

Abhandlungen

Prof. Dr. Peter Hongler, St. Gallen*

Das Gleichbehandlungsgebot im Steuerrecht

STUW0081070

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung
2. Zur Kritik am Leistungsfähigkeitsprinzip
3. Zum Gleichbehandlungsgebot
 - 3.1. Übersicht
 - 3.2. Zu den Anwendungsprämissen von Grundrechten
 - 3.3. Rechtsstaatliche Anforderungen an die Anwendungsprämissen
4. Sittliche oder rechtsethische Überlegungen
 - 4.1. Vorbemerkung zur Methodik
 - 4.2. Mögliche sittliche Normen
 - 4.3. Zur Verteilungsgerechtigkeit im Besonderen
 - 4.4. Zwischenfazit
5. Zum Schluss noch ein paar erkenntnistheoretische Überlegungen
 - 5.1. Vom Wiener Kreis zum normativen Pragmatismus
 - 5.2. Normorientierung der rechtswissenschaftlichen Erkenntnis
 - 5.3. Frage der Letztbegründung
6. Schlussfolgerung

Der Beitrag untersucht die erkenntnistheoretischen Grundlagen des Gleichbehandlungsgebots im Steuerrecht. Dabei wird die These vertreten, dass sich die Steuerrechtswissenschaft wieder vermehrt mit den sittlichen Grundfragen auseinandersetzen sollte. Der Autor plädiert für eine restriktive Anwendung des Gleichbehandlungsgebots – beschränkt auf willkürliche sowie besonders verpönte Ungleichbehandlungen. Fragen der Verteilungsgerechtigkeit sollen dabei keine Rolle mehr spielen.

This article examines the epistemological foundations of the principle of equal treatment in tax law. It argues that tax law scholars should once again focus more on ethical foundations. The author advocates a restrictive application of the principle of equal treatment, limited to arbitrary and particularly reprehensible forms of unequal treatment. Questions of distributive justice should no longer play a role in this context.

1. Einleitung

Ursprünglich sollte dieser Beitrag sich mit Fragen zum Leistungsfähigkeitsprinzip beschäftigen. Wie zu zeigen sein wird, liegt der Fokus jedoch auf dem zugrunde liegenden Gleichbehandlungsgebot. Zum Leistungsfähigkeitsprinzip finden sich bereits unzählige Abhandlungen. Wolfgang Gassner hat – zusammen mit Michael Lang – die Diskussion in Österreich, aber auch über die Landesgrenzen hinweg, wesentlich geprägt – und zwar zum Guten.¹

Vorweg etwas zu den Landesgrenzen: Bekanntlich sollten wir vorsichtig sein mit vorschnellen Rechtsvergleichen schließlich unterscheiden sich die Rechtsgrundlagen und vor allem auch

* Prof. Dr. Peter Hongler ist Direktor des Instituts für Law and Economics an der Universität St. Gallen (ILE-HSG). Der Beitrag beruht auf dem Vortrag, den der Verf. bei der Wolfgang-Gassner-Gedächtnisvorlesung am 22.4.2025 in Wien gehalten hat. Der Verf. dankt Jara Fawer, BLaw, für die tatkräftige Unterstützung bei der Erstellung des Quellenapparats.

¹ Gassner/Lang, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (Gutachten) 14. ÖJT, Bd. III/1, 2000, S. 58 ff.; Gassner/Lang, Die mangelnde Leistungsfähigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips, ÖStZ 2000, 643 ff.

die prozessualen Vorgaben der Höchstgerichte, so dass insbesondere die Rechtsprechung in verschiedenen Ländern mit Vorsicht zu vergleichen ist. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist jedoch ein Grenzgänger.² Grenzüberschreitende Rezeptionen im DACH-Raum sind häufig. Der Grund dafür liegt darin, dass das dem Leistungsfähigkeitsprinzip zugrunde liegende Gleichbehandlungsgebot³ letztlich eine Auseinandersetzung mit sittlichen Normen verlangt, was wiederum rechtsordnungsunabhängig erfolgen kann. Darauf ist zurückzukommen.

Sowohl in Deutschland als auch in Österreich wird das Leistungsfähigkeitsprinzip aus dem Gleichbehandlungsgebot abgeleitet.⁴ In der Schweiz besteht seit dem 1.1.1999⁵ eine explizite Grundlage in der Verfassung; historisch fand jedoch auch in der Schweiz eine Ableitung aus dem Gleichbehandlungsgrundsatz statt.⁶ Der Fokus liegt nachfolgend auf dieser Verwurzelung im Gleichbehandlungsgebot. Die existierenden Auffassungen im DACH-Raum können in drei Lager geteilt werden:

1. Eine erste – vor allem in Deutschland und der Schweiz – überwiegende Lehrmeinung sieht im Leistungsfähigkeitsprinzip ein zentrales Prinzip der Finanzverfassung bzw. der Verfassung und leitet weitere Subprinzipien daraus ab, die den gesetzgeberischen Spielraum einschränken.⁷
2. Eine zweite – etwa von *Lang* vertretene Auffassung – verlangt eine Rückbesinnung auf das Gleichbehandlungsgebot und fordert eine klassische Gleichheitsprüfung. Dies u.a. deshalb, weil dort transparenter wird, wo die unvermeidbaren Wertungen durch den Rechtsanwender erfolgen.⁸
3. Eine dritte Lehrmeinung – dazu zähle ich mich selbst – verlangt ebenfalls eine Rückbesinnung auf das Gleichbehandlungsgebot.⁹ Ich verstehe das Gleichbehandlungsgebot jedoch nicht in der klassischen aristotelischen, sondern in einer reduktionistischeren Form, die sich auf verpönte Ungleichbehandlungen fokussiert. Darauf ist nachfolgend detailliert einzugehen.

In der Literatur – und teilweise bereits in der Rechtsprechung – finden sich verschiedene Schlussfolgerungen aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Insbesondere werden aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip Subprinzipien abgeleitet, die den Handlungsspielraum des Gesetzgebers einschränken, so insbesondere das objektive und subjektive Nettoprinzip.¹⁰ Oder es wird abgeleitet, dass degressive Steuertarife gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstoßen.¹¹

Bei den Subprinzipien werde ich bewusst nicht in die Tiefe gehen. Vielmehr interessiert mich im Rahmen dieser Abhandlung die Grundsatzfrage nach der Deutungsweite und den Grenzen der justiziellen Rechtsentwicklung im Zusammenhang mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip bzw. dem Gleichbehandlungsgebot. Die Erwähnung von Subprinzipien zeigt jedoch die Wirkmächtigkeit dieser beiden Prinzipien. In Staaten mit starker Verfassungsgerichtsbarkeit (dazu zähle ich insbesondere Deutschland¹²) wird der gesetzgeberische Spielraum in vielerlei Hinsicht eingeschränkt; in Staaten mit beschränkter verfassungsrechtlicher Kontrolle (dazu zähle ich insbesondere die Schweiz¹³) entsteht zumindest ein Druck auf den Gesetzgeber, von bestimmten Regelungen abzusehen, weil diese als potentiell verfassungswidrig angesehen werden könnten.

Nur um zwei sehr prominente Beispiele zu nennen. Es wurde mit Bezug auf das Gleichheitsrecht bzw. das Leistungsfähig-

keitsprinzip ein direkt-demokratischer Entscheid mit einer 86 %-Mehrheit zur Einführung von degressiven Steuern übersteuert¹⁴ und gar die ganze Vermögenssteuer wurde in Deutschland mit Rückgriff auf das Leistungsfähigkeitsprinzip bzw. das Gleichbehandlungsgebot außer Kraft gesetzt bzw. ausgesetzt.¹⁵

2. Zur Kritik am Leistungsfähigkeitsprinzip

Wie erwähnt, argumentieren sowohl *Lang*, *Gassner/Lang* als auch wir¹⁶ für eine Rückbesinnung auf das Gleichbehandlungsgebot. Beide Seiten sehen verschiedene Schwächen im Leistungsfähigkeitsprinzip. Ich werde diese Schwächen nicht nochmals detailliert darlegen. Die wichtigsten beiden sind die folgenden:

- (i) dem Leistungsfähigkeitsprinzip fehlt die Kontur, d.h. justiziell kann fast alles „hineingelesen“ werden¹⁷ und

2 Vgl. bspw. die Bezugnahme in der Schweizer Rechtsprechung, BGE 133 I 206 E. 7.3 auf *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 23 ff., 32 ff., 37 ff.

3 Wir werden vorliegend der Einfachheit halber sowohl die Begriffe „Gleichheitsrecht“ als auch „Gleichbehandlungsgebot“ verwenden. Vgl. aber überzeugend zur Terminologie *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze, 2012, S. 2 ff.

4 Vgl. für Deutschland *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 3.13, 3.40 ff.; vgl. für Österreich *Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz, 2008, S. 592 ff.

5 Art. 127 Abs. 2 Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18.4.1999 (SR 101).

6 Vgl. hierzu *Reich*, Steuerrecht, § 2 Rz. 3, S. 14 und § 4 Rz. 139, S. 88.

7 Vgl. bspw. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 503 ff. Vgl. für die Schweiz statt vieler *Reich*, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, S. 89 ff. oder *Waldburger*, Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, ASA 2022/2023, 647 ff.

8 Vgl. *Lang*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im nationalen und europäischen Steuerrecht, unveröffentlichtes Manuskript, Kapitel 4. Es erfolgt bereits bei der Festlegung des Vergleichsobjekts eine Wertung durch den Rechtsanwender. Vgl. hierzu aus österreichischer Sicht *Holoubek*, Verhältnismäßigkeit und Sachlichkeit: Überlegungen zu ihrer Bedeutung in der Struktur der Gleichheitsprüfung, ZöR 2019, 867 (871 f.).

9 Vgl. hierzu *Hongler/Kempny/Valta*, Thesen zur gleichheitsgrundrechtlichen Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips, FStR 2024, 166 ff.

10 Vgl. bspw. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 503 ff.; a.A. *Kempny*, Gedanken zum „Leistungsfähigkeitsprinzip“, StuW 2021, 85 (100 f.) m.w.H.

11 Vgl. bspw. Schweizerisches Bundesgericht, BGE 133 I 206.

12 Vgl. bspw. *Jestaedt*, Verfassungsgerichtspositivismus. Die Ohnmacht des Verfassungsgebers im verfassungsrechtlichen Jurisdiktionsstaat, in: *Depenheuer, Heintzen, Jestaedt, Axer, Nomos und Ethos, Hommage an Josef Isensee zum 65. Geburtstag von seinen Schülern*, 2002, S. 228.

13 Vgl. insb. Art. 190 Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18.4.1999 (SR 101): „Bundesgesetze und Völkerrecht sind für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden massgebend.“ Dadurch ist das Bundesgericht auch an verfassungswidrige Bundesgesetze – nicht aber an kantonale Gesetze – gebunden.

14 Vgl. Schweizerisches Bundesgericht, BGE 133 I 206. Es handelte sich um ein kantonales Gesetz, weshalb das Bundesgericht den demokratischen Entscheid übersteuern konnte.

15 Vgl. BVerfG, Beschl. v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 = GmbHR 1995, 668.

16 Vgl. *Hongler/Kempny/Valta*, Thesen zur gleichheitsgrundrechtlichen Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips, FStR 2024, 166 ff.

17 Vgl. bspw. *Lang*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im nationalen und europäischen Steuerrecht, unveröffentlichtes Manuskript, Kapitel 2.

- (ii) die fehlende moralische Fundierung, d.h. das Leistungs-fähigkeitsprinzip basiert nicht auf einem überzeugenden ge-rechtigkeitstheoretischen Fundament¹⁸

Bis hierin besteht weitestgehend Konsens zwischen *Lang*, *Gassner/Lang* und mir bzw. uns. Dennoch bestehen gewichtige Unterschiede, und ich bin überzeugt, dass der eigentliche Dissens zwischen den verschiedenen Parteien tiefer begraben liegt als ursprünglich angenommen. Konkret unterscheiden sich die Positionen bereits hinsichtlich der Anwendungsprämissen des Gleichbehandlungsgebots und nicht nur hinsichtlich der Gültigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips. Auf diesen Grundlagen-dissens fokussiert der vorliegende Beitrag.

3. Zum Gleichbehandlungsgebot

3.1. Übersicht

Beginnen wir mit dem Ziel eines verfassungsrechtlichen Gleichbehandlungsgebots und lösen wir uns für einen Moment von historischen Besonderheiten in den einzelnen Verfassungstraditionen der Schweiz, Österreich und Deutschland. Versuchen wir uns vorzustellen, welche Anforderung wir an eine Gleichbehandlungsprüfung stellen würden – unabhängig davon, ob sich Verfassungsgerichte bereits für eine bestimmte Variante entschieden haben bzw. ob es schon eine festgezurte höchstrichterliche Rechtsprechung gibt.¹⁹ Beginnen möchte ich wiederum mit Bezug zu den Arbeiten von *Gassner*.

Gassner, aber auch *Lang*, wenden bei der Rückbesinnung auf das Gleichbehandlungsgebot die aristotelische Formel in grundsätzlicher Weise an.²⁰ Diese Formel ist weiterhin auch in allen drei DACH-Staaten in der Rechtsprechung²¹ und der Lehre²² weitverbreitet. Man könnte sie auch als klassische Gleichbehandlungsformel bezeichnen. Die Formel besagt das Folgende:

Das Gleichbehandlungsgebot verlangt, dass Personen in vergleichbaren Situationen gleichbehandelt werden. Ungleichbehandlungen von vergleichbaren Situationen bedürfen einer sachlichen Rechtfertigung.

Teilweise wird die Formel leicht angepasst, indem nur wesentlich Gleiches und wesentlich Ungleiches gleich bzw. ungleich behandelt werden muss.²³ Bei der aristotelischen Formel handelt es sich – wie *Kempny* aufzeigt – wiederum um einen Grenzgänger. Diesmal jedoch hat das Deutsche BVerfG die Formel vom Schweizerischen Bundesgericht übernommen – und nicht umgekehrt.²⁴ Nachfolgend soll die Verwendung dieser Formel in Frage gestellt werden.

Meine Ausführungen sind weder neu noch besonders innovativ, sondern das allermeiste lässt sich dem Diskurs zum allgemeinen Rechtsgleichheitsgebot außerhalb des Abgaberechts entnehmen. Dort wurde die klassische Formel zum Gleichbehandlungsgebot bereits von verschiedener Seite kritisiert.²⁵ *Somek* etwa hält prominent fest, dass die Formulierung – d.h. die aristotelische Formel – metaphysischer Unsinn sei.²⁶ Ich teile diese Auffassung in grundsätzlicher Weise. Dies bedarf jedoch einiger Ausführungen.

Wir beabsichtigen in Kap. 4 überzeugende Anwendungsprämissen für die rechtsgleiche Anwendung des Gleichbehandlungsgebots (sic!) im Steuerrecht zu entwickeln. In der Litera-

tur und Rechtsprechung finden sich hierzu bereits ganz unterschiedliche Wege, das Gleichbehandlungsgebot für die Rechtsanwendung zu strukturieren – sei es das klassische Zweistufenmodell im Sinne der aristotelischen Formel (Vergleichbarkeitsprüfung kombiniert mit einer Rechtfertigungsprüfung), *Husters* Dreistufen-Modell²⁷, der „rational basis test“ des US-Supreme Court²⁸ oder *Someks* Reduktion auf ein Anti-Diskriminierungsrecht.²⁹ Die Kategorisierung kann unterschiedlich erfolgen³⁰ und ist nicht immer treffgenau. Vereinfacht gesagt, gibt es innerhalb dieser Auffassungen folgende Stoßrichtungen, wie die Anwendungsprämissen des Gleichheitsrechts formuliert werden könnten:³¹

Gemäss der klassischen Zweistufenprüfung (d.h. der genannten aristotelischen Formel in Kombination mit einer Rechtfertigungsprüfung) erfolgt zunächst eine Vergleichbarkeitsprüfung im Einzelfall und in einem zweiten Schritt eine Suche nach sachlichen Gründen, falls vergleichbare Sachverhalte ungleich behandelt werden (nachfolgend *Modell 1*).³²

18 Vgl. hierzu *Hongler*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion, In Gedenken an Dr. Marcus Desax, Jusletter 2019, Rz. 1 ff.

19 Es gibt sowohl erkenntnistheoretische als auch rechtsstaatliche Gründe, weshalb an einer Rechtsprechung festgehalten werden soll. Vgl. hierzu *Gubelmann/Hongler*, Die Instrumente der Rechtspraxis, 2025, S. 218 ff. Wir ignorieren diese jedoch für Zwecke der vorliegenden Abhandlung.

20 Vgl. *Gassner/Lang*, Die mangelnde Leistungsfähigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips, ÖStZ 2000, 643 ff.

21 Vgl. bspw. BVerfG v. 26.7.2010 – 2 BvR 2227/08, 2 BvR 2228/08 Rz. 3, FR 2010, 992 m. Anm. *Bode* und Schweizerisches Bundesgericht, BGE 129 I 1, E. 3.

22 Vgl. für die Schweiz bspw. *Reich*, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, S. 59 ff.

23 Vgl. VfGH v. 5.10.2023 – G 172/2022-14, V 172/2022-14, S. 16 und die Formulierung des BVerfG in BVerfG v. 26.3.2025 – 2 BvR 1505/20 Rz. 154, DB 2025, 916 = WM 2025, 649.

24 Vgl. *Kempny*, Die „verbotene Gleichbehandlung“; Zur Verabschiedung eines Stücks überflüssiger Gleichheitsdogmatik, JZ 2015, 1086 (1087 f.).

25 Vgl. insb. *Somek*, Rationalität und Diskriminierung, Zur Bindung der Gesetzgebung an das Gleichheitsrecht, 2001, S. 2 ff.; *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze, 2012, S. 114 ff.; *Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz, 2008, S. 1 ff.

26 *Somek*, Gleichheit als Diskriminierungsschutz: Eine Replik auf *Huster*, Der Staat 2004, 425 (428).

27 In diesem Modell ist zusätzlich zu fragen, ob die strittige Bestimmung eine Ungleichbehandlung vornimmt, die jedoch dem Gerechtigkeitsmaßstab dieser Bestimmung entspricht. Dieser Maßstab kann internen Zwecken einer Bestimmung entnommen werden. Im Steuerrecht wäre dies bspw. die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – verstanden als Nettoeinkommen. Zu fragen ist somit, ob die Ungleichbehandlung aufgrund des Ziels einer Besteuerung des Nettoeinkommens erfolgt. Falls dies zutrifft, liegt überhaupt kein Eingriff vor. Vgl. hierzu *Huster*, Gleichheit als philosophisches und juristisches Konzept, ZöR 2019, 845 ff. Kritisch *Osterloh*, Der Gleichheitssatz zwischen Willkürverbot und Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in *Franzius* et al., Beharren. Bewegen. FS für Michael Kloepfer zum 70. Geburtstag, 2013, 139 (146 ff.); *Kempny/Reimer*, Konvergenzen und Kontroversen in der gleichheitsrechtlichen Diskussion, in *Kempny/Reimer*, Gleichheitssatzdogmatik heute, 2017, 169 (170).

28 Vgl. hierzu *Yoshino*, The New Equal Protection, Harvard Law Review, 2011, 747 ff.

29 Vgl. für eine detaillierte Darstellung der verschiedenen Varianten *Altwickler*, Menschenrechtlicher Gleichheitsschutz, 2011, S. 49 ff.

30 Vgl. bspw. *Huster*, Gleichheit als philosophisches und juristisches Konzept, ZöR 2019, 845 ff.

31 Angelehnt an *Altwickler*, Menschenrechtlicher Gleichheitsschutz, 2011, S. 49 ff.; vgl. auch *Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz, 2008, S. 140 ff.?

32 Die Sachlichkeitsprüfung kann im Rahmen einer Willkürprüfung oder einer umfassenden Verhältnismäßigkeitsprüfung erfolgen.

Zu den Vertretern dieses Modells zähle ich auch *Gassner* und *Lang*. Für die Vergleichbarkeitsanalyse im Steuerrecht verweist *Gassner* auf die betriebswirtschaftliche Steuerlehre und/oder die Finanzwissenschaft; die Rechtswissenschaft biete hierzu keine Hilfsmittel.³³ Gemäß *Gassner* müssen jene Tatbestandsmerkmale einer Abgabennorm ausgeschieden werden, „die im Einzelfall der Prüfung unmaßgeblich sind“. Und weiter sind jene Merkmale maßgeblich, die „als ökonomisch bedeutsam zu bezeichnen sind“.³⁴ Gemäß *Lang* ist wie folgt vorzugehen:

„In jedem Schritt dieser Prüfung muss der Anwender des Gleichheitsgrundsatzes offenlegen, warum er von der Vergleichbarkeit der Konstellation ausgeht, aus welchen Gründen er welche Rechtfertigung akzeptiert und wie er die bei der Verhältnismäßigkeitsprüfung maßgebende Abwägungsentscheidung trifft. Dies ermöglicht die diskursive Nachprüfbarkeit.“³⁵

Es braucht gemäß *Lang* somit im Einzelfall eine „Vergleichbarkeitsprüfung“.

Denkbar wäre jedoch auch, sich bereichsspezifisch auf einen gleichheitsrechtlichen Schutzbereich zu einigen oder zumindest zu versuchen, sich bereichsspezifisch einem idealen Vergleichspaar anzunähern und den zu prüfenden Sachverhalt mit diesem zu vergleichen (nachfolgend *Modell 2*). Ein bereichsspezifischer Schutzbereich wäre beispielsweise bei der Einkommenssteuer, dass Personen mit einem gleich hohen Nettoeinkommen gleichbehandelt werden müssen; Personen mit einem unterschiedlich hohen Nettoeinkommen müssten hingegen nicht gleichbehandelt werden. Dadurch wird der Gesetzgeber verpflichtet eine bereichsspezifische Wertung folgerichtig umzusetzen.³⁶

Die Vergleichspaarbildung würde somit bereits gerechtigkeits-theoretisch erfolgen und entsprechend den Schutzbereich des Gleichbehandlungsgebots in einem bestimmten Bereich (z.B. der Einkommenssteuer) eingrenzen – dies im Unterschied zu *Modell 1*, bei dem eine Vergleichsprüfung im Einzelfall zu erfolgen hat. Falls eine Ungleichbehandlung von vergleichbaren Konstellationen zu bejahen ist (aber nur dann), wäre wiederum eine Rechtfertigungsprüfung vorzunehmen. Die Rechtfertigungsprüfung kann nach unterschiedlichen bzw. kombinierten Ansätzen erfolgen. Das Deutsche BVerfG kennt beispielsweise eine Stufenlosformel, wonach sich die Anforderungen an die Rechtfertigung von einer Willkürprüfung bis hin zu einer Verhältnismäßigkeitsprüfung bewegen können, je nach Art der Ungleichbehandlung.³⁷ Bei eher unproblematischen Ungleichbehandlungen reicht eine Willkürprüfung, bei problematischen Ungleichbehandlungen (z.B. aufgrund von personenbezogenen Kriterien) bedarf es einer Verhältnismäßigkeitsprüfung.³⁸ Oder in den Worten des BVerfG:

„Dabei ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen aus dem allgemeinen Gleichheitssatz im Sinne eines stufenlosen am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierten Prüfungsmaßstabs unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen.“³⁹

Eine dritte Möglichkeit (nachfolgend *Modell 3*) bestünde darin, sich auf verpönte Ungleichbehandlungen zu beschränken, den Fokus auf die Frage nach dem Grund der Ungleichbehandlung zu legen und eine Vergleichbarkeit der Fallkonstellationen in der Regel anzunehmen.⁴⁰ Innerhalb dieses Modells gibt es wie-

derum verschiedene konkretisierte Ansätze. Denkbar wäre es, sich auf eine Willkürprüfung zu beschränken – ausgenommen besonders sensible Bereiche, in denen die steuerliche Ungleichbehandlung auf besonderen Merkmalen beruht. Besonders sensible Bereiche wären beispielsweise steuerliche Ungleichbehandlungen aufgrund von Diskriminierungsmerkmalen bzw. personenbezogenen Eigenschaften wie Geschlecht, Hautfarbe oder Alter.⁴¹ Beim *Modell 3* liegt somit der Fokus auf der Begründung der Ungleichbehandlung und nicht auf der Frage, ob überhaupt vergleichbare Situationen vorliegen.

Machen wir zu diesen Modellen ein kurzes Beispiel, um die Unterschiede besser zu visualisieren:

A bezahlt pro Jahr € 100 an Steuern, B bezahlt pro Jahr € 200 an Steuern.⁴² Wir differenzieren bewusst nicht zwischen verschiedenen Steuerarten.

- *Modell 1:* Beim ersten Modell bedarf es eines Wertentscheids, ob die beiden Personen im Hinblick auf die strittige Regelung, die zur höheren Steuerbelastung führt, vergleichbar sind. Falls dem so ist, bedarf es einer Beurteilung, ob sachliche Gründe die Ungleichbehandlung rechtfertigen. Die Rechtfertigungsprüfung wiederum kann unterschiedlich erfolgen (Willkürprüfung bzw. Sachgerechtigkeitsprüfung, Verhältnismäßigkeitsprinzip, Stufenlosformel).⁴³ *Gassner* würde beispielsweise prüfen, ob sich die Personen hinsichtlich der Tatbestandsmerkmale, welche die Steuerbelastung auslösen, in vergleichbaren Situationen befinden. Hierzu würde er Rückgriff auf die Finanzwissenschaft bzw. die betriebswirtschaftliche Steuerlehre nehmen.
- *Modell 2:* Bereichsspezifisch muss sich das Gericht auf einen Gerechtigkeitsmaßstab festlegen und diesen folgerichtig an-

33 *Gassner*, Der Gleichheitssatz im Abgabenrecht, Österreichischer Betriebswirt 1969, 191 (194).

34 *Gassner*, Der Gleichheitssatz im Abgabenrecht, Österreichischer Betriebswirt 1969, 191 (195).

35 *Lang*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im nationalen und europäischen Steuerrecht, unveröffentlichtes Manuskript, Kapitel 2.

36 Vgl. für das Steuerrecht *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 3.118.

37 Vgl. bspw. BVerfG, Beschl. v. 26.1.1993 – 1 BvL 38/92, 1 BvL 40/92, 1 BvL 43/92, BVerfGE 88, 87 (96).

38 Vgl. hierzu *Kempny*, Stufenlose Formel, abschüssig-rutschige Bahn – Zur Rechtfertigungsprüfung bei Art. 3 Abs. 1 GG, in *Schön/Stark*, Zukunftsfragen des Steuerrechts IV, 2022, S. 27 ff.

39 BVerfG v. 26.3.2025 – 2 BvR 1505/20 Rz. 155, DB 2025, 916 = WM 2025, 649.

40 *Huster* bezeichnet diesen Ansatz als „ausschließliche Gewährleistung persönlicher Rechtsgleichheit“, wobei die Bezeichnung nicht zutreffend ist. Vielmehr geht es darum, die verfassungsrechtlich verpönten Ungleichbehandlungen herauszuarbeiten. Vgl. *Huster*, Gleichheit als philosophisches und juristisches Konzept, ZöR 2019, 845 (857). Vgl. mit kritischen Anmerkungen auch *Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz, 2008, S. 151 ff.

41 Vgl. hierzu mit Überlappungen zur nachfolgend vertretenen Auffassung *Holoubek*, Gleichheitsgrundsatz und Steuerrecht, in *Georg Kofler et al.*, Steuerpolitik und Verfassungsrecht, 2023, 15 ff.

42 Vgl. zu diesem Beispiel bereits *Hongler/Kempny/Valta*, Thesen zur gleichheitsgrundrechtlichen Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips, FStR 2024, 166 (169 f.).

43 Wir gehen vorliegend nur am Rande auf die Rechtfertigungsprüfung ein. Vgl. für einen knappen Rechtsvergleich zwischen Österreich und Deutschland *Holoubek*, Verhältnismäßigkeit und Sachlichkeit: Überlegungen zu ihrer Bedeutung in der Struktur der Gleichheitsprüfung, ZöR 2019, 867 (872 ff.).

wenden. Der Gerechtigkeitsmaßstab könnte die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sein, falls es sich um die Einkommenssteuer handelt – ergo gemäß verbreiteter Auffassung anhand des Nettoeinkommensprinzips. Das bedeutet, dass in unserem obigen Beispiel zu prüfen wäre, ob A und B sich hinsichtlich des Nettoeinkommens in einer vergleichbaren Position befinden. Falls dies der Fall ist, wäre zu analysieren, ob die Ungleichbehandlung gerechtfertigt ist. Die Rechtfertigungsprüfung wiederum kann unterschiedlich erfolgen (Willkürprüfung bzw. Sachgerechtigkeitsprüfung, Verhältnismäßigkeitsprinzip, Stufenlosformel).

- **Modell 3:** Gemäß dem letzten Modell bedarf es keiner vertieften Auseinandersetzung mit der Frage, ob vergleichbare Konstellationen vorliegen, sondern die Prüfung beschränkt sich auf die Rechtfertigung der Ungleichbehandlung. Die Vergleichbarkeit und die Ungleichbehandlung scheinen regelmäßig offensichtlich zu sein: In unserem Fall bezahlt A € 100 und B € 200. Bei der Rechtfertigung wäre zu prüfen, was der Grund für die Ungleichbehandlung ist. Ist dieser Grund ein verpöntes Unterscheidungsmerkmal, sind höhere Anforderungen an die Rechtfertigung zu stellen. Problematisch wäre es beispielsweise, wenn die Höherbelastung darauf zurückzuführen ist, dass B ein anderes Geschlecht hat als A. Unproblematisch wäre die Ungleichbehandlung hingegen, wenn die unterschiedliche Steuerbelastung darauf zurückzuführen ist, dass A bewegliches Vermögen und B unbewegliches Vermögen besitzt.

In den nachfolgenden Kapiteln ist zu klären, welches der Modelle vorzuziehen ist.

3.2. Zu den Anwendungsprämissen von Grundrechten

Es ist offensichtlich, dass das Rechtsgleichheitsgebot zusätzlicher Anwendungsprämissen bedarf.⁴⁴ Generische Normen wie Art. 3 D-GG, Art. 8 CH-BV oder Art. 34 A-BV verlangen nach einem klaren Prüfraster. Ansonsten ist die Legitimität als Grundrecht *per se* in Frage gestellt, da ein zu großes richterliches Ermessen im Einzelfall einer fast willkürlichen – und damit eben nicht rechtsgleichen – Grundrechtsanwendung Tür und Tor öffnet.

Die Formulierungen des grundrechtlichen Gleichheitssatzes sowohl in Deutschland, Österreich als auch in der Schweiz sind zu generisch, als dass bereits die Semantik genug hergeben würde, um die entsprechenden Anwendungsprämissen abzuleiten.⁴⁵ Es handelt sich bei den zu untersuchenden Bestimmungen um anknüpfungsunabhängige und sachlich unbegrenzte Gleichbehandlungsbestimmungen.⁴⁶

Demokratiethoretisch ist dies nicht besonders problematisch schließlich sollen Grundrechte auch bloß mögliche, noch nicht bekannte Grundrechtseingriffe abdecken können – entsprechend offen ist ihre Formulierung. Dementsprechend bedarf es jedoch der Entwicklung von Anwendungsprämissen, die sich nicht allein an semantischen Normen orientieren.

Wie an anderer Stelle ausführlich dargelegt wurde, wird die Praxis letztlich die Anwendungsprämissen vorgeben und bestätigen, d.h. ihre Gültigkeit ergibt sich – einem pragmatistischen Ansatz folgend – aus der Praxis selbst.⁴⁷ Für die Entwicklung dieser Praxis müssen Gerichte letztlich auf sittliche Normen

Rückgriff nehmen, um den Grundrechten einen konkreten Gehalt zu geben. Anders gesagt können Anwendungsprämissen von Grundrechten nur im Rahmen der zugrunde liegenden sittlichen Normen entworfen werden. Es findet eben kein juristischer Diskurs in einem „juristischen Vakuum“ statt.

Wir kommen somit nicht umhin, eine gerechtigkeits-theoretische Diskussion darüber zu führen, welche sittlichen Ziele mit einem bestimmten Grundrecht – wie dem Gleichbehandlungsgebot – verfolgt werden. Es kann jedoch nicht eine philosophische Gleichheitsdiskussion *eo ipso* ins Recht überführt werden. Vielmehr bedarf es eines Vergleichs der rechtlichen und philosophischen Problemstellung.⁴⁸ Wir gehen daher nachfolgend kurz auf die rechtlichen Anforderungen an die Anwendungsprämissen des Rechtsgleichheitsgebots ein, bevor wir in die sittliche Diskussion einsteigen. Allerdings ist bereits an dieser Stelle festzuhalten, dass das Steuerrecht – verglichen mit anderen Rechtsgebieten – wohl an vergleichsweise wenige oder gar keine „vorpositive“ Verpflichtungen gebunden ist.⁴⁹ Wie wir aber noch zeigen werden, sind (ungeschriebene) sittliche Normen für die Auslegung des Gleichbehandlungsgebots sehr relevant.

3.3. Rechtsstaatliche Anforderungen an die Anwendungsprämissen

Vorweg scheinen die diskutierten Optionen den Gerichten unterschiedliche Kompetenzen zur Verfügung zu stellen, und zwar einerseits bei der Vergleichbarkeitsprüfung und andererseits bei der Rechtfertigungsanalyse.

Das Modell 3 erscheint aus Sicht der Judikativen verglichen mit den Modellen 1 und 2 einschränkender: Gesetzgeberische Entscheide können nur im Ausnahmefall korrigiert werden, und zwar (i) im Falle willkürlicher Unterscheidungen oder (ii) im Falle besonders verpönter Unterscheidungsmerkmale. Beim Modell 2 scheint die Gerichtspraxis insofern eingeschränkt, als sie sich zumindest bereichsspezifisch auf einen gerechtigkeitstheoretischen Ansatz festlegen und diesen dann konsequent anwenden muss. Beim Modell 1 besteht wohl die größte Freiheit – schließlich kann ich im Einzelfall gerichtlich ein Vergleichspaar bilden, das für „mein“ Resultat stimmt.

Wir befinden uns hier an einer sensiblen rechtsstaatlichen Grenze zwischen den Kompetenzen der Verfassungsgerichte und jenen des Verfassungsgebers. Kommt den Gerichten ein zu großes Ermessen zu, führt dies auch dazu, dass der Verfassungsgesetzgeber in seiner Kompetenz eingeschränkt wird. Besonders prägend ist in diesem Zusammenhang *Jesteadt*, der

44 Vgl. zum Begriff der Anwendungsprämissen *Hänni*, Verfassungsstruktur des Judikativen Rechts, 2022, S. 87 ff.

45 Vgl. für einzelne Ableitungen aus der Semantik von Art. 3 GG *Kempny*, Die „verbotene Gleichbehandlung“: Zur Verabschiedung eines Stücks überflüssiger Gleichheitsdogmatik, JZ 2015, 1086 (1091).

46 Die Begriffe entstammen *Kempny*, Ein gleichheitsrechtsdogmatischer Zwischenruf, Erwiderung auf Stefan Huster, Gleichheit als philosophisches und juristisches Konzept, ZöR 2019, Seiten 845–865, ZöR 2020, 387 (389).

47 Vgl. zu dieser pragmatischen Grundhaltung *Gubelmann/Hongler*, Die Instrumente der Rechtspraxis, 2025, S. 146 ff. und S. 197 ff.

48 So auch *Altwicker*, Menschenrechtlicher Gleichheitsschutz, 2011, S. 485.

49 Vgl. hierzu *Schön*, Grundrechtsschutz gegen den demokratischen Steuerstaat, JöR 2016, 515.

Folgendes festhält: „Die Schwächung des Verfassungsgesetzgebers ist der Preis, der für eine starke Verfassungsgerichtsbarkeit zu entrichten ist.“⁵⁰ Je nach vertretener Auffassung wird den Gerichten ein größerer Kompetenzrahmen zugeschrieben. Gleichzeitig werden dadurch die Kompetenzen des Verfassungsgebers beschnitten, da dieser vermeintlich einen engeren Anwendungszweck vorsah, der jedoch durch die Gerichte übersteuert werden kann.

Anders gesagt führt die Verwendung von Anwendungsprämissen, die den Gerichten größere Entscheidungsfreiheiten belassen, potentiell dazu, dass die Kompetenzen des Verfassungsgebers eingeschränkt werden, da das Gericht aus einem Grundrecht Schlüsse zieht, die so durch den Verfassungsgeber nicht beabsichtigt waren. Gleiches gilt für den Gesetzgeber: Anwendungsprämissen, die den Gerichten größeren Ermessensspielraum einräumen, führen dazu, dass gesetzgeberische Entscheide justiziell eher übersteuert werden können. Dies darf bei der Festlegung der Anwendungsprämissen nicht vergessen werden.

Selbstredend hängt eine finale Antwort auf die rechtsstaatlichen Anforderungen an die Anwendungsprämissen für das verfassungsrechtliche Gleichheitsrecht von den rechtsordnungsbezogenen Besonderheiten ab. Ist es beispielsweise in einem Staat *de facto* nicht möglich die Verfassung zu ändern, kann durchaus vertreten werden, dass den Gerichten ein größerer Ermessensspielraum zukommen muss, um die Verfassung überhaupt an aktuelle gesellschaftliche Entwicklungen anpassen zu können. Kann die Verfassung relativ leicht angepasst werden, kann dies dazu führen, dass sich Gerichte einen engeren Kompetenzbereich zurechtlegen.

Trotz dieser rechtsordnungsbezogenen Besonderheiten versuchen wir nachfolgend einige allgemein gültige Ausführungen zu den rechtsstaatlichen Anforderungen an die Anwendungsprämissen des Gleichheitsrechts zu machen. Vorab bin ich überzeugt, dass eine Einpassung des Gleichheitsrechts in ein engeres Korsett – als beispielsweise die aristotelische Formel oder eben Modell 1 und 2 oben – zu mehr Rechtssicherheit führt und den Gerichten mehr Glaubwürdigkeit gibt. Gerade im Grundrechtsbereich kommt einer glaubwürdigen Rechtsprechung eine wichtige rechtsstaatliche Funktion zu. In der Tendenz sollten somit die Anwendungsprämissen dabei helfen, den Ermessensspielraum der Gerichte einzuschränken und deren Entscheide zu rationalisieren. Dies insbesondere deshalb, weil ein weit verstandenes Gleichheitsrecht jegliche – und zwar zwingend notwendige – Differenzierungen des Gesetzgebers in Frage stellen könnte.⁵¹

In einem Rechtsstaat bedarf es ganz vieler grundrechtlich unproblematischer Differenzierungen, die potentiell die Anwendungsprämissen verletzen könnten. Wie wir in einer Abhandlung zur Anwendung des Gleichbehandlungsgebots in der Schweiz gezeigt haben, ist – zumindest in der Schweiz – auch nach mehr als 50 Entscheiden des Bundesgerichts keineswegs klar,⁵² wo und aus welchen Gründen unser Höchstgericht einen Verfassungsverstoß sieht. Dies ist grundrechtstheoretisch bedenklich, da die Entscheide eben gerade nicht immer rationalisiert werden können. Diese Unsicherheit hat sogar dazu geführt, dass der Schweizer Verfassungsgeber begonnen hat, mögliche Verstöße bereits auf Verfassungsebene durch explizite Bestimmungen zu legitimieren.⁵³ In der Schweiz ist weiterhin Modell 1 vorherrschend.

Es sollen somit Anwendungsprämissen entwickelt werden, die der Rationalisierung von Entscheiden zum Gleichbehandlungsgebot dienen. Wenn die Anwendungsprämissen derart generisch formuliert sind, dass nicht rationalisiert werden kann, weshalb ein Gericht einen Entscheid in der einen oder anderen Form fällt, delegitimiert dies den Entscheid und damit die grundrechtliche Rechtsprechung *per se*. Dem kann entgegnet werden, dass dadurch den Gerichten die Möglichkeit der Einzelfallgerechtigkeit genommen wird. Allerdings muss sich auch diese Einzelfallgerechtigkeit an einem Normmaßstab orientieren. So kommen Gerichte jedenfalls nicht umhin, durch das Anfügen oder Anpassen von Anwendungsprämissen den Anwendungsbereich des Gleichbehandlungsgebots stetig fortzuentwickeln. Dies ist von zentraler Bedeutung: Durch das Schaffen von klaren Anwendungsprämissen schafft das Gericht wiederum Normen, an denen sich eine künftige Gerichtspraxis messen kann und rationalisieren lässt.

4. Sittliche oder rechtsethische Überlegungen

4.1. Vorbemerkung zur Methodik

Auch zur sittlichen Begründung einer zu definierenden Gleichbehandlungsgebotsdogmatik finden sich bei *Gassner/Lang* interessante Ausführungen, die als Startpunkt dienen sollen:

„Wer darauf verzichtet, mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu operieren, beugt der Gefahr vor, aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip nur das herauszulesen, was er vorher selbst hineingelesen hat!“⁵⁴

Dieses „Hineinlesen“ in eine Norm stellt ein Risiko dar, das es zu kontextualisieren gilt. Worin besteht dieses „Hineinlesen“?⁵⁵ Und weshalb ist dies problematisch? Bei Grundrechten ist das Risiko dieses „Hineinlesens“ besonders groß. Dies einerseits aufgrund der generischen Formulierungen von Grundrechten und andererseits aufgrund der Nähe zu sittlichen Fragestellungen. Bei sittlichen Fragestellungen kann es größere Differenzen zwischen den rechtsanwendenden Personen geben, da häufig sehr umstrittene Begriffe wie Freiheit oder eben Gleichheit auszulegen sind.⁵⁶ Das bedeutet, dass die sittlichen Normen, an denen ich mich orientiere – eben was ich hineinlese – stark von den sittlichen Normen abweichen können, die von der anderen

50 *Jestaedt*, Verfassungsgerichtspositivismus. Die Ohnmacht des Verfassungsgebers im verfassungsgerichtlichen Jurisdiktionsstaat in *Depenheuer/Heintzen/Jestaedt/Axer*, Nomos und Ethos, Hommage an *Josef Isensee* zum 65. Geburtstag von seinen Schülern, 2002, S. 228.

51 Vgl. *Huster*, Gleichheit als philosophisches und juristisches Konzept, ZöR 2019, 845 (850).

52 Vgl. *Hongler/Margadant*, Gleichbehandlung im Steuerrecht, FStR 2023, 3 ff.

53 Vgl. Art. 129a Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18.4.1999 (SR 101) oder auch der geplante Art. 127 Abs. 2^{bis} E-Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18.4.1999 (SR 101) („Objektsteuer“).

54 *Gassner/Lang*, Die mangelnde Leistungsfähigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips, ÖStZ 2000, 643.

55 Vgl. hierzu den bereits bekannten Ansatz von *Esser* zum „Vorverständnis“ der Rechtsanwender in *Esser*, Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung: Rationalitätsgarantien der richterlichen Entscheidungspraxis, 1970.

56 Vgl. hierzu *Gubelmann/Hongler*, Die Instrumente der Rechtspraxis, 2025, S. 75 ff.

Person als maßgeblich betrachtet werden. Für den Rechtsdiskurs entscheidet letztlich die Praxis über die richtige Anwendung eines Grundrechts.

Es ist selbstredend kein rein steuerliches Phänomen, dass argumentiert wird, Gerichte oder Vertreter der Lehre „gehen über den Wortlaut hinaus“ oder „schaffen Recht, das es nicht gibt“ oder lesen etwas hinein, dass da nicht steht. Dies ist ein tief wienerisches Anliegen: Die Rechtserkenntnis soll nach *Kelsen* schließlich nicht von Werturteilen des Rechtsanwenders abhängen, die einer moralischen Ordnung außerhalb der Rechtsordnung entstammen.⁵⁷ Allerdings zeigt sich *Lang* hier in neueren Beiträgen differenzierter. So schreibt er in einer noch nicht publizierten Abhandlung:

„Ob das BVerfG auf das Leistungsfähigkeitsprinzip zurückgreift oder den Gleichheitsgrundsatz in seiner „klassischen“ Form zur Entfaltung bringt: Die Gleichheitsprüfung verlangt vom Interpreten immer Abwägungsentscheidungen. Unweigerlich fließen daher Wertungen ein.“⁵⁸

Letzterer Auffassung kann ich unbedingt zustimmen. Insbesondere bei der Anwendung von Grundrechten erfolgt eine Wertediskussion und es muss eine Wertediskussion auch außerhalb der Rechtsordnung stattfinden.⁵⁹ Wir sollten diese Wertediskussion nicht leugnen, sondern im Gegenteil diese sogar explizit machen.⁶⁰ Es ist möglich, mit unserer eigenen Auffassung zu beginnen und durch das Geben und Einfordern von Gründen zu zeigen, ob die eigene Wertauffassung überzeugt oder andere Ansätze den Vorzug erhalten sollen. Sicherlich sollten wir uns jedoch nicht von intuitiven Gerechtigkeitsurteilen leiten lassen.⁶¹

Aber wie verhindern wir ein Abstellen auf intuitive Gerechtigkeitsurteile, wenn es doch grundsätzlich ein Gerechtigkeitsurteil braucht? Oder, anders gesagt, wie können wir den Diskurs rationalisieren? Wie kann es überhaupt zum Diskurs in diesem rechtsethischen Bereich kommen? Letztlich bedeutet Rationalisierung eine Orientierung an Normen – nur so lässt sich überprüfen, ob eine Behauptung wie:

1) Die Anwendungsprämisse A ist notwendig, um gerechte Resultate zu erzielen

wahr oder falsch ist. Unsere ganze diskursive Praxis ist letztlich normorientiert.⁶² Wollen wir rationalisieren, ob eine Rechtsnorm gegen das Gleichbehandlungsgebot verstößt, müssen wir offenlegen, an welchen Normen wir uns bei der Auslegung des Gleichbehandlungsgebots orientieren. In diesem konkreten Bereich sind es sittliche Normen, d.h. Normen, die zu einem guten Leben beitragen, an denen wir uns orientieren und eben nicht nur Rechtsnormen.⁶³ Letztlich muss es auch bei der Anwendung des Gleichbehandlungsgebots im Steuerrecht darum gehen: Wir müssen offen darüber diskutieren, aus welchen Werteüberlegungen hinaus wir welche Anwendungsdogmatik bevorzugen.

Dies ist juristisch eine sehr schwierige Frage. Wir bewegen uns hier letztlich in einem sittlichen Bereich zur Ausgestaltung einer „guten“ Gesellschaft. Wir versuchen nachfolgend darzustellen, welche sittlichen Normen für die Entwicklung bzw. Rationalisierung von Anwendungsprämissen des Rechtsgleichheitsgebots beigezogen werden können.⁶⁴

4.2. Mögliche sittliche Normen

Bei der Suche nach einem sittlichen Anknüpfungspunkt oder sittlichen Normen, die den Diskurs zum Gleichheitsgebot rationalisieren können, stößt man schnell auf die folgenden:

– *Wahrung der Menschenwürde*:⁶⁵ Es würde den Rahmen dieser Abhandlung sprengen, die möglichen sittlichen Vorgaben aus einem Grundsatz der Menschenwürde umfassend darzustellen. Einige Gedanken seien dennoch erlaubt. Die Achtung der Menschenwürde verlangt, dass alle Menschen gleichwertig sind, unabhängig ihres Geschlechts, ihrer Hautfarbe oder ihres Alters. Der Staat soll die Menschen so achten, wie sie sind. Oder mit *Kant*: Menschen sollen nie bloß als Mittel für die Erfüllung eines Zwecks dienen.⁶⁶ Darin, dass wir alle Personen oder Menschen sind, darin liegt die Gleichheit.⁶⁷ Es geht letztlich um die „Moral der gleichen Achtung“.⁶⁸ Bereits aus dieser Formulierung „gleiche Achtung“ wird die Nähe zum Gleichbehandlungsgebot erkennbar.⁶⁹ Aus dieser sittlichen Norm lassen sich verschiedene

57 Vgl. eingehend *Kelsen*, Reine Rechtslehre in folgender Fassung: *Jestaedt*, Studienausgabe der 1934, 2008, Rz. 12 ff.

58 *Lang*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im nationalen und europäischen Steuerrecht, unveröffentlichtes Manuskript, Kapitel 2.

59 So auch das BVerfG in BVerfG v. 26.3.2025 – 2 BvR 1505/20 Rz. 156, DB 2025, 916 = WM 2025, 649: „Der Spielraum des Gesetzgebers endet dort, wo die ungleiche Behandlung der geregelten Sachverhalte nicht mehr mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise vereinbar ist, wo also ein einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung fehlt“.

60 Vgl. hierzu bereits *Gubelmann/Hongler*, Die Instrumente der Rechtspraxis, 2025, S. 200 ff.

61 Vgl. *Somek*, Gleichheit als Diskriminierungsschutz: Eine Replik auf *Huster*, Der Staat 2004, 425 (425).

62 Die diskursive Praxis der Menschen charakterisiert sich gerade darin, dass wir mit unseren Urteilen uns auch gegenüber einer normativen Überprüfung unserer Position verantwortlich machen. Vgl. zum hier vertretenen „normative pragmatism“ mit Bezug zu *Kant* *Brandom*, Some Strands of Wittgenstein's Normative Pragmatism, and Some Strains of his Semantic Nihilism, Disputatio. Philosophical Research Bulletin 2019, 81 ff.

63 Lose angelehnt an *Hegel*, Grundlinien der Philosophie des Rechts, 4. Aufl. 2017, § 144. Vgl. hierzu *Gubelmann/Hongler*, Die Instrumente der Rechtspraxis, 2025, S. 150 ff.

64 *Altewicker* spricht bei diesem Prozess von einer „Methode der rechtsethischen Rekonstruktion“. Vgl. *Altewicker*, Menschenrechtlicher Gleichheitsschutz, 2011, S. 486.

65 Vgl. für eine umfassende Rekonstruktion der Rechtsprechung zu den menschenrechtlichen Gleichbehandlungsgeboten unter der Menschenwürde *Altewicker*, Menschenrechtlicher Gleichheitsschutz, 2011, S. 121 ff.

66 In der Grundlegung zur Metaphysik der Sitten finden sich verschiedene Formulierungen dieses Imperativs. Vgl. *Kant*, Grundlegung zur Metaphysik der Sitten in Horn/Mieth/Scarano, 2007, Zweiter Abschnitt, S. 34 ff. (insb. S. 42 ff.).

67 Auch historisch gesehen entwickelte sich das Gleichheitsgebot im deutschsprachigen Raum inspiriert von *Kants* Arbeiten. Vgl. dazu *Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz, 2008, S. 9 ff. m.H.a. *Dann*, Gleichheit, in Brunner/Conze/Koselleck, Geschichtliche Grundbegriffe. Historisches Lexikon zur politisch-sozialen Sprache in Deutschland, 1975, S. 1014 ff.

68 *Habermas*, Das Konzept der Menschenwürde und die realistische Utopie der Menschenrechte, DZPhil 2010, 343 (347).

69 Wir lassen an dieser Stelle offen, ob die Menschenwürde als Grundrecht letztlich freiheitsrechtlich zu denken oder gleichheitsrechtlich aufgeladen ist. Ich danke *Simon Kempny* für den Hinweis. Für Zwecke dieser Abhandlung ist zumindest festzuhalten, dass Ungleichbehandlungen anhand von personenbezogenen Merkmalen einem – wie auch immer zu definierenden – sittlichen Schutz der Menschenwürde nahe stehen.

verpönte Ungleichbehandlungen ableiten.⁷⁰ Eine Sondersteuer für Personen, die grösser als 1.70 m sind, wäre unter der Menschenwürde problematisch – ebenso wie auch eine besondere steuerliche Belastung von Menschen mit Behinderung. Vermutlich ließe sich unter der Menschenwürde auch rechtfertigen, dass Menschen, die vom demokratischen Prozess ausgeschlossen sind, nicht einer besonderen Belastung ausgesetzt werden dürfen.⁷¹

- *Rechtsstaatlichkeit bzw. Willkürverbot*: Falls wir überzeugt sind, dass sich der Staat an einer Grundrechtsstaatlichkeit orientieren muss, um ein geordnetes Zusammenleben zu ermöglichen, kann zumindest das Willkürverbot auch sittlich gerechtfertigt werden.⁷² Das bedeutet, dass Anwendungsprämissen des Rechtsgleichheitsgebots gerechtfertigt sind, die dem Schutz vor willkürlichen Staatshandlungen dienen. Entsprechend ist ein Verbot von Ungleichbehandlungen, die willkürlich sind (d.h. überhaupt keine sachliche Rechtfertigung besitzen), auch sittlich ausreichend abgestützt.
- *Freiheitsrechte*:⁷³ Die Gewährung von Freiheitsrechten wird gerechtigkeitstheoretisch unterschiedlich begründet. Sei es dadurch, dass uns gewisse Rechte bereits im Naturzustand zukommen⁷⁴ oder sei es, dass ein überzeugendes Gedankenexperiment dazu führt, dass wir uns hinter einem Schleier des Nichtwissens dazu verpflichten, gewisse Grundfreiheiten innerhalb einer Gesellschaft zu schützen.⁷⁵ Diese Freiheitsrechte könnten durch steuerliche Maßnahmen eingeschränkt und ebenfalls unter dem Gleichbehandlungsgebot angefochten werden.⁷⁶ Offensichtlich wären jene Fälle, bei denen eine Besteuerung beispielsweise dazu führte, dass Menschen sich nicht mehr in Vereinen, Verbänden oder ähnlichen Gebilden zusammenschließen würden und damit die Vereinigungsfreiheit eingeschränkt würde.⁷⁷ Ein strittiger Fall ist, ob die Heiratsstrafe – d.h. die Höherbesteuerung von Ehepaaren verglichen mit Konkubinatspaaren – aus dieser Überlegung gerechtigkeitstheoretisch problematisch und verfassungsrechtliche verpönt wäre.⁷⁸
- *Verteilungsgerechtigkeit*: Eine zentrale Forderung in der steuerlichen Diskussion (v.a. auch zum Leistungsfähigkeitsprinzip) ist, dass die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips bzw. des Gleichbehandlungsgebots zu Verteilungsgerechtigkeit führen soll. Dies könnte auch unter eine breitere sozialstaatliche Zielsetzung subsumiert werden. Die Debatte über das Gleichbehandlungsgebot im Steuerrecht ist häufig, ja sogar überwiegend, geprägt durch diese potentielle sittliche Fundierung – schließlich will man die Lasten innerhalb der Gesellschaft gerecht aufteilen. Aufgrund der Bedeutung und der Komplexität dieser potentiellen sittlichen Abstützung von Anwendungsprämissen gehen wir nachfolgend in einem gesonderten Kapitel darauf ein.

4.3. Zur Verteilungsgerechtigkeit im Besonderen

Das Thema Verteilungsgerechtigkeit ist sehr präsent innerhalb der verfassungsrechtlichen Diskussion zur Anwendung des Gleichbehandlungsgebots bzw. des Leistungsfähigkeitsprinzips im Steuerrecht. Schließlich scheint das Ziel dieser Bestimmungen darin zu liegen, eine gerechte Verteilung der Steuerlast zu erzielen. Wohlhabende sollen mehr, gleich Wohlhabende gleich, und weniger Wohlhabende weniger zum Staatshaushalt beitragen. Oder in den Worten von Kirchhof:

„Gleichheit vergleicht nicht allgemein die Menschen, sondern „bereichsspezifisch“ die Menschen in ihrer konkreten Lebenssituation, steuerlich also in ihrer Fähigkeit, Steuern zu bezahlen.“⁷⁹

Wer mehr Steuern bezahlen kann, soll auch mehr Steuern bezahlen, und wer gleich viel Steuern bezahlen kann wie eine andere Person, soll gleich viel Steuern bezahlen. Das scheint eine gültige sittliche Norm zu sein, an welcher sich auch der juristische Diskurs orientieren könnte. Es sprechen jedoch gewichtige Gründe dagegen, aus dieser Verteilungsgerechtigkeitsdiskussion Ableitungen für die Anwendungsprämissen des Gleichbehandlungsgebots im Steuerrecht zu ziehen. Insbesondere aufgrund der folgenden zwei nicht abschließenden Gründe:⁸⁰

1. *Faktische Unmöglichkeit durch das Vielsteuersystem*: Wir haben schon mehrfach darauf hingewiesen, dass die einzelsteuerliche Beurteilung – und es wird aus prozessualen Gründen regelmäßig eine einzelsteuerliche Beurteilung sein – der falsche Ort ist für eine Verteilungsgerechtigkeitsdiskussion.⁸¹ Moderne Wohlfahrtsstaaten basieren auf einem Vielsteuersystem und einem Vielausgabensystem. Für die Verteilungsgerechtigkeit interessiert letztlich die Frage, ob das staatliche Handeln im Sinne von Nehmen und Geben von Geld (durch Steuern und Ausgaben) als gerecht empfunden wird, d.h. ob jemand zu viel und der andere zu wenig zahlt bzw. bekommt. Allenfalls gibt es tatsächlich eine

70 Habermas sieht in der Menschenwürde die moralische Quelle für einen breiteren Grundrechtskatalog. Vgl. Habermas, Das Konzept der Menschenwürde und die realistische Utopie der Menschenrechte, DZPhil 2010, 343 (345).

71 Vgl. hierzu mit Beispielen Hongler/Margadant, Gleichbehandlung im Steuerrecht, FStR 2023, 3 (18); vgl. auch Schweizerisches Bundesgericht, BGE 114 Ia 8.

72 Vgl. auch Hey, Willkür(steuer)gesetzgebung im demokratischen Rechtsstaat – vorrangig ein Problem der Gesetzeswirkungen, in von Coelln/Kempfen/Nussberger/Windthorst, Konsistenz und Dogmatik des Rechts: Gedächtnisschrift für Michael Sachs, S. 150.

73 Wir gehen vorliegend nicht auf die Frage ein, ob allenfalls der Steuergesetzgeber durch eine übermäßige Belastung in die Freiheitsrechte der Bürger eingreift. Vgl. hierzu bspw. Jachmann-Michel, Freiheitsgrundrechtliche Grenzen der Besteuerung, StuW 2025, 6 (7 ff.).

74 Vgl. Locke, Zwei Abhandlungen über die Regierung, Herausgegeben und eingeleitet von Walter Euchner, 1977, S. 200 ff.

75 Vgl. dazu Rawls, A Theory of Justice: Original Edition, 1971.

76 Wir sind jedoch nicht überzeugt von der Auffassung, dass jede Besteuerung einen Freiheitseingriff darstellt, der den hohen Anforderungen an eine Verhältnismäßigkeitsprüfung genügen muss. Vgl. zur Abgrenzung der Verhältnismäßigkeits- zur Sachlichkeitsprüfung Houlobek, Verhältnismäßigkeit und Sachlichkeit: Überlegungen zu ihrer Bedeutung in der Struktur der Gleichheitsprüfung, ZöR 2019, 867 ff.

77 Es geht somit primär um jene Fälle, in denen die Gestaltungswirkung einer Steuer in Freiheitsrechte eingreift und nicht um jene Fälle, in denen die Belastungswirkung einer Steuer einen Freiheitseingriff darstellt. Vgl. zur Unterscheidung Kempny, Verfassungs- und unionsrechtliche Rahmenbedingungen der Besteuerung von Immobilien in Düren, Immobilien im Steuerrecht, 2022, 39 (67).

78 Offensichtlich ein zentrales Thema in der Schweiz. Vgl. zur Thematik der Verfassungskonformität der Heiratsstrafe bereits Schweizerisches Bundesgericht, BGE 110 Ia 7.

79 Kirchhof, Die Gleichheit vor dem Steuergesetz – Maßstab und Missverständnisse, StuW 2017, 3 (4).

80 Vgl. hierzu bereits Hongler, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion, In Gedenken an Dr. Marcus Desax, Jusletter 2019, Rz. 1 ff.

81 Vgl. Hongler, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Vielsteuersystem in Schön/Stark, Zukunftsfragen des Steuerrechts IV, MPI Studies in Tax Law and Public Finance, Bd. 10, 2022, S. 157 ff.

sittliche Norm, wonach die Lastenverteilung gerecht sein muss. Hierzu müsste jedoch entschieden werden, ob der Weg vom Bruttoeinkommen zum verfügbaren Einkommen gerecht ist. Dieser wird sich jedoch einzelsteuerbezogen nicht kontrollieren lassen. Auch wenn es rechtsstaatlich *prima vista* als sinnvoll erscheint, eine justizielle Kontrolle für die Frage der Verteilungsgerechtigkeit zu haben, so wird diese an der Macht des Faktischen scheitern. Es wird gerichtlich gar nicht möglich sein, eine umfassende Kontrolle von Abgaben und staatlichen Leistungen vorzunehmen. Entsprechend lehnen wir jene Position ab, die für die Gleichheitsdogmatik im Steuerrecht eine bereichsspezifische Vergleichspaarbildung anhand einer definierten Leistungsfähigkeit (z.B. dem Nettoeinkommen) vornimmt.

2. *Pluralität der Auffassungen:* Hinzu kommt, dass die Meinungen zur Verteilungsgerechtigkeit wohl zu plural sind, so dass Gerichte gar keine zufriedenstellenden Resultate entwickeln können. Die breite Akzeptanz der Urteile wird nur schwierig erreichbar sein. An der reinen Akzeptanz sollte sich die Dogmatik aber nicht orientieren. Allerdings ist doch zu konstatieren, dass die gerechte Verteilung der Lasten innerhalb einer Gesellschaft eines gesellschaftlichen Mehrheitsentscheidungs bedarf und nicht einer gerichtlichen Beurteilung zugeführt werden kann. Gerichte können sich schließlich nicht auf einen bestimmten Gini-Koeffizienten (oder eine ähnliche Messgröße der Ungleichheit) berufen – zu divers sind die Auffassungen.

Überzeugend scheint es wiederum zu argumentieren, dass ein Ausschluss zum Zugang staatlicher Leistungen, der entweder willkürlich ist oder auf einem verpönten Merkmal basiert, verfassungswidrig ist.⁸² Ob darüber hinaus eine Verpflichtung besteht, beispielsweise einer benachteiligten Gruppe Zugang zu besonderen staatlichen Leistungen zu ermöglichen, um nicht nur eine formale Gleichheit zu erzielen, sondern auch eine substantielle Gleichheit, kann offenbleiben. Fest steht jedoch, dass einzelsteuerliche Beurteilungen von sozioökonomischer Gerechtigkeit durch Gerichte nicht zielführend sind.

4.4. Zwischenfazit

Wir sind einig mit *Somek*, dass das Gleichheitsrecht sich mit den Gründen auseinanderzusetzen hat, welche für eine Ungleichbehandlung vorgebracht werden können.⁸³ Konkret bedeutet dies, dass im Abgaberecht zu diskutieren ist, warum eine Belastung von Person A mit € 100 und eine Belastung von Person B mit € 200 auf „gültigen“ Gründen beruht. Somit muss eine Debatte darüber geführt werden, welche Ungleichbehandlungen steuerlich besonders problematisch sind. Dies ist letztlich, wie erwähnt, eine sittliche Diskussion. Der hier vertretene Ansatz beschränkt die verpönten Differenzierungen auf bestimmte oder bestimmbare Differenzierungsgründe und hat damit bereits einen direkten Bezug zu einer sittlichen Diskussion.⁸⁴

Die vorangegangenen Ausführungen haben gezeigt, dass der Grundsatz der Menschenwürde, der Schutz von Freiheitsrechten und der Grundsatz der Rechtsstaatlichkeit uns helfen, den Anwendungsbereich des Gleichbehandlungsgebots zu schärfen oder eben Anwendungsprämissen zu entwickeln. Konkret ist basierend darauf das folgende Vorgehen bzw. sind die folgenden Anwendungsprämissen naheliegend:

1. Ist die vom Gesetzgeber gewählte Ungleichbehandlung willkürlich⁸⁵? Falls ja, liegt ein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot vor (selbstredend auch gegen ein eigenständiges Willkürverbot in der Verfassung). Hierzu genügt eine Sachgerechtigkeitsprüfung der gewählten Regelung in einem Steuergesetz. Zum Beispiel: Ist es sachgerecht, Immobilien anders zu bewerten als mobile Sachwerte? In der Regel wird dies zu bejahen sein.
2. Basiert die Ungleichbehandlung auf gerechtigkeits-theoretisch besonders sensiblen Merkmalen, liegt grundsätzlich ein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot vor (selbstredend auch gegen ein eigenständiges Diskriminierungsverbot). Eingriffe können gerechtfertigt sein, wenn die allgemeinen Vorgaben an Grundrechtseingriffe gegeben sind (Verhältnismäßigkeitsprüfung!).⁸⁶ Bei diesen besonders sensiblen Merkmalen handelt es sich regelmäßig um personenbezogene⁸⁷ Merkmale.
3. Schränkt die Ungleichbehandlung essentielle Freiheitsrechte ein, liegt ein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot vor (selbstredend u.U. auch gegen eigenständige Freiheitsrechte in der Verfassung). Zu prüfen wäre wiederum, ob der Eingriff grundrechtlich gerechtfertigt ist.

Aus der Verteilungsgerechtigkeitsdiskussion lassen sich keine darüberhinausgehenden sittlichen Verpflichtungen herleiten, die auf die Anwendungsprämissen des verfassungsrechtlichen Gleichbehandlungsgebots einen Einfluss haben sollten. Insbesondere lässt sich daraus nicht ableiten, dass Gleiches gleich zu behandeln ist.

5. Zum Schluss noch ein paar erkenntnistheoretische Überlegungen

5.1. Vom Wiener Kreis zum normativen Pragmatismus

Kommen wir zum Schluss zurück zum Kern des juristischen Problems. Wir haben eine Norm, die es auszulegen gilt. Die Norm lautet wie folgt (oder ähnlich):

82 Vgl. für eine Übersicht zur bisherigen Rechtsprechung von internationalen Menschenrechtsgerichten *Altwickler*, Social justice and the judicial interpretation of international equal protection law, *Leiden Journal of International Law* 2022, S. 221 (234 ff.).

83 Vgl. hierzu bspw. *Somek*, Rationalität und Diskriminierung, Zur Bindung der Gesetzgebung an das Gleichheitsrecht, 2001, S. 578, der verlangt, dass die Gründe nicht diskriminierend und nicht irrational sein dürfen.

84 Vgl. hierzu *Altwickler*, Menschenrechtlicher Gleichheitsschutz, 2011, S. 490.

85 Wiederum wäre noch genauer zu klären, wann eine willkürliche Ungleichbehandlung vorliegt. Dies sprengte aber den Umfang des vorliegenden Beitrags. Vgl. hierzu insb. *Hey*, Willkür(steuer)gesetzgebung im demokratischen Rechtsstaat – vorrangig ein Problem der Gesetzeswirkungen in von Coelln/Kempfen/Nussberger/Windthorst, Konsistenz und Dogmatik des Rechts: Gedächtnisschrift für Michael Sachs, 149 ff.

86 Vgl. in der Schweiz Art. 36 Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft 18.4.1999 (SR 101). Wir gehen an dieser Stelle nicht auf die rechtsordnungsbezogenen Unterschiede ein, die bei der Prüfung von Grundrechtseingriffen zwischen Deutschland, der Schweiz und Österreich bestehen.

87 Es wäre jedoch nicht überzeugend, ausschließlich von einer persönlichen Gleichheitsprüfung zu sprechen. Vgl. detailliert zu dieser historischen Abgrenzung von persönlicher zu sachlicher Gleichheitsprüfung *Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz, 2008, S. 497 ff.

„(1) Alle Staatsbürger sind vor dem Gesetz gleich. Vorrechte der Geburt, des Geschlechtes, des Standes, der Klasse und des Bekenntnisses sind ausgeschlossen. [...]“

Wir brauchen auch in der Juristerei eine Orientierung an wissenschaftlichen Standards, um eine Auslegung dieser Norm vorzunehmen und die mehrfach angesprochenen Anwendungsprämissen zu entwickeln.

Die Entwicklung von wissenschaftlichen Standards ist wiederum ein kern-wienerisches Anliegen. War es doch das Hauptziel des Wiener Kreises, die aufklärerische Wirkung der Wissenschaften voranzutreiben. Sogar eine „Einheitswissenschaft“ zu entwickeln, war beabsichtigt.⁸⁸ Die Vertreter des Wiener Kreises folgten hierbei dem logischen Empirismus. Die Feinverastelungen innerhalb des Wiener Kreises sind aber nicht einfach nachzuvollziehen und es gibt nicht nur eine Stimme.⁸⁹ Beginnen wir mit einem Vorreiter – aber keinem Mitglied – des Wiener Kreises. Ernst Mach hält das Folgende fest:

„Wo weder eine Bestätigung noch eine Widerlegung ist, dort hat die Wissenschaft nichts zu schaffen.“⁹⁰

Es besteht eine Nähe zum berühmten Verifikationismus des späteren Wiener Kreises, wonach Aussagen, die nicht überprüft werden können, sinnlos sind. Erkenntnis entsteht somit aus Erfahrung. Hinzukommend lässt sich mit der Logik die Sprache durchdringen, um so an das empirische Material zu gelangen – daraus folgt auch, dass es keine Metaphysik mehr geben kann.⁹¹ Metaphysische Fragen beziehen sich regelmäßig auf Fragen, die gerade nicht empirisch bewiesen werden können.

Die wesentlichen Pfeiler der Erkenntnistheorie des Wiener Kreises sind somit die Empirie und die Logik. Besonders bekannt ist die Auffassung, wonach es keine synthetischen Urteile *a priori* gibt – d.h. keine allgemeingültigen Aussagen über die Natur, die unabhängig von Erfahrungen gültig sind und nicht beispielsweise durch Experimente überprüft werden können. Weiterhin hält der Wiener Kreis aber an der *kant'schen* Unterscheidung zwischen analytischen und synthetischen Aussagen fest. Analytische Aussagen sind solche, die aufgrund der Bedeutung der verwendeten Begriffe (und erfahrungsunabhängig) wahr sind, und synthetische solche, die empirisch überprüft werden können. Die Grundhaltung des Wiener Kreises war positivistisch geprägt – Erkenntnis soll überprüfbar und testfähig sein.

Es gab bereits Versuche, die Ansätze des Wiener Kreises für die Rechtswissenschaft nutzbar zu machen.⁹² *Prima vista* könnte vorgebracht werden, dass wir auch in der Juristerei einen Fokus darauf legen sollten, unsere Sprache logisch zu durchdringen. Wir sollten ebenfalls auf dogmatische bzw. spekulative Behauptungen verzichten und uns allenfalls auch wieder vermehrt bemühen, einen einheitlichen Ansatz anzustreben über die einzelnen Subdisziplinen der Rechtswissenschaft hinweg. Allerdings greifen die Ansätze des Wiener Kreises für die Rechtswissenschaft zu kurz. Letztlich ist das Untersuchungsobjekt, wenn man das überhaupt so sagen kann, eine Sprachpraxis und kein Naturphänomen. Der Wiener Kreis war hingegen stark naturwissenschaftlich geprägt – auch aufgrund der großen Erfolge in der Naturwissenschaft Anfang des 20. Jahrhunderts.

Wissenschaftliche Methoden sind aber durchaus auch außerhalb der Empirie und der formalen Logik möglich.⁹³ Mich interessieren im Folgenden vor allem die erkenntnistheoretischen

und sprachphilosophischen Folgejahre, d.h. jene Autoren, die sich bereits kritisch mit den Arbeiten des Wiener Kreises auseinandergesetzt haben und die allenfalls nutzbar gemacht werden können, um die Rechtswissenschaft im Allgemeinen und die vorliegende Frage wieder zu verwissenschaftlichen. Diese Entwicklungen lassen sich für Zwecke der vorliegenden Abhandlung wie folgt zusammenfassen:

Erstens legt der späte Wittgenstein⁹⁴ überzeugend dar, dass der Gebrauch der Sprache letztlich über die Bedeutung von einzelnen Begriffen und Sätzen entscheidet. Daraus folgt auch, dass die Bedeutung von Begriffen und Sätzen kontextabhängig ist. Somit kann ich eine Sprache nicht logisch durchdringen, sondern die Logik kann mir dabei helfen, zu verstehen, wie ein Begriff oder ganze Sätze in einem Kontext gebraucht werden. Daraus folgt auch, dass pragmatische Ansätze, d.h. solche, die auf den Gebrauch der Sprache fokussieren, semantischen Ansätzen in der Rechtspraxis vorzuziehen sind.⁹⁵

Zweitens heben sprachfokussierte und pragmatische Ansätze wie der Inferentialismus von Brandom hervor, dass sich die Bedeutung von Begriffen aus der Abgrenzung zu anderen Begriffen ergibt – und zwar insbesondere durch die Verpflichtungen, die durch einzelne Aussagen (oder Behauptungen) in der Praxis eingegangen werden. Die Bedeutung ergibt sich letztlich auch aus den Ableitungen oder eben Inferenzen, die aus einem Begriff oder einer ganzen Behauptung folgen.

Und schließlich: Holistische Bedeutungstheorien fokussieren auf die Bedeutung der ganzen Sprache für das Verständnis einzelner Aussagen oder in den Worten von Quine: „[i]t is misleading to speak of the empirical content of an individual statement“.⁹⁶ Letztlich haben wir ein ganzes Netz an sprachlichen Aussagen, und wir werden nie das ganze Netz in Frage stellen, sondern nur einzelne Aussagen und die damit zusammenhängenden Inferenzen zu anderen Aussagen. Ob wir letztlich ein-

88 Vgl. statt vieler Verein Ernst Mach, Wissenschaftliche Weltauffassung. Der Wiener Kreis (1929), in Stöltzner/Uebel, Wiener Kreis, Texte zur wissenschaftlichen Weltauffassung von Rudolf Carnap, Otto Neurath, Moritz Schlick, Philipp Frank, Hans Hahn, Karl Menger, Edgar Zilsel und Gustav Bergmann, 2009, 3 (11).

89 Vgl. die Darstellung von Uebel, „Vienna Circle“, The Stanford Encyclopedia of Philosophy (Summer 2024 Edition) in Zalta/Nodelman <https://plato.stanford.edu/archives/sum2024/entries/vienna-circle/> (letzter Aufruf 14.5.2025).

90 Mach, Die Mechanik in ihrer Entwicklung, Historisch-kritisch dargestellt, 2. Aufl. 1889, S. 461.

91 Vgl. zum Ganzen Verein Ernst Mach, Wissenschaftliche Weltauffassung. Der Wiener Kreis (1929), in Stöltzner/Uebel, Wiener Kreis, Texte zur wissenschaftlichen Weltauffassung von Rudolf Carnap, Otto Neurath, Moritz Schlick, Philipp Frank, Hans Hahn, Karl Menger, Edgar Zilsel und Gustav Bergmann, 2009, 3 (12 f.).

92 Vgl. Lindner, Was kann die Rechtswissenschaft vom „Wiener Kreis“ lernen? RphZ 2016, 44 ff.

93 Abgelehnt wird hierbei eine positivistische Auffassung, wonach die Rechtsnorm das Untersuchungsobjekt ist. Die Rechtswissenschaft ist eine sprachbasierte und normorientierte Praxis, weshalb das Untersuchungsobjekt breiter zu verstehen ist als einzelne oder mehrere Rechtsnormen. Zum hier vertretenen Begriff der Norm Gubelmann/Hongler, Die Instrumente der Rechtspraxis, 2025, S. 133 ff.

94 Wittgenstein, Philosophische Untersuchungen, 2003, S. 1 ff.

95 Vgl. jedoch die neueren Ansätze von Hlobil/Brandom, Reasons for Logic, Logic for Reasons: Pragmatics, Semantics, and Conceptual Roles, 2024, S. 3 ff.

96 Quine, Two Dogmas of Empiricism, The Philosophical Review 1951, 20 (40).

zelne Aussagen in Frage stellen, erfolgt normorientiert, und diese Normen werden wir uns innerhalb der Gesellschaft selbst vorgeben.

Diese theoretischen Ausführungen sind sehr kondensiert und abstrakt.⁹⁷ Nimmt man jedoch Bezug auf konkrete juristische Fragestellungen, wird der Nutzen klar. Wir werden das nachfolgend anhand von zwei Elementen tun, und zwar der Normorientierung und der Frage der Letztbegründung von juristischen Auslegungsergebnissen bzw. Anwendungsprämissen.

5.2. Normorientierung der rechtswissenschaftlichen Erkenntnis

Wir können die Rechtswissenschaft nicht verstehen, ohne die Bedeutung der Sprache für die Rechtspraxis zu verstehen. Pragmatisten wie *Brandom* heben hierbei die Bedeutung der Anerkennung von Behauptung für deren Gültigkeit in einer diskursiven Praxis hervor.⁹⁸

Anders gesagt, ist die Behauptung, dass Modell 1, 2 oder 3 die richtige Auslegung des Gleichheitsrechts darstellt, letztlich dahingehend zu klären, ob sie im Spiel um das Geben und Nehmen von Gründen innerhalb der Rechtspraxis als handlungsanleitende Norm für künftige Fälle (kurz: als präjudizielle Erwägung) akzeptiert wird. Es geht also nicht nur um eine Semantisierung von einzelnen Begriffen einer Rechtsnorm oder um die Suche nach der einzig richtigen Auslegung des Gleichheitsrechts, sondern um die Offenlegung der Gründe für oder gegen die Gültigkeit bzw. Maßgeblichkeit einer Norm innerhalb der Rechtspraxis als soziale Praxis.⁹⁹ Hierbei ist festzustellen, ob die genannten Gründe für oder gegen die Maßgeblichkeit der Modelle akzeptiert werden. Dies ist ein zutiefst pragmatistisches Anliegen. Das alles klingt banal, ist jedoch hochkomplex und sehr bedeutend für das vorliegende Problem.

Für welches Modell wir uns letztlich entscheiden (Modell 1, 2 oder 3) ist diskursiv durch das Vorbringen von Gründen für die eine oder andere Variante zu entscheiden. Einzelne Behauptungen für oder gegen ein Modell können von den Diskursteilnehmern in Frage gestellt oder durch andere Behauptungen untermauert werden.¹⁰⁰ Hierbei orientieren wir uns an Normen – und zwar nicht nur an Rechtsnormen, sondern eben auch an den erwähnten sittlichen Normen oder anderen, innerhalb der Gesellschaft für maßgebend gehaltenen Normen.¹⁰¹

Wir geben uns in der Rechtspraxis somit selbst die Normen vor, an denen wir uns orientieren und an denen wir Entscheide oder eben auch die Entwicklung von Anwendungsprämissen rationalisieren können. Klar ist, dass Rechtsnormen gültig sind, wenn sie die rechtsstaatlichen Anforderung erfüllen (z.B. durch das zuständige Parlament verabschiedet wurden).¹⁰² Bei den anderen Normen ist es komplexer, die Gültigkeit und Maßgeblichkeit zu prüfen.¹⁰³ Für die vorliegende Abhandlung stellt sich insbesondere die Frage nach der Gültigkeit von sittlichen Normen, die zur Auslegung der Gleichbehandlungsgebots beigezogen werden müssen und an denen sich letztlich eine Rationalisierung der gewählten Anwendungsprämissen messen lassen muss. Das haben die Ausführungen oben in Kap. 4 gezeigt. Die Ausführungen zu den sittlichen Normen haben offengelegt, dass letztlich durch das Geben und Nehmen von Gründen zu entscheiden ist, welche sittlichen Normen gültig und maßgebend sind. Im Rahmen dieses Prozesses haben wir uns oben

auf folgende drei festgelegt: (1) Wahrung der Menschenwürde, (2) Schutz von Freiheitsrechten und (3) Rechtsstaatlichkeit bzw. Willkürverbot. Nicht überzeugt haben Normen zur Verteilungsgerechtigkeit.

5.3. Frage der Letztbegründung

Neben der Normorientierung akzeptieren Pragmatisten zudem, dass der Diskurs irgendwo abbricht. Die Gefahr von dogmatischen Behauptungen, d.h. Behauptungen, die nicht weiter begründet werden (und nicht auf empirischen Beobachtungen oder logischen Schlüssen beruhen), wird – entgegen dem Wiener Kreis¹⁰⁴ – nicht als Gefahr gesehen, sondern also Notwendigkeit in einer diskursiven Praxis, die eben nicht nur auf logischen bzw. deduktiven Schlussfolgerungen basiert.¹⁰⁵ Irgendwo wird der juristische Diskurs abbrechen. Wichtig ist, dass wir offenlegen, wo dies passiert. Der Rechtsdiskurs basiert regelmäßig nicht nur auf deduzierbaren oder formal-logischen Behauptungen. Wiederum ist diese abstrakte Diskussion anhand der Ausführungen zum Gleichbehandlungsgebot zu visualisieren.

Wir haben oben dargestellt, dass es verschiedene Ansätze gibt, das Gleichbehandlungsgebot für die Anwendungspraxis zu strukturieren. Klärungsbedürftig ist allerdings, wo sich die Letztbegründung der einzelnen Modelle findet. Hierbei überrascht auf den ersten Blick, dass der Diskurs für oder gegen eines der Modelle doch relativ schnell abbricht. Insbesondere ist es schwierig, konkrete Gründe zu finden, warum im Sinne der aristotelischen Formel (*Modell 1*) oder im Sinne einer bereichs-

97 Vgl. für eine ausführlichere Zusammenfassung der sprachphilosophischen und erkenntnistheoretischen Entwicklungen *Gubelmann/Hongler*, Die Instrumente der Rechtspraxis, 2025, S. 12 ff.

98 Dies ist angelehnt an *Hegel*. Vgl. *Brandom*, A Hegelian Model of Legal Concept Determination, in *Hubbs/Lind*, Pragmatism, Law, and Language, 2013, S. 19 ff.

99 Vgl. hierzu auch *Somek*, Was ist nachpositivistisches Rechtsdenken?, verfügbar online: https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwiV3ffVhQWNAxC6gIH-HaMpA7sQFnoECBsQAw&url=https%3A%2F%2Fwww.somek.org%2Fwp-content%2Fuploads%2F2021%2F09%2FWas_ist_nachpositivistisches_Rechtsdenken.pdf&usq=AOvVaw37wclHcfAULYr9ui0lGa4Z&opi=89978449, S. 17 f.

100 Vgl. zu den Standardbehauptungen *Gubelmann/Hongler*, Die Instrumente der Rechtspraxis, 2025, S. 42 f.

101 Diese Auffassung ist kompatibel mit der „rule of recognition“ von *Hart*. Die maßgebenden Normen sind diejenigen Normen, die in der Rechtsanwendung für anwendbar gehalten werden. Vgl. *Hart*, The Concept of Law, 3. Aufl. 2012, S. 102 ff.

102 Vgl. bspw. die „Pedigree Thesis“ von *Dworkin* in *Dworkin*, The Model of Rules, The University of Chicago Law Review 1967, 14 (17). Oder etwas präziser: Damit eine Rechtsnorm gültig zustande gekommen ist, müssen die Rechtserzeugungsvorgaben innerhalb einer Rechtsordnung erfüllt sein.

103 Vgl. dazu *Gubelmann/Hongler*, Die Instrumente der Rechtspraxis, 2025, S. 133 ff.

104 Es würde den Rahmen dieses Beitrags sprengen, hier auf einzelne Vertreter und die jeweiligen Verästelungen innerhalb des Wiener Kreises einzugehen. Darum wird hier – zugegebenermaßen stark vereinfacht – davon ausgegangen, dass der Wiener Kreis sich grundsätzlich an dogmatischen Behauptungen stören würde, die weder empirisch widerlegt noch logisch begründet werden können.

105 Vgl. mit Bezug auf das „Münchhausen Trilemma“, welches ebenfalls dogmatische Behauptungen beinhaltet, auch *Habermas*, Moralbewußtsein und kommunikatives Handeln, 1983, S. 90.

spezifischen Konkretisierung (*Modell 2*) gleiches Nettoeinkommen gleich besteuert werden soll.

► Zu Modell 1:

Bei der aristotelischen Formel sind es vermutlich intuitive Gerechtigkeitsempfindungen, die als Letztbegründung dienen. Konkret soll gleiches Nettoeinkommen eben gleich besteuert werden, weil das einfach so ist. Es „erscheint“ eben gerecht, gleiches Einkommen gleich zu besteuern.¹⁰⁶ Intuitionen bzw. intuitive Gerechtigkeitsentscheide sind aber gerade nicht-inferentiell, d.h. es ist offen, ob sie eine fundierte Konfrontation mit Gründen gegen diese intuitive Auffassung überstehen.¹⁰⁷ Wir haben oben hervorgehoben, dass gerade die inferentiellen Verknüpfungen zentral sind, um zu beurteilen, ob eine Behauptung überzeugt oder eben als „richtig“ oder „falsch“ gilt. Das gilt auch für Behauptungen zur Frage, ob eine Steuer „gerecht“ ist. Es gilt also aufzuzeigen, wozu sich Personen verpflichten, wenn sie behaupten, dass verfassungsrechtlich abgestützt gleiches Nettoeinkommen (oder gleiche Verkehrswerte bei der Grundsteuer) gleich besteuert werden soll. Anhand dieser Ableitungen oder eben Verpflichtungen lässt sich die Überzeugungskraft messen. Für unsere Zwecke könnte beispielsweise Folgendes vorgebracht werden:

Die Notwendigkeit der gleichen Besteuerung des gleichen Nettoeinkommens bedeutet regelmäßig, dass Personen mit gleichem Vermögen oder gleichem Konsum für Zwecke der Einkommenssteuer ungleich behandelt werden.¹⁰⁸ Auch Personen mit unterschiedlichem Vermögen können für Zwecke der Einkommenssteuer ungleich behandelt werden. Warum aber das Einkommen und nicht das Vermögen als Vergleichsstandard dienen soll, wird nicht offengelegt. Persönlich würde ich das Vermögen als plausible Größe qualifizieren, um zumindest zu prüfen, ob Personen „zahlungsfähig“ und damit wohl auch „leistungsfähig“ für Steuerzwecke sind.¹⁰⁹

► Zu Modell 2:

Bei der bereichsspezifischen Konkretisierung (*Modell 2*) soll zu Beginn nochmals auf die vom BVerfG verwendete Begründungsformel Bezug genommen werden:

*„Gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt im Steuerrecht ist der Grundsatz der Lastengleichheit. Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Der Gleichheitssatz belässt dem Gesetzgeber einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstands als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes. Abweichungen von der mit der Wahl des Steuergegenstands einmal getroffenen Belastungsentscheidung müssen sich indessen ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands). Demgemäß bedürfen sie eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag. Dabei steigen die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund mit dem Ausmaß der Abweichung und ihrer Bedeutung für die Verteilung der Steuerlast insgesamt [...]“*¹¹⁰

Seziert man diese Erwägung, so hält das BVerfG fest, dass:

- (1) Gleiches nach Maßgabe seiner Gleichheit gleich zu behandeln ist, wobei der Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum hat.
- (2) dass Abweichungen von der mit der Wahl des Steuergegenstands einmal getroffenen Belastungsentscheidung sich ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen müssen.
- (3) Wird (1) und (2) kombiniert, so sagt das Gericht, dass sich der Gesetzgeber für ein Vergleichsobjekt entscheiden muss und Abweichungen davon zu rechtfertigen sind – und diese Behauptung ist verfassungsrechtlich abgestützt über das Gleichbehandlungsgebot.

Warum dies so ein soll, sagt das Gericht zumindest in dieser Erwägung nicht, obwohl die Erwägung der justizielle Ort der Letztbegründung ist. Es werden keine weiteren Gründe angefügt, warum Gleiches gleich zu besteuern ist und warum bei der Einkommenssteuer das Nettoeinkommen als Vergleichsobjekt dienen soll, falls der Gesetzgeber sich in grundsätzlicher Weise dazu entschieden hat, das Nettoeinkommen zu besteuern. Oder warum bei einer Grundsteuer der Verkehrswert grundsätzlich als Messgröße dienen soll¹¹¹ oder bei einer Umsatzsteuer der Konsum einer Person.

Um den Entscheid zu rationalisieren, müssten aber genau hier weitere Ausführungen erfolgen. Denkbar wäre es vorzubringen, dass Steuergesetze folgerichtig auszugestalten sind, damit sie nicht willkürlich wirken.¹¹² Die Explizitmachung zeigt dann aber auch, wozu sich die Rechtsanwendung verpflichtet – und zwar zu einer willkürfreien Gesetzgebung und nicht zwingend zu einem Vergleichsobjekt „Nettoeinkommen“ oder „Verkehrswert“.¹¹³ Möglich wäre auch zu argumentieren, dass Gesetze folgerichtig ausgestaltet sein müssen, damit sich der Gesetzgeber nicht widersprüchlich verhält. Letzteres würde „der

¹⁰⁶ Die Verwendung des Begriffs „erscheinen“ impliziert bereits, dass dem keine fundierte Analyse zugrunde liegt. Ich habe mich bereits an anderer Stelle intensiv mit der Frage beschäftigt, weshalb die aristotelischen Gerechtigkeitsüberlegungen nicht in einen institutionellen Rahmen passen bzw. nicht für Fragen der Verteilungsgerechtigkeit herangezogen werden sollten. Siehe dazu Hongler, Justice in International Tax Law, A Normative Review of the International Tax Regime, 2019, S. 6 ff.

¹⁰⁷ Vgl. zum Thema „Ethical Intuitionism“ Huemer, Revisionary Intuitionism, Social Philosophy and Policy 2008, 368 ff.

¹⁰⁸ Vgl. hierzu mit numerischen Beispielen Hongler/Kempny/Valta, Thesen zur gleichheitsgrundrechtlichen Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips, FStR 2024, 166 (169 f.).

¹⁰⁹ Vgl. hierzu auch Kempny, Gedanken zum „Leistungsfähigkeitsprinzip“, StuW 2021, 85 (89 f.).

¹¹⁰ BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12 Rz. 96, WM 2018, 879; vgl. auch BVerfG v. 26.3.2025 – 2 BvR 1505/20 Rz. 159, DB 2025, 916 = WM 2025, 649.

¹¹¹ Vgl. zu dieser Diskussion in Deutschland bspw. Kirchhof, Grundsteuer: Die verfassungsrechtlichen Einwände gegen die Bodenwertsteuer und das Bundesmodell bleiben (Teil I), Der Betrieb 2025, 277 ff. oder auch den Entscheid BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12, WM 2018, 879.

¹¹² Vgl. Hey, Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmenssteuerrecht – Zugleich Besprechung der Entscheidung des BVerfG zum Verbot von Jubiläumsrückstellungen vom 12.5.2009, DStR 2009, 2561 (2568), die im Zusammenhang mit dem Folgerichtigkeitsgebot von einem „Mindestmaß an Regelmäßigkeit“ spricht. Vgl. auch die Erwägungen in älteren Entscheiden des BVerfG etwa in BVerfG v. 9.7.1969 – 2 BvL 20/65 Rz. 34.

¹¹³ Vgl. hierzu Jahndorf, Folgerichtigkeit im Steuerrecht als Verfassungsgebot, StuW 2016, 256 (263).

Vernunft [widersprechen]¹¹⁴. Damit ist aber noch keine weitere Verpflichtung offengelegt, da nicht gesagt wird, was „Vernunft“ bzw. „vernünftig“ genau bedeutet und warum widersprüchliche Gesetze *per se* verfassungswidrig sind.

Erkenntnistheoretisch hilft es, wie erwähnt, auch aufzuzeigen, was eine Behauptung für Implikationen zur Folge hat, um zu prüfen, ob die Behauptung überzeugt. Das heißt, was implizieren wir alles durch die von den Gerichten vertretene Auffassung, und sind die Vertreter dieser Auffassung bereit, die Implikationen zu bestätigen?¹¹⁵ Hierzu wiederum ein paar konkrete Beispiele:

Die Position des BVerfG führt meines Erachtens konsequenterweise dazu (oder eben sie impliziert), dass eine Abschaffung eines Steuergesetzes (z.B. des Einkommenssteuergesetzes oder des Grundsteuergesetzes) verfassungskonform wäre, eine Neubelastung innerhalb des Gesetzes jedoch zu rechtfertigen wäre. Die Abschaffung wäre „folgerichtig“, wogegen eine Neubelastung (z.B. durch die Abschaffung oder Beschränkung eines Abzugs¹¹⁶) u.U. nicht folgerichtig wäre. Das höchste Gericht kann somit in Mikro-Entscheide des Gesetzgebers eingreifen, die großen Makro-Entscheide jedoch nicht in Frage stellen. Oder etwas strukturierter in argumentationstechnischer Formulierung:

Aus der Prämisse:

P1: Die Verfassung verlangt, dass sich der Gesetzgeber für ein Vergleichsobjekt entscheidet und sich folgerichtig daran orientiert.

folgt:

K1: Der Gesetzgeber kann ganze Gesetze außer Kraft setzen, ohne gegen die Verfassung zu verstoßen.

K2: Der Gesetzgeber verstößt gegen die Verfassung, wenn er Abzüge nicht gewährt, die er folgerichtig gewähren müsste aufgrund des gesetzgeberischen Grundentscheides (z.B. Besteuerung des Nettoeinkommens).

Wer sich somit zu P1 verpflichtet, verpflichtet sich auch zu K1 und K2. Oder konkreter: Das Deutsche BVerfG kann zwar in die Ausgestaltung des Fahrkostenabzugs eingreifen¹¹⁷, in die Verlustverrechnung bei Termingeschäften¹¹⁸ oder die Bewertung von Grundstücken für die Grundsteuer, es scheint jedoch weder die Erhöhung der Mehrwertsteuer noch die Einführung der Mehrwertsteuer verhindern zu können – obwohl die Belastungen durch Letztere Maßnahmen viel höher sein können als durch die Ausgestaltung des Fahrkostenabzugs oder die Verlustverrechnung bei Termingeschäften.¹¹⁹ Oder ebenfalls konkreter: Das Deutsche BVerfG kann zwar in die Ausgestaltung des Bewertungsmaßstabes bei der Vermögenssteuer (oder der Grundsteuer) eingreifen, es kann jedoch nicht verhindern, dass ein signifikanter Teil des in Euro gehaltenen Vermögens durch (staatlich zumindest mitverursachte) Inflation in den letzten Jahren vernichtet wurde und vielleicht künftig wieder vernichtet wird.¹²⁰ Bekanntlich lag die Inflation in einigen europäischen Ländern (inkl. Deutschland) bei Nahrungsmitteln im zweistelligen Bereich, und dies traf – relativ gesprochen – überwiegend tiefe Einkommen.¹²¹ Ökonomisch ist das gleichbedeutend mit einer zweistelligen Vermögenssteuer mit einem degressiven Tarifverlauf. Verhindert werden konnte dies justiziell jedoch nicht.

Diese Implikationen sind zentral, und jene Vertreter des Modells 2 werden sich hierzu verpflichten lassen müssen. Eine wichtige Schlussfolgerung ist, dass damit hinsichtlich der gerechten Lastenverteilung innerhalb des Staates dem Verfassungsgericht die Kompetenz gewährt wird, in Mikro-Entscheide einzugreifen, nicht jedoch bedeutende Makro-Entscheide des Gesetzgebers zu überprüfen. Hier beginnt das Modell 2 weiter auseinanderzubrechen. Grundrechtlich sollten gerade die Makro-Entscheide und nicht die Mikro-Entscheide justiziell überprüft werden können. Mit der traditionellen Idee des „Leistungsfähigkeitsprinzips“ als Prinzip zur Erzielung einer gerechten Lastenverteilung im Staat hat das nichts zu tun.

Um nicht missverstanden zu werden: Wir fordern nicht, dass die Verfassungsgerichte mehr Kompetenzen bekommen sollten, um beispielsweise auch eine Erhöhung der Mehrwertsteuer zu kassieren oder in fiskalische Entscheide einzugreifen, falls diese inflationssteigernd wirken. Die Beispiele zeigen jedoch, dass die gegenwärtige Anwendung des Gleichheitsrechts für verteilungsrechtliche Fragen höchst ungeeignet ist. Wir sollten darum das Gleichbehandlungsgebot auch nicht in diese Richtung instrumentalisieren, dass es zu mehr Steuergerechtigkeit führt. Diesen Anforderungen wird es in der jetzigen Form nicht genügen können.

Zusammenfassend kann das Gleichheitsrecht auch nach diesem erkenntnistheoretischen Exkurs letztlich willkürliche Entscheide des Gesetzgebers verhindern (das eigentliche Ziel des Folgerichtigkeitsgebots!) wie auch solche Ungleichbehandlungen, die gerechtigkeitstheoretisch besonders verpönt sind oder eben einer sittlichen Prüfung nicht standhalten. Für mehr taugt es nicht. Insbesondere taugt es nicht dazu, eine gerechte Lastenverteilung im Staat zu erzielen.

6. Schlussfolgerung

Die gegenwärtig herrschenden Auffassungen zum Leistungsfähigkeitsprinzip bzw. zum Gleichbehandlungsgebot führen zu einem starken Einfluss der Judikativen auf die Steuerpolitik –

114 So explizit *Kirchhof*, Die Gleichheit vor dem Steuergesetz – Maßstab und Missverständnisse, StuW 2017, 3 (8).

115 Zur Bedeutung von Implikationen in einer pragmatischen Erkenntnistheorie bzw. Sprachphilosophie *Hlobil/Brandom*, Reasons for Logic, Logic for Reasons: Pragmatics, Semantics, and Conceptual Roles, 2024, 55 ff.

116 Vgl. den Entscheid zur Entfernungspauschale BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210 = FR 2009, 74 m. Anm. *Greite*.

117 Vgl. den Entscheid zur Entfernungspauschale BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210 = FR 2009, 74 m. Anm. *Greite*.

118 Entschieden wurde dies bisher jedoch erst auf Stufe des BFH vgl. BFH, Beschl. v. 7.6.2024 – VIII B 113/23 (AdV).

119 Vgl. zur degressiven Wirkung der Mehrwertsteuer *Alastair*, Reassessing the regressivity of the VAT, OECD Taxation Working Papers No. 49, 2020.

120 Vgl. zu den Inflationsdaten in Deutschland https://www.destatis.de/DE/Temen/Wirtschaft/Preise/Verbraucherpreisindex/_inhalt.html#sprg475762 (letzter Aufruf 8.5.2025).

121 Vgl. hierzu *Soldani/Causa/Luu*, The cost-of-living squeeze: Distributional implications of rising inflation, 24.4.2023 <https://cepr.org/voxeu/columns/cost-living-squeeze-distributional-implications-rising-inflation> (letzter Aufruf 8.5.2025).

insbesondere in Deutschland, aber in beschränkter Form auch in der Schweiz und in Österreich.

Die Judikative und mit ihr auch die Rechtswissenschaftler und Rechtswissenschaftlerinnen haben letztlich die Deutungshoheit im Staat, was gerechte und was ungerechte Steuerpolitik bzw. was verfassungskonforme und was verfassungswidrige Steuerpolitik ist. Dies geschieht u.a. durch eine ständige Bestätigung der bisherigen dogmatischen Begründungen – insbesondere, dass Gleiches gleich zu behandeln sei. Dies erlaubt es den Gerichten – wie gezeigt wurde wohl basierend auf intuitiven Gerechtigkeitsurteilen – in ganz unterschiedlicher Weise in die Kompetenzen des Gesetzgebers einzugreifen.

Es geht letztlich auch um Macht – und zwar um die Macht der Deutungshoheit. Würde die Steuerrechtswissenschaft das Leistungsfähigkeitsprinzip ein für alle Mal begraben und das

Gleichbehandlungsgebot nur noch im Sinne von Modell 3 verstehen, verlöre die verfassungsrechtliche Beurteilung von Steuergesetzen als wissenschaftliche Tätigkeit an Bedeutung.

Wir würden dennoch – oder genau deshalb – nahelegen, den bisherigen Ort der Letztbegründung – dass Gleiches gleich zu besteuern sei – zu verlassen und sich vertieft Gedanken zu machen, an welchen sittlichen Normen wir uns orientieren wollen. Konkret bedeutet dies, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip bzw. das Gleichbehandlungsgebot aus dem gegenwärtigen Korsett zu befreien ist und eine offene Diskussion in der Steuerrechtswissenschaft zu führen ist, wo die sittlichen Grenzen der justiziellen Kontrolle von Steuergesetzen liegen sollen. Sich auf Intuitionen zu berufen, reicht – insbesondere auch erkenntnistheoretisch – hierbei nicht.