

Die Lizenzschranke als Abwehrmaßnahme im Steuerwettbewerb

Müllmann

2022

ISBN 978-3-406-78017-2

C.H.BECK

auflegt, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln⁹³⁴. Dabei ist der Gesetzgeber nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts in der Wahl der Vergleichsgruppen und der Art und Weise der Gleich- bzw. Ungleichbehandlung im Rahmen seines Entscheidungsspielraums frei. Er muss sich jedoch in Bezug auf Differenzierungen an der Sachgerechtigkeit seiner Entscheidung messen lassen; diese Differenzierungen müssen dem verfolgten Ziel und dem Ausmaß der Beeinträchtigung angemessen sein⁹³⁵.

Aus dieser vom Bundesverfassungsgericht in Entscheidungen zum allgemeinen Gleichheitssatz vielfach verwendeten Formulierung ergibt sich damit zugleich, dass das Bundesverfassungsgericht die Verwirklichung von Gleichheit am Gedanken der Gerechtigkeit misst. Das Verhältnis von Gleichheit und Gerechtigkeit im Recht ist seit jeher Anlass für Konflikte in der Literatur gewesen⁹³⁶. Richtigerweise kann eine konsequente Weiterführung des allgemeinen Gleichheitssatzes aber nur bedeuten, dass durch Gleich- respektive Ungleichbehandlungen der Rechtsordnung immanente Gerechtigkeitsgedanken verwirklicht werden⁹³⁷. Denn eine Gleichbehandlung um der Gleichbehandlung Willen, losgelöst von einer Einordnung der Vergleichskriterien in Gerechtigkeitsmaßstäbe, kann dem Gedanken einer allgemeinen Gleichbehandlung nicht entsprechen.

Das Grundgesetz gibt dem Gesetzgeber so einen Maßstab vor, der gleichermaßen allumfassend („allgemein“) wie auch abstrakt ist⁹³⁸. Um Greifbarkeit hinsichtlich einer möglichen Gleich- oder Ungleichbehandlung zu gewinnen, macht es diese Abstraktion erforderlich, den Gleichheitssatz je nach Sach- oder Regelungsbereich bereichsspezifisch auf die dort anzulegenden Gleichheitsmaßstäbe zu konkretisieren⁹³⁹.

⁹³⁴ BVerfG 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 (ua), BVerfGE 122, 210 (230) – Pendlerpauschale; BVerfG 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (277) – häusliches Arbeitszimmer; BVerfG 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 (ua), BVerfGE 133, 377 (407) – Ehegattensplitting; BVerfG 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (141) – Verlustabzug; BVerfG 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 (ua), BVerfGE 152, 274 (311) – Bildungsaufwendungen. Bekannt unter dem sog. Willkürverbot, dazu § 5 II. 3. a) aa).

⁹³⁵ BVerfG 7.7.2009 – 1 BvR 1164/07, BVerfGE 124, 199 (220) – Betriebsrente; BVerfG 21.6.2011 – 1 BvR 2035/07, BVerfGE 129, 49 (68) – Mediziner-BAföG; BVerfG 18.7.2012 – 1 BvL 16/11, BVerfGE 132, 179 (188) – LPart GrESt; BVerfG 7.12.2012 – 1 BvL 14/07, BVerfGE 130, 240 (253) – LErzGG BY; BVerfG 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (38) – Treaty Override; BVerfG 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (142) – Verlustabzug; BVerfG 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 (ua), BVerfGE 152, 274 (311 f.) – Bildungsaufwendungen; krit. *Tipke* Steuerrechtsordnung I, S. 297 ff.

⁹³⁶ Siehe *Alexy*, Theorie der Grundrechte, S. 377 ff.; *Borowski*, Grundrechte, S. 495 ff. unter Auseinandersetzung mit der zugehörigen Literatur, insb. *Huster*, Rechte und Ziele, S. 166 ff.; zum Diskurs einer schematischen Gleichbehandlung *Englisch* FS J. Lang, 2010, 167 (172 f.) mwN.

⁹³⁷ So im Ergebnis auch *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit, S. 82 unter Hinweis auf die dahingehende Rechtsprechung des BVerfG. Siehe nur BVerfG 1.7.1987 – 1 BvL 21/82, BVerfGE 76, 130 (139) – Pauschgebührenregelung. Zum Verhältnis von Gleichheit und Gerechtigkeit unter Zusammenfassung der einschlägigen Literatur zur Rechtsethik auch *Tipke* FS J. Lang, 2010, 21 (30 f.), der entsprechend zu dem Ergebnis kommt, Gleichheit stelle sich als Ausfluss der Gerechtigkeit und nicht umgekehrt dar.

⁹³⁸ Siehe zur Abstraktion des Gleichheitssatzes, der Menge an Vergleichspaaren sowie dem Problem der Überlastung des Gleichheitssatzes durch wertende Gesichtspunkte ausführlich *MKS/Starck* GG Art. 3 Rn. 13 ff.

⁹³⁹ St. Rspr., siehe BVerfG 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (111) – Rentenbesteuerung; BVerfG 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 (ua), BVerfGE 107, 27 (45 f.) – Doppelte Haushaltsführung; BVerfG 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 168 (279) – Kinderbetreuungskosten;

Der hier relevante Regelungsbereich ist das (Ertrag-)Steuerrecht. Demgemäß ist der allgemeine Gleichheitssatz auf das Steuerrecht zu konkretisieren. Die oben gesammelten Erkenntnisse zu einer aus Gerechtigkeitsgedanken zu entwickelnden Gleichbehandlung lassen sich im Steuerrecht durch den Grundsatz der Steuergerechtigkeit fortführen. Dieser ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und der ganz herrschenden Literatur der dem Steuerrecht zugrunde liegende maßgebliche Grundsatz einer entsprechend Art. 3 Abs. 1 GG gleichheitsgerechten Steuer⁹⁴⁰. Damit ist indes in Bezug auf die Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes noch nichts gewonnen, denn auch der Begriff der Steuergerechtigkeit ist dem Grunde nach unbestimmt und ethischen Wertungen offen. Es bedarf dementsprechend einer leitenden Maßstabsbildung über Prinzipien und diese konkretisierende Subprinzipien, anhand derer die Wertung der Steuergerechtigkeit an Greifbarkeit gewinnt⁹⁴¹. Je nach Rechts- oder Lebensbereich ist der Rechtsbegriff der Gerechtigkeit nach dem Gerechtigkeitsempfinden der Gesellschaft mit Leben zu füllen⁹⁴².

a) Die erste Leitlinie steuerlicher Gerechtigkeit: Das Leistungsfähigkeitsprinzip

In Bezug auf das hier relevante Ertrag- bzw. konkreter das Einkommensteuerrecht ist dieser Vergleichsmaßstab als erste konkretisierende Leitlinie⁹⁴³ nach mittlerweile ganz überwiegender Meinung das Leistungsfähigkeitsprinzip⁹⁴⁴.

BVerfG 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (180) – Erbschaftsteuer sowie Nachweise aus Fn. 940.

⁹⁴⁰ Erstmals BVerfG 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (70) – Steuersplitting; nachfolgend (Auswahl) BVerfG 3.2.1959 – 2 BvL 10/56, BVerfGE 9, 137 (146) – Reuegeld; BVerfG 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 (338) – Personenbez. KapGes; BVerfG 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 (118, 120) – Kinderfreibetrag; BVerfG 15.10.1985 – 2 BvL 4/83, BVerfGE 71, 39 (53) – Ortszuschlag; BVerfG 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1 (27f.) – Rückwirkung; BVerfG 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (142) – Verlustabzug; BVerfG 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 (ua), BVerfGE 152, 274 (313) – Bildungsaufwendungen. Auswahl aus der Literatur: *J. Lang*, Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 115 mit umfassenden Nachweisen in Fn. 379; *Tipke* Steuerrechtsordnung I, S. 298 ff.; *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit, S. 82; *Tipke/Kruse/Drüen* AO § 3 Rn. 42; *Tipke/Lang SteuerR/Hey* § 3 Rn. 110 mit der Terminologie der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, die der amerikanischen und französischen Verfassung entlehnt ist; siehe auch: *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, S. 90 ff.; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 21 ff.

⁹⁴¹ *Tipke* FS J. Lang, 2010, 21 (32). Zu den methodischen Grundlagen und den verwirklichenden Prinzipien ausführlich auch *P. Kirchhof*/FS J. Lang, 2010, 451 (452 ff.).

⁹⁴² *J. Lang*, Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 115 ff.; *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit, S. 82 sowie auf den S. 82 ff. zur gerechten Maßstabsbildung in Bezug auf den materiellen Gewährleistungsgehalt des Gleichheitsgebots. Grundlegend zu sachgerechten Prinzipien als Vergleichsmaßstab auch *Tipke* Steuerrechtsordnung I, S. 316 ff.

⁹⁴³ Die Terminologie entstammt der st. Rspr. des BVerfG, siehe nur BVerfG 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (40) – Treaty Override, mwN. Dazu sogleich unter § 5 II. 1. b).

⁹⁴⁴ So das BVerfG in st. Rspr., siehe bspw. BVerfG 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 (ua), BVerfGE 61, 319 (343) – Ehegattensplitting; BVerfG 4.10.1984 – 1 BvR 789/79, BVerfGE 67, 290 (297); BVerfG 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (269 ff.) – Zinsurteil; BVerfG 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 (ua), BVerfGE 107, 27 (46 f.) – Doppelte Haushaltsführung; zuletzt BVerfG 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (143) – Verlustabzug; auch in der Literatur die mittlerweile fast einhellige Meinung: Statt vieler *J. Lang*, Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 124 ff.; *P. Kirchhof*/StuW 1985, 319 (320 f.); *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 6 ff.; *Tipke* Steuerrechtsordnung I, S. 479 ff.; *Jachmann*, Steuergesetzgebung, S. 9 ff.; *Isensee/Kirch-*

Dabei trägt das Leistungsfähigkeitsprinzip als Rechtfertigungsmaßstab den Eigenarten der (direkten) Steuern Rechnung. Als voraussetzungslose (§ 3 AO) Abgabe ist der Steuer eine Rechtfertigung aufgrund eines Gegenleistungsverhältnisses fremd⁹⁴⁵. Die daraus resultierende „Schwäche“⁹⁴⁶ des freiheitsrechtlichen Schutzes des Steuerpflichtigen in Bezug auf den Steuerzugriff⁹⁴⁷ erklärt das Bedürfnis nach einer gleichheitsrechtlich fundierten Rechtfertigung. Denn wenn schon der steuerliche Zugriff freiheitsrechtlich weitestgehend unangreifbar ist und zugleich kein Ausdruck der individuell empfangenen Leistungen sein kann, so ist zumindest die Gleichheit in der Lastenzuteilung zu gewährleisten⁹⁴⁸. Das Leistungsfähigkeitsprinzip bildet dazu den Maßstab ab, in welcher Höhe der Steuerpflichtige zur Besteuerung heranzuziehen ist. Es ist so Ausfluss einer „verhältnismäßigen Gleichheit“⁹⁴⁹ im Steuerzugriff, nämlich die Inanspruchnahme je nach Höhe der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Einzelnen⁹⁵⁰.

hof StaatsR-HdB V/P. Kirchhof § 118 Rn. 170; *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit, S. 564; *Tipke* FS J. Lang, 2010, 21 (34); *Tipke/Lang SteuerR/Hey* § 3 Rn. 41. Die mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip in Bezug auf eine Steuerrechtfertigung einzelner Steuerarten in der Finanzliteratur konkurrierenden Theorien (bspw. „Opfertheorie“: *Franke*, Entwicklung und Begründung der Einkommensbesteuerung, S. 37 ff.; *Thier*, Steuergesetzgebung und Verfassung in der konstitutionellen Monarchie, S. 282 ff.; „Äquivalenztheorie“, dazu *Tipke* Steuerrechtsordnung I, S. 476 ff.) sollen an dieser Stelle nicht vertieft behandelt werden. Nach überzeugender Ansicht (*Tipke* Steuerrechtsordnung I, S. 477 f.; *Tipke* FS J. Lang, 2010, 21 (35); *Tipke/Lang SteuerR/Hey* § 3 Rn. 44) widersprechen diese dem Grundgedanken der Voraussetzungslosigkeit der Steuer nach § 3 AO und sind dementsprechend in Bezug auf die hier relevante Gleichbehandlung im Bereich der Einkommensteuer vom Leistungsfähigkeitsprinzip abgelöst worden. Krit. in Bezug auf die Konkurrenzlosigkeit insofern *Kruse* StuW 1990, 322 (327), der das Leistungsfähigkeitsprinzip als einen von mehreren Differenzierungsgründen bezeichnet und dem Gesetzgeber den Spielraum belässt, sich für einen der anderen – unbenannten – Differenzierungsgründe zu entscheiden. Zu unterscheiden ist rechtfertigungstechnisch indes die Steuerrechtfertigung dem Grunde nach, die durchaus Raum für global-äquivalenztheoretische Rechtfertigungsansätze lässt, dazu *Tipke* Steuerrechtsordnung I, S. 231 f. Dazu schon § 2 I. 3. b) bb).

⁹⁴⁵ Vgl. statt vieler *Lepsius* JZ 2009, 260 (260) mwN. Schon der Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG ist mit der herrschenden Meinung zu verneinen, jedenfalls geht eine Verhältnismäßigkeitsprüfung immer zugunsten des Steuerzugriffs aus, da es kein milderes, gleich geeignetes Mittel gibt.

⁹⁴⁶ Vgl. *Hey* StuW 2015, 3 (5); *Tipke/Lang SteuerR/Hey* § 3 Rn. 182, wonach die „Freiheitsrechte in der Begrenzung des Steuereingriffs eine untergeordnete Rolle [spielen]“. Es scheitert an der Herstellung einer Zweck-Mittel-Relation zwischen Steuereingriff und staatlichem Finanzierungsanspruch.

⁹⁴⁷ Wichtigste Ausnahme ist die Substanzbesteuerung („Erdrosselungswirkung“), siehe dazu die st. Rspr. des BVerfG 31.5.1988 – 1 BvL 22/85, BVerfGE 232 (243) – landwirtschaftliche Altershilfe; BVerfG 29.9.2001 – 2 BvR 1404/01, BeckRS 2001, 23275; BVerfG 5.2.2002 – 2 BvR 305/93 (ua), BVerfGE 105, 17 (32) – Sozialpfandbrief; BVerfG 29.9.2001 – 2 BvR 1404/01, BVerfGE 115, 97 (115); BVerfG 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (245) – Kernbrennstoffsteuer. Vgl. auch *P. Kirchhof* FS J. Lang, 2010, 451 (457). Zum freiheitsrechtlichen Einfluss auf das Leistungsfähigkeitsprinzip sogleich noch unter § 5 II. 1. a) aa).

⁹⁴⁸ So anschaulich auch das BVerfG 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (269 f.) – Zinsurteil; siehe auch *P. Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat, S. 18; *Englisch* FS J. Lang, 2010, 167 (174).

⁹⁴⁹ BVerfG 24.6.1958 – 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51 (68) – 1. Parteispendenurteil; unter Hinweis darauf auch *J. Lang*, Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 122.

⁹⁵⁰ St. Rspr., siehe BVerfG 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 (120) – Kinderfreibetrag; BVerfG 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 (ua), BVerfGE 61, 319 (343 f.) – Ehegattensplitting; BVerfG 22.2.1984 – 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214 (223) – Unterhaltsaufwendung; BVerfG 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 (ua), BVerfGE 82, 60 (86) – Kindergeldentscheidung; BVerfG 26.1.1994 – 1 BvL 12/86, BVerfGE 89, 346 (352) – Ausbildungsfreibetrag; BVerfG 12.10.2010 – 1

aa) Verfassungsrechtliche Fundierung

Das Leistungsfähigkeitsprinzip stellt nach *Tipke* das „Fundamentalprinzip“ der Besteuerung dar⁹⁵¹. Die Bezeichnung war für die einschlägige Steuerrechts- und Finanzliteratur prägend und hat dazu beigetragen, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip mittlerweile in Literatur und Rechtsprechung als grundlegender Maßstab der Besteuerung anerkannt ist⁹⁵². Es folgt dem Gedanken des Art. 134 WRV⁹⁵³: „Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei.“ Auch wenn eine entsprechende ausdrückliche verfassungsrechtliche Fundierung im Grundgesetz bis heute fehlt, hat der Gesetzgeber auf das Leistungsfähigkeitsprinzip mehrfach Bezug genommen⁹⁵⁴. Die Akzeptanz des Leistungsfähigkeitsprinzips ist damit breit, der verfassungsrechtliche Geltungsgehalt desselben jedoch nicht unumstritten. An anderer Stelle wurde sich bereits ausführlich mit der verfassungsrechtlichen Herleitung des Leistungsfähigkeitsprinzips beschäftigt⁹⁵⁵, sodass hier ein Überblick über einige wesentliche Standpunkte in Bezug auf die Verfassungsfestigkeit ausreichen soll.

Das Bundesverfassungsgericht leitet das Leistungsfähigkeitsprinzip unmittelbar – wie bereits oben erwähnt – aus dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit und diesen wiederum aus Art. 3 Abs. 1 GG her⁹⁵⁶. Ein Teil der Literatur spricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip die verfassungsrechtliche Fundierung vollständig ab und bezeichnet es beispielsweise als einen von vielen Maßstäben zur Rechtfertigung einer bestehenden Gleich- oder Ungleichbehandlung⁹⁵⁷. Dem steht die herrschende

BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (248) – Halbeinkünfteverfahren; BVerfG 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (143) – Verlustabzug.

⁹⁵¹ *Tipke* StW 1971, 2; *Tipke* BB 1973, 157 (160); *Tipke* StW 1974, 84 (85); *Tipke* Steuerrechtsordnung I, S. 491; *Tipke* FS J. Lang, 2010, 21 (34). Ablehnend bspw. *Tipke/Kruse/Drüen* AO § 3 Rn. 50a.

⁹⁵² Siehe die Nachweise in Fn. 944 am Anfang.

⁹⁵³ *P. Kirchhoff* StW 1985, 319 (322); *Birk* StW 2000, 328 (329); *Crezelius* BB-Beil. 2007, 1 (16); *Tipke* FS J. Lang, 2010, 21 (34); siehe ausführlich zur Historie des Leistungsfähigkeitsprinzips *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 21 ff.; *Bowitz*, Das objektive Nettoprinzip, S. 69 ff. Siehe ferner *J. Lang*, Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 118 ff., der die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in Bestätigung des Postulats des Art. 134 WRV so charakterisiert, dass dessen „egalitäre Aussage [...] obsolet“ geworden sei.

⁹⁵⁴ Siehe bspw. BT-Drs. 7/1470, 211 f.; BT-Drs. 10/2884, 96; BT-Drs. 14/2683, 93 f., 115 (Leistungsfähigkeit im Unternehmenssteuerrecht); BT-Drs. 17/4821, 14.

⁹⁵⁵ Auswahl aus der Literatur: *J. Lang*, Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 115 ff.; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 6 ff., 50 ff.; *P. Kirchhoff* StW 1985, 319; *Kruse* StW 1990, 322 (326 ff.); *Bach* StW 1991, 116; *Tipke* Steuerrechtsordnung I, S. 479 ff.; *P. Kirchhoff*, Besteuerung im Verfassungsstaat, S. 32 ff.; *P. Kirchhoff* StW 2000, 316 (317 f.); *Birk* StW 2000, 328 (329 f.); *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 166 f.; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 286 ff.; *Papier* DStR 2007, 973 (975); *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit, S. 571 ff.; *Tipke/Lang* SteuerR/Hey § 3 Rn. 40 ff.; zum Leistungsfähigkeitsprinzip als Steuergerechtigkeitsmaßstab: *Tipke* FS J. Lang, 2010, 21 (32 ff.); staatsrechtlich: *Isensee/Kirchhof* StaatsR-HdB V/P. *Kirchhoff* § 118 Rn. 169 ff.; *MKS/Starck* GG Art. 3 Rn. 84 ff.; *Stern*, Staatsrecht, Bd. IV/2, S. 1572 ff.; *Dreier/Heun* GG Art. 3 Rn. 75 ff.; *Sachs/Nußberger* GG Art. 3 Rn. 134 ff.

⁹⁵⁶ Erstmals BVerfG 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (70) – Steuersplitting, sowie zuletzt BVerfG 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (143) – Verlustabzug.

⁹⁵⁷ Vor allem *Kruse* StW 1990, 322 (327) prägte diese Ansicht. Ähnlich kritisch im Hinblick auf die verfassungsrechtliche Verankerung aber auch *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes, S. 86; *Arndt* FS Mühl, 1981, 17 ff.; *Martens* KritV 1987, 39 (39 ff., 51); *Tipke/Kruse/Drüen* AO § 3 Rn. 50a („[Das Leistungsfähigkeitsprinzip] dient vielmehr

Literatur gegenüber, die – so der vereinende Konsens – jedenfalls eine Verbindung zwischen verfassungsrechtlich fundierter Gleichheit und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zieht: *Tipke* bezeichnet das Leistungsfähigkeitsprinzip als einzigen Vergleichsmaßstab, der einer vom Gleichheitssatz geforderten verhältnismäßigen Gleichheit entspricht⁹⁵⁸. Nach *P. Kirchhof* ist das Leistungsfähigkeitsprinzip „normatives, verfassungsrechtlich verankertes Prinzip“⁹⁵⁹. *J. Lang* prägte die Formulierung der „verfassungsrechtlichen Wirkkraft“ des Leistungsfähigkeitsprinzips als „rechtsgebietsspezifische [...] Wertaussage [...] des Gleichheitssatzes“⁹⁶⁰. *Wernsmann* sieht das Leistungsfähigkeitsprinzip ebenfalls als (einzig denkbare) bereichsspezifische Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes an⁹⁶¹. Umfassend mit einer verfassungsrechtlichen Herleitung hat sich schließlich auch *Englisch* auseinandergesetzt⁹⁶² und eine Ableitung unmittelbar aus dem allgemeinen Gleichheitssatz abgelehnt⁹⁶³. Im Ergebnis kommt aber auch dieser dazu, dass für den Gesetzgeber insgesamt eine „verfassungsrechtliche Notwendigkeit“ bestehe, die Besteuerung freiheitsschonend, gleichmäßig und sozialstaatlichen Vorgaben entsprechend auszurichten⁹⁶⁴. So unterschiedlich die Terminologie im Einzelnen auch ist, im Ergebnis wird die verfassungsrechtliche Fundierung des Leistungsfähigkeitsprinzips deutlich: Als dem Steuerrecht insgesamt und (ua) der Einkommensteuer übergestülptes, maßstabgebendes Prinzip ist es nicht nur Rechtfertigung des Steuerzugriffs als solchem, sondern zugleich auch Garant für eine gleichmäßige Besteuerung (Art. 3 Abs. 1 GG)⁹⁶⁵ sowie die Verwirklichung freiheitsrechtlich (Art. 12 Abs. 1, Art. 14 Abs. 1 GG) und sozialstaatlich (Art. 20 Abs. 1 GG) notwendiger Einschränkungen des Steuerzugriffs.

bb) Konkretisierungsbedürftigkeit

Mit den Gegnern des Leistungsfähigkeitsprinzips ist indes einzuräumen, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip für sich genommen diesen einenden Gerechtigkeitsmaßstab nicht abzubilden vermag⁹⁶⁶. Die Aussage nach der Besteuerung der

dazu, den Gleichheitssatz zu konkretisieren. [Es] ist kein Fundamentalprinzip des Steuerrechts.“). Zweifelnd am zwingenden verfassungskonkretisierenden Charakter wohl auch *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 52, der das Leistungsfähigkeitsprinzip an dieser Stelle (noch) als „erste vage Grundentscheidung“ bezeichnet, allerdings auf S. 160 eine „verfassungsrechtliche Bindung des Gesetzgebers an das Leistungsfähigkeitsprinzip“ annimmt.

⁹⁵⁸ *Tipke* Steuerrechtsordnung I, S. 491.

⁹⁵⁹ *P. Kirchhof* StWW 1985, 319 (323 f.), wobei dieser die verfassungsrechtliche Fundierung nicht auf Art. 3 Abs. 1 GG beschränkt, sondern ausdrücklich freiheitsrechtliche Wertungen (Art. 12 Abs. 1, Art. 14 Abs. 1 GG) miteinbezieht.

⁹⁶⁰ *J. Lang*, Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 124 f.

⁹⁶¹ *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 286; neben einer freiheitsrechtlichen Herleitung, S. 289 f.

⁹⁶² Siehe zur Auseinandersetzung mit sieben verfassungsrechtlichen Grundsätzen (allg. Gleichheitssatz, Willkürverbot, Art. 106 GG, Demokratieprinzip, Übermaßverbot, Freiheitsrechte, Sozialstaatsprinzip) als Anknüpfungspunkte *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit, S. 571 ff. sowie Fn. 72 auf S. 572. Für *Englisch* stellt das Leistungsfähigkeitsprinzip überdies „kein verfassungsrechtliches Axiom“ dar, S. 571.

⁹⁶³ *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit, S. 573.

⁹⁶⁴ *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit, S. 582.

⁹⁶⁵ Vgl. auch *Wendt* DÖV 1988, 710 (712), der das Leistungsfähigkeitsprinzip als unausweichliche Folgerung des allgemeinen Gleichheitssatzes bezeichnet.

⁹⁶⁶ *Tipke/Kruse/Drüen* AO § 3 Rn. 50.

individuellen Leistungsfähigkeit des Einzelnen ist unscharf und bedarf weiterer Konkretisierung⁹⁶⁷, um rechtliche Greifbarkeit zu gewinnen⁹⁶⁸.

In Anlehnung an die selbst statuierte Willkür-Formel, Gleiches gleich und Ungleiches entsprechend ungleich zu behandeln, konkretisiert das Bundesverfassungsgericht das Leistungsfähigkeitsprinzip in zweierlei Weise: Es postuliert sowohl vertikale als auch horizontale Steuergerechtigkeit⁹⁶⁹. Lastengleichheit bedeutet nach dem Bundesverfassungsgericht so einerseits, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch zu besteuern (horizontal), und andererseits, die Belastung höherer Einkommen gegenüber niedrigen Einkommen dem „Gerechtigkeitsgebot“ entsprechend auszugestalten (vertikal)⁹⁷⁰.

Damit ist zwar ein erster Schritt in Richtung Konkretisierung getan, nichtsdestotrotz bleibt das Leistungsfähigkeitsprinzip auch unter Berücksichtigung des Ziels horizontaler und vertikaler Steuergerechtigkeit noch wenig greifbar. Für die hiesigen Ausführungen ist jedenfalls die Reichweite des Anwendungsbereichs des Leistungsfähigkeitsprinzips mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts⁹⁷¹ und der ganz herrschenden Lehre⁹⁷² auf die Einkommensteuer zu bejahen⁹⁷³. Das Gleiche gilt für die Körperschaftsteuer mit der Differenzierung,

⁹⁶⁷ Die Kritik an der verfassungsrechtlichen Belastbarkeit (siehe die Nachweise in Fn. 957) entfacht sich neben anderen Punkten auch an der Unbestimmtheit des Leistungsfähigkeitsprinzips. Dem ist die Fähigkeit der Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips entgegenzuhalten: Es ist leitenden, allgemeingültigen Prinzipien immanent, in ihrem Abstraktionsgrad eine möglichst hohe Anzahl unter sie fallende Sachverhalte einzufangen, um dann entsprechend je nach Bedürfnis weiter konkretisiert zu werden, *Tipke* StW 1988, 262 (272); *Tipke/Lang SteuerR/Hey* § 3 Rn. 41 mit dem Beispiel der Vertragsfreiheit im Zivilrecht. *Tipke* schildert anschaulich, dass allein das Bedürfnis nach Konkretisierung die Berechtigung eines Systemprinzips nicht mindert, da es gerade Aufgabe der Rechtswissenschaft sei, Prinzipien zu konkretisieren. Siehe dazu auch *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 268 f.

⁹⁶⁸ Zum Bedürfnis der Konkretisierung des „vieldeutigen“ Leistungsfähigkeitsprinzips siehe statt vieler: *J. Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 125 f.; *J. Lang* FS Kruse, 2001, 313 (316); *Tipke* FS J. Lang, 2010, 21 (35); *Tipke/Lang SteuerR/Hey* § 3 Rn. 41; *Drüen* StW 2019, 205 (209).

⁹⁶⁹ BVerfG 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 (ua), BVerfGE 82, 60 (89) – Kindergeldentscheidung; BVerfG 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 (ua), BVerfGE 107, 27 (46 f.) – Doppelte Haushaltsführung; BVerfG 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180) – Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte; BVerfG 18.7.2012 – 1 BvL 16/11, BVerfGE 132, 179 (189) – LPart GrESt; BVerfG 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (40) – Treaty Override; BVerfG 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (143) – Verlustabzug.

⁹⁷⁰ Dazu statt vieler *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 165 ff. (vertikale Steuergerechtigkeit), 170 ff. (horizontale Steuergerechtigkeit); *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 167 f.

⁹⁷¹ St. Rspr., siehe exemplarisch BVerfG 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (142) – Verlustabzug, mwN: „[Die] Besteuerung [ist] an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten. Das gilt insbesondere im Einkommensteuerrecht, das auf die Leistungsfähigkeit des jeweiligen Steuerpflichtigen hin angelegt ist.“

⁹⁷² Dazu bspw. *Tipke* StW 1988, 262 (272); *Tipke* Steuerrechtsordnung I, S. 479 ff.; *P. Kirchhof* StW 1985, 319 (324); *P. Kirchhof* StW 2000, 316 (325 f.); *Bach* StW 1990, 116 (125); *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 169; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 314 f.; *Tipke/Lang SteuerR/Hey* § 3 Rn. 121.

⁹⁷³ In Bezug auf die Reichweite des Leistungsfähigkeitsprinzips treten daneben durchaus strittige Auslegungsfragen, die hier angesichts des Zuschnitts auf die Einkommen- respektive Körperschaftsteuer keiner Antwort bedürfen. Siehe bspw. zum Leistungsfähigkeitsprinzip als verklammernde Einheit der Gesamtsteuerordnung *Tipke* Steuerrechtsordnung I, S. 494. Ferner zur (nach herrschender Meinung) Anwendbarkeit auf die Umsatzsteuer *Tipke/Lang*

dass anders als im Einkommensteuerrecht nicht nach subjektiver und objektiver Leistungsfähigkeit differenziert wird, sondern mangels individueller Sphäre nur die Bestimmung objektiver Leistungsfähigkeit in Betracht kommt⁹⁷⁴.

Doch auch wenn sich die Frage nach der Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips auf die Einkommen- respektive Körperschaftsteuer begrenzt, geben die horizontale bzw. vertikale Steuergerechtigkeit allenfalls Leitlinien vor, anhand derer die konkrete Besteuerung auszugestalten ist. Es bedarf insofern weiterer Konkretisierung durch Subprinzipien, Legislativakte, Judikatur und wissenschaftliche Dogmatik⁹⁷⁵, um die Wertungen des Leistungsfähigkeitsprinzips in Bezug auf den einzelnen Steuerakt umzusetzen. In Rechtsprechung und Literatur hat sich dementsprechend eine Vielzahl von Subprinzipien entwickelt, die das Leistungsfähigkeitsprinzip innerhalb einzelner Regelungsbereiche konkretisieren⁹⁷⁶. Eines der wichtigsten – vielleicht sogar das wichtigste – konkretisierende Subprinzip ist dabei das objektive Nettoprinzip, das in Bezug auf das hier in Rede stehende Betriebsausgabenabzugsverbot der Lizenzschranke die maßgebliche Rolle spielt⁹⁷⁷.

b) Die zweite Leitlinie steuerlicher Gerechtigkeit: Das Folgerichtigkeitsgebot

Die Gedanken um das Leistungsfähigkeitsprinzip als erste Leitlinie steuerlicher Gerechtigkeit sind um das sog. Folgerichtigkeitsgebot zu erweitern. Das Bundesverfassungsgericht formuliert dies wie folgt:

*„Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird hier, insbesondere im Bereich des Einkommensteuerrechts, vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit.“*⁹⁷⁸

Auch wenn das Bundesverfassungsgericht im Hinblick auf die Terminologie der Sachgerechtigkeit, Systemgerechtigkeit und Folgerichtigkeit nicht immer

SteuerR/Englisch § 17 Rn.13 mwN sowie BVerfG 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (347) – Zweitwohnungsteuer und BVerfG 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, 126 (145f.) – Zweitwohnungsteuertarif (Aufwand iSd Zweitwohnungsteuer als Leistungsfähigkeitsindikator); aa noch P. Kirchhoff/StuW 1985, 319 (324): Anwendung nur auf die direkte Besteuerung. Zu den sonstigen Verbrauchsteuern siehe Tipke/Kruse/Drüen AO § 3 Rn.50a mit Nachweisen zum Streitstand.

⁹⁷⁴ Desens FR 2011, 745 (746); HHR/Desens, Einführung zum KStG Rn.51. Auf Körperschaften ist lediglich das objektive Nettoprinzip anzuwenden.

⁹⁷⁵ Tipke/Lang SteuerR/Hey § 3 Rn.41; vgl. ferner die Nachweise in Fn. 968.

⁹⁷⁶ Zu das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisierenden Prinzipien siehe bspw. ausführlich Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 176ff.

⁹⁷⁷ Dazu sogleich § 5 II. 2. a).

⁹⁷⁸ BVerfG 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 (ua), BVerfGE 122, 210 (231) – Pendlerpauschale, Hervorhebungen nur hier. St. Rspr., vgl. ähnlich BVerfG 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (125) – Rentenbesteuerung; BVerfG 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 (ua), BVerfGE 107, 27 (46f.) – Doppelte Haushaltsführung; BVerfG 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180) – Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte. Kritisch zu dieser Aufteilung Weber-Grellet DStR 2009, 349 (351f.), der nicht von zwei, sondern nur von einer Leitlinie ausgeht: dem Gebot der diskriminierungsvermeidenden Folgerichtigkeit.

konsequent war⁹⁷⁹, ergibt sich aus der obigen Formulierung jedenfalls, dass die ständige Rechtsprechung von einer gestuften Prüfungsabfolge⁹⁸⁰ zur Verwirklichung des allgemeinen Gleichheitssatzes im Steuerrecht ausgeht. Auf erster Stufe räumt das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber einen umfassenden Gestaltungsspielraum dahingehend ein, dass er in der Wahl der besteuierungswürdigen Sachverhalte im Rahmen der Steueranknüpfung grundsätzlich frei ist⁹⁸¹. Erst auf zweiter Stufe ist der Gesetzgeber an seine einmal getroffene Belastungsentscheidung in der Form gebunden, dass die Steuer folgerichtig iSv belastungsgleich auszugestalten ist⁹⁸².

Während die Einräumung der umfassenden Entscheidungsfreiheit für den Gesetzgeber durchaus Kritik und Relativierungen in der Literatur hervorgerufen hat⁹⁸³, ist die Bindung des Gesetzgebers an das Gebot der Folgerichtigkeit im Rahmen der Steuerausgestaltung weitestgehend anerkannt⁹⁸⁴. Der Gesetzgeber hat eine von ihm getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig und – wie es das Bundesverfassungsgericht formuliert – belastungsgleich umzusetzen. Das Folgerichtigkeitsgebot ist so Instrument im Prinzipienhaushalt des Steuerrechts, indem es die Grundentscheidungen des Gesetzgebers und deren Verwirklichung in Form von Subprinzipien und einfachgesetzlichen Regelungen ordnet und in eine logische Abfolge bringt⁹⁸⁵. Entscheidet sich der Gesetzgeber im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit für die Besteuerung eines bestimmten Lebenssachverhalts in einer bestimmten Art und Weise, ist er an diese „Belastungsentscheidung“ gebunden⁹⁸⁶ und muss diese in sich folgerichtig ausgestalten. Weicht er von der

⁹⁷⁹ Siehe zur Auswertung der zugehörigen Rspr. *Bowitz*, Das objektive Nettoprinzip, S. 145 f. mwN sowie *Prokisch* FS Vogel, 2000, 293 ff. und *Tappe* JZ 2016, 27 (28); zu Systemgerechtigkeit und Inkonsistenzen *Crezelius* FR 2009, 881.

⁹⁸⁰ *Drüen* StuW 2008, 3 (8); *Tipke/Kruse/Drüen* AO § 3 Rn. 46; *Tipke/Lang* SteuerR/*Hey* § 3 Rn. 110.

⁹⁸¹ Relativierend BVerfG 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (142) – Verlustabzug. Der zweite Senat geht zumindest vom Erfordernis einer sachgerechten Entscheidung durch den Gesetzgeber aus.

⁹⁸² BVerfG 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (125) – Rentenbesteuerung; BVerfG 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 (ua), BVerfGE 107, 27 (46 f.) – Doppelte Haushaltsführung; BVerfG 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180) – Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte; BVerfG 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 (ua), BVerfGE 122, 210 (231) – Pendlerpauschale; BVerfG 1.4.2014 – 2 BvL 2/09, BVerfGE 136, 127 (144); BVerfG 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 (ua), BVerfGE 152, 274 (313 f.) – Bildungsaufwendungen; siehe auch BFH 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 (1242).

⁹⁸³ Für die Einordnung der Stufenfolge des Bundesverfassungsgerichts spielt die verfassungsrechtliche Herleitung des Leistungsfähigkeitsprinzips eine entscheidende Rolle. Während Verfechter des Leistungsfähigkeitsprinzips als verfassungsfestem Prinzip die Entscheidungsfreiheit des Gesetzgebers in Bezug auf ein sachgerechtes Alternativsystem beschränken, sehen Kritiker das Leistungsfähigkeitsprinzip nur als eine Entscheidung unter mehreren im Rahmen des umfassenden Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers, beispielhaft *Kruse* StuW 1990, 322 (324). Siehe dazu bereits Fn. 957.

⁹⁸⁴ Meinungsübergreifend: *Kruse* StuW 1990, 322 (325); *P. Kirchhoff* StuW 2000, 316 (322 ff.); *Tipke* Steuerrechtsordnung I, S. 327; *Tipke* StuW 2007, 201 (204 ff.); *Hey* StuW 2008, 167 (174); *Englisch* FS J. Lang, 2010, 167 (187); *Isensee/Kirchhof StaatsR-HdB VIII/P. Kirchhoff* § 181 Rn. 209 ff.; *Mellinghoff* FS Spindler, 2011, 153 (164 ff.); aA *Lepsius* JZ 2009, 260 (263) („richterrechtlicher Irrtum“). Staatsrechtlich: *Stern*, Staatsrecht, Bd. IV/2, S. 1574.

⁹⁸⁵ Dazu auch *Drüen* StuW 2008, 3 (9); *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit, S. 133 f.

⁹⁸⁶ Die treffende Formulierung *Di Fabios*, der Gesetzgeber sei „Gefangener der eigenen Entscheidung“, JZ 2007, 749 (754), wird zur Zusammenfassung dieser Ausprägung des Fol-