

Steuerkonkurrenzen

Herausgegeben von
MICHAEL DROEGE,
CHRISTINE OSTERLOH-KONRAD
und CHRISTIAN SEILER

Mohr Siebeck

Steuerkonkurrenzen

herausgegeben von

Michael Droege, Christine Osterloh-Konrad
und Christian Seiler



Steuerkonkurrenzen

Herausgegeben von

Michael Droege, Christine Osterloh-Konrad
und Christian Seiler

Mohr Siebeck

Michael Droege ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Verwaltungsrecht, Religionsverfassungs- und Kirchenrecht sowie Steuerrecht an der Universität Tübingen.
orcid.org/0000-0003-3551-5920

Christine Osterloh-Konrad ist Inhaberin des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Handels- und Gesellschaftsrecht, Steuerrecht sowie Rechtsphilosophie an der Universität Tübingen.
orcid.org/0000-0003-3512-0195

Christian Seiler ist Inhaber des Lehrstuhls für Staats- und Verwaltungsrecht, Finanz- und Steuerrecht an der Universität Tübingen.



Universitätsbund
Tübingen e. V.

Die Drucklegung dieser Publikation wurde gefördert durch den Unibund Tübingen e.V.

ISBN 978-3-16-200760-5 / eISBN 978-3-16-200761-2
DOI 10.1628/978-3-16-200761-2

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind über <https://dnb.dnb.de> abrufbar.

© 2026 Mohr Siebeck Tübingen.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für die Verbreitung, Vervielfältigung, Übersetzung und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen. Das Recht einer Nutzung der Inhalte dieses Werkes zum Zwecke des Text- und Data-Mining im Sinne von § 44b UrhG bleibt ausdrücklich vorbehalten.

Gedruckt auf alterungsbeständiges Papier.

Mohr Siebeck GmbH & Co. KG, Wilhelmstraße 18, 72074 Tübingen, Deutschland
www.mohrsiebeck.com, info@mohrsiebeck.com

Vorwort

Steuerkonkurrenzen sind ein zentrales, aber bislang nur unzureichend bearbeitetes Themenfeld des Steuerrechts. Sie entstehen überall dort, wo mehrere Steuern oder Abgaben an denselben wirtschaftlichen Vorgang, an dieselbe Quelle der Leistungsfähigkeit oder an denselben Steuerpflichtigen anknüpfen und sich hierdurch in ihren Belastungswirkungen überlagern. Solche Konkurrenzverhältnisse sind kein Randphänomen, sondern prägen das geltende Steuerrecht in vielfältiger Weise. Sie werfen grundsätzliche Fragen nach der inneren Ordnung des Steuersystems, nach der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit kumulativer Belastungen sowie nach den Maßstäben für eine sachgerechte Koordination der einzelnen Steuerarten auf.

Die verschiedenen Beiträge dieses Bandes beruhen auf Vorträgen eines im Juni 2025 veranstalteten Symposiums des Instituts für Steuer- und Finanzrecht und beleuchten das Themenfeld der Steuerkonkurrenzen aus unterschiedlichen, sich ergänzenden Perspektiven. Zunächst werden die verfassungsrechtlichen und systematischen Grundlagen der Steuerstaatlichkeit untersucht. Das Verhältnis von Steuern zu anderen Finanzierungsinstrumenten steht dabei ebenso im Mittelpunkt wie die dogmatische Tragfähigkeit des Steuerstaatsprinzips. Ein rechtsvergleichender Blick auf dieses Prinzip verdeutlicht seine unterschiedliche Ausgestaltung in verschiedenen Rechtsordnungen und zeigt spezifische nationale Pfadabhängigkeiten auf. Ergänzend werden die finanzverfassungsrechtlichen Ertragskompetenzen und ihre potentielle Ordnungsfunktion für das Steuersystem untersucht. Dabei rücken die Strukturprinzipien der einzelnen Steuerarten sowie die Unterscheidung zwischen Einkommensentstehung und Einkommensverwendung als mögliche Leitlinien einer kohärenten Steuergesetzgebung in den Vordergrund.

Einen weiteren Schwerpunkt bildet die freiheitsrechtliche Dimension von Steuerkonkurrenzen. Ihre Analyse beschränkt sich nicht auf die isolierte Zahllast der einzelnen Steuer, sondern nimmt auch die kumulative Wirkung mehrerer Belastungen und die grundrechtlichen Maßstäbe zur Beurteilung solcher Kumulationen in den Blick. Dabei stellt sich nicht zuletzt die Frage, inwiefern der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im Vielsteuersystem an eine steuerartübergreifende Leistungsfähigkeit anknüpfen kann. Die verfassungsrechtliche Perspektive auf Steuerkonkurrenzen wird durch europarechtliche und völkerrechtliche Überlegungen ergänzt, die Steuerkonkurrenzen in einen überstaatlichen Ordnungsrahmen einbetten und die Wechselwirkungen zwischen nationalem Steuerrecht und inter- bzw. supranationalen Prinzipien herausarbeiten.

Darauf aufbauend widmen sich weitere Beiträge konkreten Konkurrenzverhältnissen zwischen einzelnen Steuerarten. Analysiert werden unter anderem das

Zusammenspiel von Einkommen- und Körperschaftsteuer, Überschneidungen von Einkommen- und Erbschaftsteuer, die Kompensation der Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer sowie das Verhältnis der kommunalen Steuern zu bundesgesetzlich geregelten Verbrauch- und Aufwandsteuern. Diese Einzeluntersuchungen dienen nicht nur der Lösung praktischer Abgrenzungsprobleme, sondern gehen auch der Frage nach, ob sich daraus allgemeinere Strukturen und Wertungen einer Steuerkonkurrenzlehre ableiten lassen.

Insgesamt versteht sich der Band als Beitrag zu einer vertieften systematischen Durchdringung von Steuerkonkurrenzen. Er soll die Grundlagen klären, das Problembewusstsein schärfen und Ansatzpunkte für eine weiterführende Steuerkonkurrenzlehre im Rahmen einer kohärenteren Ausgestaltung des Steuerrechts liefern. Damit dokumentiert er die besondere Ausrichtung des Tübinger Instituts für Finanz- und Steuerrecht auf die Grundlagen der Steuerrechtsordnung als gemeinsames Forschungsinteresse.

Die Kanzlei Pöllath und Partner und der Universitätsbund Tübingen e.V. haben die Durchführung des Symposiums und die Drucklegung dieses Bandes großzügig unterstützt. Für diese Unterstützung sind wir sehr dankbar. Ebenso danken wir unseren Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern an den Lehrstühlen für die Unterstützung bei der Tagung und Frau Anna Brechtelsbauer für die redaktionelle Betreuung des Bandes. Dem Verlag Mohr Siebeck danken wir für die hervorragende verlegerische Begleitung.

Tübingen, im Februar 2026

*Michael Droege
Christine Osterloh-Konrad
Christian Seiler*

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
<i>Michael Droege</i>	
Der Steuerstaat als Verfassungsprinzip	
Steuern und ihr Verhältnis zur Staatsfinanzierung	
durch sonstige Abgaben	1
<i>Christine Osterloh-Konrad</i>	
Steuerstaatlichkeit im Rechtsvergleich	35
<i>Christian Seiler</i>	
Die Ordnungsfunktion der Ertragskompetenzen	53
<i>Gregor Kirchhof</i>	
Die vergessene Freiheit im Steuerrecht	
Kumulative Belastungen und grundrechtliche Breitenwirkungen	73
<i>Benjamin Straßburger</i>	
Konkurrenz der Besteuerungshoheiten?	
Materielle Prinzipien einer europäischen Steuerrechtsordnung	91
<i>Peter Hongler</i>	
Konkurrenz der Besteuerungshoheiten?	
Materielle Prinzipien eines globalen Steuerrechts	117
<i>Hanno Kube</i>	
Steuerartübergreifende Leistungsfähigkeit	133
<i>Monika Jachmann-Michel</i>	
Freiheitsgrundrechtliche Grenzen der Besteuerung	149
<i>Ulrich Palm</i>	
Körperschaftsteuer als Vorbelastung?	
Steuersubjektivität und das Zusammenwirken von Körperschaftsteuer	
und Einkommensteuer	165

Maximilian Haag

Zur Konkurrenz von Einkommen- und Erbschaftsteuer 187

Birgit Weitemeyer

Kompensation der Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer 201

*Rainer Wernsmann*Kommunale Steuern in Konkurrenz zu bundesgesetzlich geregelten
Verbrauch- und Aufwandsteuern 221

Verzeichnis der Autorinnen und Autoren 229

Der Steuerstaat als Verfassungsprinzip

Steuern und ihr Verhältnis zur Staatsfinanzierung durch sonstige Abgaben

Michael Droege

I. Einleitung – Zum Steuerstaat als Abstandsgebot

Die Bundesrepublik Deutschland ist ein Steuerstaat,¹ also ein Staat, der seinen Finanzbedarf im Wesentlichen durch Steuern deckt.² Im Jahr 2024 machten die Steuereinnahmen in Deutschland rund 47,9 Prozent der gesamten Einnahmen

¹ Grundlegend *Isensee*, Steuerstaat als Staatsform, in: FS für Knut Ipsen, 1977, S. 409 ff.; ferner *K. Vogel*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), HStR II, 3. Aufl., 2004, § 30, Rn. 51 ff.; *ders./Waldhoff*, in: *Kahl/Waldhoff/Walter* (Hrsg.), Bonner Kommentar zum Grundgesetz, 81. Lfg. November 1997, Vorbem. z. Art. 104a–115, Rn. 327 ff.; *Kube*, in: *ders./Kischel* (Hrsg.), HStR II, 2024, § 42, Rn. 62 ff.; *P. Kirchhof*, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1981), S. 213 (215); *F. Kirchhof*, Vom Steuerstaat zum Abgabenstaat, Die Verwaltung 21 (1988), 137 ff.; *Wieland*, Finanzverfassung, Steuerstaat und föderaler Ausgleich, in: FS 50 Jahre BVerfG, Bd. II, 2001, S. 771 (776 ff.); *Seiler*, Steuerstaat im Binnenmarkt, in: FS für Josef Isensee, 2007, S. 875 ff.; *Korioth*, Finanzverfassung, in: *Kube* (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, FS für Paul Kirchhof, § 135, Rn. 6; *Droege*, Legitimation und Grenzen nichtsteuerlicher Abgaben, Die Verwaltung 46 (2013), 313, (321 ff.); *Leipold/Huhnholz*, Die Entwicklung des „Steuerstaates“: Ursprung, Aufstieg und Ende eines finanzwirtschaftlichen Fortschrittsparadigmas, Jahrbuch für Wirtschaftsgeschichte 62 (2021), S. 505 ff. Vgl. auch die Beiträge in: *Huhnholz/Sahr/Weiler*, Politische Theorien öffentlicher Finanzen, Leviathan Sonderband 43, 2025. Begrifflich zurückzuführen ist das Konzept des Steuerstaates auf *L. v. Stein*, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Zweiter Teil, Erste Abteilung, Nachdruck der 5. Aufl., 1885, 128 ff. (133 f.), 346 ff. (349). Verfassungsnormativ in: BVerfGE 78, 249 (266 f.); 93, 319 (342) – ablehnend: *Heun*, Die Entwicklung des Steuerstaatskonzepts in theoretischer und tatsächlicher Hinsicht, in: *Sacksofsky/Wieland* (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, 2000, S. 10 ff.; *Gramm*, Vom Steuerstaat zum Gebührenfinanzierten Dienstleistungsstaat?, Der Staat 36 (1997), 267 (270); *Püttner*, Die öffentlichen Unternehmen, 2. Aufl., 1985, S. 197 f.; *Klein*, Die Teilnahme des Staates am wirtschaftlichen Wettbewerb, 1968, S. 143; *A. Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, 2004, S. 68 ff.

² So die technische Begriffsbestimmung bei *Heun*, in: *Wieland/Sacksofsky* (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, 2000, S. 10 (10). Anspruchsvoller schon die qualifizierte Definition bei *Huhnholz*, in: *Voigt* (Hrsg.), Handbuch Staat, 2018, S. 371 (375), wonach ein Steuerstaat „ein tendenziell freiheitlicher Finanzverfassungstyp [ist], der politisch auf ökonomisch erfolgreichen Einsatz privaten Kapitals zwecks privatwirtschaftlicher Autonomie, volkswirtschaftlicher Potenz, sozialstaatlicher Sicherheit und leistungsstaatlicher Daseinsvorsorge angewiesen ist“.

des Öffentlichen Gesamthaushalts aus. Dies unterstreicht die fundamentale, aber nicht ausschließliche Rolle der Steuern als Finanzierungsquelle für die öffentlichen Aufgaben. Die gesamten Steuereinnahmen beliefen sich im Jahr 2024 auf 947,7 Milliarden Euro,³ während die Gesamteinnahmen des Öffentlichen Gesamthaushalts 1.977,6 Milliarden Euro⁴ erreichten.

Über diesen empirischen Befund weit hinaus geht die Entfaltung der Steuerstaatlichkeit als Ausdruck eines verfassungsnormativen Prinzips des Steuerstaats.⁵ Die Gemeinlast der Steuer erscheint als verfassungsrechtlich nobilitierte, primäre Finanzierungsquelle des Staates.⁶ Die Partizipation des Staates am wirtschaftlichen Erfolg der Privaten durch die Steuer⁷ erscheint als „Preis der Freiheit“⁸ in einer dadurch erst wirksam werdenden freiheitlichen Grundrechtsordnung in einer sozialen Marktwirtschaft.⁹ Die Gemeinlast der Steuer ermöglicht in der parlamentarischen Demokratie schließlich die politische Koppelung der Aufgaben- und Ausgabenverantwortung im Budget und ihre strukturelle Entkoppelung von der Art und Weise der Mittelaufbringung.¹⁰ Wegen ihrer Gegenleistungsunabhängigkeit und Voraussetzungslosigkeit sichert sie Zukunftsoffenheit und Unabhängigkeit der Staatsfinanzierung¹¹. In diesen Kontexten kann eine materiell anspruchsvollere Definition des Steuerstaats als „ein tendenziell freiheitlicher Finanzverfassungstyp, der politisch auf den ökonomisch erfolgreichen Einsatz privaten Kapitals zwecks privatwirtschaftlicher Autonomie, volkswirtschaftlicher, sozialstaatlicher Sicherheit und leistungsstaatlicher Daseinsvorsorge angewiesen ist“ aufsetzen.¹²

³ Statistisches Bundesamt, Steuereinnahmen 2024, Statistik über das Steueraufkommen, 71211, verfügbar unter: <https://www-genesis.destatis.de/datenbank/online/statistic/71211/table/71211-0001> (2.6.2026).

⁴ Zu dessen Zusammensetzung: Statistisches Bundesamt, Öffentliche Finanzen, Ausgaben und Einnahmen des Öffentlichen Gesamthaushalts, 2024, verfügbar unter: <https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Oeffentliche-Finanzen/Ausgaben-Einnahmen/Tabellen/liste-ausgaben-einnahmen-finanzierungssaldo-jaehrlich.html#112836> (2.6.2026).

⁵ Zu den unterschiedlichen „Elementen“ bzw. Dimensionen des Begriffs des Steuerstaats siehe nur: *Vogel/Waldhoff*, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), Bonner Kommentar zum Grundgesetz, 81. Lfg. November 1997, Vorbem. z. Art. 104a–115, Rn. 329 f.

⁶ Hierzu statt vieler: *Kube*, in: ders./Kischel (Hrsg.), HStR II, 2024, § 42, Rn. 84 ff.

⁷ So die kurze Definition bei *Vogel/Waldhoff*, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), Bonner Kommentar zum Grundgesetz, 81. Lfg. November 1997, Vorbem. z. Art. 104a–115, Rn. 330: „Steuerstaatlichkeit bedeutet Beteiligung des Staats am Ertrag der produzierenden Wirtschaft“.

⁸ *Kirchhof*, in: Droege/Seiler (Hrsg.), Eigenständigkeit des Steuerrechts, 2019, S. 79 (82). Siehe auch: *Kube*, in: ders./Kischel (Hrsg.), HStR II, 2024, § 42, Rn. 87.

⁹ *Kube*, in: ders./Kischel (Hrsg.), HStR II, 2024, § 42, Rn. 86 ff.

¹⁰ *Kube*, in: Epping/Hillgruber (Hrsg.), BeckOK GG, 61. Ed. 15.3.2025, GG, Art. 105, Rn. 2; *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz (Hrsg.), Grundgesetz, Kommentar, 106. Lfg. Oktober 2024, GG, Art. 105, Rn. 43 ff.

¹¹ *P. Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR V, 3. Aufl., 2007, § 118, Rn. 6, 24.

¹² *Huhnholz*, in: Voigt (Hrsg.), Handbuch Staat, 2018, S. 371 (375).

Das Steuerstaatsprinzip ist für die Frage der Steuerkonkurrenz zu anderen Abgaben grundlegend. Der Aufstieg des Steuerstaatsprinzips begründet einen verfassungsrechtlichen Vorrang der Steuer gegenüber anderen Finanzierungsquellen, die zwar nicht ausgeschlossen sein sollen, aber sich vor dem Steuerstaatsprinzip rechtfertigen lassen müssen.¹³ Als alternative Finanzierungsquellen besonders rechtfertigungsbedürftig sind neben den eigenwirtschaftlichen Betätigung des Staates danach vor allem nicht-steuerliche Abgaben. Als Instrumente, derer sich der Sachgesetzgeber bedienen kann,¹⁴ sind sie für den Verwaltungsstaat der Normalfall, mögen sie auch im Steuerstaat als Krisenphänomen begriffen werden¹⁵. Nichtsteuerliche Abgaben erfreuen sich ungebrochener Beliebtheit.¹⁶ Sonderabgaben sind ein prominentes Instrument des Umweltstaates.¹⁷ Nichtsteuerliche Abgaben begleiten das Regulierungsverwaltungsrecht und beweisen ihre Leistungsfähigkeit zur optimalen Allokation knapper Ressourcen. Hier findet sich das Anwendungsfeld der traditionellen Konzessionsabgaben¹⁸ und dasjenige der Lizenzierung knapper Frequenzen im Telekommunikationsrecht¹⁹ mit potentiell erheblichen Auswirkungen auf das föderale Finanzgefüge²⁰. Die Inflation nichtsteuerlicher Abgaben lässt die Frage nach einem Wandel des Steuerstaates zum Gebührenstaat als berechtigt erscheinen,²¹ erklärt den Versuch, die

¹³ Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz (Hrsg.): Grundgesetz, Kommentar, 106. Lfg. Oktober 2024, GG, Art. 105, Rn. 44; Kube, in: ders./Kischel (Hrsg.), HStR II, 2024, § 42, Rn. 84.

¹⁴ BVerfGE 4, 7 (13); 108, 1 (13); 113, 128 (145); Jachmann, in: v. Mangoldt/Klein/Starck (Hrsg.), GG, Bd. III, 6. Aufl., 2010, Art. 105, Rn. 7; P. Kirchhof, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR V, § 119, Rn. 13; Kube, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 350.

¹⁵ Siehe etwa im Hinblick auf die Sonderabgabe P. Kirchhof, in: HStR V, 3. Aufl., 2007, § 119, Rn. 105: „Die Sonderabgabe bezeichnet einen verfassungsrechtlichen Krisentatbestand, eine Verfassungsgefährdung durch gruppennützige Sonderbelastung mit haushaltsflüchtigem Ertrag.“ sowie Birk/R. Eckhoff, in: Sacksofsky/Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, 2000, S. 54 (57 f.) zu dem Konnex zwischen dem „Niedergang des Gedankens der steuerlichen Verteilungsgerechtigkeit“ und der „Hinwendung zum Gebührenstaat“.

¹⁶ In diesem Sinne bereits Wendt, Die Gebühr als Lenkungsmittel, 1975, S. 2; dazu aus jüngerer Zeit auch Kube, Finanzgewalt in der Rechtsordnung, 2004, S. 347 ff., insb. 356 ff., beide m. w. N.

¹⁷ Umfassend hierzu Sacksofsky, Umweltschutz durch nichtsteuerliche Abgaben, 2000, S. 55 ff.

¹⁸ Ausführlich dazu Wieland, Die Konzessionsabgaben, 1991, S. 294 ff.

¹⁹ Siehe in diesem Kontext die §§ 52 ff. TKG i. d. F. v. 03.05.2012, BGBl. I S. 958 (976 ff.), berichtigt am 08.08.2012, BGBl. I, S. 1717 (1717) sowie das noch zu den entsprechenden Regelungen des TKG 2004 ergangene Urteil des BVerwGE 140, 221 (221 ff., insb. 238 f.).

²⁰ Siehe zur UMTS-Versteigerung: BVerfGE 105, 185 (185 ff.) sowie aus dem Schrifttum Becker, Die Verwaltung 35 (2002), 1 ff.; Hufeld, JZ 2002, 871 ff.; Kämmerer, NVwZ 2002, 161 ff.; Ritgen, AöR 127 (2002), 351 ff.; Schumacher, NJW 2000, 3096 ff.; Selmer, NVwZ 2003, 1304 ff.

²¹ Dazu bereits W. Leisner, in: GS für Hans Peters, 1967, S. 730 ff. (insb. 734); siehe auch F. Kirchhof, Die Verwaltung 21 (1988), 137 ff.; Sacksofsky/Wieland, Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, 2000, passim.

Steuer als Regelform der Gemeinwohlfinanzierung verfassungsdogmatisch abzusichern und nichtsteuerliche Abgaben engen verfassungsrechtlichen Schranken zu unterstellen. Aus der Perspektive des Steuerstaates können letztere Auswirkungen auf die sorgsam austarierte Integrität der Finanzverfassung haben, entziehen sich der Steuerungslogik des Budgets und führen zu einer neben die Gemeinlast der Steuer tretenden Sonderlast. Mit Hinweis auf diese Gründe fordert das Bundesverfassungsgericht für nichtsteuerliche Abgaben über die Einnahmeerzielung hinaus eine besondere sachliche Rechtfertigung ein.²² Das Steuerstaatsprinzip hält die nichtsteuerlichen Abgaben in Schach. Steuerstaatlichkeit fungiert als verfassungsrechtliches Abstandsgebot im Konkurrenzverhältnis der Steuer zu anderen öffentlichen Abgaben.

Auf der Grundlage dieses Befundes soll der Aufstieg des Steuerstaats zum Abstandsgebot und Verfassungsprinzip in drei Schritten nachvollzogen und kritisch gewürdigt werden. Am Beginn steht eine Rekonstruktion der Genese des Finanzstaates als Steuerstaat und einiger diskursgeschichtlichen Anmerkungen zur Begriffsgeschichte und ihren Kontexten (II.). Hierauf aufbauend wendet sich der Beitrag der Begründung des Steuerstaats als Verfassungsprinzip zu und würdigt dazu Beiträge von Wissenschaft und Rechtsprechung (III.). Damit ist die Basis gelegt, um sich den Begründungen für ein verfassungsrechtliches Konkurrenzprinzip im Rahmen der Staatsfinanzierung zuzuwenden. Hier laufen drei Argumentationsstränge zusammen: Erstens findet die Steuer Anschluss an die Staatsaufgabenlehre, Steuerstaatlichkeit sichert zweitens die finanzverfassungsrechtliche Kompetenzordnung und ist schließlich drittens in einen grundrechtlichen Ableitungszusammenhang in der grundrechtlichen Wirtschaftsverfassung eingebettet (IV). Am Ende steht die Rückführung der Steuerstaatlichkeit als verfassungsrechtliches Leitbild mit zu unterscheidenden verfassungsrechtlichen Funktionen (V.).

II. Finanzstaat als Steuerstaat – Phänotyp, Genese und Diskursgeschichte

Der Begriff des Steuerstaats ist ein Krisenbegriff.²³ Am Beginn des Diskurses steht *Joseph Schumpeters* klassischer Aufsatz „Die Krise des Steuerstaats“ aus dem Jahr 1918.²⁴ Im finanzsoziologischen Diskurs stritten vor dem Hintergrund des drohenden Staatsbankrotts der österreichischen Monarchie *Schumpeter* und sein Widerpart *Rudolf Goldscheid* um die Krisenbewältigungskompetenz des

²² BVerfGE 93, 319 (342 f.); 108, 1, 17; 108, 186 (216); 110, 370 (387); 113, 128 (147); 122, 316 (333 f.); 123, 132 (141); 124, 235 (243); 124, 348 (364); BVerfG, LKV 2013, S. 29 (29).

²³ *Huhnholz*, in: Voigt (Hrsg.), Handbuch Staat, 2018, S. 371 (371).

²⁴ *Schumpeter*, in: Hickel (Hrsg.), Die Finanzkrise des Steuerstaats, 1976, S. 329 ff. Zu *Schumpeter* siehe auch die Beiträge in: *Sturn* (Hrsg.), *Joseph Schumpeter und der Staat*, 2024.

Staates im Umgang mit den Kriegsschulden.²⁵ *Rudolf Goldscheid* sieht vor der Alternative von „Staatskapitalismus und Staatssozialismus“ den „überkommen verschuldeten“ Steuerstaat und entfaltet dabei die Forderung nach „Reappropriation“, die Ausstattung der öffentlichen Hand mit Produktionsmitteln und eine Ausweitung der Gemeinwirtschaft.²⁶ Auch wenn am fernen Horizont dies auch die Perspektive Schumpeters ist, ist er doch in Bezug auf die Leistungsfähigkeit des Steuerstaats in der aktuellen Krise optimistischer²⁷ und verweist auf eine allgemeine Vermögenssteuer zur Kriegsschuldenfinanzierung.²⁸ Dieser Diskurs hat Vorbilder in der Nationalökonomie und Finanzwissenschaft des 19. Jahrhunderts.²⁹ Um die Rolle von Steuern zur Alternative des „Staatssozialismus“ hatten schon *Adolph Wagner*³⁰ und *Lorenz von Stein*³¹ gestritten. *Albert Schäffle* benutzte 1985 den Begriff zur Disziplinbeschreibung einer „Steuerstaatslehre“³².

Geradezu ikonisch wird *Schumpeters* Text nicht wegen seines Kontextes, sondern wegen des „Donners der Weltgeschichte“³³, den *Schumpeter* im Spiegel der öffentlichen Finanzen zu hören meint: „Die Steuer hat den Staat nicht nur mitgeschaffen. Sie hat ihn auch mitgeformt.“³⁴ Die Herausbildung des modernen Verfassungsstaats und des Steuerstaats erscheinen als Ko-evolutionärer Prozess.³⁵ Als Ausgangspunkt und Gegenmodell steht bei nicht der Unternehmer-

²⁵ Dazu *Schui*, in: Becker (Hrsg.), Sprachvollzug im Amt, 2011, S. 107 (109 ff.); *Huhnholz*, in: Nienhüser (Hrsg.), Ökonomie und Gesellschaft, Jahrbuch Steuern und Gesellschaft, 2017, S. 15 (23 ff.).

²⁶ *R. Goldscheid*, in: Hickel (Hrsg.), Die Finanzkrise des Steuerstaats, 1976, S. 40 ff. Zur These der Expropriation des Staates nur: *Müller*, Das Ende des Steuerstaates? Zur Aktualität und Aktualisierung der Finanzsoziologie, in: *Huhnholz/Sahr/Weiler*, Politische Theorien öffentlicher Finanzen, Leviathan Sonderband 43, 2025, S. 128 (138 ff.).

²⁷ Obgleich er mittelfristig dem kapitalistischen Wirtschaftssystem wenig Überlebenschancen einräumte, siehe: *Schumpeter*, Kapitalismus, Sozialismus, Demokratie, 1. Aufl., 1946, hier nach der 10. Aufl., 2020, S. 77 ff.

²⁸ Dazu *Schumpeter*, in: Hickel (Hrsg.), Die Finanzkrise des Steuerstaats, 1976, S. 352 ff.; *Dujmovits*, in: Sturn (Hrsg.), Joseph Schumpeter und der Staat, Staatsverständnisse, Bd. 179, 2024, S. 183 (203).

²⁹ *Heun*, in: Wieland/Sacksofsky (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, 2000, S. 10 (11 f.); *Vogell/Waldhoff*, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), Bonner Kommentar zum Grundgesetz, 81. Lfg. November 1997, Vorbem. z. Art. 104a–115 Rn. 328. Siehe auch: *Kube*, in: ders./Kischel (Hrsg.), HStR II, § 42, Rn. 70.

³⁰ *Wagner*, Finanzwissenschaft und Staatssozialismus, 1887, hier nach der Ausgabe Frankfurt 1948, S. 57 ff.

³¹ *L. v. Stein*, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Erster Teil, Nachdruck der 5. Aufl., 1885, 1975, S. 148 ff.

³² *Schäffle*, Die Steuern, Bd. 1, 1895, S. 74 ff. Siehe hierzu: *Heun*, in: Wieland/Sacksofsky (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, 2000, S. 10 (12); *Huhnholz*, Demokratie als öffentliches Gut? Die Finanzierung souveräner Freiheit im Steuerstaat, in: Politische Vierteljahresschrift 2018, S. 37 (39).

³³ *Schumpeter*, in: Hickel (Hrsg.), Die Finanzkrise des Steuerstaats, 1976, S. 332.

³⁴ *Schumpeter*, in: Hickel (Hrsg.), Die Finanzkrise des Steuerstaats, 1976, S. 341.

³⁵ Hierzu *Dujmovits*, in: Sturn (Hrsg.), Schumpeter und der Staat, 2024, S. 183 (194 ff.).

staat³⁶, sondern der mittelalterliche Domänenstaat, der gekennzeichnet wird durch eine Subsidiarität der Steuer.³⁷

Im mittelalterlichen Feudalsystem war die Steuer eine außerordentliche Hilfe in der Not, zu der die Untertanen gegenüber dem Herrscher aus dem beiderseitigen Treueverhältnis verpflichtet waren.³⁸ Der Steuer, seit dem Ausgang des 12. Jahrhunderts mit den Ausdrücken *stitura* oder *bede* belegt,³⁹ fehlte die Versteigung, die Allgemeinheit und vor allem ein Zwangselement. Schon die Begrifflichkeit „*bede*“ offenbart die Abhängigkeit der Steuererhebung von der Zustimmung der Betroffenen, ihren Charakter als Hilfeleistung.⁴⁰ Das Steuerverwilligungsrecht der Stände begrenzte nicht nur das fürstliche Besteuerungsrecht, es war hierfür konstitutiv.⁴¹ Das Finanzsystem des „Feudalstaates“ baute ganz wesentlich auf Eigeneinnahmen der Fürsten bzw. seines „Hauses“⁴² auf.⁴³ Neben den Einkünften aus der Domänenwirtschaft, also der Bewirtschaftung eigenen Grundbesitzes,⁴⁴ traten insbesondere Einnahmen aus Regalien.⁴⁵ Dieses Finanz-

Siehe auch: *Vogell/Waldhoff*, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), Bonner Kommentar zum Grundgesetz, 81. Lfg. November 1997, Vorbem. z. Art. 104a–115 Rn. 327.

³⁶ Siehe *R. Goldscheid*, in: Hickel (Hrsg.) *Die Finanzkrise des Steuerstaats*, 1976, S. 70 ff.

³⁷ Das Nachfolgende findet sich schon in *Droege*, *Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat*, 2010, S. 25 ff.

³⁸ Statt vieler: *Brunner*, *Land und Herrschaft*, 5. Aufl., 1965, S. 273 ff.; *Isenmann*, in: Bonney (Hrsg.), *Economic Systems and State Finance*, 1995, S. 21 (28 ff.); *Mayer*, in: Gerloff (Hrsg.), *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Bd. 1, 2. Aufl., 1952, S. 236 (251 ff.).

³⁹ *Brunner*, *Land und Herrschaft*, 5. Aufl., 1965, S. 273; *Thier*, *Steuergesetzgebung und Verfassung in der konstitutionellen Monarchie*, 1999, S. 27; *Zeumer*, *Zur Geschichte der Reichssteuern im früheren Mittelalter*, 1955, S. 16.

⁴⁰ Zu den Grenzen diese Bitte abzuschlagen: *Brunner*, *Land und Herrschaft*, 5. Aufl., 1965, S. 293. Zur „Steuer“ im Mittelalter: *Erler*, *Steuern, Steuerrecht* in: Cordes u. a. (Hrsg.), *Handwörterbuch zur deutschen Rechtsgeschichte*, Band IV, 1990, Sp. 1964 (1965 ff.).

⁴¹ *Brunner*, *Land und Herrschaft*, 5. Aufl., 1965, S. 274; *Schwennicke*, „Ohne Steuer kein Staat“, 1996, S. 64 ff.; *Schulz*, *Das System und die Prinzipien der Einkünfte im werdenden Staat der Neuzeit*, 1982, S. 55 ff. Auch: *Wagner*, *Finanzwissenschaft, Theorie der Besteuerung*, 2. Aufl., 1890, S. 278 ff.; *Fricker*, *ZgS* 17 (1861), 636 (645 ff., 659 ff.).

⁴² Zum „Haus“ als Schlüsselbegriff wiederum: *Brunner*, *Land und Herrschaft*, 5. Aufl., 1965, S. 240 ff.

⁴³ Siehe auch: *Isenmann*, in: Bonney (Hrsg.), *The Rise of the Fiscal State in Europe*, c.1200–1815, 1999, S. 243 ff.; *Klein*, *Geschichte der öffentlichen Finanzen*, 1974, S. 8 ff.

⁴⁴ *Schulz*, *Das System und die Prinzipien der Einkünfte im werdenden Staat der Neuzeit*, 1982, S. 165 ff.; *Mayer*, in: Gerloff/Neumark (Hrsg.), *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Bd. 1, 2. Aufl., 1952, S. 236 ff. *Gerloff*, in: Amonn (Hrsg.), *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Bd. 1, 1. Aufl., 1926, S. 1 (51), spricht von einer „grundherrlichen oder oikenmäßigen Domänialwirtschaft“ ohne, dass in der Sache etwas anderes gemeint wäre.

⁴⁵ Dazu: *Wieland*, *Konzessionsabgaben*, 1991, S. 56; *Kunde*, *Art. Regalien*, in: Cordes u. a. (Hrsg.), *Handwörterbuch zur Deutschen Rechtsgeschichte*, Band IV, 2. Aufl., 2024, Sp. 1398 ff.; *Schulz*, *Das System und die Prinzipien der Einkünfte im werdenden Staat der Neuzeit*, 1982, S. 79 ff., 108 ff., 219 ff.; *Klein*, *Geschichte der öffentlichen Finanzen*, 1974, S. 12 ff.; *Tautscher*, in: Gerloff/Neumark (Hrsg.), *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Bd. 1, 2. Aufl., 1952, S. 382 (385 f.).

system geriet im ausgehenden Mittelalter in die Krise, weil der fürstliche Bedarf erheblich anstieg. Der Finanzbedarf resultierte aus Aufwendungen für die Aufstellung stehender Heere, die die okkasionell ausgehobenen Lehnstruppen ersetzten. Der Unterhalt einer Armee bedingte den Aufbau einer strukturierten Verwaltung und damit letztlich die Ausbildung staatlicher Herrschaftsausübung, die wiederum den Finanzbedarf steigerte.⁴⁶ Die Ursprünge der Steuer liegen in dieser „Not“; sie war der Versuch der Territorialherren, eine verstetigte allgemeine Finanzquelle zur Kriegsfinanzierung zu schaffen.⁴⁷ Von Beginn des 17. Jahrhunderts an entwickeln sich Steuern von einer zweckgebundenen Abgabe allmählich zum allgemeinen Bedarfsdeckungsmittel und von der bloß subsidiären Bedarfsergänzung zur verstetigten Haupteinnahmequelle.⁴⁸ Der hiermit verbundene „fundamentale Übergangsprozess“⁴⁹ findet in den Territorien des Heiligen Römischen Reiches zwischen dem 16. und 18. Jahrhundert – freilich in ganz unterschiedlicher Geschwindigkeit⁵⁰ – statt.

Noch weit bis ins 19. Jahrhundert ist das Kammergut, d. h. Einkünfte aus Domänen, Forsten und sonstigen Gütern, aus Zöllen und Regalien und landesherrlichen Monopolen, primäres Instrument der Herrschaftsfinanzierung. Die Steuererhebung war unverändert auf Notlagen – etwa im Kriegsfall – und Ausnahmesituationen beschränkt und unterlag (in freilich unterschiedlichem Ausmaß) der Bewilligung durch die Landstände.⁵¹ Mit dem Aufwuchs der Staatsaufgaben und -ausgaben infolge der Unterhaltung stehender Heere und der Ausbildung des territorialen Verwaltungsstaates wandelte sich die Steuer zur ständigen und voraussetzungslosen Zwangsabgabe.⁵²

Der Umbau des Finanzwesens am Ende des 18. Jahrhunderts konnte mit dem Bedarf kaum mithalten; nicht wenige Territorialstaaten „taumelten am Ende des

⁴⁶ Zum Ganzen: *Forsthoff*, Deutsche Verfassungsgeschichte in der Neuzeit, 1961, S. 41 ff.; *Klein*, Geschichte der öffentlichen Finanzen, 1974, S. 41 ff. (für Preußen); *Schwennicke*, „Ohne Steuer kein Staat“, 1996, S. 102 ff.; *Braun*, in: Koselleck (Hrsg.), Studien zum Beginn der modernen Welt, 1977, S. 241 (247 ff.); *Erler*, Art. Steuern, Steuerrecht, in: Cordes u. a. (Hrsg.), Handwörterbuch zur deutschen Rechtsgeschichte, Bd. IV, 1990, Sp. 1964 (1968 f.). Zur „Verspätung“ der Herausbildung der Steuer im Vergleich zu England nur: *Vocke*, Finanzarchiv 7 (1890), 1 ff.

⁴⁷ Statt vieler: *Kruse*, StuW 1998, 3 (6 f.).

⁴⁸ *Gerloff*, Die öffentliche Finanzwirtschaft, Bd. 1, 2. Aufl., 1948, S. 42 ff.; *Gerloff*, in: ders./Neumark (Hrsg.), Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 1, 2. Aufl., 1952, S. 436 (437 ff.). Siehe zu den Anfängen dieser Entwicklung auch: *Schulz*, Das System und die Prinzipien der Einkünfte im werdenden Staat der Neuzeit, 1982, S. 91 ff.

⁴⁹ *Schwennicke*, „Ohne Steuer kein Staat“, 1996, S. 10.

⁵⁰ *Ullmann*, Der deutsche Steuerstaat, 2005, S. 15 f. Für Preußen schildert *Schmoller*, Umriss und Untersuchungen zur Verfassungs-, Verwaltungs- und Wirtschaftsgeschichte, 1898, S. 104 ff. die Entwicklung anschaulich.

⁵¹ *Ullmann*, Der deutsche Steuerstaat, 2005, S. 15 ff., 26; *Frotscher/Pieroth*, Verfassungsgeschichte, 20. Aufl., 2022, Rn. 112; *Heun*, Staatshaushalt und Staatsleitung, 1989, S. 38 f. m. w. N.

⁵² *Ullmann*, Der deutsche Steuerstaat, 2005, S. 56 ff.

Ancien Régime von einer Finanzkrise in die nächste“.⁵³ In der Zeit von 1792 bis 1815 kamen die öffentlichen Finanzen wegen der immensen Kosten der Kriegsführung und der Bedienung der von Frankreich geforderten Kontributionen aus dem Gleichgewicht.⁵⁴ Die umfangreichen Säkularisationen im Zuge des Reichsdeputationshauptschlusses ermöglichten zwar letztlich mit der Mediatisierung der kirchlichen Herrschaft erst eine öffentliche Finanzgewalt, sie vermochten aber den Finanzbedarf der Territorien nicht dauerhaft zu decken.⁵⁵ Im Laufe des 19. Jahrhunderts belasteten auch die Kosten der Industrialisierung, insbesondere diejenigen des staatlichen Eisenbahnbaus, die öffentlichen Haushalte.⁵⁶ Die Steigerung der Einnahmen war ubiquitäres Ziel umgreifender Reformen der Finanzverwaltung, die letztlich zur Durchsetzung der Steuer als flächendeckende Einnahmequelle führten.⁵⁷ Setzten die süddeutschen Staaten unter französischem Einfluss vor allem auf den Ausbau eines am Grund- und Gewerbeertrag anknüpfenden allgemeinen Ertragsteuersystems,⁵⁸ scheiterte in Preußen eine durchgreifende Steuerreform: Grundsteuerprivilegien des gutsbesitzenden Adels bestanden bis 1861 fort,⁵⁹ für die Standesherren fielen sie erst 1891; die Grundsteuer war nicht vereinheitlicht; die Einführung einer modernen Einkommensteuer scheiterte an Erhebungsproblemen,⁶⁰ übrig blieb die Klassensteuer von 1820,⁶¹ die zwar fiskalisch erfolgreich war, jedoch „Elemente der überkommenen ständischen Sozialverfassung“⁶² konservierte.⁶³ An deren Grundmodell hielt auch die klassifizierte Einkommensteuer von 1851⁶⁴ unverändert fest.⁶⁵ Erst mit der Mi-

⁵³ Ullmann, *Der deutsche Steuerstaat*, 2005, S. 21.

⁵⁴ Siehe: *Terhalle*, in: Gerloff/Neumark (Hrsg.), *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Bd. 1, 2. Aufl., 1952, S. 273 (275 ff.).

⁵⁵ *Knecht*, *Der Reichsdeputationshauptschluß vom 25. Februar 1803*, 2007, S. 50 ff.; *Droege*, *Staatsleistungen an Religionsgemeinschaften im säkularen Kultur- und Sozialstaat*, 2004, S. 160 ff.

⁵⁶ Hier nur: *Henning*, *Die Industrialisierung in Deutschland 1800 bis 1914*, 8. Aufl., 1993, S. 184 f., 264 ff.

⁵⁷ Der Erfindungsreichtum in der Eröffnung neuer Steuerquellen, insbesondere auch der „indirekten“ Akzisen war sicher auch vom Einsatz der Besteuerung als polizeirechtliches Lenkungsinstrument inspiriert. Für das 18. Jahrhundert findet sich eine anschauliche Aufzählung solcher Abgaben bei *Vocke*, *Finanzarchiv* 7 (1890), 1 (78 ff.).

⁵⁸ Zum Ganzen: Ullmann, *Der deutsche Steuerstaat*, 2005, S. 28 ff.

⁵⁹ *Thier*, *Steuergesetzgebung und Verfassung in der konstitutionellen Monarchie*, 1999, S. 54.

⁶⁰ Ullmann, *Der deutsche Steuerstaat*, 2005, S. 29 ff. m. w. N.; *Thier*, *Steuergesetzgebung und Verfassung in der konstitutionellen Monarchie*, 1999, S. 37 ff.

⁶¹ Gesetz v. 30.5.1820, GSlg. 1820, S. 140. Dazu auch *Mathiak*, *Zwischen Kopfsteuer und Einkommensteuer: Die preußische Klassensteuer von 1820*, 1999; *ders.*, FR 2007, 544 (545).

⁶² *Thier*, *Steuergesetzgebung und Verfassung in der konstitutionellen Monarchie*, 1999, S. 49.

⁶³ Siehe: *Fuisting*, *Die geschichtliche Entwicklung des Preußischen Steuersystems*, 1892, S. 10 ff., 24 ff.

⁶⁴ Gesetz v. 1.5.1851, GSlg. 1851, S. 193.

⁶⁵ Zu dieser: *Fuisting*, *Die geschichtliche Entwicklung des Preußischen Steuersystems*, 1892, S. 43 ff.; *Mathiak*, *StuW* 2001, 324 ff.

quelschen Steuerreform etablierte Preußen 1891 eine allgemeine, progressive Einkommensteuer.⁶⁶ Hatte Baden sein Ertragsteuersystem schon 1884 um eine Einkommensteuer ergänzt, so führte Bayern sie erst im Jahr 1910 ein.⁶⁷ Nur Elsass-Lothringen und die beiden Mecklenburg setzten auch zu Beginn des Ersten Weltkrieges ganz auf Objektsteuern.⁶⁸ Noch bis zum Ersten Weltkrieg haben die deutschen Einzelstaaten ihre Ausgaben aber überwiegend nicht durch steuerliche Einnahmen gedeckt.⁶⁹ Der Steuerstaat gelangt jedenfalls erst langsam mit der Herausbildung des Interventions- und Sozialstaates ab der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts bzw. zu Beginn des 20. Jahrhunderts zu „voller Blüte“.⁷⁰

Natürlich kann der „rituelle Verweis“⁷¹ auf die Goldscheid-Schumpeter-Debatte eine nähere konzeptionelle Erfassung und Begriffsbestimmung des Steuerstaats nicht ersetzen, *Schumpeters* Befunde werden durch eine gewissermaßen nachholende Sach- bzw. Finanzgeschichte allerdings im Wesentlichen bestätigt. Die Steuer erscheint hier „sowohl als Geburtshelfer wie als Produkt des modernen Staates“⁷². Allein das mittelalterliche Abgabewesen wird in der Mediävistik kaum behandelt, wohingegen der Aufstieg des Steuerstaats zumeist aus Sicht der Rechts- und Finanzwissenschaft und der neueren Geschichtswissenschaft in ihrem Blick auf die Neuzeit behandelt wird.⁷³ Die vergleichende Finanzgeschichte belegt vom 16. bis 18. Jahrhundert die Ausbildung von Fiskalstaaten in Europa und den „Durchbruch“⁷⁴ des Steuerstaats im 19. Jahrhundert.⁷⁵ Auch für die Ter-

⁶⁶ Gesetz v. 24.06.1891, GSlg. 1891, S. 175 ff. Dazu: *Thier*, Steuergesetzgebung und Verfassung in der konstitutionellen Monarchie, 1999; *Mathiak*, FR 2007, 544 (548 ff. m. w. N.). Und zeitgenössisch: *Fuisting*, Die geschichtliche Entwicklung des Preußischen Steuersystems, 1892, S. 56 ff.

⁶⁷ Gesetz v. 14.08.1910, GVBl. 1910, S. 493 ff.

⁶⁸ *Ullmann*, Der deutsche Steuerstaat, 2005, S. 46 f.

⁶⁹ Für die Haushaltsjahre 1913/1914 nennt *Ullmann*, Der deutsche Steuerstaat, 2005, S. 47, einen Anteil von 45 % aus Steuern, von 27 % aus Erwerbseinkünften, von 19 % aus Verwaltungseinnahmen und von 8 % aus Anleihen.

⁷⁰ Siehe für das 19. Jahrhundert den Hinweis bei *L. v. Stein*, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Nachdruck der 5. Aufl., 1885, Zweiter Teil, Erste Abteilung, S. 385: „Das Erste, was in diesem Sinne unser Jahrhundert als die erste Forderung der Vergangenheit verwirklicht hat, ist die von nun an untrennbare Verbindung des ganzen Steuerwesens mit dem Staatswesen, und zwar auf seinen beiden Gebieten, dem der Verfassung und dem der Verwaltung“. Für den Wohlfahrts- und Interventionsstaat: *Heun*, in: *Sacksofsky/Wieland* (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, 2000, S. 10 (13). Siehe auch: *Webber/Wildavsky*, A History of Taxation and Expenditure in the Western World, 1986, S. 332 ff.; *Jenetzky*, System und Entwicklung des materiellen Steuerrechts in der wissenschaftlichen Literatur des Kameralismus von 1680–1840, 1978, S. 73.

⁷¹ *Schui*, in: *Becker* (Hrsg.), Sprachvollzug im Amt, 2011, S. 107 (109).

⁷² *Preuß*, in: ders./Abendroth u. a., Ordnungsmacht? Über das Verhältnis von Legalität, Konsens und Herrschaft, 1981, S. 46 (47).

⁷³ Zu diesem Abbildungsdefizit: *Schui*, in: *Becker* (Hrsg.), Sprachvollzug im Amt, 2011, S. 107 (109).

⁷⁴ *Ullmann*, in APuZ 10–11/2013 (Steuerpolitik), 3 (4 f.).

⁷⁵ Siehe die Länderberichte in: *Bonney* (Hrsg.), The Rise of the Fiscal State in Europe,

ritorien des Heiligen Römischen Reiches Deutscher Nation und Deutschland lässt sich die langsame Herausbildung des Steuerstaates aus den patrimonialen Systemen der mittelalterlichen feudalen Personenverbandstaaten⁷⁶ nachzeichnen.⁷⁷ Krise und Krieg führten zur Überforderung des mittelalterlichen, wie an der Schwelle zum 19. Jahrhundert des absolutistischen Finanzsystems.⁷⁸ Der Wandel von der Natural- zur Geldwirtschaft⁷⁹ ermöglichte die Ablösung feudaler, für die Grundherrschaft typischer persönlicher Dienstpflichten⁸⁰ durch die abstrakte Steuerpflicht.⁸¹ Die allmähliche Ausbildung landesherrlicher Steuerhoheit – und ihre Bändigung im System der ständischen Ordnung – ist ein Prozess der Territorialisierung von Herrschaft.⁸² Nun mag der Krieg nicht Vater aller Dinge sein, die Ausbildung des Steuerstaats im 19. Jahrhundert lässt sich auch als Phänomen eines „Fiskalmilitarismus“ beschreiben.⁸³ An der Steuer entzündeten sich Kämpfe um politische Mitbestimmung und Repräsentation. Die Französische Revolution wird von Steuerkämpfen und dem Protest gegen ständebezogene Steuerprivilegien eingeläutet. Die politische Sezession der amerikanischen Kolonien ist auch eine Steuerrevolution, im Kampf gegen (waren-)umsatzbezogene Abgaben: no taxation without representation.⁸⁴ Die Allgemeinheit der Steuer wird im Konstitutionalismus des 19. Jahrhunderts zum einigenden Band der Bürgerschaft, deren Wahlrecht nicht zuletzt steuerklassenbezogen bestimmt wird.⁸⁵

c.1200–1815, 1999; Yun-Casalilla/O’Brien (Hrsg.), *The Rise of Fiscal States, A Global History, 1500–1914*, 2012.

⁷⁶ Isenmann, in: Bonney (Hrsg.), *The Rise of the Fiscal State in Europe, c.1200–1815*, 1999, S. 243 (243 ff.).

⁷⁷ Ullmann, *Der deutsche Steuerstaat*, 2005; North, in: Yun-Casalilla/O’Brien (Hrsg.), *The Rise of Fiscal States, A Global History, 1500–1914*, 2012, S. 145 ff.; Isenmann, in: Bonney (Hrsg.), *The Rise of the Fiscal State in Europe, c.1200–1815*, 1999, S. 243 ff. Siehe zur Steuerfinanzierung als Entfeudalisierungsmerkmal auch: Huhnholz, in: Nienhäuser (Hrsg.), *Ökonomie und Gesellschaft, Jahrbuch Steuern und Gesellschaft*, 2017, S. 15 (18 ff.).

⁷⁸ Ullmann, *Der deutsche Steuerstaat*, 2005, S. 13 ff.

⁷⁹ Siehe im steuerstaatlichen Kontext auch: Kube, in: ders./Kischel (Hrsg.), *HStR II*, 2024, §42, Rn. 1 ff.

⁸⁰ Neumark, in: ders. (Hrsg.), *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Bd. 1, 3. Aufl., 1977, S. 27.

⁸¹ Hierzu auch: Heun, in: Wieland/Sacksofsky (Hrsg.), *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*, 2000, S. 10 (16); Preuß, in: ders./Abendroth u. a., *Ordnungsmacht? Über das Verhältnis von Legalität, Konsens und Herrschaft*, 1981, S. 46 (49 ff.); Huhnholz, *Politische Vierteljahresschrift* 59 (2018), S. 37 (38); Huhnholz, in: Voigt (Hrsg.), *Handbuch Staat*, 2018, S. 371 (373).

⁸² Siehe auch: Waldhoff, *StuW* 2014, S. 19 (21 m. w. N.); Kube, in: ders./Kischel (Hrsg.), *HStR II*, 2024, §42, Rn. 64 ff. m. zahlr. w. N.

⁸³ So Buggeln, *Das Versprechen der Gleichheit*, 2022, S. 53 ff. Zu Zusammenhängen von Revolution, Staatskrisen, Verfassungsgebung und Steuerreform auch: Waldhoff, *StuW* 2014, 19 (24 ff.).

⁸⁴ Zur Tea Party: Brown, *Revolutionary politics in Massachusetts*, 1968; Labaree, *The Boston Tea Party*, 1970; zur französischen Revolution: Bonney, in: ders. (Hrsg.), *The Rise of the Fiscal State in Europe c.1200–1815*, 1999, S. 123 ff.

⁸⁵ Etwa zum preußischen Dreiklassenwahlrecht: Grunthal, in: *Historische Zeitschrift* 226