

§ 10 Der Sach- und Rechtsstoff des Steuerwesens

Moritz Teichmann

I. Instrumentale Funktion der Steuer

„Der Staat des Grundgesetzes ist Steuerstaat.“¹ Die Steuer ist das Hauptinstrument zur Finanzierung des allgemeinen Staatshaushaltes. Als solches ist die Steuer nicht nur in empirischer, sondern aufgrund der Verfassungsentscheidung des Grundgesetzes für die Steuerstaatlichkeit auch in normativer Hinsicht unverzichtbar.²

Lenkt man den Blick von der Ebene des Regelungsbereichs auf den konkreten Einzelfall, so lässt sich jedoch kein Lebensverhältnis identifizieren, dem ein steuerliches Regelungsbedürfnis inhärent ist.³ Die Fiskalzwecksteuer trifft keine mit unmittelbar gemeinwohlbezogenen, eine finale Staatsaufgabe⁴ verwirklichenden Rechtsnormen vergleichbare Regelung der einzelnen Lebensverhältnisse selbst. Vielmehr handelt es sich bei der Steuer um eine Belastung, die an die in zahlreicher Hinsicht vorgeformte Wirklichkeit herangetragen wird.⁵

¹ *J. Isensee*, FS Ipsen, 1977, S. 409.

² Vgl. nur BVerfGE 78, 249 (266 f.); *J. Isensee*, FS Ipsen, 1977, S. 409 (409 ff.); *K. Vogel*, Der Staat 25 (1986), 481 (498 f., 516); *dens.*, in: *Isensee/Kirchhof*, HStR II, 3. Aufl. 2004, § 30 Rn. 69 ff.

³ *W. Flume*, StbJb. 1967/68, 63 (64, 66, 70); *H. Hahn*, DStR 1980, 215 (216); *H. W. Kruse*, JbFfSt. 1980/81, 165 (179); *ders.*, DStJG 5 (1982), S. 71 (76 f.); *K.-D. Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, AO, Stand: 02.2022, § 3 Rn. 45a; ähnl. *P. Kirchhof*, NJW 1987, 3217 (3218).

⁴ Zur Unterscheidung zw. primären und sekundären Staatszielen und daraus abgeleiteten finalen und instrumentalen Staatsaufgaben: *J. Isensee*, in: *Isensee/Kirchhof*, HStR IV, 3. Aufl. 2006, § 73 Rn. 12 ff., 25 f., 32; ausf. spezifisch zum Steuerrecht: *M. Rodi*, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, 1994, S. 140 ff.

⁵ *W. Flume*, StbJb. 1967/68, 63 (64); *G. Crezelius*, FS Felix, 1989, S. 37 (51); *H. W. Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts I, 1991, S. 46.

Die mit dem steuerlichen Fiskalzweck angestrebte Regelungswirkung erschöpft sich in der Verwirklichung der instrumentalen Staatsaufgabe, den Staat mit finanziellen Mitteln auszustatten. Das Steuerrecht lebt als „modaler Regelungsbereich“⁶ von den durch die rechtliche und gesellschaftliche Ordnung geschaffenen Verhältnissen, ermöglicht aber zugleich erst deren Entstehung und Fortbestand.

II. Sachgesetzlichkeit und Natur der Sache

In Ansehung dessen, dass erst die gesetzgeberische Entscheidung über die Steuerwürdigkeit einzelner Lebensverhältnisse und deren rechtliche Normierung im Steuertatbestand eine Beziehung zwischen Steuer und Wirklichkeit herstellt, das Steuerrecht insoweit „aus dem Diktum des Gesetzgebers“⁷ lebt, hat sich die These von der „fehlenden Sachgesetzlichkeit der Steueranknüpfung“⁸ herausgebildet. In ihrer strengsten Ausprägung wird sie zu der Annahme verdichtet, es gebe „praktisch keinen Sachverhalt, der nicht besteuert werden könnte.“⁹

An Stelle von der „Sachgesetzlichkeit“ wird auch von der „sachlogischen Struktur“ oder der „Natur der Sache“ gesprochen.¹⁰ Die prominenteste und herrschende Bestimmung¹¹ dieses Begriffs stützt sich auf die Ausführungen von *Heinrich Dernburg*:

„Die Lebensverhältnisse tragen, wenn auch mehr oder weniger entwickelt, ihr Maß und ihre Ordnung in sich. Diese den Lebensverhältnissen und ihren Zwecken angemessene, *den Lebensverhältnissen inwohnende Ordnung* nennt man *Natur der Sache*. Auf sie muß der denkende Jurist zurückgehen, wenn es an einer positiven Norm fehlt oder wenn dieselbe unvollständig oder

⁶ D. Bodenheim, Der Staat 17 (1978), 482 (502).

⁷ BVerfGE 13, 318 (328) im Anschluss an O. Bühler/G. Strickrodt, Steuerrecht I/2, 3. Aufl. 1960, S. 658.

⁸ H. W. Kruse, JbFfSt. 1980/81, 165 (179); ders., DStJG 5 (1982), S. 71 (75 f.); ders., Lehrbuch des Steuerrechts I, 1991, S. 45 ff.; K.-D. Drüen, StuW 2008, 3 (8)

⁹ H. W. Kruse, DStJG 5 (1982), S. 71 (73) [Herv.d.Verf.].

¹⁰ J. Brinkmann, Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff, 1982, S. 105.

¹¹ Vgl. G. Radbruch, Die Natur der Sache als juristische Denkform, 1948 (Nachdruck 1960), S. 8; F. Bydlinski, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 2. Aufl. 1991, S. 52; C. Seiler, Der einheitliche Parlamentsvorbehalt, 2000, S. 136.

unklar ist. Die Natur der Sache ist nicht zu verwechseln mit dem Naturrecht. Das Naturrecht stützt sich auf Schlüsse, welche aus dem Wesen des Menschen an sich gezogen werden. Es ist zur unmittelbaren Rechtsanwendung nicht geeignet.“¹²

Die so verstandene Natur der Sache ist also keine Rechtsquelle,¹³ sondern auf eine solche bezogen. Sie ist nach *Gustav Radbruch* „ultima ratio der Auslegung und Vervollständigung des Gesetzes“, darüber hinaus aber auch „Leitgedanke für den Gesetzgeber“.¹⁴

Die Arbeit mit der Natur der Sache als das Wesen und der objektive, den einer Rechtsregel zugrundeliegenden Lebensverhältnissen selbst zu entnehmende Sinn¹⁵ ist in der juristischen Methodenlehre im Allgemeinen¹⁶ und im Steuerrecht im Besonderen¹⁷ nicht unstrittig.

Dieser Beitrag soll dagegen nicht die *Natur*, sondern die dem Steuerwesen zugrundeliegende *Sache* als das „Substrat, das Material, der Stoff, den das

¹² *H. Dernburg*, Pandekten I, 7. Aufl. 1902, S. 84.

¹³ A.A. noch *W. Maihofer*, ARSP 44 (1958), 145 (172); *G. Felix*, StuW 1959, Sp. 643 (648 ff., 646) je m.w.N.

¹⁴ *G. Radbruch*, Die Natur der Sache als juristische Denkform, 1948 (Nachdruck 1960), S. 15; dem folgend *C. Seiler*, Der einheitliche Parlamentsvorbehalt, 2000, S. 136 f.

¹⁵ *G. Radbruch*, Die Natur der Sache als juristische Denkform, 1948 (Nachdruck 1960), S. 13.

¹⁶ Vgl. die historischen Darstellungen bei *G. Radbruch*, Die Natur der Sache als juristische Denkform, 1948 (Nachdruck 1960), S. 5 ff.; *W. Maihofer*, ARSP 44 (1958), 145 ff.; stellvertretend für die Kritik des Rechtspositivismus an der – heute überwiegend abgelehnten – naturrechtlichen Aufladung der Natur der Sache als Rechtsquelle: *K. Bergbohm*, Jurisprudenz und Rechtsphilosophie I, 1892, S. 353: „[N]och immer möchte man der Natur der Sache eine Rechtsnorm abzwängen, die noch nicht da ist“. Hierzu zusammenfassend: *C. Degenhart*, Systemgerechtigkeit und Selbstbindung des Gesetzgebers als Verfassungspostulat, 1976, S. 37 ff.; vgl. aus jüngerer Zeit: *F. Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 2. Aufl. 1991, S. 51 ff.; *F. Müller/R. Christensen*, Juristische Methodik I, 11. Aufl. 2013, Rn. 32 (zur Verwendung des Begriffs in der Rspr. des BVerfG), Rn. 123 ff. (Natur der Sache als „normativ erfragte Sachstruktur des Normbereichs“).

¹⁷ Vgl. *W. Flume*, StbJb. 1967/68, 63 (69): Natur der Sache gebiete die „Kongruenz des Steuerrechts zur sonstigen Rechtsordnung“; *H. Hahn*, DStR 1980, 215 (216): Natur der Sache sei im Steuerrecht „keine Richtschnur für den Gesetzgeber“; *C. Seiler*, Der einheitliche Parlamentsvorbehalt, 2000, S. 307 ff.: „geringere Sachgesetzlichkeit des materiellen Steuerrechts“.

Recht zu formen hat¹⁸ beleuchten. Die insoweit getroffenen Aussagen sollten deutlich weniger streitanfällig sein als die juristische Denkform der Natur der Sache als solche.

III. Sach- und Rechtsstoff des Steuerwesens

Der durch das Recht zu formende Stoff tritt in vielfältigen Erscheinungen auf. Es handelt sich sowohl um tatsächliche Umstände („Naturtatsachen“) und soziale Gebilde, in denen diese eingebunden und zusammengefasst sind, ebenso wie um bereits durch die Gewohnheit vorgeformte oder durch das positive Recht anderer Teilrechtsordnungen verbindlich geregelte Lebensverhältnisse.¹⁹

1. Erschöpfbarkeit der persönlichen Wirtschaftskraft

Die Steuer ist eine mittels Geldeigentum zu entrichtende Zahlungspflicht. Die Fähigkeit zur Steuerzahlung bedingt die Belastbarkeit in Form des Vorhandenseins von disponiblem, für die Steuerzahlung zur Verfügung stehenden Geldeigentum.²⁰ Der Steuerstaat kann nur dort zugreifen, „wo etwas zu holen ist“.²¹

Damit ist der dem Steuerwesen vorausliegende „Sachstoff“ zuvörderst geprägt durch die Erschöpfbarkeit der Wirtschaftskraft der Person. Das Einkommen im weitesten Sinne und das zu Vermögen gespeicherte Einkommen bilden die Grundlage dieser Wirtschaftskraft und den Eigentumsfonds, aus dem letztlich jede Steuer zu entrichten ist.²²

¹⁸ G. Radbruch, Die Natur der Sache als juristische Denkform, 1948 (Nachdruck 1960), S. 10.

¹⁹ Ebd., S. 10 ff.

²⁰ Vgl. nur P. Kirchhof, in: Isensee/Kirchhof, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 141; H. Schaumburg, FS Reiss, 2008, S. 25.

²¹ J. Brinkmann, Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff, 1982, S. 107.

²² Vgl. nur A. Spitaler, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, 1936, S. 102 ff.: „freies Einkommen und freies Vermögen“; P. Kirchhof, VVDStRL 39 (1981), 213 (236): aus spezifischem Eigentum i.S.d. Art. 14 GG zusammengesetztes „Gesamtvermögen“; K. Tipke, StuW 1993, 105 (108); dens., Die Steuerrechtsordnung I und II, 2.

Die Fähigkeit des Einzelnen zur Steuerzahlung kann als die *steuerliche* Leistungsfähigkeit bezeichnet werden. Für natürliche Personen folgt diese aus der allgemeinen Zahlungsfähigkeit aufgrund Einkommen und Vermögen (*wirtschaftliche* Leistungsfähigkeit) abzüglich der auf sein eigenes Existenzminimum, und gegebenenfalls auf das Existenzminimum seiner Familie, aufgewendeten (indisponiblen) Geldmittel.²³

Die individuelle Leistungsfähigkeit äußert sich in den drei zeitlichen Phasen des Vermögensflusses der Person, das ist der Hinzuerwerb („Einkommen i.w.S.“), der Bestand („Vermögen i.e.S.“) und die Verwendung („Konsum“) von Eigentum.²⁴

2. Private Wirtschaftsordnung

Die persönliche Einkommens- und Vermögensbildung ist das Ergebnis der durch die freiheitliche Wirtschaftsordnung ermöglichten Ausübung privater Freiheit. Die Steuerzahlungsfähigkeit ist bedingt durch den ökonomischen Erfolg aus dem Gebrauch der Rechtsregeln über das private Wirtschaften, die insbesondere die Garantie privaten Eigentums und des Erbrechts (Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG), die Freiheit der Wahl und Ausübung des Berufs (Art. 12 Abs. 1 S. 1 GG), die wirtschaftliche Vereinigungs-²⁵ und die Koalitionsfreiheit (Art. 9 Abs. 1 und 3 GG) sowie die Privatautonomie (Art. 2 Abs. 1 GG) einfachrechtlich ausgestalten.

Das Steuerrecht findet die Steuerzahlungsfähigkeit der Person daher nicht als rein ökonomische Tatsache vor, sondern greift auf diese als das Ergeb-

Aufl. 2000 und 2003, S. 471, 580: „gespeichertes Einkommen“; G. Burmester, *StuW* 1993, 221 (222): „personale Gesamtvermögenssphäre“; J. Becker, *Transfergerechtigkeit und Verfassung*, 2001, S. 116: „Vermögen“.

²³ K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung* I, 2. Aufl. 2000, S. 481; für abw. Bezeichnungen stellvertretend D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, 1983, S. 136: „Der Steuergesetzgeber definiert wirtschaftliche Leistungsfähigkeit als steuerliche Leistungsfähigkeit, indem er bestimmte wirtschaftliche Größen (Indikatoren) benennt.“ Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bei Birk entspricht der steuerlichen Leistungsfähigkeit im obigen Sinne, so ausdrücklich ebd. S. 168, 172 Fn. 71.

²⁴ Statt aller J. Hey, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.55.

²⁵ Hierzu vgl. R. Scholz, in: Dürig/Herzog/Scholz, *GG*, Stand: 09.2017, Art. 9 Rn. 57 m.w.N.

nis der rechtlichen Ordnung und privaten Ausgestaltung von wirtschaftlichen Lebensverhältnissen zu.²⁶ Mit der freiheitlichen Wirtschaftsordnung notwendig verbunden sind Unterschiede zwischen den Wirtschaftssubjekten in der Höhe ihres Einkommens und Vermögens, das heißt in ihrer Belastbarkeit.²⁷

3. Sozialordnung

Die Trennung von Staat und Wirtschaft und die damit verbundene Freiheit der eigenen wirtschaftlichen Entfaltung führen jedoch auch dazu, dass die Ausübung „realer“ Freiheit vielfach von der persönlichen Wirtschaftskraft abhängt, die rechtliche Freiheitsgewährleistung ohne hinreichende wirtschaftliche Basis oftmals faktisch wertlos ist.²⁸

In Ansehung dessen bestimmt das Sozialrecht die Grenze der sozialen Bedürftigkeit und regelt – nachrangig zur privaten Einkommens- und Vermögensbildung²⁹ – die Gewährung von Sozialleistungen, insbesondere in Konkretisierung der sozialstaatlichen Verpflichtung zur Gewährleistung eines menschenwürdigen Existenzminimums (Art. 1 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 GG).³⁰ Die sozialrechtliche Bedürftigkeitsgrenze bestimmt damit die untere Grenze der Wirtschaftskraft, die zur Bestreitung eines menschwürdigen Daseins erforderlich ist.

²⁶ Vgl. *W. Flume*, FS Smend, 1952, S. 59 (60); *G. Felix*, StuW 1959, Sp. 643 (648 f.); im Allgemeinen *Radbruch*, Die Natur der Sache als juristische Denkform, 1948 (Nachdruck 1960), S. 12.

²⁷ Prägnant *P. Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 125: „Freiheit heißt, sich von anderen unterscheiden zu dürfen.“ Dort jedoch als Argument gegen eine Umverteilung durch Steuern.

²⁸ *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 133 ff.: „Leitbild der sozialen Grundrechte“.

²⁹ Sozialrechtliches Subsidiaritätsprinzip, vgl. *K. H. Friauf*, DStJG 12 (1989), S. 3 (29); *R. Seer*, StuW 1996, 323 (333) je m.w.N.

³⁰ BVerfGE 125, 175 (Ls. 1, 222); *F. Wittreck*, in: Dreier Bd. II, 3. Aufl. 2015, Art. 20 GG (Sozialstaat) Rn. 45 je m.w.N.

Diese Grenze liegt dem Steuerwesen insoweit voraus, als die zum Erhalt des (Familien-)Existenzminimums gebundenen Geldmittel nicht zugleich eine steuerliche Belastbarkeit ausdrücken können.³¹

Das Sozialrecht bildet daher eine weitere normative Ordnung, die der Steuer als Rechtsstoff insoweit zugrunde liegt, als die unter Steuerwürdigkeitsgesichtspunkten potentiell auswählbaren Lebensverhältnisse hinsichtlich bestimmter Tatsachen unter einem anderen, aber für die Steuer relevanten, Gesichtspunkt rechtlich vorgeformt sind.

4. Historische Entwicklungsgrundlagen

Ferner zeitigt auch die historische Entwicklung des Steuerrechts Wirkungen für das gegenwärtige Steuerwesen und damit auch für den Inhalt und Umfang des diesem zugrundeliegenden Substrats. Es „macht einen Unterschied, ob eine neue rechtliche Regelung“ eine frühere ersetzt oder „auf bisher unbebautem Gelände errichtet wird“.³²

Das Steuerrecht ist im Sinne dieser Verbildlichung ein Gelände, das im Laufe der Geschichte nicht nur vielfach mit unterschiedlich aufstehenden Bauten versehen, sondern dessen Boden auch zahlreich umgepflügt wurde. Die Steuergesetzgebung und die Ideale eines gerechten Steuersystems sind in ihren historischen Kontext eingebunden und eng mit dem jeweils vorherrschenden Staatsverständnis verknüpft.³³ Auch der Sach- und Rechtsstoff des Steuerwesens ist zeitlich bedingt und muss im Lichte dieser Abhängigkeit vom gesellschaftlich-sozialen Kontext beurteilt werden.

Die in einer Ständegesellschaft noch mögliche persönliche Steuerprivilegierung bestimmter Personengruppen kommt heute ebenso wenig als Substrat der Steuergesetzgebung in Betracht wie die individuelle Zurechnung von persönlichen Nutzen oder staatlichen Kosten. Die in Art. 134 der Wei-

³¹ Vgl. die Rspr. zur Besteuerung des Einkommens BVerfGE 82, 60 (85 f.); 87, 153 (170 f.); vgl. ferner *K. H. Friauf*, DStJG 12 (1989), S. 3 (30); *H. Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 141 f.; *dens.*, DStJG 29 (2006), S. 11 (18).

³² *G. Radbruch*, Die Natur der Sache als juristische Denkform, 1948 (Nachdruck 1960), S. 12.

³³ *F. K. Mann*, FS von Schanz II, 1928, S. 112 (123 ff.); ausf. *dens.*, Steuerpolitische Ideale, 1937.

marer Reichsverfassung ausdrücklich angeordnete *Allgemeinheit* der Besteuerung und *Gleichmäßigkeit* der steuerlichen Lastenverteilung nach der individuellen Leistungsfähigkeit³⁴ bilden vorerst den Schlusspunkt dieser Entwicklung.

In verfassungsrechtlichen Kategorien schlägt sich diese Begrenzung des steuerlichen Sach- und Rechtsstoffs im verfassungsrechtlichen Steuerbegriff und der bereichsspezifischen Auslegung des Allgemeinen Gleichheitssatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG nieder.³⁵ Weiterhin beruhen die in der Steuerkompetenzordnung in Art. 105, 106 GG enumerierten Steuerarten und Einzelsteuern auf den historischen Vorbildern des „traditionellen deutschen Steuerrechts“.³⁶

IV. Fazit

Das Substrat des Steuerwesens ist die in zahlreicher Hinsicht vorgeformte Wirklichkeit. Diese Vorformung des dem Steuerrecht zugrundeliegenden Sach- und Rechtsstoffs ist maßgeblich durch wirtschaftliche Verhältnisse bedingt. Die Subjekte der freiheitlichen Eigentums- und Wirtschaftsordnung werden zu potentiellen Steuerrechtssubjekten, indem sie durch eigenes Verhalten an der privaten Rechtsordnung mit wirtschaftlichem Erfolg teilnehmen. Die freiheitliche Wirtschafts- und Sozialordnung stellt den rechtlichen Rahmen und die Bedingungen bereit, deren privater Gebrauch das Substrat des Steuerwesens entstehen lässt.

³⁴ Hierzu *Hensel*, VJSchrStuF 1930, 441 (443, 447 ff.).

³⁵ Vgl. BVerfGE 84, 239 (268 ff.); BFH v. 18.12.1972 – II R 87-89/70, BStBl. II 1972, 329 (339, 346); *H. W. Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts I, 1991, S. 43.

³⁶ BVerfGE 145, 171 (193) m.w.N.; *K. Vogel*, StuW 1971, 308 (314 f.); *ders./C. Waldhoff*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK-GG, Stand: 12.1997, Vor Art. 104a Rn. 578; *K. Vogel/H. Walter*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, BK-GG, Stand: 07.2004, Art. 105 Rn. 98 ff.