

Schriften zum Steuerrecht

---

Band 127

# Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand

Von

Tobias Heckhausen



Duncker & Humblot · Berlin

TOBIAS HECKHAUSEN

Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand

Schriften zum Steuerrecht

Band 127

# Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand

Von

Tobias Heckhausen



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechts- und Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät  
der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg  
hat diese Arbeit im Sommersemester 2016  
als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Alle Rechte vorbehalten  
© 2017 Duncker & Humblot GmbH, Berlin  
Satz: Konrad Triltsch GmbH, Ochsenfurt  
Druck: buchbücher.de GmbH, Birkach  
Printed in Germany

ISSN 0582-0235  
ISBN 978-3-428-15175-2 (Print)  
ISBN 978-3-428-55175-0 (E-Book)  
ISBN 978-3-428-85175-1 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☺

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

## **Vorwort**

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2016 von der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg als Dissertation angenommen.

Ich danke meinem Doktorvater Herrn Professor Dr. Schachtschneider für die hervorragende Betreuung der Arbeit und die Erstellung des Erstgutachtens sowie Herrn Professor Dr. Reiss für die Erstellung des Zweitgutachtens.

Besonderer Dank gilt meinen Eltern und meiner Frau Eve Heckhausen.

*Tobias Heckhausen*



# **Inhaltsverzeichnis**

<b>Einleitung</b> .....	15
<i>1. Kapitel</i>	
<b>Funktion der (Umsatz-)Steuer und deren Vereinbarkeit mit der (Umsatz-)Besteuerung der öffentlichen Hand</b> 17	
I. Steuerpflicht als Bürgerpflicht .....	17
II. Fiskalfunktion der (Umsatz-)Steuer im Zusammenhang mit der (Umsatz-)Besteue- rung der öffentlichen Hand .....	18
1. Selbstbesteuerung .....	19
2. Gegenseitigkeitsbesteuerung .....	19
3. Zwischenergebnis .....	20
III. Rechtsnatur der Umsatzsteuer .....	21
1. Verkehr- und Verbrauchsteuerbegriff .....	23
a) Verkehrsteuerbegriff .....	23
b) Verbrauchsteuerbegriff .....	23
2. Einordnung der Umsatzsteuer als Verkehr- oder Verbrauchsteuer .....	25
a) Grundgesetz .....	25
b) Abgabenordnung .....	28
c) Einordnung durch die Rechtsprechung .....	28
d) Einordnung durch die Literatur .....	30
aa) Vertreter des Verkehrsteuercharakters .....	30
bb) Vertreter des Verbrauchsteuercharakters .....	30
e) Auswirkung des Gemeinschaftsrechts auf die Einordnung der Umsatzsteuer als Verkehr- oder Verbrauchsteuer .....	32
3. Beurteilung der vertretenen Auffassung und eigene Einordnung .....	32
a) Steuersubjekt und wirtschaftliche Auswirkung des Umsatzsteuergesetzes .....	33
b) Art der Steuererhebung .....	34
c) Steuergegenstand .....	36
d) Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf die Rechtsnatur der Umsatzsteuer .....	39
e) Ergebnis .....	40
IV. Umsatzbesteuerung des Staates und Lenkungszweck der (Umsatz-)Steuer .....	41

*2. Kapitel*

<b>Der Staat als Unternehmer</b>	43
I. Einführung .....	43
II. Rechtsgrundlagen .....	44
III. Gemeinschaftsrechtliche Grundlagen .....	45
1. Steuerpflichtiger nach Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL .....	46
2. Einschränkung des Art. 13 MwStSystRL .....	47
a) Ausnahme vom Grundsatz der Steuerpflicht nach Art. 13 Abs. 1 Unterabsatz 1 MwStSystRL .....	47
aa) Einrichtungen des öffentlichen Rechts .....	48
bb) Tätigkeiten, die der öffentlichen Hand im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen .....	48
b) Rückausnahmen der Art. 13 Abs. 1 Unterabsatz 2 und 3 MwStSystRL .....	49
aa) Wettbewerbsverhältnis gemäß Art. 13 Abs. 1 Unterabsatz 2 und 3 MwstSystRL .....	50
bb) „Größere Wettbewerbsverzerrungen“ gemäß Art. 13 Abs. 1 Unterabsatz 2 MwStSystRL und „nicht unbedeutender Umfang“ gemäß Art. 13 Abs. 1 Unterabsatz 3 MwStSystRL .....	51
c) Option für die Mitgliedstaaten nach Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL .....	54
3. Ergebnis für die Besteuerung der öffentlichen Hand nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie .....	54
IV. Innerstaatliche Umsetzung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie durch § 2 UStG a.F.	56
1. Einleitung .....	56
2. Verhältnis von § 2 Abs. 3 UStG a.F. zu § 2 Abs. 1 UStG .....	58
3. Unternehmerbegriff nach § 2 Abs. 1 UStG .....	59
a) Unternehmerbegriff als Typusbegriff .....	60
b) Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gemäß § 2 Abs. 1 S. 1 UStG .....	61
4. Einschränkung der Unternehmereigenschaft für die öffentliche Hand nach § 2 Abs. 3 UStG a.F. .....	65
a) Nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen; Gewinnerzielungsabsicht nicht erforderlich .....	66
b) Einrichtung, die sich wirtschaftlich heraushebt .....	66
c) Kein Hoheitsbetrieb .....	68
d) Gewerbliche Tätigkeit ohne Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr .....	71
e) Katalogleistungen nach § 2 (3) S. 2 UStG a.F. .....	72
5. Ergebnis .....	72

V. Neue Regelung des § 2 b UStG .....	73
1. Ausnahme von der Unternehmereigenschaft des § 2 UStG durch § 2 b (1) S. 1 UStG .....	75
2. Rückausnahmen zur Behandlung als Nichtunternehmer .....	76
a) „Größere Wettbewerbsverzerrungen“, § 2 b (1) S. 2 UStG .....	76
b) Konkretisierung der „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ in § 2 b (2) UStG .....	76
c) Beistandsleistungen nach § 2b (3) UStG .....	78
d) Katalogleistungen nach § 2 b (4) UStG .....	81
3. Ergebnis .....	81

### 3. Kapitel

#### Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität als verfassungsrechtliche Vorgabe

I. Einführung .....	83
II. Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität als Grundsatz der Freiheit oder der Gleichheit .....	83
III. Wettbewerbsneutralität als gleichheitsrechtliche Gewährleistung .....	84
1. Bedeutung des Grundsatzes der Gleichheit im Rahmen der (Umsatz-)Steuererhebung für Rechtspraxis und Literatur .....	84
2. Herleitung des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität in der Rechtsprechung und Literatur .....	88
a) Herleitung durch den Bundesfinanzhof .....	89
b) Auffassung von Manfred Siegel und Peter Selmer/Lerke Schulze-Osterloh: Grundsatz der Wettbewerbsneutralität als Folge des Gebots der Systemgerechtigkeit .....	89
c) Herrschende Literaturauffassung: Herleitung des steuerlichen Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität aus Art. 3 Abs. 1 GG i.V.m. Freiheitsgrundrechten ..	92
3. Eigene Stellungnahme .....	94
a) Problemaufriss .....	94
aa) Die Auslegung des Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG als Rechtsetzungsgleichheit .....	95
bb) Der Staat als „Mensch“ i.S.d. Art. 3 Abs. 1 GG .....	96
b) Das Rechtsprinzip der Gleichheit in der Freiheit .....	98
c) Der Staat des Grundgesetzes .....	106
d) Schlussfolgerungen und Ergebnis .....	111
e) Chancengleichheit als Teil des Sozialprinzips .....	112

IV. Wettbewerbsneutralität als freiheitsrechtliche Gewährleistung .....	115
1. Einführung: Wettbewerbsfreiheit als Grundlage des steuerlichen Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität .....	115
2. Grundrecht der Wettbewerbsfreiheit in der Literatur und Rechtsprechung .....	117
3. Marktwirtschaft und Zentralwirtschaft als sich gegenüberstehende „Idealtypen“ der Wirtschaftsordnungen .....	121
4. Soziale Marktwirtschaft als bestehende Wirtschaftsordnung Deutschlands .....	125
5. Wirtschaftspolitische Neutralität des Grundgesetzes .....	128
6. Unbestimmtheit der Begriffe „Wettbewerb“ und „Wettbewerben“ .....	131
7. Wettbewerb als Faktum privaten Handelns .....	133
a) Wettbewerb durch privates Handeln .....	133
b) Schutz privaten Handelns durch das Grundgesetz .....	134
c) Schutz der freien Willkür, Beschränkung der Privatheit durch Gesetzlichkeit um der Freiheit willen .....	135
d) Grundsätzlicher Vorrang des Privaten – Privatheitsprinzip .....	135
e) Eigentumsgewährleistung des Art. 14 Abs. 1 GG als Unternehmensfreiheit	136
8. Wettbewerb aufgrund von Privatheit .....	140
9. Allgemeine Freiheit, Privatheitsprinzip und Sozialprinzip als Grundlage der Wirtschaftsordnung .....	142
10. Ergebnis .....	143

#### *4. Kapitel*

<b>Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität als gemeinschaftsrechtliche Vorgabe</b>	145
---	-----

#### *5. Kapitel*

<b>Der Staat als Wettbewerber</b>	148
-----------------------------------	-----

I. Einleitung .....	148
II. Der Staat als Wettbewerber .....	148
1. Wettbewerbliche Tätigkeit als Kriterium für die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand .....	148
2. Die Rolle des Staates im Wettbewerb der Privaten .....	149
a) Die Tätigkeit des Staates im Wettbewerb als besondere Verwaltung .....	149
b) Sozialprinzip und Privatheitprinzip gegen Wettbewerbsprinzip .....	152
c) Vorrang des Gemeinwohls gegen das Prinzip der Marktgleichheit .....	155
3. Zusammenfassung .....	156

III. Verfassungswidriges Generieren des Staates als Wettbewerber .....	157
1. Einleitung .....	157
2. Rechtsformenwahlrecht .....	158
a) Argument der Rechtstradition .....	159
b) Argument der Zweckmäßigkeit .....	159
c) Stellungnahme .....	160
aa) Literaturauffassung zur Funktion des Privatrechts .....	160
bb) Eigene Beurteilung .....	163
3. Verstoß staatlicher Unternehmenstätigkeit gegen das Freiheits- und Privatheits- prinzip .....	164
IV. Ergebnis und Schlussfolgerung .....	166
 <i>6. Kapitel</i>	
<b>Ergebnis und Zusammenfassung</b>	167
 <b>Literaturverzeichnis</b> .....	178
 <b>Sachverzeichnis</b> .....	186

## **Abkürzungsverzeichnis**

ABl.	Amtliche Blattsammlung
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AlkopopStG	Alkopopsteuergesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts (Zeitschrift)
Art.	Artikel
BB	Der Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.	Band
Begr.	Begründer
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGB-RGRK	Bürgerliches Gesetzbuch-Reichsgerichtsrechtsprechung – Kommentar
BierStG	Biersteuergesetz
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfGE	Bundesverfassungsgerichtsentscheidungen
ders.	derselbe
d.h.	das heißt
DÖV	Die öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerjuristische Zeitung (Zeitschrift)
DVBl.	Deutsche Verwaltungsblatt (Zeitschrift)
Einl.	Einleitung
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft (Vertrag)
ex-EGV	ehemalig: Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
ff.	fortfolgende
FS	Festschrift
GG	Grundgesetz
grds.	grundsätzlich
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg	Herausgeber
HStR	Handbuch des Staatsrechts
HVerfR	Handbuch des Verfassungsrechts
insb.	insbesondere
i.S.d.	im Sinne des
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)

i.V.m.	in Verbindung mit
JA	Juristische Arbeitsblätter (Zeitschrift)
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JZ	Juristenzeitung (Zeitschrift)
KaffeeStG	Kaffeesteuergesetz
KStH	Körperschaftsteuer-Hinweise 2008 zu den Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004 vom 13. Dezember 2004 (Allgemeine Verwaltungsvorschrift)
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004 vom 13. Dezember 2004 (Allgemeine Verwaltungsvorschrift)
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
Nr.	Nummer
Rn.	Randnummer
s.	siehe
S.	Seite
SchaumwZwStG	Schaumwein-Zwischenerzeugnissteuergesetz
StromStG	Stromsteuergesetz
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
TabakStG	Tabaksteuergesetz
u. a.	und andere
übers.	übersetzt
UR	Umsatzsteuerrundschau (Zeitschrift)
usw.	und so weiter
vgl.	vergleiche
VVDStRL	Vereinigung deutscher Staatsrechtslehrer
z. B.	zum Beispiel
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht



## Einleitung

Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand<sup>1</sup> ist in der Literatur schon mehrfach Gegenstand von Untersuchungen gewesen.<sup>2</sup> In diesen lag der Schwerpunkt meist in der Auslegung des Umsatzsteuergesetzes und der Prüfung, inwieweit die nationalen Umsatzsteuervorschriften mit der europarechtlichen Vorgabe zu vereinbaren sind. Dieser Problematik vorgelagert ist die Frage, ob die öffentliche Hand überhaupt taugliches Umsatzsteuersubjekt ist.

Die Leistungen der öffentlichen Hand der Umsatzsteuer zu unterwerfen, liegt nahe, wenn man nur die Art der von der öffentlichen Hand ausgeführten Leistungen betrachtet. Sie bietet fast jede Leistung an, die auch von privaten Unternehmen angeboten wird und bei diesen der Umsatzbesteuerung unterliegt. Zu den staatlichen Unternehmen gehören etwa Banken, Verkehrsbetriebe, Versorgungsbetriebe, Bäderbetriebe und sogar Brauereien, wie etwa die Beteiligung des Freistaates Bayern am Staatlichen Hofbräuhaus München. Wenn die öffentliche Hand im Rahmen dieser Betriebe Leistungen ausführt, ähnelt sie privaten Unternehmen, zumal sie teilweise in Privatrechtsformhandelt. Daran mag liegen, dass die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand kaum in Frage gestellt wird.

Doch auch wenn die öffentliche Hand Leistungen ausführt, die, wenn sie von privaten Unternehmen erbracht werden, umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig sind, kann nicht unberücksichtigt gelassen werden, dass es der Staat ist, der handelt. Die Funktion einer Steuer liegt in der Finanzierung des Staates und seiner Aufgaben.<sup>3</sup> Durch die Besteuerung der öffentlichen Hand – also sich selbst – kann der Staat sein Vermögen nicht mehren. Die Besteuerung der öffentlichen Hand erscheint daher sinnwidrig (hierzu: 1. Kapitel, I. und II. Abschnitt).

Es stellt sich allerdings die Frage, ob dieser Einwand der fiskalischen Sinnlosigkeit der Besteuerung der öffentlichen Hand auch speziell für die Umsatzbesteuerung gilt. Das Umsatzsteuerrecht besteuert zwar den Unternehmer. Nach weit

---

<sup>1</sup> Der Begriff „öffentliche Hand“ wird europarechtlich eng definiert und erfasst gemäß Art. 2 der EU-Transparenzrichtlinie 80/723 EWG vom 25.06.1980 den Staat sowie andere Gebietskörperschaften. Als umgangssprachlicher Sammelbegriff erfasst er den gesamten staatlich-öffentlichen Sektor und soll im Folgenden in diesem weiten Sinne verstanden werden.

<sup>2</sup> Etwa *J.-S. Park*, Die Steuerpflicht von Daseinsvorsorgeeinrichtungen der öffentlichen Hand; *N. Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschafts- und Umsatzsteuerrecht; *M. Siegel*, Der Begriff des „Betriebs gewerblicher Art“ im Körperschafts- und Umsatzsteuerrecht.

<sup>3</sup> *W. Heun*, in: *H. Dreier* (Hrsg.), GG, Bd. III, Art. 105, Rn. 1; *H. Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 8.

verbreiteter Ansicht ist die Umsatzsteuer aber eine Verbrauchsteuer.<sup>4</sup> Nicht der Unternehmer soll der eigentlich steuerlich Belastete sein, sondern der Verbraucher, der eine Leistung in Anspruch nimmt. Nach dieser Einschätzung ist der Unternehmer nur aus rechtstechnischen Gründen derjenige, der die Umsatzsteuer für den Verbraucher anmelden und abführen muss. Da die steuerlichen Mittel nach dieser Sichtweise aus dem Vermögen der Verbraucher stammen, könnte insoweit angenommen werden, dass die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand eine Fiskalfunktion erfüllt. Dem System des Umsatzsteuergesetzes kann jedoch nicht mit Bestimmtheit entnommen werden, dass die Umsatzsteuer tatsächlich nicht auf die steuerliche Belastung des Unternehmers, sondern die des Verbrauchers gerichtet ist (hierzu: 1. Kapitel, III. Abschnitt).

Allerdings wird auch die Finanzierungsfunktion der (Umsatz-)Steuer nicht als Besteuerungsgrund für die öffentliche Hand betrachtet.<sup>5</sup> Vielmehr dient die Umsatzsteuer in diesem Zusammenhang als Schutzinstrument für private Unternehmer, die die öffentliche Hand als Konkurrentin im Wettbewerb ansehen. Der Grund der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand liegt in der Herstellung der umsatzsteuerlichen Wettbewerbsneutralität. Auf die Verwirklichung dieser Wettbewerbsneutralität im Verhältnis der öffentlichen Hand zu privaten Unternehmen ist das Umsatzsteuergesetz angelegt. Insbesondere ist es aber das europäische Gemeinschaftsrecht, das eine umsatzsteuerliche Gleichstellung von Staat und Privaten durch einen strengen Grundsatz der Wettbewerbsneutralität vorgibt (hierzu: 2. Kapitel).

In der Literatur wird versucht, diesen Grundsatz der Wettbewerbsneutralität als verfassungsrechtliches Postulat zu begründen.<sup>6</sup> Die (Umsatz-)Besteuerung der öffentlichen Hand wird als eine verfassungsrechtliche Vorgabe angesehen. Entgegen dieser vielfach vertretenen Auffassung ist ein solcher Grundsatz dem Grundgesetz nicht zu entnehmen (hierzu: 3. Kapitel).

Dagegen gibt das europäische Gemeinschaftsrecht sehr wohl einen Grundsatz der Wettbewerbsneutralität vor. Der Vorrang des Gemeinschaftsrechts findet seine Grenze jedoch in der Verfassidentsität (hierzu: 4. Kapitel).

Unabhängig von einem solchem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität ist die öffentliche Hand nie Wettbewerberin, weil sie nicht mit privaten Unternehmen konkurriert; denn sie erfüllt staatliche Aufgaben. Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand ist rechtsgrundlos. Die Rechte der Privaten werden nicht durch eine Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand verwirklicht, sondern allein durch die Umsetzung des Privatheitsprinzips (hierzu: 5. Kapitel).

Spezifika kommunaler Unternehmen und gemischtwirtschaftlicher Unternehmen werden nicht erörtert.

---

<sup>4</sup> Nachweise im 1. Kapitel, III. 2. d) bb).

<sup>5</sup> R. Hüttemann, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 5 ff.; N. Häck, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, S. 46 ff.

<sup>6</sup> Nachweise im 3. Kapitel, III. 2. und IV. 1.

## *1. Kapitel*

# **Funktion der (Umsatz-)Steuer und deren Vereinbarkeit mit der (Umsatz-)Besteuerung der öffentlichen Hand**

Die Besteuerung der öffentlichen Hand ist allgemeine Rechtspraxis. Betrachtet man aber die vorrangige Funktion der Steuer, nämlich die der Finanzierung des Gemeinwesens (vgl. § 3 AO)<sup>1</sup>, erscheint die Besteuerung der öffentlichen Hand sinnwidrig. Dies wird in den folgenden Abschnitten erläutert.

## **I. Steuerpflicht als Bürgerpflicht**

Um in Recht und Freiheit leben zu können, brauchen die Menschen den Staat. Der Staat ist die Organisation der Menschen, eine Gemeinschaft, die sie selbst gebildet haben, um in Recht und Freiheit leben zu können.<sup>2</sup>

Der Staat ist daher die Sache der Bürger.<sup>3</sup> Die bürgerliche Sittlichkeit verpflichtet sie, bestmöglich zur Verwirklichung des Gemeinwohls beizutragen.<sup>4</sup>

Diese Verpflichtung umfasst zunächst die finanzielle Ausstattung des Staates.<sup>5</sup> Der 10. Abschnitt des Grundgesetzes sieht die Steuer als Grundlage des staatlichen Finanzwesens vor. Das Gemeinwesen wird also zumindest grundsätzlich durch Steuern finanziert.

Eine andere Weise als die Finanzdeckung des Staates durch Steuern ist in einem freiheitlichen Gemeinwesen einer Republik auch kaum denkbar. Nur das System der Besteuerung ermöglicht die Gleichheit der Besteuerung, bei der alle Bürger ihren

---

<sup>1</sup> H. Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 10.

<sup>2</sup> K.A. Schachtschneider, Souveränität, S. 17 ff.; ders., Der Anspruch auf materiale Privatisierung, S. 51; Res publica res populi, S. 350 ff.

<sup>3</sup> K.A. Schachtschneider, Res publica res populi, S. 64.

<sup>4</sup> K.A. Schachtschneider, Steuern auf Steuern, in: FS für W. Reiss, S. 101 (110); zum Gemeinwohl und zum besonderen Glück vgl. ders., Prinzipien des Rechtsstaates, S. 128; ders., Freiheit, S. 60 ff., S. 449 ff.; ders., Der Anspruch auf materiale Privatisierung, S. 43 ff.

<sup>5</sup> P. Kirchhof, Die Steuern, in: J. Isensee/ders. (Hrsg.), HStR, Bd. V, § 118, S. 960, Rn. 1 ff., S. 1056, Rn. 197; K.A. Schachtschneider, Steuern auf Steuern, S. 101 (109).