

Schriften zum Öffentlichen Recht

Band 961

**Die Freiheitsrechte,
insbesondere die Eigentumsfreiheit,
als Kontrollmaßstab für
die Einkommensbesteuerung**

**Zur Anwendung
des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes
im Steuerrecht**

Von

Tina Beyer



Duncker & Humblot · Berlin

TINA BEYER

Die Freiheitsrechte,
insbesondere die Eigentumsfreiheit,
als Kontrollmaßstab für
die Einkommensbesteuerung

Schriften zum Öffentlichen Recht

Band 961

Die Freiheitsrechte,
insbesondere die Eigentumsfreiheit,
als Kontrollmaßstab für
die Einkommensbesteuerung

Zur Anwendung
des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes
im Steuerrecht

Von
Tina Beyer



Duncker & Humblot · Berlin

Der Fachbereich Rechtswissenschaft
der Freien Universität Berlin hat diese Arbeit
im Jahre 2003 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische
Daten sind im Internet über <<http://dnb.ddb.de>> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten
© 2004 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fremddatenübernahme: Selignow Verlagsservice, Berlin
Druck: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin
Printed in Germany

ISSN 0582-0200
ISBN 3-428-11321-7

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Meinen Eltern

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2002/2003 vom Fachbereich Rechtswissenschaft der Freien Universität Berlin als Dissertation angenommen. Rechtsprechung und Literatur wurden bis einschließlich April 2002 berücksichtigt.

Mein aufrichtiger und großer Dank gilt meinem Doktorvater Herrn Professor Dr. Philip Kunig für die wertvollen Gespräche und die inhaltlichen Anregungen. Bei Herrn Professor Dr. Walter Krebs möchte ich mich für die überaus zügige Erstellung des Zweitgutachtens bedanken.

Schließlich danke ich auch Rebecka Huth, Patrick Wegener und meinem Mann Claus Richter, die diese Arbeit vorgebracht haben.

Das Land Berlin hat mich durch ein Stipendium großzügig gefördert und mich dadurch in die Lage versetzt, mich auf das Verfassen dieser Arbeit zu konzentrieren.

Gewidmet ist dieses Buch meinen Eltern, die mich in jeder Weise stets liebevoll, umsichtig und geduldig unterstützt haben.

Berlin, im November 2003

Tina Beyer

Inhaltsverzeichnis

1. Teil

Einleitung	15
A. Problemstellung und Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands	15
B. Das System der Einkommensbesteuerung	19
I. Die Unterscheidung nach dem Steuerrechtssubjekt und ihre Auswirkung auf die Unternehmensbesteuerung	20
II. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht	21
III. Die sachliche Steuerpflicht	21
IV. Die Bemessungsgrundlage	22
V. Der Tarif	26
VI. Die festzusetzende Einkommensteuer	28
VII. Das Veranlagungsverfahren	28
VIII. Veranlagungszeitraum und überperiodische Elemente	29

2. Teil

Die Freiheitsrechte als Kontrollmaßstab für die Einkommensbesteuerung im allgemeinen

	30
A. Die Gesichtspunkte der Grundrechtsprüfung	30
I. Die Unterscheidung nach den Wirkungen der Besteuerung	30
1. Die in der Auferlegung einer Zahlungspflicht als solche liegende Belastung als Anknüpfungspunkt der Prüfung (Stichwort: Belastungswirkung)	31
2. Die übrigen Wirkungen, insbesondere auf das Verhalten des Steuerpflichtigen (Stichwort: Gestaltungswirkungen)	32
3. Speziell: Die Erfüllung der Steuerschuld durch Verfügung über konkrete einzelne Güterpositionen (Stichwort: Gestaltungswirkung in Form der Folgewirkung)	32
II. Die Unterscheidung von Besteuerungszwecken	33
1. Der Fiskalzweck	33
2. Der Lenkungszweck	34
3. Das Verhältnis von Lenkungszweck und Fiskalzweck	34
B. Die Freiheitsrechte, insbesondere die Eigentumsfreiheit als Kontrollmaßstab für die Einkommensbesteuerung	36
I. Der derzeitige Stand der Rechtsprechung	36
1. Die traditionelle Sicht der Rechtsprechung	36

2. Die neuere Entwicklung in der Rechtsprechung des Zweiten Senats	40
a) Der Beschluß zum Außensteuergesetz vom 14.5.1986	40
b) Die Rechtsprechung des Zweiten Senats zum Grundfreibetrag und zum Kinderlastenausgleich vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Er- sten Senats	41
aa) Die Beschlüsse des Ersten Senats zum Kinderlastenausgleich	42
bb) Der Grundfreibetragsbeschluß vom 25.9.1992 und die neuen Ent- scheidungen zum Kinderlastenausgleich	43
c) Der Kohlepfennigbeschluß vom 11.10.1994	44
d) Der Vermögensteuerbeschluß vom 22.6.1995	45
aa) Die Entscheidung des Zweiten Senats	45
bb) Die Reaktionen auf den Vermögensteuerbeschluß	46
cc) Die grundrechtsdogmatische Relevanz	47
dd) Die Deutung des Beschlusses auch anhand des von Paul Kirchhof vorgeschnlagenen Modells	48
α) Paul Kirchhofs Schutzkonzept	49
β) Die Übernahme des Schutzkonzepts im Vermögensteuerbe- schluß	51
γ) Problematische Einzelfragen insbes. bei der Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes	52
αα) Die Beurteilung der einzelnen einkommensteuerlichen Einkunftsarten	52
ββ) Die in die Gesamtbelastung des Ertrags im übrigen einzu- beziehenden Steuerarten bzw. Abgaben	53
(1) Gewerbe- und Körperschaftsteuer	54
(2) Der Solidaritätszuschlag	56
(3) Die Substanzsteuern (Grundsteuer)	57
(4) Verbrauch- und Verkehrssteuern allgemeiner und len- kender Art	58
(5) Kirchensteuer	60
(6) Sozialabgaben	60
(7) Zusammenfassung	61
γγ) Brutto- oder Nettobetrachtung	62
δδ) Die Bedeutung der Sollertragsbetrachtung	64
εε) Gesamtbelastung als Durchschnitts-, nicht als Grenzbelas- tung	66
ζζ) Die Bindungswirkung des Beschlusses	66
e) Der Wasserpennigbeschluß vom 7.11.1995	68
f) Der Beschluß zum Abbau der Schiffsbausubventionen vom 3.12.1997	69
g) Der Eurobeschluß vom 31.3.1998	70
h) Die Urteile zu den Sondermüllabgaben und zur kommunalen Verpack- kungssteuer vom 7.5.1998	70
i) Zusammenfassung	71
3. Die Position des Ersten Senats	72
4. Zusammenfassung der Rechtsprechungsergebnisse	73
II. Die Entwicklung des freiheitsrechtlichen Schutzes vor Besteuerung anhand allgemeiner Kriterien	73

1. Freiheitsrechtlicher Schutz bezogen auf die in der Zahlungspflicht als solcher liegende Belastung	75
a) Die tatbestandliche Zuordnung der einkommensteuerlichen Belastungswirkung	75
aa) Die Bedeutung der Zuordnung gerade zur Eigentumsgarantie im Vergleich zum Grundrechtsschutz durch Art. 2 Abs. 1 GG	77
bb) Die spezifisch eigentumsgrundrechtliche Schutzbedürftigkeit der steuerlichen Belastungswirkung	79
cc) Die Einkommensbesteuerung als Beeinträchtigung des Einkommens als Teilmenge des Vermögens	89
b) Die Reichweite des Eigentumsschutzes	89
aa) Die Entwicklung der allgemeinen Eigentumsdogmatik	90
α) Die Charakterisierung der Eigentumsfreiheit und ihrer Schutzrichtungen	90
αα) Die Normgeprägtheit der Eigentumsfreiheit	90
ββ) Die eigentumsgrundrechtlichen Schutzrichtungen: Unterscheidung von befugnisbestimmender und bestandsbeeinträchtigender Wirkung von Normen	92
γγ) Die Zuordnung der (Einkommens-) Besteuerung	94
β) Die Schutzaussage der Eigentumsfreiheit für die befugnisbestimmende Normwirkung	95
αα) Die Lehre von der Eigentumsfreiheit nach Maßgabe einfachen Rechts und die daraus gezogenen Folgerungen	96
(1) Der Kernbereichsschutz durch die Wesensgehalts- bzw. Institutsgarantie als einzige und absolute Grenze	97
(2) Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz bei Maßgeblichkeit des einfachen Rechts	103
ββ) Das Zwei-Stufen-Modell	106
γγ) Der Maßstab einer möglichst weitgehenden Privatnützigkeit (Prinzipienmodell)	107
(1) Die objektiv-rechtliche Pflicht des Gesetzgebers zur Schaffung eines möglichst hohen Maßes an Privatnützigkeit	107
(2) Die subjektiv-rechtliche Seite	118
δδ) Darstellung und Zuordnung der Verfassungsrechtsprechung anhand ausgewählter Entscheidungen	121
(1) Das Urteil zur Mehrheitsumwandlung (Feldmühle-AG)	121
(2) Das Urteil zu den Reichsverbindlichkeiten	122
(3) Das Urteil zur Hamburger Deichordnung und der Beschluß zum Niedersächsischen Deichgesetz	123
(4) Das Mitbestimmungsurteil	124
(5) Der Kleingartenbeschluß	125
(6) Die Beschlüsse zu den Ausbildungsausfallzeiten, zur Kürzung der Zahntechnikervergütungen, zur Anwartschaft auf Arbeitslosengeld, zur Meldezeitversäumung und zu den Versorgungsanwartschaften	127

(7) Der Beschluß zum Pflichtexemplar	128
(8) Der Naßauskiesungsbeschluß	129
(9) Die Entscheidungen zur Zuchtbucheintragung, zum Sachenrechtsmoratorium, zur Urhebervergütung, zur Kündigung von Wohnraum und zum Schuldrechtsanpassungsgesetz	131
(10) Die Entscheidungen zur Neuordnung der Fischereirechte	133
(11) Der Beschluß zur Mietpreisbindung Ost und die Urteile zur Rentenüberleitung	134
(12) Zusammenfassung und Analyse der Rechtsprechung	135
γ) Die Aussage der eigentumsgrundrechtlichen Wesensgehaltsgarantie bzw. Institutsgarantie für Befugnisbestimmungen	137
δ) Zusammenfassung der Ergebnisse der allgemeinen Eigentumsdogmatik in Hinblick auf Befugnisbestimmungen	140
bb) Die Anpassung der allgemeinen Grundlagen bei der Anwendung auf die einkommensteuerliche Belastungswirkung	141
α) Der Fiskalzweck der Besteuerung	142
αα) Der Vorrang des Fiskalzwecks bis zur Grenze der Erdrosselung (sogenannte Ineffizienzlehre)	142
ββ) Die Abstufung der Schutzintensität und der Halbeilungsgrundsatz	144
(1) Kritik an der Schutzintensitätsabstufung	144
(2) Kritik an der Ableitung des Halbeilungsgrundsatzes	147
γγ) Die Erhaltung der Wertrelation von Einnahmebelastung und Ausgabenwichtigkeit als objektiv-rechtlicher Maßstab	153
(1) v. Arnims Vorschlag zur Verlagerung der Verhältnismäßigkeitsprüfung auf die Ebene der Ausgabenentscheidung	154
(2) Die dagegen vorgebrachten Einwände und ihre Berechtigung	156
(3) Zusammenfassung und Konkretisierung des indirekten eigentumsgrundrechtlichen Schutzes	159
β) Der Lenkungszweck	162
γ) Wirkung und Konkretisierung der eigentumsgrundrechtlichen Wesensgehaltsgarantie für das Steuerrecht	163
c) Zusammenfassung der Erkenntnisse zur freiheitsrechtlichen Relevanz der Belastungswirkung	163
2. Die Freiheitsrechte als Kontrollmaßstab für die Gestaltungswirkungen der Steuer	164
a) Die freiheitsrelevanten Auswirkungen der Einkommensbesteuerung auf die unterschiedlichen Arten der Einkommenserzielung	165
aa) Die in Betracht kommenden freiheitsrechtlichen Schutzbereiche	165
bb) Die Anforderungen an die Feststellung eines Grundrechtseingriffs	165
α) Der klassische Eingriff und die Notwendigkeit der begrifflichen Neubestimmung	165
β) Mögliche Kriterien für die Neubestimmung des Eingriffs	169

αα) Die Finalität bzw. ein voluntatives Element	170
ββ) Die nach der Schwereformel bzw. der zwangsähnlichen Wirkung zu bestimmende besondere Beeinträchtigungsin- tensität	172
γγ) Die schutzbereichsabhängige (Mindest-)Intensität	175
δδ) Die Unmittelbarkeit	178
εε) Der Schutzzweck der Norm	180
ζζ) Die objektive Vorhersehbarkeit bzw. Adäquanz	182
θθ) Die Sozialadäquanz	188
u) Zusammenfassung der Zurechnungskriterien	188
cc) Die Zuordnung zu den Einzelgrundrechten und die bereichsspezi- fischen Anforderungen	189
α) Die Einkunftserzielung aus selbständiger/ nichtselbständiger Arbeit	189
αα) Die Zuordnung der selbständigen oder nichtselbständigen Berufstätigkeit allgemein	189
(1) Die durch Art. 12 GG geschützte Berufstätigkeit von Deutschen	190
(2) Die durch Art. 2 Abs. 1 GG geschützte Berufstätigkeit von Ausländern	197
ββ) Exemplarische Betrachtung von bereichsspezifisch beson- ders geschützten Tätigkeiten und den aus ihnen folgenden grundrechtlichen Anforderungen	200
(1) Die Berufstätigkeit im öffentlichen Dienst	201
(2) Die Berufstätigkeit im besonderen Freiheitsbereich des Art. 5 Abs. 3 GG	202
β) Die Einkunftserzielung durch Eigentumsverwendung (bspw. aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung)	205
γ) Die Einkunftserzielung aus Gewerbebetrieb und Land- und Forstwirtschaft	207
δ) Andere Einkunftsarten	208
b) Andere Gestaltungswirkungen am Beispiel der benachteiligenden Wir- kung der Entfernungspauschale (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4, Abs. 2 EStG n. F.)	209
c) Zusammenfassung zum freiheitsgrundrechtlichen Schutz vor den Ges- taltungswirkungen der Einkommensteuer	212
3. Eigentumsgrundrechtlicher Schutz bezüglich der Erfüllung der Steuer- schuld durch Verfügung über konkrete einzelne Güterpositionen	214

3. Teil

**Die verfassungsrechtlichen Maßstäbe
bei einem Vergangenheitsbezug
des Steuergesetzes („Rückwirkung“)**

A. Die Konzepte der Rechtsprechung zur Behandlung von Gesetzen mit Vergan- genheitsbezug	215
---	-----

I.	Die Unterscheidung zwischen „echter“ und „unechter“ Rückwirkung durch die traditionelle Rechtsprechung	215
II.	Die Unterscheidung zwischen der „Rückbewirkung von Rechtsfolgen“ und der „tatbestandlichen Rückanknüpfung“ durch den Zweiten Senat	220
III.	Gegenüberstellung der beiden Modelle	221
IV.	Die Rechtsprechung zur Rückwirkung im Steuerrecht, insbesondere bei Änderungen im laufenden Veranlagungszeitraum	223
V.	Kritik an der dogmatischen Bewältigung von Gesetzen mit Vergangenheitsbezug durch die Verfassungsrechtsprechung	226
B.	Die freiheitsrechtlichen, insbesondere eigentumsgrundrechtlichen Anforderungen an Steuergesetze mit Vergangenheitsbezug	230
I.	Die Eigentumsfreiheit	230
1.	Die eigentumsgrundrechtlichen Anforderungen an bestandsbeeinträchtigende Normen im allgemeinen	231
a)	Grundrechtstatbestand	231
b)	Eingriffsrechtfertigung	233
2.	Die Anwendung und Anpassung der allgemeinen Grundlagen auf (einkommen-)steuerrechtliche Normen mit Vergangenheitsbezug	234
a)	Konkretisierung des eigentumsgrundrechtlichen Schutzbereichs im Hinblick auf (einkommen-)steuerrechtliche Normen	234
b)	Die Eingriffsrechtfertigung unter Berücksichtigung der Besonderheiten des (Einkommen-)Steuerrechts	236
aa)	Der Fiskalzweck	236
bb)	Das Bedürfnis nach Rechtseinheitlichkeit	237
cc)	Der Lenkungszweck	238
II.	Andere Freiheitsgrundrechte	238
C.	Zusammenfassung der Besonderheiten von Steuergesetzen mit Vergangenheitsbezug	239

4. Teil

Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse	240
Literaturverzeichnis	245
Sachwortverzeichnis	265

1. Teil

Einleitung

A. Problemstellung und Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands

Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich mit den freiheitsrechtlichen, insbesondere eigentumsgrundrechtlichen Vorgaben für die Gesetzgebung auf dem Gebiet des Einkommensteuerrechts. Spätestens¹ seit der Staatsrechtslehrertagung im Jahr 1980, die unter anderem dem Thema „Besteuerung und Eigentum“ gewidmet war², ist man sich in der Literatur einig, daß verstärkt über die freiheitsrechtlichen Grenzen der Besteuerung nachgedacht werden muß³. Bis dahin war dies nur für den speziellen Fall der Lenkungssteuer⁴ geschehen, während für Fiskalzwecksteuern Art. 3 Abs. 1 GG als *die* verfassungsrechtliche Grenze der Besteuerung galt⁵. Mit zunehmender Steuerbelastung⁶ mehrten sich die Stimmen gegen die Ausschließlichkeit des Gleichheitssatzes als Kontrollmaßstab⁷, der nur einer ungleichen Besteuerung entgegenzuwirken vermag, nicht aber einem Übermaß, das alle gleich trifft⁸.

Das Bundesverfassungsgericht ging lange Zeit auf Forderungen nach einem eigentumsgrundrechtlichen Schutz vor der Besteuerungsgewalt nicht ein. Die ständi-

¹ Die These, nach der Art. 14 GG das Vermögen schützt, wird auf *Imboden*, in: Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht 29. Band (1960), S. 2 (6) zurückgeführt (siehe etwa *Wieland*, in: Hüter der Verfassung, S. 173 [175]).

² Auf der Tagung wurden durch *Kirchhof*, in: VVDStRL 39. Band [1981], S. 213 ff. und v. *Arnim*, ebenda, S. 286 ff. zwei Konzepte eines eigentumsgrundrechtlichen Schutzes vor Besteuerung vorgestellt.

³ Siehe etwa *Rodi*, Steuern als Verfassungsproblem, S. 45 f.

⁴ BVerfGE 13, 181 (184 ff.) – Schankerlaubnissteuer.

⁵ Siehe etwa *Badura*, in: Benda/Maihofer/Vogel, HdbVerfR, § 10 Rn. 42; *Papier*, ebenda, § 18 Rn. 108; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 189 ff.; aus neuerer Zeit auch *Vogel/Waldhoff*, in: BK, Vorbem. z. Art. 104 a–115 Rn. 500; *Heun*, in: Dreier, Art. 3 Rn. 65; vgl. auch *Wieland*, in: Dreier, Art. 14 Rn. 48.

⁶ Einen Überblick über die Entwicklung des Einkommensteuertarifs von 1946 bis 1996 gibt *Dziadkowski*, BB 1996, 1193 ff. Dieser ist ein Faktor der Steuerbelastung (näher unten zum Zusammenwirken von Bemessungsgrundlage und Tarif siehe S. 22 ff. und S. 26 ff.). Es fällt auf, daß Eingangs- und Spitzensteuersatz in den 80er Jahren einen Höhepunkt erreicht hatten.

⁷ Siehe *Kirchhof*, Steuern im Verfassungsstaat, S. 27 (45); *Vogels* Beitrag bei der Aussprache zu den Referaten auf der Staatsrechtslehrertagung 1980, in: VVDStRL 39. Band (1981), S. 361 (362 f.).

⁸ BVerfGE 87, 153 (170) – Grundfreibetrag.

ge Rechtsprechung sah zwar erdrosselnde Besteuerung als einen Verstoß gegen Art. 14 GG an⁹; im Vorfeld dieser Grenze versprach aber kein Freiheitsrecht effektiven Schutz, auch nicht das als tatbestandlich einschlägig erachtete Auffanggrundrecht der allgemeinen Handlungsfreiheit¹⁰. Auf die Gründe dafür wird später im einzelnen einzugehen sein¹¹. Erst in der jüngeren Rechtsprechung des Zweiten Senats ist eine Aufwertung der Freiheitsrechte im Bereich des Steuerrechts zu verzeichnen¹². Die betreffenden Entscheidungen halten sich aber mit dogmatischen Festlegungen zurück und geben auf diese Weise manches Rätsel auf¹³.

Die vorliegende Arbeit hat es sich zur Aufgabe gemacht, Aufschluß über den derzeitigen Stand der Rechtsprechung und ihre dogmatischen Grundlagen zu geben und zu hinterfragen, wie sich die Entscheidungen mit der allgemeinen Eigentumsdogmatik vertragen.

Es bleibt einiges zur Abgrenzung des Themas zu bemerken. Gegenstand der Untersuchung ist nur die *Einkommensteuer*. Die freiheitsrechtlichen Fragestellungen, die andere Steuerarten aufwerfen¹⁴, können hier nicht diskutiert werden. Als unbefriedigend erweist sich diese Beschränkung jedoch unter dem Gesichtspunkt der Beeinträchtigungen, die gerade von sich kumulierenden Steuerbelastungen ausgehen¹⁵; deshalb werden die wichtigsten anderen Steuerarten in diesem Zusammenhang angesprochen¹⁶.

Ebenfalls nicht zum Untersuchungsgegenstand gehören echte (auch sogenannte subventive) Steuervergünstigungen¹⁷, das heißt Normen, die den Steuerpflichtigen

⁹ Näher zur traditionellen Rechtsprechung unten S. 36 ff.

¹⁰ Siehe *Vogel/Waldhoff*, in: BK, Vorbem. z. Art. 104 a–115 Rn. 569; *Birk*, Das Leistungs-fähigkeitsprinzip, S. 189 ff.

¹¹ Zum angenommenen Versagen des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes siehe unten S. 142 ff.

¹² Näher unten S. 40 ff., zum Vermögensteuerbeschluß BVerfGE 93, 121 ff. siehe S. 45 ff.

¹³ *Böckenförde* spricht in seiner abweichenden Meinung zum Vermögensteuerbeschluß von „vorsichtigen Formulierungen hinsichtlich des verfassungsrechtlichen Maßstabs“ (BVerfGE 93, 149 [153]). Siehe auch *Bohl*, F.A.Z. vom 12.9.1998, S. 19: „Mehr als drei Jahre der juristischen Diskussion haben nicht ausgereicht, die Bedeutung des Beschlusses zur Vermögensteuer zu klären“. Bis heute hat sich an der Richtigkeit dieser Feststellung nichts geändert.

¹⁴ Zum Gewerbesteuerrecht sei auf die ausführliche Untersuchung von Rodi, Steuern als Verfassungsproblem verwiesen.

¹⁵ Zur Berücksichtigung der Gesamtbelastung siehe BVerfGE 93, 121 (135) – Vermögensteuer; *Kirchhof*, Jura 1983, 505 (511).

¹⁶ Siehe unten S. 53 ff.

¹⁷ So die Bezeichnung von *Birk*, Steuerrecht Rn. 98 f.; siehe auch derselbe in: Das Leistungs-fähigkeitsprinzip, S. 94 und *Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 7 Rn. 36 f. sowie *Tipke*, in: Die Steuerrechtsordnung I, § 4 S. 78; *Schaden*, Die Steuervergünstigung, S. 26 f. *Bayer*, StuW 1972, 149 (151) spricht von Lenkungsbefreiungen. Als Beispiel ist § 7 c EStG zu nennen, der durch erhöhte Absetzungen einen Anreiz zum Umbau von vorhandenen Gebäuden in Mietwohnungen schaffen soll (*Drenseck*, in: Schmidt, § 7 c Rn. 1). Auch § 10 Abs. 1 S. 1 Nr. 8 EStG, der Aufwendungen für ein hauswirtschaftliches Beschäftigungsverhältnis als Sonderausgabe abzugsfähig macht, ist eine (arbeitsmarktpolitisch motivierte; dazu BT-Dr. 11/4688, S. 10 ff.) Steuervergünstigung.

in Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips *bevorzugen*. Sie sind materiell dem Subventionsrecht, nicht dem Steuerrecht zuzurechnen¹⁸ und sollen hier deshalb nur am Rande eine Rolle spielen¹⁹. Von ihnen zu unterscheiden sind zum einen solche Normen, die einen zu weit gefaßten Grundtatbestand einengen, um Lastengleichheit herzustellen (sogenannte unechte oder technische Steuervergünstigungen²⁰), und zum anderen Steuerbenachteiligungen²¹, die einen Steuerpflichtigen über das Maß, das einer gleichheitsgemäßen Besteuerung entspricht, in Anspruch nehmen und dabei typischerweise einen Lenkungszweck verfolgen. Diese beiden Normentypen sind anders als die echten Steuervergünstigungen vom Gegenstand dieser Untersuchung erfaßt. Die Abgrenzung kann schwierig sein, insbesondere auch deshalb, weil der Gesetzgeber in ein und derselben Norm eine unechte Steuervergünstigung, eine echte Steuervergünstigung und eine Steuerbenachteiligung miteinander kombinieren kann. So ist beispielsweise die derzeitige Regelung der Entfernungspauschale in § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4, Abs. 2 EStG n. F. dem Grundgedanken nach eine untechnische Steuervergünstigung, die aber die Kosten für die Benutzer öffentlicher Verkehrsmittel bewußt überkompensiert (echte, verkehrspolitisch motivierte Steuervergünstigung) und für die Alleinbenutzer eines privaten Kfz's absichtlich nur unvollständig ausgleicht (verkehrspolitisch motivierte Steuerbenachteiligung)²². Wie Vogel²³ in einer bis heute maßgeblichen Untersuchung aus dem Jahr 1977 zur „Abschichtung“ der Rechtsfolgen nachgewiesen hat, ist die Abgrenzung zwar schwierig, aber durchaus möglich.

Eine Themenbegrenzung erwies sich nicht nur beim Untersuchungsgegenstand, sondern auch bei den Kontrollmaßstäben als notwendig. In dieser Arbeit stehen die Freiheitsrechte des Grundgesetzes, nicht der Gleichheitssatz im Mittelpunkt. Diesen Dogmatik befindet sich im Umbruch. Wurde er ursprünglich als bloßes Willkür-

¹⁸ Siehe *Lang*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, § 7 Rn. 39; *Tipke*, in: *Die Steuerrechtsordnung I*, § 4 S. 78 f. m. w. N.; *Bayer*, *StuW* 1972, 149 (152 ff.); *Schaden*, *Die Steuervergünstigung*, S. 25; *Vogel*, *StuW* 1977, 97 (98 ff.).

¹⁹ Siehe etwa unten S. 159 ff., dort in Zusammenhang mit den Anforderungen an Ausgaben. Näher zu den Problemen von Steuervergünstigungen *Bayer*, *StuW* 1972, 149 (152 ff.); *Selmer*, *Steuerinterventionismus*, S. 138 ff. und S. 209 ff.; *Schaden*, *Die Steuervergünstigung*, vor allem S. 61 ff., S. 99 ff. und S. 115 ff.

²⁰ So die Bezeichnung von *Birk*, *Steuerrecht* Rn. 98. *Lang* vermeidet den Begriff der „Vergünstigung“ in diesem Zusammenhang, siehe in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, § 7 Rn. 37. *Bayer*, *StuW* 1972, 149 (151) nennt solche Normen Ausgrenzungsbefreiungen. Beispiele sind der Kinderfreibetrag (§§ 31 S. 1, S. 4, 32 Abs. 6 EStG) oder der Abzug von Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) und Werbungskosten (§§ 9, 9a EStG).

²¹ So die Bezeichnung von *Lang*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, § 7 Rn. 40. *Tipke*, in: *Die Steuerrechtsordnung I*, § 4 S. 78 f spricht von Steuersonderbelastungen. Als Beispiel sei die Beschränkung des Verlustausgleichs z. B. in §§ 2 a, 2 b EStG genannt, mit denen Investitionen in unerwünschte Verlustzuweisungsmodelle entgegengewirkt werden soll (siehe *Heinicke*, in: *Schmidt*, § 2 a Rn. 1; *Seeger*, ebenda, § 2 b Rn. 1).

²² Näher zu dieser Norm unten S. 209 ff.

²³ In: *StuW* 1977, 97 ff.