

§ 3 Steuerkonkurrenzen in der Finanzverfassung

Hanno Kube

I.	Historische Entwicklung des Vielsteuersystems.....	53
II.	Steuerkonkurrenzen	56
	1. Problem und Klärungsbedarf.....	56
	2. Steuerkonkurrenz und Steuerrechtfertigung	57
	3. Steuerrechtfertigung und Recht.....	58
III.	Disziplinierende Wirkung der Kompetenzordnung.....	58
	1. Historische Anknüpfung	58
	2. Auslegung der Kompetenztitel	59
	3. Abschließender Charakter von Art. 106 GG	59
	4. Die Gleichartigkeitsverbote des Art. 105 GG.....	60
	5. Begrenzte Rationalisierungsleistung der Kompetenzordnung.....	61
IV.	Die grundrechtserhebliche Frage nach dem rechtfertigenden Grund.....	62
	1. Wert und Grenzen des hergebrachten Leistungsfähigkeitsprinzips	62
	2. Rückbesinnung auf die allgemeine Grundrechtsdogmatik – Entstehungsbedingte Sozialbindung der Eigentumsposition	63
	3. Weitere steuerrechtfertigende Gründe im Staat-Bürger-Verhältnis – Selbstand und Gemeinschaftsgebundenheit der Freiheit im vermögensrechtlichen Bereich	66
V.	Bedarf nach rechtfertigungsgestützten Abstimmungsregeln.....	68
VI.	Lastengerechtigkeit im internationalen Steuerrecht	69
	1. Abstimmung auf Grundlage staatlicher Souveränität	69
	2. Möglichkeiten und Grenzen materieller Anreicherung des internationalen Steuerrechts.....	71
VII.	EU-rechtliche Vorgaben – Binnenmarktfinalität	72
VIII.	Zusammenfassung und Ausblick.....	73

I. Historische Entwicklung des Vielsteuersystems

Steuern stehen in ihrer Zeit. Sie sind motiviert durch je aktuelle Finanzierungswünsche. Sie sind vorgeprägt durch die Erwerbsquellen und Erhebungsmöglichkeiten ihrer Epoche. Und sie sind ausgeformt in den sich

wandelnden Strukturen des politischen Gemeinwesens. Solange eine direkte Besteuerung des Einzelnen mit Erfassungs- und Erhebungsschwierigkeiten verbunden und im Gefüge der frühneuzeitlichen Ständegesellschaft auch nicht naheliegend war, hatte die Akzise herausgehobene Bedeutung, die von den Städten – direkt am Stadttor –, später auch in den Ländern, auf Verbrauchsgüter erhoben wurde¹ – die Urform der Konsumsteuer. Bei der im 15. und vor allem im 16. Jahrhundert daneben herausgebildeten „bede“, um die der Landesherr die Landstände ersuchte², behalf man sich mit dem Gedanken, dass ein Acker einer bestimmten Größe eine bestimmte Ernte versprach, und verteilte die Steuerlast in der Gruppe der Pflichtigen deshalb unter anderem nach dieser Ackergröße³, um typisierend auf die Erträge zuzugreifen – die Urform der Vermögensteuer als Sollertragsteuer⁴. Erst mit dem direkten Durchgriff des Landesherrn auf die Untertanen in der Zeit des Absolutismus⁵ und mit der Vereinheitlichung

¹ Dazu *Peter Baumgart*, Zur Geschichte der kurmärkischen Stände im 17. und 18. Jahrhundert, in: Gerhard (Hrsg.), Ständische Vertretungen in Europa im 17. und 18. Jahrhundert, 1969, S. 131 (145); auch *Dieter G. Bodenheim*, Der Zweck der Steuer, 1979, S. 117 f.; zur besonderen Leichtigkeit der Erhebung unter den gegebenen Umständen *Jürgen Rainer Wolf*, „... zu Einführung einer Gott wohlgefälligen Gleichheit auf ewig“, in: Schultz (Hrsg.), Mit dem Zehnten fing es an, 1986, S. 162 (167 ff.); *Andreas Thier*, Steuergesetzgebung und Verfassung in der konstitutionellen Monarchie, 1999, S. 661.

² Weil schon im 15., vor allem aber 16. Jahrhundert die Kammereinkünfte vielerorts nicht mehr ausreichten, um die Landesverwaltung zu finanzieren, beriefen sich die Landesherrn auf die lehnsrechtliche Verpflichtung der Landstände zu „Rat und Hilfe“ in Situationen „rechter Not“, um die Landstände um Steuern für bestimmte Zwecke zu bitten („bede“); *Otto Brunner*, Land und Herrschaft, 4. Aufl. 1959, S. 293 und S. 426; zum erforderlichen Konsens *Ernst-Wolfgang Böckenförde*, Gesetz und gesetzgebende Gewalt, 1958, S. 56.

³ Zur Repartition durch entsprechende Steuermatrizen und Steuerkataster *Karl Heinrich Lang*, Historische Entwicklung der Deutschen Steuerverfassungen seit der Karolinger bis auf unsere Zeiten, 1793, S. 232 ff. (im Einzelnen nach „Pflügen“, „Stücken“, „Schocken“, „Pfund“ und „Räuchen“); speziell zur Repartition im Südwesten *Peter Blicke*, Landschaften im Alten Reich, 1973, S. 246 ff.

⁴ *Ernst Raths*, Bedeutung und Rechtfertigung der Vermögensteuer in historischer und heutiger Sicht, 1977, S. 59 ff.

⁵ Zur institutionellen Schwächung der Stände, gerade in Steuersachen, seit Ende des 17. Jahrhunderts *Karl-Heinrich Friauf*, Der Staatshaushaltsplan im Spannungsfeld zwischen Parlament und Regierung, 1968, S. 27; *Reinhard Mußnug*, Der Haushaltsplan als Gesetz, 1976, S. 57 f.

und Professionalisierung der Finanzverwaltung⁶ gelang es, eine Einkommensteuer einzuführen⁷ und dabei die tatsächliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Einzelnen als Steuermaßstab nutzbar zu machen⁸.

So gut sich die Entstehung und Entwicklung der Steuerarten danach durch politische Strukturen, durch epochentypische Erwerbsquellen und durch die jeweils zur Verfügung stehenden Erhebungsmöglichkeiten erklären lassen, so richtig ist zugleich, dass sich die Steuern über die Zeit kaum gegenseitig abgelöst, sondern vielmehr überlagert haben, um im Ergebnis kumulativ erhoben zu werden. Am eindrucksvollsten steht hierfür das Beispiel des Nebeneinanders von Vermögen- und Einkommensteuer. Die im preußischen Recht des späten 19. Jahrhunderts ersonnene Fundustheorie⁹ zur Rechtfertigung einer neben der Einkommensteuer weiter erhobenen Vermögensteuer erscheint in diesem Zusammenhang als fragwürdiger Versuch der dogmatischen Rekonstruktion einer historisch, kaum aber normativ zu erklärenden Lage¹⁰.

⁶ Zur Situation in Preußen, wo 1722 ein General-Ober-Finanz-Kriegs- und Domänen-direktorium eingerichtet wurde, dem sowohl die Kammer- als auch die Steuersachen unterstanden, *Gustav Schmoller*, Preußische Verfassungs-, Verwaltungs- und Finanzgeschichte, 1921, S. 136 f.; *Reinhard Mußgnug*, Der Haushaltsplan als Gesetz, 1976, S. 67.

⁷ Zu den historischen Voraussetzungen für die Erhebung einer Einkommensteuer, die um die Wende vom 18. zum 19. Jahrhundert erfüllt waren, *Ekkehart Reimer*, Dogmengeschichte der ertragsteuerlichen Grundprinzipien, *StuW* 2014, S. 29 (30 f.); konkret zur Einführung in Großbritannien und in Deutschland *Detlev Piltz*, Folgerungen aus der Entwicklung der deutschen und englischen Einkommensteuer, *StuW* 2014, S. 39 (41 ff.).

⁸ Zu Entstehen und zunehmender Bedeutung dieses Belastungsmaßstabs *Hanno Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 56 ff.

⁹ Nach dieser rechtfertigt sich eine mäßige Vermögensbesteuerung neben einer mäßigen Einkommensbesteuerung dadurch, dass Vermögenserträge besonders leicht, gleichmäßig und risikolos, ohne persönlichen Arbeitseinsatz und ohne Vorsorgeaufwendungen erzielt werden können; siehe die Amtliche Begründung zum Entwurf des Preußischen Ergänzungsteuergesetzes von 1893, zitiert bei *Ernst Raths*, Bedeutung und Rechtfertigung der Vermögensteuer in historischer und heutiger Sicht, 1977, S. 123.

¹⁰ Dazu auch *Hanno Kube*, Erneuerung der Besteuerung von Vermögen aus deutscher Sicht, in: *DStJG* Bd. 37 (2014), S. 343 (350 ff.) m. w. N.

II. Steuerkonkurrenzen

1. Problem und Klärungsbedarf

Schon aufgrund seiner historischen Bedingtheit und der nachvollziehbaren Tendenz zur Beibehaltung einmal eingeführter Steuern vermag ein über die Zeit herausgebildetes Vielsteuersystem¹¹ Steuerkonkurrenzen also keineswegs auszuschließen. Der Begriff der Steuerkonkurrenz steht dabei für den Befund, dass verschiedene Steuern tatbestandlich an denselben Sachverhalt anknüpfen oder auf anderem Wege dasselbe Steuergut in Anspruch nehmen¹² – wie zum Beispiel das Einkommen und das durch den Vermögensbestand typisierte Soll-Einkommen. Steuerkonkurrenzen dieser Art gefährden die Lastengerechtigkeit ebenso wie den bundesstaatlichen Finanzausgleich. Eine genauere Klärung der Verhältnisse, in denen die Steuern zueinander zu stehen haben, ob sie etwa miteinander zu verrechnen oder aber kumulativ zu erheben sind, ist deshalb unabdingbar¹³. Erst diese Verhältnisbestimmung befähigt den Gesetzgeber, ein in sich konsistentes und gerechtes Steuersystem auszugestalten. Die existierenden Regelungen, die das Verhältnis der Steuerarten betreffen, zeigen, dass der Gesetzgeber das Problem erahnt; sie beruhen aber nicht auf einem übergreifenden Konzept. Man denke an § 4 Abs. 5b (Nichtabzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe), § 12 Nr. 3 (Nichtabzugsfähigkeit persönlicher Steuern), § 35 (pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer) oder auch § 35b (Verhältnis der Einkommen- zur Erbschaftsteuer) EStG. Nachdem das Steuerverfassungsrecht in den letzten Jahrzehnten kraftvoll

¹¹ Zum Konzept des Vielsteuersystems *Johanna Hey*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), *Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 3 Rdnr. 52 ff.

¹² *Paul Kirchhof*, Die Kunst der Steuergesetzgebung, NJW 1987, S. 3217 (3223); *Rudolf Mellinshoff*, Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStJG Bd. 22 (1999), S. 127 (132 f.); auf das Steuergut konzentriert *Roman Seer*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), *Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 6 Rdnr. 54 ff.

¹³ Mit einem Plädoyer für die Entwicklung einer neuen, normativ-dogmatischen Steuerkonkurrenzlehre auch *Christian Seiler*, in: Maunz/Dürig, GG, Kommentar, Stand: September 2015, Art. 105 Rdnr. 78; *ders.*, Verfassung in ausgewählten Teilrechtsordnungen: Konstitutionalisierung und Gegenbewegungen – Steuerrecht, in: VVDStRL Bd. 75 (im Erscheinen).

entfaltet worden ist¹⁴, um zunächst vor allem einzelne Steuerlasten freiheits- und gleichheitsgerecht zu mäßigen¹⁵, kommt nunmehr verstärkt das Steuersystem als Ganzes in den Blick.

2. Steuerkonkurrenz und Steuerrechtfertigung

Als erstes stellt sich dabei die Frage, warum – wie soeben vorausgesetzt – das Einkommen überhaupt ein einheitlich zu verstehendes Steuergut sein und auf dieser Grundlage von einer Konkurrenz der Einkommen- mit der Vermögensteuer auszugehen sein sollte. Es wird deutlich, dass die Umgrenzung von Steuergütern eine Steuerrechtfertigungslehre voraussetzt¹⁶. Denn die Steuerrechtfertigung gibt vor, was ein steuerbares Gut ist. Steuerrechtfertigungslehre und Steuerkonkurrenzlehre stehen daher in einem unmittelbaren Zusammenhang.

Die Geschichte der Steuerrechtfertigungslehren ist ein Spiegelbild der Geschichte der Staatstheorien¹⁷. Die Lehre vom Gesellschaftsvertrag korrespondiert dabei in besonderer Weise mit äquivalenztheoretischen Rechtfertigungen der Besteuerung (Jean Bodin, Hugo Grotius, Thomas Hobbes, Samuel Pufendorf, Adam Smith). Romantische Staatsvorstellungen binden den Einzelnen dagegen organischer ein, was mit opfertheoretischen Überlegungen zur Steuerrechtfertigung einhergeht (Gustav Schmoller, Albert Schäffle, Friedrich J. Neumann, Adolph Wagner).

¹⁴ Klaus Vogel, Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht, in: DStJG Bd. 12 (1989), S. 123 ff.; Paul Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000.

¹⁵ Zur Entwicklung der Perspektive, auch des Bundesverfassungsgerichts, hin zu einer zunehmend steuerartübergreifenden Sicht gerade bei Anwendung der Freiheitsgrundrechte Hanno Kube, Verhältnismäßigkeit von Steuern und Abgaben, in: Jestaedt/Lepsius (Hrsg.), Verhältnismäßigkeit, 2015, S. 157 (164 ff.); ders., Verhältnismäßigkeit einzelner und kumulierter Steuerlasten, in: Geis/Winkler/Bickenbach (Hrsg.), Von der Kultur der Verfassung, FS für Friedhelm Hufen zum 70. Geburtstag, 2015, S. 191 ff.

¹⁶ Klaus Vogel, Die Rechtfertigung der Steuern: eine vergessene Vorfrage – Zugleich zur „heimlichen Steuerrevolte“ und zum Dreieck Staat/Wirtschaft/Gesellschaft, Der Staat Bd. 25 (1986), S. 481 ff.

¹⁷ Besonders klar und anschaulich nach wie vor Klaus Vogel, Die Rechtfertigung der Steuern: eine vergessene Vorfrage – Zugleich zur „heimlichen Steuerrevolte“ und zum Dreieck Staat/Wirtschaft/Gesellschaft, Der Staat Bd. 25 (1986), S. 481 ff., auch zum Folgenden m. w. N.

3. Steuerrechtfertigung und Recht

Unmittelbar verfassungsrechtsverbindlich sind diese hergebrachten Ansätze zur Steuerrechtfertigung jedoch nicht. Für den Zweck der vorliegenden Untersuchung, die Entfaltung einer normativ-dogmatischen Steuerkonkurrenzlehre, sind deshalb die einschlägigen Gehalte der grundgesetzlichen Kompetenzordnung, sodann diejenigen der Grundrechte in den Blick zu nehmen¹⁸.

III. Disziplinierende Wirkung der Kompetenzordnung

1. Historische Anknüpfung

So sehr seit 1948/49 um eine aufgaben- und ausgabengerechte Finanzierung des Bundes und der Länder gerungen worden ist¹⁹, so selbstverständlich knüpfte der Verfassungsgeber des Grundgesetzes mit der Kompetenznorm des Art. 106 GG an die über die Zeit herausgebildeten Steuerarten an²⁰. Dementsprechend ging das Bundesverfassungsgericht schon im Beschluss zur badischen Weinabgabe von 1958 ausdrücklich davon aus, dass „für die Unterscheidung der verschiedenen Steuerarten nach dem Grundgesetz ... die maßgebenden Kriterien dem traditionellen deutschen Steuerrecht zu entnehmen“ seien²¹. Damit importierte der Verfassungsgeber die

¹⁸ Aus verfassungsrechtlicher Perspektive auch *Michael Rodi*, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem. Dargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer, 1994; *Paul Kirchhof*, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuern, in: Kirchhof/Birk/Lehner (Hrsg.), Steuern im Verfassungsstaat, Symposium zu Ehren von Klaus Vogel aus Anlaß seines 65. Geburtstags, 1996, S. 27 ff.

¹⁹ Ausführlich *Maximilian Haag*, Die Aufteilung steuerlicher Befugnisse im Bundesstaat, 2011, S. 260 ff.

²⁰ Zur Entwicklung bis 1949 *Martin Küssner*, Die Abgrenzung der Kompetenzen des Bundes und der Länder im Bereich der Steuergesetzgebung sowie der Begriff der Gleichartigkeit von Steuern, 1992, S. 21 ff.; auch *Anja Korte*, Die konkurrierende Steuergesetzgebung des Bundes im Bereich der Finanzverfassung, 2008, S. 17 ff.; *Christian Seiler*, in: Maunz/Dürig, GG, Kommentar, Stand: September 2015, Art. 105 Rdnr. 6 ff.

²¹ BVerfGE 7, 244 (252); zur Bedeutung der historischen Auslegung im Bereich von Art. 105 und Art. 106 GG auch *Klaus Vogel*, Zur Konkurrenz zwischen Bundes- und Landessteuerrecht nach dem Grundgesetz, StuW 1971, S. 308 (314).

historisch bewährten Besteuerungsformen, aber eben auch die tatsächlichen und potentiellen Konkurrenzlagen, die sich aus der Kumulation jeweils zeitbedingt entstandener Steuern über die Jahrhunderte ergeben hatten, in den neuen Verfassungsraum.

2. Auslegung der Kompetenztitel

Während es aufgrund dieser historischen Fortschreibung der Besteuerungsformen auch unter dem Grundgesetz zu Steuerkonkurrenzen kommen kann, wirkt die Kompetenzordnung des Art. 106 GG – und daran anknüpfend Art. 105 GG – Steuerkonkurrenzen aber zugleich entgegen, dies in mehrfacher Hinsicht. An erster Stelle steht hier das Gebot, die einzelnen steuerlichen Kompetenztitel in Art. 105 und Art. 106 GG sorgfältig, also gerade auch systematisch-abgrenzend, auszulegen. Schon diese Auslegung drängt auf Überlegungen zum Nebeneinander der Titel und zu ihrer Abstimmung hin²².

3. Abschließender Charakter von Art. 106 GG

Konkurrenzvermeidend wirkt auf Ebene der Kompetenzordnung weiterhin, dass Art. 106 GG – als Ausgangsvorschrift des bundesstaatlichen Finanzausgleichs und als Speicher des historischen Wissens um sachgerechte Anknüpfungspunkte für eine lastengerechte Besteuerung – richtigerweise abschließend zu verstehen ist²³. Dies erlaubt nähere Konkretisierungen

²² Die verfassungsrechtliche Kompetenzordnung ist grundsätzlich auf ein überschneidungsfreies Nebeneinander von Kompetenzen angelegt; dazu *Hanno Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 566 m. w. N.

²³ Gegen ein Steuererfindungs- und Steuervereinnahmungsrecht jenseits der in Art. 106 GG genannten Steuerarten, zum Teil auch unter Verweis auf die Bedeutung für den Finanzausgleich und für eine leistungsfähigkeitsgerechte Steuerbelastung, *Markus Heintzen*, in: von Münch/Kunig (Hrsg.), GG, Kommentar, Bd. 2, 6. Aufl. 2012, Art. 105 Rdnr. 46 f. und Art. 106 Rdnr. 8; *Helmut Siekmann*, in: Sachs (Hrsg.), GG, Kommentar, 7. Aufl. 2014, Art. 105 Rdnr. 50; *Bodo Pieroth*, in: Jarass/Pieroth, GG, Kommentar, 13. Aufl. 2014, Art. 106 Rdnr. 2; *Kyrill-Alexander Schwarz*, in: von Mangoldt/Klein/Starck (Hrsg.), GG, Kommentar, Bd. 3, 6. Aufl. 2010, Art. 106 Rdnr. 17 ff.; *Christian Seiler*, in: Maunz/Dürig, GG, Kommentar, Stand: September 2015, Art. 105 Rdnr. 123; a. A. *Werner Heun*, in: Dreier (Hrsg.), GG, Kommentar, Bd. 3, 2. Aufl. 2008, Art. 106 Rdnr. 14.

und Weiterentwicklungen der in Art. 106 GG angelegten, weiten Steuerbegriffe²⁴, unterbindet aber inhaltlich unkontrollierte Steuererfindungen des Bundes und der Länder, die sich zu den bestehenden Steuern in Konflikt setzen, die Ertragsbalance im bundesstaatlichen Verhältnis gefährden und Überbelastungen des Steuerbürgers durch mehrfache Zugriffe auf dasselbe Steuergut heraufbeschwören könnten. Eine Steuer wie die Kernbrennstoffsteuer verdeutlicht die Probleme, die sich aus einem diesbezüglichen Konturenverlust ergeben²⁵.

4. Die Gleichartigkeitsverbote des Art. 105 GG

Im Binnenraum der Steuerarten, die Art. 106 GG abschließend beschreibt, wird Steuerkonkurrenzen sodann auch durch die in Art. 105 GG verankerten, dogmengeschichtlich aber länger zurückreichenden²⁶ Gleichartigkeitsverbote entgegengewirkt. Soweit der Bund von einer konkurrierenden Steuergesetzgebungskompetenz Gebrauch gemacht hat, weil er ganz oder teilweise ertragszuständig ist oder die Bundesregelung im Sinne von Art. 72 Abs. 2 GG erforderlich erscheint – was seinerseits fraglich sein kann²⁷, aber nicht Thema der Steuerkonkurrenzen ist –, untersagt Art. 105 Abs. 2 GG den Ländern die Ausgestaltung materiell gleichartiger Steuern, ungeachtet der formal in Anspruch genommenen Steuerart²⁸. Nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG reicht die Gesetzgebungskompetenz der Länder für die

²⁴ Christian Seiler, in: Maunz/Dürig, GG, Kommentar, Stand: September 2015, Art. 105 Rdnr. 123 (Steuerausgestaltungs-, aber kein Steuererfindungsrecht).

²⁵ Die Kernbrennstoffsteuer wird als Verbrauchsteuer erhoben, begründet aufgrund ihrer Ausgestaltung aber die Gefahr, eine effektiv gewinnabschöpfende Unternehmersteuer zu sein; siehe zum kompetenzrechtlichen Streit die Vorlage des FG Hamburg an das Bundesverfassungsgericht, FG Hamburg, EnWZ 2013, S. 422 ff.

²⁶ Siehe Wilhelm Markull, Gleichartige Steuern, PrVBl. Bd. 44 (1922/23), S. 13 ff.; ders., Gleichartige Steuern, VJSchrStFR 1930, S. 535 ff.; auch Albert Hensel, Steuerrecht, 3. Aufl. 1933, S. 30.

²⁷ Dazu Anja Korte, Die konkurrierende Steuergesetzgebung des Bundes im Bereich der Finanzverfassung, 2008, S. 59 ff.

²⁸ Ausführlich Martin Küssner, Die Abgrenzung der Kompetenzen des Bundes und der Länder im Bereich der Steuergesetzgebung sowie der Begriff der Gleichartigkeit von Steuern, 1992, S. 77 ff.

örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern ebenfalls nur so weit, wie diese Steuern bundesgesetzlich geregelten Steuern nicht gleichartig sind²⁹.

Auch dies stabilisiert die bundesstaatliche Ertragsverteilung und schützt die Steuerpflichtigen vor Mehrfachbelastungen³⁰. Die Gleichartigkeitsverbote kompensieren damit in gewissem Umfang die besondere strukturelle Schwäche, die der grundrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung bei kumulativen Steuerzugriffen verschiedener Hoheitsträger zu eigen ist.

Das Bundesverfassungsgericht prüft die Gleichartigkeit in diesem Sinne – und das ist hier entscheidend – mittels eines Vergleichs der jeweiligen Steuersubjekte und vor allem Steuergegenstände, zudem der Arten der Erhebungstechnik und auch der wirtschaftlichen Auswirkungen³¹. In der Sache wird zudem auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eingegangen, an die das jeweilige Gesetz anknüpft³².

5. Begrenzte Rationalisierungsleistung der Kompetenzordnung

In ihrer praktischen Auslegung und Anwendung trägt die Kompetenzordnung damit in durchaus substantiellem, zugleich aber begrenztem Umfang zur steuerlichen Systembildung, zum Verständnis und zur Einhegung der

²⁹ Auch zur Teleologie dieser Vorschrift *Christian Seiler*, in: Maunz/Dürig, GG, Kommentar, Stand: September 2015, Art. 105 Rdnr. 172 ff.

³⁰ Zum doppelten Zweck der steuerverfassungsrechtlichen Gleichartigkeitsverbote *Anja Korte*, Die konkurrierende Steuergesetzgebung des Bundes im Bereich der Finanzverfassung, 2008, S. 105 f.; mit alleiniger Betonung der „Wirkungen auf den Bürger“ dagegen *Martin Küssner*, Die Abgrenzung der Kompetenzen des Bundes und der Länder im Bereich der Steuergesetzgebung sowie der Begriff der Gleichartigkeit von Steuern, 1992, S. 112 ff.

³¹ Im Bereich von Art. 105 Abs. 2 GG BVerfGE 7, 244 (260 ff.); sodann BVerfGE 13, 181 (192 f.); 16, 64 (75); 40, 56 (62 f.); 49, 343 (355); 65, 325 (351); 98, 106 (124 f.); siehe auch BVerwGE 58, 230 (240). Im Bereich von Art. 105 Abs. 2a GG, auch zum besonderen Zweck der Vorschrift (Sicherung eines eigenen substantiellen Kompetenzraums der Länder), BVerfGE 40, 52 (55); 40, 56 (63); 44, 216 (226); 65, 325 (350 f.); 98, 106 (125); BVerwG, BayVBl. 2007, S. 536.

³² BVerfGE 98, 106 (124); kritisch zur Leistungsfähigkeit der Abgrenzungskriterien dagegen *Klaus Vogel*, Zur Konkurrenz zwischen Bundes- und Landessteuerrecht nach dem Grundgesetz, StuW 1971, S. 308 (311 f.).

Konkurrenzproblematik bei³³. Mit dem Rekurs auf Steuergegenstände und auf das Leistungsfähigkeitsprinzip rezipiert das Kompetenzrecht dabei bekannte Rechtsfiguren aus dem einfachen Steuerrecht und aus dem materiellen Steuerverfassungsrecht, weist aber nicht selbst darüber hinaus, um das Problem der Steuerkonkurrenzen tiefergehend zu erhellen. Letztlich verwundert dies freilich nicht. Denn die Rechtfertigungsfrage stellt sich doch in erster Linie im grundrechtlichen Zusammenhang von Freiheitsingriff und Ungleichbehandlung. Die Hoffnung auf weitere Erkenntnis muss sich deshalb auf die Grundrechtsdogmatik richten.

IV. Die grundrechtserhebliche Frage nach dem rechtfertigenden Grund

1. Wert und Grenzen des hergebrachten Leistungsfähigkeitsprinzips

Hergebrachter Ansatzpunkt ist hier wiederum die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, die als bereichsspezifischer Maßstab für eine gleichheitsgerechte Besteuerung und zudem als Kriterium dient, das über die Verhältnismäßigkeit der Steuerlast Aufschluss gibt³⁴. Der wirtschaftlich Leistungsfähige wird freiheits- und gleichheitsgerecht höher besteuert als der weniger Leistungsfähige³⁵.

Das Bundesverfassungsgericht gewährt dem Gesetzgeber bei der Auswahl der diese Leistungsfähigkeit indizierenden Steuergegenstände, bei den Belastungsgrundentscheidungen, unter grundrechtlichen Gesichtspunkten bekanntermaßen viel Raum³⁶. Die Steuerrechtswissenschaft erscheint in

³³ So auch *Christian Seiler*, in: Maunz/Dürig, GG, Kommentar, Stand: September 2015, Art. 105 Rdnr. 76 („gewisse strukturierende Wirkung“).

³⁴ Zur Entwicklung *Hanno Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 130 ff. m. w. N.

³⁵ Aus der jüngeren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts BVerfGE 93, 121 (134 ff.); 107, 27 (46 ff.); 116, 164 (180); 117, 1 (30 f.); 121, 108 (119 f.); 122, 210 (230 f.); 123, 111 (120); 126, 400 (417); 127, 224 (245); 132, 179 (189); 135, 126 (144 f.); 137, 350 (367).

³⁶ BVerfGE 117, 1 (30); 126, 268 (277).

diesem Punkt stark pfadabhängig, was sich unter anderem darin zeigt, dass Steuern, die an ganz spezielle Formen der Leistungsfähigkeit anzuknüpfen beanspruchen (so genannte stand alone taxes)³⁷, zu Verunsicherung, wenn nicht Ratlosigkeit führen. Konkretisiert wird die Leistungsfähigkeit im Ertragsteuerrecht sodann durch das objektive³⁸ und das subjektive³⁹ Nettoprinzip, durch den auf inhaltlich-wertende Anreicherung angelegten Begriff des disponiblen Einkommens.

Damit ist aber die Grundfrage nach Ursprung und Wesen der freiheits- und gleichheitsgerecht steuerbaren Leistungsfähigkeit nicht beantwortet, sondern eher geschäftig umgangen. So viele Verdienste das steuertheoretisch und steuerhistorisch tief verwurzelte, bewährte und bewahrungswürdige Leistungsfähigkeitsprinzip im Hinblick auf die Sicherung einer freiheitsschonenden und gleichheitsgemäßen Besteuerung hat: Der eigentliche, verfassungsrechtlich tragfähige Grund für die Steuerbarkeit eines Vermögenshinzuvermerks oder einer Vermögensverwendung bleibt insoweit unklar. Dieser Mangel tritt bei der Suche nach Kriterien zur Ermittlung und Auflösung von Steuerkonkurrenzen in aller Schärfe in den Vordergrund.

2. Rückbesinnung auf die allgemeine Grundrechtsdogmatik – Entstehungsbedingte Sozialbindung der Eigentumsposition

Zur weiteren Annäherung an den eigentlichen, verfassungsrechtlich tragfähigen Rechtfertigungsgrund der Steuerpflichtigkeit erscheint es lohnenswert, das Leistungsfähigkeitsprinzip auf die allgemeine Grundrechtsdogmatik zurückzuführen. Anerkennt man, dass Steuern Freiheit verkürzen⁴⁰,

³⁷ Angesprochen ist damit insbesondere der Bereich der besonderen Konsumsteuern, die richtigerweise ebenfalls leistungsfähigkeitsgerecht ausgestaltet sein müssen.

³⁸ Das Bundesverfassungsgericht lässt den eigenständigen Verfassungsgehalt des objektiven Nettoprinzips bislang dahinstehen und verlangt vom Gesetzgeber insofern lediglich Folgerichtigkeit; siehe BVerfGE 84, 239 (271); 93, 121 (136); 99, 88 (95); 99, 280 (290); 101, 132 (138); 101, 151 (155); 105, 73 (126); 116, 164 (180); 117, 1 (31); 120, 1 (29); 121, 108 (119 f.); 122, 210 (231); 123, 111 (120 f.); 126, 268 (278); 126, 400 (417); 127, 224 (245); 132, 179 (189); 136, 127 (144); 137, 350 (366); 138, 136 (181).

³⁹ BVerfGE 82, 60 (85 f.); 87, 153 (169 f.); 99, 246 (259); 120, 125 (154 f.).

⁴⁰ Ob es sich dabei um einen Eingriff in das Eigentum (siehe für die Ertragsteuern *Paul Kirchhof*, Besteuerung und Eigentum, in: VVDStRL Bd. 39 (1981), S. 213 ff.; BVerfGE 93, 121 (137)) oder jedenfalls in die allgemeine Handlungsfreiheit handelt, ist an dieser

dann ist die Frage nach der Steuerrechtfertigung auf der Rechtfertigungsebene der grundrechtlichen Eingriffsprüfung zu verorten. Weil der abstrakte, im Fokus auf den einzelnen Steuerpflichtigen nicht zu gewichtende Fiskalzweck keinen weiteren Anhalt bietet und wegen des Non-Affektationsprinzips auch nicht bieten darf⁴¹, ist die hier gebotene Verhältnismäßigkeitsprüfung zwingend auf die Situation des Steuerpflichtigen zu konzentrieren⁴². Dies ist gedanklicher Ausgangspunkt der Figur der nach Art. 14 Abs. 1 GG unzulässigen Erdrosselungswirkung der Steuern⁴³ und auch des Grundsatzes der Halbteilung zwischen verbleibendem und abzuführendem Einkommen⁴⁴.

Christian Seiler hat den Blick auf die Situation des Steuerpflichtigen in seinem Referat auf der Staatsrechtslehrertagung 2015 nun noch weiter geschärft, indem er nach den Entstehungsbedingungen des individuell hinzuerworbenen Eigentums gefragt hat, an das die Einkommen- oder auch Körperschaftsteuer anknüpft⁴⁵. Weil und soweit Gesellschaft und Staat zum wirtschaftlichen Erfolg des Einzelnen beigetragen haben, den Erfolg durch die Bereitstellung eines Marktes, eines Geldsystems, des Zivilrechts, der Justiz überhaupt erst ermöglicht haben, sei dieser wirtschaftliche Erfolg sozial gebunden, indiziere eine von vornherein sozial gebundene Leistungsfähigkeit, die der Staat aufgrund ebendieser sozialen Bindung der

Stelle von nachrangiger Bedeutung. Entscheidend ist, dass der Eingriff einen verfassungsrechtlichen Rechtfertigungsbedarf auslöst.

⁴¹ Die Gesamtheit der Steuereinnahmen dient gemäß dem verfassungsrechtlich im Rechtsstaats- und Demokratieprinzip verankerten (so auch *Markus Heintzen*, Staatshaushalt, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 5, 3. Aufl. 2007, § 120 Rdnr. 47) Non-Affektationsprinzip der Deckung der Gesamtheit der allgemeinen Staatsausgaben.

⁴² *Hanno Kube*, Verhältnismäßigkeit von Steuern und Abgaben, in: Jestaedt/Lepsius (Hrsg.), Verhältnismäßigkeit, 2015, S. 157 (159 ff.).

⁴³ BVerfGE 14, 221 (241); 16, 147 (161); 29, 327 (331); aus jüngerer Zeit BVerfGE 95, 267 (300 f.); auch BVerwGE 6, 247 (267 f.).

⁴⁴ BVerfGE 93, 121 (138).

⁴⁵ *Christian Seiler*, Verfassung in ausgewählten Teilrechtsordnungen: Konstitutionalisierung und Gegenbewegungen – Steuerrecht, in: VVDStRL Bd. 75 (im Erscheinen); siehe auch *ders.*, in: Maunz/Dürig, GG, Kommentar, Stand: September 2015, Art. 105 Rdnr. 73, 78 (Markterfolg, Markteinkommen).

Einkommensbesteuerung zugrunde legen dürfe⁴⁶. Auch die Steuern auf die Einkommensverwendung hätten noch an diesem steuerrechtfertigenden Grund teil, weil es das weiterhin sozial gebundene Eigentum sei, das zur Ermöglichung des Konsums eingesetzt werde. Die Erbschaftsteuer lasse sich danach – mangels eigenen Marktbezugs des Vererbungsvorgangs – allein als Ersatzsteuer für unterbliebenen Konsum legitimieren.

Für diesen auf die Erwerbsumstände konzentrierten Ansatz zur verfassungsrechtlichen Steuerrechtfertigung spricht in der Begrifflichkeit der allgemeinen Grundrechtsdogmatik, dass sich der Grund für die Freiheitsbeschränkung hier aus den Modalitäten der Freiheitsbetätigung des Grundrechtsträgers selbst ergibt⁴⁷, also nicht von außen an ihn herangetragen wird, wie es heute bei verschiedenen Formen der Indienstnahme auf sehr problematische Weise der Fall ist⁴⁸. Nur weil sich der Steuerpflichtige in seiner Freiheitsausübung des von Staat und Gesellschaft getragenen Marktes bedient, ist der Erfolg dieser Freiheitsausübung sozial gebunden und Ansatzpunkt für eine freiheits- und auch gleichheitsgerecht erhobene Steuer.

Freilich mag man sich fragen, ob es grundrechtsdogmatisch verallgemeinerbar ist, eine Freiheitsbeschränkung damit zu begründen, dass Staat und Gesellschaft tatsächliche Voraussetzungen der Freiheit geschaffen haben. Im Bereich der natürlich vorausliegenden Freiheiten

⁴⁶ Die Argumentation steht in Nähe zur Markteinkommenstheorie der Besteuerung; *Paul Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000, S. 53, 80 f.

⁴⁷ Zum grundrechtlich eingriffsrechtfertigenden Konnex *Hanno Kube*, Der eingriffsrechtfertigende Konnex – Zu Inhalt und Grenzen freiheitsbegleitender Verantwortung, JZ 2010, S. 265 ff.

⁴⁸ Dazu aus jüngerer Zeit *Hanno Kube*, Öffentliche Aufgaben in privater Hand – Sachverantwortung und Finanzierungslast, Die Verwaltung Bd. 41 (2008), S. 1 (18 ff.) m. w. N.; *Gregor Kirchhof* Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, 2005; *Tim Greenawalt*, Die Indienstnahme privater Netzbetreiber bei der Telekommunikationsüberwachung in Deutschland, 2009; *Daniela Strauß*, Verfassungsfragen der Kostenüberwälzung bei staatlichen Indienstnahmen privater Unternehmen, 2009; *Klaus-Dieter Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012.

könnte diese Argumentation zu einer Konfusion von Freiheitsausgestaltung und Freiheitseingriff⁴⁹, von Selbstand und Gemeinschaftsgebundenheit des Grundrechtsträgers führen, die vom eigentlichen Rechtfertigungsbedarf des Eingriffs ablenkt.

Der Fall der steuerlichen Anknüpfung an das Eigentum⁵⁰ ist davon aber zu unterscheiden. Denn hier liegt die geschützte Freiheitsposition nicht voraus. Sie entsteht vielmehr schon in ihrer normativen Prägung⁵¹ und auch tatsächlich erst in der Begegnung mit Staat und Gesellschaft. Dies rechtfertigt es, sich in diesem Zusammenhang nicht auf gleichsam nachgelagerte Gemeinwohlgründe für die Freiheitsverkürzung zu beschränken, sondern insoweit die Entstehungsbedingungen der Freiheitsposition mit zu berücksichtigen. Mit anderen Worten sind die staatliche und gesellschaftliche Bereitstellung der Voraussetzungen wirtschaftlichen Erfolgs und die steuerliche, der Finanzierung dieser Voraussetzungen dienende Teilhabe an dem Erfolg als freiheitsrechtlich unmittelbar verschränkt zu verstehen.

3. Weitere steuerrechtfertigende Gründe im Staat-Bürger-Verhältnis – Selbstand und Gemeinschaftsgebundenheit der Freiheit im vermögensrechtlichen Bereich

Es bleibt jedoch die Frage, ob die gesellschaftliche und staatliche Bedingtheit wirtschaftlichen Erfolgs der einzige zulässige Anknüpfungspunkt für die Steuer ist, oder ob es auch andere verfassungsrechtlich erhebliche Gründe geben kann, einen Vermögensbestand oder eine sonstige Manifestation von Zahlungsfähigkeit als sozial gebunden und deshalb steuerbar zu qualifizieren.

Für die Konzentration auf die Erwerbsvoraussetzungen streitet, dass letztlich jede Steuer aus zuvor erworbenem Vermögen bestritten werden

⁴⁹ Grundsätzlich dazu *Matthias Jestaedt*, *Freiheitsentfaltung im Gesetz*, 1999; *Gerd Morgenthaler*, *Freiheit durch Gesetz*, 1999; *Matthias Cornils*, *Die Ausgestaltung der Grundrechte*, 2005; *Christian Bumke*, *Ausgestaltung von Grundrechten*, 2009.

⁵⁰ Die Konzentration liegt dabei zunächst auf den Ertragsteuern, die in den Bemessungsgrundlagen an den Eigentumshinzuwerb anknüpfen.

⁵¹ Dazu *Hans-Jürgen Papier*, in: *Maunz/Dürig, GG, Kommentar*, Stand: September 2015, Art. 14 Rdnr. 35 ff.

muss⁵². Für ein weitergehendes Verständnis der möglichen Rechtfertigungsgründe lässt sich dagegen vortragen, dass es gerade auch die spezifischen Umstände der Vermögensweitergabe und des Verbrauchs von Vermögen sein können, die eine sozialpflichtige Leistungsfähigkeit im freiheits- und auch gleichheitsgrundrechtlichen Sinne indizieren. Ebenso wenig wie das allgemeine Staat-Bürger-Verhältnis ist auch das Verhältnis zwischen Steuerstaat und Steuerbürger zwingend auf die alleinige Maßgeblichkeit der marktwirtschaftlichen Gegebenheiten des Vermögenshinzuerwerbs beschränkt. Ganz konkret zeigt sich dies in allen Ausprägungen des subjektiven Nettoprinzips als Element eines Leistungsfähigkeitsprinzips, das den Menschen umfassender in den Blick nimmt⁵³. Vor diesem Hintergrund kommt es durchaus in Betracht, die durch Erbschaft erworbene Leistungsfähigkeit als sozial gebunden und deshalb steuerbar anzusehen, weil es nach dem grundgesetzlichen Konzept der individuellen Freiheitsgewährleistung ein legitimes, mit der Erbrechtsgarantie aus Art. 14 Abs. 1 GG zum Ausgleich zu bringendes Gemeinwohlanliegen ist, jeder neuen Generation neue Freiheitschancen zu eröffnen⁵⁴. Auch hier ergibt sich der steuerliche Rechtfertigungsgrund aus einem zwischen Selbststand und Gemeinschaftsgebundenheit vermittelnden Freiheitsverständnis im vermögensrechtlichen Bereich. Im Fall der Konsumsteuern könnten – neben den Entstehungsbedingungen des für den Konsum eingesetzten Vermögens⁵⁵ – auch die konkreten Formen des Verbrauchs auf eine besondere, sozialpflichtige Leistungsfähigkeit hindeuten. Zudem könnte hier die Tatsache ins Feld geführt werden, dass es wiederum Staat und Gesellschaft sind, die die Nachfragemöglichkeiten schaffen, dem Verbraucher mit anderen Worten einen Markt bieten⁵⁶.

⁵² Dazu bereits oben IV. 2.

⁵³ Das subjektive Nettoprinzip ist verfassungsrechtlich in der Garantie der Menschenwürde aus Art. 1 Abs. 1 GG – ergänzt durch Art. 6 Abs. 1 GG (Schutz von Ehe und Familie) und Art. 20 Abs. 1 GG (Sozialstaatsprinzip) – verankert, dies in klarer Unterscheidung von den Gewährleistungen aus Art. 12 Abs. 1 oder auch Art. 14 Abs. 1 GG.

⁵⁴ Zum diesbezüglichen Verhältnismäßigkeitsgebot BVerfGE 93, 165 (172).

⁵⁵ So die Argumentation oben unter IV. 2.

⁵⁶ *Paul Kirchhof*, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuern, in: Kirchhof/Birk/Lehner (Hrsg.), Steuern im Verfassungsstaat, Symposium zu Ehren von Klaus Vogel aus Anlaß seines 65. Geburtstags, 1996, S. 27 (38).

V. Bedarf nach rechtfertigungsgestützten Abstimmungsregeln

Den verschiedenen denkbaren, verfassungsrechtlich tragfähigen Gründen zur Annahme sozialpflichtiger und deshalb steuerbarer Leistungsfähigkeit kann an dieser Stelle nicht weiter nachgegangen werden. Gemeinsam ist den Gründen aber, dass sie die Sozialbindung der Freiheit im vermögensrechtlichen Bereich konkretisieren und aktualisieren; entfernt vergleichbar der im Rahmen von Art. 14 Abs. 2 GG geläufigen Figur der Situationsgebundenheit eines Grundstücks⁵⁷.

Es sind diese Gründe, die das Steuersystem in seinen elementaren Strukturen determinieren, die also rechtlich leitend dafür sind, ob Steuern kumulativ erhoben werden können, ob sie aufeinander anzurechnen sind, oder ob sie sich sogar ausschließen. Auch zum zulässigen Maß der Kumulation können die Rechtfertigungsgründe konsultiert werden. Das Bundesverfassungsgericht hat den Halbteilungsgrundsatz deshalb zu Recht auf die Gruppe der Ertragsteuern, nicht auf eine Einzelsteuer bezogen⁵⁸.

Die weiteren, bekannten Maßstäbe zur steuerlichen Feinjustierung bleiben von alledem freilich unberührt und treten hinzu; das objektive und das subjektive Nettoprinzip, das Gebot der Rechtsformneutralität und andere.

Das deutsche Steuerrecht bedarf dringend allgemeiner Abstimmungsregeln, die die Steuerrechtfertigungsgründe konkretisieren und auf die Ebene des einfachen Steuerrechts herunterbrechen, bedarf mithin eines schlüssigen normativen Überbaus für die existierenden, sehr punktuell anmuten-

⁵⁷ Siehe dazu BVerfGE 100, 226 (242); BVerwGE 49, 365 (368); 105, 15 (18 ff.); *Rudolf Wendt*, in: Sachs (Hrsg.), GG, Kommentar, 7. Aufl. 2014, Art. 14 Rdnr. 116.

⁵⁸ BVerfGE 93, 121 (138); zu dieser Zusammenschau *Hanno Kube*, Verhältnismäßigkeit einzelner und kumulierter Steuerlasten, in: Geis/Winkler/Bickenbach (Hrsg.), Von der Kultur der Verfassung, FS für Friedhelm Hufen zum 70. Geburtstag, 2015, S. 191 (193 ff.) („Freiheitsgrundrechtlich fundierte Prüfung der Verhältnismäßigkeit von Belastungskumulationen“); zur Bedeutung des Blick für kumulierte Grundrechtseingriffe allgemein *Friedhelm Hufen*, Berufsfreiheit – Erinnerung an ein Grundrecht, NJW 1994, S. 2913 (2916); *Gregor Kirchhof*, Kumulative Belastung durch unterschiedliche staatliche Maßnahmen, NJW 2006, S. 732 ff.

den Vorschriften zu diesem Thema. Der Entwurf eines Bundessteuergesetzbuchs von *Paul Kirchhof* enthält diesbezügliche Regelungsvorschläge⁵⁹. Dem parlamentarischen Gesetzgeber als dem Erstinterpreten der Verfassung und damit auch der Sozialbindung des privaten Vermögens eröffnet sich an dieser Stelle ein Ausgestaltungsraum.

VI. Lastengerechtigkeit im internationalen Steuerrecht

Schließlich stellt sich die Frage nach Steuerkonkurrenz und damit Steuerrechtfertigung über den staatlichen Verfassungsraum hinaus auch in der internationalen Steuerrechtsordnung. Die im Licht der Öffentlichkeit kritisierte Steuergestaltung global aufgestellter Unternehmen, die OECD-Initiativen zur Verhinderung von Base Erosion und Profit Shifting⁶⁰ und zum automatischen Informationsaustausch⁶¹ und nicht zuletzt auch der Paradigmenwechsel der EU-Kommission, die sich zunehmend der doppelten Nichtbesteuerung entgegenzustellen sucht⁶², verdeutlichen den aktuellen, großen Bedarf nach überzeugenden und durchsetzungsfähigen Steuerrechtfertigungs- und Steuerkonkurrenzregeln im internationalen Steuerrechtsraum. Diese Regeln haben sich, anders als im staatlichen Binnenbereich, an erster Stelle und insbesondere auf die Abstimmung gleichartiger Steuern zu beziehen.

1. Abstimmung auf Grundlage staatlicher Souveränität

Das hergebrachte Doppelbesteuerungsrecht vermittelt zwischen der Besteuerungszuständigkeit des Wohnsitzstaats des Steuerpflichtigen für dessen Welteinkommen und Besteuerungsrechten der Quellenstaaten für be-

⁵⁹ § 3 des Buches 1 des Entwurfs benennt die Belastungsgründe der im Weiteren geregelten Steuern; siehe *Paul Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, 2011.

⁶⁰ *OECD*, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013.

⁶¹ *OECD*, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, 2014.

⁶² *Kommission*, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat „Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung: nächste Schritte auf dem Weg zu einer effektiven Besteuerung und einer größeren Steuertransparenz in der EU“, KOM (2016) 23 endg.

stimmte Arten von Einkünften, so etwa bei betriebsstättenbasierten Einkünften und bei Einkünften Nichtselbständiger im Fall längerfristigen Aufenthalts. Damit wird der Intensität der jeweiligen Einkünfteradizierung Rechnung getragen, mit anderen Worten das Territorialitäts- oder auch Äquivalenzprinzip umgesetzt: Wo Einkünfte unter substantieller Nutzung der örtlichen Infrastruktur erzielt worden sind, sollen sie auch besteuert werden⁶³.

Wenngleich in der jüngeren Diskussion immer wieder auf Territorialität und Äquivalenz, auf das Gebot einer in diesem Sinne fairen Verteilung des Steuersubstrats verwiesen wird⁶⁴, fällt es doch sehr schwer, diese Ansätze normativ zu unterlegen. Denn eine rechtlich übergeordnete Freiheitsgarantie, vor der sich die konkrete Regelung rechtfertigen müsste, steht hier nicht im Raum. Die völkerrechtliche Basis für die zwischenstaatliche Abstimmung von Besteuerungsansprüchen ist vielmehr allein die völkerrechtliche Souveränität der beteiligten Staaten. Souveränität verlangt aber keine inhaltliche Rechtfertigung, sieht man vom elementaren und bislang eher undeutlich konturierten, die Besteuerungshoheit begründenden genuine link-Erfordernis ab⁶⁵.

⁶³ Dazu *Moris Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Kommentar, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rdnr. 21 ff. m. w. N.

⁶⁴ Dies gilt gerade auch für die Diskussion im Bereich der EU-Kommission.

⁶⁵ Allgemein zum genuine link-Erfordernis *Alfred Verdross/Bruno Simma*, Universelles Völkerrecht, 3. Aufl. 1984, § 1183 ff.; im Zusammenhang des internationalen Steuerrechts *Wolfgang Schön*, International Tax Coordination for a Second-Best World, WTJ 2009, S. 67 (90); *Moris Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Kommentar, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rdnr. 11; *Matthias Valta*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, 2014, S. 46 f.; deutlich auch BVerfGE 63, 343 (369) („Für die Auferlegung von Abgaben gegen einen im Ausland lebenden Ausländer, die an einen Sachverhalt anknüpft, der ganz oder teilweise im Ausland verwirklicht worden ist, bedarf es, soll er nicht eine völkerrechtswidrige Einmischung in den Hoheitsbereich eines fremden Staates sein, hinreichender sachgerechter Anknüpfungsmomente für die Abgabenerhebung in dem Staat, der die Abgaben erhebt ... Diese Anknüpfungsmomente und ihre Sachnähe müssen von Völkerrechts wegen einem Mindestmaß an Einsichtigkeit genügen.“ unter Verweis auf *F. A. Mann*, The doctrine of jurisdiction in international law, in: Recueil des Cours, 111 [1964 - I], S. 9 ff., 44 ff., 109 ff.); entsprechend BVerfG, NVwZ 2008, S. 878 (879).

2. Möglichkeiten und Grenzen materieller Anreicherung des internationalen Steuerrechts

Eine verbindliche internationalsteuerrechtliche Rechtfertigungs- und Konkurrenzlehre auf das Völkerrecht zu stützen, würde voraussetzen, Souveränität stärker materiell zu verstehen, insbesondere auf die Freiheit und Gleichheit der betroffenen Steuerpflichtigen zu beziehen. Viele Gründe sprechen dafür, im Kern am klassischen, formalen Souveränitätsbegriff festzuhalten. Eine gewisse Öffnung erscheint aber insoweit vorstellbar, als über den genuine link-Gedanken im Steuerrecht gerade die wirtschaftliche Verbindung im Sinne der territorialen Einkünfteradizierung noch stärker in den Vordergrund gerückt werden könnte⁶⁶. Eine interessante Parallele besteht hier zum Finanzausgleichsrecht in Deutschland, konkret zu den Vorschriften über die primäre Steuerertragsaufteilung unter den Ländern, soweit der Steuerertrag den einzelnen Ländern danach gemäß dem örtlichen Steueraufkommen, also gemäß der örtlich generierten Steuerkraft⁶⁷, zugewiesen wird (Art. 107 Abs. 1 Satz 1 GG); auch hierdurch wird dem Äquivalenzprinzip Rechnung getragen und zugleich eine Brücke zur Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen geschlagen.

Im Übrigen bleibt es den Vertragsstaaten unbenommen, das völkerrechtliche Doppelbesteuerungsrecht auch unabhängig von einem normativen Überbau auf völkerrechtlicher Ebene deutlicher als bislang an Steuerrechtfertigungsgründen auszurichten⁶⁸; sei es bilateral, sei es multilateral.

In Deutschland sind darüber hinaus freilich auch die Grundrechte des Grundgesetzes bei der Ausgestaltung von Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten. Soweit die grundgesetzlichen Freiheits- und Gleichheitsrechte die Sozialbindung des privaten Vermögens determinieren und damit der Steuerrechtfertigung zugrunde liegen⁶⁹, können diese

⁶⁶ *Matthias Valtä*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, 2014, S. 47 unter Verweis auf Georg von Schanz.

⁶⁷ Durch das Verteilungskriterium des örtlichen Aufkommens soll sichergestellt werden, dass das einzelne Bundesland an den wirtschaftlichen Erträgen partizipiert, die auf seinem Territorium erwirtschaftet worden sind; siehe *Helmut Siekmann*, in: Sachs (Hrsg.), GG, Kommentar, 7. Aufl. 2014, Art. 107 Rdnr. 7.

⁶⁸ Diesbezügliche Erwägungen könnten an die 2013 veröffentlichte DBA-Verhandlungsgrundlage der Bundesregierung anknüpfen; siehe *Bundesministerium der Finanzen*, Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen, 2013.

⁶⁹ Siehe oben IV. 2. und 3.

Grundrechte auch auf Ansätze zur Steuerrechtfertigung im Bereich des von Deutschland vereinbarten Doppelbesteuerungsrechts ausstrahlen.

VII. EU-rechtliche Vorgaben – Binnenmarktfinalität

Stärker und konkreter inhaltlich rechtsverbindlich verhält sich aus dem Bereich des überstaatlichen Rechts wiederum das EU-Recht zu Steuerkonkurrenzen, das insoweit allerdings bislang vornehmlich auf die Sicherung des Binnenmarkts ausgerichtet ist. Zu nennen sind hier zum einen sekundärrechtliche Vorschriften, die sich zum Nebeneinander gleichartiger⁷⁰ und auch ungleichartiger⁷¹ Steuern verschiedener Mitgliedstaaten verhalten, zum anderen die Grundfreiheiten⁷². Weitergehende EU-rechtliche Maßgaben zu Steuerkonkurrenzen könnten in Zukunft aus der EU-Grundrechtecharta abzuleiten sein⁷³.

⁷⁰ Siehe aus dem Bereich des direkten Steuerrechts die Fusionsrichtlinie (RL 90/434/EWG, ABl. L 225/1, zuletzt geändert durch RL 2005/19/EG, ABl. L 58/90), die Mutter-Tochter-Richtlinie (RL 90/435/EWG, ABl. L 225/6, zuletzt geändert durch RL 2003/123/EG, ABl. 2004, L 7/41), die Zinsrichtlinie (RL 2003/48/EG, ABl. L 157/38) sowie die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie (2003/49/EG, ABl. L 157/49, zuletzt geändert durch RL 2006/98/EG, ABl. L 363/129).

⁷¹ Siehe beispielsweise Art. 401 der Richtlinie über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem über das Nebeneinander der Mehrwertsteuer und anderer Steuern auf die Vermögensverwendung (RL 2006/112/EG, ABl. L 347/1).

⁷² Der EuGH hat dabei Doppelbesteuerungen, die sich aus dem Nebeneinander der Besteuerungsansprüche unterschiedlicher Staaten ergeben, unter der Voraussetzung ihrer Diskriminierungs- und Beschränkungsfreiheit für grundsätzlich vereinbar mit den Grundfreiheiten erklärt; siehe EuGH, Urt. v. 14.11.2006, Rs. C-513/04 – Kerckhaert und Morres, Slg. 2006, I-10967, Rdnr. 23 f. (einheitliche Dividendenbesteuerung ohne Rücksicht auf eine Vorbelastung im Ausland); auch EuGH v. 12.2.2009, Rs. C-67/08 – Block, Slg. 2009, I-883, Rdnr. 31 (Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer); siehe dazu *Ekkehart Reimer*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 7.158 f.

⁷³ Zur Anwendung des Gleichheitssatzes gemäß Art. 20 EUGRCh im Bereich des Steuerrechts *Juliane Kokott/Lars Dobratz*, Der unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz im Europäischen Steuerrecht, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 25 ff.

VIII. Zusammenfassung und Ausblick

Die historische Entwicklung hat gezeigt, dass Steuern, die unter ganz unterschiedlichen Voraussetzungen entstanden sind, heute nebeneinander erhoben werden. Steuerkonkurrenzen sind schon deshalb nicht auszuschließen. Erkennen und beurteilen lassen sich Steuerkonkurrenzen nur unter Rückgriff auf steuerliche Rechtfertigungsgründe. Staatstheoretisch begründete Steuerrechtfertigungslehren sind jedoch rechtlich nicht verbindlich. Dies verweist auf die entsprechenden Gehalte des Grundgesetzes.

Die grundgesetzliche Kompetenzordnung nimmt die historisch begründeten Steuerarten auf, wirkt Steuerkonkurrenzen aber doch zumindest insoweit entgegen, als sie freie, konfliktträchtige Steuererfindungen von Bund und Ländern untersagt und darüber hinaus Gleichartigkeitsverbote für Steuern unterschiedlicher Gesetzgeber statuiert. Die Dogmatik zu diesen Gleichartigkeitsverboten bedient sich dabei der Rechtsfiguren des materiellen Steuerverfassungsrechts, insbesondere der Topoi Steuergegenstand und Leistungsfähigkeit, weist aber nicht selbst darüber hinaus.

Zur weiteren Erschließung steuerlicher Rechtfertigungsgründe müssen daher die Grundrechte in Betracht gezogen werden. Die allgemeine Grundrechtsdogmatik kennt die Eingriffsrechtfertigung durch die soziale Eingebundenheit der individuellen Freiheitsposition. Auf dieser Grundlage ist von einer sozialpflichtigen und deshalb steuerbaren Leistungsfähigkeit auszugehen, wenn ein Vermögenshinzugewinn mithilfe von Staat und Gesellschaft, auf dem Waren- und Dienstleistungsmarkt, erwirtschaftet worden ist. Darüber hinaus ist die Figur der sozialpflichtigen Leistungsfähigkeit aber auch für andere Steuerrechtfertigungsgründe offen, die sich ihrerseits davon ableiten, dass eine Freiheitsposition im vermögensrechtlichen Bereich gemeinschaftsgebunden sein kann.

Eine nähere Ausleuchtung dieser Rechtfertigungsgründe kann das Verständnis für das verfassungsrechtlich gebotene Verhältnis der Steuerarten zueinander fördern. Im Ergebnis sollten allgemeine gesetzliche Abstimmungsregeln dazu stehen, ob und warum Steuern kumulativ zu erheben, aufeinander anzurechnen oder auch nur alternativ zulässig sind.

Das internationale Steuerrecht gründet dagegen auf der Souveränität der Staaten. Allein der genuine link-Gedanke mag insoweit für eine gewisse materielle Anreicherung zur Fundierung von Rechtfertigungs- und Konkurrenzregeln offen sein. Im Übrigen bleibt der Weg, Prinzipien zur ge-

rechten Verteilung des Steuersubstrats originär auf der Ebene des völkervertraglichen Doppelbesteuerungsrechts zu entfalten. Inhaltlich ausgerichtet ist wiederum das EU-Recht, das vereinzelte, auf das Binnenmarktziel bezogene Steuerkonkurrenzregeln kennt.

Die Frage nach Steuerkonkurrenzen in der Finanzverfassung führt klar vor Augen, dass die verfassungsrechtlich maßgeblichen Rechtfertigungsgründe für die verschiedenen Steuern im Vielsteuersystem noch nicht hinlänglich erschlossen sind. Diese Erschließung ist aber unumgänglich, soll die Freiheits- und Gleichheitsgerechtigkeit des Steuersystems in seinen vielfältigen, parallelen Belastungswirkungen gesichert werden.