

Begriff, Funktion und System

Steuern

sind Geldleistungen, die einer Gebietskörperschaft zufließen und aufgrund öffentlichen Rechts geschuldet und eingebracht werden. Der Steuerzahler hat eine Gegenleistung nicht zu erwarten: Die öffentliche Hand kassiert Steuern nicht in einem Leistungsaustauschverhältnis (nicht nach dem Äquivalenzprinzip), sondern lediglich mit der weitgefassten Widmung einer Verwendung zum Wohle der Allgemeinheit („bonum commune“). 1

Steuern erfüllen *drei Funktionen*:

- Sie finanzieren die Staatsausgaben und sichern so die Erfüllung der Staatsaufgaben (*Finanzierungsfunktion*).
- Sie nehmen Geld und somit Wirtschaftsmacht vom Einzelnen (Individuum; Steuerzahler) und geben das genommene Geld der öffentlichen Hand. Wirtschaftsmacht wandert so von der Privatautonomie in die Staatsautonomie, vom Markt in die Disposition der Politik (*Umverteilungsfunktion*).
- Steuern können schließlich dazu eingesetzt (und missbraucht) werden, um Gesellschaft und Wirtschaft *zu steuern/zur Lenkung* (*Lenkungsfunktion*).¹

Die Ertragsteuern im Licht der Grundfreiheiten des AEUV

1. Die Abgabenautonomie der Mitgliedstaaten

Anders als die Umsatz- und Verbrauchsteuern fallen Einkommen- und Körperschaftsteuer als direkte Steuern in die Abgabenautonomie der Mitgliedstaaten (vgl. Art 113 ff. AEUV). Jeder Mitgliedstaat der EU kann Ertragsteuern prinzipiell frei gestalten (freie Abgabenerfindung zB hinsichtlich Steuerschuldner, Steuergegenstand, Tarif, Einhebung, Verfahren etc). Die Steuern vom Einkommen und Vermögen sind nicht harmonisiert (Art 114 AEUV). 2

¹ Siehe dazu *Morscher/Ruppe*, Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft und Wirtschaft und seine Schranken in den Grundrechten, Gutachten zum 8. ÖJT/Wien 1983; *Beiser*, Mit Steuern steuern? ÖStZ 2000/713, 354 ff.

Begriff, Funktion und System

2. Die Grundfreiheiten des AEUV

- 3 Der AEUV garantiert die **Freiheit**
- des **Warenverkehrs** (Art 28 ff)
 - des **Personenverkehrs**: Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art 45 ff) und Niederlassungsfreiheit (Art 49 ff)
 - des **Dienstleistungsverkehrs** (Art 56 ff) und
 - des **Kapital- und Zahlungsverkehrs** (Art 63 ff).

Art 18 AEUV verbietet „jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit“.

Die vier Grundfreiheiten des AEUV (Freiheit des Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs) verbieten **formelle** und **materielle Diskriminierungen**. Dazu ein Beispiel: Eine Zulassung nur österreichischer Staatsbürger zur Ausübung bestimmter Berufe wäre formell diskriminierend, eine unabdingbare Verknüpfung mit einer Ausbildung in Österreich materiell diskriminierend.

Die Marktfreiheiten beinhalten neben dem Schutz vor Diskriminierung auch ein allgemeines **Beschränkungsverbot**, also das Gebot, auch nicht diskriminierende Maßnahmen zu unterlassen, wenn sie eine unverhältnismäßige Behinderung der Marktfreiheiten darstellen.²

So hat der EuGH im Urteil 29.11.2001³ zu abgabenrechtlichen Regelungen im Bereich der Dienstleistungsfreiheit ausgesprochen:

Die Dienstleistungsfreiheit verlangt „nicht nur die Beseitigung jeder Diskriminierung von in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistenden aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit, sondern auch die Aufhebung aller Beschränkungen – selbst wenn sie unterschiedslos für inländische Dienstleistende wie für solche aus anderen Mitgliedstaaten gelten – sofern sie geeignet sind, die Tätigkeit eines Dienstleistenden, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und dort rechtmäßig ähnliche Dienstleistungen erbringt, zu unterbinden oder zu behindern.“

3. Die Begrenzung der nationalen Steuerautonomie durch die Grundfreiheiten des AEUV

- 4 Die **Marktfreiheiten** (freier Warenverkehr, Arbeitnehmerfreizügigkeit, Niederlassungsfreiheit, Dienstleistungsfreiheit, Kapitalverkehrsfreiheit) begrenzen die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten und münden in ein umfassendes Verbot einer steuerlichen Benachteiligung des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs innerhalb der EU.⁴ Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH haben die

² *Beiser/Zorn* in *Mayer* (Hrsg), Kommentar zu EUV und AEUV (Wien 2010), Art 110 AEUV, Rz 14.

³ EuGH 20.11.2001, C-17/00 *De Coster*, Slg 2001, I-9445, ÖStZB 2002/307, 379.

⁴ *Beiser/Zorn* aaO (FN 2), Rz 13; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (Köln 2002), 975 ff.

Mitgliedstaaten deshalb ihre Steuerautonomie unter Wahrung des Unionsrechtes auszuüben.⁵ Abgabennormen dürfen Unionsangehörige somit weder offen noch versteckt diskriminieren/benachteiligen. Die grenzüberschreitende Ausübung der vier Grundfreiheiten des AEUV darf auch durch Abgabennormen nicht unverhältnismäßig erschwert werden (Beschränkungsverbot). Im Verhältnis zu **Drittstaaten/Nicht-Unionsangehörigen** ist zu beachten: Die **Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs** gilt grundsätzlich auch gegenüber Drittstaaten (Art 63 AEUV). Darüber hinaus beinhalten zahlreiche **Doppelbesteuerungsabkommen** ein ertragsteuerrechtliches **Diskriminierungsverbot** gegenüber Drittstaaten.⁶ Nach EuGH⁷ verstößt die ertragsteuerliche Benachteiligung von Auslandsausschüttungen (voller statt halber Durchschnittssteuersatz) gegen die Freiheit des Kapitalverkehrs. Ertragsteuerrechtliche Benachteiligungen grenzüberschreitender Vorgänge sind somit auf ihre sachliche Rechtfertigung zu untersuchen. Der grenzüberschreitende Wirtschaftsverkehr darf abgabenrechtlich nicht benachteiligt (Diskriminierungsverbot) oder unverhältnismäßig erschwert (Beschränkungsverbot) werden.

Andererseits ist die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren. Eine territoriale Besteuerung auf nationaler Ebene und eine konsequente Einmal erfassung auf nationaler Ebene sind somit grundsätzlich unionsrechtskonform.⁸ Die Grundfreiheiten garantieren die Freizügigkeit im Binnenmarkt, sie garantieren jedoch keine Besteuerungswahl der Marktteilnehmer nach deren Belieben zur Steueroptimierung. Die Besteuerungshoheit der Mitgliedstaaten ist in deren nationalen Grenzen zu wahren. Der AEUV hat die Zollgrenzen im Binnenmarkt beseitigt, die Ertragsteuerhoheit jedoch den Mitgliedstaaten belassen. Die Notwendigkeit, die Ertragsteuerhoheiten zwischen den Mitgliedstaaten sachgerecht abzugrenzen, ist die Folge der nationalen Ertragsteuerautonomie. Die daraus resultierenden Erschwernisse für den Binnenmarkt sind im Rahmen des Verhältnismäßigen hinzunehmen.⁹ 5

⁵ ZB EuGH 21.11.2002, C-436/00 *X und Y* (II), Slg 2002, I-10829, Rn 32; 15.1.2002, C-55/00 *Gottardo*, Slg 2002, I-413, Rn 32 und 16.7.1998, C-264/96 *ICI*, Slg 1998, I-4695, Rn 19.

⁶ ZB Art 23 DBA-Österreich/USA; siehe dazu ausführlich BFH 29.1.2003, I R 6/99, BStBl 2004 II 1043.

⁷ EuGH 15.7.2004, C-315/02 *Lenz*, Slg 2004, I-7063, ÖStZB 2005/427, 518; siehe dazu auch VwGH 19.3.2013, 2010/15/0065, ÖStZB 2014/157, 285: Wahl zwischen Endbesteuerung und Normaltarif mit Abzug von Werbungskosten.

⁸ EuGH 13.12.2005, C-446/03 *Marks & Spencer*, Slg 2005, I-10837; 29.3.2007, C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, Slg 2007, I-2647; 18.7.2007, C-231/05 *Oy AA*, Slg 2007, I-6373; 25.2.2010, C-337/08 *X Holding BV*, Slg 2010, I-1215.

⁹ Ausführlich *Beiser/Kühbacher*, Ertragsteuern im Spannungsfeld der Grundfreiheiten des EG-Vertrages, in: *Roth/Hilpold* (Hrsg), *Der EuGH und die Souveränität der Mitgliedstaaten* (Wien 2008), 103 ff und *Beiser*, *Neue Regeln zur Aufteilung der Ertragsteuerbefugnis zwischen den Staaten*, SWI 2014, 145 ff.

Die Einkommensteuer

I. Das Leistungsfähigkeitsprinzip – Markteinkommensbesteuerung

1. Der historische Ursprung – die finanzwissenschaftliche Basis

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist keine Erfindung der Juristen. Die *Finanzwissenschaftler* haben dieses Prinzip entwickelt: „Eines der zentralen Anliegen der *Ökonomen* besteht im Versuch, ein rationales Steuersystem zu entwerfen. Die traditionelle Finanzwissenschaft formulierte zu diesem Zweck neben dem Äquivalenzprinzip ein weiteres normatives Besteuerungsprinzip, dessen Umsetzung zu einem zieladäquaten und faktengerechten geordneten Ganzen der Besteuerung führen sollte: das *Prinzip der persönlichen Leistungsfähigkeit (ability-to-pay-approach)*. Nach diesem Prinzip soll an der Aufbringung des Steueraufkommens jeder entsprechend seiner *individuellen Leistungsfähigkeit* beitragen. Individuen in *gleichen* Positionen sollen *gleich* und solche in *besseren* wirtschaftlichen Ausgangslagen sollen *höher* besteuert werden. Diese beiden Subkategorien des Leistungsfähigkeitsprinzips sind unter dem Begriffspaar *horizontale* und *vertikale Gerechtigkeit* bekannt.“¹⁰

Die *Finanzwissenschaft* hat nicht nur das Prinzip einer Steuerbemessung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit entwickelt, die *Finanzwissenschaft* hat auch maßgeblich dazu beigetragen, das Leistungsfähigkeitsprinzip für eine konkrete Umsetzung auszugestalten und zu operationalisieren. Die Kluft zwischen theoretischen Idealen und praktischen Besteuerungsgrößen forderte ihren Preis: Im Theoriengebäude der Finanzwissenschaft ist der Begriff „*Leistungsfähigkeit*“ mit einem *individuellen Nutzenkonzept* belegt.¹¹ Die qualitative Messgröße für die Besteuerung ist das *Nutzenpotenzial*, über das der einzelne *disponieren* kann. Erzielt ein Universitätsprofessor zB ein Jahreseinkommen von 80.000 €, so ist damit die theoretisch richtige Besteuerungsgröße noch nicht gefunden. Es stellt sich die Frage: Hat der Professor das ihm disponible Nutzenpotenzial ausgeschöpft? Hat er mit seinen Talenten gewuchert? Oder ist er zwar intelligent jedoch so faul, dass er das ihm verfügbare Nutzenpotenzial nur zur Hälfte genutzt hat? Das disponible Nutzenpotenzial wäre dann nicht 80.000 € sondern 160.000 €.

Die *Finanzwissenschaft* erkannte die praktisch unlösbaren Probleme einer solchen Nutzenpotenzialbesteuerung: Eine kardinale Messung von Nutzenpotenzia-

¹⁰ Sausgruber/Winner in Thöni/Winner, Die Familie im Sozialstaat (Veröffentlichungen der Leopold-Franzens-Universität Innsbruck, 1996, Nr 216), 241 ff, 249 f.

¹¹ Sausgruber/Winner aaO (FN 10), 250.

len als Voraussetzung für einen interpersonellen Vergleich der Nutzenpotenziale aller Steuerpflichtigen ist praktisch nicht zu bewältigen.¹² Die Besteuerung des Nutzwertes der Wohnung im eigenen Haus war ein Relikt dieser Nutzenpotenzialbesteuerung.¹³ Eine Messung des Nutzens aus Haus-, Familien- und Freizeitarbeit wurde dagegen nicht umgesetzt. Das **am Markt durch erbrachte Leistungen erzielte Einkommen** wurde als der wichtigste, wesentlichste und vor allem auch praktikable Angelpunkt einer Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip erkannt¹⁴ und die Einkommensteuergesetze in Österreich und Deutschland danach ausgerichtet.¹⁵ Steuergegenstand ist deshalb nicht das abstrakt disponible (verfügbare) Nutzenpotenzial eines Steuerpflichtigen. Besteuert wird vielmehr **die am Markt realisierte Leistungsfähigkeit**, also das **Nutzenpotenzial**, das der Steuerpflichtige **durch Leistungen am Markt tatsächlich in Geld (geldwerte Vorteile) umgesetzt hat**.¹⁶

2. Die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes

- 7 Der Verfassungsgerichtshof hat das Leistungsfähigkeitsprinzip als grundlegendes Ordnungsprinzip der Einkommensteuer erkannt.¹⁷ Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zum Gleichheitssatz (Art 7 B-VG) darf der Gesetzgeber ein von ihm selbst geschaffenes Ordnungssystem nur unter der

¹² *Sausgruber/Winner* aaO (FN 10), 250 f; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung² (Köln 2003), Band II, 631 ff; *Tipke/Lang*, Steuerrecht²³ (Köln 2018), § 7 Rz 30 f und § 8 Rz 52.

¹³ Siehe zB § 21 Abs 2 österreichisches EStG 1967 und dazu *Jiresch/Fasching/Langer* (Wien 1970), § 21 EStG 1967, Anm 5; § 21a deutsches EStG 1980 „Pauschalierung des Nutzungswertes der selbstgenutzten Wohnung im eigenen Haus“ und dazu *Drenseck* in *Schmidt*, § 21a EStG 1980 (München 1982), Rz 1 ff.

¹⁴ *Scherf* in *Thöni/Winner* aaO (FN 10), 100; *Sausgruber/Winner* aaO (FN 10), 251; vgl auch *Wittmann*, Das Markteinkommen – einfachgesetzlicher Strukturbegriff und verfassungsdirigierter Anknüpfungstatbestand der Einkommensteuer? (Augsburg 1992/Dissertation); *derselbe*, *StuW* 1993, 35 ff; *Ruppe* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einf ESt, Anm 17; *Jakob* in *FS Schmidt*, Ertragsbesteuerung (München 1993), 115 ff; *Trzaskalik* in *FS Tipke*, Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion (Köln 1995), 321 ff; *Söhn* in *FS Tipke*, 343 ff; *Steichen* in *FS Tipke*, 365 ff; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung² (Köln 2003), Band II, 623 ff; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (Köln 1988), 30, 56, 169; *Tipke/Lang*, Steuerrecht²³ (Köln 2018), § 8 Rz 52; *Kirchhof* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 2 EStG, Rz A 365 ff.

¹⁵ Zur Entstehungsgeschichte der Einkommensteuer in Österreich und Deutschland siehe *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I¹ (Wien 2013), Tz 5 ff.

¹⁶ Eine Einkommensteuerbarkeit setzt „eine Teilnahme am Wirtschaftsleben in Form eines Güter- oder Leistungsaustausches“ voraus. – VwGH 16.12.2015, 2013/15/0150, ÖStZB 2016/23, 75. Zum Ringen der Finanzwissenschaft um eine praktikable Messung der Leistungsfähigkeit siehe *Sausgruber/Winner* aaO (FN 10), 251 ff; zur Einkommensteuer nach der Reinvermögenszugangstheorie im Vergleich mit einer persönlichen Konsumsteuer siehe *Scherf* in *Thöni/Winner* aaO (FN 10), 100, Anm 2.

¹⁷ ZB VfGH 16.6.1987, G 52/87, VfSlg 11.368; 12.12.1991, G 188, 189/91, VfSlg 12.940; 17.10.1997, G 168/96, G 285/96, VfSlg 14.992.

Voraussetzung verlassen, dass es dafür eine sachliche Rechtfertigung gibt.¹⁸ Im Sinn dieser *Ordnungssystem-Judikatur*¹⁹ werden vom Gesetzgeber selbst gewählte Ordnungsprinzipien zum „*tertium comparationis*“, zum *Vergleichsmaßstab*: Das Ordnungsprinzip ist die Generallinie, Abweichungen und Ausnahmen von dieser Generallinie sind zulässig, bedürfen jedoch einer sachlichen Rechtfertigung. Ist eine solche Generallinie, ein solches Ordnungssystemprinzip einmal gefunden, so kann das gesamte Regelungssystem an Hand dieser Generallinie und diesem Vergleichsmaßstab nachgemessen werden. Es bedarf keiner langwierigen Suche nach Vergleichspaaren zur Beantwortung der Frage, an welcher Messlatte (an welchem Maßstab) die Gleichheit auszumessen ist und ob eine Gleich- oder Ungleichbehandlung von Gleichem oder Ungleichen im Sinn der „*klassischen Normvergleichsmethode*“²⁰ vorliegt. Das Systemprinzip gibt die Generallinie als Maßstab vor; was nicht entsprechend diesem Ordnungssystemprinzip geregelt ist, ist eine Ausnahme, die auf ihre sachliche Rechtfertigung zu prüfen ist. Sinn und Zweck der Ausnahmeregeln sind am Sinn und Zweck der Generallinie nachzumessen. Die entscheidende Frage ist: Rechtfertigen Sinn und Zweck der Ausnahme eine Durchbrechung von Sinn und Zweck des generellen Ordnungsprinzips?

Im Straßenverkehr gilt die Rechtsregel. Sinn und Zweck ist die Vermeidung von Kollisionen. Durchbrechungen dieser Regel sind am Sinn und Zweck dieses Ordnungsprinzips zu messen.

¹⁸ *Korinek*, Gedanken zur Bindung des Gesetzgebers an den Gleichheitsgrundsatz nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes, in FS *Melichar* (Wien 1983), 49, formuliert diesen Grundsatz auch positiv: „Mit umgekehrten Vorzeichen bedeutet diese Aussage, dass der Gesetzgeber an ein gewähltes Ordnungssystem gebunden ist, wenn er für eine nichtsystemgemäße Regelung keine sachlich rechtfertigenden Gründe vorzuweisen vermag.“; VfGH aaO (FN 17).

¹⁹ *Korinek* aaO (FN 18), 49; *Beiser*, ÖStZ 1984, 234 ff; *Mayer/Kucsko-Stadlmayer/Stöger*, Bundesverfassungsrecht¹¹ (Wien 2015), Rz 1359; vgl auch BFH 10.11.1999, X R 60/95, BStBl 2000 II 131 (Vorlage an das BVerfG zur Prüfung des Rückstellungsverbot für Verpflichtungen aus Jubiläumszusagen): Aus dem Gleichheitssatz wird für das Steuerrecht das Gebot der „*Belastungsgleichheit*“, das „*Folgerichtigkeitsgebot*“ und das Gebot der „*Systemgerechtigkeit*“ abgeleitet. Der BFH aaO verweist mehrmals auf das Erkenntnis des VfGH vom 9.12.1997, G 403/97, ÖStZB 1998, 119: „Wie der VfGH im Prüfungsbeschluss annahm, steht es dem Gesetzgeber frei, im Steuerrecht für noch ungewisse Verbindlichkeiten eine Passivierungspflicht und ein Passivierungsrecht vorzusehen oder (teilweise) zu beseitigen. Gewährt der Gesetzgeber aber die Möglichkeit der Passivierung nach einem bestimmten – dem Sachlichkeitsgebot entsprechenden – System, bedarf ein Abweichen von einem solchen System abermals einer sachlichen Rechtfertigung.“ Der VfGH aaO hat im Sinn der „*Ordnungssystem-Judikatur*“ das Verbot von Jubiläumsrückstellungen als systemwidrig erkannt und wegen Gleichheitswidrigkeit (Verstoß gegen das Sachlichkeitsgebot) aufgehoben. Der BFH aaO, BStBl 2000 II 131, 139 sieht im „Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit“ sowie im „Nettoprinzip, demzufolge nur das Nettoeinkommen (Erwerbseinnahmen abzüglich der Erwerbsaufwendungen und der existenzsichernden Aufwendungen) besteuert wird“, ebenso wie der VfGH und das BVerfG tragende Systemprinzipien der Einkommensteuer.

²⁰ *Beiser*, ÖStZ 1984, 235 mwH.

In der Einkommensteuer gilt das Leistungsfähigkeitsprinzip. Sinn und Zweck ist eine möglichst gerechte Steuerlastenverteilung. Durchbrechungen dieser Regel sind am Sinn und Zweck dieses Ordnungsprinzips zu messen.

Die Entstehungsgeschichte der Einkommensteuer bestätigt die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes: Eine Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit ist die finanzwissenschaftliche Grundkonzeption und Basis der Einkommensteuer (1.). „Das Einkommen gilt finanzwissenschaftlich als besonders geeigneter Indikator der persönlichen Leistungsfähigkeit.“²¹ Die Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit ist ein in der finanzwissenschaftlichen Grundkonzeption angelegtes Ordnungsprinzip. Der Verfassungsgerichtshof erkennt somit im Leistungsfähigkeitsprinzip ein Systemprinzip, das die Finanzwissenschaftler als Grundprinzip der Einkommensteuer konzipiert haben. Die Rechtsprechung führt weiter, was der historischen Grundkonzeption der Einkommensteuer entspricht.

3. Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Lehre

3.1 Wesensprinzip der Einkommensteuer

- 8 Das *Leistungsfähigkeitsprinzip* ist ein *Wesensprinzip* der Einkommensteuer.²² Doralt/Ruppe leiten aus diesem Wesensprinzip folgende „*Unterprinzipien*“ ab:²³

3.2 Das Prinzip der persönlichen Universalität²⁴

- 9 Das am Markt erzielte Einkommen ist ein Maßstab der persönlichen Leistungsfähigkeit. *Jeder*, der Einkommen erzielt, ist zu besteuern. Wenn das Einkommen der Maßstab/die Messlatte für die Messung der Leistungsfähigkeit im interpersonellen Vergleich, also im Verhältnis zwischen verschiedenen Personen ist, dann ist es sachgerecht, *jeden*, der Einkommen erzielt, entsprechend seinem Einkommen zu besteuern. Es wäre inkonsequent, das am Markt erzielte Einkommen beim einen zu besteuern, beim anderen dagegen nicht.

Kurz: Hat der Gesetzgeber einmal ein taugliches Maß gefunden und festgeschrieben, dann ist dieses Maß bei *allen* anzuwenden. Es darf nicht zweierlei Maß angelegt werden. *Alle* sind am selben Maß zu messen.

²¹ Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I¹¹ (Wien 2013), Tz 22.

²² Doralt/Ruppe aaO (FN 21); umfassend Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen – ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht (Köln 1983); zum Leistungsfähigkeitsprinzip im Licht des Gemeinschaftsrechts siehe Beiser, StuW 2005, 295 ff und Kühbacher, RdW 2009/136, 150 ff.

²³ Doralt/Ruppe aaO (FN 21), Tz 22 ff.

²⁴ Doralt/Ruppe aaO (FN 21), Tz 23.