

# § 1 Verfassungsrechtliche Grenzen kumulierter Steuerlasten

*Hanno Kube*

## I. Neuer steuerlicher Belastungsdruck

Im Zuge der Corona-Pandemie ist weltweit ein weiterer Anstieg der Staatsverschuldung zu beobachten. Allein der Bund nimmt im Jahr 2020 rund 218 Mrd. Euro neuer Schulden auf.<sup>1</sup> Dies ist fast fünfmal so viel wie im bisherigen Rekordverschuldungsjahr 2010 (damals 44 Mrd. Euro), als die globale Finanz- und Wirtschaftskrise zu bewältigen war. Der Schuldenstand steigt damit auf rund 80 Prozent des Bruttoinlandsprodukts an. Für das kommende Jahr 2021 hat der Bundesfinanzminister schon zum jetzigen Zeitpunkt eine erneute hohe Nettokreditaufnahme angekündigt, dies im Zusammenhang mit der Bekanntgabe gesunkener Steuereinnahmen aufgrund der Corona-Krise.<sup>2</sup>

Auch wenn rasches und kraftvolles Handeln in Reaktion auf den coronabedingten Konjunkturreinbruch geboten ist,<sup>3</sup> werden die Staatsschulden in Zukunft aus Steuermitteln zurückgezahlt werden müssen. Aus der sehr hohen Neuverschuldung dieser Tage wird sich deshalb weiterer steuerlicher

---

<sup>1</sup> Gesetz über die Feststellung eines Zweiten Nachtrags zum Bundeshaushaltsplan für das Haushaltsjahr 2020 (Zweites Nachtragshaushaltsgesetz 2020) vom 14.7.2020, BGBl. I 2020, S. 1669.

<sup>2</sup> <https://www.faz.net/aktuell/politik/olaf-scholz-erhebliche-neuverschuldung-in-2021-16947371.html> (zuletzt besucht am 15.9.2020).

<sup>3</sup> Ob sich die Nettoneuverschuldung, die deutlich über die zulässige strukturelle Nettoneuverschuldung des Bundes hinausgeht, tatsächlich in vollem Umfang auf die Notlagenklausel gemäß Art. 109 Abs. 3 Satz 2 i. V. m. Art. 115 Abs. 2 Satz 6 GG stützen lässt, ist allerdings sehr fraglich; zu Recht kritisch *Gröpl*, Rechtsgutachten zur Vereinbarkeit des Entwurfs für ein Zweites Nachtragshaushaltsgesetz 2020 mit haushaltsverfassungsrechtlichen Vorgaben des Grundgesetzes, insbesondere mit der sog. Schuldenbremse, erstattet im Auftrag des Bundes der Steuerzahler Deutschland e.V., 2020.

Belastungsdruck ergeben. Schon heute werden, ebenfalls vom Bundesfinanzminister, für die Zeit nach der Bundestagswahl 2021 Steuererhöhungen „für Besserverdienende“ ins Spiel gebracht.<sup>4</sup>

Die Frage nach der verfassungsrechtlichen Obergrenze der zulässigen, zumal kumulierten Steuerbelastung erhält dadurch neue Aktualität, wird praktisch sehr bedeutsam und drängend.<sup>5</sup>

## II. Verhältnismäßigkeit kumulierter Steuerbelastung

### 1. Grundrechtliche Prüfung kompetenzgemäßer Steuererhebung

Steuern spiegeln Herrschaftsstrukturen und Staatsverständnisse, Wertungen über besteuernswürdige Sachverhalte und auch die faktischen Möglichkeiten und Grenzen der Steuererhebung in einer bestimmten Zeit wider. Dies erklärt Entwicklung und Wandel der Steuerarten. Gleichwohl wurden und werden Steuern – einmal eingeführt – oftmals beibehalten.<sup>6</sup>

Normativ enthebt die verfassungsrechtliche Fortschreibung in Kompetenznormen aber nicht von der grundrechtlichen Prüfung.<sup>7</sup> Diese Prüfung ist gerade bei fortgeschriebenen und sich im Belastungsgrund überlagernden Steuerarten von großer Bedeutung.

### 2. Prüfung der Ertragsteuern anhand von Art. 14 Abs. 1 GG

Bereichsspezifischer Maßstab freiheits- und gleichheitsgerechter Ertragsbesteuerung ist das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen

---

<sup>4</sup> <https://www.welt.de/politik/deutschland/article214602058/Olaf-Scholz-SPD-Kanzlerkandidat-will-hoehere-Steuern-fuer-Besserverdienende.html> (zuletzt besucht am 15.9.2020).

<sup>5</sup> Der Verf. ist dieser Frage im Jahr 2020 im Rahmen eines Rechtsgutachtens nachgegangen.

<sup>6</sup> Bestes Beispiel ist die Weitererhebung der Vermögensteuer trotz Einführung der Einkommensteuer.

<sup>7</sup> Die kompetenzrechtliche Benennung spricht zwar für die grundsätzliche Zulässigkeit einer bestimmten Steuer, immunisiert aber nicht gegen die Anlegung der grundrechtlichen Maßstäbe; so ausdrücklich BVerfGE 93, 121 (134 f.) m. w. N.

Leistungsfähigkeit.<sup>8</sup> Das Leistungsfähigkeitsprinzip korrespondiert mit der Steuerrechtfertigung durch die Markteinkommenstheorie, nach der der Steuerstaat am wirtschaftlichen Erfolg teilhat, den der Einzelne mithilfe der staatlich bereitgestellten und gewährleisteten Marktinfrastruktur erzielt.<sup>9</sup> Freiheitsgrundrechtlich sind die Ertragsteuern, die stets an den Hinzuerwerb einer konkreten Vermögensposition anknüpfen, in diesem Rahmen am Eigentumsgrundrecht gemäß Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG zu messen.<sup>10</sup>

### 3. Prüfung der kumulativ ertragsbelastenden Wirkung der Ertragsteuerzugriffe

Mehrere ertragsbezogene Steuerzugriffe sind dabei in ihrer kumulativ ertragsbelastenden Wirkung zu prüfen. Denn sie suchen sich durch die gleiche Steigerung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, den gleichen konkreten Hinzuerwerb, zu rechtfertigen. Als additive Grundrechtseingriffe müssen deshalb die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer, die Gewerbesteuer, der Solidaritätszuschlag und eine mögliche Vermögensteuer (als Soll-Ertragsteuer) in der Summe der Belastungen verhältnismäßig bleiben. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts<sup>11</sup> ist dies ein gesicherter Befund.

### 4. Konkretisierung der Verhältnismäßigkeit der Ertragsbelastung

Verhältnismäßig ist die kumulative ertragsteuerliche Belastung nur dann, wenn dem Steuerpflichtigen nach dem Zugriff durch alle Ist- und Soll-Ertragsteuern noch ein substanzhaltiger Anteil des in Ausübung wirtschaftlicher Freiheit hinzuerworbenen Eigentums verbleibt.<sup>12</sup> Dies folgt aus der

---

<sup>8</sup> So schon in BVerfGE 8, 51 (68 f.); aus jüngerer Zeit 123, 111 (120); 126, 400 (417); 127, 224 (245); 135, 126 (144 f.); 137, 350 (367); 145, 106 (142 f.); 148, 217 (244); BVerfG, NJW 2020, S. 451 (452).

<sup>9</sup> P. Kirchhof, in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), HStR Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rdnr. 233; Wittmann, Das Markteinkommen – einfachgesetzlicher Strukturbegriff und verfassungsdirigierter Anknüpfungsgegenstand der Einkommensteuer?, 1992.

<sup>10</sup> BVerfGE 93, 121 (137); so bereits zuvor P. Kirchhof, in: VVDStRL Bd. 39 (1981), S. 213 (226 ff.); aus jüngerer Zeit ders., in: JöR Bd. 64 (2016), S. 553 (555 ff.); auch Friauf, StuW 1977, S. 59 (61).

<sup>11</sup> BVerfGE 93, 121 (138); 115, 97 (112 ff.).

<sup>12</sup> Zur Verhältnismäßigkeitsanforderung BVerfGE 93, 121 (138); 115, 97 (113 ff.).

Grundwertung des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG ebenso wie aus dem Aufteilungsprinzip des Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG. Eine Zunichtemachung des hinzuerworbenen Eigentums und damit der Freiheit ist mit Art. 14 Abs. 1 und 2 GG nicht zu vereinbaren.

## 5. Besondere Stellung von Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Grundsteuer

Als bereichsspezifischer Maßstab verfassungsrechtlicher Freiheit und Gleichheit gilt das Leistungsfähigkeitsprinzip über die Ertragsteuern hinaus für alle Steuern und sichert dadurch konsistente Freiheit und Gleichheit. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer, die – komplementär zu den marktbezogenen Ertragsteuern – den marktfernen Vermögenszuwachs belastet, findet ihr besonderes freiheitsgrundrechtliches Maß in der Erbrechtsgarantie des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG.<sup>13</sup> Die Grundsteuer erfasst die durch den Grundbesitz vermittelte Leistungsfähigkeit; als gemeindliche Objektsteuer hat sie eine besondere Nähe zum Äquivalenzprinzip und steht in der Rechtfertigung, ähnlich wie die Erbschaft- und Schenkungsteuer, weitgehend eigenständig.<sup>14</sup>

## 6. Rechtfertigung der Steuern auf die Vermögensverwendung im Gesamtsystem

Demgegenüber haben sich die Steuern auf die Vermögensverwendung aufgrund der Weite und Allgemeinheit ihres Zugriffs im Gesamtsystem zu rechtfertigen. Die indirekt erhobenen Verbrauchsteuern knüpfen an die Leistungsfähigkeit an, die sich im Verbrauch von Waren und Dienstleistungen widerspiegelt.<sup>15</sup> Angesichts dieses steuergemäßigten und grund-

---

<sup>13</sup> BVerfGE 93, 165 (172); zur Anknüpfung an wirtschaftliche Leistungsfähigkeit *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 15 Rdnr. 2 ff.; die jüngeren Urteile des BVerfG zur Erbschaft- und Schenkungsteuer (BVerfGE 117, 1; 138, 136) sind weitgehend auf bestimmte Gleichheitsfragen konzentriert.

<sup>14</sup> Ausführlich G. *Kirchhof*, DStR 2018, S. 2661 ff.; in BVerfGE 148, 147 (187 f.) beschränkt sich das BVerfG darauf, auf die einfachrechtliche Entscheidung für den Verkehrswert als bereichsspezifischen Gleichheitsmaßstab abzustellen.

<sup>15</sup> BVerfGE 65, 325 (347) (Steuern auf die Vermögensverwendung bezwecken, „mittelbar die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Konsumenten zu erfassen“); auch BVerfGE

rechtlich eindeutigen Rechtfertigungsgrundes der Belastung ist es unbefriedigend, wenn das Bundesverfassungsgericht bei der Feststellung und Verortung eines verbrauchsteuerlichen Freiheitseingriffs bislang sehr zurückhaltend geblieben ist.<sup>16</sup> Die Überwälzung der Verbrauchsteuer auf den Verbraucher ist legislativ und auch judikativ vorauszusetzen.<sup>17</sup>

Das Leistungsfähigkeitsprinzip korrespondiert auch bei den Steuern auf die Vermögensverwendung mit der Steuerrechtfertigung durch die staatliche Bereitstellung von Infrastrukturen. In den Blick kommen dabei zum einen die Infrastrukturen, die unmittelbar den Konsum ermöglichen,<sup>18</sup> zum anderen aber auch die Infrastrukturen, die der Erzielung des Einkommens zugrunde liegen, das seinerseits den Konsum erlaubt.<sup>19</sup> Die Konsumsteuern stellen sich in diesem Licht als ergänzende Steuern auf den Ertrag dar, soweit dieser Ertrag Konsumpotential bedeutet. Gleichwohl greifen Steuern auf die Vermögensverwendung nur in die vermögensschützende allgemeine Handlungsfreiheit gemäß Art. 2 Abs. 1 GG ein, nicht hingegen – mangels hinreichenden tatbestandlichen Konnexes – in das Eigentumsgrundrecht nach Art. 14 Abs. 1 GG.

## 7. Bemessung der Gesamtsteuerlast nach der Gesamtleistungsfähigkeit – Das Ziel des Vielsteuersystems

In der Gesamtschau offenbart sich ein Steuersystem, das – sieht man von der Erbschaft- und Schenkungsteuer und der Grundsteuer als grundsätzlich gesondert stehenden Steuern ab – mehrfach unmittelbar an den gleichen Ertrag anknüpft und das sodann die Verwendung des Vermögens besteuert, das in aller Regel zuvor ertragsbesteuert (oder erbschaftsbesteuert) worden war. Zwar stehen Ertrag- und Konsumsteuern insoweit komplementär, als die ertragsbesteuerte Leistungsfähigkeit (in Gestalt des hinzu-

---

98, 106 (124); 110, 274 (297); 145, 171 (214); dazu *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 17 Rdnr. 13.

<sup>16</sup> BVerfGE 110, 274 (298); 145, 171 (213).

<sup>17</sup> Wenn die zeitlich befristete Ermäßigung des Umsatzsteuersatzes auf Restaurationsleistungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG gemäß dem Corona-Steuerhilfegesetz vom 19.6.2020, BGBl. I 2020, S. 1385) mit dem Anliegen der finanziellen Unterstützung der Gastwirte begründet wird, ist dies deshalb steuersystematisch problematisch.

<sup>18</sup> P. Kirchhof, in: Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), HStR Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rdnr. 242.

<sup>19</sup> Seiler, in: VVDStRL Bd. 75 (2016), S. 333 (357).

erworbenen Eigentums) nicht vollständig identisch mit der konsumbesteuerten Leistungsfähigkeit ist, die in der Vermögensverwendung Ausdruck findet. Gleichwohl stützt sich der Konsum typischerweise auf vorherigen Ertrag, was auch neuere Ansätze zur Rechtfertigung der Konsumsteuern berücksichtigen. Im Ergebnis geht es um den gleichen Steuerpflichtigen, das gleiche – für alle Steuern zur Verfügung stehende – Vermögen und teilweise auch inhaltlich verbundene Steuerrechtfertigungen.

Freiheits- und gleichheitsgerecht ist das Steuersystem nach alledem nur dann, wenn man den Leistungsfähigkeitsmaßstab tatsächlich bereichsweit anlegt, also die Gesamtsteuerlast nach der Gesamtleistungsfähigkeit bemisst.<sup>20</sup> Gemeinsamer grundrechtlicher Maßstab ist dabei Art. 2 Abs. 1 GG, der eine Verhältnismäßigkeitsprüfung der steuerlichen Gesamtlast erfordert.<sup>21</sup> Dieser Ansatz entspricht dem eigentlichen, übergreifenden Ziel des Vielsteuersystems, für eine freiheits- und gleichheitsgerechte Besteuerung trotz ganz unterschiedlicher persönlicher Profile der Steuerpflichtigen und dementsprechend unterschiedlicher Manifestationen wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zu sorgen.<sup>22</sup>

## 8. Gebot legislativer Abstimmung und Begründung

Gesamtleistungsfähigkeit und steuerliche Gesamtlast sind, gerade bei gesetzlicher Typisierung, nur eingeschränkt genau zu ermitteln und zu bemessen.<sup>23</sup> Umso bedeutsamer ist deshalb das zu den materiellen Belastungsgrenzen hinzutretende grundrechtliche Gebot, das Nebeneinander

---

<sup>20</sup> Für eine derartige Gesamtschau auch *Mellinghoff*, in: DStJG Bd. 22 (1999), S. 127 (130 f.); *Drüen*, in: Kube u. a. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 158 Rdnr. 16; *P.Kirchhof*, in: FAZ vom 30.1.2020, S. 6 („Das deutsche Vielsteuersystem findet sein verfassungsrechtliches Maß erst, wenn nicht nur die Belastungswirkung einer Steuer gewürdigt, sondern das Eingriffsbündel durch mehrere Steuern – die Kumulationswirkung der einzelnen Steuern – gerechtfertigt wird.“).

<sup>21</sup> Zum Prüfungsanlass und -kontext (Gesamtprüfung oder Prüfung des einzelnen Eingriffs) *Rusche-meier*, Der additive Grundrechtseingriff, 2019, S. 183 ff.

<sup>22</sup> *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rdnr. 54.

<sup>23</sup> *Drüen*, in: Kube u. a. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 158 Rdnr. 16.

der Steuern im Vielsteuersystem abzustimmen<sup>24</sup> und zu begründen.<sup>25</sup> Je substanzhaltiger eine derartige Begründung ist, desto mehr Gestaltungsraum wird dem Gesetzgeber bei der Lastenkumulation – in Grenzen – zuzubilligen sein.

Spiegelbildlich ergibt sich hieraus die gesetzgeberische Pflicht, unbegründete Überschneidungen von Bemessungsgrundlagen, die zu einer intransparenten und inhaltlich nicht gerechtfertigten Mehrfachbelastung führen, zu vermeiden,<sup>26</sup> und gegebenenfalls gegenseitige Abzugsmöglichkeiten oder auch Anrechnungen von Steuern vorzusehen. Entsprechende Scharniernormen zur Abgrenzung und Anrechnung wie § 4 Abs. 5b, § 35 oder auch § 35b EStG sind deshalb zwingend.<sup>27</sup>

### III. Steuerkumulation im Bundesstaat

#### 1. Volle Grundrechtswirkung auch gegenüber der Kumulation von Steuern auf unterschiedlichen Ebenen

Die bundesstaatliche Verteilung der Besteuerungszuständigkeiten in Art. 105 ff. GG hat nicht nur kompetenzbegründende, sondern auch belastungsmäßigende Funktion,<sup>28</sup> insbesondere durch die Benennung zulässiger Steuerquellen<sup>29</sup> und die diesbezüglichen verfassungsrechtlichen

---

<sup>24</sup> Siehe zum gegenwärtigen Bedarf nach einer gehaltvollen Steuerkonkurrenzlehre *Seiler*, in: VVDStRL Bd. 75 (2016), S. 333 (362 ff.); *Kube*, in: HFSt Bd. 4 (2016), S. 69 (71); mit einem klaren Gestaltungsvorschlag *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, Leitgedanken der Steuerreform Rdnr. 22 ff. sowie §§ 5 ff. des Gesetzestexts.

<sup>25</sup> Umfassend zur verfassungsrechtlich gebotenen Begründung gesetzgeberischer Entscheidungen *Kischel*, Die Begründung, 2003, S. 260 ff.

<sup>26</sup> So auch *Drüen*, in: Kube u. a. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 158 Rdnr. 16.

<sup>27</sup> Der BFH würdigt § 4 Abs. 5b EStG (Verbot des einkommen- und körperschaftsteuerlichen Betriebsausgabenabzugs der getragenen Gewerbesteuer) allein nach Maßgabe der einkommen- und körperschaftsteuerrechtlichen Dogmatik (Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips) und widmet sich insoweit nur unzureichend der übergeordneten Systemebene; BFH, BStBl. II 2014, S. 531; BStBl. II 2015, S. 1046.

<sup>28</sup> *Kube*, in: HFSt Bd. 3 (2016), S. 53 (58 ff.) m. w. N.

<sup>29</sup> Zu den Steuertypen des Art. 106 GG BVerfGE 145, 171 (193).

Gleichartigkeitsverbote.<sup>30</sup> Ungeachtet dessen gilt, dass die grundrechtlichen Besteuerungsmaßstäbe ohne Einschränkung auch bei der Kumulation von Steuern greifen, die auf unterschiedlichen Ebenen des Bundesstaates ausgestaltet und erhoben werden.<sup>31</sup> Die Grundrechte können deshalb einem späteren Hinzutreten einer erheblichen, im Ergebnis überfordernden steuerlichen Belastung im föderalen Belastungsgefüge entgegenstehen.<sup>32</sup>

## 2. Gebot föderaler Rücksichtnahme

Aus dem bundesstaatlichen Gebot der föderalen Rücksichtnahme ist abzuleiten, dass Bund, Länder und Gemeinden bei der Inanspruchnahme von Steuerquellen maßvoll bleiben müssen, um zu verhindern, dass die steuerliche Gesamtleistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen bereits durch einzelne Steuern voll in Anspruch genommen wird, ohne dass andere, verfassungsrechtlich zugeordnete Steuerquellen substanzhaltig genutzt werden könnten.<sup>33</sup>

## IV. Bereinigende Reduzierung der Anzahl der Steuerarten

Die Analyse des historisch gewachsenen Gesamtsteuersystems und der jeweiligen Anknüpfungspunkte der Einzelsteuern mündet in einem Plädoyer für eine bereinigende Reduzierung der Anzahl der Steuerarten. Der Marktertrag sollte allein durch die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer erfasst werden, der marktferne Vermögenszuwachs durch die Erbschaft- und Schenkungsteuer. Der Grundsteuer kommt als Realsteuer der Ge-

---

<sup>30</sup> Zum Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2 GG (Gleichartigkeitskriterien: Steuergegenstand, Steuermaßstab, Art der Erhebungstechnik, wirtschaftliche Auswirkungen) bereits BVerfGE 7, 244 (260 ff.); 13, 181 (192 f.); zum Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a GG BVerfGE 40, 56 (63); 65, 325 (350 f.); 98, 106 (124).

<sup>31</sup> Allgemein dazu *Ruscheimer*, Der additive Grundrechtseingriff, 2019, S. 151 ff. (additiver Grundrechtseingriff durch verschiedene Hoheitsträger); vgl. auch die Wirkung von Art. 103 Abs. 3 GG (ne bis in idem).

<sup>32</sup> Vgl. *Ruscheimer*, Der additive Grundrechtseingriff, 2019, S. 161 ff. zur zeitlichen Dimension der Ausschöpfung eines „Eingriffskontingents“.

<sup>33</sup> Siehe zur gebotenen Rücksichtnahme bei der Erhebung von Ergänzungsabgaben BVerfGE 32, 333 (338).



meinden mit Äquivalenzbezug eine Sonderrolle zu. Die in der Vermögensverwendung zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit wird durch die – bereits differenzierungsfähige – Umsatzsteuer erfasst. Daneben mögen einige wenige weitere Steuern auf die Leistungsfähigkeit stehen, die sich in besonderen Formen der Vermögensverwendung manifestiert. Eine derartige Vereinfachung des Vielsteuersystems führt die Besteuerung auf tragfähige, konsistent ineinandergreifende Belastungsgründe zurück, sichert damit eine freiheits- und gleichheitsgerechte Gesamtbelastung und enthebt vom Erfordernis zahlreicher Abgrenzungs- und Anrechnungsregeln.