befreiungstatbeständen.⁸⁸ Überdies äußert sich die Konstitutionalisierung des Steuerrechts vor allem in Phänomenen der Prozeduralisierung. Wenn es richtig ist, dass infolge der „radikalen Positivität des Steuerrechts“⁸⁹ der einzelne Lebenssachverhalt, an den die Besteuerung anknüpft, weder „Muß noch das Maß“⁹⁰ der Besteuerung bedingt, dann obliegt es dem Steuergesetzgeber, in der normativen Anknüpfung die Begründung hierfür zu liefern. Der Gesetzgeber schuldet dann – wie auch in anderen Bereichen, in denen der Verfassung wenig materielle Maßstäbe entnommen werden können⁹¹ – mehr als das Gesetz,⁹² er schuldet Rationalität – mit allen Gefahren für das Entdeckungsverfahren demokratischer Gesetzgebung und die legitimierende Kraft des Mehrheitsprinzips.⁹³ Hier wie dort: Eine Herausforderung ist die verfassungsrechtliche Durchdringung des Steuerrechts zuallererst für den Gesetzgeber.⁹⁴

Zum dritten thematisieren die derzeitigen kritischen Anfragen zum Konstitutionalisierungsgrad des Steuerrechts letztlich das Ausmaß der verfassungsrechtlichen Gestaltungsspielräume des Gesetzgebers.⁹⁵ Stand am Anfang die Sentenz der schlechthinigen Abhängigkeit, das Leben des Steuerrechts aus „dem Diktum des Gesetzgebers“,⁹⁶ so kommt dem Demokratieprinzip und mit ihm den Freiheitsgraden demokratisch-legitimierter Gesetzgebung als Konstitutionalisierungsgrenze im Steuerrecht den Prozess begleitend eine ganz eigene Ausprägung zu. Armin Spitaler beschrieb vor mehr als einem halben Jahrhundert im Jahrbuch des öffentlichen Rechts die Begegnung des Verfassungsrechts mit dem Steuerrecht als einer „durch Jahrzehnte gewachsenen, in vielen Teilen festgefügtten Ordnung, die von ihr eigenen Lebensgesetzen beherrscht“ sei. Gleichzeitig sieht er die Konsequenzen des Vorrangs der Verfassung: „Diese Ordnung kann nun freilich kein Leben außerhalb der Verfassung führen, und zwar nicht einmal in kleinen Einzelheiten.“⁹⁷ Wann beginnt aber

⁸⁷ BVerfGE 116, 164 (181, 184 ff.); 120, 1 (29 ff.); 123, 111 (119 ff.); 127, 224 (245 ff.). Dazu auch Hey, *StuW* 2015, 3 (17) m. w. N.

⁸⁸ BVerfG, *NJW* 2015, 303 (306 f., 317).

⁸⁹ *W. Flume*, *StJb* 1964/65, 55 (69).

⁹⁰ *Drüen*, *Rechtsnatur des Steuerrechts*, in: FS Kruse, 2001, S. 191 (200).

⁹¹ Dazu BVerfG, *NJW* 2015, 1935 (1937) m. w. N. Siehe auch BVerfGE 125, 175 (225); 130, 263 (301 ff.); 132, 134 (165 f.).

⁹² *Geiger*, *Gegenwartsprobleme der Verfassungsgerichtsbarkeit aus deutscher Sicht*, in: Berberich/Holl/Maaß (Hrsg.), *Neue Entwicklungen im öffentlichen Recht*, 1979, S. 131 (141). Dazu *G. Kirchhof*, *Die Allgemeinheit des Gesetzes*, 2009, S. 319 ff.; *Kischel*, *Die Begründung*, 2003, S. 260 ff. *Waldhoff*, „Der Gesetzgeber schuldet nichts als das Gesetz“. Zu alten und neuen Begründungspflichten des parlamentarischen Gesetzgebers, in: FS Isensee, 2007, S. 325 ff.

⁹³ Siehe auch *Dann*, *Der Staat* 49 (2010), 630 (642 ff.); *Grzeszick*, *Rationalitätsanforderungen an die parlamentarische Rechtssetzung*, in: VVDStRL 71 (2012), S. 49 (62 ff.).

⁹⁴ *Wernsmann*, *Zunehmende Europäisierung und Konstitutionalisierung als Herausforderungen für den Steuergesetzgeber*, in: Schön/Beck (Hrsg.), *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts*, Band 1, 2009, S. 161 ff.

⁹⁵ Hierzu auch *Böckenförde*, *Zur Lage der Grundrechtsdogmatik nach 40 Jahren Grundgesetz*, 1990, S. 60 ff.; *Jestaedt*, *Grundrechtsentfaltung im Gesetz*, 1999, S. 54 ff.

⁹⁶ BVerfGE 13, 318 (328). Schon: *Bühler/Strickrodt*, *Allgemeines Steuerrecht*, 3. Aufl. S. 658.

⁹⁷ *Spitaler*, *Die allgemeine Entwicklung des Steuerrechts der Bundesrepublik Deutschland in der Nachkriegszeit*, in: *JöR N.F.* 12 (1963), S. 63 (91).

das Leben außerhalb der Verfassung? Die Zuordnung von Steuerrecht und Verfassungsrecht im Prozess der Konstitutionalisierung wirft so letztlich über die Zeiten die immer gleiche Frage nach den Freiheitsgraden des Steuerrechts innerhalb der Vorgaben der verfassungsrechtlichen Rahmenordnung auf. Der Konsens dürfte abstrakt leicht zu beschreiben sein: Das Steuerrecht ist nicht verfassungsprädisponiert, sondern nur verfassungslimitiert.⁹⁸

Wann beginnt aber der Umschlag angemessener Begrenzung in „Überkonstitutionalisierung“?⁹⁹ Auffällig ist nicht nur die überaus positive Konnotation der Verfassung, auffällig ist auch ein schon habituelles Misstrauen in den demokratischen Rechtsetzungsprozess in Teilen der Steuerrechtswissenschaft.¹⁰⁰ Mehr noch als in anderen Rechtsgebieten verspricht Konstitutionalisierung Ordnung im „Steuerchaos“.¹⁰¹ Die Vorwürfe an den Gesetzgeber wiegen schwer: Politische Willfährigkeit und der Wille zum Machterhalt haben das System des Steuerrechts zu Grunde gerichtet,¹⁰² mehr noch zu einem Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht¹⁰³ geführt. Gegenüber der Willkür des Steuergesetzgebers haben sich wissenschaftliche Systembildung oder auch die Beschwörung ethischer Leitlinien und des Zentralwertes der Steuergerechtigkeit als weitgehend wirkungslos erwiesen. Hier verspricht der Prozess der Konstitutionalisierung mit dem Vorrang der Verfassung nicht nur ein effektives Instrument zur Bändigung des Steuergesetzgebers, sondern mit dem Bundesverfassungsgericht auch einen machtvollen Dompteur, der die Implementierung verfassungsgrundlegender Ordnungsmuster im Steuerrecht sicherstellen kann. Die Warnung vor dem Jurisdiktionsstaat verfängt wohl nicht mehr,¹⁰⁴ wenn der Gesetzgeber sich mittels hypertropher Rechtsproduktion stetig zu diskreditieren scheint.¹⁰⁵

Die Verfassung übersetzt steuerpolitische Ideale in Verfassungsgebote und erstarkt zum Hoffnungsträger all derer, die eine gleichmäßige, maßvolle und rationale Besteuerung einfordern.¹⁰⁶ So verwundert es nicht, dass die großen, auf die Ablösung des wild gewachsenen steuerrechtlichen Normenbestandes gerichteten Kodifikationsentwürfe des Steuerrechts verfassungsgeleitet sind.¹⁰⁷ Ein Beispiel bildet der von

⁹⁸ *Drißen*, Rechtsnatur des Steuerrechts, in: FS Kruse, 2001, S. 191 (199f.).

⁹⁹ *Sommerrmann*, Diskussionsbemerkung, in: VVDStRL 61 (2002), S. 201; *Wahl*, Konstitutionalisierung – Leitbegriff oder Allerweltsbegriff?, in: FS Brohm, 2002, S. 191 (194).

¹⁰⁰ Etwa *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band 3, 2. Aufl. (2012), S. 1364ff., 1884ff.; *ders.*, *StuW* 2013, 97ff.; Siehe auch *Mellinghoff*, Erneuerung des Steuerrechts, in: DSStJG 37 (2014), S. 1 (2f.). Überzeugend hierzu und hiergegen *Desens*, Einkommensbegriffe und Einkunftsarten, in: DSStJG 37 (2014), S. 95 (97f.); *Schön*, DStR Beihefter zu Heft 17/2008, 10ff. Vgl. auch *Droege*, Rechtswissenschaft 4 (2013), 374 (395) m. w. N.

¹⁰¹ Nur: *Jachmann*, Wider das Steuerchaos, 1998; *Merkert*, Mehr Rechtsschutz im Steuerchaos – für ein neues Selbstverständnis der Finanzgerichtsbarkeit, in: FS Offerhaus, 1999, S. 805ff.

¹⁰² Statt vieler *Tipke*, *StuW* 1976, 293ff.; *ders.*, *StuW* 2013, 97ff.

¹⁰³ *Vogel*, Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung für das Verfassungsrecht, in: DSStJG 12 (1989), S. 123ff.

¹⁰⁴ *Böckenförde*, Grundrechte als Grundsatznormen, in: *ders.*, Staat, Verfassung, Demokratie, 1991, S. 159 (191). Vgl. auch *Jestaedt et al.*, Das entgrenzte Gericht, 2011; *Rüthers*, Die heimliche Revolution vom Rechtsstaat zum Richterstaat, 2014.

¹⁰⁵ Zu letzterem *Hey*, *StuW* 2015, 3 (3).

¹⁰⁶ Hierzu schon *Droege*, *StuW* 2011, 105 (106) m. w. N.

¹⁰⁷ Zum Zusammenhang von Kodifikation und Konstitutionalisierung in diesem Kontext *Droege*, Die Kodifikationsidee in der Steuerrechtsordnung, in: Schön/Röder (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, Band 2, 2014, S. 69 (80ff.).

Paul Kirchhof vorgelegte Entwurf eines Bundessteuergesetzbuches.¹⁰⁸ Im Dialog von Steuerrecht und Staatsrecht jedenfalls wird Normalisierung erstrebt und eine Sonderrolle des Steuerrechts in der Judikatur des Bundesverfassungsgerichts eher zurückgewiesen.¹⁰⁹ Konstitutionalisierung erleichtert hier sicher die Eingliederung des Steuerrechts in die Gesamtwissenschaft vom öffentlichen Recht. Es gibt ein wissenschaftsstrategisches Interesse an einer sich verdichtenden Konstitutionalisierung. Steuerrecht als konkretisiertes Verfassungsrecht verstehen zu wollen,¹¹⁰ überfordert aber nicht nur die Verfassung, es mediatisiert auch das Steuerrecht selbst.

IV. Vorrang der Verfassung und die Autonomie der Steuerrechtswissenschaft

Das Steuerrecht ist nach alledem deshalb eine vitale Innovationsressource des Verfassungsrechts, weil es an die Erstverantwortung des Gesetzgebers zur Gestaltung der Rechtsordnung erinnern und an die Leistungsgrenzen der Verfassung als Rahmenordnung des demokratischen Prozesses gemahnen kann.¹¹¹ Der Prozess der Konstitutionalisierung findet dabei seine letzten Grenzen in den Grenzen der Verfassungsbindung überhaupt. Konstitutionalisierung adressiert im Bereich des Steuerrechts zuvörderst den Steuergesetzgeber und neben ihm Finanzverwaltung und Finanzrechtsprechung. Die ausdifferenzierte Teildisziplin der Steuerrechtswissenschaft ist nicht ihr unmittelbarer Adressat und doch ist sie von dem Wandel ihres Gegenstandes notwendig nicht unbeeinflusst.¹¹²

Die Frage nach dem Steuerrecht als einer Innovationsressource für das Verfassungsrecht kann aus der Sicht der Steuerrechtswissenschaft als Indienstnahme verstanden werden. Albert Hensel, der Begründer der modernen Steuerrechtswissenschaft in Deutschland, begann seinen Bericht auf der dritten Jahrestagung der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer in Münster im Jahr 1926 zum Einfluss des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts offenkundig mit einem gewissen Unbehagen. Er empfand die Grundvoraussetzung der Themenstellung als

¹⁰⁸ Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, 2011 (insbesondere „Leitgedanken“, S. 1 ff.). Im Überblick zu den Entwürfen der Einkommensteuerreform auch *Drüen*, Prinzipien und konzeptionelle Leitlinien einer Einkommensteuerreform, in: DSjG 37 (2014), S. 9 (25 ff.).

¹⁰⁹ So auf Grundlage einer umfassenden und sorgfältigen Rechtsprechungsanalyse *Hey*, StuW 2015, 1 ff.

¹¹⁰ Zu Fritz Werners auf das Verwaltungsrecht geprägten Sentenz (siehe DVBl. 1959, 527 ff.) nur *Vogel*, Steuergesetzgebung und Verfassungsrecht, in: Bitburger Gespräche, Jahrbuch 1972/73, S. 115 (115: „als Feststellung und als Postulat“ für das Steuerrecht); *Wahl*, Konstitutionalisierung – Leitbegriff oder Allerweltsbegriff?, in: FS Brohm 2002, S. 191 (194).

¹¹¹ Zu letzteren nur *Wieland*, Freiheitsrechtliche Vorgaben für die Besteuerung von Einkommen, in: DSjG 24 (2001), S. 29 ff.

¹¹² Zum Bezug von Gegenstand und Disziplin nur *Böckenförde*, Die Eigenart des Staatsrechts und der Staatsrechtswissenschaft, in: ders., Staat, Verfassung, Demokratie, 1991, S. 11 (18 ff.); *Jestaedt*, „Öffentliches Recht“ als wissenschaftliche Disziplin, in: Engel/Schön (Hrsg.), Das Proprium der Rechtswissenschaft, 2007, S. 241 (263 ff.). Vgl. entsprechend zu den Veränderungen der Staatsrechtswissenschaft durch den Wandel ihres Gegenstandes *Vesting*, Die Staatsrechtslehre und die Veränderung ihres Gegenstandes: Konsequenzen von Europäisierung und Internationalisierung, in: VVDStRL 63 (2004), S. 41 ff.

„nicht ganz unproblematisch“. Das Steuerrecht solle seine „wissenschaftliche Existenzberechtigung“ nachweisen und könne dieser Forderung nur dann genügen, wenn es im Stande sei, sich in die „Gesamtwissenschaft vom öffentlichen Recht“ nicht nur einzugliedern, sondern „sie auch zu seinem Teile zu befruchten“.¹¹³

Auf die Verfassung bezogen ist vor übertriebenen Erwartungen an ihre Steuerungswirkungen zu warnen und vielmehr an das Proprium der Steuerrechtswissenschaft zur dogmatischen Formierung und systematischen Durchdringung des Steuerrechts zu erinnern.¹¹⁴ Die Erkennbarkeit, Detailschärfe und Operationalisierbarkeit der Leitprinzipien und dogmatischen Grundstrukturen in den Grenzen der Gesetzesbindung und Gesetzesinterpretation zu schaffen, zu erhalten und zu steigern, ist genuine Aufgabe der rechtswissenschaftlichen Systembildung und der Rechtsdogmatik. Hier können das Steuerrecht und die Steuerrechtswissenschaft auf ihre Leistungsfähigkeit und ihren Selbststand vertrauen. „Der Versuch, Politik mit den Mitteln des Rechts zu ökonomischer Vernunft zu zwingen“,¹¹⁵ ist ein untauglicher. Dem Staat nimmt auch die Verfassung nicht die Verantwortung für eine vernünftige Steuerpolitik ab.¹¹⁶ Der Rekurs auf die Verfassung sollte nicht wohlfeiles Mittel sein, Argumentationslasten im dogmatischen Diskurs auszuweichen.¹¹⁷ Der Verfassung kommt hier keine Entlastungsfunktion zu. Auf die Verfassung bezogen wird man den Beweis der Fruchtbarkeit des Steuerrechts kaum mehr einfordern müssen. Und auch die Steuerrechtswissenschaft hat in den vergangenen 90 Jahren in einem fortschreitenden Prozess der disziplinären Ausdifferenzierung zur Genüge belegt, dass das Steuerrecht – auch im Verhältnis zur Verfassung – „als ein in sich geschlossenes Rechtsgebiet mit eigenartiger und eigengesetzlicher Begriffsbildung anerkannt werden darf“, wie Hensel es 1926 mit einigem Optimismus verkündete.¹¹⁸

¹¹³ Hensel, Der Einfluss des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts, in: VVDStRL 3 (1926), S. 63 (66).

¹¹⁴ Vgl. auch Drüen, StW 2013, 72 (73). Zur Aufgabe der Dogmatik Schorkopf, Dogmatik und Kohärenz, in: Kirchhof/Magen/Schneider (Hrsg.), Was weiß Dogmatik, 2012, S. 151 ff.; Waldhoff, Kritik und Lob der Dogmatik, ebd., S. 17 ff.

¹¹⁵ Hey, StW 2015, 3 (3).

¹¹⁶ Benda, DStZ 1984, 159 (164).

¹¹⁷ So auch schon Wieland, Freiheitsrechtliche Vorgaben für die Besteuerung von Einkommen, in: DSjG 24 (2001), 29 (46 f.).

¹¹⁸ Hensel, Der Einfluss des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts, in: VVDStRL 3 (1926), 63 (66).

