

Debatte

Steuern und Grundrechte

Steuern Grundrechte Steuern? – Zur tatsächlichen Wirkung der Grundrechte auf Abgaben

STUW0075103

von *Ferdinand Kirchhof**

Die Grundrechte setzen dem Staat Schranken, um den Bürger zu schützen. Sie haben mittlerweile das Verwaltungsrecht durchgehend konstitutionalisiert. Das erfasst auch das Steuerrecht; die Grundrechte beeinflussen es erheblich¹. Deshalb beufen sich die Steuerpflichtigen, wenn sie Steuerlasten als zu hoch oder als ungerecht empfinden, häufig auf entgegenstehende Grundrechte. Vor allem rügen sie Verstöße gegen den Gleichheitssatz, die Berufsfreiheit und den Schutz des Eigentums. Das stellt die Frage, wie erfolgreich die Versuche in der Praxis sind, Grundrechte gegen Abgabenbelastungen einzuspannen. Die Rechtsprechung des BVerfG zeigt hier ein präzises Bild, wo Grundrechte gegen Abgaben wirken und wo sie ihren Schutz versagen. Sieht man die Bände der Entscheidungen des BVerfG durch, finden sich fast nur Entscheidungen zur Gleichheitsgerechtigkeit von Steuern, aber kaum Judikate zu deren Vereinbarkeit mit Freiheitsrechten. Art. 3 GG dominiert die Konstitutionalisierung des Steuerrechts und die dazu ergangene Verfassungsrechtsprechung.

I. Geringer Schutz durch Freiheitsrechte

Konzentriert man sich auf die reinen Finanzzwecksteuern, also die klassischen Steuern, die dem Staat die notwendigen Geldmittel in den Etat spülen sollen, zeigt sich ein erstaunliches Bild: Die Freiheitsrechte des Grundgesetzes bieten weniger Schutz als sie versprechen. Der Gleichheitssatz dominiert; er strukturiert die Steuergesetze im Detail und bringt Rationalität ins Steuerrecht.

Finanzlasten sind im Grundsatz ein Thema für den Schutz der Menschenwürde in Art. 1 GG, das allgemeine Freiheitsrecht des Art. 2 Abs. 1 GG, den Schutz von Ehe und Familie in Art. 6 GG, die Freiheit des Berufs aus Art. 12 GG und das Eigentumsgrundrecht des Art. 14 GG. Ihr auf den ersten Blick weitgehender Schutz fällt in der Praxis aber eher bescheiden aus. Das liegt daran, dass sich Finanzzwecksteuern in fast jeder Höhe durch den staatlichen Finanzbedarf rechtfertigen lassen² und dass das Grundgesetz selbst keine quantitativen Vorgaben dafür in Heller und Pfennig macht. Materielle Grenzen für die Höhe von Steuern lassen sich daraus nur in Extremfällen entnehmen.

Diesen Befund zeigt eindrücklich das Beispiel der Einkommensteuer. Der Grundsatz der Menschenwürde sichert lediglich das Existenzminimum und damit den Grundfreibetrag des § 32a EStG³. Art. 2 Abs. 1 GG verlangt generell, dass staatliche – auch steuerliche – Belastungen der verfassungsmäßigen Ordnung entsprechen⁴; damit werden allgemeine Grenzen für Steuergesetze, wie die Einhaltung von Kompetenzen, das Verbot der Rückwirkung, das Prinzip des Vertrauensschutzes oder die Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsprinzips, gezogen⁵,

aber keine materiellen Hürden für Steuerlasten errichtet.⁶ Das Verhältnismäßigkeitsprinzip versagt ohnehin im Steuerrecht, denn eine höhere Steuer lässt sich fast immer durch den höheren Steuerertrag rechtfertigen. Der Schutz des Art. 6 GG hat allerdings zu etlichen Schranken der Steuerbelastung geführt, z.B. zur Berücksichtigung des Existenzminimums von Kindern bei der Veranlagung ihrer Eltern nach §§ 31 f. EStG⁷. Die Berufsfreiheit wird in den meisten Verfassungsbeschwerden gegen diejenigen Steuern ins Feld geführt, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb sowie selbständiger und unselbständiger Arbeit belasten. Die Verfassungsrechtsprechung ließ das Argument der Berufsfreiheit bisher nur gelten, wenn Abgaben einen Beruf erdrosseln⁸, d.h. gänzlich abwürgen, ohne dass dies jemals zur Verwerfung einer Steuer geführt hätte⁹. Die neuere Rechtsprechung geht zu Recht davon aus, dass Steuern auf eine berufliche Tätigkeit immer ins Grundrecht eingreifen, wenn sie eine objektiv berufsregelnde Tendenz aufweisen, und verlangt dann einen sachlichen Grund für die Belastung¹⁰. Er besteht in der Regel im allgemeinen Finanzbedarf des Staates. Im Ergebnis hilft das Grundrecht also nur bei exorbitanten, den Beruf bedrohenden oder verbietenden Eingriffen. Ähnlich liegt es beim Grundrecht auf Eigentum. Die Rechtsprechung verneint meist einen Eingriff, weil das Vermögen als solches nicht in Art. 14 GG gewährleistet sei¹¹, schützt es aber dann doch vor konfiskatorischen Belastungen, also bei Steuersätzen, die sich 100 % nähern¹². Bei den Verbrauch- und Vermögensteuern könnte es indessen deutlichere Grenzen aufzeigen, wie der Gedanke der Soll-Ertragsteuer¹³ be-

* Prof. Dr. *Ferdinand Kirchhof* war Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht an der Universität Tübingen und von 2010 bis 2018 Vizepräsident des BVerfG.

- 1 Dazu eingehend *F. Kirchhof* in Merten/Papier, HB der Grundrechte, Band III, § 59 „Abgabenrecht als Grundrechtsbeeinträchtigung“.
- 2 Vgl. BVerfGE 149, 249 Rn. 53 – Rundfunkbeitrag.
- 3 BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60, 85 = FR 1990, 449 – Kindergeld.
- 4 BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153, 169 = FR 1992, 810 – Grundfreibetrag.
- 5 Z.B. BVerfGE 165, 103, 142 ff. Rz. 114 ff. – Grundfreibetrag und BVerfGE 164, 347, 406 ff. Rz. 159 ff. – Grundfreibetrag.
- 6 Zum Streit, ob Art. 2 oder Art. 14 GG den richtigen Ansatzpunkt für den allgemeinen Steuerzugriff bildet, vgl. z.B. *F. Kirchhof* in Merten/Papier, Handbuch der Grundrechte, Band III, S. 179 ff. Die herrschende Meinung geht – leider – von Art. 2 GG aus.
- 7 BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60, 85 ff. = FR 1990, 449 – Kindergeld.
- 8 BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153, 169 = FR 1992, 810 – Grundfreibetrag.
- 9 Vgl. *M. Kloepfer*, Finanzverfassungsrecht, 2014, S. 19.
- 10 Zuletzt BVerfGE 164, 347, 414 f. Rz. 185 ff. – Grundfreibetrag.
- 11 BVerfG v. 31.5.1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214, 230 = FR 1988, 675 – Höchstbetrag für Unterhaltsleistungen.
- 12 Atypische Fälle in BVerfGE 164, 76, 116 ff. Rz. 123 ff. – Körperschaftsteuerminderungspotential II – und S. 164, 175 ff. Rz. 105 ff. – Körperschaftsteuerminderungspotential III.
- 13 Vgl. BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 137 f. – Bewertung in der Vermögensteuer.

legt; bei diesen Steuerarten steht die Rechtsprechung allerdings erst am Anfang ihrer Überlegungen.

II. Schutz durch Freiheitsrechte vor lenkenden Steuern

Bei lenkenden Steuern schieben sich jedoch die Freiheitsrechte in den Vordergrund grundrechtlicher Prüfung. Verfolgt eine finanzielle Belastung (auch) einen lenkenden Zweck, wie z.B. bei Tabak- oder Mineralölsteuer, so erteilt sie ein indirektes materielles Ge- oder Verbot; allerdings wirkt es weicher, denn man kann dem Lenkungsziel durch Zahlung einer erhöhten Steuer ausweichen¹⁴. Wegen dieses Regelungscharakters lenkender Steuern greifen sie in die Grundrechte der allgemeinen Freiheit der Person, des Berufs oder des Eigentums ein. Die Rechtsprechung prüft hier neben den absoluten Grenzen einer erdrosselnden oder konfiskatorischen Steuer auch, ob sie einem materiellen Verbot gleichkommen oder ob sie den Steuerpflichtigen über Gebühr belasten.

III. Schutz durch Freiheitsrechte vor bürokratischen Nebenpflichten in der Besteuerung

Eine weitere, noch wenig ausgelotete Bedeutung erhalten die Freiheitsrechte bei den Nebenpflichten der Besteuerung¹⁵. Steuererklärungen, Voranmeldungen, Buchführung und Bilanzierung oder die Offenlegung von Verrechnungspreisen und Steuersparmodellen belasten den Steuerbürger mit erheblichem Verwaltungsaufwand. Der „Bierdeckel“ ist im Steuerrecht Wunschvorstellung geblieben, aber nicht Realität geworden. Diese Begleitpflichten finden ihre Berechtigung, wo die Finanzverwaltung Faktenwissen benötigt, das nur der Steuerpflichtige selbst aus seinem ökonomischen Verhalten besitzt. Sie werden aber fragwürdig, wenn sich das Finanzamt lediglich seine Arbeit erleichtert, indem es den Bürger mit bürokratischen Aufwendungen belastet. Die Pflicht zur Erklärung von Grundstückswerten anlässlich der Neuordnung der Grundsteuer bietet dafür ein deutliches Beispiel. Die Steuerverwaltung forderte vom Bürger Angaben, die sie selbst bei anderen Behörden hätte einholen können. Hier sind die Freiheitsrechte des Grundgesetzes gefragt¹⁶.

IV. Dominanz des Gleichheitssatzes in inverser Anwendung

Im Gegensatz zu den Freiheitsrechten konturiert der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG das Recht der Finanzzwecksteuern in ganz erheblichem Ausmaß. Wer Steuern zahlen muss, besteht zu Recht auf der gleichmäßigen Belastung aller Steuerpflichtigen¹⁷. Dieser Grundgedanke führt in der Verfassungsrechtsprechung zur Forderung nach einer rationalen und sachgemäßen Struktur des jeweiligen Steuergesetzes in allen seine Verästelungen. Dabei wird der Gleichheitssatz in einer inversen Anwendung eingesetzt, die es auf anderen Rechtsgebieten so nicht gibt. Allgemein verlangt der Gleichheitssatz eine Sachlichkeitskontrolle, die je nach Bedeutung des Sachverhalts vom bloßen Willkürverbot bis zum Erfordernis einer strikten Gleichheit reicht, bei der die Legitimation einer Ungleichbehandlung also einen dem Eingriff zumindest gleichgewichtigen Sachgrund und die Einhaltung des Verhältnismäßigkeitsprinzips fordert¹⁸. Kurz: Die erhebliche Ungleichbehand-

lung bedarf handfester und offenkundiger Sachgründe, die weniger schwerwiegende begnügt sich mit einer plausiblen, nicht willkürlichen Legitimation. Nach diesem Ansatz müsste die Grundentscheidung einer finanziellen Belastung über das Steuerobjekt und den Steuertarif von erheblichen Sachgründen getragen werden; die Ausgestaltung der finanziellen Belastung im Einzelnen, z.B. durch Vergünstigungen, Pauschalierungen oder Tarifvariationen, würde allein auf Willkür geprüft. Die Rechtsprechung geht hier genau entgegengesetzt vor: Sie überlässt in der Demokratie dem Parlament die Auswahl der Steuergüter und die Festlegung des Steuertarifs und beanstandet nur willkürliche Entscheidungen¹⁹. Deshalb bereiten die Hundesteuer trotz Fehlens einer Katzensteuer oder die Belastung des Bieres, ohne zugleich den Wein zu besteuern, keine Gleichheitsprobleme. Wenn das Parlament aber einmal ein Besteuerungsgut ausgewählt hat, wird in der verfassungsrechtlichen Prüfung der scharfe Maßstab einer folgerichtigen Umsetzung des gewählten Steuerkonzepts angewendet²⁰. Jede Abweichung vom Steuerziel und vom Tarif bedarf eines erkennbaren Sachgrundes, der sie aufwiegt²¹. Im Ergebnis nimmt die Rechtsprechung die grundsätzlichen Vorgaben des Parlaments hin, verlangt dann aber eine konsequente Umsetzung der gesetzlichen Belastungsentcheidung. Das führt zu einer strikten Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen und zu einer rationalen Systematik des jeweiligen Steuergesetzes. Der Gleichheitssatz prägt hier das Steuergesetz. Jede Steuervergünstigung oder -ausnahme und jegliche Tarifvariation muss auf einem vorweisbaren Sachgrund beruhen, um nicht beanstandet zu werden.

V. Typprägende Dominanz des Gleichheitssatzes bei Sonderlasten

Neben den Steuern existieren zunehmend nichtsteuerliche Sonderlasten wie Gebühren, Beiträge, Sozialversicherungsprämien etc. Sie haben mittlerweile ein erhebliches Ausmaß erreicht und müssen deshalb in die grundrechtlichen Überlegungen einbezogen werden. Hier erlangt das Gleichheitsrecht des Art. 3 Abs. 1 GG ein überragendes Gewicht. Es prägt die gesamte Typisierung dieser Abgaben. Ausgehend von der Erkenntnis, dass der Bürger als Steuerzahler bereits seinen Anteil an der Staatsfinanzierung hinreichend geleistet hat, bedarf jede Sonderbelastung gesonderter Gruppen aus der Gesamtheit der Steuerpflichtigen einer besonderen Legitimation²². Während Steuern allgemein durch den Finanzbedarf des Staates gerechtfertigt

14 Vgl. F. Kirchhof in Merten/Papier, HB der Grundrechte, Band III, § 59 „Abgabenrecht als Grundrechtsbeeinträchtigung“, S. 167 ff.

15 Vgl. F. Kirchhof in Merten/Papier, HB der Grundrechte, Band III, § 59 „Abgabenrecht als Grundrechtsbeeinträchtigung“, S. 170 ff.

16 Zuletzt dazu BVerfG, Urt. v. 28.11.2024 – 1 BvR 460, 1 BvR 611/23 – Stromanpreisbremse, Urteilsdruck Rz. 67 m.w.N.

17 Zuletzt BVerfGE 164, 347, 395 f. Rz. 133 – Grundfreibetrag m.w.N.

18 Zuletzt BVerfGE 167, 163, 235 f. Rz. 174 – Contergan. Ausführlich dazu BVerfGE 149, 222, 253 f. Rz. 64 – Rundfunkbeitrag.

19 BVerfG v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93, 2 BvR 348/93, BVerfGE 105, 17, 46 = FR 2002, 1011 m. Anm. Kanzler – Steuerfreie Wertpapiere; BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 271 = FR 1991, 375 m. Anm. Felix – Steuererklärung.

20 BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 271 = FR 1991, 375 m. Anm. Felix – Steuererklärung.

21 Zuletzt BVerfGE 164, 347, 395 f. Rz. 134 – Grundfreibetrag.

22 Zuletzt BVerfGE 149, 222, 254 Rz. 65 – Rundfunkbeitrag.

werden, gelingt das bei einer zusätzlichen Last nie, denn sie greift immer ungleich zu. Die Rechtsprechung verlangt deswegen stets einen handfesten, deutlich erkennbaren Sachgrund für derartige Sonderlasten. Bei Gebühren, Beiträgen und Sozialversicherungsbeiträgen sind sie stets im dafür angebotenen Vorteil zu finden²³. Auf diese Weise sind Müllgebühren, Erschließungsbeiträge und Versicherungsprämien zu legitimieren.

Bei Sonderabgaben, die ohne entsprechenden individuellen Vorteil erhoben werden, gelingt die Rechtfertigung nur schwer. Finanzierende Sonderabgaben erweisen sich verfassungsrechtlich als besonders risikoreich, denn mit ihnen ließe sich ein zweites haushaltsflüchtiges²⁴ Einnahmesystem entgegen der Steuerverfassung der Art. 105 ff. GG errichten²⁵. Der Staat gerät wegen dieser Möglichkeit immer wieder in die Versuchung, auf diese Weise Finanzmittel zu erzielen. So begründet er Kohle-²⁶ und Wasserpfeennige, Feuerwehr-²⁷ und Investitionshilfeabgaben²⁸ oder Ausbildungsplatzförderungs-²⁹ und Fehlbelegungsabgaben³⁰. Wegen der über die allgemeine Steuerbelastung hinausgehenden und deshalb besonders zu rechtfertigenden finanziellen Belastung weist die Rechtsprechung unter Berufung auf den Gleichheitssatz den Sonderabgaben die Stellung eines seltenen Exoten im Abgabensystem zu³¹. Finanzierende Sonderabgaben sind grundsätzlich unzulässig, es sei denn sie würden von einer homogenen, deutlich abgrenzbaren Gruppe von Pflichtigen gruppennützig für deren eigene Belange verwendet³². Sie müssen seltene Ausnahme bleiben, sich dauernd durch ihren besonderen Belastungsgrund rechtfertigen³³ und dürfen nur zeitlich begrenzt erhoben werden. Lenkende Sonderabgaben sind nur zulässig, soweit sie einen vom Gesetzgeber erkennbar gesetzten, sachlich herausgehobenen Zweck verfolgen³⁴.

Dieses Recht der Sonderlasten wird wegen des stetigen Erfordernisses eines besonderen Sachgrunds für die finanzielle Zusatzbelastung geradezu vom Gleichheitssatz geprägt. Seine einzelnen Unterarten sind nach ihren Belastungsgründen gegliedert. Gebühren und Beiträge sind Vorzuglasten für individuell angebotene oder abgenommene Staatsleistungen. Kammerbeiträge fallen unter die Verbandslasten, die sich wie der Mitgliedsbeitrag zu einem Verein rechtfertigen. Sozialversicherungsbeiträge werden für die Abdeckung des versicherten Risikos gezahlt. Die voraussetzungslosen Sonderabgaben werden in finanzierende, lenkende und ausgleichende Zahlungspflichten untergliedert und müssen sich jeweils durch einen besonderen deutlich herausgehobenen Belastungsgrund legitimieren.

VI. Beherrschende Rolle des Gleichheitssatzes im Abgabenrecht

Im Ergebnis beherrscht der allgemeine Gleichheitssatz das Abgabenrecht, strukturiert und systematisiert es und leitet seine einfachgesetzliche Ausgestaltung an. Im Steuerrecht sorgt er als Gebot der Folgerichtigkeit für eine konsequente und gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen. Im Recht der Sonderlasten bestimmt er sogar deren gesamte Systematik anhand der Belastungsgründe und verlangt ebenfalls deren folgerichtige Durchsetzung. Die Freiheitsrechte des Grundgesetzes wirken im Abgabenrecht hingegen nur zurückhaltend. Sie verbieten extreme Belastungen absolut, steuern die Lenkungswirkung von Abgaben und dürften bei der verfassungsrechtlichen Be-

wertung von steuerlichen Nebenpflichten künftig größere Bedeutung erlangen. Bei der Prüfung der eigentlichen finanziellen Belastung spielen sie hingegen nur eine nachgeordnete Rolle.

Prof. Dr. Ferdinand Kirchhof

Freiheitsgrundrechtliche Grenzen der Besteuerung

STUW0075102

von Monika Jachmann-Michel*

In einem *Abraham Lincoln* zugeschriebenen Zitat heißt es u.a.: „... Ihr werdet mit Sicherheit in Schwierigkeiten kommen, wenn ihr mehr ausgebt als ihr verdient. ... Ihr werdet kein Interesse an den öffentlichen Angelegenheiten ... wecken, wenn ihr dem einzelnen seine ... Freiheit nehmt. ... Ihr könnt den Menschen nie auf Dauer helfen, wenn ihr für sie tut, was sie selber für sich tun ... könnten.“ Diese Worte erinnern an zwei korrespondierende Grundpfeiler unserer rechtsstaatlichen Verfassung, nämlich Freiheit und Verantwortung.¹ Jedoch scheinen gerade diese in Vergessenheit geraten zu sein. Zeichnet sich doch die aktuelle Situation Deutschlands im internationalen Vergleich durch drei Dinge aus, schlechte Rahmenbedingungen für die inländische Wirtschaft, überdurchschnittlicher staatlicher Unterhalt für immer mehr Menschen, die sich nicht selbst

23 Z.B. BVerfG v. 17.7.2003 – 2 BvL 1/99, 2 BvL 4/99, 2 BvL 6/99, 2 BvL 16/99, 2 BvL 18/99, 2 BvL 1/01, BVerfGE 108, 186, 216 – Altenpflegeabgabe; BVerfG v. 6.2.1979 – 1 BvL 5/76, BVerfGE 50, 217, 226 – Nordrhein-westfälisches Gebührengesetz und BVerfGE 42, 223, 228 – Fremdenverkehrsabgabe.

24 BVerfG v. 17.7.2003 – 2 BvL 1/99, 2 BvL 4/99, 2 BvL 6/99, 2 BvL 16/99, 2 BvL 18/99, 2 BvL 1/01, BVerfGE 108, 186, 218 ff. – Altenpflegeabgabe; BVerfG v. 11.10.1994 – 2 BvR 633/86, BVerfGE 91, 186, 202 – Kohlepfeennig.

25 BVerfG v. 17.7.2003 – 2 BvL 1/99, 2 BvL 4/99, 2 BvL 6/99, 2 BvL 16/99, 2 BvL 18/99, 2 BvL 1/01, BVerfGE 108, 186, 215 f. – Altenpflegeabgabe – m.w.N.; BVerfG v. 11.10.1994 – 2 BvR 633/86, BVerfGE 91, 186, 201 – Kohlepfeennig; BVerfG v. 10.12.1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274, 298 ff. – Ausbildungsplatzförderungsabgabe.

26 BVerfG v. 11.10.1994 – 2 BvR 633/86, BVerfGE 91, 186 ff. – Kohlepfeennig.

27 BVerfG v. 24.1.1995 – 1 BvL 18/93, 1 BvL 5/94, 1 BvL 6/94, 1 BvL 7/94, 1 BvR 403/94, 1 BvR 569/94, BVerfGE 92, 91 ff. – Feuerwehrabgabe.

28 BVerfGE 4, 7 ff. – Investitionshilfe.

29 BVerfG v. 10.12.1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274 ff. – Ausbildungsplatzförderungsabgabe.

30 BVerfG v. 17.7.2003 – 2 BvL 1/99, 2 BvL 4/99, 2 BvL 6/99, 2 BvL 16/99, 2 BvL 18/99, 2 BvL 1/01, BVerfGE 108, 186 ff. – Altenpflegeabgabe.

31 BVerfG v. 17.7.2003 – 2 BvL 1/99, 2 BvL 4/99, 2 BvL 6/99, 2 BvL 16/99, 2 BvL 18/99, 2 BvL 1/01, BVerfGE 108, 186, 217 – Altenpflegeabgabe; BVerfG v. 11.10.1994 – 2 BvR 633/86, BVerfGE 91, 186, 203 – Kohlepfeennig.

32 BVerfG v. 17.7.2003 – 2 BvL 1/99, 2 BvL 4/99, 2 BvL 6/99, 2 BvL 16/99, 2 BvL 18/99, 2 BvL 1/01, BVerfGE 108, 186, 217 f. – Altenpflegeabgabe – m.w.N.; BVerfG v. 10.12.1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274 ff. – Ausbildungsplatzförderungsabgabe.

33 BVerfG v. 17.7.2003 – 2 BvL 1/99, 2 BvL 4/99, 2 BvL 6/99, 2 BvL 16/99, 2 BvL 18/99, 2 BvL 1/01, BVerfGE 108, 186, 218 – Altenpflegeabgabe.

34 BVerfG v. 24.1.1995 – 1 BvL 18/93, 1 BvL 5/94, 1 BvL 6/94, 1 BvL 7/94, 1 BvR 403/94, 1 BvR 569/94, BVerfGE 92, 91, 120 f. – Feuerwehrabgabe; BVerfG v. 26.5.1981 – 1 BvL 56/78, 1 BvL 57/78, 1 BvL 58/78, BVerfGE 57, 139, 167 f. – Schwerbehindertenausgleichsabgabe.

* Prof. Dr. Monika Jachmann-Michel ist Vorsitzende Richterin am BFH.

1 Vgl. dazu nur Seer, FR 1999, 1280, 1285: Eigenverantwortung als Gegenstück der individuellen Freiheit; auch schon v. Münch, JZ 1960, 303, 306 a.E.

unterhalten, und eine extrem eingeschränkte Verteidigungsfähigkeit. Dies geht einher mit einem strukturellen Haushaltsdefizit. Ein fehlender Wille zum radikalen Umsteuern lässt abgesehen von weiterer Staatsverschuldung zu Lasten der nachfolgenden Generationen nur Steuerhöhungen als Ausweg. So scheinen Steuersätze von mehr als 50 Prozent nicht fernliegend.²

Vor diesem Szenario droht dem Grundraster der monetären Jedermannbeziehung zwischen Bürger und Staat eine Schiefelage, der allein mit Besteuerungsgleichheit nicht begegnet werden kann. Die Frage, inwieweit die Freiheitsgrundrechte vor übermäßigen Steuereingriffen schützen, ist nicht mehr nur ein akademisches Spiel, sondern wird zum verfassungsrechtlichen Prüfstein des freiheitlichen Rechtsstaats.

Mit *P. Kirchhof* hat der Zweite Senat des BVerfG im „Vermögensteuerbeschluss“³ judiziert, dass die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrags „in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand“ verbleiben muss. Jenseits der Vermögensteuer nimmt der Senat die Überprüfung einer etwaigen Übermaßbesteuerung später nach einer einzelfallbezogenen Angemessenheitsprüfung vor, wobei er postuliert, dass „die steuerliche Belastung auch höherer Einkommen für den Regelfall nicht so weit gehen“ dürfe, „dass der wirtschaftliche Ertrag grundlegend beeinträchtigt wird und damit nicht mehr angemessen zum Ausdruck kommt“.⁴

Um einen effektiven freiheitsgrundrechtlichen Individualschutz vor übermäßigen Steuereingriffen zu begründen, sind der entsprechende Grundrechtseingriff sowie die (Un-)Verhältnismäßigkeit dessen – gerade auch jenseits einer Erdrosselung – zu konkretisieren.

I. Freiheitsgrundrechtliche Steuereingriffe

Unstreitig zählt das Steuerrecht zum öffentlichen Eingriffsrecht, so dass nach allgemeinen Grundsätzen auch jeder Steuereingriff als Grundrechtseingriff in die Freiheit des Einzelnen zu rechtfertigen ist und gleichgerichtete Steuereingriffe in ihrer Belastung zu addieren sind. Ebenso unstreitig kennt die gesetzliche Begründung der Steuerschuld weder Beurteilungsspielräume der Verwaltung noch Ermessen. Jede Steuerbelastung muss nach dem im Steuerrecht besonders strengen Parlamentsvorbehalt in Gestalt der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung gesetzlich exakt vorgezeichnet sein. So manifestiert sich der Freiheitseingriff via Steuer im gesetzlichen Steuertatbestand als dem Tatbestand der die Freiheit beeinträchtigenden Norm.⁵ Der Steuertatbestand beschreibt das „Ob“ der Steuerpflicht, d.h. das steuergesetzlich geregelte Verhalten des Bürgers, das durch seine monetäre Belastung gerade wegen dieses Verhaltens beeinträchtigt wird. Ausgehend von der allgemeinen, nicht speziell das Steuerrecht betreffenden methodischen Differenzierung zwischen Tatbestand und Rechtsfolge meint der Steuertatbestand nicht alle gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen der Zahlungspflicht des Steuerpflichtigen, sondern die normative Festlegung der steuerbaren Handlung. Anknüpfend daran bestimmen Bemessungsgrundlage und Steuersatz nicht das Ob der Steuer, sondern deren Maß und damit die Intensität des Eingriffs. So legt etwa § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG die Anteilsveräußerung als steuerbar fest und definiert damit den Steuereingriff, die monetäre Umsetzung dessen ergibt sich im zweiten Schritt aus § 20 Abs. 4 EStG und erst aus der Anwendung des

Abgeltungssteuersatzes folgt dann die Belastungshöhe/Intensität bzw. das Maß des Steuereingriffs als Freiheitseingriff. Die Steuerwürdigkeitsentscheidung des Gesetzgebers orientiert sich danach nicht allein an der abstrakten Höhe des einem Steuerpflichtigen zufließenden Betrags. Sie stellt maßgeblich auf die Grundlage dieses Zuflusses ab. Hieran ist auch der freiheitsgrundrechtliche Schutz vor dem Steuerzugriff auszurichten. Der Steuereingriff setzt mithin vor dem „Geldzahlen“ an, nämlich beim Steuertatbestand als normative Festschreibung des steuerbaren Handelns. Erst nachfolgend wird die Höhe der – durch Bemessungsgrundlage und Steuersatz bestimmten – Zahlungspflicht des Steuerpflichtigen festgelegt. Dieser zweite Schritt beschreibt die Quantifizierung bzw. Umwandlung in monetäre Kategorien; sie ist nicht für den Steuereingriff als solchen, sondern für dessen Verhältnismäßigkeit, relevant.

Verkennt man diese systematische Grundstruktur des Steuereingriffs, folgen daraus die altbekannten Schwierigkeiten, den steuerlichen Geldleistungsanspruch des Fiskus freiheitsgrundrechtlich „einzufangen“: So geht ein Ansatz dahin, den sozialen Eingriffssinn jeder Steuer in der Einschränkung der von der allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) umfassten wirtschaftlichen Betätigungsfreiheit zu sehen, dann aber – ohne Differenzierung der Steuereingriffe durch verschiedene Steuerarten im geltenden Vielsteuersystem – im Rahmen der Zumutbarkeitsprüfung aus Art. 14 GG eine Art Obergrenze vor der Erdrosselungsbarriere abzuleiten.⁶ Stellt man demgegenüber direkt auf die eigentumsrechtliche Relevanz des Geldleistungsanspruchs des Fiskus ab, bleibt nur ein Eingriff in die zur Begleichung der Steuerschuld verwendeten Eigentumsgegenstände (das konkrete Bar-/Buchgeld bzw. die „versilberten“ Vermögensgegenstände) oder in das Vermögen als solches bzw. einen – vage bleibenden – abstrakten Ausschnitts des Vermögens, insbesondere den Bestand des Hinzuerworbenen,⁷ der freilich nicht steuertatbestandlich konkret definiert ist. Während sich aber der Eigentumsschutz durch Art. 14 GG grundsätzlich am einzelnen subjektiven Vermögensrecht orientiert, beziffert die aus Steuerbarkeit (Steuertatbestand als Steuereingriff), Bemessungsgrundlage und Steuersatz abgeleitete und im Steuerbescheid angeordnete Zahlungspflicht lediglich einen Geldbetrag bestimmter Höhe, so dass der Steuerschuldner die Wahl hat, mit welchen (Eigentums-)Gegenständen er seine Schuld erfüllt. Die ggf. belastete Eigentumsposition wäre jedoch unmittelbar im Steuergesetz zu suchen. Denn es erscheint gerade im Steuerrecht als intensivem Eingriffsrecht systemwidrig, den Steuereingriff als Grundrechtseingriff nicht an der steuer-

2 Vgl. *Beznoska*, DIE WELT v. 15.10.2024, S. 9.

3 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 138.

4 BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, 116 f. = FR 2006, 635 m. Anm. *Kanzler*.

5 Vgl. auch *Buchholz/Durakovic*, StuW 2024, 315, 320 sub c), die Belastungsgrund, tatbestandliche Anknüpfung, Steuergegenstand und Wirkungsweise der Steuer nennen; s. aus anderer Perspektive auch BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, 113, Rz. 37 = FR 2006, 635 m. Anm. *Kanzler*: „Der Hinzuerwerb von Eigentum ist *tatbestandliche* Voraussetzung der belastenden Rechtsfolgenanordnung“.

6 Vgl. nur *di Fabio* in *Dürig/Herzog/Scholz*, Art. 2 Abs. 1 GG Rz. 99 (Stand: April 2024).

7 Vgl. BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, 112 = FR 2006, 635 m. Anm. *Kanzler*: „Art. 14 GG schützt [...] den Bestand des Hinzuerworbenen. [...] Der Steuerpflichtige muss zahlen, weil und soweit seine Leistungsfähigkeit durch den Erwerb von Eigentum erhöht ist.“

gesetzlichen Beschreibung dessen auszurichten, weshalb die steuerliche Belastung eingreift, sondern den Steuereingriff als freiheitsgrundrechtlichen Eingriff jenseits der steuergesetzlichen Festlegung gerade an nicht gesetzlich vorgezeichneten Eigentumspositionen festmachen zu wollen. Im Übrigen kann eine solche Suche (wider die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung) kaum konkret fassbare Ergebnisse liefern.

Es wäre jedenfalls für jeden Steuereingriff eine konkrete zivilrechtliche Rechtsposition zu subsumieren – aber welche genau? Unproblematisch kann dies – je nach Sachverhalt – ein (Lohn- oder Miet-)Anspruch sein. Sollen es aber etwa bei einem Gewerbebetrieb einzelne Ansprüche des Steuerpflichtigen gegenüber seinen Kunden, der Zuwachs an bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgütern oder der Jahresgewinn sein? Diese Unsicherheit im konkreten Anknüpfungspunkt eines Eigentumsschutzes steht im diametralen Gegensatz zur Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, die die gesetzliche Vorzeichnung des etwaigen Schutzgutes prägt.

Unabhängig davon, ob man die Steuerforderung des Fiskus oder den Bestand „eines Hinzuverdienens“ als vagen Aspekt der Steuerbemessungsgrundlage zum Ausgangspunkt eines auf Art. 14 GG gestützten – und reduzierten – freiheitsgrundrechtlichen Schutzes vor einer übermäßigen Ertragsbesteuerung nimmt, geht es dabei aber um Orientierungsgrößen für das Maß des Steuereingriffs,⁸ d.h. nicht um dessen originäre, soziale Ausrichtung. Allgemein sind Freiheitseingriffe aber nach dem in der Eingriffsnorm zum Ausdruck kommenden sozialen Sinn zu beurteilen.

Wie man auch versucht, den Geldanspruch des Fiskus als Eigentumseingriff zu erfassen, die freiheitsrechtlichen Zugriffsgrenzen verschwimmen.⁹ Die jeweilige Steuerwürdigkeitsentscheidung des Gesetzgebers, die in der von ihm als steuerbar erklärten Handlung zum Ausdruck kommt, bleibt unerheblich.

Dass der Steuerpflichtige zahlen muss, weil und soweit seine Leistungsfähigkeit durch den Erwerb von Eigentum erhöht ist,¹⁰ beschreibt nur den Steuertypus der Ertragsteuer. Denn der Steuerzugriff durch verschiedene Steuertypen¹¹ belastet erst im Ergebnis die (bei Ertragsteuern durch das wirtschaftliche Ergebnis indizierte) Leistungsfähigkeit, während der soziale Sinn der einzelnen Steuer nicht primär auf diese Leistungsfähigkeit gerichtet ist. Dies zeigt sich etwa in der Abgrenzung der Freiheitseingriffe durch die Einkommensteuer einerseits und die Erbschaft- und Schenkungsteuer andererseits. Wenn gleich letztere eine Einkommensteuer i.w.S. ist¹² und eine durch den Erwerb von Eigentum gesteigerte Leistungsfähigkeit abschöpft, belastet dieser Steuereingriff nicht eine wirtschaftliche Ertragerzielung, sondern einen unentgeltlichen Mittelzuwachs. Im finanzverfassungsrechtlich vorausgesetzten Vielsteuersystem greifen die Steuergesetze auf verschiedene Indikatoren wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit (Einkommen, Innehaben bzw. Transfer von Vermögen und Konsum) zu. Die Bemessung der Leistungsfähigkeit ist eine originäre Frage der Besteuerungsgleichheit; denn das Leistungsfähigkeitsprinzip ist tertium comparationis für die Gleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG). Dass im Vielsteuersystem der grundgesetzlichen Finanzverfassung jeder Steuertyp auf die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zugreift, jedoch an sehr unterschiedliche steuerbare Handlungen des Steuerpflichtigen anknüpft, zeigt, dass nicht die – wodurch auch immer indizierte – Leistungsfähigkeit

(Zahlungsfähigkeit) des Steuerpflichtigen den sozialen Sinn des Steuereingriffs erkennen lässt. Diesen beschreibt vielmehr die im Rahmen des jeweiligen Steuertypus steuerbare Handlung, die der Gesetzgeber im Steuertatbestand – im Vorfeld der Anwendung von Bemessungsgrundlage und Steuersatz – festlegt. Gelänge die Konkretisierung des Steuereingriffs in einer bestimmten via Steuer belasteten (geschmälernten), monetär definierten Rechtsposition, etwa einer Lohnforderung (brutto), so wäre zwar insoweit ggf. von einem kumulativen Schutz, anknüpfend an die steuerbare Handlung sowie ergänzend anknüpfend an die/den besteuerte(n) Rechtsposition/Anspruch, auszugehen.¹³ Jedoch wäre letztlich ein solcher (Eigentums-) Schutz kein Freiheitsgewinn, da auch dieser – richtigerweise nur ergänzende – Schutz im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung nicht ohne Rückgriff auf die im Steuertatbestand zum Ausdruck kommende Steuerwürdigkeitsentscheidung des Gesetzgebers auskäme.

So belastet den lohnsteuerpflichtigen Arbeitnehmer nicht erst der Umstand, dass er sie zahlen muss. Vielmehr wird wirtschaftlich betrachtet das Entgelt für seine Arbeit geschmälert, er wird belastet, weil er arbeitet, d.h. seine Arbeitskraft dafür einsetzt, seinen Lebensunterhalt zu verdienen, und deshalb Einkünfte gem. § 19 EStG erzielt – anders als derjenige, der etwa Arbeitslosengeld bezieht. Der bloße Vermögenszuwachs begründet gerade noch keine Steuerbarkeit. Entscheidend ist die zielgerichtete Schmälerung – i.S.v. § 19 EStG – erarbeiteter Mittel. Sie ist m.E. als Eingriff in die Berufsausübungsfreiheit zu werten. Denn Art. 12 GG schützt nicht nur die Freiheit, zu arbeiten, sondern gerade die Freiheit, durch die eigene Arbeit seinen Lebensunterhalt zu verdienen. Im Rahmen von Art. 12 Abs. 1 GG lassen sich berufliche Tätigkeit und Erwerb nicht trennen. Zur Freiheit der Berufsausübung gehört die Erwerbsschance – und genau deren Ergebnis ist das Ziel des Steuerzugriffs.¹⁴

In Abgrenzung dazu bedeutet die Entscheidung des Gesetzgebers, Erträge, die ein Steuerpflichtiger durch den Einsatz seines Eigentums erzielt (z.B. Mieterträge oder Dividenden), zu besteuern, einen Eingriff in Art. 14 GG (Belastung der Eigen-

8 Zur Bemessungsfunktion der Bemessungsgrundlage für den staatlichen Besteuerungseingriff stv. *Driuen* in Kube/Mellinghoff u.a., *Leitgedanken des Rechts*, Bd. II, 2013, S. 1709, 1710: „Dafür müssen aber die von der gesetzlichen Belastungsentscheidung erfassten persönlichen und sachlichen Ausschnitte der Lebenswirklichkeit bemessen und bewertet werden.“

9 Vgl. *Dederer* in Kahl/Waldhoff/Walter, *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Art. 14 GG Rz. 183 (Stand: Juni 2024): „Die von einem Geldleistungsanspruch ausgehende Beeinträchtigung [...] ist zu diffus“. S. auch *di Fabio* in Dürig/Herzog/Scholz, Art. 2 Abs. 1 GG Rz. 98 (Stand: Aug. 2024), der klarstellt, dass mit einem Prinzip der eigentumschonenden Besteuerung, abgeleitet aus Art. 14 GG, dieser gewissermaßen dann doch zu einer Vermögensschutzgarantie ausgeweitet wird.

10 Stv. *Kirchhof*, *StuW* 2017, 2, 6 f.

11 Dazu stv. *Driuen* in Kube/Mellinghoff u.a., *Leitgedanken des Rechts*, Bd. II, 2013, S. 1709, 1712 f.

12 *Seer* in Tipke/Lang, *Steuerverrecht*, 25. Aufl. 2024, Rz. 15.2.

13 Zur Idealkonkurrenz *Dederer* in Kahl/Waldhoff/Walter, *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Art. 14 GG Rz. 466 (Stand: Juni 2024) m.w.N.

14 Vgl. schon *Jachmann* in FS Schiedermaier, 2001, S. 391, 395; *Jachmann*, *Finanzreform* 2004, 4, 6; *Jachmann* in FS Reiss, 2008, S. 339, 341; *Seer*, *FR* 1999, 1280, 1281; s. auch schon *Isensee*, *ZRP* 1982, 137, 141.

tumsnutzung).¹⁵ Objekt des Steuerzugriffs ist jeweils die Nutzung vorhandenen Eigentums nach der Entscheidung des Eigentümers und zu seinem Nutzen.¹⁶

Die dargelegten Steuereingriffe sind solche durch Ertragsteuern, die auf die (privat-)wirtschaftliche Ertragserzielung zugreifen. Aus freiheitsgrundrechtlicher Sicht maßgeblich ist, inwieweit eine konkrete, durch die Freiheitsgrundrechte geschützte Art der Freiheitsbetätigung Gegenstand eines (einkommen- oder körperschaft-)steuerlichen Tatbestandes ist und so – bei erfolgreicher Ausübung der wirtschaftlichen Freiheit – durch die Besteuerung beschränkt wird. Denn belastet wird nur der Steuerpflichtige, der in der tatbestandlich vorgegebenen Weise durch wirtschaftliche Ertragserzielung am Markt Erträge erwirtschaftet. Schon der Tatbestand der Ertragsteuernorm belastet die Effektivität wirtschaftlichen Handelns und damit die Freiheit wirtschaftlicher Ertragserzielung. Zu dieser (in Art. 12 bzw. Art. 14 GG eingreifenden) Ertragsbesteuerung sollten neben Einkommen- und Körperschaftsteuer auch der Solidaritätszuschlag und die neue Mindeststeuer zählen.¹⁷ Gleiches sollte für eine Vermögenssteuer gelten, ebenso für die Gewerbesteuer, da sie sich primär nach Ertragskomponenten bemisst.

Etwas anders gilt hingegen für die Grundsteuer. Da tatbestandlicher Anknüpfungspunkt der Grundsteuer das Grundstück selbst ist (§ 2 Nr. 2 GrStG), ist zwar auch insoweit von einem Eingriff in Art. 14 GG auszugehen. Allerdings ist der soziale Eingriffssinn der Grundsteuer ein anderer als der der Ertragsteuern.¹⁸ Die Grundsteuer belastet nicht die wirtschaftliche Ertragserzielung durch Nutzung eines Grundstücks. Vielmehr wird sie richtigerweise äquivalenztheoretisch gerechtfertigt.¹⁹ Sie schöpft typisierend den Vorteil des Grundstückseigentümers aus der kommunalen Infrastruktur ab.

Betrachtet man schließlich die grundrechtsdogmatische Einordnung von Verbrauchsteuern, so könnte man zunächst an einen Eingriff in Art. 12 Abs. 1 bzw. Art. 14 Abs. 1 GG (Gewerbebetrieb) des leistenden Unternehmers denken, da Steuergegenstand der Umsatzsteuer die entgeltliche Leistung des Unternehmers (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) ist. Soweit jedoch ein Vorsteuerabzug erfolgt und entsprechend dem Steuertypus der Verbrauchsteuer von einer Überwälzung auf den Endverbraucher auszugehen ist, fehlt es grundsätzlich an einer grundrechtlich relevanten Belastung des Unternehmers.²⁰

Hier wird der Endverbraucher in seiner Konsumfreiheit, verstanden als allgemeine wirtschaftliche Bewegungsfreiheit des Konsumenten, belastet. Dieser Steuereingriff erfolgt im System der indirekten Steuer freilich weniger unmittelbar als bei der direkten Ertragsbesteuerung die Belastung der wirtschaftlichen Ertragserzielung. Die grundrechtliche Eingriffsqualität der indirekten Steuer ergibt sich aus der staatlichen Initiierung der Überwälzung der Steuerlast durch den Steuerpflichtigen auf den Endverbraucher. Diese hoheitliche Beschränkung der Kaufkraft ist jedenfalls bei Art. 2 Abs. 1 GG (Allgemeine Handlungsfreiheit) zu verorten.²¹ Sie manifestiert sich, auch wenn man auf die Nutzung von Geldvermögen für den Erwerb von Gütern bzw. Dienstleistungen abstellen wollte, nicht in einem für die Annahme eines Eigentumseingriffs hinreichend konkreten Eigentumsgegenstand. Knüpft aber der Steuertatbestand nicht an einen Eigentumsgegenstand oder spezialgrundrecht-

lich geschützte Handlungen an, ist als sog. Auffanggrundrecht²² die allgemeine Handlungsfreiheit anzuwenden.²³

Ansatzpunkt des freiheitsgrundrechtlichen Schutzes vor übermäßiger Besteuerung ist das jeweilige im Steuertatbestand konkretisierte Schutzgut. Man würde der Schutzdimension der Freiheitsgrundrechte aber nicht gerecht, wollte man die Erhebung jeder einzelnen Steuerart unabhängig von deren Zugriffsobjekt als allein maßgeblichen Grundrechtseingriff einordnen. Vielmehr ist die Addition von verschiedenen Steuereingriffen als Addition von Grundrechtseingriffen geboten,²⁴ soweit die Belastung durch die jeweiligen Steuern im Hinblick auf einen bestimmten verfassungsrechtlichen Maßstab denselben sozialen Belastungssinn²⁵ haben und damit gleichgerichtet in dasselbe Freiheitsgrundrecht oder in verschiedene Grundrechte mit dem gleichen Schutzzweck²⁶ eingreifen.

Diese Addition der Belastung durch verschiedene Steuern beeinflusst nicht nur die Besteuerungsgleichheit, indem die Summe aller zu addierender Steuerbelastungen eines Steuerpflichtigen in Relation zur gleichgerichteten Belastung anderer Steuerpflichtiger zu setzen ist; insoweit fungiert auch das Leistungsfähigkeitsprinzip steuerartübergreifend. Jenseits dessen sind die Belastungen durch verschiedene – sub specie grundrechtlichen Freiheitsschutzes – gleichgerichtete Steuern für die Prüfung der Verhältnismäßigkeit der jeweiligen steuergesetzlichen Frei-

-
- 15 BVerfG v. 18.7.2019 – 1 BvL 1/18, 1 BvL 4/18, 1 BvR 1595/18, ECLI:DE: BVerfG:2019:1k20190718.1bv1000118, NJW 2019, 3054, 3057 zur Mietpreisbremse: „[Zur Nutzungsmöglichkeit] gehört es, aus der vertraglichen Überlassung des Eigentumsgegenstandes zur Nutzung durch andere Erträge zu ziehen.“ Siehe auch schon BVerfG v. 14.2.1989 – 1 BvR 308/88, 1 BvR 336/88, 1 BvR 356/88, BVerfGE 79, 292, 303 f. zur Eigenbedarfskündigung: „Zur eigentumsgrundrechtlich-garantierten Verfügungsbefugnis gehört [...] die Freiheit [...] aus [der] Vermietung [des Eigentumsgegenstands] den Ertrag zu ziehen.“ *Papier/Shirvani* in Dürig/Herzog/Scholz, Art. 14 GG Rz. 146 (Stand: April 2024): Die Freiheit, ein Eigentumsobjekt zu nutzen, umfasst auch die Freiheit zur ertragbringenden Anlage. – Eingehend zum Steuereingriff in Art. 14 GG *Jachmann* in FS Schiedermaier, 2001, S. 391, 394 m.w.N. – speziell in Abgrenzung zu Art. 12 Abs. 1 GG, S. 394 f. m.w.N.
- 16 Vgl. auch *Dederer* in Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 14 GG Rz. 187 ff. (Stand: Juni 2024); *Wittmann*, StuW 1993, 35, 41.
- 17 *Baum* in eKommentar, AO, § 3 AO Rz. 24 (Stand: Jan. 2023): „Ertragsteuern ([...], Solidaritätszuschlag, [...])“; *Kube*, HfSt 15 (2020), 7, 9; *Kube*, StuW 2022, 317, 319 f.
- 18 *Jachmann-Michel* in Haase/Jachmann, Beck'sches HB ImmobilienStR, 3. Aufl. 2024, § 19 Rz. 37.
- 19 *Jachmann-Michel* in Haase/Jachmann, Beck'sches HB ImmobilienStR, 3. Aufl. 2024, § 19 Rz. 7; *Freund*, jM 2022, 203 ff.; *Freund*, Die gerechte Grundsteuer im Lichte von Leistungsfähigkeits- und Äquivalenzprinzip, 2022, S. 139 ff.
- 20 Eingehend *Jachmann* in FS Reiss, 2008, S. 339, 343 ff. m.w.N., zur Ausnahme einer Besteuerung des Verbrauchs im Unternehmen, S. 345.
- 21 Dazu auch *Kube* in FS Hufen, 2015, S. 191, 197; *Kube*, StuW 2022, 317, 320 f. A.A. *P. Kirchhof* (etwa in Isensee/P. Kirchhof, HStR, Bd. IV, 2. Aufl. 1999, § 88 Rz. 101), der etwa auf Art. 14 Abs. 1 GG abstellt.
- 22 *Barczak* in Dreier, 4. Aufl. 2023, Art. 2 GG Rz. 112 f.; *di Fabio* in Dürig/Herzog/Scholz, Art. 2 GG Rz. 21 ff. (Stand: Jan. 2024); *Lang* in BeckOK/GG, Art. 2 GG Rz. 62 ff. (Stand: Juni 2024).
- 23 *Papier/Shirvani* in Dürig/Herzog/Scholz, Art. 14 GG Rz. 291 (Stand: April 2024).
- 24 Dazu eingehend *Dürschmidt* in FS Lehner, 2019, S. 393 m.w.N.
- 25 Vgl. dazu den Überblick zur Literatur zu den Voraussetzungen kumulativer Eingriffe *Buchholz/Durakovic*, StuW 2024, 315, 319 m.w.N.; *Dürschmidt* in FS Lehner, 2019, S. 393, 400 ff. m.w.N., der von „Auswirkungen auf einen bestimmten Lebensbereich“ spricht.
- 26 *Buchholz/Durakovic*, StuW 2024, 315, 319; dazu weiter sub III.

heitsbeeinträchtigung zu addieren. Basis hierfür ist im Hinblick auf Ertragsteuern der gleichgerichtete Steuerzugriff auf die jeweilige freiheitsgrundrechtlich geschützte Ertragserzielung.

II. Zur Verhältnismäßigkeit von Steuereingriffen

Zu fragen bleibt, welche konkreten Belastungsgrenzen unverhältnismäßige Steuereingriffe im dargelegten Sinn²⁷ überschreiten.

Unter der Brille des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit ist jede Steuer für die staatliche Einnahmenerzielung geeignet und, bei entsprechend vom Staat bestimmten Finanzbedarf, auch erforderlich. Aus der Perspektive des Steuerbürgers leistet dieser durch die Steuerzahlung seinen Solidarbeitrag zur Finanzierung der Erfüllung der im demokratischen Verfahren bestimmten allgemeinen Staatsaufgaben. Im Steuerstaat korrespondiert der Allgemeinheit der Steuer die relative Belastungsgleichheit im Verhältnis der einzelnen Steuerpflichtigen untereinander. Die Steuer ist also – gleichheitsrechtlich – im Hinblick auf die Verteilung der steuerlichen Belastung auf die Mitglieder der staatlichen Gemeinschaft zu rechtfertigen. Jedoch kann vom Einzelnen die Mitfinanzierung der allgemeinen staatlichen Aufgabenerfüllung via Gemeinlast nur in dem Maße verlangt werden, in dem ihn auch eine Mitverantwortung für die allgemeinen staatlichen Belange trifft. Diese Mitverantwortung ist aus der verfassungsrechtlich fundierten Einbindung des Einzelnen in die staatliche Gemeinschaft abzuleiten. Sie endet aber, wo sein freiheitsgrundrechtlicher Schutz beginnt.

Im Rechtsstaat ist jeder hoheitliche Eingriff in das freiheitsgrundrechtlich geschützte Wirtschaften rechtfertigungsbedürftig. Denn die Freiheit des Individuums – auch die zur wirtschaftlichen Ertragserzielung und zum Halten von Vermögen – ist originär, nicht vom Staat verliehen. Insoweit ist auch nicht bei einer – quasi via Steuern vorzufinanzierenden – staatlich verliehenen Freiheit, die die Ertragserzielung erst ermöglicht, anzusetzen.

Die Rechtfertigung für die Steuerbelastung folgt zwar im ersten Schritt aus der Steuerstaatlichkeit als Staatsstrukturbestimmung und der daraus erwachsenden primären Finanzierungsfunktion von Steuern zur Deckung allgemeiner Staatsaufgaben. Jedoch ist dieses Prinzip der Steuerstaatlichkeit in angemessenen Ausgleich mit den Grundsätzen des freiheitlichen Rechtsstaats sowie dem besonderen Schutz- und dem Menschenwürdegehalt der Freiheitsgrundrechte zu bringen. Insofern wäre es zu kurz gegriffen, wollte man eine Besteuerung schon deshalb als verfassungsgemäß erachten, weil sie alle nach gleichheitsgerechten Kriterien ausgewählten Steuerpflichtigen in gleichem Maße übermäßig belastet. Denn so könnte der Fiskus einen politisch frei bestimmten Finanzbedarf unter wirtschaftlicher Aushöhlung der Freiheitsrechte der Steuerpflichtigen bis zur Erdrosselung steigern.

Schwerpunkt der Verhältnismäßigkeitsprüfung eines Steuereingriffs in Art. 12 bzw. Art. 14 GG im dargelegten Sinn ist – da Eignung und Erforderlichkeit für die staatliche Einnahmeerzielung grundsätzlich zu bejahen sind – die Angemessenheitskontrolle. Es gilt, die Zumutbarkeitsgrenze vor der Erdrosselung zu markieren. Ausgehend von der grundsätzlichen Unabhängigkeit der Steuererhebung von der Verwendung des Steueraufkommens im Rahmen des Gesamtdeckungsprinzips (Non-Af-

fektation) ist die Angemessenheits-/Zumutbarkeitsprüfung für eine Steuererhebung an der Eingriffsintensität der Steuer auszurichten.

Dass insoweit zur Konkretisierung „eine[r] Art Opfergrenze vor der Erdrosselungsbarriere [...] auch für den Bereich der Steuern das Spannungsfeld zwischen Privatnützigkeit des Eigentums und seiner Sozialpflichtigkeit fruchtbar gemacht werden [kann]“²⁸, dürfte in dieser Allgemeinheit anerkannt sein, ist aber letztlich nicht mehr als die zweite Seite der Medaille, auf deren erster Seite steht, dass der Steuerpflichtige seine bürgerliche Mitverantwortung für die Erfüllung der Staatsaufgaben im Interesse der Allgemeinheit via Steuer wahrzunehmen hat. In diese allgemeine Abwägung gehen insbesondere Aspekte ein, die auch im Kontext von Art. 2 Abs. 1 GG stehen, nämlich dass etwa „das auf Grund eigener Leistung erworbene Geldvermögen angesparte Freiheit, Prämie für Einsatz- und Risikobereitschaft und ein Offenhalten künftiger Freiheitsoptionen ist“ und dass der wirtschaftlich Erfolgreiche „immer auch in besonderer Weise von einer funktionierenden Infrastruktur der politischen Gemeinwesen“ profitiert, „ebenso wie diese von seiner Leistungsfähigkeit und Leistungsbereitschaft besonders abhängen.“²⁹ Dieser Befund beschreibt ein ausgewogenes Verhältnis von Steuerstaatlichkeit und freiem Wirtschaften der Bürger, die die allgemeine Staatsfinanzierung tragen. Richtig ist hier sicher auch, dass eine Verfassungskontrolle nicht die demokratisch legitimierte Ausgabengestaltung der politisch Verantwortlichen behindern darf – dies jedoch wie in allen Bereichen staatlichen Handelns unter Wahrung des grundrechtlich gebotenen Individualrechtsschutzes. Gerade ein solcher freiheitsgrundrechtlicher Schutz des arbeitenden und wirtschaftenden Bürgers ist auf den Plan gerufen, wo das o.g. ausgewogene Verhältnis zwischen staatlicher Ausgabenpolitik und deren Refinanzierung durch die Früchte des wirtschaftlichen Handelns der Steuerpflichtigen nachhaltig gestört ist und die Wahrnehmung von individueller Eigenverantwortung, Basis eines funktionierenden freiheitlichen Rechtsstaates, kleingeschrieben wird. Jedoch: Freiheit und Verantwortung gehören zusammen. Dabei ist die Übernahme von Selbstverantwortung sozialstaatliche Pflicht wie Freiheitsrecht.

Unproblematisch ist zunächst die Unangemessenheit einer erdrosselnden oder konfiskatorischen Steuer, indem durch sie die Erzielung von Erträgen aus einer Freiheitsbetätigung, welche durch Art. 12 bzw. 14 GG gerade auch hinsichtlich ihrer Entgeltlichkeit geschützt ist, wirtschaftlich sinnlos wird. Nach Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG soll der „Gebrauch“ des Eigentums dem Allgemeinwohl dienen; dies rechtfertigt keinen Eingriff in den Eigentumsbestand. Verfassungsrechtlich zulässiger Besteuerungsgegenstand ist nur die Ertragsfähigkeit des Eigentums. Diese zeigt sich primär im tatsächlich erzielten Ertrag. Soweit es an einem solchen fehlt, könnte die Besteuerung auf den typischerweise zu erzielenden Ertrag zugreifen. Aus verfassungsrechtlicher Sicht kann es insoweit allenfalls eine Sollertragsteuer, keine Substanzsteuer geben. Aus diesem Grund

27 S.o. I.

28 *di Fabio* in Dürig/Herzog/Scholz, Art. 2 Abs. 1 GG Rz. 99 (Stand April 2024).

29 *Jeweils di Fabio* in Dürig/Herzog/Scholz, Art. 2 Abs. 1 GG Rz. 99 (Stand: April 2024).

wäre auch eine neue Vermögensteuer schon im Ansatz nur als Sollertragsteuer hingegen nicht als Substanzsteuer nach Art. 14 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 2 GG zu rechtfertigen. Als Substanzsteuer, die nur durch eine Monetarisierung von als Eigentum geschützten Rechtspositionen beglichen werden könnte, griffe sie hingegen in den Eigentumsbestand ein. Der Zugriff auf einen Eigentumsbestand ohne Entschädigung ist grundsätzlich auf den Ausnahmefall eines staatlichen Finanznotstandes beschränkt, grundgesetzlich als „einmalige Vermögensabgabe“ i.S.v. Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG vorgesehen. Als von vornherein unverhältnismäßig zu erachten ist eine Steuer, die Eigentumsobjekte schrittweise abträgt. Eine faktische Enteignung via Steuer scheidet aus.

Jenseits dessen führt Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG zwar zu einer Relation von Eigentumsgebrauch und Gemeinwohl, gibt allein aber keinen hinreichend präzisen Maßstab für die Wertigkeit beider im Rahmen der gebotenen Abwägung. Das BVerfG hat das Wort „zugleich“ in Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG zwar als „grundsätzlich zu gleichen Teilen“ interpretiert.³⁰ Eindeutig kann dem Wort „zugleich“ aber nur ein Nebeneinander entnommen werden. Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG beschreibt ein Kollisionsverhältnis zwischen Eigentumsgebrauch und Allgemeinwohl, welche in angemessenen Ausgleich zu bringen sind. Einen Maßstab für die Wertigkeit von Eigentumsgebrauch und Allgemeinwohl im Rahmen der gebotenen Abwägung liefert Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG aber zunächst nicht. Insoweit erlangt das Subsidiaritätsprinzip zugunsten eines Primats der individuellen Selbstverantwortung bzw. Privatinitiative entscheidende Bedeutung.³¹ Es führt zu einem abstrakten Vorrang der Privatnützigkeit des Eigentums vor einer Verwendung zur Finanzierung staatlichen Handelns. Die so beschriebene Obergrenze der Sozialpflichtigkeit des Eigentums³² ist Ausdruck eines grundsätzlichen Vorrangs der Privatnützigkeit privatwirtschaftlichen Handelns. Dieser Vorrang der Privatnützigkeit privatwirtschaftlichen Handelns gilt aber nicht nur für die ertragsorientierte Eigentumsnutzung. Er erfasst in gleicher Weise die erwerbende Berufsausübung.³³ Ist Leistungseigentum primär privatnützig, dann notwendig auch seine Erzielung.³⁴

Der Primat der Selbstverantwortung³⁵ begründet eine grundsätzliche Subsidiarität staatlicher Verantwortungsübernahme für den Einzelnen. Es geht hierbei um das Subsidiaritätsprinzip³⁶ nicht in der Relation der größeren staatlichen Einheit zur kleineren, sondern in der Relation zwischen Staat und freiem Bürger.³⁷ Wie das Leistungsfähigkeitsprinzip, tertium comparationis der Besteuerungsgleichheit, verfassungsrechtlich im Sozialstaatsprinzip fußt,³⁸ ist der Primat der Selbstverantwortung auch insoweit sozialstaatlich fundiert als der soziale Steuerstaat vom leistungsfähigen Bürger die Übernahme von Mitverantwortung für die nicht Leistungsfähigen verlangt, indem der Leistungsfähige via Steuer die allgemeine staatliche Aufgabenerfüllung mitzufinanzieren hat, deren Bestandteil auch die soziale Fürsorge für Bedürftige ist. Systembestandteil dieses Zusammenspiels von Steuerstaat und Sozialstaat ist der Primat der Selbstverantwortung jedes volljährigen Bürgers, das besagt, dass er für sein Leben und – i.V.m. Art. 6 Abs. 2 GG – das seiner Familie selbst Verantwortung zu tragen hat, insbesondere für die Sicherung seiner Existenz und der seiner Familie selbst zu sorgen hat.³⁹ Dieses Subsidiaritätsprinzip führt im Sozialrecht dazu, dass den Staat nur subsidiär die Verantwortung für die Existenzsicherung des Einzelnen trifft, wenn dieser nicht

für sich selbst sorgen kann.⁴⁰ Entsprechend dürfen Leistungen zur Existenzsicherung an den Nachranggrundsatz bzw. o.g. Subsidiaritätsprinzip gebunden werden.⁴¹

Hat nun aber primär der Einzelne sich um sich selbst zu kümmern, kommt die zweite Säule des Primats der Selbstverantwortung zum Tragen, die Freiheitsgrundrechte. Ist der Einzelne für die Beschaffung der Mittel für ein eigenverantwortliches Leben zuständig, müssen ihm auch die Früchte seines Wirtschaftens primär dafür zur Verfügung stehen. Aus dem Primat der Selbstverantwortung folgt ein Vorrang der Privatnützigkeit wirtschaftlichen Handelns.⁴² Freiheitsausübung für eine eigenverantwortliche Lebensgestaltung impliziert dabei nicht nur die Freiheit des Wirtschaftens, sondern auch die Freiheit der Entscheidung über den mit diesem Wirtschaften zu finanzierenden Lebensstandard. Subsidiarität staatlicher Verantwortung bedeutet auch Subsidiarität staatlicher Einflussnahme auf die Inhalte der selbst finanzierten Lebensgestaltung inklusive des monetären Niveaus dieser Lebensgestaltung.⁴³ Anders als beim Sozialhilfeempfänger, der sich in die Verantwortung und damit auch Entscheidungshoheit des Sozialstaates begibt, entscheidet

30 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, 655 Rz. 52; so auch Kirchhof, StbJb. 1994/1995, 5, 8 f.; Leisner, NJW 1995, 2591, 2594.

31 Vgl. stv. auch Butzer, StuW 1999, 227, 241; Seer, FR 1999, 1280, 1284 ff. m.w.N.; Friauf, DStJG 12 (1989), 3, 30.

32 Vgl. auch Depenheuer/Froese in Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Aufl. 2024, Art. 14 Rz. 222 ff.

33 Vgl. allgemein zur parallelen Bewertung der Beschränkbarkeit der Rechte aus Art. 12 und 14 GG BVerfG v. 29.11.1967 – 1 BvR 175/66, BVerfGE 22, 380, 386 f.; v. 1.3.1979 – 1 BvR 532/77 u.a., BVerfGE 50, 290, 334 f., v. 17.2.1998 – 1 BvF 1/91 = DVBl. 1998, 393, 397; Depenheuer/Froese in Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Aufl. 2024, Art. 14 Rz. 106.

34 Zur Parallele der Verhältnismäßigkeitsprüfung von Eingriffen in die Freiheit der Berufsausübung (Art. 12 Abs. 1 GG) und der Eigentumsnutzung (Art. 14 Abs. 1 GG) vgl. auch Gafner/Dürschke, SGB 1998, 621, 626.

35 Vgl. Zacher in Isensee/Kirchhof, HStR, Bd. II, 3. Aufl. 2004, § 28 Rz. 31; Buchholtz, JuS 2021, 503, 505; Schumacher, DÖV 2012, 176, 177.

36 Das Subsidiaritätsprinzip beschreibt die staatlich verfasste Gemeinschaft als eine „Art Pyramide, deren unterste Stufe der Einzelmensch ist“ (Herzog, Der Staat 2 (1963), 399, 401).

37 Dazu, dass das Subsidiaritätsprinzip auch den prinzipiellen Vorranganspruch gesellschaftlicher Freiheiten realisiert und im weiteren Kontext bürgerlicher Freiheiten und rechtsstaatlicher Grenzen staatlicher Betätigung ressortiert, d.h. in seiner Qualität vor allem dem allgemeinen Übermaßverbot korrespondiert Scholz in Dürig/Herzog/Scholz, Art. 23 GG Rz. 102 (Stand: Aug. 2024); Scholz in FS Helmrich, 1994, S. 411, 413, 415; Herzog, Der Staat 2 (1963), 399, 400; dazu, dass das Subsidiaritätsprinzip („Gebot subsidiärer Zweckverwirklichung“) einen Maßstab für die Verhältnismäßigkeitsprüfung liefert, nämlich „im Leistungsvorrang nach Maßgabe der Leistungsfähigkeit“ Isensee, Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht, 2. Aufl. mit Nachtrag, Die Zeitperspektive 2001, S. 91.

38 Jachmann, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003, 52.

39 Vgl. Neumer in Riesenhuber, Das Prinzip der Selbstverantwortung, 2011, 189, 201 f.

40 Vgl. dazu schon Dürig, JZ 1953, 193, 198; Dürig, JZ 1955, 521, 525 Fn. 16; v. Münch, JZ 1960, 303, 304 f. Zur sozialstaatlichen und rechtsstaatlichen Subsidiarität Isensee, Subsidiarität und Verfassungsrecht, 2. Aufl. mit Nachtrag, Die Zeitperspektive 2001, S. 269, 270 ff.

41 Vgl. BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125, 154 f. = FR 2008, 372. = FR 2008, 729 m. Anm. Kanzler; v. 9.2.2010 – 1 BvL 1/09, 1 BvL 3/09, 1 BvL 4/09, BVerfGE 125, 175, 222; v. 5.11.2019 – 1 BvL 7/16, ECLI:DE:BVerfG:2019:ls20191105.1bvl000716, BVerfGE 152, 68, 115 f.

42 Vgl. Jachmann in FS Schiedermaier, 2001, S. 391, 397; Jachmann in FS Reiss, 2003, S. 339, 354; Jachmann-Michel/Kohlhas, BB 2024, 2263, 2269 f.

43 Vgl. dazu Isensee, Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht, 2. Aufl. mit Nachtrag, Die Zeitperspektive 2001, S. 271: „Die Würde des Menschen besteht wesentlich in seiner Fähigkeit zur verantwortlichen Selbstbestimmung.“

derjenige, der via wirtschaftlicher Freiheitsausübung seine eigenverantwortliche Lebensgestaltung finanziert, selbst, durch welche Art der wirtschaftlichen Ertragszielung – insbesondere Wahrnehmung der Freiheiten aus Art. 12 GG oder Art. 14 GG – er wieviel erwirtschaftet und wie er sein Erwirtschaftetes verwendet.⁴⁴

Aus dem Kerngehalt der Freiheitsgrundrechte, die die wirtschaftliche Ertragszielung schützen (Art. 14, 12, 2 Abs. 1 GG), ist so in Zusammenschau mit der Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 GG)⁴⁵ – im Sinne o.g. Subsidiarität – ein Vorrecht der Eigenverantwortung und damit ein Vorrecht privatnützigen Wirtschaftens abzuleiten.⁴⁶ Dies führte sub specie Art. 14 Abs. 1 GG zu einem abstrakten Vorrang der Privatnützigkeit des Eigentumsgebrauchs vor einer Verwendung zur Finanzierung staatlichen Handelns.⁴⁷ Es geht um die originäre Freiheit des Einzelnen, vorrangig für sich (und seine Familie) und erst sekundär für die staatliche Allgemeinheit zu wirtschaften.

Hieraus folgt zunächst die Steuerfreiheit des Existenzminimums des Steuerpflichtigen und seiner Familie (Art. 6 Abs. 1 GG). Von Privatnützigkeit kann jedenfalls dann nicht mehr die Rede sein, wenn von dem für die eigene Lebensführung Erwirtschafteten der existenznotwendige Bedarf „weggesteuert“ wird. Dabei wäre aus freiheitsgrundrechtlicher Sicht der steuerlich zu belassende Individualbedarf deutlich höher anzusetzen als die Bedarfsgrenze, von der an Sozialhilfe gewährt wird. Zur Bestimmung der Belastung des steuerfrei zu belassenden Existenzminimums sind jedenfalls die in der Besteuerung der eigenen Arbeitsleistung sowie der Eigentumsnutzung zur Ertragszielung liegenden Grundrechtseingriffe zu addieren.

Der indirekten Besteuerung existenznotwendigen Konsums wäre im Rahmen des gegenwärtigen Steuersystems grundsätzlich durch eine entsprechende Entlastung bei der Einkommensbesteuerung Rechnung zu tragen. Indirekte Konsumsteuern erhöhen das steuerlich freizustellende Existenzminimum. Sollte eine – aktuell freilich nicht absehbare – Gewichtsverlagerung von der Ertrags- zur indirekten Konsumbesteuerung hin ergeben, dass das steuerliche Existenzminimum durch die Freistellung von der Einkommensbesteuerung typischerweise nicht mehr gesichert wäre, wäre dies im Rahmen der indirekten Konsumbesteuerung zu gewährleisten.

Ferner darf das der individuellen Lebensgestaltung dienende Eigentum keiner Sollertragsbesteuerung unterworfen werden.⁴⁸

Jenseits dessen sollte grundsätzlich jedenfalls die Hälfte der privatwirtschaftlich durch Einsatz von eigener Arbeitskraft oder Eigentum erzielten (ggf. auch durch Eigentumsnutzung typischerweise zu erzielenden) Erträge nicht durch Steuern abzuschöpfen sein. Wenn der Bürger mehr als die Hälfte des Ergebnisses der Ausübung seiner Freiheitsgrundrechte an den Staat als Steuer für die Erfüllung allgemeiner Staatsaufgaben abliefern muss, dann arbeitet er primär fremd- und nicht mehr primär eigennützig.⁴⁹ Konsequenterweise wäre eine typisierende „hälftige Teilung“ – nach Maßgabe des freiheitsgrundrechtlich gebotenen Primats von Eigenverantwortung und Privatnützigkeit des Wirtschaftens – ggf. zugunsten der Privatnützigkeit zu überschreiten.

Damit ist freilich noch keine subsumierbare Belastungsgrenze von 50 v.H. des insgesamt privat Erwirtschafteten definiert. Eine solche bedarf der Konkretisierung. Gegenstand einer ent-

sprechenden Vorrangregel ist zunächst der durch die Ertragsbesteuerung bewirkte einzelne Eingriff insbesondere in Art. 12 Abs. 1 oder Art. 14 Abs. 1 GG. Dies führt im zweiten Schritt auch zu einem Vorrang der Privatnützigkeit des gesamten von einem Steuerpflichtigen Erwirtschafteten im Rahmen einer Gesamtbetrachtung der einzelnen Erwerbstätigkeiten.⁵⁰ Anwendungsfeld dieser aus der gebotenen Verhältnismäßigkeit erwachsenden Besteuerungsgrenze, die einem primären/überwiegenden Steuerentzug des durch freiheitsgrundrechtlich geschütztes Wirtschaften Erzielten entgegensteht, sind damit – im dargelegten Sinne zu addierende – (Soll-)Ertragsteuern. Jedoch geht es dabei methodisch primär um die Angemessenheit des einzelnen Steuereingriffs. Die Addition von Steuereingriffen und insoweit deren zusammengefasste Beurteilung ist zum einen der Ausgestaltung des geltenden Steuersystems geschuldet, allen voran der einheitlichen Regelung verschiedener Arten wirtschaftlicher Ertragszielung im EStG. Zum anderen ist der Schutz gleichgerichteter wirtschaftlicher Freiheiten vor der Beeinträchtigung durch verschiedene Steuerarten geboten, etwa durch Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer,⁵¹ Gewerbesteuer oder einer etwaigen neuen Vermögensteuer. In dieser Gesamtschau sind auch Einzeleingriffe durch die Abschöpfung von Erträgen aus der Ausübung der Freiheiten aus Art. 12 GG und Art. 14 GG zu addieren. Dies ist zum einen durch die gesetzliche Zusammenfassung im Einkommensteuergesetz bedingt. Zum anderen stehen sich diese Grundrechtseingriffe in ihrem sozialen Eingriffssinn speziell in der Ausrichtung auf den Entzug der Früchte privaten Wirtschaftens so nahe, dass eine Ergebniszusammenfassung gerechtfertigt ist.⁵²

Ob konkret eine Belastung von über 50 % vorliegt, ergibt sich aus dem Maß der Besteuerung der jeweiligen wirtschaftlichen

44 Dazu *Isensee*, Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht, 2. Aufl. mit Nachtrag, Die Zeitperspektive 2001, S. 272 f.: „Daher ist die öffentliche Gewalt gegenüber dem Menschen als dem ursprünglichen Träger der Freiheit subsidiär.“

45 Nach *Kunig/Kotzur* in v. Münch/Kunig, Grundgesetz, 7. Aufl. 2021, Art. 1 GG Rz. 1 stellt Art. 1 den Staat in den Dienst des Menschen. Dürfte der Einzelne weniger als die Hälfte eines einzelnen Ertrags für sich und seine Familie behalten, würde dieses Verhältnis verkehrt. Der Staat stünde nicht mehr im Dienst des Menschen, sondern der Mensch im Dienst des Staates. – S. auch *Butzer*, StuW 1999, 227, 239 m.w.N.

46 Vgl. stv. *Seer*, FR 1999, 1280, 1284 ff.; *Butzer*, StuW 1999, 227, 241; *M. Jachmann*, StuW 1996, 97, 104; *Friauf*, DStJG 12 (1989), 3, 30; abl. *Derderer*, StuW 2000, 87, 103; krit. auch *P. Fischer*, FR 1999, 1292, 1293; vgl. auch *J. Lang* in FS Vogel, 2000, S. 173, 183; *J. Lang*, NJW 2000, 457, 459; *Mösl*, DStR 2003, 720, 725.

47 Vgl. dazu, freilich abstrakt bleibend, *Papier/Shirvani* in Dürig/Herzog/Scholz, Art. 14 GG Rz. 289 m.w.N. (Stand: April 2024).

48 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 141.

49 Vgl. *Seer*, FR 1999, 1280, 1286; *Butzer*, StuW 1999, 227, 241; *M. Jachmann*, StuW 1996, 97, 104; *Loritz*, DStR 1995, Beih. 1, 3, 6; *Loritz*, BB 1993, 225, 229.

50 Zur zweistufigen Verhältnismäßigkeitsprüfung im Hinblick auf Einzelmaßnahmen und ihre Gesamtheit *Dürschmidt* in FS Lehner, 2019, S. 393, 396 m.w.N.; *Buchholz/Durakovic*, StuW 2024, 315 321.

51 Dazu näher *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003, S. 76; zur a.A. *Bornheim*, StuW 1998, 146, 148 m.w.N.

52 Vgl. zur grundrechtsübergreifenden Kumulation *G. Kirchhof*, NJW 2006, 732, 734 ff., abstellend auf „die gleiche Normwirklichkeit“. – Es wäre jedoch verfehlt, wollte man das allgemeine Freiheitsrecht aus Art. 2 Abs. 1 GG dazu instrumentalisieren, in Verkennung der Spezialität eines betroffenen besonderen Freiheitsgrundrechts und des korrespondierenden sozialen Eingriffssinns einer Belastung eine Kumulation von nicht gleichgerichteten Eingriffen zu begründen.

Freiheitsausübung. Insoweit sollte bei der Einkommensteuer der Grenzsteuersatz maßgeblich sein. Denn soweit etwa ein Arbeitnehmer die „letzte Stunde am Tag“ aus Progressionsgründen (nur) für den Fiskus arbeitet, arbeitet er eben diese Stunde nicht primär für sich, dies im Rahmen o.g. Gesamtbetrachtung aller Eingriffe in die wirtschaftliche Ertragszielung auch, soweit der hohe Grenzsteuersatz des Arbeitnehmers durch Ertrag bringende Eigentumsnutzung (mit-)bedingt ist.

Steuern, die nach ihrem sozialen Eingriffssinn nicht die Ertragszielung, sondern den privaten Konsum belasten, wären wegen ihrer andersartigen und insoweit nicht vergleichbaren freiheitsgrundrechtlichen Relevanz grundsätzlich nicht in die Basis einer Beschränkung der Steuerlast bis zur Grenze eines primär privatnützigen Wirtschaftens einzubeziehen.⁵³

Gleiches gilt aufgrund ihrer äquivalenztheoretischen Rechtfertigung für die (reformierte) Grundsteuer. Jedoch hat auch sie die Grenze der Konfiskation zu wahren, die dort beginnt, wo die Grundsteuer nicht mehr aus dem Sollertrag des Grundvermögens beglichen werden kann.

Schließlich schöpfen Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht privatwirtschaftlich erzielte Erträge ab, sondern belasten einen Vermögenstransfer ohne Leistung des Empfängers. Auch sie sind insoweit nicht in die Prüfung einer etwaigen Unangemessenheit der Belastung der wirtschaftlichen Ertragszielung des Erben zu inkludieren.

III. Perspektive

Aktuell scheint die – etwa von der stagnierenden Wirtschaft viel beklagte – hohe Abgabenlast einen Grundkonsens über eine steuerliche Belastungsgrenze der Verhältnismäßigkeit zu befördern. Gerade im aktuellen politischen Umfeld rückt die individuelle Gesamtbelastung in den Blick. Dass aus freiheitsgrundrechtlichen Belastungsgrenzen für den Gesetzgeber mittelbar verfassungsrechtliche Ausgaben- und damit Aufgabenbeschränkungen erwachsen könnten, die das Grundgesetz nicht ausdrücklich vorsieht, sollte wie bei anderen individuellen Abwehrrechten des Bürgers – auch mit Blick auf das explizite Gebot in Art. 106 Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 GG zur Vermeidung einer „Überbelastung“ der Steuerpflichtigen – kein stichhaltiges Argument gegen einen freiheitsgrundrechtlichen Schutz vor einem überbordenden Steuerzugriff sein.

Ohnehin als gesichert sollte gelten, dass die steuerliche Belastung auch höherer Einkommen für den Regelfall nicht so weit

gehen darf, dass der wirtschaftliche Erfolg grundlegend beeinträchtigt wird und damit nicht mehr angemessen zum Ausdrück kommt.⁵⁴

Soll es insoweit aber nicht bei leeren Formeln bleiben, bedarf es der Konkretisierung jenseits von Erdrosselung und Konfiskation. M.E. schützen im Rechtsstaat die Freiheitsgrundrechte auch vor einer unverhältnismäßigen Steuerlast, wobei Steuer Eingriffe durch verschiedene Steuerarten zu addieren sind, wenn sie auf dasselbe Schutzgut zugreifen. Vor diesem Hintergrund weist die Anerkennung eines Rechts auf primär privatnützige Ertragszielung den richtigen Weg zur Konkretisierung einer Belastungsgrenze.

Sozialstaatliche Friktionen resultieren daraus nicht. Der Sozialstaat verlangt vom Leistungsfähigen, seine Mitverantwortung als Bürger für die Erfüllung allgemeiner Staatsaufgaben durch das Zahlen von Steuern wahrzunehmen. So ist das sog. Leistungsfähigkeitsprinzip tertium comparationis der Besteuerungsgleichheit und entsprechend Grundlage der Steuerbemessung. Wie aber die Mitverantwortung des Bürgers für die allgemeinen Staatsaufgaben an seinem grundrechtlichen Freiheitsschutz endet, rechtfertigt auch das Sozialstaatsprinzip keineswegs übermäßige Steuereingriffe.

Die aktuelle Lage Deutschlands zwingt zu einer Antwort auf die Frage, ob der rechtsstaatliche Freiheitsschutz des Einzelnen dann im Ergebnis leerläuft, wenn der Fiskus die Ergebnisse freien Wirtschaftens übermäßig abschöpft bzw. Eigentum via Steuer sozialisiert, ob also der Freiheitsschutz des Einzelnen an der Steuerfinanzierung freien Ausgabegebarens des Staates endet. Wäre dies der Fall, wäre unser freiheitlicher Rechtsstaat wenig wert.

Gebot der Stunde ist freilich – dies sei hier nur angedeutet – nicht nur der dargelegte freiheitsgrundrechtliche Schutz vor unverhältnismäßigen Freiheitseingriffen via Steuer. Um einen effektiven Grundrechtsschutz des Bürgers vor einer übermäßigen „Gesamt-Abgabenlast“ zu erreichen, wäre zu klären, inwieweit den aktuell als „Sozialabgaben“ separierten Belastungen „Steuercharakter“ zukommt und sie deshalb mit Steuern kumulieren; dies liegt nahe, soweit sie die Gesamtheit der Bürger und nicht nur die Mitglieder einer durch gegenseitige besondere Sozialverantwortung gekennzeichnete Gruppe als Ausschnitt der Gesamtheit der Bürger treffen.⁵⁵

Prof. Dr. Monika Jachmann-Michel

⁵³ Jachmann in FS Reiss, 2008, S. 339, 343 ff.; a.A. Buchholz/Durakovic, StuW 2024, 315, 322.

⁵⁴ BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 97, 116 f. = FR 2006, 635 m. Anm. Kanzler = NJW 2006, 1191, 1194.

⁵⁵ Dazu Buchholz/Durakovic, StuW 2024, 315, 318 ff. m.w.N.; Dürrschmidt in FS Lehner, 2019, S. 393, 401 f. m.w.N. (restriktiv).