

DER EINFLUSS DER GRUNDRECHTE AUF DAS STEUERRECHT

WERNER HEUN

I. Einleitung

Der moderne Staat ist ein Steuerstaat.¹ Die Finanzierung der Erfüllung der umfassenden Staatsaufgaben erfolgt überwiegend durch Steuern. Die Leistungsfähigkeit des Staates hängt damit auch entscheidend von seinen Steuereinnahmen ab. Zugleich garantiert der moderne Verfassungsstaat eine weitreichende Privatsphäre des Bürgers und begrenzt die staatlichen Eingriffsmöglichkeiten. Und schließlich sind die modernen westlichen Regierungssysteme demokratisch verfasst und verlangen für zentrale Entscheidungen eine demokratische Legitimation. Die Steuer steht somit im Spannungsfeld der zentralen Elemente demokratischer Verfassungsstaaten.² Sie sichert die Aufgabenerfüllung, stellt einen gravierenden Eingriff in die Freiheitsphäre der Bürger dar und bedarf demokratischer Legitimation.

Schon im 19. Jahrhundert ist die Steuer als Prototyp eines Eingriffs in Freiheit und Eigentum angesehen worden, der den Gesetzesbegriff und damit auch den Vorbehalt des Gesetzes definiert. Denn das Parlament bewilligt im Konstitutionalismus die Steuer durch ein Gesetz. Darin unterscheidet sich das Steuergesetz im Konstitutionalismus nicht von dem Steuergesetz im parlamentarischen Regierungssystem. Die parlamentarische Steuerbewilligung beruht jedoch auf grundlegend anderen Vorstellungen. Der Staat, der die Steuern erhebt, wird im Konstitutionalismus mit der monarchischen Exekutive gleichgesetzt. Das Parlament ist demgegenüber Teil der Gesellschaft und vertritt ihre Interessen gegenüber dem durch die monarchische Exekutive repräsentierten Staat. Der Schutz der Bürger wird durch das Parlament

¹ W. HEUN, 'Die Entwicklung des Steuerstaatskonzepts in theoretischer und tatsächlicher Hinsicht' in: U. SACKSOFSKY – J. WIELAND (Hrsg.), *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat* (2000 Baden-Baden), S. 10 ff; BVerfGE 78, 249 (266 f), 93, 319 (342).

² Näher W. HEUN, *Die Verfassungsordnung der Bundesrepublik Deutschland* (2012 Tübingen), S. 31 ff.

gesichert, indem die Steuern seiner Zustimmung bedürfen. Da nur die wohlhabenden Bürger überhaupt Steuern zahlen müssen, ist es auch durchaus gerechtfertigt, dass nur diese in Folge des Zensuswahlrechtes im Parlament vertreten sind und durch ihre Repräsentanten der eigenen Belastung durch die Steuern zustimmen.³

Im heutigen Verfassungsstaat wird dagegen das Parlament geradezu selbstverständlich als Teil der Staatsgewalt angesehen, auch wenn diese demokratisch legitimiert ist. Das Parlament schützt nicht in erster Linie die Bürger, sondern tritt ihnen als Herrschaftsträger nicht anders als die ebenfalls demokratisch legitimierte Exekutive gegenüber. Die Freiheitssphären der Bürger werden durch die Grundrechte gesichert, die aber nicht mehr allein gegen die Exekutive gerichtet sind, sondern gerade und insbesondere auch gegen den Gesetzgeber und das Parlament. Die Bindung aller Staatsgewalt an die Grundrechte gemäß Art. 1 Abs. 3 und 20 Abs. 2 GG ist die Konsequenz dieser veränderten Perspektive. Die grundrechtlich geschützte Freiheitssphäre wird nicht in erster Linie durch das Parlament gegenüber der Exekutive durch den Vorbehalt des Gesetzes, sondern durch die Verfassungsgerichtsbarkeit geschützt. Zwar hat der Vorbehalt des Gesetzes nicht völlig seine Schutzfunktion gegenüber der Exekutive verloren, sie tritt aber gegenüber dem gerichtlichen Grundrechtsschutz deutlich zurück. Nicht das Gesetz schützt die individuelle Freiheitssphäre, sondern vor allem die sogenannten Schranken-Schranken begrenzen die staatlichen Eingriffsmöglichkeiten. Die Grundrechtsbindung und der Gesetzesvorbehalt haben damit grundlegend andere Konsequenzen als im Konstitutionalismus.

Auch heute gilt für Steuern der Vorbehalt des Gesetzes. Die Notwendigkeit parlamentarischer Legitimation der Steuererhebung durch die Finanzverwaltung wird bereits durch die allgemeine Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG gesichert. Unzweifelhaft stellen Steuern eine Belastung des Bürgers dar und können damit als Eingriff in das Freiheitsrecht des Art. 2 Abs. 1 GG qualifiziert werden.⁴ Einen Eingriff in die Freiheit stellt die Steuer im Sinne des konstitutionellen Gesetzesbegriffs daher nach wie

³ Vgl. W. HEUN, *Staatshaushalt und Staatsleitung* (1989 Baden-Baden), S. 53 ff.

⁴ Vgl. H. DREIER in: H. DREIER (Hrsg.), *GG-Kommentar* (2013 Tübingen, Bd. I, 3. Aufl.), Art. 2 I GG, Rn. 33; M. RODI, *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem* (1994

vor da, sehr viel fraglicher ist allerdings geworden, ob die Steuer zugleich einen Eingriff in das Eigentum gemäß Art. 14 GG darstellt und welche Konsequenzen sich daraus für die Bindung des Steuergesetzgebers an die Freiheitsrechte ergeben. Demgegenüber ist die Bindung an den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG umso bedeutsamer geworden. Die Bindung der Steuererhebung an die Gleichheit lässt sich im Grundgedanken auch bereits auf den Konstitutionalismus zurückführen. Nicht nur war die Rechtsanwendungsgleichheit im 19. Jahrhundert grundrechtlich verankert, auch der Grundsatz der Lastengleichheit, der sich speziell auf die Steuern bezieht, ist bereits im 18. Jahrhundert bekannt.⁵ Und er findet sich in zahlreichen Verfassungen bis hin zur Weimarer Reichsverfassung.⁶ Durch die spezifische Bindung auch des Steuergesetzgebers an den allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich freilich auch hier wieder grundlegend andere Bindungen und Konsequenzen als im konstitutionellen System. Im Übrigen ist die Entwicklung unter dem Grundgesetz durch eine zunehmende Verdichtung der Kontrollmaßstäbe durch die Verfassungsrechtsprechung gekennzeichnet,⁷ wie sich auch im Folgenden zeigen wird.

II. Die Eigentumsfreiheit des Art. 14 GG als Schranke in der Steuergesetzgebung

Die Eigentumsfreiheit des Art. 14 GG kann nur dann gegenüber dem Steuergesetzgeber eine begrenzende Wirkung entfalten, wenn die Steuer als Eingriff in das durch Art. 14 GG geschützte Eigentum qualifiziert werden kann. Dies ist deswegen zweifelhaft, weil die Steuer letztlich nur auf das allgemeine Vermögen zugreift, die Auferlegung von Geldleistungspflichten aber keine konkreten Eigentumspositionen entzieht oder beschränkt. Das

München), S. 81 f, 85 f; T. BEYER, *Die Freiheitsrechte, insbesondere die Eigentumsfreiheit, als Kontrollmaßstab für die Einkommensbesteuerung* (2004 Berlin), S. 77 jeweils mwN.

⁵ Vgl. bereits C. G. SVAREZ, *Vorträge über Recht und Staat* (1791-92, hrsg. v. H. CONRAD – G. KLEINHEYER, 1960 Köln), S. 63 ff, 118 ff, 246; zur Regelung im Preußischen Allgemeinen Landrecht von 1794 s. C. WALDHOFF, *Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung im Vergleich Deutschland-Schweiz* (1997 München), S. 212 ff.

⁶ Art. 109, 134 WRV; dazu K. OECHSLE, *Die steuerlichen Grundrechte in der jüngeren deutschen Verfassungsgeschichte* (1993 Berlin), S. 132 ff; ebd. S. 46 ff zum Frühkonstitutionalismus.

⁷ Vgl. auch C. WALDHOFF, '60 Jahre Grundgesetz – aus der Sicht des Steuerrechts' (2011) 59 *JöR N.F.* 119, S. 130 ff.

Vermögen als solches wird durch Art. 14 GG nach allgemeiner Auffassung nicht geschützt, sondern nur einzelne konkrete Vermögenswerte und -positionen.⁸ Die Auferlegung der Geldleistungspflicht verpflichtet den Steuerschuldner aber nicht zur Hingabe konkreter Geldscheine, sondern die Steuerschuld muss lediglich mit fungiblem Geld bezahlt werden. Woher der Steuerschuldner das Geld nimmt, interessiert den Staat grundsätzlich nicht.⁹ Das Bundesverfassungsgericht, dessen Erster Senat insoweit regelmäßig zuständig ist, geht daher seit 1954 in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass die Steuer grundsätzlich keinen Eingriff in Art. 14 GG darstellt, weil sie nicht einzelne Vermögenspositionen in Anspruch nimmt.¹⁰ Nach dieser Auffassung ist ein Eingriff in Art. 14 GG kategorial nicht möglich. Seit 1962 nimmt das Bundesverfassungsgericht allerdings ebenfalls an, dass ein Verstoß gegen Art. 14 GG dann in Betracht kommt, wenn die Steuerbelastung den Steuerschuldner übermäßig belastet und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigt.¹¹ Ein solcher Verstoß kommt indes nur dann in Betracht, wenn die Steuer eine erdrosselnde, konfiskatorische Wirkung entfaltet.¹² Eine derartige Belastungswirkung hat das Bundesverfassungsgericht allerdings noch nie angenommen oder auch nur ernsthaft erwogen.¹³

Die Auffassung des Bundesverfassungsgerichts, dass die Auferlegung einer Geldleistungspflicht grundsätzlich keinen Eingriff in Art. 14 GG darstellt, weil lediglich auf das Vermögen zugegriffen wird, steht freilich in klarem Widerspruch zu der Auffassung, dass eine übermäßige Belastung ihrerseits einen nun auch gleich verfassungswidrigen Eingriff darstellt.¹⁴ Nur wenn man überhaupt einen Eingriff bejaht, kann dieser auch unverhältnismäßig sein. Wenn der Eingriff schon von vornherein

⁸ BVerfGE 75, 108 (154); std. Rspr.

⁹ BVerfGE 95, 267 (301); kritisch J. IPSEN, 'Besteuerung und Eigentum' in: M. BRENNER (Hrsg.), *FS für P. Badura für siebzigsten Geburtstag*, (2004 Tübingen), S. 201 f.

¹⁰ Std. Rspr. seit BVerfGE 4, 7 (17); 95, 267 (300).

¹¹ BVerfGE 14, 221 (241).

¹² BVerfGE 63, 343 (368).

¹³ J. WIELAND, in: H. DREIER (Hrsg.), *GG-Kommentar* (2013 Tübingen, Bd. I, 3. Aufl.), Art. 14 GG, Rn. 65.

¹⁴ So auch deutlich K.-H. FRIAUF, 'Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag' (1989) 12 DSzJG 3, S. 22; J. IPSEN, 'Besteuerung und Eigentum' in: M. BRENNER (Hrsg.), *FS für P. Badura für siebzigsten Geburtstag*, (2004 Tübingen), S. 204.

ausgeschlossen ist, kann schwerlich der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verletzt sein. Auch wenn die Ergebnisse vernünftig erscheinen mögen, ist die Konstruktion des Bundesverfassungsgerichts dogmatisch und logisch nicht haltbar.

Es nimmt daher nicht Wunder, dass diese Frage in der Literatur höchst kontrovers diskutiert wird. Zunächst fand die Position des Bundesverfassungsgerichts auch in der Literatur prinzipielle Zustimmung. Ernst Forsthoff hat sie mit einer ganz grundsätzlichen Argumentation zu untermauern versucht. Wenn die Steuer als Eingriff in das Eigentum qualifiziert werde, werde dem Sozialstaat seine verfassungsrechtliche Grundlage entzogen. Die Steuer müsste dann nämlich als entschädigungspflichtige Enteignung im Sinne des Art. 14 Abs. 3 GG qualifiziert werden, so dass die Auferlegung der Geldleistungspflicht in gleicher Höhe durch eine staatliche Geldleistung kompensiert werden müsste.¹⁵ In dieser Interpretation wäre im Ergebnis praktisch jede Steuer verfassungswidrig und unzulässig. Demgegenüber versteht die mittlerweile überwiegende Auffassung auch Steuern als Eingriff in die Eigentumsgarantie mit der Konsequenz, dass Art. 14 GG auch gegenüber Steuern durch seine Schranken eine Schutzwirkung entfaltet. Die Übereinstimmung im Ergebnis verdeckt allerdings, dass über die konstruktive Begründung ebenso wenig Einigkeit wie Klarheit herrscht.

Gemeinsam ist allen Begründungsansätzen, welche die Steuer als Eingriff qualifizieren, dass sie eine Folge der steigenden Abgabenbelastungen sind, die den Ruf nach der Errichtung verfassungsrechtlicher Grenzen der Besteuerung motivieren. Auf der anderen Seite ist das Bemühen erkennbar, gerade auch im Hinblick auf die Argumentation sowohl des Bundesverfassungsgerichts als auch Forsthoffs die Steuer nicht uneingeschränkt als Eingriff in das Eigentum zu qualifizieren, sondern Besonderheiten der Steuer gegenüber anderen Eingriffen in die Eigentumsgarantie anzuerkennen. Ganz ähnlich wie beim Bundesverfassungsgericht führt das freilich zu Widersprüchlichkeiten, Schwierigkeiten und Unklarheiten.

¹⁵ E. FORSTHOFF, 'Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaats' (1954) 12 VVDStRL 8, S. 31 f; dagegen J. IPSEN, 'Besteuerung und Eigentum' in: M. BRENNER, *FS für P. Badura für siebzigsten Geburtstag*, (2004 Tübingen), S. 206 ff.

Einen Ansatz, der sich einerseits weitgehend an der damaligen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts orientiert, aber konstruktive Eigenständigkeit zeigt, hat Ulrich Scheuner vorgeschlagen. Danach beanspruche die normale Steueranforderung des Staates nur Teile des wirtschaftlichen Ertrages des Eigentums, und könne daher seinen Gehalt nicht angreifen. Steuern überschreiten allerdings die Eingriffsgrenze, „wenn sie die Institution des Eigentums selbst und seine Funktion für den Eigentümer und die Gesamtheit beseitigen, beeinträchtigen oder aushöhlen.“¹⁶ Die maßgebliche Begrenzung der Steuern liege danach in der Eigentumsgarantie selbst, weil insoweit die wirtschaftliche Nutzbarkeit beeinträchtigt wäre. Eine Begrenzungswirkung liegt daher lediglich in Art. 14 GG als Institutsgarantie.¹⁷ Auch diese Konstruktion löst allerdings nicht das Problem der Bestimmung, wann die „normale“ Steuerforderung in eine Eingriffsqualität erlangende übermäßige Besteuerung umschlägt.

Andere Autoren wollen diese Beschränkung ganz aufgeben und Steuern prinzipiell als Eingriff in Art. 14 GG qualifizieren. Insoweit soll der Schutzbereich des Art. 14 GG auch auf den Schutz des Vermögens erweitert werden¹⁸ oder die Steuer wird als mittelbarer, faktischer Eingriff in Art. 14 GG angesehen.¹⁹ Gleichwohl werden die Konsequenzen einer uneingeschränkten Anwendung des Art. 14 GG auf Steuergesetze wieder zurückgenommen, indem gleichzeitig pauschal die Schutzintensität

¹⁶ U. SCHEUNER, 'Einführung' in: U. SCHEUNER (Hrsg.), *Die staatliche Einwirkung auf die Wirtschaft* (1971 Frankfurt am Main), S. 49.

¹⁷ So auch P. SELMER, *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht* (1972 Frankfurt am Main), S. 295 ff; vgl. ferner K.-H. FRIAUF, 'Steuergesetzgebung und Eigentumsgarantie' (1970) 2 *JurA* 299, S. 314 f.

¹⁸ Erstmals wohl M. IMBODEN, 'Die verfassungsrechtliche Gewährleistung des Privateigentums als Schranke der Besteuerung, Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht' (1960) 29 *ASA* 2, S. 6; K.-H. FRIAUF, 'Steuergesetzgebung und Eigentumsgarantie' (1970) 2 *JurA* 299, S. 307 ff; vgl. auch mit unterschiedlicher Nuancierung W. LEISNER, *Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung* (1970 Berlin), S. 76 ff; R. WENDT, 'Besteuerung und Eigentum' (1980) *NJW* 2111, S. 2113 ff; M. RODI, *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem* (1994 München), S. 92 ff; M. JACHMANN, *Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit* (2000 Berlin), S. 33 ff; T. BEYER, *Die Freiheitsrechte, insbesondere die Eigentumsfreiheit, als Kontrollmaßstab für die Einkommensbesteuerung* (2004 Berlin), S. 75 ff; C. WALDHOFF, 'Steuerrecht und Verfassungsrecht' (2008) 41 *Die Verwaltung* 259, S. 277 ff.

¹⁹ H.-J. PAPIER in: T. MAUNZ – G. DÜRIG (Hrsg.), *GG-Kommentar* (2011 Berlin), Art. 14, Rn. 170; O. DEPENHEUER in: v. H. MANGOLDT – F. KLEIN – C. STARCK, *GG-Kommentar* (2010 Berlin, Bd. I, 6. Aufl.), Art. 14, Rn. 169.

verringert werden soll.²⁰ Diese Konstruktion stürzt freilich ebenfalls in konstruktive Schwierigkeiten, da der Umfang dieser Verringerung der Schutzintensität unklar ist und letztlich dem Belieben des jeweiligen Autors bzw. Gerichts überlassen bliebe.

Sehr viel wirkungsmächtiger ist deshalb eine Differenzierung der Eingriffsqualität nach den Gegenständen des Zugriffs der Steuer geworden. Prinzipiell können Steuern nur auf drei unterschiedliche Steuergegenstände zugreifen. Sie belasten entweder den Vermögenszugang, den Vermögensbestand oder die Vermögensverwendung. Die gesamte Palette der unterschiedlichen Steuern lässt sich diesen drei Steuergegenständen unproblematisch zuordnen. Die auf das Vermögen bezogenen Steuergegenstände lassen sich ohne Schwierigkeiten auf das Eigentum ummünzen, um es auf diese Art und Weise auf Art. 14 GG anwendbar zu machen. Denn man muss das Wort „Vermögen“ nur durch das Wort „Eigentum“ ersetzen, so dass die Steuergegenstände der Eigentumszugang, der Eigentumsbestand und die Eigentumsverwendung sind.²¹ Eigentumsrechtlich problematisch sind in dieser Konstruktion allerdings lediglich die Steuern, die auf den Eigentumsbestand zugreifen, da Art. 14 GG als Bestandsgarantie vor allem diesen schützt. Dagegen entfaltet in dieser Konstruktion eine Steuer auf den Eigentumszugang und die Eigentumsverwendung kaum irgendwelche Eingriffsqualität. Sachlich hat das Bundesverfassungsgericht diese Konstruktion deswegen bei seinen Entscheidungen über die Vermögensteuern angewendet und dementsprechend die Vermögensteuern, jedenfalls soweit sie eine Substanzbesteuerung enthalten, für verfassungsrechtlich problematisch erklärt.²²

Teilweise wird allerdings auch angenommen, dass Art. 14 GG das Vermögen insgesamt schütze, da die in Art. 14 Abs. 3 GG enthaltene Garantie des

²⁰ H. H. v. ARNIM, 'Besteuerung und Eigentum' (1981) 39 *VVDStRL* 286, S. 309 die Steuern pauschal als Eingriff in Art. 14 GG qualifiziert, aber auch (S. 316 ff) die Verhältnismäßigkeit zwischen Steuerbelastung und Ausgaben durch den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit ausfüllen will, was freilich wiederum nur objektiv von den Rechnungshöfen kontrolliert werden soll.

²¹ Vgl. etwa P. KIRCHHOF, 'Besteuerung und Eigentum' (1981) 39 *VVDStRL* 213, S. 270 ff.

²² BVerfGE 93, 121 (134 f); wenn das Vermögen pauschal Art. 14 GG unterstellt wird, ist diese Differenzierung aber nicht möglich, s. R. WENDT, 'Besteuerung und Eigentum' (1980) *NJW* 2111, S. 2116.

Tauschwertes sämtlicher Sachen und Rechte, die das Vermögen des Grundrechtsträgers bilden, eine Einbeziehung des Vermögens selbst in den Schutzbereich des Grundrechts rechtfertigt.²³ Davon zu unterscheiden ist die Überlegung von Paul Kirchhof, dass Eigentum nicht das Rechtsgut definiert, das gegen die Auferlegung von Geldleistungspflichten abschirmt, sondern den Handlungsspielraum umgrenzt, der dem Eigentümer bei seinem ökonomischen Verhalten zur Verfügung steht. „Die Verfassung schützt deshalb jedes zu Eigentümerhandeln befähigende Wirtschaftsgut, das heißt das Gesamtvermögen im wechselnden, je nach Steuerdichte erfassbaren Bestand.“²⁴ Freilich läuft auch dieser Ansatz auf eine etwas unklare Mäßigung des Steuerzugriffs hinaus.

Im Gegensatz zum Ersten Senat, der weiterhin an seiner Rechtsprechung festhält, dass das Vermögen kein Eigentum im Sinne von Art. 14 Abs. 1 GG ist und Steuern daher nicht in den Schutzbereich des Art. 14 GG eingreifen, hat der Zweite Senat schon in früheren Entscheidungen erkennen lassen, dass Steuern in den Schutzbereich des Art. 14 GG eingreifen, weil auch das Vermögen durch die Eigentumsgarantie geschützt werde.²⁵ Endgültig hat der Zweite Senat dann im Jahre 2006 erklärt, dass die Steuerbelastung in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie fällt und deshalb verhältnismäßig ausgestaltet sein muss. „Auch ein Steuergesetz (greift) als rechtfertigungsbedürftige Inhalts- und Schrankenbestimmung (Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG) in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie ein, wenn der Steuerzugriff tatbestandlich an das Innehaben von Vermögenswerten, Rechtspositionen anknüpft und so den privaten Nutzen der erworbenen Rechtspositionen zugunsten der Allgemeinheit einschränkt.“²⁶ Es sei nämlich der Sinn der Eigentumsgarantie, das private Innehaben und Nutzen vermögenswerter Rechtspositionen ebenfalls zu schützen. Insofern komme es nicht darauf an, ob Art. 14 GG das Vermögen als Ganzes schützt. Jedenfalls beeinträchtigen danach Einkommen und Gewerbesteuer konkrete subjektive Rechtspositionen.²⁷

²³ S. bereits U. SCHEUNER, 'Einführung' in: U. SCHEUNER (Hrsg.), *Die staatliche Einwirkung auf die Wirtschaft* (1971 Frankfurt am Main), S. 49.

²⁴ P. KIRCHHOF, 'Besteuerung und Eigentum' (1981) 39 *VVDStRL* 213, S. 233 ff.

²⁵ BVerfGE 87, 153 (169).

²⁶ BVerfGE 115, 97 (111).

²⁷ Zur von BVerfGE 115, 97 (113) ausdrücklich offen gelassenen Divergenz seiner Rechtsprechung zu der des Ersten Senats J. WIELAND, 'Freiheitsrechtliche Vorgaben für die Besteuerung von

Die Heftigkeit des Disputs, ob Steuern den Schutzbereich des Art. 14 GG tangieren, könnte den Eindruck erwecken, von der Entscheidung dieser Streitfrage hinge Entscheidendes ab. Das Gegenteil ist allerdings der Fall. Die Qualifizierung als Eingriff in Art. 14 GG ist nämlich mit keinen bedeutsamen Rechtsfolgen verbunden. Entscheidend für die Begrenzungswirkung von Grundrechten gegenüber dem Gesetzgeber ist nämlich weniger die Frage, ob überhaupt der Schutzbereich eines Grundrechts berührt ist, sondern die Anwendbarkeit und Effektivität der Verhältnismäßigkeitsprüfung.²⁸ Genau diese Schranke versagt allerdings bei Steuergesetzen, soweit man auf die Finanzierung der Staatsaufgaben abstellt. Aufgrund des haushaltsrechtlichen Gesamtdeckungsprinzips dienen nämlich alle staatlichen Einnahmen, also auch alle Steuereinnahmen, grundsätzlich der Finanzierung sämtlicher Staatsaufgaben. Es soll dadurch eine überholte Fondswirtschaft verhindert werden.²⁹ Dies bedeutet jedoch, dass im Rahmen der Abwägung zwischen der Intensität des Eingriffs in das betroffene Grundrecht und den verfolgten Gemeinwohlzwecken immer die Gesamtheit der Staatsaufgaben der individuellen Steuerbelastung gegenübersteht. Diese Abwägung muss zwangsläufig zugunsten der Gesamtheit der Staatsaufgaben ausfallen. Die Folge ist, dass, sobald es um die Belastungswirkungen zur Verfolgung des allgemeinen Fiskalzwecks geht, das Verhältnismäßigkeitsprinzip als Begrenzung staatlichen Handelns vollständig versagt.³⁰ In der Entscheidung des Zweiten Senats, in der die Eingriffsqualität der Steuergesetze bejaht wurde, konnte bzw. musste die Verhältnismäßigkeitsprüfung deshalb auch außerordentlich knapp und letztlich nichtssagend ausfallen.³¹ Sachlich lässt sich deswegen allenfalls eine allgemeine Forderung nach einer Realitätsgerechtigkeit in der Besteuerung postulieren, ansonsten ist der Gesetzgeber praktisch durch keine materiellen Steuerbelastungsgrenzen gebunden. Etwas anderes gilt dann, wenn die Steuer neben dem Finanzierungszweck auch Lenkungszwecke verfolgt.

Einkommen' (2001) 24 *DStJG* 29, S. 31 f, 37.

²⁸ Dazu generell, wenngleich im Ergebnis verfehlt, M. ELICKER, 'Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in der Besteuerung' (2006) *DVBf* 480, S. 483 ff.

²⁹ Vgl. W. HEUN, in H. DREIER (Hrsg.), *GG Kommentar* (2008 Tübingen, Bd. III, 2. Aufl.) Art. 110, Rn. 17.

³⁰ H.-C. PAPIER, *Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip* (1973 Berlin), S. 76 ff.

³¹ BVerfGE 115, 97 (114 f).

Soweit die Steuergesetze ein bestimmtes Verhalten fördern oder verhindern bzw. erschweren wollen, greifen automatisch die Grundrechte, in deren Schutzbereich das betreffende Verhalten fällt.³² Im wirtschaftlichen Bereich sind das in erster Linie die Berufsfreiheit gemäß Art. 12 Abs. 1 GG und die Wettbewerbsfreiheit, die allgemeine Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG, daneben allerdings auch Art. 3 Abs. 1 GG. Die spezifischen Anforderungen gerade auch der Verhältnismäßigkeit können in diesen Fällen eine begrenzende Wirkung entfalten. Diese Lenkungswirkungen sind im Gegensatz zu den reinen Belastungswirkungen infolge der Verfolgung des Fiskalzwecks durchaus einer verfassungsrechtlichen Kontrolle zugänglich. In diesen Fällen kann das Verhältnismäßigkeitsprinzip Wirkungen entfalten. Allerdings sind derartige verhaltenslenkende Wirkungen in der Regel nur ein Nebenzweck neben dem hauptsächlich verfolgten Fiskalzweck und insofern von untergeordneter Bedeutung für die verfassungsrechtliche Beurteilung der jeweiligen Steuer. Die grundrechtlichen Grenzen einer derartigen Verhaltenslenkung durch Steuern bewirken aber keinesfalls ein generelles Verbot von Lenkungssteuern. Vielmehr sind die Anreizwirkungen – negative infolge der Belastungswirkung, positive infolge von Verschonungssubventionen – keinesfalls geeignet, Lenkungssteuern generell zu verbieten.

Angesichts des Versagens des Verhältnismäßigkeitsprinzips ist daher vereinzelt geradezu verzweifelt versucht worden, andere Grenzen aus Art. 14 GG für die Belastungswirkungen von Steuern abzuleiten. Als prominentestes Beispiel kann hier die Erfindung des sogenannten Halbteilungsgrundsatzes dienen, der besagt, dass Art. 14 GG die Gesamtbelastung aller Steuern auf die Hälfte des Gesamteinkommens beschränke. Konstruktiv begründet worden ist diese steile These mit einer etwas abstrusen Interpretation des Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG, wonach der Gebrauch des Eigentums „zugleich“ dem Wohle der Allgemeinheit dienen soll.³³ Weder hatte der Verfassungsgesetzgeber bei der Formulierung

³² Dazu eingehend R. WERNISMANN, *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem* (2005 Tübingen), S. 386 ff.

³³ P. KIRCHHOF, 'Besteuerung und Eigentum' (1981) 39 *VVDStRL* 213, S. 270 ff; dem folgend auch H. BUTZER, *Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast* (1999 Berlin), S. 55 ff, 59 ff mwN; kritisch H.-P. BULL, 'Vom Eigentums- zum Vermögensschutz – ein Irrweg' (1996) *NJW* 281, S. 283 f; *Beyer*, *Freiheitsrechte* (Fn. 4), S. 147 ff.; partiell aufgreifend

dieses Artikels etwas Derartiges im Sinn, noch lässt es sich ernsthaft aus Sinn und Zweck dieser Vorschrift ableiten. Gleichwohl hat der Protagonist dieser These den Zweiten Senat des Bundesverfassungsgerichts, dem er angehörte, von derselben zu überzeugen vermocht.³⁴ Freilich hat der Bundesfinanzhof, kurz nachdem der Verfechter dieser These aus dem Senat ausgeschieden war, eine Richtervorlage initiiert, die auch prompt zur Revozierung des Halbteilungsgrundsatzes in der Rechtsprechung des Zweiten Senats geführt hat.³⁵ Damit ist dieser Grundsatz zu Recht erledigt.

III. Der Gleichheitssatz als Schranke der Steuergesetzgebung

Da namentlich der Schutzbereich des Art. 14 GG entweder gar nicht oder nur unter einschränkenden Voraussetzungen berührt wird und das Verhältnismäßigkeitsprinzip schon aus strukturellen Gründen weitgehend versagt, erlangt der allgemeine Gleichheitssatz im Steuer- und Abgabenrecht herausragende Bedeutung, so dass das Gleichheitsgebot praktisch die wichtigste, wenn nicht sogar die einzige verfassungsrechtliche Schranke für den Gesetzgeber darstellt. Der allgemeine Gleichheitssatz entfaltet im Steuerrecht auch eine erhebliche Begrenzungswirkung,³⁶ obwohl nach allgemeinen Maßgaben Art. 3 Abs. 1 GG hier nur als Willkürverbot Wirkung entfaltet und der Gesetzgeber weitgehende Gestaltungsfreiheit gerade auch bei der Ausgestaltung des Steuersystems insgesamt besitzt.³⁷ Gleichwohl bleibt nur Art. 3 Abs. 1 GG als begrenzender Verfassungsmaßstab, dem das Gebot der Steuergerechtigkeit als oberstes Prinzip des Steuerrechts entnommen wird.³⁸ Dennoch stellt Art. 3 Abs. 1 GG im Steuerrecht keine schärferen Anforderungen als in anderen Rechtsgebieten.³⁹ Diese allgemeine Aussage wird allerdings vom

M. JACHMANN, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit (2000 Berlin), S. 48 ff.

³⁴ BVerfGE 93, 121 (138).

³⁵ BVerfGE 115, 97 (114).

³⁶ Allgemeiner Überblick M. KLOEPFER, 'Gleichheitssatz und Abgabengewalt' in: W. KLUTH (Hrsg.), *FS für R. Stober* (2008 Berlin), S. 703 ff; zu den Rechtsfolgen R. WERNSMANN, *Das gleichheitswidrige Steuergesetz* (2000 Berlin), S. 35 ff.

³⁷ BVerfGE 13, 181 (203); 127, 61 (85 f).

³⁸ BVerfGE 6, 55 (70).

³⁹ BFHE 150, 22 (25); 151, 512 (521).

Bundesverfassungsgericht selbst insofern wiederum qualifiziert, als es ganz generell für Art. 3 Abs. 1 GG den Grundsatz aufgestellt hat, dass die Gleichheit in den verschiedenen Rechtsgebieten jeweils eine besondere Eigenart gewinnt.⁴⁰ Das ist der Rechtfertigungsgrund dafür, dass das Bundesverfassungsgericht im Steuerrecht ganz konkrete Anforderungen aus dem allgemeinen Grundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG entwickelt hat. Die weitgehende Ausdifferenzierung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht ist zum Teil auch heftig kritisiert worden, weil das Bundesverfassungsgericht insofern im Grunde genommen nichts anderes tue als einfachrechtliche Prinzipien verfassungsrechtlich hochzuziehen.⁴¹ Auch wenn man Kritik an einzelnen Entscheidungen sicher vorbringen kann, ist der Grundansatz des Bundesverfassungsgerichts allerdings angesichts der ansonsten weitgehenden Maßstabslosigkeit der Grundrechte im Bereich des Steuerrechts nachvollziehbar und akzeptabel.

Im Steuerrecht wird der Gedanke der Lastengleichheit, der bereits als Ausprägung des Art. 3 Abs. 1 GG angesehen werden kann, in erster Linie durch den Grundsatz der Leistungsfähigkeit als sachgerechtem Vergleichsmaßstab konkretisiert.⁴² Dieser Grundsatz ist allerdings in hohem Maße seinerseits wiederum konkretisierungsbedürftig. Außerdem ist von vornherein festzuhalten, dass das Prinzip der Leistungsfähigkeit nur auf solche Steuern anwendbar ist, die Einkommen und Vermögen zum Gegenstand haben.⁴³ Bei Verbrauch- und Verkehrsteuern, insbesondere bei der Mehrwertsteuer, kann dieser Grundsatz von vornherein sinnvoller Weise keine Anwendung finden. Außerdem verdeutlicht diese Begrenzung, dass die Steuergleichheit für den Gesetzgeber nur innerhalb der einzelnen Steuern, nicht aber bezogen auf das gesamte Steuersystem Geltung beanspruchen kann.⁴⁴ Freilich ist der Gleichheitssatz auch insoweit nicht ganz ohne Wirkung. Systemübergreifende Ungleichbehandlungen

⁴⁰ BVerfGE 75, 108 (157).

⁴¹ O. LEPSIUS, 'Die maßstabsetzende Gewalt' in C. MÖLLERS (Hrsg.), *Das entgrenzte Gericht* (2011 Berlin), S. 159 ff; zur Konstitutionalisierung des Steuerrechts a. C. WALDHOFF, '60 Jahre Grundgesetz – aus der Sicht des Steuerrechts' (2011) 59 *JöR N.F.* 119, S. 138 ff.

⁴² BVerfGE 66, 214 (223); 105, 73 (125); ferner D. BIRK, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen* (1983 Köln), S. 21 ff, 156 ff.

⁴³ BVerfGE 110, 274 (292).

⁴⁴ W. HEUN, in: H. DREIER (Hrsg.), *GG-Kommentar* (2013 Tübingen, Bd. I, 3. Aufl.), Art. 3 GG, Rn. 76.

unterliegen geringeren Anforderungen, müssen aber ebenfalls sachgerecht sein.⁴⁵ Jedenfalls verbleibt dem Gesetzgeber eine hinreichend weite Gestaltungsfreiheit. Die Erschließung einer Steuerquelle, also die Bestimmung der Steuerart und des Steuersatzes, wird durch Art. 3 Abs. 1 GG kaum eingeschränkt. Die Bindung des Gesetzgebers verstärkt sich allerdings innerhalb der einzelnen Steuern.⁴⁶ Insoweit hat der Gesetzgeber die Allgemeinheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu sichern und die Angemessenheit durch Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit herzustellen.

Die Leistungsfähigkeit wird weiterhin aufgefächert. Es wird zwischen der Besteuerung unterschiedlicher Leistungsfähigkeit, der sogenannten vertikalen Steuergleichheit, und der Besteuerung gleichermaßen leistungsfähiger Steuerpflichtiger, der sogenannten horizontalen Steuergleichheit, differenziert.⁴⁷ Die vertikale Steuergleichheit unterliegt geringeren Anforderungen als die horizontale Steuergleichheit. Bei letzterer erstarkt der allgemeine Gleichheitssatz zu einem Gebot strikter Gleichheit. Auch deswegen ist die Steuerprogression verfassungsrechtlich unbedenklich, sie ist aber auch in anderer Hinsicht gerechtfertigt. Sie ist nämlich teilweise, jedenfalls im Hinblick auf das Steuersystem im Ganzen, Ausfluss der Steuergerechtigkeit, da sie insbesondere im Bereich der Einkommensteuer die regressive Wirkung indirekter Steuern ausgleicht. Sie ist allerdings insofern teilweise auch im Sozialstaatsprinzip fundiert, als sie dem sozialen Ausgleich dient,⁴⁸ wobei im deutschen Steuersystem der erstere Gesichtspunkt fast vollständig dominiert, da das Gesamtsystem der Steuern in Deutschland praktisch keinen sozialen Ausgleich erzielt. Dieser erfolgt vielmehr ausschließlich durch die Ausgabenseite staatlicher Finanzen.

Aus Art. 3 Abs. 1 GG folgt darüber hinaus, dass als Grundlage der Leistungsfähigkeit nur ein Einkommen herangezogen werden darf,

⁴⁵ BVerfGE 84, 348 (363 f).

⁴⁶ W. HEUN, in: H. DREIER (Hrsg.), *GG-Kommentar* (2013 Tübingen, Bd. I, 3. Aufl.), Art. 3 GG, Rn. 76 mwN.

⁴⁷ BVerfGE 82, 60 (89 f) im Anschluss an D. BIRK, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen* (1983 Köln), S. 165 ff.

⁴⁸ W. HEUN, in: H. DREIER (Hrsg.), *GG-Kommentar* (2013 Tübingen, Bd. I, 3. Aufl.), Art. 3 GG, Rn. 79 mwN.

das tatsächlich Ausdruck der Leistungsfähigkeit ist.⁴⁹ Dabei sind Wertungswidersprüche zwischen verschiedenen Rechtsgebieten zu vermeiden.⁵⁰ Zudem ist der Gesetzgeber im Bereich des Steuerrechts dem Grundsatz der Folgerichtigkeit verpflichtet, der inzwischen vom Bundesverfassungsgericht regelmäßig im Verbund mit der Leistungsfähigkeit genannt wird.⁵¹ Darüber hinaus wird der Grundsatz der Leistungsfähigkeit durch das objektive und das subjektive Nettoprinzip weiter konkretisiert. Das objektive Nettoprinzip verlangt, dass erwerbssichernde (Betriebsausgaben und Werbungskosten) Ausgaben von den Einnahmen abzuziehen sind, während das subjektive Nettoprinzip den Abzug sogenannter existenzsichernder Ausgaben verlangt. Das Gericht hat zwar offen gelassen, ob das objektive Nettoprinzip verfassungsrechtlich geboten ist. Es darf jedenfalls aufgrund besonderer sachlicher Gründe durchbrochen werden, muss aber grundsätzlich aufgrund des Prinzips der Folgerichtigkeit wiederum beachtet werden.⁵² Die Berücksichtigung existenzsichernder Ausgaben wird letztlich durch Art. 1 Abs. 1 GG und das Sozialstaatsprinzip gefordert. Deshalb muss das Existenzminimum nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts von jeglicher Besteuerung freigestellt sein.⁵³ Da dem Gesetzgeber bei der Festlegung der konkreten finanziellen Ausstattung für das Existenzminimum allerdings ein erheblicher Gestaltungsspielraum freisteht, greift wiederum lediglich das Folgerichtigkeitsprinzip ein, das jedoch immerhin Wertungswidersprüche im Verhältnis zum Sozialrecht untersagt. Deshalb muss der Betrag, der sozialrechtlich als Existenzminimum gewährt wird, auch steuerrechtlich freigestellt sein, was früher nicht der Fall war. Bei der Festlegung des Existenzminimums sind darüber hinaus auch etwa besondere Wertentscheidungen der Verfassung, darunter insbesondere und vor allem Art. 6 GG, zu berücksichtigen. Das Bundesverfassungsgericht hat insoweit seine Rechtsprechung zum Existenzminimum auf die Familie erweitert, so dass das nach dem tatsächlichen Bedarf realitätsgerecht zu bemessende Existenzminimum der Familie als wesentliches Element des subjektiven Nettoprinzips steuerfrei bleiben muss. Auch müssen

⁴⁹ BVerfGE 45, 104.

⁵⁰ BVerfGE 61, 319 (342 ff).

⁵¹ BVerfGE 107, 27 (46 f); std. Rspr.

⁵² BVerfGE 82, 60 (85).

⁵³ BVerfGE 99, 216 (231 ff); 99, 246 (259 ff); 99, 273 (276 ff).

Unterhaltsaufwendungen als Minderung der Leistungsfähigkeit berücksichtigt werden. Das wird vom Bundesverfassungsgericht sogar noch für Kinder dahingehend erweitert, dass auch der Betreuungsbedarf zu berücksichtigen ist.⁵⁴ Insoweit ist das Existenzminimum sämtlicher Familienmitglieder sowie der Betreuungsbedarf des Kindes steuerfrei zu belassen.

Der Zusammenhang von Leistungsfähigkeitsprinzip und Art. 6 Abs. 1 GG spielt darüber hinaus eine entscheidende Rolle bei der Besteuerung von Ehegatten. Schon frühzeitig hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, dass die Zusammenveranlagung von Ehegatten unzulässig ist.⁵⁵ Daraufhin ist der Gesetzgeber zur Besteuerung von Ehepaaren durch das sogenannte Ehegattensplitting übergegangen, da das Bundesverfassungsgericht diese Form der Besteuerung auch prinzipiell für zulässig erklärt hat.⁵⁶ Unklar ist insoweit allerdings, ob das Ehegattensplitting nicht nur zulässig, sondern sogar verfassungsrechtlich geboten ist, wie vielfältig behauptet wird.⁵⁷ Das ist mittlerweile hoch umstritten.⁵⁸ Klar ist allein, dass jedenfalls das Existenzminimum beider Ehegatten steuerfrei bleiben muss, unabhängig davon, ob das Ehegattensplitting Anwendung findet oder nicht. Im Übrigen hängt die Beurteilung des Ehegattensplittings entscheidend davon ab, ob man in erster Linie von einer Besteuerung der Ehe insgesamt als Gemeinschaft ausgeht, dann ist das Ehegattensplitting vorzugswürdig, oder ob man grundsätzlich eine Individualbesteuerung der Ehegatten bevorzugt, da das Ehegattensplitting jedenfalls angesichts seiner erheblichen Entlastungswirkung für den mehr verdienenden Ehepartner die Berufstätigkeit des bisher nicht verdienenden oder weniger verdienenden Ehegatten zumindest nicht fördert. Nach dem derzeitigen Stand wird man wohl beide Formen der Ehegattenbesteuerung für verfassungsrechtlich zulässig halten müssen. Die Entscheidung über die eine oder die andere Form der Ehegattenbesteuerung obliegt damit allein dem Gesetzgeber.

⁵⁴ BVerfGE 99, 216 (231 ff); 99, 246 (259 ff); 99, 273 (276 ff).

⁵⁵ BVerfGE 6, 55 (66 ff).

⁵⁶ BVerfGE 61, 319 (342 ff).

⁵⁷ Z.B. G. KIRCHHOF, *Förderpflicht und Staatsferne* (2007) *FamRZ* 241, S. 244.

⁵⁸ Zur Kritik insbes. F. VOLLMER, *Das Ehegattensplitting* (1998 Baden-Baden); A. THIELE, 'Bedarf es einer Reform des Ehegattensplittings?' (2014) *RdJB* (i.E.).

Trotz aller Bindungen an das Prinzip der Leistungsfähigkeit bestehen für den Gesetzgeber auch innerhalb der einzelnen Steuern noch erhebliche Gestaltungsspielräume. Eine strikte Beachtung der Steuergerechtigkeit ist nämlich allein schon wegen der Vielfalt der Lebensverhältnisse praktisch unmöglich. Als Massenverfahren ist die Steuererhebung auf eine Verfahrensvereinfachung durch Typisierung und Pauschalisierung in hohem Maße angewiesen. Eine derartige Typisierung und Pauschalisierung ist aber nicht nur unumgänglich, Ungleichbehandlungen infolge von Typisierung und Pauschalisierung sind auch in erheblichem Umfang gerechtfertigt, weil sie Transparenz und Rechtssicherheit bewirken.⁵⁹ Allerdings zieht die Rechtsprechung dieser Typisierungs- und Pauschalisierungskompetenz des Gesetzgebers immer wieder auch einschneidende Grenzen. Am schärfsten hat sich dies bei der Erbschafts- und bei der Vermögensteuer ausgewirkt, insofern als die bis dahin unterschiedliche Besteuerung von Kapital- und Grundvermögen vom Bundesverfassungsgericht mehrfach für verfassungswidrig erklärt werden musste.⁶⁰ Die Privilegierung des Grundvermögens in einem so hohen Maße, wie es der Gesetzgeber vorgesehen hatte, war nicht nachvollziehbar und rechtfertigungsfähig. Schließlich hat das Bundesverfassungsgericht dem Gleichheitssatz die überraschende Wirkung beigelegt, dass die tatsächliche Durchsetzung der Steuergleichheit auch im Vollzug notfalls durch entsprechende Kontrollen gesichert sein muss, anderenfalls ist schon das Gesetz selbst wegen Verstoßes gegen Art. 3 I GG verfassungswidrig.⁶¹

IV. Resümee

Im Steuerrecht verfügt der Gesetzgeber über eine weitreichende Gestaltungsfreiheit wie in kaum einem anderen Rechtsgebiet. Das liegt vornehmlich an der weitgehenden Wirkungslosigkeit der Freiheitsrechte und des Verhältnismäßigkeitsprinzips im Bereich der Steuern. Zwar hat die

⁵⁹ BVerfGE 9, 3 (13); 13, 119 (130 f); W. HEUN, in: H. DREIER (Hrsg.), *GG-Kommentar* (2013 Tübingen, Bd. I, 3. Aufl.), Art. 3 GG, Rn. 77 mwN.

⁶⁰ BVerfGE 93, 121 (134 ff); 93, 165 (172 f, 176 ff).

⁶¹ BVerfGE 84, 239 (271 f, 284) bzgl. der Besteuerung der Kapitalerträge und 110, 84 (112 ff) bzgl. der Spekulationssteuer s. W. HEUN, in: H. DREIER (Hrsg.), *GG-Kommentar* (2013 Tübingen, Bd. I, 3. Aufl.), Art. 3 GG, Rn. 76 mwN.

Verfassungsrechtsprechung durch die Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes durch das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Freistellung des Existenzminimums dem Gesetzgeber deutliche Grenzen gezogen, aber innerhalb dieses Rahmens kann der Gesetzgeber doch weitgehend frei agieren. Vor allem die Ausgestaltung des Gesamtsystems der Steuern ist durch die Verfassung kaum zu beeinflussen. Allenfalls bei einzelnen Steuern kann auf der Grundlage des Leistungsfähigkeitsprinzips und des Grundsatzes der Folgerichtigkeit dem Gesetzgeber ein erhebliches Korsett durch die innere Systematik eingezogen werden. Gerade im Hinblick auf die Höhe und das Zusammenspiel der verschiedenen Steuern bleibt der Gesetzgeber aber nach wie vor kaum durch die Verfassung in seiner Entscheidungsfreiheit beschränkt.