



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

„Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts in der Europäischen Union“

Dissertation vorgelegt von Lutz Ohlendorf

Erstgutachter: Prof. Dr. Wolfgang Kahl

Zweitgutachter: Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Institut für deutsches und europäisches Verwaltungsrecht

Zusammenfassung

Die folgende Dissertation wurde im Juli 2013 eingereicht; die Disputation fand im Januar 2015 statt. Sie wird voraussichtlich 2015 im Verlag Mohr Siebeck (Tübingen) in der Reihe „Verfassungsentwicklung in Europa“ erscheinen.

Die Arbeit entwickelt ausgehend von einem eingehenden Vergleich ausgesuchter mitgliedstaatlicher Verfassungsordnungen die Grundlagen steuerspezifischer Gehalte der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (im Folgenden: GRCh). Im Anschluss an die Skizzierung der allgemeinen Grundrechtslehren der Union und der übergreifenden Probleme einer grundrechtlichen Freiheits- und Gleichheitsgewähr auf dem Gebiet des Steuerrechts wird zunächst der Korpus einschlägiger Verfassungstexte auf seine themenrelevanten Inhalte befragt. Anschließend analysiert die Arbeit die Verfassungsrechtsprechung und -lehre in Italien, Spanien, Frankreich, Deutschland und Österreich sowie die parallelen Diskurse im Kontext der EMRK im Hinblick auf ihre Aussagen zu steuerlichen Gleichheitsrechten und einer freiheitsrechtlichen Obergrenze des steuerlichen Belastungsmaßes. Die Ergebnisse dieses wertenden Rechtsvergleichs münden in eine Auseinandersetzung mit der bisherigen – spärlichen – Rechtsprechung des EuGH und den Lehren, die sich aus der Dogmatik der Grundfreiheiten für das Feld der Grundrechte ziehen lassen. Als Resultat ergibt sich eine Systematik des steuerlichen Grundrechtsschutzes, die auf die nationalen Verfassungstraditionen als Rechts(erkenntnis)quelle vertraut, dabei aber die Besonderheiten der territorial zersplitterten europäischen Steuerrechtsordnung berücksichtigt.

Einleitung

Die Arbeit eröffnet mit einer kurzen Rekapitulation des gegenwärtigen Stands der steuerrechtlichen Integration in der Union (I.). Die wachsende Bedeutung der Grundrechte in diesem Gebiet ergibt sich nicht allein aus ihrer Bindungswirkung für die Union, sondern auch über die mittelbare Verbindlichkeit, die sie im Sinne der ERT-Rechtsprechung auf dem Umweg über die Grundfreiheiten für die Mitgliedstaaten entfalten. Gleichzeitig stellt der erreichte Zwischenstand einer bloßen „Teilintegration“ an die Reichweite der primärrechtlichen Anforderungen konsequenter Gesetzgebungssystematik besondere Anforderungen der Rücksichtnahme. Erläutert wird daher eingangs, dass die Vollharmonisierung des Steuerrechts oder gar eine eigene Steuerertragshoheit der Union bisher nur ansatzweise erkennbar sind, die negative Integration im Wege der Grundfreiheiten dagegen schon heute eine erhebliche Bedeutung besitzt und vom EuGH auch in prägnanter Weise zur Geltung gebracht wird.

Die der Arbeit zugrundeliegende Problemstellung (II.) findet ihren Ausgangspunkt in der hohen politischen, aber auch *grundrechtlichen* Relevanz einer Bindung des Steuergesetzgebers an Prinzipien der Gerechtigkeit und des vernünftigen Belastungsmaßes. Aus ihr ergibt sich schon auf dem gegenwärtigen Integrationsniveau die Notwendigkeit, nach den Maßgaben zu fragen, mit denen die die Charta der Grundrechte die europäische, aber auch die mitgliedstaatliche Legislative im fiskalischen Kontext beurteilt. Da zur Beantwortung insbesondere ein eingehender Rechtsvergleich notwendig ist, können dabei an einzelnen Stellen auch komparatistische Erkenntnisse gewonnen werden, die die reichhaltige Forschung zum Themenkreis unter dem Grundgesetz punktuell ergänzen. Obgleich prinzipiell sämtliche Grundrechte einen Steuerbezug aufweisen können, sind zwei Dimensionen des verfassungsrechtlichen Individualrechtsschutzes in diesem Zusammenhang von überragender Bedeutung, so dass sich die Arbeit auf sie fokussiert: In der Gewähr der Belastungsgleichheit verwirklicht sich das Gebot einer gerechten Belastungsverteilung, in der Verbürgung einer Belastungsobergrenze findet sie ein erträgliches Maß.

Die bisher hierzu publizierte Forschung (III.) hat bereits Ansätze einer unionsrechtlichen Steuerverfassungslehre entwickelt, dabei auf eine Fundierung der vorgeschlagenen Maßstäbe im Reichtum des nationalen Verfassungserbes aber verzichtet. Auch die Frage der steuerlichen Belastungsgrenze bildet bisher keinen Fokus der Steuerrechtswissenschaft.

Kapitel 1: Vorfragen der grundrechtlichen Bindung des Steuergesetzgebers

Eine echte Vorfrage des steuerlichen Grundrechtsschutzes (I.) ist jene nach der Notwendigkeit einer verfassungsrechtlichen Bindung des Gesetzgebers. In historischer Perspektive wurden die von den Grundrechten verfolgten Ziele individuellen Freiheitsschutzes und überindividueller Gerechtigkeitsgewähr wesentlich in einer Ausweitung der parlamentarischen Entscheidungsbefugnisse gesucht. In dieser lag vermeintlich zugleich ein hinreichender Schutz der Gesamtheit der Steuerpflichtigen. Wengleich diese Traditionslinie auch in der Gegenwart noch Anhänger findet, muss doch davon ausgegangen werden, dass mit der wesensprägenden Ausweitung der Staatsaufgaben und der Fortentwicklung zum Sozialstaat das Parlament selbst einen potentiellen Risikofaktor für den gebotenen Schutz des Steuerbürgers darstellt. Offensichtlich wird dies gerade dort, wo gegen die parlamentarische Mehrheit Minderheitenrechte zu wahren sind. Neben dieser Funktion erfüllt der Gleichheitssatz zudem die Aufgabe einer gerichtlich überprüfaren Gewährleistung legislativer Mindestationalität. Daneben schützt die Durchsetzung der Freiheitsrechte den Einzelnen vor der Vernichtung der materiellen Voraussetzungen individueller Persönlichkeitsentfaltung. Da hier für die Unionsebene nichts anderes gilt als für die Mitgliedstaaten, müssen auch die Grundrechte der Charta auf ihre entsprechenden Gehalte befragt werden. Obgleich es zweifelhaft erscheint, ihnen auf dieser Ebene eine zusätzliche, integrative Bedeutung zuzumessen, wirken sie doch jedenfalls im beschriebenen Sinne.

Dennoch muss jedenfalls die Kappung des Belastungsmaßes nicht notwendigerweise allein eine Frage des Verfassungsrechts sein (II.). Zwei Lehren ergeben sich aus den einfachgesetzlichen Belastungsgrenzen in Frankreich und Spanien für die Grundrechte: Zum einen wird in Rechtsordnungen, die über entsprechende legislative Instrumente verfügen, eine konstitutionelle Grenze seltener Gegenstand des rechtlichen Diskurses sein. Zum anderen bieten erstere zwar einen gewissen, jedoch keinen umfassenden Schutz gegen exzessive Belastungen. Die Relevanz des grundrechtlichen Freiheitsschutzes bleibt also im Ergebnis ungebrochen.

Neben der Verfassungsrechtswissenschaft beschäftigt sich traditionellerweise auch die Finanzwissenschaft mit den von der Arbeit erörterten Fragen (III.). Ein interdisziplinärer Ansatz ist für das Steuerverfassungsrecht dort von unbedingtem Vorteil, wo die tatsächlichen Besteuerungseffekte als empirische Grundlage originär verfassungsrechtlicher Wertungsentscheidungen zu präzisieren vermag. Eine unkritische Übernahme der normativen Aussagen ökonomischer Theorien würde dagegen dem eigenständigen Wertesystem der Rechtsordnung widersprechen.

Als bedeutsame Vorfrage stellt sich schließlich die Bestimmung eines konsistenten Begriffs der Steuer dar, die wiederum mit der Herleitung einer genuin verfassungsrechtlichen Lehre von der Legitimation des steuerlichen Zugriffs auf den Einzelnen verwoben ist. In beiderlei Hinsicht muss das Unionsrecht eigene Antworten finden, da wegen der Vielfalt der auf nationaler Ebene vertretenen Positionen eine bloße Übernahme ausgeschlossen erscheint. Aus der Perspektive der Grundrechte empfiehlt es sich, die terminologischen Grenzen so zu ziehen, dass sie sachbereichsspezifische Strukturähnlichkeiten erfassen, also etwa solche staatlichen Eingriffe gruppieren, die ähnlichen verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstäben genügen müssen. Da sich die Frage der Steuerlegitimation als wesentliches Element der Grundrechtsprüfung darstellt, versteht die Untersuchung unter Steuern ausgehend von der Legitimationskomponente all jene Abgaben, die sich als Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens verstehen

lassen und jedenfalls auch einen Finanzierungszweck erfüllen. Dass sich die Heranziehung des Einzelnen nämlich gerade daraus rechtfertigen lässt, dass sie sich als Teilhabe der Gemeinschaft an den Früchten der von ihr im Wege der Rechtsordnung gewährleisteten Erwerbsfreiheit darstellt, ist nicht nur im Kontext des Grundgesetzes überzeugend dargelegt worden. Dadurch, dass sie auf dem Wertfundament der Individualfreiheiten selbst aufbaut, präsentiert sich diese Lehre auch als besonders geeignet für die Abstimmung mit der Grundrechtsdogmatik. Überdies kann sie auf den Eckpfeilern der im Primärrecht skizzierten Wirtschaftsordnung in gleicher Weise ruhen. Nicht als Steuern zu verstehen sind damit jene Abgaben, die auf eine andere Legitimation verweisen, insbesondere also Sozialabgaben und finale Prohibitivabgaben.

Kapitel 2: Die Unionsgrundrechte

Das zweite Kapitel der Arbeit widmet sich der allgemeinen Dogmatik der Unionsgrundrechte, fasst die für das Untersuchungsthema relevanten Diskurse zusammen und spricht sich jeweils für eine der vertretenen Positionen aus. Hierzu wird zuerst die historische Entwicklung der Grundrechte als Teil der europäischen Integration in Erinnerung gerufen (I.).

Zu den größeren Herausforderungen der noch immer in der Entfaltung begriffenen Lehre von den europäischen Grundrechten stellt sich die Auslegung und dogmatische Durchdringung der Charta dar. Da sie wie die meisten Grundrechtskataloge in knappen und allgemeinen Formulierungen verfasst ist, ergeben sich zahlreiche Auslegungsfragen (II.). Der überkommene methodische Kanon hilft bei deren Bewältigung nur eingeschränkt. Eine hohe Bedeutung kommt daher der komparatistischen Methode als genuin europäischem Auslegungsinstrument zu. Der in den nationalen Verfassungsordnungen und -diskursen bewahrte Erfahrungsschatz ermöglicht es dem Interpreten des Unionsrechts, rasch zu einer Konkretisierung des offen gehaltenen Textes zu gelangen. Dies geschieht auch auf hohem Legitimitätsniveau, da die Charta und die Verträge selbst gerade auf den wertenden Rechtsvergleich verweisen. Während diesem zur Ausfüllung der geschriebenen Unionsgrundrechte also eine wichtige Rolle zufällt, sollte auf eine Ergänzung durch eigene, ungeschriebene Grundrechte auf dem Weg über die insofern verfehlte Klausel des Art. 6 Abs. 3 EUV verzichtet werden.

Einen weiteren Orientierungspunkt bei der Herleitung der einzelnen Grundrechtsgehalte bildet die EMRK, die nicht nur eine weitere Rechtserkenntnisquelle darstellt, sondern ausweislich der ausdrücklichen Anordnung der Verträge als Mindeststandard fungiert. Gleichwohl sollte nicht davon ausgegangen werden, dass die Praxis des EGMR zugleich auch das Maximum des Schutzniveaus der Charta definiert.

Die Relevanz der Charta beruht maßgeblich darauf, wie weit ihr Anwendungsbereich zu ziehen ist (III.). Während sie unstreitig für alle Akte der Union selbst Bedeutung besitzt, sind die Mitgliedstaaten nur bei der „Durchführung des Rechts der Union“ Adressaten der Charta (Art. 51 Abs. 1 S. 1 GRCh). Hierzu zählt nicht nur der unmittelbare und mittelbare Vollzug des Unionsrechts. Nach der auch weiterhin gültigen *ERT*-Rechtsprechung des EuGH sind die Mitgliedstaaten auch dort an die Charta gebunden, wo der Schutzbereich der Grundfreiheiten eröffnet ist. Die jüngste Rechtsprechung des Gerichtshofs hat dies wiederum bestätigt.

Nach der Behandlung steuerrelevanter Einzelaspekte der Dogmatik von Schutzbereich, Eingriff und Rechtfertigung wendet sich die Arbeit schließlich der Abgrenzung der Grundrechte von den Grundfreiheiten zu (IV.). Unter erstere werden dabei nur jene gefasst, die wegen der Unabhängigkeit ihres Gewährleistungsgehalts von der grenzüberschreitenden Natur eines zu überprüfenden Sachverhalts in identischer Form innerhalb von Nationalstaaten und im Rahmen des Unionsrechts zur Geltung kommen können, die sich also nicht als binnenmarktspezifische Rechte darstellen und damit einem wertenden Rechtsvergleich offenstehen.

Kapitel 3: Der Textbefund in der Union

In einem dritten Kapitel befragt die Arbeit zunächst die Texte der europäischen Verfassungsdokumente auf ihren steuerspezifischen Gehalt. Im Ergebnis können drei Kategorien einschlägiger Verbürgungen unterschieden werden: Allgemeine Gleichheitssätze gebieten sachgebietsübergreifend die Gleichbehandlung vor dem und durch das Gesetz und entfalten damit auch für das Steuerrecht Wirkung. Privilegienverbote sichern die Allgemeinheit der Steuer und gewährleisten, dass alle Bürger Teil der Gemeinschaft der zur Finanzierung des Staates herangezogenen Steuerpflichtigen sind. Steuerspezifische Lastenverteilungsmaßstäbe legen Gerechtigkeitsmaßstäbe fest, nach denen die Aufteilung der steuerlichen Lasten erfolgt. Sie sind ausschließlich in den südlichen Mitgliedstaaten zu finden. Explizite Aussagen zu einer Obergrenze des steuerlichen Belastungsmaßes sind dagegen fast nie bereits im Text enthalten.

Kapitel 4: Die grundrechtliche Gewährleistung der Belastungsgleichheit

Das vierte Kapitel beginnt in der eingangs beschriebenen Weise mit einer Analyse und einem ersten Vergleich der Referenzrechtsordnungen (I., II.). Dabei stellt sich heraus, dass die Aufnahme steuerspezifischer Gleichheitsverbürgungen zunächst Unsicherheit über deren Einfügung in die allgemeine Grundrechtsdogmatik schafft. Als wiederkehrende Lösung tritt daher die Identifikation eines gerechtigkeitsverwirklichenden Lastenverteilungsmaßstabs in den Diskurs ein und hat sich in nahezu allen betrachteten Rechtsordnungen – in unterschiedlichem Maße – durchgesetzt. Den Fixpunkt bildet insofern grenzüberschreitend das steuerliche Leistungsfähigkeitsprinzip. Während über seinen Sonderrang weitgehende Einigkeit in der jeweils herrschenden Meinung von Literatur und Rechtsprechung besteht, bleibt die Klärung anschließender Fragen, insbesondere der Rechtfertigungsprüfung, oft Desiderat. Weniger ausgeprägt, aber nicht unbekannt, ist außerhalb Deutschlands das Bemühen um die Ausdifferenzierung der aus dem Gleichheitssatz folgenden Anforderungen an gesetzgeberische Systemgerechtigkeit. Einigkeit besteht schließlich dahingehend, dass dem Gesetzgeber bei der Festlegung des Steuertarifverlaufs eine besonders große Freiheit zukommt.

Auf der Ebene des Unionsrechts (III.) ist von Art. 20 GRCh als allgemeinem Gleichheitssatz auszugehen. Die Arbeit erörtert zunächst sein Verhältnis zur Dogmatik der Grundfreiheiten und verweist darauf, dass vor dem Hintergrund des Kompetenzerweiterungsverbots in Art. 51 Abs. 2 GRCh dort Anpassungen an die den Mitgliedstaaten bewahrten Regelungsfreiräume angezeigt sind, wo das Gleichheitsgrundrecht anderenfalls zum Integrationshebel mutieren würde. Anschließend wird das vom EuGH verwendete Kriterium der „Vergleichbarkeit“ als ungeeignet zurückgewiesen und stattdessen eine Auslegung des Gleichheitssatzes präferiert, die zwischen solchen Differenzierungen, welche Ausdruck eines sachgerechten, privilegierten Vergleichsmaßstabs sind und daher den Gleichheitssatz nicht berühren, und solchen, die davon abweichen und daher anhand der Rechtfertigungsmaßstäbe zu überprüfen sind, unterscheidet. In der Konsequenz dieses Verständnisses liegt es, auch einen Grundsatz der Folgerichtigkeit in den Verbürgungen des europäischen Gleichheitsgrundrechts zu erkennen.

Als sachbereichsspezifischer Gerechtigkeitsmaßstab im Steuerrecht kommt schon aufgrund des Ergebnisses des Rechtsvergleichs nur das Leistungsfähigkeitsprinzip in Betracht. Es kann, ohne dass eine entsprechende explizite Anordnung, wie sie Teil einiger Verfassungsordnungen ist, im Primärrecht vorhanden wäre, auch aus dem System der dort enthaltenen Rechtsverbürgungen und Wertfestsetzungen rekonstruiert werden. Als Leistungsfähigkeitsindikatoren können dabei nur jene Sachverhalte verstanden werden, die wirtschaftlicher Natur sind, sich in werthaltigen Vermögenspositionen ausdrücken lassen und folglich die Zahlungsfähigkeit des Steuerpflichtigen indizieren. Als wesentliche Teilprinzipien sind außerdem das objektive und das subjektive Nettoprinzip zu benennen.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip gilt aber auf keiner Stufe der gesetzgeberischen Konkretisierung des Steueranspruchs absolut. Wenn von einem abweichungsfesten Rang des Prinzips ausgegangen würde, müsste dessen Definition zur Herstellung einer notwendigen Vereinbarkeit mit der auch verfassungsrechtlich sanktionierten Realität des Steuerstaates so weit aufgeweicht werden, dass es an dogmatischem Wert erheblich verlieren würde. Dem Gesetzgeber ist es stattdessen erlaubt, schon bei der Wahl eines Anknüpfungspunktes der Besteuerung vom Leistungsfähigkeitsprinzip abzuweichen, sofern sich die Wahl des Steuerobjekts als verhältnismäßige Ausnahme begründen lässt und das Leistungsfähigkeitsprinzip jedenfalls in seiner Garantiefunktion nicht verletzt wird. Hier ist für das Nutzenprinzip oder die Besteuerung nach Lenkungszwecken Raum. Hat die Legislative eine gleichheitsgerechte Belastungsgrundentscheidung getroffen, so ist das gewählte Gerechtigkeitsprinzip bei der Ausgestaltung des Steuergesetzes folgerichtig zu entfalten. Abweichungen sind wiederum am Maßstab des Gleichheitssatzes zu überprüfen.

Noch auf der Ebene des Anwendungsbereichs erörtert die Arbeit die angemessene Berücksichtigung der territorialen Zersplitterung der europäischen Steuerrechtsordnung, verweist insofern aber vorrangig auf die Rechtfertigungsprüfung.

Diese sollte konsequent an der Struktur des bekannten Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes ausgerichtet werden. Abweichungen vom jeweils einschlägigen Lastenverteilungsmaßstab bedürfen daher zunächst eines legitimen Zwecks. Dabei kann prinzipiell auf jede vernünftige Erwägung des Allgemeinwohls zurückgegriffen werden, wenngleich zumindest das fiskalische Interesse des Staates selbst hier nicht vorgebracht zu werden vermag. Es ist gerade in Übereinstimmung mit dem Gleichheitsgrundrecht zu befriedigen. Berücksichtigungsfähig und in sämtlichen nationalen Rechtsordnungen prominent erörtert ist dagegen das Interesse an der Vereinfachung des Steuerverfahrens als Massenverfahren, das den Einsatz typisierender und pauschalierender Normen ermöglicht. Sofern der Gesetzgeber auf Vermutungen zurückgreift, ist dies solange weitgehend unproblematisch, wie diese relativ sind und damit dem Steuerpflichtigen die Widerlegung offensteht. Absolute Vermutungen können dagegen nur dann gerechtfertigt werden, wenn sie zusätzliche Anforderungen erfüllen.

Von entscheidender Bedeutung für die Einfügung einer Steuergleichheitsdogmatik in die gegenwärtigen Bedingungen des europäischen Rechts und seiner Entwicklungsphase der „Teilintegration“ ist aber die Inkorporation jener Rechtfertigungsgründe, die aus der fortbestehenden nationalen Kompetenz für wesentliche Teile des Rechts der direkten Steuern herrühren. Der EuGH hat im Rahmen der Grundfreiheiten insbesondere die Belange der Kohärenz und der Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse als legitime Gründe für eine unterschiedliche Behandlung entwickelt. Sie sind auch in die Dogmatik des Gleichheitssatzes zu übernehmen. Da die von den Grundrechten gezogene Grenze der Legislative noch schärfer gegenübertritt als die von den Grundfreiheiten definierte, ist dabei im Zweifelsfall sogar ein eher weniger intensiver Prüfungsmaßstab anzulegen. Da beide Rechtfertigungsgründe ein Gerechtigkeitsmoment aufweisen und selbst gerade der Herstellung von Steuergleichheit in internationaler bzw. interpersonaler Hinsicht dienen, widerspricht dies auch der Wertung des Art. 20 Abs. 1 GRCh nicht.

Des Weiteren erörtert die Arbeit die Berücksichtigung kompensatorischer Verschonungen bei der Bewertung nachteiliger Differenzierungen und die Rolle des Belangs der Verhinderung von Steuermissbrauch und –hinterziehung. Dargelegt wird außerdem, dass sich eine progressive Besteuerung zwar als Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip bewerten lässt, diese aber im Rückgriff auf die sozialstaatlich inspirierten Normen des Unionsrecht gerechtfertigt ist.

Kapitel 5: Die grundrechtliche Gewährleistung einer Belastungsobergrenze

In gleicher Weise wie im vorhergehenden Kapitel durchschreitet die Untersuchung zur Verortung einer grundrechtlichen Obergrenze des steuerlichen Belastungsmaßes zunächst die Referenzrechtsordnungen (I., II.). Es zeigt sich, dass eine einheitliche europäische Tradition, die den Steuerbürger vor der Auszehrung seiner wirtschaftlichen Möglichkeiten schützen würde, nicht existiert. Dies gilt auch für die EMRK, die dem Gesetzgeber allenfalls alleräußerste Grenzen aufzuzeigen vermag. Unterscheiden lassen sich aber wiederkehrende Fragen, die die einzelnen Diskurse im Ringen um eine Festlegung des Fiskus auf eine freiheitsverträgliche Heranziehung zu den allgemeinen Lasten prägen. Hierzu zählt insbesondere die Frage der Begrenzung auf die laufenden Erträge, die Quantifizierbarkeit einer Obergrenze und die Rolle der individuellen Leistungsfähigkeit.

Diese Fragen kehren auch bei der Anwendung des europäischen Eigentumsgrundrechts, Art. 17 Abs. 1 GRCh, wieder (III.). Zwar lässt sich der Judikatur schon dazu, ob es sich bei Steuern im einen Eingriff in das Grundrecht handelt, nur Weniges (und Widersprüchliches) entnehmen. Dass es sich aber stets um einen Eingriff handelt, kann letztlich daraus hergeleitet werden, dass erstens in jeder Anknüpfung der Steuerpflicht an ein Schutzgut der Eigentumsfreiheit ein solcher in mittelbarer Form gegeben ist, zweitens und vor allem aber daraus, dass der Verlust geschützten Eigentums durch die Erfüllung der Steuerschuld auf deren Auferlegung zurückwirkt. Steuern fallen damit stets in den Anwendungsbereich des europäischen Eigentumsgrundrechts.

Im Folgenden widmet sich die Arbeit daher der dogmatischen Begründung einer auf der Rechtfertigungsebene lokalisierten Belastungsgrenze. Abzulehnen ist einer Verortung im Verbot der Verletzung des Wesensgehalts des Grundrechts, da deren Bedeutung im Unionsrecht bis auf Weiteres unklar bleibt. Eine adäquate Beschränkung des Fiskus lässt sich indes bereits im Verhältnismäßigkeitsgrundsatz finden. Wird der legitime Zweck der Besteuerung konkret gefasst, nicht lediglich im allgemeinen Finanzierungsinteresse des Staates gesehen, sondern im Sinne der beschriebenen Legitimationstheorie (Kapitel 1) als Teilhabe der Allgemeinheit am Erfolg privaten Wirtschaftens verstanden, so läuft eine Verhältnismäßigkeitsprüfung nicht leer. Eine destruktive Besteuerung, die das Steuerobjekt langfristig vernichtet, ist dann bei strenger Betrachtung schon ungeeignet, da sie sich eben nicht mehr als bloße Teilhabe beschreiben lässt. Jedenfalls aber trifft sie das Verdikt der Unangemessenheit. Tritt nämlich der Teilhabezweck aufgrund der immer schwerer wiegenden Belastung in den Hintergrund und gewinnen dem gegenüber die durch die Eigentumsfreiheit bewahrten materiellen Grundlagen individueller Freiheitsentfaltung an Gewicht, so schlägt die Abwägung dort zuungunsten des Fiskus um, wo es zur regelmäßigen Substanzbesteuerung kommt. Zur genaueren Definition dieses Punktes kann zwar im Sinne einzelner nationaler Verfassungsgerichte auch auf empirische Untersuchungen zurückgegriffen werden. Eine exakte Quantifizierung ist aber nicht möglich.

Nach einem Blick auf die Erwerbsfreiheiten, die in ihrer Bedeutung hinter das Eigentumsgrundrecht zurück treten, schließt die Arbeit mit einer zusammenfassenden Bewertung und dem Ausblick auf die wesentlichen Anforderungen, denen sich der EuGH als „Verfassungsgericht“ der Union im Zusammenspiel von Steuerrecht und Grundrechten gegenüber sieht.