

Zweiter Teil

Maßstäbe materieller Steuergerechtigkeit am Beispiel der Grundsteuer

§ 4 Elemente einer Theorie der Rechtfertigung von Steuern

A. Außen- und Binnenperspektive – Steuer„zweck“ und Belastungsgrund

Die *Zwei-Stufen-Theorie* aufgreifend: „Die Frage, ob die Auferlegung von Steuern überhaupt gerechtfertigt ist, wird im Steuerstaat ohne Weiteres bejaht.“²⁶⁹ Dieser Feststellung von *Hey* kann nur zugestimmt werden. *K. Vogel* hat an die „vergessene Vorfrage“ vor geraumer Zeit erinnert.²⁷⁰ In der Gegenwart ist sie zu einer Fußnote des Steuerrechts geschrumpft.²⁷¹ *Birk* folgert diesbezüglich sogar, dass „Steuern als solche ... im modernen Verfassungsstaat keiner ausdrücklichen Rechtfertigung“ bedürfen.²⁷²

Indes lässt sich das Thema nicht so kurzfristig abtun. Bei näherer Betrachtung erweist es sich als vielschichtiger. *Waldhoff* hat das Thema, das *Rodi* als verfassungsrechtlichen Dauerauftrag beschreibt²⁷³, erst unlängst wieder auf die Tagesordnung gesetzt.²⁷⁴

Die Steuerrechtfertigung fragt nach dem Geltungsgrund (nicht: -zweck) der Steuer.²⁷⁵ Die Frage adressiert zwei Aspekte, die sich wie die beiden Seiten einer Medaille verhalten, in verschiedene Richtungen blickend aber erst zusammen ein vollständiges Bild ergebend. Es ist eine *äußere* und eine *innere* Rechtfertigungsdimension zu identifizieren:

- Steuern erhalten ihre *allgemeine* Rechtfertigung daraus, als sie Existenzbedingung des modernen Staates sind und Gestaltungselement der Gesellschaft sein können. Diese nach *außen* gerichtete Perspektive wird im steuerwissenschaftlichen Sprachgebrauch üblicherweise mit *Steuerzweck* umschrieben.
- Eine *konkrete* Steuer ist nur dann gerechtfertigt, wenn sie auf einen Steuergegenstand mit tauglichem Steuergut zugreift, oder (sofern nicht vorhanden) einen anderen (sach)gerechten Anknüpfungspunkt aufweist. Diese nach *innen* gerichtete Sichtweise fragt nach dem *Belastungsgrund* einer Steuer.

269 *Hey* in *Tipke/Lang*, Rn. 3.94; *Grunow*, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuerlast und Steuererhebung, 2017, S. 15 und 25.

270 *K. Vogel* Der Staat 1986, 481 – von *Waldhoff* in *Droege/Seiler*, Eigenständigkeit des Steuerrechts, 2019, S. 66 als „bahnbrechende[r] Aufsatz“ gewürdigt.

271 *Grunow* (FN 269), S. 15.

272 *Birk* DSStG 22 (1999), 7 (8); ebenso *Jachmann*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, 1996, S. 6.

273 S. FN 232, S. 1.

274 *Waldhoff* (FN 270), S. 64.

275 *Grunow* (FN 269), S. 16; *K. Vogel* Der Staat 1986, 481.

B. Die allgemeine Rechtfertigung von Steuern

I. Der Fiskalzweck

„Der Staat des Grundgesetzes ist Steuerstaat“.²⁷⁶ Steuerstaat ist keine Staatszielbestimmung wie etwa Rechtsstaat und Sozialstaat. Er ist zunächst *Staatswirklichkeit*, die die wichtigste Finanzierungsform des Gemeinwesens beschreibt. Er ist aber mehr als das, nämlich auch *Staatsform*, weil er in der Verfassung selbst gründet.²⁷⁷

Die Rechtfertigung von Steuern im Verfassungsstaat der Gegenwart erscheint mit einem Blick auf die Wirklichkeit unmittelbar einsichtig: Nachdem jener die Grundlagen seiner Finanzierung nicht wie ehemals durch Kriegszüge, Domänenwirtschaft oder Regalieneinkünfte bzw. heutzutage nicht durch Staatsunternehmen sicherstellen kann und auch nicht will²⁷⁸, ist er darauf verwiesen, als Steuerstaat am Erfolg privater Wirtschaftstätigkeit teilzuhaben.²⁷⁹

Das *Prinzip der Steuerstaatlichkeit* hat Eingang in die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts gefunden.²⁸⁰ Im Vermögensteuerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 22.6.1995²⁸¹ heißt es, dass die Rechtfertigung von Steuern primär in der Erzielung staatlicher Einnahmen, also in ihrem *Fiskalzweck* besteht.²⁸²

276 Isensee (FN 239), S. 409.

277 Isensee (FN 239), S. 436; Seiler in Dürig/Herzog/Scholz, Art. 105 Rn. 41 (Stand: 74. Lieferung, Mai 2015) m. w. N. zum Diskussionsstand; zur Genese des Begriffs instruktiv K. Vogel Der Staat 1986, 481 (499); ders. in Isensee/Kirchhof, HStR II, 32004, Rn. 72; a. A. Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, 2000, S. 126 ff., die dem Steuerstaatsprinzip normative Qualität speziell in Abgrenzung zur Erhebung von nicht-steuerlichen Abgaben abspricht und die behaupteten restriktiven Voraussetzungen für deren Zulässigkeit zurückweist.

278 Vgl. § 65 BHO und die entsprechenden landesrechtlichen Regelungen, die die Beteiligung von Bund und Ländern an privatrechtlichen Unternehmen an die Erfüllung enger Voraussetzungen knüpfen.

279 Jachmann (FN 272), S. 5; F. Kirchhof BB 2017, 662; P. Kirchhof in Isensee/Kirchhof, HStR V, 32007, § 118 Rn. 5; ders. JZ 2015, 105 (106); ders. StuW 2017, 3; Tipke (FN 40), S. 1 und 230.

280 BVerfG, Beschl. v. 8.6.1988 – 2 BvL 9/85 und 3/86 (Fehlbelegungsabgabe), BVerfGE 78, 249 (266 f.); dass., Beschl. v. 7.11.1995 – 2 BvR 413/88 und 1300/93 (Wasserpfennig), BVerfGE 93, 319 (342).

281 BVerfG, Beschl. v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91 (Vermögensteuer [Einheitsbewertung]), BVerfGE 93, 121 (134).

282 Vgl. § 3 Abs. 1, 1. Hs. AO: „Steuern sind Geldleistungen, die ... von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; ...“; bereits Rau, Lehrbuch der politischen Ökonomie, Dritter Band, erste Abtheilung: Grundsätze der Finanzwissenschaft, 1855, S. 343 f.: „Wo daher Steuern als Ergänzung der übrigen Staatseinkünfte zur Befriedigung der Staatsbedürfnisse notwendig sind, ... da darf man sie auch als gerechtfertigt ansehen.“; Schmölders/Hansmeyer, Allgemeine Steuerlehre, 1980, S. 66.

Dass es daneben „sekundäre“ Steuerzwecke wie Lenkung, Umverteilung und Vereinfachung gibt, sei der Vollständigkeit halber erwähnt.²⁸³ Zum *Lenkungszweck* wird noch im konkreten Zusammenhang mit der Grundsteuer auszuführen sein.²⁸⁴

II. Kritik des Fiskalzwecks

Der Fiskalzweck als zentraler Begriff der *funktionalen* Steuerrechtfertigungslehre²⁸⁵ beschreibt pure Finalität, ist aber der falsche Einstieg in die Steuerrechtfertigungskaskade. Soll die Rechtfertigung von Steuern zweifels- ohne primär in der Erzielung staatlicher Einnahmen liegen, wird gleichwohl nur eine *Mittel-Zweck-Relation* formuliert, die die Wirklichkeit der Finanzierung eines Gemeinwesens beschreibt, dies jedoch ohne normatives Fundament. Es wird zwar die Frage beantwortet, *wozu* die Heranziehung des Einzelnen zur Staatsfinanzierung dient. Hinter dem Zweck lugt aber die Frage hervor, *warum* er dazu verpflichtet sein soll.

Diese wird im Schrifttum unter verschiedenen Aspekten aufgegriffen, ohne dass eine konsolidierte Dogmatik existiert. Vereinzelt wird das Defizit unscharf adressiert, z. B. wenn vorgetragen wird, dass die Leistungsfähigkeit des Zensiten, an die die Steuer anknüpft, weder Rechtfertigungsgrund für ihre Erhebung sei noch eine eindeutige Determinante für ihre Bemessung gebe.²⁸⁶ Es ist also zu fragen, wie die Unterlegung des Fiskalzwecks mit einem Fiskalgrund erfolgen kann, verbunden mit dem Desiderat, dass dieser in der Verfassung verankert ist.

III. Vom Fiskalzweck zum Fiskalgrund

1. Elemente einer Theorie des Fiskalgrundes

Die Frage soll unter zwei Perspektiven angegangen werden, nämlich einer *objektiv-gegenständlichen* und einer *subjektiv-personalen*, um die Verfassung in ihrer Gesamtheit zu erfassen.

2. Verfassungsgesundenheit des Belastungsobjekts als objektiv-gegenständlicher Aspekt

a) **Gegenseitige Verwiesenheit von Privatwirtschaft und Steuerpflicht**
Privatwirtschaft und Steuerpflicht erweisen sich zueinander als komplementär.²⁸⁷ Die Gewährleistung jener in einer freiheitlichen Wirtschaftsordnung setzt die Finanzierung des Staatswesens durch Abgaben voraus.²⁸⁸ Ein Erfolg privaten Wirtschaftens ist nicht denkbar ohne die staatliche

283 Kategoriebildung nach Hey in Tipke/Lang, Rn. 3.19 ff.; vgl. § 3 Abs. 1, 2. Hs. AO: „...., die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.“

284 S. § 6 C.III.

285 Grunow (FN 269), S. 26 ff.

286 Isensee (FN 239), S. 428; s. hierzu auch Rodi (FN 232), S. 55 und 69.

287 Gröpl AöR 133 (2008), 1 (15) und Wittmann StuW 1993, 35 (41) jeweils m. w. N.

288 Isensee (FN 239), S. 417; P. Kirchhof AöR 128 (2003), 1 (7); ders. JZ 1985, 305 (307).

Bereitstellung einer entsprechenden Rechts-, Wirtschafts- und Sozialordnung, um nur die wichtigsten Bereiche öffentlicher Infrastruktur zu benennen. Eigenes Verdienst kann erst in einem solchen Rahmen in privaten Erfolg transformiert werden. Letzterer ist wegen des unabdingbaren Beitrags des Gemeinwesens hierzu in soziale Bindung eingebettet.

Art. 14 Abs. 2 GG nimmt diese Gesellschaftswirklichkeit auf und formuliert die Sozialpflichtigkeit des Erwerbs *sowie* des Gebrauchs der Erwerbsgrundlagen²⁸⁹, die als Geldvermögen heute in gleicher Weise geschützt sind wie Sachgüter.²⁹⁰ *P. Kirchhof* hat dies in der These von der Steuer als „Preis der Berufs- und Eigentümerfreiheit“ zugespitzt²⁹¹ und den darin enthaltenen äquivalenztheoretischen Grundton selbst eingeräumt²⁹². *Isensee* spricht ähnlich von einer „Art Prämie oder Abfindung der Besteuernten an den Staat“.²⁹³

b) Finanzierungverantwortung aus objektbezogener Gemeinwohlverstrickung

P. Kirchhof und *Isensee* formulieren Richtiges, drücken aber eine Ferne von Staat und Gesellschaft aus, die Art. 14 Abs. 2 GG nicht vollständig gerecht wird. Es wird deshalb der Begriff der *Gemeinwohlverstrickung* von Erwerb und Erworbenem vorgeschlagen, um die Rechtfertigung des steuerlichen Zugriffs darauf zu bezeichnen. Wie Wirtschaftsgüter durch Zuordnung zum Betriebsvermögen eine steuerrechtliche Verbindung mit diesem eingehen und damit verstrickt werden, so werden Lebenssachverhalte der Einkommenserwirtschaftung, der Vermögenshaltung und der Einkommensverwendung (s. unten sub D.I.3.a)) als besteuernswürdig definiert und im Umfang des jeweiligen Steuertatbestandes *gemeinwohlverstrickt*. Es entsteht eine *Finanzierungsverantwortung* des Bürgers für die staatlichen Angelegenheiten aus *Verfassungsgebundenheit* eines ihm zugerechneten *Belastungsobjekts*.

289 *Seiler* in *Droege/Seiler*, Eigenständigkeit des Steuerrechts, 2019, S. 24 und 26; schon *Rau* (FN 282), S. 344 formuliert diesen Gedanken Mitte des 19. Jahrhunderts: „Die Gewähr, welche der Staat dem Eigenthume seiner Bürger leistet, ist deshalb keine unbedingte, sondern nur unter dem Vorbehalte zu verstehen, daß nöthigenfalls ein Theil desselben für die Staatseinnahmen in Anspruch genommen werden dürfe ...“.

290 *P. Kirchhof* in *Droege/Seiler*, Eigenständigkeit des Steuerrechts, 2019, S. 85 m. w. N. zur verf. Rspr.

291 A. a. O., S. 82 und 84; ebenso *Grunow* (FN 269), S. 78 ff.

292 A. a. O., S. 83; eine gewisse Nähe zu *Adam Smith* (s. § 5 A.II.) ist nicht von der Hand zu weisen.

293 S. FN 239, S. 417.

3. Verfassungsgebundenheit des Steuerbürgers als subjektiv-personaler Aspekt

Der Begriff der Steuerpflicht kann auch unter subjektiv-personalen Dimensionen thematisiert werden. Im Folgenden werden die Begründungskategorien der Grundpflicht, des Solidarbeitrags, des Gemeinwohls und der Staatsform auf ihre normative Tragfähigkeit für den staatlichen Steuerzugriff untersucht.

a) Steuerpflicht als Grundpflicht

aa) Schrifttum

„Grundpflichten sind in der Verfassung ausgesprochene Pflichten oder Bindungen des einzelnen, die in der staatlichen Vergemeinschaftung oder in den wesentlichen Staatsaufgaben ihre Rechtfertigung finden ...“, so die Definition von *Badura*.²⁹⁴ Nach *H. Hofmann* sind die Grundpflichten in der Notwendigkeit begründet, den freiheitlichen Staat zu organisieren und zu erhalten.²⁹⁵ Die verfassungsrechtliche Basis dafür findet er im Gegenseitigkeitsprinzip des Art. 2 Abs. 1 GG sowie im Prinzip gleicher Freiheit aller.²⁹⁶ *Stern* sieht die Grundpflichten als „nicht nur selbstverständliche, sondern auch rechtliche Verfassungsvoraussetzungen“ an.²⁹⁷ Ob es ungeschriebene Verfassungspflichten geben kann, ist strittig.²⁹⁸

Das Grundgesetz äußert sich explizit zu einer Steuerpflicht der Bürger nicht. Man wird nicht fehlgehen, dass die verfassungsrechtliche Verankerung für eine selbstverständliche Pflicht seinerzeit schlicht für überflüssig erachtet wurde.²⁹⁹ Dieses Bewusstsein drückt auch die soweit ersichtlich einzige Belegstelle in der Rspr. des Bundesverfassungsgerichts aus, die von einer Grundpflicht des Staatsbürgers ausgeht, zur Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs beizutragen.³⁰⁰ Vereinzelt wird die Auffassung vertreten, dass die Steuerpflicht Grundpflicht der Angehörigen eines Gemeinwesens, obgleich nicht geschriebener Verfassungsrechtssatz sei.³⁰¹ *Birk/Eckhoff* sehen

294 *Badura* DVBl. 1982, 861 (868).

295 *H. Hofmann* in Isensee/Kirchhof, HStR IX, ³2011, § 195 Rn. 41.

296 A. a. O., § 195 Rn. 42.

297 *Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland I, ²1984, S. 937.

298 *Luchterhand*, Grundpflichten als Verfassungsproblem in Deutschland, 1988, S. 51 m. w. N.

299 A. a. O., S. 380.

300 Sondervotum *Simon* in BVerfG, Beschl. v. 11.10.1977 – 1 BvR 343/73 u. a. (Hausgehilfin), BVerfGE 47, 1 (37).

301 *Bethge* JA 1985, 225 (257); *H. Hofmann* in Isensee/Kirchhof, HStR IX, ³2011, § 195 Rn. 56; *Jachmann* StW 2000, 239; *dies.* DStZ 2001, 225; *P. Kirchhof* JZ 1982, 305 (307); *dies.* StW 1985, 319 (320): „allgemeine Bürgerpflicht“; *T. Schmidt* (FN 131), S. 255 f. und 261; a. A. *Grunow* (FN 269), S. 65 ff.; *Henke* in Beckerath et al., HdSW 4, 1965, S. 692, der die Idee von Grundpflichten generell ablehnt; ebenfalls abl. (unter ausdrücklicher Nennung der Steuerpflicht) *Gusy* JZ 1982, 657 (661) sowie mit eingehender Begründung *Rodi* (FN 232), S. 158 ff.

im Ergebnis ähnlich die allgemeine Pflichtigkeit, zur Finanzierung der gemeinschaftlichen Bedürfnisse beizutragen, als Belastungsgrund der Steuer an.³⁰²

bb) Eigene Auffassung

Die Annahme von Grundpflichten vor oder jenseits der *constitutio scripta* ist problematisch. Sie birgt die Gefahr einer unkonturierten Inpflichtnahme der Grundrechtsträger und mündet zu Ende gedacht in einen allgemeinen „Gemeinwohlvorbehalt“ gegenüber den Grundrechten.³⁰³ Das ist jedoch nicht die Konzeption des Grundgesetzes, das ein sorgsam austariertes Verhältnis von Grundrechtsgewährleistungen und -schränken normiert.³⁰⁴

b) Steuerpflicht als Solidarbeitrag

aa) Schrifttum

Wird die Steuer nicht nur als Einstandspreis für wirtschaftliche Betätigung am Markt verstanden, könnte sie auch als Solidarbeitrag des Einzelnen zur Finanzierung der Staatsaufgaben interpretiert werden.³⁰⁵ Der ethische Leitgedanke der Solidarität befindet sich im Verbindlichkeitsraum zwischen der Gerechtigkeitsidee (unbedingter Verbindlichkeitsanspruch) und bloßer Tugendmoral wie Wohltätigkeit und Dankbarkeit. Dem Solidaritätsbegriff ist ein Wechselseitigkeitselement immanent, das über reine Freiwilligkeit hinausgeht, vielmehr einen Pflichtenanruf enthält.³⁰⁶ Anders gewendet: Solidarität ist eine Form gegenseitiger und gemeinschaftsstiftender Verbundenheit zwischen verschiedenen Personen oder Gruppen, die ein Element der Verantwortung und der Sorge für andere einschließt.³⁰⁷

Damit ist aber der *normative* Gehalt von Solidarität noch nicht geklärt.³⁰⁸ Es stellt sich die Frage, ob und gegebenenfalls wie das vorrechtliche Leitbild Konstitutionalisierung erhalten hat.

Als Arbeitshypothese bietet sich das *Sozialstaatsprinzip* (Art. 20 Abs. 1 GG) an. In der Staatsrechtslehre wird nach anfangs durchaus kontroverser Diskussion heute allgemein davon ausgegangen, dass es nicht nur unver-

302 Birk/Eckhoff (FN 268), S. 55.

303 Badura DVBl. 1982, 861 (868); Callies, Rechtsstaat und Umweltstaat, 2000, S. 553.

304 Grunow (FN 269), S. 65.

305 So Jachmann, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003, S. 51; dies. StuW 2017, 209 (210); Depenheuer in Isensee/Kirchhof, HStR IX, 72011, § 194 Rn. 37 (Steuerpflichtigkeit als „Ausdruck der apriorischen Gemeinschaftsbindung des einzelnen“) und a. a. O. eingehend Rn. 46 ff.; Weber-Grellet in FS Spindler, 2011, S. 241, der Steuern „ihrem Wesen nach“ in einer demokratischen Gesellschaft als „Solidarbeiträge zur Finanzierung der gesellschaftlichen Aufgaben“, nicht aber als staatliche Zwangsabgaben ansieht.

306 Höffe in Droege/Seiler, Eigenständigkeit des Steuerrechts, 2019, S. 1 f.

307 Volkmann, Solidarität – Programm und Prinzip der Verfassung, 1998, S. 6 und ders. in FS P. Kirchhof I, 2013, S. 37; ebenso Depenheuer in Isensee/Kirchhof, HStR IX, 72011, § 194 Rn. 1, 12 und 19.

308 Volkmann (FN 307), FS P. Kirchhof I, S. 38.

bindlicher Programmsatz, sondern alle Staatsgewalten bindende Staatsleitlinie ist.³⁰⁹ Ob es die Solidaritätsidee inkorporiert, ist strittig.³¹⁰ Beispielhaft wird diese Auffassung von *E. R. Huber* vertreten. Er folgert aus dem Sozialstaat als Staatszielbestimmung eine Sozialverantwortung, die u. a. zur rechtlichen (!) Sozialpflichtigkeit der Glieder der Gesellschaft untereinander führe. Daraus leitet er u. a. konkrete abgaben- und steuerrechtliche Folgerungen ab, da sich die Sozialpflichtigkeit u. a. in der Heranziehung der Eigentümer zum Lastenausgleich und in einer progressiven Besteuerung ausdrücke.³¹¹

bb) Eigene Auffassung

Diese Auffassung begegnet Bedenken. Das Sozialstaatsprinzip kann zwar in spezifischen Kontexten Prägestärke für steuerrechtliche Weichenstellungen entfalten. So ist es in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ausdrücklich als eine der Garantienormen für die Steuerfreiheit des Existenzminimums anerkannt worden.³¹² Als Rechtfertigungsgrundlage für Fiskalzwecknormen ist es jedoch überfordert.

c) Steuerpflicht aus Gemeinwohlverantwortung als Staatszweck/-ziel

aa) Entwicklung des Gedankens

Die Topoi Grundpflicht und Solidarbeitrag nähern sich der Verpflichtung, Steuern zu zahlen, an, ohne ihren Kern verfassungsscharf zu erfassen. Möglicherweise könnte dieser mit dem Begriff der Gemeinwohlverantwortung des Staatsbürgers zielgenauer umschrieben werden. Die Verantwortung des Staates für das Gemeinwohl ist „keine Einbahnstraße“.³¹³

Die Tragfähigkeit dieses Ansatzes setzt allerdings voraus, dass er in der Verfassung selbst identifiziert werden kann. Der wissenschaftliche Begleitchor hierzu ist dissonant, denn: „Wer heute etwas über das Gemeinwohl erfahren will, hat Berge von Druckwerken zu bewältigen, die ihn wissen lassen, dass er einem verblassten Zeichen, einer rhetorischen Figur, leichter als Luft, einem Mythos, wenn nicht gar einem Phantom auf der Spur ist.“³¹⁴ Eine pluralistische Gesellschaft tut sich „mit dem Gemeinwohl und dem, was die vorwiegende Mehrzahl“ der Bürgerinnen und Bürger darunter versteht, schwer.³¹⁵

309 *Herzog* in *Dürig/Herzog/Scholz*, Art. 20 Abschn. VIII Rn. 6 (Stand: 18. Lieferung, September 1980); *Stern* (FN 297), S. 886 ff. m. w. N.

310 *Denninger* KritV 2009, 20 (FN 1) und 25 f.

311 S. FN 27, S. 605 ff.; in diesem Sinne auch *Hesse*, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, ²⁰1999, Rn. 213 und *Volkman* (FN 307), FS P. Kirchhof I, S. 42; a. A. *H. Hofmann* in *Isensee/Kirchhof*, HStR IX, ³²2011, § 195 Rn. 52.

312 Zur Vertiefung *Seer* in *Tipke/Lang*, Rn. 1.39 und 3.161.

313 *Callies* (FN 303), S. 556.

314 *Grawert* Der Staat 2004, 434 f.

315 *Barišić* Synth Philos 41 (2006), 431 (456).

Diese pessimistische Einschätzung vorausgeschickt, kann Gemeinwohl gleichwohl nicht hinweggedacht werden, ohne dass ein Staat zerfiele.³¹⁶ Bei „natürlicher Lebensanschaung“ wird deshalb niemand widersprechen, dass der Einzelne um des Gemeinwohls willen seinen Beitrag an die Gemeinschaft auch in Form von Steuern leisten muss.³¹⁷

bb) Gemeinwohl in der Rechtsprechung

Das Menschenbild des Grundgesetzes ist nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts „nicht das eines isolierten souveränen Individuums“. Jenes habe „vielmehr die Spannung Individuum – Gemeinschaft im Sinne der Gemeinschaftsbezogenheit und Gemeinschaftsgebundenheit der Person entschieden, ohne deren Eigenwert anzutasten.“³¹⁸ Ob die Verfassung damit gar als eine kommunitaristische angesehen werden kann, ist strittig und im Ergebnis abzulehnen.³¹⁹

Verfassungsinterpretation als Gemeinwohlkonkretisierung³²⁰ hat in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts überdies auch ihren Niederschlag im Verständnis von Grundrechten als Gemeinwohlüter gefunden und damit ihre primäre Funktion als Abwehrrechte transzendiert. So hat Karlsruhe die „schlechthin konstituierend[e]“ Bedeutung der Meinungsfreiheit nach Art. 5 Abs. 1 Satz 1 GG für eine freiheitlich-demokratische Staatsordnung betont³²¹ und diese *objektivrechtliche* Perspektive in Bezug auf die Pressefreiheit fortgeführt³²². Auch in der Rechtsprechung zu Art. 3 Abs. 1 GG finden sich entsprechende Belege, z. B. wenn das Interesse an der *Steuergerechtigkeit* als *Aspekt des gemeinen Wohls* eingeordnet wird.³²³ Grundrechte haben damit auch die Funktion der Bekräftigung freiheits- und gleichheitsrechtlicher Institute, die für das Gemeinwohl von maßgeblicher Bedeutung sind.

Den vom Bundesverfassungsgericht gesteckten Rahmen hat das Bundesverwaltungsgericht seinerzeit in eigenwilliger Interpretation gesprengt. Denn die Grundrechte seien „dem Staatsbürger nicht zur freien Verfügung

316 Crawert Der Staat 2004, 434 (448).

317 Utz (FN 189), S. 568.

318 BVerfG, Urt. v. 20.8.1954 – 1 BvR 459/52 u. a. (Investitionshilfe), BVerfGE 4, 7 (15 f.) st. Rspr.; in diesem Sinne auch Hesse (FN 36), S. 580.

319 Dafür Brugger AöR 123 (1998), 337 (343); dagegen Haltern KritV 2000, 153 (162).

320 Häberle AöR 95 (1970), 86 (112); s. hierzu auch H. D. Jarass AöR 110 (1985), 363 (369 ff.).

321 BVerfG, Urt. v. 15.1.1958 – 1 BvR 400/51 (Lüth-Urteil), BVerfGE 7, 198 (208).

322 BVerfG, Urt. v. 5.8.1966 – 1 BvR 586/62, 610/63 und 512/64 (Spiegel-Urteil), BVerfGE 20, 162 (174 f.).

323 BVerfG, Beschl. v. 14.11.1961 – 2 BvR 345/60, BVerfGE 13, 215 (224); insofern ist H. D. Jarass AöR 110 (1985), 363 (371) zu widersprechen, dass sich in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts keine „Berufung auf die objektivrechtliche Seite ... von Sonderfällen abgesehen, beim allgemeinen Gleichheitssatz“ finde. Die Steuergerechtigkeit ist kein Sonderfall, sondern ein grundlegender Gerechtigkeitsbegriff.

eingräumt, sondern in seiner Eigenschaft als Glied der Gemeinschaft und damit auch im öffentlichen Interesse“.³²⁴ Freiheit als solche würde zu einer „Freiheit um zu“.³²⁵

cc) Gemeinwohl im Schrifttum

Von der Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts ist es nur noch ein kleiner Schritt zu *Scheuner*, nach dem das Freiheitsgrundrecht des Art. 2 GG „in der verfassungsmäßigen Ordnung auch an eine Pflicht zu verantwortlicher freier Lebensführung gebunden“ sei.³²⁶ Den furiosen Schlusspunkt einer solchen Philosophie formuliert *Paulick*, nach dem sich die Steuer als Rechtspflicht „aus der Forderung der Gemeinwohlgerechtigkeit, die das Verhältnis der Glieder zum Staate unter der Forderung ‚Jedem das Seine‘ – hier also dem Staatsganzen das Seine – ordnet.“³²⁷ Dieses aus der Zeit gefallene Verständnis des *sum cuique* gemahnt an *Platons Politeia* (s. § 2 B.II.1.) und ist nicht die Konzeption des Grundgesetzes. Denn der Staatsgewalt stehen nicht „Rechte“, sondern Kompetenzen zu.³²⁸

Mit *Böckenförde* bleibt es dabei, dass der Mensch von der heutigen Rechtsordnung als „ein in (rechtliche) Freiheit gesetztes Individuum, das seine Bestimmung selbst suchen und wählen, sie aber auch verfehlen kann“ gesehen und respektiert wird.³²⁹ Er versteht unter Gemeinwohl den „Inbegriff der Bedingungen des Leben- und Sich-Entfalten-Könnens der Menschen als einzelne, in sozialen Gemeinschaften und als politisch organisierte Gesamtheit“.³³⁰

Isensee betrachtet das *bonum commune* als Fundamentalprinzip der politischen Ethik.³³¹ Es ist *Staatszweck* und *Staatsziel* zugleich.³³² Die Idee des Gemeinwohls befindet sich nach seiner Konzeption im Vorraum der Verfassung und beansprucht Gültigkeit auch dann, wenn sie in dieser keine schriftliche Ausprägung gefunden hat.³³³ Die Verortung im Bereich der Ethik macht ihren Transfer in die Sphäre des Rechts erst noch erforderlich. Denn

324 BVerwG, Urt. v. 22.2.1962 – II C 145.59, BVerwGE 14, 21 (25) mit Bezugnahme u. a. auf BVerfG (FN 318), BVerfGE 4, 7 (15 f.).

325 *Böckenförde*, Staat, Gesellschaft, Freiheit, 2016, S. 236.

326 S. FN 35, S. 489 (FN 96); a. A. *H. Hofmann* in *Isensee/Kirchhof*, HStR IX, 3011, § 195 Rn. 51 f.

327 ZgS 1953, 483 (490).

328 *P. Kirchhof* JZ 1979, 153 (157).

329 S. FN 28, S. 60; ebenso *Evers* JZ 1961, 241 (247) und *Isensee* in *Isensee/Kirchhof*, HStR IV, 3006, § 71 Rn. 117.

330 S. FN 227, S. 212.

331 *Isensee* in *Isensee/Kirchhof*, HStR IV, 3006, § 71 Rn. 1.

332 A. a. O., § 71 Rn. 11.

333 A. a. O., § 71 Rn. 63 sowie zum Gemeinwohl als „vorrechtliche Verfassungserwartung“ Rn. 125 ff. *Isensee* versteht als Verfassungserwartung „die Bedingungen, unter denen die Grundrechtsrealisierung und das Gemeinwohl zusammenstimmen“ (in *Isensee/Kirchhof*, HStR IX, 3011, § 190 Rn. 206).