

§ 2 Fünfzig Jahre Steuerrechtswissenschaft

Paul Kirchhof

1. Die Steuer ist das Finanzierungsinstrument des Staates, mit dem er sich nicht eine staatliche Leistung entgelten oder ein bevorzugendes Leistungsangebot honorieren lässt, sondern den finanziell leistungsfähigen Inländer zur Mitfinanzierung der Gemeinschaftsaufgaben verpflichtet. Der Steuerpflichtige muss eine Abgabe entrichten, weil er die allgemeinen Lebensbedingungen eines Staates nutzt und deshalb zu deren Finanzierung beitragen kann. Die Steuer steht außerhalb der herkömmlichen Zahlungsverhältnisse, die eine Leistung entgelten, einen Schaden ausgleichen, einen individuellen Bedarf decken oder einen gemeinnützigen Zweck fördern. Der steuerliche Belastungsgrund gewinnt deshalb nicht in einem Vertrag, einem Schadensfall, einer Bedürftigkeit oder einem Gemeinwohlprojekt seine rechtlichen Konturen, sondern ist auf die Wertungen der Verfassungsordnung angewiesen, die durch die Garantie von Eigentümer- und Berufsfreiheit das Erwerbsleben in privater Hand belassen, den Staat deshalb auf die Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens, die Steuern, verweisen. Das Steuerrecht vermeidet die Willkürlichkeit seiner grundrechtserheblichen Eingriffe nur, wenn es sich eng an das Verfassungsrecht anlehnt und in den Freiheitsrechten sein Maß, in den Gleichheitsrechten seine Allgemeinheit findet.

Klaus Vogel, der Gründer des Instituts, hat sich diesem Auftrag in einem Umfeld gewidmet, das dem Steuerrecht klare Orientierung gibt. Er hat in Heidelberg neben dem Steuerrecht auch das zweite klassische Eingriffsrecht – das Polizeirecht – gepflegt¹, dort in der Gefahrenabwehr den Auftrag zu Frieden, Güterschutz und Rechtstreue freiheitsbewusst nachgezeichnet², im Tatbestand der Gefahrenabwehr und der Störungsbeseiti-

¹ *Drews/Wacke/Vogel/Martens*, Gefahrenabwehr. Allgemeines Polizeirecht (Ordnungsrecht) des Bundes und der Länder, 8. Aufl., 2 Bde., 1975, 9. Aufl. in 1. Bd., 1985.

² *Klaus Vogel*, Über die Herkunft des Polizeirechts aus der liberalen Staatstheorie, in: Verfassung, Verwaltung, Finanzen. Festschrift für Gerhard Wacke, 1972, S. 375.

gung eine Realität – die drohende Lawine, den lebensgefährdenden Angriff, die Umweltbelastung – vorgefunden und daraus die Antworten des Rechts realitätsgerecht abgeleitet. Zugleich hat *Klaus Vogel* seinen Blick rechtsvergleichend, harmonisierend und typisierend auf die Steuerrechtsordnungen anderer Staaten gerichtet, durch Bildung von steuerlichen Mustern und Modellen rechtliche Orientierungstatbestände gebildet, die dem in der Wirklichkeit schwach vorgezeichneten Steuerrecht normative Konturen geben. Ebenso war es *Klaus Vogel* ein Anliegen, die Finanzverfassung des Grundgesetzes in einer Gesamtkommentierung³ zu erschließen, damit das Steuerrecht in dieses System von steuerlichem Eingriff und haushaltsrechtlicher Leistungermächtigung, von Gesetzgebung, Gesetzesvollzug und Kontrolle, von Gesetzgebungshoheit, Ertragshoheit, Finanzausgleich, Gesetzesvollzug und Finanzrechtsprechung einzubetten.

In dieser Ausrichtung hat das Institut seinen Auftrag gefunden, die rechtliche Grundstruktur der Besteuerung, die den Staat prägende und den Bürger belastende Wirkung, die Internationalität und Supranationalität der Besteuerung entwicklungsbegleitend zu analysieren und rechtlich zu formen. Es hat sich den im Steuerertrag angelegten Ermächtigungen und Befähigungen des Haushaltsgesetzgebers, den bundesstaatlichen Maßstäben für die Verteilung der Steuererträge und dem diese korrigierenden Ausgleichssystem gewidmet. Es hat das Haushaltswesen in seinen demokratisch-parlamentarischen Wurzeln, seine die Gewalten ausstattenden und mäßigenden Funktion, seine die staatliche Macht des Geldes begründenden Ermächtigungen und Gefährdungspotenziale untersucht. Eine besondere Aufmerksamkeit gilt stets der Rechtsquellenfrage, dem Verhältnis von Verfassung und Gesetz, von Gesetz zu Rechtsverordnung und Satzung, dem Einfluss des Europarechts auf das Steuerrecht, dem Zusammenwirken von innerstaatlichem Recht, Völkerrecht und Unionsrecht bei grenzüberschreitenden Ansprüchen staatlichen Steuerrechts sowie dem internationalen Finanzrecht.

Stets bestimmen die tatsächlichen Anfragen an das Recht auch die rechtswissenschaftlichen Antworten. Dieser Antwortcharakter des Rechts zeigt sich in der Institutsarbeit insbesondere in den Fragen der Lenkungs- und

³ *Klaus Vogel*, Kommentierung des X. Grundgesetzabschnitts (das Finanzwesen), in: Kommentar zum Bonner Grundgesetz (Bonner Kommentar). Vorbemerkungen, Art. 104a – 109, Art. 114 u. 115. Zweitbearb. gem. m. Paul Kirchhof, Reinhard Mußnug, Manfred Wachenhausen, Hannfried Walter u. Markus Wiebel, Heidelberg seit 1971.

Umverteilungswirkung der Steuer, im Kampf um eine normative Grundausrichtung der ausufernden und unübersichtlich werdenden Steuergesetzgebung, damit in der Systematisierung des Steuerrechts und dem verfassungsrechtlichen Gebot einer folgerichtigen Steuergesetzgebung. Der bundesstaatliche Finanzausgleich ist ein ständiges Thema der Institutsarbeit und wird es wohl – mehr als erwünscht – bleiben. Das Problem des Doppelbesteuerungsrechts und die Kommentierung des OECD-Musterabkommens, die Gleichheit vor dem Steuergesetz und die geplante Herstellung von Ungleichheit durch Steuergestaltung, die Haushaltsgesetzgebung als finanzpolitisches jährliches Handlungsprogramm des Staates und das Entstehen von Nebenhaushalten durch haushaltsflüchtige Abgaben sind Themen nachhaltiger Aufklärungs- und Maßstabsarbeit des Instituts. Die freiheitsverengende Verführungskraft von Steuersubventionen, die freiheitsprogrammierende Verlockung von Gestaltungsoptionen, die Labilität von Staatsbürger und Staat für die – überhöhte – Staatsverschuldung und die Souveränität des Staates gegenüber Verbänden und Finanzmarkt hat das Institut warnend und wegweisend thematisiert.

2. In dem Heidelberger Institut für Finanz- und Steuerrecht sind viele Dissertationen entstanden, die – anfangs noch eine Rarität an juristischen Fakultäten in Deutschland, später gewichtige Stimmen in einem immer breiter werdenden Corps junger Steuerrechtswissenschaftler – sich vor allem Grundsatzfragen des Steuerverfassungsrechts, dem Einkommensteuerrecht und dem internationalen Steuerrecht widmen.

Sieben Mitarbeiter haben sich während ihrer Tätigkeit am Institut habilitiert. Eine Arbeit über moderne Formen staatlichen Verwaltens⁴ handelt von der steuerlichen Verschonungssubvention, den Finanzmonopolen, der Lenkungsmacht des Staatshaushalts und der Motivationsbefugnis des staatlichen Geldgebers. An die Stelle der Anordnung tritt der Anreiz, an Stelle der Sanktion der Steuernachteile, an Stelle der Regelung die Mitfinanzierung, an Stelle des Vollzugsorgans der private Verwaltungsvermittler, an Stelle der Vollstreckung die Verständigung.

Eine Schrift „Budgetflucht und Haushaltsverfassung“⁵ schildert die demokratische Bedeutung des parlamentarischen Budgetvorbehalts und die Realität eines aus der Haushaltsbindung fliehenden Finanzgebarens, kritisiert

⁴ Paul Kirchhof, *Verwalten durch „mittelbares“ Einwirken*, 1976.

⁵ Thomas Puhl, *Budgetflucht und Haushaltsverfassung*, 1996.

die so entstehenden Sondervermögen und Bundesbetriebe. Aufgaben und Finanzmittel würden auf vom Bund getragene juristische Personen des öffentlichen oder privaten Rechts verlagert, damit Sondervermögen geschaffen und Regeln über die parlamentarische Etatbewilligung, über die nachgängige Finanzkontrolle, die wirtschaftspolitische Inpflichtnahme der staatlichen Haushaltswirtschaft und die Staatsverschuldungsgrenzen sowie die Bemessungsgrundlage für den Finanzausgleich unterlaufen.

Die Frage, inwieweit der Gesetzgeber als „Erstadressat“ der Grundrechte zu deren aktiver und schöpferischer Entfaltung durch Rechtsetzung berufen ist, deshalb das Bundesverfassungsgericht in seiner Aufgabe, die Legislative bei der freiheitsordnenden und freiheitssichernden Gesetzgebung zu kontrollieren und anzuleiten, einer juristisch greifbaren Beschränkung unterworfen ist, entwickelt die Arbeit „Freiheit durch Gesetz“.⁶ Sie formt ideengeschichtlich fundierte Maßstäbe eines grundrechtsübergreifenden Freiheitsbegriffs, um daraus exemplarisch dogmatische Kontrollmaßstäbe für die einzelnen Grundrechte zu entwickeln.

Die Prämisse, dass jede Entscheidung der Verwaltung nicht nur auf Normen, sondern auch auf Personen zurückgeht, nimmt die Schrift „Die Vertretung der Behörde“⁷ zum Anlass, das allgemeine Verwaltungsrecht auf Regeln zur Behördenvertretung zu befragen und dadurch ein Verwaltungspersonenrecht zu entfalten. Erschlossen werden neben der Vertretung der Behörde nach außen auch interne Beteiligungsformen und die Figur der kollegialen Vertretung. Die Schrift mündet in der Frage nach dem „gesetzlichen Verwaltungsbeamten“ und der Darlegung einer Fehlerfolgenlehre bei personaler Unzuständigkeit.

Eine Grundsatzstudie zu „Finanzgewalt und Kompetenzordnung“⁸ nimmt die verfassungsrechtliche Untergliederung der hoheitlichen Finanzgewalt in eine Einnahmen-, eine Aufgaben- und eine Ausgabengewalt auf, macht die Verschränkung und Verfremdung dieser Gewalten durch Lenkungssteuern, zunehmende Entgeltabgaben und leistungsgebundene Haushaltsansätze bewusst, beanstandet kompetenzübergreifende Handlungsinstru-

⁶ *Gerd Morgenthaler, Freiheit durch Gesetz, 1999.*

⁷ *Ulrich Hufeld, Die Vertretung der Behörde, 2003.*

⁸ *Hanno Kube, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004.*

mente, entwickelt auf dieser Grundlage am Maßstab des Verfassungs-, Europa- und Völkerrechts eine Kompetenzlehre, die Befugnisübertragungen rechtfertigt und Kompetenzübergriffe abwehrt.

Die ebenso anspruchsvolle wie aktuelle Thematik des souveränen Verfassungsstaates, der sich in die Europäische Union einbindet, umso mehr aber der demokratischen Rückbindung an das Staatsvolk bedarf, ist Gegenstand einer staatstheoretischen und verfassungsrechtlichen Habilitationsschrift.⁹ Dabei werden die Kernbegriffe von Staat und Verfassung in ihrer Bedeutungssubstanz neu formuliert, im Wandel des Rechts eingeordnet und in sinnwahrender Kontinuität fortgeführt. Wenn die Demokratie durch einen Teilübergang vom parlamentarischen Gesetzgebungsverfahren zur konsens- und kompromissorientierten Entscheidungsfindung im Staatenverbund geschwächt wird, ist sie – so eine Kernthese dieser Arbeit – durch ein eigenständig interpretiertes Subsidiaritätsprinzip zu mäßigen. Die Bedeutung dieser Überlegungen wird gerade in der Gegenwart – auch in der Thematik des Symposiums zum 50-jährigen Bestehen des Instituts für Finanz- und Steuerrecht – deutlich.

Das Geheimnis der juristischen Person, ein seit Jahrhunderten ungeklärter, aber praktisch wirksamer Rechtsbegriff, ist Anlass für das Werk „Person im Ertragsteuerrecht“¹⁰, das die juristische Person als Steuersubjekt in Frage stellt, das Subjekt der steuerlichen Leistungsfähigkeit qualifiziert, die ertragsteuerlichen Grundbegriffe des Unternehmens und der Einkunftsquelle herausarbeitet. Diese Arbeit befördert die rechtspolitische These, der Dualismus der Einkommenbesteuerung durch Einkommen- und Körperschaftsteuer sei zu überwinden.

3. Die Arbeit des Instituts ist auf wissenschaftliche Beiträge zur praktischen Rechtspflege angelegt. Im Sommersemester 1973 wurde ein Habilitand zum Landtag von Baden-Württemberg abgeordnet, um den Kulturpolitischen Ausschuss bei der durch ein Grundsatzurteil des Bundesverfassungsgerichts notwendig gewordenen Reform des Landeshochschulgesetzes zu unterstützen. Diese Erfahrung von Hochschulpolitik und praktischer Demokratie wirkt bis heute nach.

⁹ *Christian Seiler*, Der souveräne Verfassungsstaat zwischen demokratischer Rückbindung und überstaatlicher Einbindung, 2005.

¹⁰ *Ulrich Palm*, Person im Ertragssteuerrecht, 2013.

Die Mitgliedschaft im Zweiten Senat des Bundesverfassungsgerichts (1987-1999) führte zu einem stetigen Austausch von Rechtsprechungsverantwortung¹¹ und Wissenschaft. Die Erfahrung eines Verfassungsrichters, der fehlgeleitetes Steuerrecht nur punktuell – dem antragsbestimmten Gegenstand folgend – in die Bahnen des Verfassungsrechts zurückführen kann, veranlasst in den Jahren von 2000 bis 2011 den Heidelberger Entwurf eines Bundessteuergesetzbuches¹², der in 146 Paragrafen – ergänzt durch eine Rechtsverordnung und eine Bilanzordnung – das gesamte materielle Steuerrecht in einer einfachen, einsichtigen, systematischen Kodifikation aufkommensneutral zusammenfasst.

Der Vorsitz des wissenschaftlichen Beirats der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft (1984-1999), sodann der Vorsitz dieser Gesellschaft (1999-2006) bot Gelegenheit zur Auseinandersetzung mit aktuellen Steuerfragen der Praxis. Themen dieser – in der Alten Aula der Universität Heidelberg beginnenden – Jahrestagungen und Eröffnungsvorträge waren die Besteuerung von Einkommen, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, Gemeinnützigkeit, Vertrauensschutz im Steuerrecht, Verluste im Steuerrecht, Steuern im Sozialstaat und Einkommen aus Kapital. Die Mitgliedschaft in der Ständigen Deputation (Vorstand) des Deutschen Juristentages, sodann der Vorsitz der Ständigen Deputation (2002-2006) waren eine institutionelle Grundlage, um die Verbindungen des Instituts zu allen Juristenberufen zu pflegen, dabei stets den Sinnzusammenhang zwischen Steuerrecht und Gesamtrechtsordnung zu pflegen. Die zehnjährige Arbeit am „Bundessteuergesetzbuch“ stützte sich auf Arbeitsgruppen, an denen Vertreter aller steuerrechtlichen Berufsgruppen beteiligt waren, und auch

¹¹ Vgl. insbes. *BVerfGE* 82, 159 – Absatzfonds; 84, 233 – Strafbefreiende Nacherklärung von Einkünften; 84, 239 – Zinsbesteuerung; 87, 153 – einkommensteuerlicher Grundfreibetrag; 91, 186 – Kohlepennig; 93, 121 – Vermögenssteuer; 93, 165 – Erbschaftsteuer; 95, 322 – Gesetzlicher Richter *BFH* 96, 1 – Arbeitnehmerfreibetrag; 97, 67 – Sonderabschreibungen für Schiffe (rückwirkend); 98, 83 – Landesabfallsabgabe; 98, 106 – Verpackungssteuer; 99, 88 – Verlustabzug; 99, 216 – Abzug von Kinderbetreuungskosten; 99, 246 – Familienleistungsausgleich; 99, 268 – Kinderexistenzminimum 1985; 99, 273 – Kinderexistenzminimum 1987; 99, 280 – Steuerfreiheit für Zulage Ost; 101, 132 – Heileurythmist; 101, 151 – Schwarzwaldklinik; 101, 158 – Finanzausgleich (Maßstäbengesetz); 101, 257 – Arbeitszimmer.

¹² *Paul Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, 2011.

Steuerökonomien teilgenommen haben.¹³ Die Erläuterung der geltenden Einkommensteuergesetze in ihrer Entwicklung durch Gesetzgeber und Rechtsprechung wurde zu einer Daueraufgabe.¹⁴

4. Die wissenschaftliche Zusammenarbeit im Institut ist von der gemeinsamen Suche nach den rechtserheblichen Fragen, der Vielfalt des Denkens und Meinens, der Lebenssichten und Lebenserfahrungen, ebenso von dem gemeinsamen Willen zur Mitgestaltung der Steuerrechtswirklichkeit geprägt. Grundlinien und Kernanliegen der Institutsarbeit lassen sich in der Sicht eines Institutsdirektors (1981-2013) als eine Entwicklung steuerwissenschaftlicher Antworten auf die Anfragen der jeweiligen Zeit, als kontinuierlicher Versuch verfassungsrechtlicher Fundierung des Steuerrechts und rechtspolitischer Verstetigung der Steuerpolitik deuten. Unsere Wissenschaft will das Steuerrecht sprachlich¹⁵ und grundrechtsfundiert¹⁶ mitgestalten, seine

¹³ *Paul Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, 2011, dort S. 1208: Übersicht über die Mitglieder der Arbeitsgruppe und die Mitarbeiter am Forschungsprojekt, vorausgehend *Paul Kirchhof*, Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, 2011 (zusammen mit Klaus Althöfer, Hans-Wolfgang Arndt, Peter Bareiss u. a., zu den Mitgliedern des Karlsruher Arbeitskreises [Oktober 1998-Sommer 2000]) vgl. Bundessteuergesetzbuch aaO., S. 1207; nachfolgend *Paul Kirchhof* (Hrsg.), Das Bundessteuergesetzbuch in der Diskussion, 2013, dort S. 17 die Diskussionsteilnehmer aus Steuerrechtswissenschaft und betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, BFH-Richtern, Ministerialbeamten, Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern, S. 217.

¹⁴ *Paul Kirchhof*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 1. Aufl. 2001; 15. Aufl. 2016; *Paul Kirchhof*, *Hartmut Söhn*, *Rudolf Mellinshoff*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz (Loseblatt), 20 Bde., 1987-2016.

¹⁵ *Paul Kirchhof*, Rechtsänderung durch geplanten Sprachgebrauch?, in: Gedächtnisschrift für Friedrich Klein, 1977, S. 227 f.; *ders.*, Die Bestimmtheit und Offenheit der Rechtssprache, 1987; *ders.*, Rechtsprechen ist mehr als Nachsprechen von Vorgesprochenem, in: Ulrike Hass-Zumkehr, Sprache und Recht, 2002, S. 199; *ders.*, Nationalsprachen und Demokratie in Europa, in: Ehrlich, Venanz, Schubert (Hrsg.), Sprachen und Sprachenpolitik in Europa, 2002, S. 205; *ders.*, Deutsche Sprache, in: Josef Isensee/Paul Kirchhof (Hrsg.), HStR, 3. Aufl., Bd. II, 2004, § 20; *ders.*, Welche Sprache spricht das Recht? Rechtssprache zwischen Bestimmtheit, Offenheit und geplanter Fehldeutung, in: Jahrbuch der Akademie der Wissenschaften zu Göttingen, 2009, S. 205; *ders.*; Zum Geleit: Recht lebt in Sprache, in: Andreas Deutsch (Hrsg.), Historische Rechtssprache des Deutschen, 2003, S. 13; *ders.*, Rechtsprechen heißt sprechen über das Recht, in: Tonio Walter, Die Mündlichkeit im Rechtsleben, 2016, S. 119.

¹⁶ *Paul Kirchhof*, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, 1973; *ders.*, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL, Bd. 39 (1981), S. 213; *ders.*, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000; *ders.*, Die Steuern, in: Josef Isensee/Paul Kirchhof (Hrsg.), HStR, 3. Aufl., Bd. V, 2007, § 118 Rn. 80 f.

Wirkungen auf Staat und Wirtschaft kritisch bedenken¹⁷, seine Entwicklung verfassungsbewusst¹⁸ und rechtspolitisch entschieden¹⁹ inspirieren.

Dabei lässt sich das Steuerrecht rechtlich schwer formen. Sein Auftrag, den Staat angemessen finanziell auszustatten, wird durch jede Steuer – auch durch eine konfiskatorische oder gleichheitswidrige – erfüllt. Instrument dieser Ausstattung ist das „Geld“, ein Wertversprechen, das seine Herkunft leugnet und seine Zukunft verschweigt. Ob das Geld durch harte Arbeit verdient, an der Börse leichter Hand mitgenommen, vom Bettler empfangen oder beim Banküberfall erbeutet worden ist, sieht man dem Geld nicht an. Euro ist gleich Euro. Und die Verwendbarkeit des Geldes ist beliebig. Deshalb bemüht sich der Staat, im Zugriff auf das Einkommen, den Umsatz, die Erbschaft oder einen besonderen Verbrauch seine Steuerquellen in klaren Konturen zu verfassen, die Verwendung der Steuererträge in der Verantwortung des Parlaments gegenwartsnah auf den jeweiligen Staatsbedarf auszurichten. Dabei bleiben Steuer- und Haushaltsgesetzgebung getrennt, weil die Herkunft des Steueraufkommens seine konkrete Verwendung nicht beeinflussen, der Großsteuerzahler auf die Budgetentscheidungen des Parlaments keinen stärkeren Einfluss gewinnen darf als der Nichtzahler.

Wenn sich die Erwartungen des Verfassungsrechts auf die prägende Kraft demokratischer Legitimation von Steuer- und Haushaltsgesetzgebung richten, erweisen sich die demokratischen Legitimationsimpulse zu einer sachgerechten Finanzgesetzgebung eher als gegenläufig. Der Bürger drängt seinen Staat zu höheren Leistungen und niedrigeren Steuern. Der Abgeordnete und der Wahlkandidat suchen diesem Wunsch zu entsprechen und weichen in die Staatsverschuldung aus. Die Demokratie, die fast alles für staatlich machbar und finanzierbar erklärt, führt strukturell in die Enttäuschung. Das Grundgesetz antwortet mit dem verfassungsrechtlichen

¹⁷ Paul Kirchhof, *Der sanfte Verlust der Freiheit*, 2004; *ders.*, *Staatsrecht und Staatsfinanzen*, Bd. 3 der von Peter Sloterdijk herausgegebenen Reihe „Frankfurter Allgemeine Buch“, 2015, S. 23 f.

¹⁸ Josef Isensee/Paul Kirchhof (Hrsg.), *HStR*, Bd. I-X, 1. Aufl. 1987-2000; 3. Aufl. Bd. I-XIII, 2003-2015.

¹⁹ Paul Kirchhof, *Der Weg zu einem neuen Steuerrecht, klar, verständlich, gerecht*, 2004; *ders.*, *Bundessteuergesetzbuch, Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts*, 2011.

Verbot der Neuverschuldung (Art. 109, 115 GG). Das Institut hat diese Ertragskraft demokratiebewusst und generationengerecht erläutert.²⁰

5. Steuerrecht gewinnt Maßstabssicherheit, wenn es als hoheitlicher Eingriff in das Eigentum des Steuerpflichtigen erkannt wird. Die Steuer mindert das individuelle Geldvermögen (Eigentum)²¹, bedarf deshalb im Rahmen der verfassungsrechtlichen Eigentumsgarantie einer besonderen Rechtfertigung. Die Verfassungsrechtsprechung fordert von Anfang an den eigentumschonenden Steuereingriff.²² Dennoch gewann die Eigentumsgarantie ihre rationalisierende und disziplinierende Kraft nur zögerlich, weil der zutreffende Satz: „Art. 14 GG schützt nicht vor Auferlegung von Geldleistungspflichten“ als These missverstanden wurde, Art. 14 sei nicht einschlägig. Doch das Gegenteil ist der Fall. Die Steuer ist die Bedingung der Eigentumsgewährleistungen. Die Garantie des Privateigentums schließt strukturell das staatliche Unternehmereigentum, die Finanzierung des Staates aus der Ertragskraft des Staatsunternehmens, aus und verweist den Staat auf die Teilhabe am privaten Erwerbserfolg. Die verfassungsprägende Idee der Freiheit hat vielfältige Wirkungen. Eine ihrer faszinierenden Aussagen besagt, dass der Nutzen aus dem Eigentumsgebrauch und der Berufsausübung grundsätzlich dem Grundrechtsberechtigten zusteht,

²⁰ Paul Kirchhof, Deutschland im Schuldensog, der Weg vom Bürgen zurück zum Bürger, 2012; Hanno Kube, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz Kommentar, 2016, Erl. zu Art. 109, 115, 143d; Ekkehart Reimer, in: Epping/Hillgruber, GG Grundgesetz Kommentar, 2. Aufl. 2013, Erl. zu Art. 109, 115.

²¹ Geld ist „geprägte Freiheit“, BVerfGE 97, 350 (371) – Euro; im Anschluss an Dostojewski, Aufzeichnungen aus einem Totenhaus, 1994, 25.

²² Zu den Anfängen und der vorsichtigen, aber stetigen Entwicklung dieser Rspr. vgl. BVerfGE 4, 7 (12) – Investitionshilfe; BVerfGE 14, 221 (241) – Fremdrentengesetz; BVerfGE 19, 119 (129) – Couponsteuer; BVerfGE 82, 159 (190) – Absatzfonds: Die Eigentumsgarantie verbiete einen übermäßigen, erdrosselnden Eingriff, eine grundlegende Veränderung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen; BVerfGE 87, 153 (160) – Grundfreibetrag: dem Steuerpflichtigen müsse die grundsätzliche Privatnützigkeit des Erworbenen und die grundsätzliche Verfügungsbefugnis über die geschaffenen vermögenswerten Rechtspositionen verbleiben; BVerfGE 93, 121 (137) – Einheitsbewertung (Besteuerung in Grenzen der Sozialpflichtigkeit); BVerfGE 105, 17 (30) – Sozialpfandbriefe: die Steuer betreffe den Steuerpflichtigen in der Ausprägung seiner persönlichen Entfaltung im vermögensrechtlichen Bereich (Art. 14 GG); BVerfGE 105, 73 (32) – Rentenbesteuerung: dürfe nicht zu einer – schrittweisen – Konfiskation führen; BVerfGE 115, 97 (115) – Einkommen- und Gewerbesteuer: die Eigentumsgarantie schütze das private Innehaben und Nutzen vermögenswerter Rechte, deshalb greife ein Steuergesetz in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie ein.

die Steuerbelastung aber als Sozialpflichtigkeit des Eigentums und des Berufs gestattet ist.

Art. 14 GG regelt für den Steuerpflichtigen nicht nur den Schutzbereich, sondern zuvor den Eingriffsbereich des Grundrechts, das den Steuereingriff auf das Eigentum verweist und andere Freiheitsrechte gegen Steuerforderungen abschirmt. Will der Staat seinen Geldbedarf befriedigen, ist er prinzipiell gehalten, auf das Privateigentum zuzugreifen, darf diesen Bedarf nicht durch Arbeitszwang oder Zwangsarbeit (Art. 12 Abs. 2 und 3 GG) decken, nicht die Gewähr von Frieden und innerer Sicherheit oder die Garantie der anderen Freiheitsrechte von der Zahlung eines Geldbetrages abhängig machen. Steuerpflichtig ist derjenige, der Eigentum erworben hat, nicht der Freiheitsberechtigte, der seine Freiheit zum Erwerb einsetzen könnte. Die Sozialpflichtigkeit des Eigentums ermächtigt zur Besteuerung. Die Sozialpflichtigkeit anderer Freiheitsrechte bindet in deren Freiheitsbereichen, verpflichtet den Freiheitsberechtigten aber nicht, diese Freiheiten im Dienste staatlichen Ertragsbegehrens wahrzunehmen. Die Wissenschaft steht vor der Aufgabe, diese Lehre von den Eingriffsbereichen der Freiheitsrechte weiterzuentwickeln, insbesondere die Verschiebung des Steuerzugriffs von direkten zu indirekten Steuern kritisch zu begleiten.²³

Die Sozialpflichtigkeit des Eigentums rechtfertigt den Steuereingriff nur, wenn das Eingriffsziel legitim ist und die Eingriffsintensität für den Steuerpflichtigen verhältnismäßig bleibt. Die Aussage, das Besteuerungsziel bliebe bei Anwendung der Freiheits- und Gleichheitsrechte aussageschwach, weil jede Besteuerung den Staat mit Finanzmitteln ausstatte, leidet an ihrer Abstraktionshöhe. Der individualisierende Grundrechtsschutz fragt nicht nach den allgemeinen Staatszielen, sondern nach dem Ziel des individuell belastenden Eingriffs. Zu rechtfertigen ist nicht die ertragsfähige Steuer, sondern der Steuereingriff in das Einkommen, in die Erbschaft und in die Kaufkraft. Wird die Belastbarkeit des Steuerpflichtigen in seinem Einkommen ermittelt, macht der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz die Grenzen der Einkommensbelastung ersichtlich. Der existenznotwendige Aufwand ist in Höhe des tatsächlichen Bedarfs des Steuerpflichtigen zu

²³ Zur Qualifikation der Umsatzsteuer als praktische, aber „unsoziale“ Steuer schon J. Popitz, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz v. 28.5.1928, 3. Aufl. 1928, 2; *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 17 Rn. 12 ff., 1 ff.; *Widmann*, Umsatzsteuer, in: FS P. Kirchhof, 2013, § 183 Rn. 1 ff.

verschonen; das Einkommen darf nur als Nettogröße (Gewinn oder Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) belastet werden, eine Typisierung der Besteuerungsmaßstäbe – vom Grundfreibetrag über die Abschreibungssätze bis zum progressiven Tarif – ist zulässig und verwaltungspraktisch notwendig.

Die Steuerrechtswissenschaft ist auch gefordert, den unterschiedlichen Schutz durch Freiheits- und Gleichheitsrechte im Steuerrecht bewusst zu machen. Freiheit schützt vor dem Übermaß, Gleichheit vor ungerechtfertigten Belastungsunterschieden. Eine Besteuerung des Einkommens in Höhe von 90% ist übermäßig, könnte aber mit dem Gleichheitssatz vereinbar sein. Wenn das UStG Umsätze mit 19% belastet, aber einigen Umsätzen ohne rechtfertigenden Grund einen Vorzugssteuersatz von 7% gewährt²⁴, so verstößt diese gleichheitswidrige Begünstigung oder dieser gleichheitswidrige Begünstigungsausschluss gegen den Gleichheitssatz, nicht gegen ein Freiheitsrecht. Freiheitliche Verhältnismäßigkeit bewahrt den Einzelnen vor übermäßigen Eingriffen, gleichheitsrechtliche Allgemeinheit gewährleistet, dass er nicht mehr als andere belastet wird oder andere nicht mehr als er begünstigt werden. Freiheit wehrt das Übermaß ab, Gleichheit verlangt Angleichung. Freiheit mäßigt die Intensität der Last, Gleichheit unterbindet ungerechtfertigte Verschiedenbelastung.²⁵ Auch hier wird ein Steuerrechtsinstitut stets den Zusammenklang von Verfassungsrecht und Steuerrecht wahren. Wie die allgemeine Grundrechtsdogmatik Freiheits- und Gleichheitsrecht nicht in einem generalisierenden Verhältnismäßigkeitsprinzip verschränken darf, so darf das Steuerrecht nicht die Freiheit zugunsten der Gleichheit zurücknehmen und dadurch eine verfassungsrechtlich unreflektierte Umverteilung hinnehmen, aber auch nicht die Gleichheit hinter der Freiheit verbergen und dadurch die Besteuerung je nach finanzieller Leistungsfähigkeit gefährden.

6. Freiheit und Gleichheit – das ist ein Grundtenor der Institutsarbeit – fordern das Gesetz. Eine Ursprungsidee der Demokratie ist, die Steuerbe-

²⁴ Diese Steuerermäßigungen folgen keinem einsichtigen Prinzip, *Englisch*, Ermäßigte Steuersätze zwecks Verschonung des existenziellen Bedarfs, UR 2010, 400; *Ismer/Kaul/Reiß/Rath*, Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten, DStR 2010, 1970 (1974).

²⁵ *Paul Kirchhof*, Gleichheit vor dem Gesetz, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz Kommentar, 2015, Erl. Zu Art. 3 Abs. 1, 2015.

lastungen durch den Steuerzahler selbst – repräsentiert durch seine Abgeordneten – entscheiden zu lassen, in diesem Verfahren die maßvolle und gleichmäßige Last zu gewährleisten. Die Allgemeinheit des Steuergesetzes verteilt die Steuerlast gleichmäßig auf die Steuerpflichtigen, mindert damit die Einzellast und stärkt den demokratischen Zusammenhalt in dem Bewusstsein, dass jeder nach seinen Kräften zum Gelingen des Finanzstaates beiträgt.

Maß und Gleichmaß durch das Steuergesetz ist gegenwärtig allerdings gefährdet, wenn eine steuerbewusste Gestaltung der steuererheblichen Sachverhalte die individuelle Ungleichheit vor dem allgemeinen Gesetz sucht. Jeder Steuerpflichtige will eine Steuerlast möglichst vermeiden oder mäßigen. In diesem berechtigten Bemühen findet er im Steuergesetz die rechtsverbindliche Grenze seiner Belastung. Allerdings eröffnet jeder Belastungstatbestand die legitime Möglichkeit, ihn nicht zu erfüllen. Der Steuerpflichtige wählt die Gesellschaftsform einer Kapitalgesellschaft, einer Personengesellschaft oder eines Einzelbetriebs, auch deren Kombination (GmbH & Co. KG), um die jeweils günstigsten Steuerrechtsfolgen zu erreichen. Er gestaltet steuerbewusst das Leistungsverhältnis zwischen Unternehmen und Gesellschaftern. Art und Umfang des dem Unternehmen gewidmeten Vermögens bestimmt er mit Blick auf die steuerliche Belastungsfolge. Die Entscheidung über Eigen- und Fremdfinanzierung, die Voraussetzungen von Gewinn oder Überschusseinkünften, die Thesaurierung oder Ausschüttung bieten Steuerminierungs- und Steuervermeidungsstrategien. Auch die Grenze zwischen betrieblichem und privatem Bereich oder zwischen gegenwärtigem und nachfolgendem Veranlagungszeitraum lässt sich vertraglich steuerwirksam verschieben.

Steuergestaltungsmöglichkeiten eröffnen sich insbesondere dem international tätigen Unternehmer, der seinen Standort dorthin verlegt, wo die Steuer schonend, das Besteuerungsverfahren unternehmerfreundlich ist. Das Recht zum Auswandern ist anerkannt und hat Tradition: „Stadtluft macht frei“. Das Problem liegt in einem Recht, das eine formelle Standortverlagerung ohne tatsächliche Ortsveränderung gestattet. Der Unternehmer wählt ein ausländisches Organisationsstatut oder meldet sich bei einem ausländischen Register an. Er kann sich durch Gerichtsstands- und Schiedsklauseln einem anderen Recht unterwerfen. Gelegentlich genügt auch der Wechsel der Nationalität, um neues Recht zu beanspruchen. Er nutzt Regelungslücken, systematische Fehler oder Formulierungsschwächen von Steuergesetzen und Doppelbesteuerungsabkommen. Produkte

und Finanztransfers können durch ihren Herkunftsort, auch durch einen Zwischenaufenthalt die Rechtsstandards des Steuerrechts senken. Diese wachsenden Gestaltungsmöglichkeiten stellen ein steuerrechtliches Institut vor die Aufgabe, Normativität und Normalität wieder zur Deckung zu bringen. Wird der geplante Grenzfall zum Regelfall, verfehlt die Norm den gemeinten Gegenstand.

7. Rechtswissenschaft und Rechtspraxis haben die steuerwirksame Rechtsgestaltung von dem fehlgeschlagenen Subsumtionsversuch zu unterscheiden. Hier hat sich die Wissenschaft insbesondere mit drei Missverständnissen auseinanderzusetzen:

(1.) Die Unterscheidung zwischen Rechtsgebrauch und „Rechtsmissbrauch“ sucht eine gleichheitsgerechte Steuerbelastung zu erreichen, indem sie eine missbräuchliche Umgehung des Steuergesetzes zurückweist (§ 42 AO). Doch wenn die gesetzesgemäße Gestaltung von der missbräuchlichen Gesetzesumgehung unterschieden ist, kann der Sachverhalt nach der gesetzeskonformen Gestaltung besteuert werden, ohne dass es eines vorwurfsvollen Verdikts der missbräuchlichen Gestaltung bedarf.

(2.) Sodann beruft sich der Steuerpflichtige gelegentlich auf seine „Freiheit“, die Steuer zu vermeiden. Doch die Freiheit berechtigt den Steuerpflichtigen, seinen für ihn verfügbaren Lebensbereich – die Gründung seines Unternehmens, die Anlage seines Kapitals, die berufliche Marktteilnahme – selbst zu bestimmen. Hat er unter diesen Voraussetzungen einen Gewinn erzielt, ist die Steuerlast für den freien Menschen unvermeidlich.

Schließlich (3.) wird das Bemühen der Steuerstaaten um Unternehmensansiedlungen als „Wettbewerb“ gedeutet. Im Wettbewerb kämpfen die Konkurrenten nach einem fairen Verfahren um den Sieg – die Goldmedaille im Sport, das politische Mandat bei den Parlamentswahlen, den Auftrag im wirtschaftlichen Markt. Dieser „Wettbewerb“ ist ein Rechtfertigungsverfahren, das nicht für das Recht gilt. Rechtsordnungen werben sich nicht gegenseitig ihre Adressaten ab, sondern regeln Gleichheit aller vor dem Gesetz, beanspruchen in Teilinhalten Universalität, ermöglichen auf dieser Grundlage Freiheit und Wettbewerb. Ein „Steuerwettbewerb“ würde sein Ziel, den allgemeinen Wohlstand durch Leistungsanstrengung der Wettbewerber zu mehren, verfehlen. Er wird letztlich bei einem Nullaufkommen, dem Zusammenbruch des Staats enden, wäre also ein Verfahren zur Zerstörung der Wettbewerber. Der sozial Schwache würde von seinem Staat kein Existenzminimum erhalten, im Wettbewerb nicht Sieger, sondern Besiegter sein. Das Zusammenwirken der Mitgliedstaaten der EU

bei der Vereinheitlichung der Umsatzsteuer wäre ein wettbewerbswidriges Kartell, erfüllte nicht den rechtlichen Auftrag zur Rechtsvereinheitlichung. Die konkurrierenden Staaten sind nicht „wettbewerblich“ auf ein Abwerben des Angehörigen eines anderen Staates, auch nicht auf die feindliche Übernahme des Staates angelegt, sondern garantieren im UN-Statut die Existenz jedes Staatsvolkes und seines Staates. Deswegen ist es gut, dass Wirtschaftsgüter, nicht aber das Recht käuflich sind und deshalb auch nicht nach dem Wettbewerbsprinzip verteilt werden. Wer den Begriff „Wettbewerb“ nicht als Rechtfertigungsverfahren, sondern lediglich zur Beschreibung der – tatsächlich vorhandenen – Konkurrenzlage nutzt, kommt zu demselben Ergebnis. In dieser Konkurrenzlage gilt das andere Steuerrecht nur bei Abwanderung (exit) und nicht bei bloßem formalem Willensakt (voice).

Auch die These, der Steuerpflichtige sei zur „Steuroptimierung“ berechtigt, weist den Weg aus der Kultur des Maßes über die Gesetzlichkeit hinaus. Eine Steuroptimierung für den Steuerpflichtigen erreicht ihr Ziel bei der Vermeidung der Steuerlast, dem Nullaufkommen für den Staat, seiner Zerstörung. Eine Steuroptimierung für den Staat würde den Gewinn des Unternehmers zu hundert Prozent zerstören, mit dem Unternehmen die Grundlage der Unternehmensfreiheit und die staatliche Steuerquelle vernichten. In ähnlicher Weise verfehlt sind ökonomische „Effizienzpostulate“, die den Blick ausschließlich auf eine rechnerisch wirksame Entlastung des Unternehmens richten, die Bedingtheit von Individualeigentum und Erfolgsbeteiligung des dieses Eigentum schützenden und ermöglichenden Staates aber von der Analyse ausnehmen.

8. Die Rechtswissenschaft der Gegenwart steht vor allem vor der Aufgabe, diese Gestaltungsversuche durch schlichte Gesetzesauslegung ohne Missbrauchsvorwurf, ohne Fehlformeln von Freiheit und Wettbewerb, ohne Optimierung in die Maßstablosigkeit zu beantworten.

Wenn zwei Aktionäre sich jeder eine nur einmal gezahlte Kapitalertragsteuer erstatten lassen, wird durch schlichte Auslegung des Gesetzes ersichtlich, dass das Finanzamt nicht mehr Steuern erstatten muss, als es vereinnahmt hat. Soweit die Zahlung der Ertragssteuer doppelt bescheinigt worden ist, muss die fehlerhafte Bescheinigung berichtigt werden.

Wird eine steuerpflichtige Dividendenausschüttung an einen ausländischen Anleger als steuerfreies Veräußerungsgeschäft deklariert, kann der Steuerjurist den Kapitalertrag (Nutzung) von der Veräußerung einer Kapitalsubstanz (Unternehmensbeteiligung) unterscheiden.

Bietet ein Staatsorgan dem Steuerpflichtigen einen Steuererlass (tax rulings) an, so ist dieses staatliche Fehlverhalten schon an der Entstehensquelle für Recht zurückzuweisen. Steuern bestimmen sich nach Gesetz, nicht nach Vereinbarung. Ein systematisches Steuerrecht wird hier zwischen Gesetzesvollzug, "tatsächlicher Verständigung" nach einer Außenprüfung und Verständigungsverfahren im internationalen Steuerrecht zu unterscheiden wissen.

Gewährt ein Mutterunternehmen ihrer ausländischen Tochter ein hochverzinsliches Darlehen, so kann schon eine sachgerechte rechtliche Deutung des Sachverhalts – ohne gesetzliche Zinsabzugsbeschränkungen – den Gewinn sachgerecht zuordnen. Hat ein Unternehmen hingegen im Inland mit hohem Aufwand – der Entwicklung eines Patents – einen Vermögenswert geschaffen und verlagert es diesen in ein Drittland, so ist die Nutzung im Drittland real, das Patent „ausgewandert“, also dem Drittland zuzuordnen. Die Verlagerung des Wertes allerdings ist nicht unentgeltlich, realisiert zwischen Mutter und Tochter einen Gewinn.

Die Besteuerung von Einkommen, Verbrauch und Erbschaft rechtfertigt sich, weil der Unternehmer sein Unternehmen in ein Friedensgebiet stellen, Vertragsrecht und Gerichtsbarkeit für seine Vereinbarungen und deren Durchsetzung nutzen, das Banken- und Währungssystem in Anspruch nehmen, die an staatlichen Schulen und Hochschulen gut ausgebildeten Arbeitnehmer einstellen, auf scheck- und internetkundige Konsumenten treffen kann. Anknüpfung für die Zuordnung eines Ertrages von weltweit tätigen Unternehmen ist der Ort der Wertschöpfung (der Produktion und des Handels), also ein bereinigter Betriebsstättenbestand. Dieser Ausgangsgedanke muss wissenschaftlich weitergedacht werden, insbesondere für den Ort der Wertschöpfung bei Erträgen des Finanzmarktes und bei einer Digitalwährung, die ohne jeden räumlichen Anknüpfungspunkt bliebe.²⁶

9. Dient die Steuer der Lenkung, so setzt der Staat ein Finanzierungsmittel als Verwaltungsmittel ein, regelt eine Steuerlast, erwartet aber einen Freiheitsverzicht. Dieser Steueranreiz (Steuersubvention) stellt den Pflichtigen

²⁶ Zum internationalen Steuerrecht und insbesondere zu den Doppelbesteuerungsabkommen vgl. *Ekkehart Reimer*, Internationales Finanzrecht, in: Josef Isensee/Paul Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts Bd. XI, 3. Aufl. 2013, § 250; *ders.*, Klaus Vogel in Double Taxation Conventions, 4. Aufl., 2015 (herausgegeben und übersetzt mit Alexander Rust).

vor die Wahl, entweder die Steuerschuld zu zahlen oder sich dem steuerrechtlich nahegelegten Verhaltensprogramm zu unterwerfen. Die Regelsteuer wird bei umweltgerechtem Verhalten, bei einer infrastrukturgerechten Investition, einer kulturpolitischen Initiative verringert oder bei unerwünschtem Verhalten – umweltschädigendem Fahrverhalten, Alkohol- oder Tabakkonsum, riskanten Spekulationsgeschäften – erhöht. Hier müssen beide Alternativen der Wahlschuld – das grundrechtssensible „Abkaufen“ der Freiheitswahrnehmung oder die tatsächlich realisierte Steuerlast jeweils grundrechtlich gerechtfertigt werden.

Nimmt der Steuerpflichtige das Lenkungsangebot an oder lässt er sich durch Steuervermeidungsstrategien lenken, bindet er oft ein Vielfaches mehr von seinem Eigentum – insbesondere seinem Betriebsvermögen –, als die erhoffte Steuerentlastung betragen würde. Der Lenkungseingriff wirkt also breiter als der vermiedene Steuereingriff. Nicht selten lässt sich der Gelenkte auch zu wirtschaftlicher Unvernunft verleiten. Ist sein Verhalten wirtschaftlich sinnvoll, bedarf es keines Anreizes. Hält der Staat einen Steueranreiz für notwendig, fehlt ihm entweder das Freiheitsvertrauen in die ökonomische Vernunft des Steuerpflichtigen oder er wendet sich gegen freiheitliche Vernunft. Auch die Steuerlenkungen sind deshalb ständiger Gegenstand der am Institut gepflegten kritischen Wissenschaft. Diskutiert werden insbesondere die Verlässlichkeit des steuerlich vermeidbaren Verwaltungsprogramms, die Durchbrechung der Belastungsgleichheit, der Konflikt zwischen Lenkungsziel und Ertragserwartung, die bundesstaatlich mögliche Steuerverschonung zu Lasten fremder Kassen, der Finanzierungseffekt ohne parlamentarische Leistungsbewilligung und die Verzerrung des staatlichen Anteils am Bruttoinlandsprodukt.

10. Das Grundgesetz ist das Gedächtnis der Demokratie. Das Steuergesetz bietet dem Steuerpflichtigen die rechtliche Grundlage für seine langfristigen Planungen. Die Steuerrechtswissenschaft sucht beide Regelwerke systematisch in „Leitgedanken“²⁷ zusammenzuführen, die eine wachsende Kompliziertheit der Lebensverhältnisse durch eine Vereinfachung des Rechts im Prinzipiellen beantwortet. Die steuerliche Gesetzgebungspraxis der Gegenwart war dem Institut Anlass, das rechtsstaatliche Erfordernis

²⁷ Vgl. insbes. Hanno Kube/Rudolf Mellinghoff/Gerd Morgenthaler/Ulrich Palm/Thomas Puhl/Christian Seiler, *Leitgedanken des Rechts*, 2 Bde., 2013; dies., *Die Leitgedanken des Rechts in der Diskussion*, 2013 (m. Beitr. v. Udo Di Fabio, Josef Isensee, Rudolf Mellinghoff, Gerd Morgenthaler, Thomas Oppermann, Thomas Puhl, Andreas Vosskuhle).

eines einfachen und verständlichen, dem Bürger vertrauten und deswegen Vertrauen verdienenden Gesetzes durch einen Vorschlag zu einem grundlegend vereinfachten „Bundessteuergesetzbuch“²⁸ zu bestärken. Ein unverständliches Gesetz ist nicht ordnungsgemäß beschlossen (Art. 77 Abs. 1 S. 1 GG) und nicht ordnungsgemäß zustande gekommen (Art. 78 GG), weil weder die Abgeordneten des Deutschen Bundestages noch die Mitglieder des Bundesrates ihren Entscheidungsgegenstand verstehen, das Staatsvolk somit nicht im Wissen, deshalb auch nicht im Willen vertreten können. Ein Gesetz, das seine Anordnungen nicht vollständig in deutscher Sprache, sondern nur durch Rechenhilfen erläutern kann, bietet auch keinen hinreichenden Maßstab für den Gesetzesvollzug. Die Steuer steht unter Gesetzes-, nicht unter Computervorbehalt. Das rechtsstaatliche Bestimmtheitsgebot verlangt, dass der Betroffene aus dem Gesetz die ihn bindende Rechtslage erkennen und nach ihr sein Verhalten ausrichten kann. Zudem gilt für fast das gesamte Steuerrecht der gesteigerte Bestimmtheitsgrundsatz des Art. 103 Abs. 2 GG, weil die Steuerhinterziehung eine Steuerverkürzung jedweder Steuer erfasst.

Der Rechtsstaat wäre gescheitert, wenn der Bürger in einer zentralen Bewährungsprobe des Rechts, dem steuerlichen Eingriff, den rechtfertigenden Grund für die Belastung nicht erkennen kann, die Belastungsunterschiede ihm nicht einsichtig sind, Belastungsmaß und Verteilungsgleichheit für ihn unverständlich bleiben. Der redliche Bürger begegnet seinem Rechtsstaat nicht bei der Polizei oder beim Strafrichter, sondern beim Finanzamt. Hier muss der Verfassungsstaat sich bewähren, muss die Betroffenen ansprechen, muss in seinen Prinzipien und Verfahren einleuchten. Bei Jedermanns-Steuerpflichten ist schon ein Krisentatbestand, wenn das Steuergesetz Erklärungen – strafbewehrt – fordert, die der Pflichtige nur mithilfe eines Beraters abgeben kann, dennoch höchstpersönlich die Richtigkeit seiner Erklärung verantworten muss.

Der Heidelberger Entwurf eines Bundessteuergesetzbuchs setzt sich zum Ziel, das geltende Steuerrecht in einer einsichtigen Kodifikation zu vereinfachen, dabei erprobte und bewährte Prinzipien des deutschen Steuerrechts zu wahren, Verfremdungen, Lenkungen und Bevorzugungen zu beenden. Der historisch gewachsene Besteuerungsgrund soll wieder erkennbar, der rechtfertigende Grund für jeden staatlichen Zugriff einsichtig, die Besteuerung möglichst allgemein und unausweichlich gestaltet werden. So

²⁸ Vgl. oben Fn. 11.

wird die Gleichheit der Last gesichert, die Höhe der allgemeinen Besteuerung gemäßigt. Das Bemühen um eine verständliche Sprache erleichtert den Menschen den Zugang zum Steuerrecht, wirbt für die Idee der Steuer-gemeinschaft, für die Verbindlichkeit des allgemeinen Gesetzes, für den freiheits- und gleichheitsrechtlich rechtfertigenden Grund der individuellen Steuerbelastung.

Die Kodifikation des Bundessteuergesetzbuchs fasst die derzeit mehr als 200 Steuergesetze zu einem einzigen Steuergesetzbuch zusammen, verringert die mehr als 30 Bundessteuern auf vier (Einkommensteuer, Umsatzsteuer, Erbschaftsteuer, eine Verbrauchssteuer). Eine kommunale Zuschlagsteuer ersetzt die Gewerbesteuer durch ein kommunales Hebesatzrecht bei der Einkommensteuer. Ein Allgemeiner Teil regelt die Besteuerungsgrundsätze für alle Arten der Besteuerung.

Der Heidelberger Entwurf besteuert Einkommen, Erbschaft und Kaufkraft, belastet die Steuerpflichtigen immer dann, wenn sie ihre Leistungsfähigkeit verbessert haben. Auf Substanzsteuern wird verzichtet, weil allein der Eigentumsbestand noch nichts über die Gründe für die vorgefundenen Bestandsunterschiede besagt. Selbstverständlich wird die steuerfinanzierte Ausgabenpolitik die in Einkommen und Vermögen angelegten individuellen Entfaltungschancen angleichen. Doch greift die Steuer freiheitsschonend lediglich dann zu, wenn der Steuerpflichtige Einkommen erworben, eine Erbschaft empfangen, seine Kaufkraft eingesetzt hat. Die Frage, ob das Einkommen unter großer Anstrengung oder leichter Hand erworben, die Erbschaft durch Pflege des Erblassers oder lediglich als Sympathiezuwendung empfangen, die umsatzsteuerlich belastete Kaufkraft durch Arbeit, Darlehen oder Almosen gewonnen worden ist, stellt das geltende Recht wie der Reformentwurf nicht. Die Steuer sichert dem Staat eine Teilhabe an dem äußerlich erkennbaren Marktgeschehen. Die Gründe für einen unterschiedlichen Marktzugang und Markterfolg würdigt – angleichend und ausgleichend – das Recht der staatlichen Leistungen.

Ein vereinfachtes Steuersystem gibt der Wirtschaft einen Prosperitätssimpuls. Der erwerbswirtschaftlich tätige Mensch hat den Kopf wieder frei für seinen Markt, sein Produkt und seine Kunden. Ein durch Abbau aller Ausnahmen und Privilegien erreichter niedriger Steuersatz stärkt den Standort Deutschland in der Weltwirtschaft, macht ihn attraktiv für Arbeitskräfte und Kapital. Das vereinfachte Recht vermeidet Erhebungs-, Verwaltungs-

und Beratungskosten, bewahrt die Beteiligten vor Rechtsfehlern und Haftungsfällen, eröffnet den überzeugenden Dialog zwischen Steuerstaat und Steuerpflichtigen.

Das Institut für Finanz- und Steuerrecht zeigt dem Gesetzgeber, dass eine grundlegende Reform möglich ist. Es steht für den weiterführenden Dialog bereit, beantwortet Bedenken und Einwände. Vor allem aber wird es im Aufbruch seiner heutigen Direktoren und Wissenschaftler neue Aufgaben entdecken, das Recht immer wieder verfassungsrechtlich fundieren, seine Entwicklung sinnstiftend begleiten, den Zusammenhalt von Steuerrecht und Finanzrecht vertiefen und erneuern, die Supranationalität und Internationalität des Steuerrechts in ihren Rechtsquellen, deren Zusammenwirken und Entwicklung kritisch begleiten. Wenn wir dann in der Gegenwart eine eher mutlose Steuergesetzgebung beobachten, im steuerlichen Zusammenwirken der Staatsorgane und der Mitgliedstaaten in der EU das Verständnis für Recht und Gerichtsbarkeit schwächer zu werden droht, beim Bürger auch erste Anzeichen schwindenden Rechtsvertrauens nicht zu übersehen sind, wird die Rechtswissenschaft die Rechtsverantwortlichen beherzt auf die Kraft des guten Arguments verweisen und ihnen damit etwas geben, ohne das Freiheit und Humanität nicht gelingen: die Hoffnung.