

LEHRBUCH

Matthias Modrzejewski | Gary Rüsçh

# Verfassungsrechtliche Grundlagen des Steuerrechts

Mit Hinweisen und Tipps für die  
Klausurbearbeitung

MIT EINEM  
GELEITWORT  
VON  
PROF. DR.  
JOHANNA HEY

SCHÄFFER  
POESCHEL

## **Hinweis zum Urheberrecht:**

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Bitte respektieren Sie die Rechte der Autorinnen und Autoren, indem sie keine ungenehmigten Kopien in Umlauf bringen.

**Dafür vielen Dank!**

# Verfassungsrechtliche Grundlagen des Steuerrechts



Matthias Modrzejewski/Gary Rüsç

# Verfassungsrechtliche Grundlagen des Steuerrechts

Mit Hinweisen und Tipps für die Klausurbearbeitung

1. Auflage

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

---

### **Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek**

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

---

**Print:** ISBN 978-3-7910-5281-6 Bestell-Nr. 17212-0001  
**ePub:** ISBN 978-3-7910-5282-3 Bestell-Nr. 17212-0100  
**ePDF:** ISBN 978-3-7910-5283-0 Bestell-Nr. 17212-0150

Matthias Modrzejewski/Gary Rüsçh

#### **Verfassungsrechtliche Grundlagen des Steuerrechts**

1. Auflage, September 2022

© 2022 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH  
[www.schaeffer-poeschel.de](http://www.schaeffer-poeschel.de)  
[service@schaeffer-poeschel.de](mailto:service@schaeffer-poeschel.de)

Produktmanagement: Ruth Kuonath

Lektorat: Isolde Bacher, text\_dienst, Stuttgart

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die der Vervielfältigung, des auszugsweisen Nachdrucks, der Übersetzung und der Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen, vorbehalten. Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit.

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Ein Unternehmen der Haufe Group SE

Sofern diese Publikation ein ergänzendes Online-Angebot beinhaltet, stehen die Inhalte für 12 Monate nach Einstellen bzw. Abverkauf des Buches, mindestens aber für zwei Jahre nach Erscheinen des Buches, online zur Verfügung. Ein Anspruch auf Nutzung darüber hinaus besteht nicht.

Sollte dieses Buch bzw. das Online-Angebot Links auf Webseiten Dritter enthalten, so übernehmen wir für deren Inhalte und die Verfügbarkeit keine Haftung. Wir machen uns diese Inhalte nicht zu eigen und verweisen lediglich auf deren Stand zum Zeitpunkt der Erstveröffentlichung.

---

# Geleitwort

Dem Verfassungsrecht kommt im Steuerrecht eine besondere Bedeutung zu, weil verfassungswidrige Steuergesetze nicht selten eine Vielzahl von Steuerpflichtigen betreffen und die haushalterischen Folgen verfassungsgerichtlicher Entscheidungen beträchtlich sein können. Konkrete Vorgaben zur Ausgestaltung des Steuerrechts findet man im Grundgesetz jedoch nicht. Die Finanzverfassung (Art. 105 f. GG) wird in der Regel nur dann entscheidungsrelevant, wenn es um die Einführung neuer Steuern geht. Im Übrigen erfolgt die Kontrolle der inhaltlichen Ausgestaltung von Steuergesetzen über die Grundrechte – allen voran über den Allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) – und das Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG). Damit beschränken sich die verfassungsrechtlichen Grenzen für das Steuerrecht auf wenige Grundgesetzartikel, die zudem zu den allgemeinsten Vorschriften des Grundgesetzes zählen und zwingend auf bereichsspezifische Konkretisierungen angewiesen sind.

Mit dem vorliegenden Buch leisten *Matthias Modrzejewski* und *Gary Rüsç* einen Beitrag zum Verständnis der verfassungsrechtlichen Leitlinien und Grenzen der Besteuerung. Es kann für Studierende uneingeschränkt empfohlen werden und ich hoffe, dass es dort den verdienten Anklang findet.

Köln, im Juni 2022

*Johanna Hey*





---

# Vorwort

Der Staat verlangt von seinen Bürgern und Unternehmen sehr verschiedene Steuern aus unterschiedlichen Gründen. So verwundert es nicht, dass das deutsche Steuerrecht derzeit etwa 40 Steuerarten kennt. Die Erhebung von Steuern ist aber nur unter bestimmten Voraussetzungen und in gewissen Grenzen möglich. Die Ausgestaltung des (einfachen) Steuerrechts muss stets in Einklang mit den (höherrangigen) Vorgaben des Grundgesetzes stehen.

Die verfassungsrechtlichen Grundlagen des Steuerrechts sind in allgemeinen Lehrbüchern zum Steuerrecht oder in Kommentaren häufig nur überblicksartig bzw. nicht zusammenhängend dargestellt oder ohne (vertieftes) Vorwissen nur eingeschränkt verständlich. Was nach unseren Erfahrungen mit Lehrveranstaltungen sowohl an der Universität zu Köln als auch an der Hochschule für Finanzen in Ludwigsburg fehlt, ist ein steuerverfassungsrechtlich zentriertes Lehrbuch, das sich in anschaulicher Weise mit diesen Grundlagen beschäftigt. Diese Lücke wollen wir schließen. Deshalb ist dieses Buch vor allem für Studierende gedacht, denen durch viele inhaltsergänzende Hinweise, Beispiele und Übungsfälle der Einstieg in diesen Themenbereich und in die Klausurvorbereitung erleichtert werden soll. Dabei richtet es sich insbesondere an Studierende in rechts- und wirtschaftswissenschaftlichen Studiengängen sowie an Hochschulen für Finanzen. Es soll als erster Einstieg in eine Befassung mit steuerverfassungsrechtlichen Fragestellungen dienen. Das Buch eignet sich aber darüber hinaus auch für alle, die an einem zusammenhängenden Überblick über die verfassungsrechtlichen Grundlagen des Steuerrechts interessiert sind.

Dieses Buch wäre ohne den Einsatz von *Ruth Kuonath* vom Schäffer-Poeschel Verlag nicht möglich gewesen, die sich sehr offen für das Thema gezeigt und sich für die Verwirklichung des Projekts eingesetzt hat. Dafür sei ihr herzlich gedankt. Für die redaktionelle Betreuung im Verlag möchten wir uns darüber hinaus bei *Heike Münzenmaier* und *Isolde Bacher* bedanken.

Anregungen, Kritik und Feedback sind uns sehr willkommen. Bitte senden Sie Ihre Mail an unsere Adresse [steuerverfassungsrecht@gmail.com](mailto:steuerverfassungsrecht@gmail.com).

Stuttgart und Köln, im Juni 2022

Matthias Modrzejewski

Gary Rüsck



---

# Inhaltsverzeichnis

Geleitwort .....	5
Vorwort .....	7
Abkürzungsverzeichnis .....	13
<b>Teil A – Einführung .....</b>	<b>15</b>
<b>1 Steuerrecht in der Rechtsordnung .....</b>	<b>17</b>
1.1 Öffentliches Recht und Verwaltungsakte .....	17
1.2 Im Steuerrecht relevante Rechtsnormen .....	19
1.2.1 Einfaches Recht .....	19
1.2.1.1 Gesetze .....	19
1.2.1.2 Verordnungen .....	20
1.2.1.3 Satzungen .....	21
1.2.1.4 Richtlinien und Erlasse .....	23
1.2.2 Höherrangiges Recht .....	23
1.3 Formale Gestaltung von rechtlichen Dokumenten .....	24
1.3.1 Artikel und Paragraphen .....	24
1.3.2 Mantel- und Stammgesetze .....	25
1.3.3 Einführungsgesetze .....	25
<b>2 Steuerrecht am BVerfG .....</b>	<b>27</b>
2.1 Wie steuerliche Verfahren zum BVerfG kommen .....	27
2.2 Wer über steuerliche Verfahren entscheidet .....	29
2.3 Wie über steuerliche Verfahren entschieden wird .....	29
<b>Teil B – Formelle Verfassungsmäßigkeit .....</b>	<b>33</b>
<b>3 Einführung .....</b>	<b>35</b>
<b>4 Zuständigkeit .....</b>	<b>37</b>
4.1 Einführung .....	37
4.2 Abgabentypen .....	38
4.2.1 Einführung .....	38
4.2.2 Steuern (§ 3 Abs. 1 AO) .....	38
4.2.2.1 Einführung .....	38
4.2.2.2 Steuern sind Geldleistungen, ... ..	40
4.2.2.3 ... die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen ... ..	40

4.2.2.4	... und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen ...	41
4.2.2.5	... zur Erzielung von Einnahmen ...	42
4.2.2.6	... allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft	45
4.2.2.7	Die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein	45
4.2.3	Nichtsteuerliche Abgaben	46
4.2.3.1	Vorzugslasten	46
4.2.3.2	Sonderabgaben	49
4.3	Gesetzgebungskompetenzen	52
4.3.1	Einführung	52
4.3.2	Sachkompetenz (Art. 70 ff. GG)	54
4.3.2.1	Grundsatz (Art. 70 GG)	54
4.3.2.2	Ausschließliche Gesetzgebung (Art. 71, 73 GG)	54
4.3.2.3	Konkurrierende Gesetzgebung (Art. 72, 74 GG)	55
4.3.3	Steuerkompetenz (Art. 105 GG)	61
4.3.3.1	Einführung	61
4.3.3.2	Zölle und Finanzmonopole (Art. 105 Abs. 1 GG)	62
4.3.3.3	Grundsteuer (Art. 105 Abs. 2 Satz 1 GG)	64
4.3.3.4	Übrige Steuern (Art. 105 Abs. 2 Satz 2 GG)	65
4.4	Ertragskompetenzen (Art. 106 GG)	80
5	<b>Verfahren und Form</b>	81
<b>Teil C – Materielle Verfassungsmäßigkeit</b>		83
6	<b>Grundrechte im Steuerrecht</b>	85
6.1	Einführung	85
6.2	Gleichheitsrechte	90
6.2.1	Allgemeiner Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)	90
6.2.1.1	Einführung	90
6.2.1.2	Prüfungsaufbau	91
6.2.2	Besondere Gleichheitssätze (Art. 3 Abs. 2, Abs. 3 GG)	103
6.3	Freiheitsrechte	104
6.3.1	Einführung	104
6.3.2	Allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG)	104
6.3.3	Ehe und Familie (Art. 6 Abs. 1 GG)	106
6.3.4	Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG)	107
6.3.5	Eigentumsfreiheit (Art. 14 Abs. 1 GG)	110
6.3.6	Existenzminimum (Art. 20 Abs. 1 GG i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG)	112

<b>7</b>	<b>Rechtsstaatsprinzip im Steuerrecht (Art. 20 Abs. 3 GG)</b>	115
7.1	Rückwirkungsverbot	115
7.1.1	Einführung	115
7.1.2	Prüfungsaufbau	115
7.1.2.1	Einführung	115
7.1.2.2	Belastendes Gesetz	116
7.1.2.3	Rückwirkendes Gesetz	117
7.1.2.4	Echte und unechte Rückwirkung	120
7.1.2.5	Zulässigkeit der Rückwirkung	122
7.2	Bestimmtheitsgrundsatz	126
<b>Teil D – Rechtsfolge von Verfassungsverstößen</b>		129
<b>8</b>	<b>Verfassungswidrige Gesetze</b>	131
<b>9</b>	<b>Entscheidungen des BVerfG</b>	133
9.1	Nichtigkeit und Unvereinbarkeit	133
9.2	Steuerrecht	134
9.2.1	Unvereinbarkeit als Regelfall	134
9.2.2	Nichtigkeit als Ausnahme	136
<b>Teil E – Fallsammlung</b>		137
<b>10</b>	<b>Formelle Verfassungsmäßigkeit</b>	139
10.1	Paketabgabe (Fall 1)	139
10.2	Vermögensteuer (Fall 2)	143
10.3	Braunkohlesteuer (Fall 3)	148
10.4	Waffenbesitzsteuer (Fall 4)	151
<b>11</b>	<b>Materielle Verfassungsmäßigkeit</b>	155
11.1	Grundrechte: Makler (Fall 5)	155
11.2	Grundrechte: Werbungskostenpauschbetrag (Fall 6)	160
11.3	Grundrechte: Hundesteuer (Fall 7)	163
11.4	Grundrechte: Erstausbildungskosten I (Fall 8)	168
11.5	Rückwirkungsverbot: Raserin (Fall 9)	172
11.6	Rückwirkungsverbot: Spekulationsfrist (Fall 10)	176
11.7	Rückwirkungsverbot: Erbbauzinsen (Fall 11)	180
11.8	Rückwirkungsverbot: Erstausbildungskosten II (Fall 12)	184

<b>12</b>	<b>Überblick: Thematische Schwerpunkte .....</b>	<b>189</b>
	Weiterführende Literatur .....	191
	Wichtige Entscheidungen des BVerfG zum Steuerverfassungsrecht (Auswahl) .....	191
	Stichwortverzeichnis .....	193
	Die Autoren .....	197

---

# Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
Adv	Aussetzung der Vollziehung
a. F.	alte Fassung
AlkopopStG	Gesetz über die Erhebung einer Sondersteuer auf alkoholhaltige Süßgetränke zum Schutz junger Menschen (Alkopopsteuergesetz)
Alt.	Alternative
AnpG	Anpassungsgesetz
AO	Abgabenordnung
AöR	Anstalt des öffentlichen Rechts
Art.	Artikel
ATAD	Anti-Steuervermeidungsrichtlinie
ATADUmsG	Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz)
BFH	Bundesfinanzhof
BGBL.	Bundesgesetzblatt
BMDV	Bundesministerium für Digitales und Verkehr (ab 2021)
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMVI	Bundesministerium für Verkehr und digitale Infrastruktur (bis 2020)
BR-Drs.	Bundesratsdrucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerfGG	Bundesverfassungsgerichtsgesetz
d. h.	das heißt
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuche
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
f./ff.	folgend/fortfolgend
FFA	Filmförderungsanstalt
FFG	Filmförderungsgesetz
GG	Grundgesetz
Halbs.	Halbsatz
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. e. S.	im engeren Sinne
insb.	insbesondere

i. S. d.	im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
i. w. S.	im weiteren Sinne
KAG	Kommunalabgabengesetz
Kap.	Kapitel
KdöR	Körperschaft des öffentlichen Rechts
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Mio.	Millionen
Mrd.	Milliarden
n. F.	neue Fassung
Nr.	Nummer
o. g.	oben genannte(n)
RAO	Reichsabgabenordnung
RBStV	Rundfunkbeitragsstaatsvertrag
RGBl.	Reichsgesetzblatt
s. o.	siehe oben
SolZ	Solidaritätszuschlag
SolZG	Solidaritätszuschlaggesetz
StAbwG	Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb (Steueroasen-Abwehrgesetz)
StrFinG	Straßenbaufinanzierungsgesetz
s. u.	siehe unten
u. a.	unter anderem
v.	vom
Var.	Variante
vgl.	vergleiche
WRV	Weimarer Reichsverfassung
z. B.	zum Beispiel



---

# Teil A – Einführung



---

# 1 Steuerrecht in der Rechtsordnung

## 1.1 Öffentliches Recht und Verwaltungsakte

Jede Rechtsnorm (d. h. Vorschriften, die für alle verbindlich sind) lässt sich einem bestimmten Rechtsgebiet zuordnen. Hier werden übergeordnet das öffentliche Recht, das Strafrecht und das Privatrecht unterschieden, aus denen sich die Rechtsordnung zusammensetzt. Das öffentliche Recht regelt vereinfacht ausgedrückt das Verhältnis des Bürgers zum Staat (sowie die staatliche Verwaltung), weshalb das **Steuerrecht** ein **Teilgebiet des öffentlichen Rechts** ist.

Zwingend ist die Unterteilung der Rechtsordnung in drei Rechtsgebiete keinesfalls, da auch das Strafrecht das Verhältnis des Bürgers zum Staat betrifft und somit Teil des öffentlichen Rechts ist. Es hat sich aber immer weiter verselbstständigt und wird daher auch an allen rechtswissenschaftlichen Fakultäten als eigenes, übergeordnetes Rechtsgebiet gelehrt.

Die Abgrenzung von öffentlichem Recht und Privatrecht ist z. B. für die Frage relevant, an **welches Gericht** man sich für die **Klärung eines Rechtsstreits** wenden muss. Für öffentliches Recht sind häufig die Verwaltungsgerichte oder die Sozialgerichte und für Privatrecht vor allem die ordentlichen Gerichte (Amts-, Land- und Oberlandesgerichte sowie der Bundesgerichtshof) oder Arbeitsgerichte zuständig.

Auch wenn sich für die Abgrenzung von öffentlichem Recht und Privatrecht mittlerweile andere Theorien durchgesetzt haben (in der Lehre wird heute vor allem die »Modifizierte Subjektstheorie« vertreten), veranschaulicht die »Subordinationstheorie« das Prinzip des öffentlichen Rechts noch am einfachsten: Die Subordinationstheorie besagt, dass ein öffentlich-rechtliches Rechtsverhältnis dann vorliegt, wenn ein Über-/Unterordnungsverhältnis besteht, wohingegen im Privatrecht ein Gleichordnungsverhältnis der Beteiligten gegeben ist. In öffentlich-rechtlichen Rechtsverhältnissen können einseitig (d. h. ohne eine Zustimmung einholen zu müssen) belastende Maßnahmen durchgesetzt werden (wie z. B. die Erhebung von Steuern). Dafür ist jedoch regelmäßig der Erlass eines **Verwaltungsakts** (z. B. eines Steuerbescheids) erforderlich.

### Verwaltungsakt

Was unter einem Verwaltungsakt zu verstehen ist, wird für das **Steuerrecht** in **§ 118 Satz 1 AO** definiert. Nach § 118 Satz 1 AO ist ein Verwaltungsakt

- jede Verfügung, Entscheidung oder andere **hoheitliche Maßnahme** (mit hoheitlich ist das Über-/Unterordnungsverhältnis gemeint),
- die eine **Behörde** (z. B. das Finanzamt)