

Schriften zum Steuerrecht

---

Band 189

**Besteuerung als Grundlage  
für Demokratie und Rechtsstaat**

Von

**Martin Sumper**



**Duncker & Humblot · Berlin**

MARTIN SUMPER

Besteuerung als Grundlage  
für Demokratie und Rechtsstaat

Schriften zum Steuerrecht

Band 189

# Besteuerung als Grundlage für Demokratie und Rechtsstaat

Von  
Martin Sumper



Duncker & Humblot · Berlin

Die Karl-Franzens-Universität Graz  
hat diese Arbeit im Jahr 2021 als Dissertation angenommen.

**Mit freundlicher  
Unterstützung der Stadt Graz**



Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Alle Rechte vorbehalten  
© 2023 Duncker & Humblot GmbH, Berlin  
Satz: 3w+p GmbH, 97222 Rimpfing  
Druck: CPI books GmbH, Leck  
Printed in Germany

ISSN 0582-0235  
ISBN 978-3-428-18951-9 (Print)  
ISBN 978-3-428-58951-7 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☺

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im März 2021 von der Karl-Franzens-Universität Graz als Dissertation angenommen. Das Werk wurde im Dezember 2021 mit dem Best of REWI-Dissertationspreis der Karl-Franzens-Universität Graz und im Juni 2022 mit dem Forschungspreis der Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerberater Steiermark ausgezeichnet.

Diese Publikationsfassung der Dissertationsschrift wurde leicht überarbeitet und um aktuelle Judikatur sowie Literatur ergänzt.

Mein herzlicher Dank gilt Frau Univ.-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel für die engagierte Betreuung, stetige Förderung und zahlreichen inspirierenden Anregungen während des Verfassens dieser Arbeit. Bei Herrn Univ.-Prof. Dr. Richard Sturn bedanke ich mich sehr für seine finanzwissenschaftlichen Denkanstöße.

Mein größter Dank gilt meinen Eltern, die mir diese Ausbildung ermöglicht und mich auf meinem bisherigen Lebensweg sowie bei allen meinen Entscheidungen immer voll unterstützt haben. Ihnen widme ich diese Arbeit.

Graz, im Juli 2023

*Dr. Martin Sumper*



# Inhaltsverzeichnis

## *Kapitel 1*

### **Einleitung und Aufbau der Arbeit** 23

A. Einleitung .....	23
B. Methodik und Aufbau der Arbeit .....	26

## *Kapitel 2*

### **Steuern, Demokratie und Rechtsstaat als Kern des modernen Staatswesens** 28

A. Steuern – Begriffsdefinition, Wesen und Rolle bei der Staatsbildung .....	28
I. Steuern als Bestandteil des menschlichen Zusammenlebens .....	28
II. Besteuerung als „Geburtshelfer“ des modernen (Steuer-)Staates .....	29
III. Strukturmerkmale des heutigen Steuerstaates nach Isensee .....	32
B. Demokratie – Begriffsdefinition und Wesen .....	35
I. Vorbemerkung .....	35
II. Von der elektoralen zur liberalen Demokratie .....	35
C. Rechtsstaat – Begriffsdefinition und Wesen .....	38
I. Vorbemerkung .....	38
II. Vom formellen zum materiellen Rechtsstaat .....	39
III. Liberale Demokratie und materieller Rechtsstaat als Einheit .....	40
D. Zwischenfazit .....	42
E. Das Zusammenspiel von Steuern, Demokratie und Rechtsstaat in Österreich .....	42
I. Vorbemerkung .....	42
II. Der Steuerbegriff der österreichischen Verfassung .....	43
III. Das liberale Demokratie- und Rechtsstaatsverständnis des B-VG .....	44
IV. Zwischenergebnis und weitere Vorgehensweise .....	48
F. Österreich als rechtsstaatlicher und liberaldemokratischer Steuerstaat .....	48
I. Besteuerung, Demokratie und Rechtsstaat als Einheit .....	48
II. Exkurs: Die Ausgabenseite des Staatshaushaltes in Österreich .....	51
III. Zwischenfazit .....	53
G. Ergebnis und weitere Vorgehensweise .....	54

*Kapitel 3*

<b>Die Wechselbeziehungen von Besteuerung und Demokratie</b>	<b>55</b>
A. Besteuerung als historische Triebfeder der Demokratisierung des Westens	55
I. „tax bargaining“ als Keimzelle politischer Repräsentation	55
II. Steuern als Zündstoff für Revolutionen	58
III. Exkurs: Entwicklungen in nicht-westlichen Ländern	60
IV. Zwischenfazit und weitere Vorgehensweise	61
B. Herausforderungen an die Besteuerung im demokratischen Steuerstaat	62
I. Die repräsentative Demokratie als unvollkommener Schutz für den Bürger	62
II. „Schlechte“ Besteuerung schadet der Steuerehrlichkeit	65
C. Steuern und Steuerwiderstand als Faktoren für eine stabile Demokratie	69
I. Die demokratiepolitische Funktion von Steuern	69
II. Steuerwiderstand schadet der Demokratie	72
D. Inhaltliche Vorgaben der Besteuerung als Fundamente einer guten Besteuerung und einer stabilen Demokratie	75
I. Die Notwendigkeit von inhaltlichen Vorgaben für die Besteuerung	75
II. Die Finanzwissenschaft als geeignetes Medium für materielle Vorgaben der Besteuerung	76
E. Ergebnis und weitere Vorgehensweise	78
I. Ergebnis	78
II. Fragestellung und Vorgehensweise für die weitere Untersuchung	79

*Kapitel 4*

<b>Die finanzwissenschaftlichen Besteuerungsprinzipien</b>	<b>80</b>
A. Die finanzwissenschaftlichen Prinzipien einer „guten“ Besteuerung – Zweck, Funktionsweise und Wesen	80
B. Das Verhältnis von Besteuerungsprinzipien und Grundrechten	83
I. Vorbemerkung	83
II. Das Wesen von Grundrechten	83
III. Der Gleichheitssatz als Blankett	84
IV. Die Eigentums- und Erwerbsfreiheit	86
C. Auswahl von konkreten finanzwissenschaftlichen Besteuerungsprinzipien	87
I. Vorbemerkung	87
II. Die Übernahme von finanzwissenschaftlichen Besteuerungsprinzipien durch die OECD	87
1. Überblick über das BEPS-Projekt der OECD	87
2. Die „Grundprinzipien der Besteuerung“ des OECD-Aktionspunkts 1	89

III. Gründe für die Auswahl der finanzwissenschaftlichen Besteuerungsprinzipien der OECD .....	91
D. Ergebnis und weitere Vorgehensweise .....	93
I. Ergebnis .....	93
II. Weitere Vorgehensweise .....	93

*Kapitel 5*

**Rechtsprinzip, Rechtsregel und „policy“ –  
Grundbegriffe der Prinzipientheorie** 94

A. Prinzipien und Regeln .....	94
B. „policies“ als politische Ziele nach Dworkin .....	98
I. Das Wesen von „policies“ nach Dworkin .....	98
II. Prüfung von Dworkins Policy-Konzept an VfSlg 20.185/2017 .....	100
1. Kernpunkte von VfSlg 20.185/2017 .....	100
2. Würdigung in Hinblick auf Dworkins Policy-Konzept .....	102
III. Dworkins „policies“ und der österreichische VfGH .....	102
1. Regelmäßige gesellschaftspolitische Argumentation des VfGH .....	102
2. VfGH als „Hüter der Verfassung“ und gesellschaftspolitischer Akteur .....	104
IV. Zwischenfazit .....	107
C. Ergebnis und weitere Vorgehensweise .....	108
I. Ergebnis .....	108
II. Weitere Vorgehensweise .....	108

*Kapitel 6*

**Zwischenschritt: Besteuerungsprinzipien, „policies“ und Rechtsprinzipien** 109

A. Besteuerungsprinzipien als „policies“ .....	109
B. Besteuerungsprinzipien als Rechtsprinzipien .....	110
I. Von der „policy“ zum Rechtsprinzip .....	110
II. Zur Reichweite von Besteuerungsprinzipien in Form von Rechtsprinzipien .....	110
C. Ergebnis und weitere Vorgehensweise .....	111
I. Ergebnis .....	111
II. Weitere Vorgehensweise .....	111

*Kapitel 7***Die Besteuerungsprinzipien der Gerechtigkeit und Effizienz** 112

A. Vorbemerkung	112
B. Das Besteuerungsprinzip der Gerechtigkeit	112
I. Das OECD-Prinzip der Gerechtigkeit und seine finanzwissenschaftlichen Wurzeln	112
1. Das Gerechtigkeitsprinzip der OECD	112
2. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Gerechtigkeitsideal in Finanz- und Steuerrechtswissenschaft	113
II. Das Leistungsfähigkeitsprinzip im österreichischen Steuerrecht	116
1. Vorbemerkung	116
2. Das Leistungsfähigkeitsprinzip und seine „Subprinzipien“ nach der herrschenden Lehre	117
3. Rechtsgrundlage des Leistungsfähigkeitsprinzips	119
4. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als „Ordnungsprinzip“	121
5. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als „Irrweg“ nach Gassner/Michael Lang	122
6. Zwischenfazit und weitere Vorgehensweise	124
a) Zwischenfazit	124
b) Weitere Vorgehensweise	125
C. Das OECD-Besteuerungsprinzip der Effizienz	125
I. Ausdifferenzierung des Besteuerungsprinzips der Effizienz	125
1. Die drei finanzwissenschaftlichen Effizienzaspekte	125
2. Effizienz der Steuererhebung als relevanter Kostenfaktor	127
3. Weitere Vorgehensweise zur Prüfung der Effizienz	129
II. Das verfassungsrechtliche Effizienzprinzip des österreichischen B-VG	129
III. Der steuerrechtliche Aspekt des verfassungsrechtlichen Effizienzprinzips	133
1. Effizienzprinzip und Steuergesetzgeber	133
2. Effizienzprinzip und Steuerverwaltung	135
3. Zwischenfazit	137
IV. Zwischenergebnis und weitere Vorgehensweise	138
D. Die rechtstheoretische Analyse des Leistungsfähigkeits- und Effizienzprinzips	138
I. Vorbemerkung	138
II. Keine vollständige Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips	138
III. Das verfassungsrechtliche Effizienzprinzip als Optimierungsgebot	141
IV. Ausgewählte Judikaturbeispiele zur Anwendung der Rechtsprinzipien der Leistungsfähigkeit und Effizienz	144
1. Vorbemerkung	144
2. VfSlg 18.549/2008 – Steuerbefreiung von Trinkgeldern	144

- 3. VfSlg 19.412/2011 – Ausweitung der KESSt-Pflicht für Kapitalanlagen . . . . 146
  - a) Vorbemerkung . . . . . 146
  - b) Erkenntnis . . . . . 146
- 4. Das relative Gewicht von Effizienzüberlegungen vor dem Hintergrund von Pauschalierungsregelungen . . . . . 149
- 5. VfSlg 19.933/2014 – Beschränkte Abzugsfähigkeit von Managergehältern 150
- V. Zwischenfazit und weitere Vorgehensweise . . . . . 152
  - 1. Zwischenfazit . . . . . 152
  - 2. Weitere Vorgehensweise . . . . . 152
- E. Der Geltungsgrund des Rechtsprinzips der Leistungsfähigkeit in der österreichischen Rechtsordnung . . . . . 153
  - I. Rechtsprinzipien und Rechtsgeltung . . . . . 153
  - II. Geltungsgrund nach Dworkin . . . . . 154
    - 1. Rechtsprinzipien als angemessene Gebote der Gerechtigkeit . . . . . 154
    - 2. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als moralisches Gebot mit institutionellem Rückhalt im Sinne von Dworkin? . . . . . 156
      - a) Moralphilosophische Wurzeln des Leistungsfähigkeitsprinzips . . . . . 156
      - b) „institutional support“ für das Leistungsfähigkeitsprinzip in Österreich . . 158
      - c) Zwischenergebnis: Leistungsfähigkeit als moralisches Prinzip mit institutioneller Stützung in Österreich . . . . . 161
  - III. Die Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Rechtsprinzip nach Alexy und Bydlinski . . . . . 162
    - 1. Vorbemerkung . . . . . 162
    - 2. Die Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips nach Alexy . . . . . 162
      - a) Alexys Ausführungen zur Rechtsgeltung von Prinzipien . . . . . 162
      - b) Erprobung von Alexy an VfSlg 18.031/2006 . . . . . 163
      - c) Ergebnis . . . . . 165
    - 3. Die Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips nach Bydlinski . . . . . 165
      - a) Bydlinskis Ausführungen zur Rechtsgeltung von Prinzipien . . . . . 165
      - b) Erprobung von Bydlinskis Thesen am Leistungsfähigkeitsprinzip . . . . . 166
      - c) Ergebnis . . . . . 167
  - IV. Ergebnis zur Rechtsgeltung des Leistungsfähigkeitsprinzips . . . . . 167
- F. Ergebnis . . . . . 168

*Kapitel 8*

**Das Besteuerungsprinzip der Effizienz für mitwirkungspflichtige Dritte und den Steuerpflichtigen selbst**

- A. Effizienz für mitwirkungspflichtige Dritte . . . . . 169
  - I. Vorbemerkung . . . . . 169

II.	Historischer Ursprung und Zweck der Mitwirkungspflichten Dritter im Steuerrecht .....	169
III.	Mitwirkungspflicht Dritter im österreichischen Steuerrecht .....	170
	1. Lohn- und Kapitalertragsteuerabzug .....	170
	2. Ausdifferenzierung der Grenzen von Mitwirkungspflichten Dritter .....	172
	3. Die Grenzen von Mitwirkungspflichten Dritter und das Sachlichkeitsgebot des Gleichheitssatzes .....	175
IV.	Rechtstheoretische Analyse der Grenzen der Mitwirkungspflichten .....	177
V.	Zwischenfazit .....	180
B.	Die Effizienz für den Steuerpflichtigen selbst .....	180
	I. Vorbemerkung .....	180
	II. Senkung der Compliance-Kosten für den Steuerpflichtigen als steuerpolitisches Thema .....	181
C.	Ergebnis .....	182

### *Kapitel 9*

	<b>Das Besteuerungsprinzip der Verständlichkeit</b>	184
A.	Das OECD-Prinzip der Verständlichkeit und seine finanzwissenschaftlichen Wurzeln	184
	I. Das OECD-Prinzip der „Verlässlichkeit und Verständlichkeit“ .....	184
	II. Die finanz- und steuerrechtswissenschaftliche Forderung nach einer einfachen Besteuerung .....	185
B.	Das Besteuerungsprinzip der Verständlichkeit innerhalb der österreichischen Rechtsordnung .....	187
	I. Verständlichkeit als generelle Funktionsvoraussetzung von Rechtsnormen . . . .	187
	II. Die Anforderung an die Verständlichkeit von Normen in der österreichischen Rechtsordnung .....	188
	1. Die „Denksportjudikatur“ des VfGH .....	188
	2. Ausdifferenzierung des Gebots der Verständlichkeit .....	189
	3. Verständlichkeit für wen? Die Frage nach dem Maßstab .....	191
	4. Zwischenfazit .....	194
	III. Rechtstheoretische Analyse des Gebots der Verständlichkeit .....	194
C.	Fazit .....	195

### *Kapitel 10*

	<b>Das Besteuerungsprinzip der Praktikabilität bzw. Wirksamkeit</b>	196
A.	Das OECD-Prinzip der „Wirksamkeit und Fairness“ .....	196

B. Praktikabilität der Besteuerung als finanz- und steuerrechtswissenschaftliche Forderung . . . . . 197

C. Das Prinzip der Praktikabilität der Besteuerung innerhalb des österreichischen Steuerrechts . . . . . 198

    I. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung als Vorgabe für die Abgabenverwaltung 198

    II. Praktikabilität als Vorgabe für den Gesetzgeber . . . . . 200

        1. Vollziehbarkeit von Steuergesetzen als gleichheitsrechtliche Problematik . . . 200

        2. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Steuergesetzgeber . . . . . 204

    III. Zwischenfazit . . . . . 206

    IV. Rechtstheoretische Analyse der Praktikabilität der Besteuerung . . . . . 207

        1. Positivrechtliche Verankerung der Praktikabilität der Besteuerung . . . . . 207

        2. Ausgewählte Judikaturbeispiele . . . . . 207

            a) Registrierkassenerkenntnis VfSlg 20.065/2016 . . . . . 207

            b) Zinserkenntnis VfSlg 12.922/1991 . . . . . 209

            c) Trinkgelderkenntnis VfSlg 18.549/2008 . . . . . 210

            d) Zwischenfazit . . . . . 212

D. Ergebnis . . . . . 212

*Kapitel 11*

**Das Besteuerungsprinzip der Flexibilität**

A. Das Flexibilitätsprinzip der OECD und seine zwei Aspekte . . . . . 213

B. Flexibilität der Besteuerung und progressiver Tarif . . . . . 214

    I. Flexibilität der Besteuerung als finanzwissenschaftliche Vorgabe . . . . . 214

        1. Aktive und passive Flexibilität . . . . . 214

        2. Die progressive Einkommensteuer als automatischer Stabilisator . . . . . 217

    II. Progressivität der österreichischen Einkommensteuer aus Sicht der Steuerrechtswissenschaft . . . . . 219

        1. Begriffsdefinition und ideengeschichtlicher Ursprung der Steuerprogression 219

        2. Rechtsgrundlage der Steuerprogression . . . . . 221

        3. Rezeption des progressiven Steuertarifs im österreichischen Schrifttum . . . 223

    III. Rechtstheoretische Analyse . . . . . 226

        1. VfSlg 14.992/1997 – Die Verknüpfung von Steuerprogression und Leistungsfähigkeitsprinzip . . . . . 226

        2. VfSlg 16.196/2001 – Tarifbegünstigung für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit . . . . . 228

            a) Begründung der Tarifbegünstigung durch den VfGH . . . . . 228

            b) Durchbrechung der allgemeinen Steuerprogression und der Synthetik der Einkommensteuer . . . . . 229

3. Der progressive Tarif als Bestandteil des Rechtsprinzips der Leistungsfähigkeit .....	232
IV. Zwischenfazit zu Flexibilität und Progression .....	233
C. Flexibilität der Besteuerung und die Technikneutralität des Rechts .....	233
I. Vorbemerkung .....	233
II. Technik – Versuch einer Begriffsbestimmung .....	233
III. Das Spannungsverhältnis von Recht und Technik .....	235
1. Dynamische Technik versus statisches Recht .....	235
2. Technologieneutralität des Rechts als Strategie zur Regulierung zukünftiger Technologien .....	237
IV. Steuerrecht und Technikneutralität .....	239
1. Vorbemerkung .....	239
2. Steuerrecht und technologischer Wandel .....	240
3. Technik- bzw. Technologieneutralität und Medienneutralität .....	242
V. Technikneutralität, Fiskalzweck und wirtschaftliche Anknüpfung des Steuerrechts .....	244
1. Vorbemerkung .....	244
2. Die Privatökonomie als Anknüpfungspunkt für Steuern .....	244
3. Die wirtschaftliche Ausrichtung des Steuerrechts .....	246
4. Steuerrechtliche Fiskal- und Sozialzwecknormen .....	247
5. Technikneutralität des Steuerrechts in Korrelation mit Fiskalzweck und wirtschaftlicher Anknüpfung .....	251
VI. Ausgewählte Beispiele für technologieneutrales, fiskales Steuerrecht .....	253
1. Einkommensteuer .....	253
2. Körperschaftsteuer .....	255
3. Umsatzsteuer .....	255
4. Zwischenfazit .....	258
VII. Ausgewählte Beispiele für technologiespezifisches Steuerrecht mit Sozialzweck .....	258
1. Transportsteuern und Energiesteuern .....	258
2. Sonderfall Werbeabgabe und Digitalsteuer: Technologiespezifische Fiskalzwecksteuern? .....	260
a) Werbeabgabe .....	260
b) Digitalsteuer .....	262
VIII. Zwischenfazit .....	264
IX. Rechtstheoretische Analyse der Technologieneutralität des Steuerrechts .....	264
X. Fazit zur Flexibilität und Technikneutralität .....	265
D. Ergebnis .....	266

*Kapitel 12***Das Besteuerungsprinzip der Neutralität**

267

A. Das OECD-Besteuerungsprinzip der Neutralität und seine zwei Aspekte	267
B. Neutralität der Besteuerung in den Wirtschafts- und Rechtswissenschaften	268
I. Neutralität der Besteuerung als finanzwissenschaftliche und betriebswirtschaftliche Kategorien	268
II. Neutralität der Besteuerung aus Sicht der Steuerrechtswissenschaft	270
C. Unionsrechtliche Vorgaben für die Neutralität der Besteuerung	274
I. Vorbemerkung	274
II. Wettbewerbsneutrale Besteuerung als ein zentrales Ziel der Europäischen Union	274
III. Der unionsrechtliche Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer	277
D. Besteuerungsneutralität in Österreich	280
I. Die Wettbewerbsneutralität der Besteuerung	280
1. Vorbemerkung	280
2. Wettbewerbsneutralität der Umsatzsteuer	281
3. Wettbewerbsneutralität von direkten Steuern	282
4. Wettbewerbsneutralität der Besteuerung als Konkretisierung des Gleichheitssatzes	285
II. Rechtsformneutralität der Besteuerung in Österreich	286
1. Die Umsatzsteuer als rechtsformneutrale Abgabe	286
2. Rechtsformneutralität und Ertragsteuern	287
a) Dualismus der Unternehmensbesteuerung	287
b) Rezeption in Schrifttum und Judikatur	289
c) Rechtsformneutralität, Wettbewerbsneutralität und Gleichheitssatz	292
III. Rechtstheoretische Analyse der Neutralität der Besteuerung	294
1. Wettbewerbsneutralität	294
a) Die Wettbewerbsneutralität als Rechtsprinzip?	294
b) VfSlg 12.326/1990 – zulässige Wettbewerbsverzerrungen im DBA-Recht	295
c) Fazit	297
2. Rechtsformneutralität	297
a) Die Rechtsformneutralität als Rechtsprinzip?	297
b) VfSlg 9516/1982 – unzulässige Differenzierung zwischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften	298
c) Fazit	300
E. Ergebnis	300

*Kapitel 13***Das Besteuerungsprinzip der Effizienz in Bezug auf die Abfuhr der Umsatzsteuer** 301

A. Vorbemerkung und klarstellende Erläuterungen zum Wesen der Umsatzsteuer . . . . .	301
B. Unionsrechtliche Vorgaben für die Effizienz der Steuererhebung der Mehrwertsteuer	302
I. Die Ablehnung des Formalismus als Quelle einer effizienten Steuererhebung	302
1. Der EuGH-Grundsatz der Ablehnung des Formalismus . . . . .	302
2. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und seine umsatzsteuerrechtliche Bedeutung . . . . .	304
3. Neutralitätsgrundsatz . . . . .	307
4. Ablehnung des Formalismus in Bezug auf die Rechnungen für den Vorsteuerabzug . . . . .	308
5. Ablehnung des Formalismus bei Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung . . . . .	311
6. Fazit . . . . .	314
II. Rechtstheoretische Analyse des EuGH-Grundsatzes der Ablehnung des Formalismus . . . . .	314
1. Prinzipientheorie auf Ebene des Europarechts . . . . .	314
2. Das rechtstheoretische Wesen von Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, Steuerneutralität und objektiven Begriffen der MwStSystRL . . . . .	315
3. Die Ablehnung des Formalismus als Zusammenspiel von Verhältnismäßigkeit, Neutralität und objektiven Begriffen der MwStSystRL . . . . .	317
C. Der unionsrechtliche Grundsatz der Ablehnung des Formalismus im österreichischen Recht? . . . . .	319
D. Ergebnis . . . . .	320

*Kapitel 14***Das Besteuerungsprinzip der zwischenstaatlichen Verteilungsgerechtigkeit** 321

A. Das OECD-Besteuerungsprinzip der Verteilungsgerechtigkeit zwischen Nationen . . .	321
B. Grundprobleme der grenzüberschreitenden Besteuerung . . . . .	322
I. Vorbemerkung . . . . .	322
II. Doppelbesteuerungsabkommen, Steuerwettbewerb und zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit . . . . .	323
1. Staatliche Steuersouveränität und Doppelbesteuerung . . . . .	323
2. Internationaler Steuerwettbewerb . . . . .	325
3. Zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit („inter-nation equity“) . . . . .	328
4. Zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit aus Sicht der OECD – gesamtwirtschaftlicher oder äquivalenzbasierter Ansatz? . . . . .	334

5. Zwischenfazit und weitere Vorgehensweise . . . . .	336
C. Die Zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit der OECD im Völkerrecht . . . . .	337
I. Einleitende Ausführungen zum Wesen des Völkerrechts . . . . .	337
II. Zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit als allgemeiner Rechtsgrundsatz des Völkerrechts . . . . .	338
1. Vorbemerkung . . . . .	338
2. Allgemeine Rechtsgrundsätze nach Art. 38 Abs. 1 lit. c IGH-Statut als Rechtsquellen des Völkerrechts . . . . .	338
a) Vorbemerkung . . . . .	338
b) Anerkennungsmethoden und Konkretisierungsgrad . . . . .	339
c) Anerkennungssubjekte und Ausmaß der Anerkennung . . . . .	342
d) Zwischenfazit . . . . .	343
3. Ermittlung der zwischenstaatlichen Verteilungsgerechtigkeit als allgemeinen Rechtsgrundsatz . . . . .	344
a) Vorbemerkung . . . . .	344
b) Zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit „dem Grunde nach“ . . . . .	344
aa) Völkervertragsrecht . . . . .	344
bb) Nicht unmittelbar verbindliche staatliche Willensäußerungen . . . . .	348
cc) Zwischenfazit . . . . .	351
c) Zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit „der Höhe nach“ . . . . .	352
aa) Vorbemerkung . . . . .	352
bb) Völkervertragsrecht und nicht unmittelbar verbindliche staatliche Willensäußerung . . . . .	352
cc) Zwischenfazit . . . . .	354
III. Zwischenergebnis und weitere Vorgehensweise . . . . .	355
IV. Die zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit als Rechtsprinzip? . . . . .	356
1. Die Prinzipientheorie im Völkerrecht . . . . .	356
2. Allgemeine Rechtsgrundsätze als völkerrechtliches Medium für rechtstheo- retische Prinzipien . . . . .	357
3. Das Rechtsprinzip der zwischenstaatlichen Verteilungsgerechtigkeit . . . . .	359
a) Vorbemerkung . . . . .	359
b) Äquivalenzbasierte zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit als ideales Sollen . . . . .	359
V. Ergebnis zur zwischenstaatlichen Verteilungsgerechtigkeit im Völkerrecht . . . . .	362
D. Zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit auf Ebene des Europarechts . . . . .	363
I. Vorbemerkung . . . . .	363
II. Das kongruente Verständnis der „inter-nation equity“ von EU und OECD . . . . .	363
III. Die Anti-BEPS-Richtlinie (ATAD) als europarechtliches Instrument für mehr zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit . . . . .	366
IV. Zwischenfazit . . . . .	368
V. Rechtstheoretische Analyse . . . . .	368

VI. Ergebnis .....	369
E. Zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit als Bestandteil des innerstaatlichen österreichischen Rechts? .....	369
I. Vorbemerkung .....	369
II. Zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit als anerkannte Regel des Völkerrechts nach Art. 9 Abs. 1 B-VG .....	369
III. In Österreich umgesetzte unionsrechtliche Anti-BEPS-Maßnahmen .....	371
IV. Zwischenfazit .....	372
F. Ergebnis .....	372

### *Kapitel 15*

<b>Die OECD-Besteuerungsprinzipien als Teil der österreichischen Rechtsordnung</b>	374
A. Vorbemerkung .....	374
B. Gesammelte Darstellung der OECD-Besteuerungsprinzipien innerhalb der österreichischen Rechtsordnung .....	374
C. Besteuerungsprinzipien als Rechtsprinzipien mit kollektiven Zielsetzungen .....	377
D. Finanzwissenschaft, Steuerehrlichkeit und Demokratie – sechs zentrale Implikationen für das österreichische Steuerrecht .....	378

### *Kapitel 16*

<b>Schlussbetrachtung</b>	383
<b>Quellenverzeichnis</b> .....	385
<b>Stichwortverzeichnis</b> .....	427

## Abkürzungsverzeichnis

ABl	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AFS	Zeitschrift für Abgaben- Finanz- und Steuerrecht
ALJ	Austrian Law Journal
AnwBl	Anwaltsblatt
AO	(deutsche) Abgabenordnung
ARD	Aktuelles Recht zum Dienstverhältnis
ARSP	Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie
Art.	Artikel
ASVG	Allgemeines Sozialversicherungsgesetz
ATAD	Anti-Tax-Avoidance-Directive
AVG	Allgemeines Verwaltungsverfahrensgesetz 1991
AVR	Archiv des Völkerrechts
BAO	Bundesabgabenordnung
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFG	Bundesfinanzgericht
BFGG	Bundesfinanzgerichtsgesetz
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGer	Schweizerisches Bundesgericht
BlgNR	Beilage(n) zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates
BMF	Bundesminister,-in für Finanzen; Bundesministerium für Finanzen
BMVIT	Bundesministerium für Verkehr, Innovation und Technologie
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz
BVwG	Bundesverwaltungsgericht
BWG	Bankwesengesetz
bzw.	beziehungsweise
CFO	Zeitschrift für Finance & Controlling
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DStR	Deutsches Steuerrecht
E+Z	Entwicklung und Zusammenarbeit
EG	Europäische Gemeinschaft
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften
Einf.	Einführung
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention
ErlRV	Erläuterungen zur Regierungsvorlage
EStG	Einkommensteuergesetz 1988
et. al.	et alia (und andere)
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof

EUV	Vertrag über die Europäische Union
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f.	und der, die folgende
FA	FinanzArchiv
FAG	Finanzausgleichsgesetz 2017
ff.	und der, die folgenden
FJ	Finanz Journal
FlugAbgG	Flugabgabegesetz
Fn.	Fußnote
FS	Festschrift
F-VG	Finanz-Verfassungsgesetz 1948
GA	Generalanwalt/Generalanwältin
GebG	Gebührengesetz 1957
GenG	Genossenschaftsgesetz
GesRZ	Zeitschrift für Gesellschafts- und Unternehmensrecht
GP	Gesetzgebungsperiode
GRC	Charta der Grundrechte der Europäischen Union
Hrsg.	Herausgeber
i. d. F.	in der Fassung
i. S. v.	im Sinne von
ICTD	International Centre for Tax and Development
IDS	Institute of Development Studies
IFF	Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht
IGH	Internationaler Gerichtshof
IMF	International Monetary Fund
IRS	Internal Revenue Service
ISR	Internationale Steuer-Rundschau
ISrR	Internationales Steuerrecht
JAP	Juristische Ausbildung und Praxisvorbereitung
JBI	Juristische Blätter
JEV	Journal für Erbrecht und Vermögensnachfolge
JR	Juristische Rundschau
JZ	JuristenZeitung
KESt	Kapitalertragsteuer
Kfz.	Kraftfahrzeug
KStG	Körperschaftsteuergesetz 1988
KWG	Kreditwesengesetz
Lfg.	Lieferung
lit.	litera
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
ME	Ministerialentwurf
MIAS	Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem
Mio.	Million
MPIfG	Max-Planck-Institut für Gesellschaftsforschung
MR	Medien und Recht
MR-Int	Medien und Recht International
Mrd.	Milliarde
MwStSystemRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie

NFT	Non-Fungible-Token
NÖ	Niederösterreich
NoVAG	Normverbrauchsabgabegesetz 1991
Nr.	Nummer
o. V.	ohne Verfasser
ÖBA	Österreichisches Bank-Archiv
ÖBB	Österreichische Bundesbahnen
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung
ÖJZ	Österreichische Juristen-Zeitung
ÖStZ	Österreichische Steuer-Zeitung
ÖStZB	Finanzrechtliche Erkenntnisse des VwGH, VfGH, EuGH und BFG, Beilage zur Österreichischen Steuer-Zeitung
OZP	Österreichische Zeitschrift für Politikwissenschaft
ÖZW	Österreichische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
PKW	Personenkraftwagen
RdW	Recht der Wirtschaft
RH	Rechnungshof
RHG	Rechnungshofgesetz
RL	Richtlinie
RW	Rechtswissenschaft
RWZ	Zeitschrift für Recht & Rechnungswesen
Rz.	Randzahl
S.	Seite
SozSi	Soziale Sicherheit
SpESt	Spekulationsertragsteuer
SPRW	Spektrum der Rechtswissenschaft
StAW	Spektrum der Steuerwissenschaften und des Außenwirtschaftsrecht
StGG	Staatsgrundgesetz über die allgemeinen Rechte der Staatsbürger
StuW	Steuer und Wirtschaft
SWI	Steuer und Wirtschaft International
SWK	Österreichische Steuer & Wirtschaftskartei
SWS	Sozialwissenschaftliche Studiengesellschaft
Tz.	Textziffer
u. a.	und andere
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
UFStF	Unabhängiger Finanzsenat Feldkirch
UFSL	Unabhängiger Finanzsenat Linz
UID-Nummer	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
UN	United Nations
USA	United States of America
UStG	Umsatzsteuergesetz 1994
UStR	Umsatzsteuerrichtlinien
UTB	Uni-Taschenbücher
VbR	Zeitschrift für Verbraucherrecht
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VfSlg	Sammlung der Erkenntnisse und wichtigsten Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes

vgl.	vergleiche
VO	Verordnung (Österreich)
VR	Versicherungsgrundschau
VwGG	Verwaltungsgerichtshofgesetz
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
VwT	Vereinigung österreichischer Wirtschaftstreuhänder
wbl	Wirtschaftsrechtliche Blätter
WerbeAbG	Werbeabgabegesetz 2000
WIFO	Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung
WTO	World Trade Organisation
WU	Wirtschaftsuniversität Wien
WuG	Wirtschaft und Gesellschaft
ZaöRV	Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht
ZAS	Zeitschrift für Arbeits- und Sozialrecht
ZFR	Zeitschrift für Finanzmarktrecht
ZfS	Zeitschrift für Stiftungswesen
ZfV	Zeitschrift für Verwaltung
ZGE	Zeitschrift für geistiges Eigentum
ZM	Zusammenfassende Meldung
ZÖR	Zeitschrift für öffentliches Recht
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik
ZVG	Zeitschrift für Verwaltungsgerichtsbarkeit

## Kapitel 1

# Einleitung und Aufbau der Arbeit\*

## A. Einleitung

Der Satz „Die Steuer ist ein Preis der Freiheit“ stammt von dem bekannten deutschen Rechtswissenschaftler Paul Kirchhof.<sup>1</sup> Damit ist gemeint, dass ein moderner demokratischer Staat, welcher seinen Bürgern politische und wirtschaftliche Freiheitsrechte gewährt, notwendigerweise auf das Finanzierungsinstrument der Steuern angewiesen ist.<sup>2</sup> Die Steuer wird damit implizit zu einem Strukturmerkmal einer Demokratie erklärt.<sup>3</sup> Wie aber ist die Beziehung zwischen der Regierungsform der repräsentativen Demokratie und dem Massenphänomen der Besteuerung zu begreifen?

Das Steuerrecht gilt einerseits als „Gerechtigkeitsrecht par excellence“.<sup>4</sup> Nach Valta können in keinem anderen Rechtsgebiet die Gerechtigkeitsvorstellungen so klar beziffert werden, „wie in der auf Euro und Cent ausrechenbaren Steuerbelastung“.<sup>5</sup> Das Steuerrecht stellt den Rechtswissenschaftler dabei vor besondere Herausforderungen, da es im Vergleich zu anderen Rechtsgebieten viel stärker von den Wirtschaftswissenschaften, vor allem der Finanzwissenschaft, beeinflusst wird.<sup>6</sup>

---

\* Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird in diesem Werk die Sprachform des generischen Maskulinums angewendet. Es wird an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass die ausschließliche Verwendung der männlichen Form geschlechtsunabhängig verstanden werden soll.

<sup>1</sup> faz.net, Die Steuer ist ein Preis der Freiheit, <https://www.faz.net/aktuell/feuilleton/debatten/sloterdijk-debatte-die-steuer-ist-ein-preis-der-freiheit-1887337.html> (abgerufen am 6.3.2023); Kirchhof, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland<sup>3</sup>, Band V (2007) § 118 Rz. 1 f.

<sup>2</sup> Kirchhof, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts<sup>3</sup> V § 118 Rz. 1 ff.; vgl. auch Grunow, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuerlast und Steuererhebung (2018) 76 ff.

<sup>3</sup> Kirchhof, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts<sup>3</sup> V § 118 Rz. 1 ff.; Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat (2000) 5; Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat (2001) 7, 23 ff.; vgl. auch Sumper, Effizienz und Leistungsfähigkeit im Spannungsfeld eines demokratischen Steuersystems, ZfV 2020, 11 (11 ff.).

<sup>4</sup> Tipke, Steuerpolitik als Gerechtigkeitspolitik, in: FS Ruppe (2007) 635.

<sup>5</sup> Valta, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe (2014) 4.

<sup>6</sup> Vgl. etwa Coing, Wirtschaftswissenschaften und Rechtswissenschaften, in: Raiser/Sauer mann/Schneider (Hrsg.), Das Verhältnis der Wirtschaftswissenschaft zur Rechtswissen-

Somit enthalten Steuergesetze zahlreiche Wertungen, die ursprünglich nicht aus der Rechtswissenschaft stammen.<sup>7</sup> Oftmals stoßen daher rein rechtsdogmatische Ansätze und Methoden im Steuerrecht an ihre Grenzen und können so manche höchstrichterliche Entscheidung auch nur schwer nachvollziehen.<sup>8</sup>

Andererseits gilt die liberale Demokratie heute – zumindest in der westlichen Welt – als der „Goldstandard“ aller Regierungsformen.<sup>9</sup> Nach dieser Sichtweise vermag es derzeit keine andere Regierungsform, ihren Bürgern maximale Freiheit, Sicherheit und Individualität bei gleichzeitigem Wohlstand und umfassenden Sozialsystemen zu bieten.<sup>10</sup> Zudem ist die liberale Demokratie von Grund- und Freiheitsrechten geprägt, welche den Bürger vor einem überbordenden Zugriff des Staates schützen.<sup>11</sup> Dennoch zeigen neuere empirische Studien vielfach einen Vertrauensverlust der Bevölkerung in demokratische Institutionen.<sup>12</sup> Bislang war es vor allem der Politikwissenschaft vorbehalten, die Ursachen und Lösungen dafür zu benennen.<sup>13</sup>

Steuern gelten als eng mit der Entwicklung von demokratischen Institutionen verknüpft.<sup>14</sup> Nicht umsonst ging die Parole „no taxation without representation“ in die Geschichte als Symbol für eine Verbindung von Besteuerungsrechten und demokratischer Legitimation ein. Konflikte um Besteuerungsfragen bildeten in der Geschichte daher oftmals die Keimzelle für revolutionäre Bestrebungen, mit denen eine Stärkung von frühen Repräsentationsrechten des Volkes erreicht wurde. In

---

schaft – Soziologie und Statistik (1964) 1 ff.; *Sumper*, Besteuerungsprinzipien als Fundamente des österreichischen Steuerrechts, SWK 2019, 1051 (1051 ff.).

<sup>7</sup> Als prominentestes Beispiel dafür ist das Leistungsfähigkeitsprinzip zu nennen, vgl. dazu Kapitel 7 B. II. 2.

<sup>8</sup> Vgl. etwa *Schaunig/Varro*, VfGH zu „Managergehältern“: Anfang vom Ende des objektiven Nettoprinzip?, GesRZ 2015, 233 (233 ff., 243 f.); *Laudacher*, Kein Trinkgeld für den VfGH!, SWK 2008, 821 (821 ff.).

<sup>9</sup> *Rudolf*, Analyse und Vergleich politischer Mythen (2018) 208 m. w. N.

<sup>10</sup> *Rudolf*, Analyse und Vergleich politischer Mythen 208; *Diamond*, Developing Democracy (1999) 10 ff.

<sup>11</sup> *Rudolf*, Analyse und Vergleich politischer Mythen 208; *Diamond*, Developing Democracy 10 ff.

<sup>12</sup> Pewresearch.org, Global Public Opinion in an Era of Democratic Anxiety, <https://www.pewresearch.org/global/2021/12/07/global-public-opinion-in-an-era-of-democratic-anxiety/> (abgerufen am 6. 3. 2023); pewresearch.org, Many Across the Globe are Dissatisfied with How Democracy is Working, <https://www.pewresearch.org/global/2019/04/29/many-across-the-globe-are-dissatisfied-with-how-democracy-is-working/> (abgerufen am 6. 3. 2023); pewresearch.org, Why are People Dissatisfied with How Democracy is Working?, <https://www.pewresearch.org/global/2019/04/29/why-are-people-dissatisfied-with-how-democracy-is-working/> (abgerufen am 6. 3. 2023).

<sup>13</sup> Vgl. etwa Bertelsmann Stiftung, Schwindendes Vertrauen in Politik und Parteien (2019).

<sup>14</sup> Dieser Themenkreis wird ausführlich unter Kapitel 2 und 3 behandelt, weshalb an dieser Stelle auf die dort angegebenen umfangreichen Literaturquellen verwiesen wird und hier ein Nachweis der instruktiven Darstellungen von *Ross*, Does Taxation Lead to Representation?, Cambridge University Press 2004, 229 (229 ff.) genügen muss.

diesem Sinne wird auch im Forschungsfeld der Finanzsoziologie davon ausgegangen, dass die Steuer den modernen demokratischen Staat mitgeschaffen und seine Strukturen mitgeformt hat. So sind Steuern in westlichen Demokratien auch die mit Abstand wichtigste Einnahmenquelle. Ohne regelmäßige Steuereinnahmen würde die Erbringung von öffentlichen Gütern und generell die Funktionsfähigkeit von modernen Staaten darniederliegen.

In der modernen Demokratie sind Steuern daher ein Massenphänomen.<sup>15</sup> Kein anderes Rechtsgebiet berührt den Bürger in seinem täglichen Leben ähnlich oft wie das Steuerrecht.<sup>16</sup> So beeinflussen Steuerbe- und entlastungen auch jedes wirtschaftliche Verhalten der Steuerpflichtigen und tangieren damit auch deren Handlungsmöglichkeiten.<sup>17</sup> Wie die steuerrechtlichen Belastungsentscheidungen des Gesetzgebers konkret ausgestaltet werden sollen, ist dabei ein allgegenwärtiges Feld von politischen Diskussionen.<sup>18</sup> Die Frage, wer wieviel zur Finanzierung des Staatshaushaltes beitragen muss und auf welchen Grundwerten der staatliche Steuerzugriff zu erfolgen hat, bestimmt damit regelmäßig den rechtswissenschaftlichen und politisch-medialen Diskurs.<sup>19</sup> Beispiele aus der jüngeren Vergangenheit in Österreich sind dabei etwa die Besteuerung von Trinkgeldern, die Abzugsfähigkeit von Managergehältern oder auch die verpflichtende Einführung von Registrierkassen.<sup>20</sup> Die gesetzgeberische Entscheidung, ob und wie ein gewisser Lebenssachverhalt steuerlich be- oder entlastet wird, impliziert dabei auch oftmals grundlegende Wertentscheidungen und kann damit Aufschluss über die politische Ausrichtung einer Gesellschaft geben.<sup>21</sup> Das Steuerrecht ist in der modernen Demokratie somit auch ein hochpolitisches Recht.<sup>22</sup>

---

<sup>15</sup> Ehrke-Rabel, elements Steuerrecht<sup>4</sup> (2019) 6.

<sup>16</sup> Ehrke-Rabel, elements Steuerrecht<sup>4</sup> 6.

<sup>17</sup> Seer, in: Tipke/Joachim Lang (Hrsg.), Steuerrecht<sup>24</sup> (2021) § 1 Rz. 1.1.

<sup>18</sup> Vgl. etwa diepresse.com, Steuer auf Zufallsgewinne kommt, <https://www.diepresse.com/6216336/steuer-auf-zufallsgewinne-kommt> (abgerufen am 6.3.2023); derstandard.at, Harmonische Klausur, detailarme Pläne: Entlastung und Ökologisierung, <https://www.derstandard.at/story/2000113961795/regierungsklausur-entlastung-und-oekologisierung-soll-2021-starten> (abgerufen am 6.3.2023).

<sup>19</sup> Vgl. etwa Anderwald, Steuerverfassungsrechtliche Gedanken zur etwaigen (Wieder-)Einführung einer Nettovermögensteuer, SWK 2022, 917 (917 ff.); wienerzeitung.at, Regierung verspricht rasche Steuerreform, <https://www.wienerzeitung.at/nachrichten/politik/oesterreich/2058909-Regierung-verspricht-rasche-Steuerreform.html> (abgerufen am 6.3.2023); kleinezeitung.at, Corona-Krise – Steuerentlastung für untere Einkommen soll „rasch kommen“, [https://www.kleinezeitung.at/politik/5806826/CoronaKrise\\_Steuerentlastung-fuer-untere-Einkommen-soll-rasch-kommen](https://www.kleinezeitung.at/politik/5806826/CoronaKrise_Steuerentlastung-fuer-untere-Einkommen-soll-rasch-kommen) (abgerufen am 6.3.2023).

<sup>20</sup> Vgl. etwa Laudacher, SWK 2008, 821 ff.; Schaunig/Varro, GesRZ 2015, 233 ff., 243 f.; diepresse.at, VfGH: Registrierkassenpflicht ist nicht verfassungswidrig, <https://www.diepresse.com/4946387/vfgh-registrierkassenpflicht-ist-nicht-verfassungswidrig> (abgerufen am 6.3.2023).

<sup>21</sup> Vgl. dazu im Detail Kapitel 5 B. III. und die dortigen Nachweise.

<sup>22</sup> Vgl. etwa Ehrke-Rabel, Digitalisierung und Steuerpolitik, in: Sturm/Klüh (Hrsg.), Jahrbuch Normative und institutionelle Grundfragen der Ökonomik (2020) 141 ff.; Tipke, in: FS Ruppe 630 ff.