

**Tübinger Schriften
zum Staats- und Verwaltungsrecht**

Band 20

Die steuerlichen Grundrechte in der jüngeren deutschen Verfassungsgeschichte

**Zugleich eine Untersuchung über das historische Verhältnis
von Steuerverfassungsrecht und Finanzwissenschaft**

Von

Dr. Klaus Oechsle



Duncker & Humblot · Berlin

KLAUS OECHSLE

**Die steuerlichen Grundrechte in der
jüngeren deutschen Verfassungsgeschichte**

**Tübinger Schriften
zum Staats- und Verwaltungsrecht**

**Herausgegeben von
Wolfgang Graf Vitzthum
in Gemeinschaft mit
Martin Heckel, Ferdinand Kirchhof
Hans von Mangoldt, Thomas Oppermann
Günter Püttner
sämtlich in Tübingen**

Band 20

Die steuerlichen Grundrechte in der jüngeren deutschen Verfassungsgeschichte

**Zugleich eine Untersuchung über das historische Verhältnis
von Steuerverfassungsrecht und Finanzwissenschaft**

Von

Dr. Klaus Oechsle



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Oechsle, Klaus:

Die steuerlichen Grundrechte in der jüngeren deutschen
Verfassungsgeschichte : zugleich eine Untersuchung über das
historische Verhältnis von Steuerverfassungsrecht und
Finanzwissenschaft / von Klaus Oechsle. – Berlin : Duncker
und Humblot, 1993

(Tübinger Schriften zum Staats- und Verwaltungsrecht ; Bd. 20)

Zugl.: Tübingen, Univ., Diss., 1992

ISBN 3-428-07814-4

NE: GT

D 21

Alle Rechte vorbehalten

© 1993 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fotoprint: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin

Printed in Germany

ISSN 0935-6061

ISBN 3-428-07814-4

Zum Geleit

Vergleicht man die Verfassungsurkunden der neueren deutschen Verfassungsgeschichte und das sich mit ihnen beschäftigende staats- und verfassungsrechtliche Schrifttum unter dem Gesichtspunkt der Gewährleistung auf das Steuerwesen bezogener Grundrechte miteinander, macht man eine recht eigenartige Erfahrung. Angenommen, man greift nach den Urkunden, so stellt man fest, daß es unter ihnen so gut wie keine gibt, in der nicht von einem Bestand an steuerlichen Grundrechten gesprochen, ein steuerlicher Grundrechtsschutz gewährt würde. Angenommen, man zieht dagegen dem Griff nach den Urkunden den nach dem entsprechenden Schrifttum vor, so begegnet einem die Tatsache, daß der einzelne, steuerlich gesehen, eher schutzlos dasteht, über Grundrechte, die ihm in seiner Eigenschaft als Steuerbürger zur Seite stehen könnten, nicht verfügt. Auch wenn es schwerfällt, sich damit auf Anhieb abzufinden: Die steuergrundrechtlichen Teile des jüngeren deutschen Verfassungsrechts fristen in der Lehre seit jeher nicht mehr als ein Schattendasein.

Der Verfasser der vorliegenden Arbeit möchte einen Beitrag dazu leisten, diese Lücke zu schließen, einen Beitrag dazu, dem steuerlichen Grundrechtsschutz zu derjenigen Resonanz zu verhelfen, die ihm in der bislang vorhandenen Literatur noch fehlt. Er geht zu diesem Zweck den Spuren einer, um es so zu nennen, Steuergrundrechtsdogmatik in der deutschen Verfassungsgeschichte seit dem Bestehen geschriebener Verfassungsurkunden nach. In Anlehnung an die herkömmlichen Formen verfassungsgeschichtlicher Epochenbildung zerfällt der Hauptteil der Arbeit in sechs Kapitel, das erste ist dem süd- und mitteldeutschen Frühkonstitutionalismus gewidmet, die fünf weiteren befassen sich mit der Paulskirchenverfassung, der Bismarckverfassung, der Weimarer Reichsverfassung, der Zeit des Nationalsozialismus sowie den Anfängen der Bundesrepublik Deutschland. In der Arbeit im Ganzen spiegeln sich damit etwa 150 Jahre wechselvoller deutscher Verfassungsgeschichte wider. Dabei wird die Entwicklung der Grundrechtsformulierung und der Grundrechtswirkung im steuerlichen Bereich nicht nur aus rechtshistorischer Sicht darge-

stellt, sondern auch ihre enge Verzahnung mit dem jeweiligen Erkenntnisstand der Finanzwissenschaft aufgezeigt. Schließlich setzt sich der Verfasser noch kurz damit auseinander, wie die heutige Staatsrechtslehre zu dem Problem der Gewährleistung eines Kreises von Steuergrundrechten steht und welche Perspektiven sich ihr diesbezüglich bieten.

Die Arbeit hat der Juristischen Fakultät der Universität Tübingen im Herbst 1992 als Dissertation vorgelegen. In meiner Eigenschaft als Erstgutachter habe ich ihr das Prädikat „summa cum laude“ zuerkannt. Mit der Anfertigung des Zweitgutachtens hatte die Fakultät meinen mir in Freundschaft verbundenen Kollegen Wolfgang Graf Vitzthum betraut. Von Wolfgang Graf Vitzthum ging auch die Anregung aus, die Arbeit in die von ihm herausgegebene Reihe der „Tübinger Schriften“ aufzunehmen.

Die Gesetzgebung, die Rechtsprechung und das Schrifttum befinden sich in der hiermit vorgelegten Fassung der Arbeit auf dem Stande vom 1. Januar 1993.

Tübingen, den 20. Februar 1993

Hermann-Wilfried Bayer

Inhaltsverzeichnis

ERSTER TEIL

Einführung und Aufgabenstellung

1.	Der Steuerstaat und seine Bürger	19
1.1.	Steuerrechtsverhältnis und Rechtsstaatlichkeit	19
1.2.	Steuergesetzgebung und Steuermoral	21
2.	Die Beschränkung steuergesetzgeberischer Macht	24
2.1.	Das Steuerverfassungsrecht	24
2.2.	Die Grundrechte	25
2.3.	Die steuerlichen Grundrechte insbesondere	28
2.4.	Der historische Aspekt	29
3.	Zu Terminologie und Methodik	31
3.1.	Verfassung und Verfassungsgeschichte	31
3.2.	Grundrechte und Grundpflichten	32
3.3.	Der Gang der Untersuchung	33

ZWEITER TEIL

Die historische Entwicklung der steuerlichen Grundrechte

1.	Der Frühkonstitutionalismus	37
1.1.	Grundrechte, Verfassungsurkunden und Finanzwissenschaft	37
1.2.	Die finanzwissenschaftlichen Besteuerungsgrundsätze zu Beginn des 19. Jahrhunderts	38
1.2.1.	Die Besteuerungsgrundsätze bei Adam Smith	38
1.2.2.	Die Rezeption der Smith'schen Grundsätze in Deutschland	42
1.2.3.	Die Romantik in der deutschen Finanzwissenschaft	43
1.3.	Der süddeutsche Frühkonstitutionalismus	44
1.3.1.	Die Entstehung der Verfassungsurkunden	44
1.3.2.	Die allgemeinen steuerlichen Grundrechte in den Verfassungen Bayerns und Württembergs	46
1.3.2.1.	Die Teilnahme an den Staatslasten	46

1.3.2.2.	Die Allgemeinheit der Besteuerung	47
1.3.2.2.1.	Die Allgemeinheit als Regelfall	47
1.3.2.2.2.	Die Steuerfreiheit des Adels	48
1.3.2.2.3.	Die Steuerfreiheit des Monarchen	50
1.3.2.3.	Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung	51
1.3.3.	Die besonderen steuerlichen Grundrechte in den Verfassungen Bayerns und Württembergs	52
1.4.	Der mitteleuropäische Frühkonstitutionalismus	53
1.4.1.	Die Entstehung der Verfassungsurkunden	53
1.4.2.	Die allgemeinen steuerlichen Grundrechte in der Verfassung Sachsens	54
1.4.2.1.	Die Allgemeinheit der Besteuerung	54
1.4.2.2.	Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung	56
1.4.2.3.	Die Bestimmtheit der Besteuerung	56
1.4.3.	Die besonderen steuerlichen Grundrechte in der Verfassung Sachsens	57
1.5.	Die Aktualität der allgemeinen steuerlichen Grundrechte	57
1.5.1.	Der Vorrang der Verfassung	57
1.5.2.	Die Wirksamkeit gegenüber der Exekutive	58
1.5.3.	Die Wirksamkeit gegenüber der Legislative	59
1.6.	Zusammenfassung	61
2.	Die gescheiterte Revolution	62
2.1.	Entstehung und Bedeutung der ersten gesamtdeutschen Ver- fassung	62
2.2.	Der Stand der finanzwissenschaftlichen Diskussion zur Mitte des 19. Jahrhunderts	64
2.2.1.	Eine Zeit des Umbruchs	64
2.2.2.	Die Rechtfertigung der Besteuerung	65
2.2.3.	Die Ausgestaltung der Besteuerung	67
2.3.	Die Frankfurter Reichsverfassung	69
2.3.1.	Die Beratung der allgemeinen steuerlichen Grundrechte	69
2.3.2.	Die Aktualität der allgemeinen steuerlichen Grundrechte	71
2.3.2.1.	Die theoretische Aktualität	71
2.3.2.2.	Die tatsächliche Nichtaktualität	72
2.4.	Der Kampf um die Allgemeinheit der Besteuerung	73
2.4.1.	Die Entwicklung in Württemberg	73
2.4.2.	Die Entwicklung in Bayern	75
2.4.3.	Die Entwicklung in Sachsen	78
2.4.4.	Die Entwicklung in Preußen	79
2.4.4.1.	Das Verfassungsrecht	79
2.4.4.2.	Die Verfassungswirklichkeit	81
2.5.	Zusammenfassung	83
3.	Das Kaiserreich	85
3.1.	Die Bismarck'sche Reichsverfassung	85
3.1.1.	Verfassung ohne Grundrechte	85

3.1.2.	Gemeinsames Indigenat und Doppelbesteuerung	88
3.2.	Legislativer Handlungsbedarf und Finanzwissenschaft	90
3.3.	Der Stand der finanzwissenschaftlichen Diskussion gegen Ende des 19. Jahrhunderts	92
3.3.1.	Steuerbegründung und Methodenstreit	92
3.3.2.	Die Besteuerungsgrundsätze bei Adolph Wagner	95
3.3.2.1.	Das System der Besteuerungsgrundsätze	95
3.3.2.2.	Die Lehre von den Besteuerungszwecken	97
3.3.3.	Die Ausgestaltung der Besteuerung	99
3.3.3.1.	Die Interpretation der klassischen Besteuerungsgrundsätze	99
3.3.3.2.	Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung insbesondere	102
3.4.	Die allgemeinen steuerlichen Grundrechte in den deutschen Partikularstaaten	105
3.4.1.	Die Allgemeinheit der Besteuerung	105
3.4.2.	Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung	108
3.4.2.1.	Die Behandlung in der Staatsrechtslehre	108
3.4.2.2.	Exkurs: Die Behandlung bei Eduard August Schroeder	109
3.4.2.3.	Die Steuergesetzgebung in den deutschen Staaten	110
3.5.	Die Aktualität der steuerlichen Grundrechte	114
3.6.	Zusammenfassung	114
4.	Die Weimarer Republik	116
4.1.	Weimarer Reichsverfassung, Grundrechte und Grundpflichten	116
4.2.	Finanzwissenschaft und Steuerrechtswissenschaft	120
4.2.1.	Die Finanzwissenschaft in der Weimarer Republik	120
4.2.2.	Die Steuerrechtswissenschaft in der Weimarer Republik	122
4.2.2.1.	Die Verselbständigung der Steuerrechtswissenschaft	122
4.2.2.2.	Steuerrechtswissenschaft und Besteuerungsgrundsätze	124
4.3.	Die allgemeinen steuerlichen Grundrechte in der Weimarer Reichsverfassung	126
4.3.1.	Die Normadressaten	126
4.3.2.	Der Geltungsbereich	127
4.3.2.1.	Der sachliche Geltungsbereich	127
4.3.2.2.	Der persönliche Geltungsbereich	128
4.3.2.2.1.	Natürliche Personen und Staatsangehörigkeit	128
4.3.2.2.2.	Juristische Personen	130
4.3.3.	Die Allgemeinheit der Besteuerung	132
4.3.3.1.	Das Privilegienverbot	132
4.3.3.2.	Die Umsetzung der gesetzgeberischen Motive	135
4.3.3.3.	Die Grenzen des Allgemeinheitsgebotes	136
4.3.4.	Die Verhältnismäßigkeit der Besteuerung	137
4.3.4.1.	Der Maßstab für die Steuerlastverteilung	137
4.3.4.2.	Gleichmäßigkeitsgrundsatz und Äquivalenztheorie	138
4.3.4.3.	Gleichmäßigkeitsgrundsatz und direkte Steuern	140
4.3.4.3.1.	Die Personalsteuern	140
4.3.4.3.2.	Die Realsteuern	143

4.3.4.4.	Gleichmäßigkeitsgrundsatz und indirekte Steuern	146
4.3.4.5.	Gleichmäßigkeitsgrundsatz und Steuersystem	147
4.3.4.5.1.	Die Kombination der Einzelsteuern	147
4.3.4.5.2.	Das bundesstaatliche Steuersystem	148
4.3.4.6.	Exkurs: Gleichmäßigkeitsgrundsatz und Lenkungssteuern	149
4.3.5.	Die Besteuerung nach Maßgabe der Gesetze	151
4.3.5.1.	Gesetzesvorbehalt oder Besteuerungsgrundsatz	151
4.3.5.2.	Die Bestimmtheit der Besteuerung	153
4.3.5.2.1.	Bestimmtheitsgrundsatz und Gesetzeserfordernis	153
4.3.5.2.2.	Bestimmtheitsgrundsatz und Steuertatbestand	155
4.3.5.2.3.	Bestimmtheitsgrundsatz und Ermessensentscheidung	156
4.3.6.	Die Stellung im System der Grundrechte und Grundpflichten	158
4.3.6.1.	Das Verhältnis zum allgemeinen Gleichheitssatz	158
4.3.6.2.	Grundrechts- und Grundpflichtengehalt	159
4.4.	Die besonderen steuerlichen Grundrechte in der Weimarer Reichsverfassung	160
4.4.1.	Die Eigentumsgarantie	160
4.4.2.	Sonstige Grundrechte	162
4.5.	Die Aktualität der allgemeinen steuerlichen Grundrechte	165
4.5.1.	Der Rechtsschutz in Steuersachen	165
4.5.2.	Die Prüfungskompetenz der Gerichte	166
4.5.2.1.	Die Zuständigkeit nach Reichsrecht	166
4.5.2.2.	Die Haltung der Lehre	167
4.5.2.3.	Die Haltung der Rechtsprechung	168
4.5.3.	Die Bindung des Gesetzgebers	169
4.5.3.1.	Die Haltung der Lehre	169
4.5.3.2.	Die Haltung der Rechtsprechung	172
4.6.	Exkurs: Allgemeine steuerliche Grundrechte in deutschen Landesverfassungen	174
4.7.	Zusammenfassung	176
5.	Der Nationalsozialismus	178
5.1.	Das Verfassungsrecht	178
5.2.	Das einfache Steuerrecht	180
5.3.	Zusammenfassung	182
6.	Die Bundesrepublik Deutschland	183
6.1.	Das Landesverfassungsrecht	183
6.2.	Das Grundgesetz	186

DRITTER TEIL
Zusammenfassung und Ausblick

1. Zusammenfassung	193
1.1. Die Formulierung von Ergebnissen	193
1.2. Allgemeine steuerliche Grundrechte als Bestandteil von Verfassungsurkunden	193
1.3. Die historischen Entwicklungslinien	195
1.4. Das Verhältnis von Steuerverfassungsrecht und Finanzwissenschaft	196
2. Ausblick	198
2.1. Steuergerechtigkeit und allgemeines Willkürverbot	198
2.2. Steuergerechtigkeit als Postulat eines Grundrechtssystems	200
2.3. Der historische Argumentationsrahmen	201
Schriftumsverzeichnis	205

Abkürzungsverzeichnis

Dieses Verzeichnis enthält nur die allgemeinen Abkürzungen. Die Bedeutung der in den Quellennachweisen verwendeten Kurztitel ergibt sich aus dem alphabetisch nach Verfassern bzw. Herausgebern geordneten Schrifttumsverzeichnis.

Abb.	Abbildung
ABl	Amtsblatt
Abs.	Absatz
Abt.	Abteilung
A.G.	Aktiengesellschaft
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
arg.	argumentum
Aufl.	Auflage
Bd.	Band
BesStG	Besitzsteuergesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI (I)	Bundesgesetzblatt (Teil I [ab 1951])
BRVerf	Bismarck'sche Reichsverfassung
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DbstG	Doppelbesteuerungsgesetz
ders.	derselbe
d.h.	das heißt
Diss.	Dissertation
DM	Deutsche Mark
DtBA	Deutsche Bundesakte
DWiR	Deutsche Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EinfG	Einführungsgesetz
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ErgStG	Ergänzungssteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
et al.	et alii

f.	folgende
ff.	fortfolgende
FRVerf	Frankfurter Reichsverfassung
GBI	Gesetzblatt
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
G.m.b.H.	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrG	Grundrechtsgesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
GSlg	Gesetzsammlung
GVBl	Gesetz- und Verordnungsblatt
HansRGZ A	Hanseatische Rechts- und Gerichtszeitschrift. Abteilung A
HansRZ	Hanseatische Rechts-Zeitschrift
HbgOVG	Hamburgisches Oberverwaltungsgericht
HessVGH	Hessischer Verwaltungsgerichtshof
h.L.	herrschende Lehre
h.M.	herrschende Meinung
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
i.e.	im einzelnen
i.H.v.	in Höhe von
insbes.	insbesondere
i.S.	im Sinne
i.V.m.	in Verbindung mit
Jh.	Jahrhundert
JW	Juristische Wochenschrift
Kfz	Kraftfahrzeug
Lit.	Litera
Mrd.	Milliarde
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NotVO	Notverordnung
Nr.	Nummer
OVG	Oberverwaltungsgericht
PrOVG	Preußisches Oberverwaltungsgericht
PrOVGE	Entscheidungen des [bis 1918: Königlich] Preußischen Oberverwaltungsgerichts
PrVBl	Preußisches Verwaltungsblatt

RAO	Reichsabgabenordnung
Rdnr.	Randnummer
RegBl	Regierungsblatt
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs
RG	Reichsgericht
RGBI (I)	Reichsgesetzblatt (Teil I [ab 1922])
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl	Reichssteuerblatt
RuStAG	Reichs- und Staatsangehörigkeitsgesetz
RVBl	Reichsverwaltungsblatt
S.	Seite
SlgGV	Sammlung der Gesetze und Verordnungen
sog.	sogenannter / sogenannte / sogenanntes
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StGH	Staatsgerichtshof
StGHG	Gesetz über den Staatsgerichtshof
StNotVO	Steuernotverordnung
StplStG	Stempelsteuergesetz
str.	streitig
StRegBl	Staats- und Regierungsblatt
StuW (II)	Steuer und Wirtschaft (Teil II: Rechtsprechung [ab 1928])
u.a.	unter anderem
unstr.	unstreitig
USA	United States of America
Verf.	Verfasser
VerfGH	Verfassungsgerichtshof
VerfKgrBay	Verfassung des Königreichs Bayern
VerfKgrPr	Verfassung des Königreichs Preußen
VerfKgrSa	Verfassung der Königreichs Sachsen
VerfKgrWürtt	Verfassung des Königreichs Württemberg
VerfNdtB	Verfassung des Norddeutschen Bundes
vgl.	vergleiche
VStG	Vermögensteuergesetz
WehrBeitrG	Wehrbeitragsgesetz
WRVerf	Weimarer Reichsverfassung
WürttVGH	Württembergischer Verwaltungsgerichtshof
z.B.	zum Beispiel
zit.	zitiert
z.T.	zum Teil
ZuwStG	Zuwachssteuergesetz

ERSTER TEIL

Einführung und Aufgabenstellung

1. Der Steuerstaat und seine Bürger

1.1. Steuerrechtsverhältnis und Rechtsstaatlichkeit

„Das Steuerrecht ist in hohem Maße durch einseitige Ansprüche der Obrigkeit gekennzeichnet, gleichwohl erzeugt es kein reines Untertanenverhältnis, sondern ein Steuerrechtsverhältnis.“ Mit diesem Satz hat der Große Senat des BFH¹ treffend das Spannungsverhältnis beschrieben, das die Beziehungen zwischen dem modernen Staat in seiner Erscheinungsform als Steuerstaat² und seinen Bürgern kennzeichnet: Auf keinem anderen Sektor hoheitlichen Tätigwerdens sieht sich jeder einzelne so unmittelbar spürbaren, zahlreichen und permanenten Eingriffen³ in all seine Lebensbereiche⁴ ausgesetzt, wie bei der Steuererhebung. Der Betroffene wird dies umso schmerzlicher empfinden, als er die von ihm eingeforderten Steuern ohne jeden Anspruch auf eine wie auch immer geartete Gegenleistung schuldet⁵.

¹ Beschluß vom 13. Februar 1968, BFHE 91, 351, S. 359.

² Vgl. zum Begriff des Steuerstaates *J. Isensee* in Festschrift für H.P. Ipsen, S. 409 ff. und 425 f., jeweils m.w.N.; sowie *P. Kirchhof* in JZ 1982, 305, S. 306 f.; und *ders.* in Jura 1983, 505, S. 506. Ausführlich zur Herkunft des Begriffes und zu den Strukturmerkmalen des Steuerstaates *K. Vogel* in HbStaatsR, Bd. 1, 1151, Rdnr. 54 und 59 f.

³ Zu denken ist hier nicht nur an die Geldleistungspflicht selbst, sondern ebenso an die Vielzahl der Aufzeichnungs-, Auskunfts- und Mitwirkungspflichten, die z.T. auch in den Bereich der privaten Lebensführung eingreifen können. Vgl. dazu die Übersicht bei *H.-W. Bayer*, Grundbegriffe, Rdnr. 267 ff., insbes. Rdnr. 273, m.w.N. Zur subjektiven Wahrnehmung der belastenden Wirkungen solcher Nebenpflichten schon *H. Conrad*, Psychologie, S. 26.

⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 10. Mai 1973, BFHE 109, 346, S. 348. Zur Unterscheidung von Privat- und Erwerbssphäre *H.-W. Bayer*, Liebhaberei, S. 11, 24 f. und 162 f.; *ders.* in BB 1991, 421, S. 424 f.

⁵ Vgl. zu den Auswirkungen dieses psychologischen Effektes auf die Steuermoral *G. Schmolders* in HwStR, Bd. 1, 501, S. 504; *G. Mattern* in StuW I 1954, 505, Sp. 511; sowie aus der älteren Literatur *O. Veit* in ZgesStW, Bd. 83 (1927),

Das Steuerrecht verkörpert also, weit mehr noch als das Polizeirecht, den empirischen Normalfall der Eingriffsverwaltung schlechthin⁶. Gerade darum kann der Steuerpflichtige in einem Rechtsstaat, der diesen Namen verdienen soll - also der Steuerpflichtige, der nicht bloß „Untertan“ sein soll - weder der Finanzverwaltung noch dem Steuergesetzgeber schutzlos ausgeliefert sein.

Richtet man nun vor dem Hintergrund, daß der Erlaß von Steuergesetzen - genauer: die Schaffung von Steuertatbeständen - der wesentliche Kern steuerstaatlichen Handelns ist⁷, das Hauptaugenmerk auf den Schutz des Bürgers vor dem Gesetzgeber, so ist für die Bundesrepublik Deutschland zweierlei festzustellen: Erstens ist sie ein Steuerstaat, und zwar nicht nur zweifelsfrei in der Rechtswirklichkeit, sondern nach h.M. auch insoweit von Verfassungen wegen, als das GG⁸ die Strukturelemente des Steuerstaates in Gestalt der Finanzverfassung (insbesondere Art. 105 bis 108 und 109 Abs. 2 GG) sowie der Gewährleistung privatnützigen Eigentums (Art. 14 GG) und privatnütziger Berufstätigkeit (Art. 12 GG) fest schreibt⁹. Zweitens ist sie durch das GG mit allen ihren Gewalten unmittelbar auf die Prinzipien der

317, S. 328; *J. Popitz* in *VjSchrStuFR* 1930, 1, S. 3; *H. Conrad*, *Psychologie*, S. 71. Auf die verfassungspolitische Dimension der Gegenleistungslosigkeit weist *P. Kirchhof* in *JZ* 1982, 305, S. 306, hin: „Die Vorherigkeit staatlichen Nehmens vor staatlichem Geben enthält deshalb auch eine wertende Aussage über den Freiheitsgehalt finanzstaatlichen Handelns [...]“.

⁶ Diese Tatsache findet vor allem im älteren Schrifttum deutlichen Ausdruck; vgl. z.B. *F. Meisel* in *FiArch* 1888, 1, S. 3; *O. Mayer*, *Verwaltungsrecht*, Bd. 1, S. 388; *O. Bühler*, *Lehrbuch*, Bd. 1, S. 85 ff. und 103; *A. Hensel*, *Steuerrecht*, S. 166; *ders.* in *VjSchrStuFR* 1927, 39, S. 40 f.; *J. Popitz* in *AöR*, Bd. 40 (1921), 129, S. 130.

⁷ Vgl. zur Bedeutung des Steuertatbestandes *H. Spanner* in *HwStR*, Bd. 2, 1359, S. 1359 f.; *H.-W. Bayer*, *Grundbegriffe*, S. VI und Rdnr. 31b, 50, 53 ff.; *BVerfG*, Beschluß vom 10. Oktober 1961, *BVerfGE* 13, 153, S. 160 f.; *BVerfG*, Urteil vom 14. Dezember 1965, *BVerfGE* 19, 253, S. 267; *BVerfG*, Beschluß vom 9. November 1988, *BVerfGE* 79, 106, S. 120; *BFH*, Urteil vom 1. Juli 1975, *BFHE* 117, 120, S. 124.

⁸ Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, vom 23. Mai 1949, *BGBI* 1949, S. 1 ff., mit zahlreichen späteren Änderungen.

⁹ Vgl. zur dogmatischen Begründung i.e. *H.-G. Henneke* in *Jura* 1990, 63, S. 64; *K. Vogel* in *HbStaatsR*, Bd. 1, 1151, Rdnr. 69 ff.; und ausführlich *J. Isensee* in *Festschrift für H.P. Ipsen*, S. 420 ff. Ablehnend gegenüber der These von der verfassungskräftigen Anerkennung der Steuerstaatlichkeit *G. Püttner*, *Unternehmen*, S. 197 f.

Rechtsstaatlichkeit verpflichtet¹⁰. Folglich müssen auch die Befugnisse des deutschen Steuergesetzgebers rechtsstaatlichen Beschränkungen unterliegen.

1.2. Steuergesetzgebung und Steuermoral

Die Frage, inwieweit dieser theoretisch-verfassungsrechtliche Befund mit der tatsächlichen Interessenlage der Beteiligten übereinstimmt, ist für den Steuerschuldner unproblematisch zu beantworten. Er wird seinen Pflichten wohl kaum je mit Begeisterung nachkommen - diese Erkenntnis ist ebenso alt wie sicher¹¹ -, sein Interesse an einer „Bändigung“ des Steuergesetzgebers liegt klar auf der Hand. Aber auch der Steuerstaat selbst muß, um der effizienten Erreichung seiner Fiskalziele willen, an seiner eigenen Machtbeschränkung interessiert sein. Es ist nämlich eine Grundvoraussetzung für das Funktionieren einer Steuerrechtsordnung, daß es den für ihre Ausgestaltung Verantwortlichen gelingt, bei der überwiegenden Mehrzahl der Normadressaten eine zumindest in „zähneknirschender Hinnahme“ bestehende Form der Akzeptanz zu erzielen¹². Deshalb wird eine maßvolle, transparente, allseits als gerecht empfundene und im Zweifel von einer unabhängigen Justiz voll überprüfbare Steuergesetzgebung der Steuermoral in besonderem Maße förderlich sein¹³.

¹⁰ Grundlegend zur Herleitung aus Art. 20 Abs. 3, 1 Abs. 3, 19 Abs. 4 und 28 Abs. 1 Satz 1 GG durch die verfassungsgerichtliche Rspr. BVerfG, Urteil vom 1. Juli 1953, BVerfGE 2, 380, S. 403. Vgl. zuvor schon Urteil vom 23. Oktober 1951, BVerfGE 1, 14, S. 18 (Leitsatz 28) und S. 45; sowie später etwa Urteil vom 16. Januar 1957, BVerfGE 6, 32, S. 41; Beschluß vom 25. Oktober 1966, BVerfGE 20, 323, S. 331.

¹¹ Vgl. z.B. die Formulierung bei *B. Fuisting*, Steuern, Bd. 4, S. 6 f., die wiederum zitiert wird von *H. Conrad*, Psychologie, S. 26, und *W. Gerloff*, Finanzwirtschaft, Bd. 1, S. 205.

¹² Treffend *H. Conrad*, Psychologie, S. 12: „Nur mit dem Steuerpflichtigen, nicht gegen ihn, kann veranlagt werden [...]“. Es dürfte unstr. sein, daß die psychologischen Grenzen der Besteuerung niedriger anzusetzen sind, als die ökonomischen; vgl. dazu *G. Schmolders* in *HwStR*, Bd. 1, 501, S. 505; *W. Gerloff*, Finanzwirtschaft, Bd. 1, S. 231.

¹³ In diesem Sinne *W.R. Walz*, Steuergerechtigkeit, S. 156; *G. Schmolders* in *HwStR*, Bd. 1, 501, S. 505 f.; *W. Späth* in *DStZ* 1992, 609, S. 616 f.; *E. Benda*