

Steuergesetzgebung und Verfassungsrecht

KLAUS VOGEL

Ein optimales Steuersystem, ein Steuersystem, das aus einer Idee, aus einem gesellschaftspolitischen Konzept heraus erwächst, kann die Wirtschaftstheorie entwerfen — nicht der Verfassungsrechtler. Das Verfassungsrecht setzt der Steuergesetzgebung zwar Ziele und Grenzen, gibt ihr jedoch kein formendes Konzept, das etwa lediglich noch der Entfaltung bedürfte. Das Bundesverfassungsgericht hat bereits im Investitionshilfe-Urteil von 1954 die nach damaligem Verfassungsrecht zutreffende These aufgestellt, daß sich das Grundgesetz nicht für eine bestimmte Wirtschaftsverfassung entschieden habe; so hat es sich auch nicht für ein bestimmtes Steuersystem entschieden, auch wenn, was von jeher unstrittig war, durch bestimmte Grundentscheidungen der Verfassung — Freiheit, Privateigentum, Rechts- und Sozialstaatlichkeit — der Besteuerung ein verbindlicher Rahmen gezogen wurde. Inzwischen ist allerdings durch Verfassungsänderung von 1967 das Prinzip der „Globalsteuerung“ zum Verfassungsprinzip geworden (Artikel 109 Absatz 2 GG); damit ist mittelbar auch das System der Marktwirtschaft verfassungsrechtlich festgelegt. Aber auch damit ist nur ein verfassungsrechtlicher Richtpunkt gegeben, ein Wegweiser aufgestellt; *innerhalb* der angegebenen Richtung bleibt es grundsätzlich Sache *des Gesetzgebers*, die Wirtschaftsordnung und damit auch die Steuergesetzgebung auszugestalten.

Ungeachtet dessen ist unsere Verfassungsordnung auch für die Steuergesetzgebung *alles andere als irrelevant*. Nach einem Wort des verstorbenen Bundesverfassungsgerichtspräsidenten Fritz Werner ist das Verwaltungsrecht „konkretisiertes Verfassungsrecht“. Dieser Ausspruch muß auch für unser Steuerrecht gelten — als Feststellung und als Postulat. Als Postulat: denn das Grundgesetz hat für das Verhältnis von Staat und Bürger verbindliche Entscheidungen getroffen, Grundentscheidungen — in den Worten des Bundesverfassungsgerichts: es hat eine „Wertordnung“ aufgestellt —; diese Entscheidungen müssen auch dort gelten, wo der Staat vom Bürger eine finanzielle Bei-Steuer zu den Lasten der Allgemeinheit verlangt. Die Verfassung formt hier das Steuerrecht zwar nicht, aber sie stellt an seine Formen verbindliche Anforderungen. Daß das Steuerrecht zugleich konkretisiertes Verfassungsrecht sei, gilt aber auch als Feststellung: denn es gibt keinen anderen Staat in der Welt, in dem die Rechtsprechung eines obersten über Verfassungsfragen entscheidenden Gerichts für das Steuerrecht eine so unvergleichliche Bedeutung erlangt hat wie bei uns in der Bundesrepublik.

Gewiß, es gibt auch zahlreiche Entscheidungen des Supreme Court der Vereinigten Staaten, des schweizerischen Bundesgerichts, der italienischen Corte

Constitutionale, die sich mit der Verfassungsmäßigkeit von Steuergesetzen befassen. In keinem anderen Land ist aber der Einbruch des Verfassungsrechts in das Steuerrecht so nachdrücklich und so nachhaltig erfolgt wie bei uns. Nach einer Statistik, die ich vor einigen Jahren aufgestellt habe, betrafen von damals 111 Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, durch die Gesetze für nichtig erklärt worden waren, 28, also etwas mehr als ein Viertel, Steuergesetze. War dieser hohe Anteil ohnehin schon frappierend, so wurde die Bedeutung der Verfassungsrechtsprechung für unser Steuerrecht noch unterstrichen, wenn man berücksichtigte, daß nicht etwa — wie man hiernach vermuten würde — im Durchschnitt jedes vierte Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht ein Steuergesetz betraf, sondern nur etwa jedes sechste bis siebte Verfahren — ausgezählt nach den Entscheidungen, die in der Amtlichen Sammlung des Bundesverfassungsgerichts veröffentlicht worden sind. Im Bereich des Steuerrechts sind also häufiger Gesetze für verfassungswidrig erklärt worden als auf den meisten anderen Gebieten unserer Gesetzgebung; ich bitte, das festzuhalten. Ich habe diese Statistik in den letzten drei Jahren nicht fortgeschrieben, aber ich habe nicht den Eindruck, daß ihre Fortführung bis in die Gegenwart zu wesentlich anderen Ergebnissen führen würde. Nach wie vor gehört das Amt des Wächters über die Verfassungsmäßigkeit der Steuergesetze zu den praktisch bedeutsamsten Aufgaben des Bundesverfassungsgerichts: Herr Weber-Fas hat die einschlägigen Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts in zwei eindrucksvollen Bänden zusammengestellt.

Im Steuerrecht kommt es also offenbar nicht nur besonders oft zu Verfassungsbeschwerden, sondern auch besonders oft zur Feststellung der Verfassungswidrigkeit von Steuergesetzen. Die Gründe hierfür kann man nur vermuten. Sie lagen sicherlich in der Anfangszeit zum Teil darin, daß unser oberstes Steuergericht, der Bundesfinanzhof, bis Anfang der sechziger Jahre der Einwirkung des Verfassungsrechts auf das Steuerrecht mit — vorsichtig ausgedrückt — einer gewissen Reserve gegenüberstand. Man hat von einer Phasenverschiebung gesprochen, mit der sich das Verfassungsrecht im Bereich der Steuerrechtsprechung durchgesetzt habe. Von der heutigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kann man das ganz gewiß nicht mehr sagen.

Eine wichtige Rolle spielt sicherlich auch die Komplexität und Technizität der gesamten Materie, die eine hochqualifizierte und zugleich hochspezialisierte Beamtenschaft in der Vergangenheit gelegentlich dazu geführt hat, über den besonderen ihr übertragenen Aufgaben den Anforderungen des Verfassungsrechts nicht voll die gebotene Beachtung zu schenken. Auch hieran hat sich inzwischen schon vieles gebessert.

Ein weiterer und heute wohl der wichtigste Grund ist schließlich der Ansturm politischer Anforderungen auf das Steuerrecht. Waren es früher vor allem die Wünsche der Interessenten, so sind es heute in erster Linie sozialpolitische Postulate, von deren Vertretern man leider nicht immer den Eindruck hat, daß sie die Bedeutung ihrer Vorstellungen in ihren Auswirkungen auf das Gesamt-

system des Steuerrechts und dessen wirtschaftliche Auswirkungen — damit auch dessen Verfassungsmäßigkeit — voll einzuschätzen vermögen. Gewiß, Reformen sollen sein; sie sind dringend erforderlich. Herr Kollege Haller hat uns das in seinem Referat eindrucksvoll dargestellt. Aber solche Reformen müssen, das steht außer Zweifel, die Grenzen beachten, die ihnen durch unsere Verfassung gezogen sind. Um so wichtiger bleibt deswegen, jetzt und in Zukunft, die Kontrolle der Steuergesetzgebung durch das Bundesverfassungsgericht.

I.

Für das Steuerrecht sind dabei in erster Linie die Grundrechte, also die Artikel 1 bis 19 des Grundgesetzes, bedeutsam. Daß die Grundrechte hier Bedeutung gewinnen können, ist allerdings, soweit diese Grundrechte eine Freiheit gewährleisten, nicht auf den ersten Blick einzusehen. Eine Steuer etwa, die Verheiratete besonders belastet, läßt jedermann doch die Möglichkeit, diesen Nachteil in Kauf zu nehmen und die Erwählte mit einem trutzigen „Dennoch“ zum Altar zu führen.

Wir haben doch seinerzeit Fälle gehabt, in denen sich, jedenfalls im „unchristlichen Hamburg“, Eheleute scheiden ließen und dann in wilder Ehe zusammenlebten, um so einer höheren Besteuerung zu entgehen.

Ähnliches würde etwa für eine staatliche Steuer auf Angehörige einer bestimmten Religionsgemeinschaft oder Weltanschauung, für eine Steuer auf Zeitungen einer bestimmten politischen Richtung, für eine Steuer auf bestimmte Vereinigungen zur Wahrung und Förderung der Arbeits- und Wirtschaftsbedingungen gelten. Alle derartigen Belastungen ließen der freien Entscheidung noch Raum. Das Gebot des Gesetzgebers würde sich in einem solchen Fall in der Auferlegung einer Zahlungspflicht erschöpfen. Eingegriffen wird nicht unmittelbar in die Handlungsfreiheit des Grundrechtsträgers, sondern es werden für ihn lediglich besondere neue Motive geschaffen, mit denen der Gesetzgeber ihn beeinflussen, wenn auch nicht zwingen möchte. Doch schützen die Grundrechte unserer Verfassung nicht lediglich die freie Betätigung, sondern auch die freie Motivation. Das wird besonders deutlich am Grundrecht auf Glaubens- und Gewissensfreiheit nach Artikel 4 Absatz 1 GG: „Die Gedanken *sind* frei.“ Selbst die Folter könnte hier unmittelbar nur in die besonders geschützte Betätigung des Glaubens und des Gewissens eingreifen. Auf die innere Entscheidung kann sie nur mittelbar einwirken, indem sie Motivationen setzt. Dennoch ist es unstreitig — und *muß* nach dem Verfassungswortlaut unstreitig sein —, daß Artikel 4 Absatz 1 GG jedenfalls auch das *forum internum*, auch die innere Entscheidung, schützt. Und deswegen hat zu Recht das Bundesverfassungsgericht von Anbeginn an, nicht nur hier, sondern bei allen Freiheitsgrundrechten, auch Eingriffe *durch Steuerauflagen* als Grundrechtsverletzungen angesehen. So etwa für das Recht auf Ehe und Familie nach Artikel 6

Absatz 1 — das Beispiel wurde schon erwähnt — oder für das Recht der freien Berufswahl nach Artikel 12 Absatz 1 GG.

Nur eine Ausnahme gab es in dieser Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zunächst. Für die Eigentumsgewährleistung nach Artikel 14 GG hatte das Bundesverfassungsgericht anfangs anders entschieden. Artikel 14 GG — so hieß es im Investitionshilfe-Urteil — schütze nicht das Vermögen gegen die Auferlegung von Geldleistungspflichten. Wäre diese Auffassung richtig, so wäre die verfassungsrechtliche Eigentumsgarantie nicht viel mehr als eine schöne Deklaration; sie könnte von der Steuerflanke her jederzeit aufgerollt und am Ende völlig ausgehöhlt werden. Das Schrifttum hat sich deswegen zunehmend, in neuerer Zeit fast einmütig, gegen diese Rechtsauffassung des Bundesverfassungsgerichts gewandt. Das Gericht selber hat sie inzwischen stillschweigend aufgegeben. Es schränkt heute die Formel des Investitionshilfe-Urteils durch das Wort „grundsätzlich“ ein und erkennt damit an, daß jedenfalls in Ausnahmefällen eine Besteuerung auch gegen die Eigentumsgarantie verstoßen kann. Darüber hinaus hat das Gericht in einer Entscheidung von 1962 erkennen lassen, daß es in einer Auferlegung von Geldleistungspflichten dann eine Verletzung des Artikels 14 GG sehen würde, „wenn — ich zitiere — die Geldleistungspflichten den Pflichtigen übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigen würden“.

Neben den Freiheitsgrundrechten steht der Gleichheitssatz des Artikels 3 GG. Wir sind heute über die naive Vorstellung hinaus, der Gleichheitsgrundsatz gebiete, Gleiches gleich, Ungleiches ungleich zu behandeln. Denn zwei verschiedene Sachverhalte sind immer, in bestimmter Hinsicht — eben verschieden, und sie sind fast immer in bestimmter Hinsicht auch gleich. Die Frage kann lediglich so gestellt werden, wann die Gleichheit und wann die Ungleichheit im Hinblick auf Artikel 3 GG verfassungsrechtlich relevant ist. Das Bundesverfassungsgericht selber schleppt die Formel lediglich noch als Ballast in manchen Entscheidungen mit. Es stellt in Wahrheit auf einen ganz anderen Maßstab ab: eine Ungleichbehandlung ist dann — und nur dann — zulässig, wenn der Grund einer solchen Ungleichbehandlung *sachlich einleuchtend* ist. Vor allem Adalbert Podlech hat das in einer sehr grundsätzlichen Monographie entschieden herausgearbeitet. Diese Worte „sachlich einleuchtend“ — das Erfordernis eines sachlich einleuchtenden Grundes für die Differenzierung — wären allerdings ebenfalls eine Leerformel, wenn diese Worte nicht eine Verweisung enthielten. Sie verweisen nach den Vorstellungen des Bundesverfassungsgerichts auf die Gerechtigkeitsvorstellungen unserer Rechtsgemeinschaft: das Bundesverfassungsgericht spricht von einer „am Gerechtigkeitsdenken orientierten Betrachtungsweise“.

Der Gesetzgeber, der zwei Sachverhalte unterschiedlich behandelt, muß also den Grund einer solchen Ungleichbehandlung darlegen; die betreffende Regelung ist nur dann verfassungsgemäß, wenn dieser Grund die Ungleichbehandlung nach den Auffassungen unserer Rechtsgemeinschaft rechtfertigen kann.

Ob damit ein einigermaßen zuverlässiger Maßstab gegeben ist, hängt von der Verantwortlichkeit ab, mit der diese Grundsätze praktiziert werden. Klaus Tipke hat unlängst die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu diesem Punkt lebhaft kritisiert; er hat an zwei Entscheidungen des Gerichts dargestellt, daß sich die Gründe dieser Entscheidungen praktisch austauschen ließen, mit jeweils entgegengesetztem Ergebnis. Dieser Vorwurf trifft indessen nur die Begründungstechnik des Bundesverfassungsgerichts, die in der Tat manchmal zu wünschen übrigläßt. Es gibt Entscheidungen, in denen nur gesagt wird, die Sachverhalte A und B sind tatsächlich unterschiedlich, deswegen ist die Ungleichbehandlung gerechtfertigt, und in denen nicht ausdrücklich gesagt wird — ich unterstelle, daß es gedacht worden ist—: es gibt für diese Ungleichbehandlung im Hinblick auf die Unterschiede im Sachverhalt auch einen sachlich einleuchtenden Grund. Halten wir das Bundesverfassungsgericht an seinen eigenen Anforderungen fest: Wenn ein Gesetz vor Artikel 3 GG Bestand haben soll, so genügt es nicht darzulegen, daß die geregelten Sachverhalte ungleich sind — das sind sie, wie gesagt, immer —, sondern es muß dargelegt werden, daß es Gründe gibt, die diese Ungleichbehandlung „von einer am Gerechtigkeitsdenken orientierten Betrachtungsweise“ *rechtfertigen* können. Gerechtfertigt werden muß dabei nicht nur die Tatsache der Ungleichbehandlung als solche, sondern auch deren Art und Maß. Hier trifft sich also die Anforderung des Verfassungsrechtlers mit derjenigen des Ökonomen.

Weitere verfassungsrechtliche Anforderungen an das Steuerrecht ergeben sich aus dem X. Abschnitt des Grundgesetzes über das Finanzwesen. Seine Bestimmungen haben es mit der Verteilung der Besteuerungskompetenzen zwischen Bund und Ländern zu tun. Allgemein besteht eine gewisse Tendenz, die Bestimmungen des X. Abschnitts nicht ganz für voll zu nehmen. Vor allem die Praxis setzt sich vielfach nach dem Prinzip „wo kein Kläger ist, da ist kein Richter“, etwa durch Vereinbarungen zwischen Bund und Ländern, über diese Bestimmungen des Grundgesetzes hinweg. Daß das nicht angängig ist, daß diese Verfassungsbestimmungen die Selbständigkeit der Länder sichern und daß diese Selbständigkeit der Länder nach dem System unseres Grundgesetzes eine Freiheitsgewährleistung ist, habe ich an anderer Stelle näher darzulegen versucht. Für die Steuergesetzgebung ist insbesondere der Artikel 106 GG wichtig, der die Steuererträge zwischen Bund und Ländern verteilt. Artikel 106 GG knüpft dabei an die herkömmlichen Steuertypen an. Er teilt deren Erträge abschließend unter Bund, Ländern und Gemeinden auf mit der Folge, daß andere als die in Artikel 106 GG aufgeführten Typen von Steuern verfassungsrechtlich nicht zulässig sind. Ich werde auf diese Bestimmungen in späterem Zusammenhang noch zurückkommen. Es versteht sich schließlich von selbst, daß auch die allgemeinen Verfassungsgrundsätze des Artikels 20 GG, insbesondere die Gebote der Rechtsstaatlichkeit und der Sozialstaatlichkeit, auch für die Steuergesetzgebung, wie für die gesamte Staatstätigkeit, verbindlich sind. Entsprechendes gilt für die Verpflichtung von Bund und Ländern auf

das gesamtwirtschaftliche Gleichgewicht nach der 1967 neu eingeführten Bestimmung des Artikels 109 Absatz 2 GG.

II.

Am Anfang jeder verfassungsrechtlichen Würdigung muß allerdings die Frage nach den zulässigen *Zwecken* der Steuergesetzgebung stehen. Unsere Steuergesetzgebung ist ja schon seit langem nicht mehr nur ein Mittel zur Finanzierung des Staates. An die Stelle dieses Finanzzwecks, ihn ergänzend und zum Teil überwuchernd, ist vor allem in den letzten Jahrzehnten eine Vielzahl wirtschafts- und sozialpolitischer Zielsetzungen getreten, die ich Ihnen hier nicht erst im einzelnen darzustellen brauche. Auch insofern darf ich auf das Referat von Herrn Kollegen Haller verweisen. Die Spannweite dieser Zielsetzungen reicht von globalsteuernden Maßnahmen, deren letztes und aktuellstes Beispiel die Stabilitätsabgabe ist, bis hin zu einzelnen gezielten Vergünstigungen, von denen Thomas Dehler einst sagte, daß sie „genau auf den Schlitz in der Wahlurne“ zielten.

Wieweit solche steuerpolitischen Maßnahmen zur Erreichung ihrer Zwecke überhaupt taugen, ist im einzelnen zweifelhaft. Wir haben in der jüngsten Vergangenheit einige Beispiele krassen Versagens: ich nenne etwa die Baulandsteuer, das Absicherungsgesetz und den Konjunkturzuschlag — zu befürchten ist, daß wir demnächst auch die Stabilitätsabgabe in diesem Zusammenhang werden nennen müssen. In diesem Referat geht es indes nicht um die Tauglichkeit solcher Maßnahmen — das ist das Feld der Ökonomen —, sondern um die ihrer verfassungsrechtlichen Zulässigkeit.

Erst vor einigen Wochen hat sich Heinrich Wilhelm Kruse auf einer Tagung in Hamburg in sehr temperamentvoller Weise gegen die Verwendung der Steuer als Lenkungsmittel gewandt. Früher — und kaum weniger entschieden — haben sich Hans Heinrich Rupp und Karl Heinrich Friauf im gleichen Sinne geäußert. Demgegenüber sieht das Bundesverfassungsgericht in Übereinstimmung mit der überwiegenden Meinung die Verwendung der Steuer als Lenkungsmittel als grundsätzlich zulässig an. Seine Rechtsprechung schwankt zwar in der Frage, ob der Lenkungszweck neben dem Finanzzweck Nebenzweck bleiben müsse oder ob er zum Hauptzweck werden dürfe. Da wir aber keinerlei Kriterien für die Frage haben, wann ein Zweck als Hauptzweck einer Abgabe und wann er als Nebenzweck anzusehen ist, handelt es sich insoweit im Grunde nur um ein Formulierungsproblem.

Zwei Fragen sind hier zu unterscheiden: die des verfassungsrechtlichen Steuerbegriffs und die nach der Zulässigkeit von Lenkungszwecken im einzelnen. Den Begriff der „Steuer“ verwendet das Grundgesetz in Artikel 105 ff. Es geht dabei um die Abgrenzung der Zuständigkeiten von Bund und Ländern. Die Zuständigkeit zur Steuergesetzgebung regelt Artikel 105 GG; die Zuständigkeit zur Erhebung sonstiger Abgaben bestimmt sich nach den Artikeln 73 ff. Wem

die Steuererträge zufließen, ergibt sich aus Artikel 106 GG; die Ertragszuständigkeit für sonstige Abgaben kann der zuständige Gesetzgeber bestimmen. Daß es für die Anwendung dieser verfassungsrechtlichen Kompetenzvorschriften nicht entscheidend sein kann, ob und in welchem Maße eine Abgabe auch außerfiskalische Zielsetzungen verfolgt, läßt sich in Übereinstimmung mit dem Bundesverfassungsgericht sowohl der geschichtlichen Entwicklung des Steuerbegriffs — schon die Praxis der Jahrhundertwende kannte außerfiskalische Motivationen und hielt sie für zulässig — wie auch unmittelbar dem Zusammenhang des Grundgesetzes entnehmen. Hervorzuheben ist hier insbesondere Artikel 109 Absatz 2 GG, der die Verwendung des Steueraufkommens von Verfassungen wegen auf außerfiskalische Zwecke verpflichtet. Erforderlich für die Anerkennung einer Abgabe als Steuer ist lediglich, daß sie — jedenfalls auch — der Deckung des *öffentlichen Finanzbedarfs* zu dienen bestimmt ist und daß sie die anderen Begriffsmerkmale der „Steuer“ aufweist, die ich hier nicht zu erörtern habe. Erforderlich ist mit anderen Worten, daß sich die betreffende Abgabe nach ihrem Gesamtcharakter dem verfassungsrechtlichen Rechtsinstitut „Steuerwesen“ zuordnen läßt, dessen bestimmende Funktion die Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs ist.

Die Verwendung von Steuern zu Lenkungszwecken widerspricht damit nicht schon von vornherein dem verfassungsrechtlichen Steuerbegriff. Dennoch haben die rechtlichen Bedenken und hat vor allem auch das verbreitete Unbehagen, das heute in Fachkreisen gegenüber der Überwucherung des Steuerrechts durch steuerfremde Zwecke zu spüren ist, ihren berechtigten Grund. Daß es begründete Zweifel an der Tauglichkeit vieler steuerpolitischer Maßnahmen gibt, habe ich schon erwähnt.

Karl Heinrich Friauf hat ferner zu Recht darauf hingewiesen, daß es außerordentlich schwierig ist, bei solchen Maßnahmen die Eingriffsinzidenz mit derjenigen Präzision zu bestimmen, die nach rechtsstaatlichen Grundsätzen erforderlich ist. Das eigentliche Bedenken scheint mir jedoch noch tiefer zu liegen. Der wohl tiefgründigste moderne Denker auf dem Gebiet des Steuerrechts, der Spanier Fernando Sainz de Bujanda, hat, wie ich meine zu Recht, die Frage gestellt, ob denn eine Steuer noch den elementaren Erfordernissen *der Gerechtigkeit* entsprechen könne, wenn sich die Steuerpflicht und ihre Höhe nicht ausschließlich nach steuerimmanenten Kriterien bestimmen. Es mag ja durchaus gerechtfertigt sein, einen bestimmten Lenkungszweck zu verfolgen. Aber rechtfertigt denn das auch die finanzielle *Belastung* des einzelnen Steuerpflichtigen über die Belastung hinaus, die sich allein aus steuerimmanenten Gesichtspunkten ergeben würde? Dieser Frage werden wir uns zu stellen haben.

Hier sollten wir alle und sollte — wie ich denke — auch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts wesentlich aufmerksamer werden, als es bisher der Fall war. Die amerikanische Steuerrechtswissenschaft, deren Niveau den deutschen Steuerrechtler gelegentlich neidvoll erblassen läßt — Kunststück,

wenn es an den führenden Universitäten so viele Professuren für Steuerrecht gibt wie bei uns für Zivilrecht! —, hat für den Bereich der wirtschafts- und sozialpolitisch bestimmten Steuervergünstigungen die Methode entwickelt, diese Vergünstigungen als von der Steuer gesonderte Subvention darzustellen und sie jeweils darauf zu prüfen, ob solche Subventionen nach Art und Maß wohl auch dann gerechtfertigt wären, wenn sie unmittelbar als Leistungen aus dem allgemeinen Staatshaushalt gewährt werden würden: Was wird für den einzelnen Zweck durch die Vergünstigung tatsächlich ausgegeben und wie wird diese Vergünstigung verteilt? Würden wir die Ausgabe auch verantworten, wenn es sich um direkte Subventionen und nicht nur um steuerliche Vergünstigungen, Verschonungssubventionen, handeln würde? — Der Urheber dieser Lehre vom „tax expenditure budget“ ist wohl vor allem Stanley S. Surrey gewesen. — Die gleiche Frage müßte man nun aber umgekehrt auch bei steuerlichen *Belastungen* stellen, die nicht durch die Konstruktion der betreffenden Steuer, nicht durch die Art ihres Zugriffs auf die steuerliche Leistungsfähigkeit des Bürgers, sondern durch wirtschaftslenkende Zwecke bestimmt sind. Hier sehe ich einen Ansatz für eine Prüfung nach Gleichheitsgrundsätzen. Wir müßten, meine ich, jeweils prüfen, wie die Steuerbegünstigung oder -belastung unabhängig von den betreffenden Lenkungsmaßnahmen allenfalls aussehen könnte und in welchem Umfang sie lediglich durch den Lenkungszweck getragen und gerechtfertigt wird; und wir müßten *dann* die Sonde des Artikels 3 GG anlegen: rechtfertigt der Lenkungszweck vor einer an Gerechtigkeitsdenken orientierten Betrachtungsweise die zusätzliche Belastung oder Vergünstigung, und rechtfertigt er sie in dieser Ausgestaltung, in dieser Höhe? Ich verkenne nicht, daß eine derartige Prüfung Schwierigkeit machen wird, aber ich würde meinen, wir müßten Methoden entwickeln, sie möglich zu machen, wenn wir uns an dem Maßstab ausrichten wollen, den wir uns in unserer Verfassung selber gesetzt haben.

Ich würde es darüber hinaus für begrüßenswert halten, wenn das Bundesverfassungsgericht seine Rechtsprechung zu Artikel 3 GG noch in einem anderen wesentlichen Punkt weiterentwickeln würde. Die Verwaltungsgerichte haben inzwischen aus dem Gleichheitsgrundsatz die Folgerung entwickelt, daß der Staat in bestimmten Fällen systematisch, planmäßig vorgehen müsse. Wenn etwa die Verwaltung in einem Gebiet, in dem zahlreiche unerlaubte Bauten errichtet worden sind, gegen diese Bauten vorgehen will, so muß sie natürlich an irgendeiner Stelle den Anfang machen; aber sie darf nicht dabei sprunghaft hier und dort jeweils Einzelfälle auswählen, sondern sie muß nach einem erkennbaren Plan vorgehen. Tut sie das nicht, so verstößt sie gegen den Gleichheitsgrundsatz. Sollte dieses Erfordernis planmäßigen Vorgehens nicht auch für den Gesetzgeber gelten? Bislang ist das Netz interventionistischer Regelungen, das unser Steuerrecht überzieht, ja ist unser Steuerrecht insgesamt gewiß alles andere als „planmäßig“, „systematisch“. Der bereits zitierte Kölner Steuerrechtler Klaus Tipke hat zu Recht die Frage gestellt, ob wir nicht statt eines Steuersy-

stems in Wahrheit ein Steuerchaos besäßen. Vom Gesetzgeber ist hier Abhilfe — fürchte ich — nicht zu erwarten. Ich darf nur daran erinnern, daß die einzige wirkliche Steuerreform, die wir seit 1925 gehabt haben, die Ersetzung der kumulativen Allphasenbruttoumsatzsteuer durch eine Nettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug, nur unter dem bestimmenden Einfluß der EWG und zuletzt unter dem Druck einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zustande gekommen ist. Es besteht leider kein Anlaß, die Zukunft in dieser Hinsicht für produktiver zu halten. Die uns angekündigte „große Steuerreform“ war zwar zunächst durch ein eindrucksvolles Gutachten der Steuerreformkommission vorbereitet worden, stellt sich aber doch, wenn man heute die Referentenentwürfe betrachtet, für die meisten Steuern nur noch als eine Fortschreibung des inzwischen erreichten Entwicklungsstandes mit einzelnen Randkorrekturen dar. Die einzige wirklich große Reform, die anvisiert worden war, die Neuregelung der Körperschaftsteuer, wird heute nur noch in einer merkwürdig verhüllten Form eingebracht, und ob es zu dieser Reform wirklich kommen wird, ist nach wie vor zweifelhaft. Hier könnte ein Votum des Bundesverfassungsgerichts, das die Gesetzgebung zur rationalen, systematischen Fortentwicklung der Steuergesetze verpflichten würde, für den Gesetzgeber ungemein hilfreich sein.

III.

Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit war früher in Artikel 134 der Weimarer Verfassung niedergelegt; heute ergibt es sich nach allgemeiner Auffassung ebenfalls aus Artikel 3 GG. Es bestimmt insbesondere die Einkommensteuer als eine Steuer, die von natürlichen Personen auf Grund ihrer individuellen Leistungsfähigkeit nach einem progressiven Tarif erhoben wird. Herr Kollege Haller hat einmal erwogen, die Einkommensteuer in eine Leistungsfähigkeitssteuer und eine Umverteilungssteuer zu teilen und dabei die Leistungsfähigkeitssteuer proportional zu bemessen. Er hat indes seinerseits schon zur Diskussion gestellt, ob nicht nach unseren heutigen Gerechtigkeitsvorstellungen auch bei einer reinen Leistungsfähigkeitssteuer ein progressiver Tarif erforderlich wäre. Ich würde das letzte bejahen. Im Grunde das biblische Gleichnis vom „Scherflein der Witwe“: wer mehr hat, soll auch zu einem höheren Anteil an den Lasten der Allgemeinheit teilhaben.

Eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit setzt indessen voraus, daß Klarheit über die Maßstäbe besteht, nach denen die Leistungsfähigkeit der Steuersubjekte bestimmt wird. Der Gesetzgeber besitzt hier eine gewisse Gestaltungsfreiheit, aber er ist verfassungsrechtlich nicht völlig frei. Würde er etwa dazu übergehen, den Abzug von Betriebsausgaben und Werbungskosten ganz und gar zu untersagen, würde er also die Steuer ausschließlich noch von den Bruttoeinnahmen erheben, so würde es sich — ganz abgesehen von allen wirtschaftspolitischen Bedenken — rechtlich nicht mehr um eine Einkommensteuer im Sinne des Artikels 106 GG handeln, sondern um eine davon verschiedene Steuer

auf Roheinnahmen, eine Steuer, die verfassungsrechtlich nicht vorgesehen ist und die daher nicht zulässig wäre. In diesem Sinne hat auch das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluß über die Abzugsfähigkeit von Aufsichtsratsvergütungen hervorgehoben, die Gestaltungsfähigkeit des Gesetzgebers finde ihre Grenze darin, „daß die Grundstruktur der Einkommen- und Körperschaftsteuer als eine Steuer, die auf den von einem bestimmten Steuersubjekt bezogenen Gewinn ausgerichtet ist, nicht verändert wird“. Ausnahmen wie im Fall der Aufsichtsratsbezüge hält das Gericht zwar für zulässig; dem kann man folgen, sofern — und soweit — eine solche Ausnahme vom Nettoprinzip sachlich hinreichend gerechtfertigt ist.

Um eine Frage der Leistungsfähigkeit geht es auch bei der Regelung der Kinderfreibeträge. Man kann heute vielfach hören, die herkömmliche Regelung, nach der die Kinderfreibeträge von der Steuerbemessungsgrundlage, vom Einkommen, abgezogen werden, begünstige die Bezieher hoher Einkommen. In der Tat wirkt sich der Abzug des gleichen Freibetrags bei jemandem, der 50 % Einkommensteuer zu zahlen hat, sehr viel stärker aus als bei einem anderen, bei dem die Einkommensteuer 20 % beträgt; das gleiche gilt aber auch z. B. für den Abzug betrieblicher Verluste. Wer in dieser unterschiedlichen Auswirkung des gleichen Verlustes bei verschiedenem Steuersatz eine Begünstigung der Höherverdienenden sieht, der verkennt das Wesen der Progression. Die Höherverdienenden werden nicht etwa dadurch begünstigt, daß bei ihnen der Verlust die Steuer in stärkerem Ausmaß mindert, sondern diese vermeintliche Begünstigung ist nur die Kehrseite des von ihnen getragenen höheren Steuersatzes — also eines Nachteils.

Verallgemeinert: Die Tatsache, daß sich eine Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit in den höheren Progressionszonen stärker auswirkt als in den Bereichen niedrigerer Besteuerung, diese Tatsache ist nichts als eine unvermeidliche Folge der Progression.

Wie steht es nun mit den Kinderfreibeträgen? Nach den Plänen der Bundesregierung sollen sie künftig nicht mehr, wie herkömmlich, von der Steuerbemessungsgrundlage, sondern als „Kinderentlastung“ von der Steuerschuld abgesetzt werden. An diesen Plänen ist vorab das Bemühen anzuerkennen, den Geringverdienenden zur Unterstützung bei ihren Aufwendungen für den Unterhalt ihrer Kinder einen Sockelbetrag zuzuweisen. Wenn aber gleichzeitig der Abzug solcher Aufwendungen von der Steuerbemessungsgrundlage ausgeschlossen werden soll, so liegt solchen Plänen offenbar die Auffassung zugrunde, die Aufwendungen für den Unterhalt eines Kindes minderten nicht die steuerliche Leistungsfähigkeit — oder etwa: es stehe dem Gesetzgeber frei, zumindest in Randzonen den Begriff der steuerlichen Leistungsfähigkeit konstitutiv zu bestimmen, und hier, beim Kinderaufwand, liege eine solche Randzone vor. Ich möchte Ihnen als Probe auf diese Auffassung ein einfaches Beispiel geben: Nehmen wir zwei Steuerpflichtige, die beide im vergangenen Steuerjahr ein steuerpflichtiges Einkommen von — sagen wir — je 100 000 DM hatten. Im

jetzigen Veranlagungszeitraum sind ihre Verhältnisse grundsätzlich die gleichen geblieben; sie haben beide nur je 5000 DM zusätzlich aufgewandt: der eine für den Unterhalt eines Kindes, der andere als Folge eines riskanten Geschäfts. Die Philosophie, die den Gesetzgebungsplänen der Bundesregierung zugrunde liegt, würde dazu führen, daß der Spekulant die 5000 DM von seinem steuerpflichtigen Gewinn absetzen kann, nicht aber der Familienvater; sie begünstigt also den Spekulanten (ich bekenne bei dieser polemischen Formulierung, daß ich im Fall der Kinderfreibeträge Partei bin). Sie führt, anders ausgedrückt, zu einer verdeckten Verschärfung der Progression zum Nachteil der Kinderreichen.

Der englische Schriftsteller Jonathian Swift hat einmal in einer sehr bösen Satire vorgeschlagen, das Problem der Armut in Irland dadurch zu lösen, daß man die zahlreichen Kinder der Armen wie Spanferkel als Leckerbissen verkaufe. Unsere Zeit ist da milder geworden. Swift würde heute in der Bundesrepublik wohl nur vorschlagen, das „Halten“ von Kindern — wie das von Hunden oder von Motorbooten — mit einer Luxussteuer zu belasten. Das wäre allerdings eine örtliche Aufwandsteuer, die nach Artikel 106 Abs. 6 GG den Gemeinden zuflösse.

Aber lassen wir die Satire beiseite, das Problem ist zu ernst dafür: Dem Beispiel, das ich Ihnen eben gegeben habe, kann man nicht entgegenhalten, daß der Gesetzgeber in der Bestimmung des Begriffs der Leistungsfähigkeit frei sei; denn diese Bestimmung muß sich verfassungsrechtlich legitimieren. Als „sachlicher Grund“ im Sinne der Rechtsprechung zu Artikel 3 GG könnte vielleicht noch angeführt werden, daß man die Geburtenrate zurückdrängen, gewissermaßen negative Bevölkerungspolitik treiben wolle. Ich will hier nicht im einzelnen untersuchen, ob eine solche Politik sinnvoll wäre; immerhin darf ich mir aber doch wohl die Bemerkung gestatten, daß unsere Geburtenrate schon jetzt eine deutliche Neigung nach unten aufweist — ein Vorgang, den die Bevölkerungsstatistiker mit dem etwas lieblosen Ausdruck „Pillenknick“ bedacht haben — und daß demzufolge in einigen Jahrzehnten der Anteil der arbeitsfähigen Jahrgänge an der Bevölkerung, der Jahrgänge, die Kinder und Pensionäre mit unterhalten müssen, immer geringer werden wird. Außerdem wäre es unter internationalen Gesichtspunkten wohl weit eher sinnvoll, wenn diejenigen Völker, die die nötige Infrastruktur für die Erziehung und Ausbildung von Kindern besitzen, ihre Geburtenrate hoch hielten und die erforderlichen Kenntnisse und Fähigkeiten dann in die Welt tragen würden. Aber das alles mag dahingestellt bleiben, denn eine „negative Bevölkerungspolitik“ verbietet bei uns schon Artikel 6 Abs. 1 GG. Ich sehe mich deswegen leider im Gegensatz zu Herrn Kollegen Haller auch nicht in der Lage, die Benachteiligung der höherverdienenden Kinderreichen als zumutbar zu bezeichnen: eine Steuergesetzgebung, die Familien — sei es auch nur bestimmte Familien — gegenüber anderen gleichverdienenden Steuerpflichtigen benachteiligt, solch eine Steuergesetzgebung verletzt den Schutz von Ehe und Familie und ist daher verfassungswidrig.

Die Lösung, die der Intention des Artikels 6 Abs. 1 GG am besten entspräche — insoweit stimme ich Herrn Kollegen Haller vollkommen zu —, ist auch nach meiner Auffassung das Familiensplitting. Dabei wäre es natürlich ohne weiteres möglich, im Hinblick auf den geringeren Lebenshaltungsaufwand der Kinder diese beim Splitting nur mit einem halben, kleine Kinder vielleicht auch nur zu einem Viertelbetrag einzusetzen. Verfassungsmäßig ist zweifelsfrei auch eine Regelung — wie wir sie im Prinzip haben —, die den tatsächlichen oder einen sachgerechten pauschalierten Unterhaltsaufwand zum Abzug von der Steuerbemessungsgrundlage zuläßt. Die gegenwärtigen Kinderfreibeträge in Höhe von 1200 DM bis 1800 DM jährlich entsprechen allerdings dem effektiven Unterhaltsaufwand heute auch nicht annähernd mehr. Schon die Mindestunterhaltsbeträge für nichteheliche Kinder liegen heute mit 1500 DM für Kinder bis zum 6. Lebensjahr, 2200 DM für Kinder vom 13. bis 18. Lebensjahr erheblich über diesem Betrag. Bei der Berechnung des Durchschnittsaufwands wird man außerdem zu berücksichtigen haben, daß sich in den höheren Einkommensstufen der Unterhaltsaufwand auch durch den Fortfall von einkommensabhängigen Vergünstigungen — zum Beispiel nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz für studierende Kinder — erhöht. Schon heute wird man deswegen die Nichtberücksichtigung eines höheren Unterhaltsaufwands als nach den Freibeträgen des § 32 Abs. 2 Nr. 4 EStG als verfassungswidrig ansehen müssen. — Verfassungsmäßig ist ferner auch eine von der Steuerschuld abzuziehende Kinderentlastung dann, wenn sie der Höhe nach dem entspricht, was selbst in der höchsten Progressionszone durch Abzug eines angemessenen pauschalierten Unterhaltsaufwands von der Bemessungsgrundlage erreicht werden könnte (wenn sie also „nach oben nivelliert“). Bei den von der Bundesregierung nach den Beschlüssen vom 13. September für das erste und zweite Kind vorgesehenen Beträgen — 50 DM bzw. 70 DM — ist das aber jedenfalls nicht der Fall; nach meiner Auffassung auch nicht voll bei den für das dritte und alle weiteren Kinder vorgesehenen 120 DM, aber darüber läßt sich allenfalls streiten.

Möglich ist schließlich — und das würde den Vorstellungen der Bundesregierung wohl am ehesten entgegenkommen — ein einheitlicher Entlastungsfond für alle Steuerpflichtigen entsprechend den jetzt vorgesehenen Eckwertsätzen, wenn man ihn zwar nicht voll nach oben nivelliert, aber ihn mit der Möglichkeit eines Abzugs zusätzlicher Unterhaltsaufwendungen oder typisierend pauschalierter Unterhaltsaufwendung von der Bemessungsgrundlage *verbinden* würde. Mit einer solchen Ergänzung würde ich die Pläne der Bundesregierung für verfassungsrechtlich unanfechtbar halten.

Ähnlich wie bei den Kinderfreibeträgen ist auch bei den Vorsorgeaufwendungen zu fragen, ob es sich hier um eine echte Minderung der Leistungsfähigkeit handelt oder um eine aus sozialpolitischen Gründen gewährte Vergünstigung. Ich kann diese Frage hier nicht näher vertiefen, sondern möchte Sie dazu auf einen unlängst in der Harvard Law Review erschienenen Aufsatz von William T. Andrews verweisen. Die Amerikaner haben die gleichen Probleme und auch

die gleichen Diskussionen um die Abgrenzung des Leistungsfähigkeitsbegriffs wie wir, und sie sind, meine ich, in der Diskussion dieser Fragen schon erheblich weitergekommen. Ich empfehle diesen Aufsatz von Andrews, weil ich ihn für ungewöhnlich lesenswert halte.

Um eine Frage der Leistungsfähigkeit handelt es sich auch bei den Plänen, die sich mit der Besteuerung des Bodenwertzuwachses befassen. Sowohl nach den Vorstellungen des sogenannten „SPD-Mehrheits-“ und des „SPD-Minderheits-Modells“ wie nach den Vorschlägen der FDP soll die Bodenwertzuwachssteuer als Steuer auf nichtrealisierte Gewinne erhoben werden. Ich übergehe hierbei die Probleme, die sich ergeben würden, wenn man eine solche Steuer, wie auch erwogen worden ist, in das System der Einkommensteuer einbauen wollte. Sie wäre hier in doppelter Hinsicht systemwidrig, da unser Einkommensteuerrecht den Wertzuwachs — und ebenso Wertverluste — nur bei Gegenständen eines Betriebsvermögens, nicht des Privatvermögens besteuert und ferner nur dann, wenn der Wertzuwachs realisiert worden ist. Aber auch wenn man die Bodenwertzuwachssteuer als gesonderte Steuer erheben würde, wäre ihre Verfassungsmäßigkeit in der vorgesehenen Form in mehrfacher Hinsicht zweifelhaft.

Zunächst ergäbe sich wiederum die Frage nach der Einordnung einer solchen Steuer in das System des Artikels 106 GG. Ob sie noch als Grundsteuer und damit als Realsteuer aufgefaßt werden könnte, wäre zumindest zweifelhaft. Darüber hinaus ist aber eine Steuer auf nichtrealisierte Gewinne unserem ganzen herkömmlichen deutschen Steuerrecht fremd — und, wie ich meine, mit gutem Grund. Ich habe schon dargelegt, daß, wie heute auch das Bundesverfassungsgericht grundsätzlich einräumt, Artikel 14 GG das Eigentum auch gegen Steuereingriffe schützt. Eine Besteuerung ist zwar zulässig, solange sie sich als Bestimmung von Inhalt und Schranken des Eigentums nach Artikel 14 Abs. 1 Satz 2 GG, als Ausfluß seiner „Sozialpflichtigkeit“ nach Artikel 14 Abs. 2 GG darstellt. Die Grenze zulässiger Besteuerung sehe ich aber dort, wo die Steuer dem Eigentümer keinen sinnvollen Ertrag mehr beläßt, erst recht dort, wo sie in die Substanz des Eigentums eingreift. Eingriffe in die Substanz des Eigentums läßt unser Grundgesetz zwar zu — in Artikel 14 Abs. 3 und Artikel 15 GG —, aber in einem besonders formalisierten Verfahren und unter den dort genannten Voraussetzungen. Der Gesetzgeber, der in die Substanz des Eigentums eingreift, soll genötigt sein, sich diese Tatsache klarzumachen, sie ausdrücklich auszuweisen und sich der verfassungsrechtlich dafür vorgesehenen Formen zu bedienen; er darf nicht in die subliminare Form der Besteuerung ausweichen.

Substanzsteuern können allerdings, darauf hat Paul Kirchhof in einer soeben erschienenen kleinen Monographie hingewiesen, ausnahmsweise dann zulässig sein, wenn sie sich als Äquivalent für einen vom Staat gewährten *Schutz* der Substanz darstellen, insoweit muß ich frühere Ausführungen korrigieren; aber ein derartiger Fall kommt hier nicht in Betracht. Soweit also eine Steuer auf

nicht realisierte Bodengewinne ihrer Höhe nach aus den *Erträgen* des Grundstücks aufgebracht werden kann und sie dem Eigentümer darüber hinaus noch einen sinnvollen Restertrag beläßt, bestehen verfassungsrechtlich keine Bedenken. Soweit sie aber über die Erträge des Grundstücks hinausgeht, wird der Eigentümer durch sie gegebenenfalls zum *Verkauf* des Grundstücks genötigt (für eine typisierende Betrachtung muß es außer Betracht bleiben, ob er im Einzelfall die Möglichkeit hat oder nicht, die Steuer aus anderem Einkommen aufzubringen). Sie greift dann also recht nachhaltig in die Substanz des Eigentums ein und ist deshalb m. E. verfassungswidrig.

IV.

Eine Reihe weiterer verfassungsrechtlicher Fragen — ich bitte um Nachsicht, wenn ich Sie hier mit einer Fülle von Detailfragen überschütte — hat neuerdings die leider noch immer recht lebhaft fortschreitende Geldentwertung gebracht. Hier sind zunächst die sogenannten „kalten“ oder „heimlichen Steuererhöhungen“ zu nennen, d. h. die Tatsache, daß der Steuerpflichtige bei gleichbleibendem *Realeinkommen* infolge eines steigenden *Nominaleinkommens* langsam, aber unaufhaltsam in der einkommensteuerlichen Progression vorrückt. Verfassungsrechtlich läßt sich dieser Tatsache jedoch nicht beikommen; denn der Gesetzgeber wäre auch in der Lage, bei gleichbleibendem Geldwert den Steuersatz zu erhöhen. Die Wirtschaftswissenschaft kennt überdies seit langem die These, daß die progressive Einkommensteuer in Zeiten des Geldwertverfalls gerade deshalb, weil sie zu „heimlichen Steuererhöhungen“ führe, als „eingebauter Stabilisator“ wirke. Merkwürdig mutet es natürlich an, wenn ein Gesetzgeber, der bei Erhebung einer „Stabilisierungsabgabe“ demonstrativ die Massenkauftkraft von der Abgabe ausnimmt, stillschweigend offenbar doch zugleich auf die kaufkraftabschöpfende Wirkung der Progression vertraut. Man ist versucht, hier an die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Frage der Mitfahrer-Zentralen zu denken, in der es hieß, eine Gesetzesgestaltung, „die die wahren Absichten des Gesetzgebers verschleierte“, verstoße gegen das Rechtsstaatsprinzip. Indes lag es im Fall der Mitfahrer-Zentralen so, daß das angefochtene Gesetz sich inhaltlich merkwürdiger Umwege bediente, um die Verfassungsgarantie des Artikels 12 GG zu unterlaufen: Verboten wurde die Mitnahme eines durch eine Mitfahrer-Zentrale vermittelten Fahrgastes in einem Pkw; der *Vermittler selber*, gegen den man sich dabei eigentlich wenden wollte, wurde nach der Technik des Gesetzes *als Gehilfe* verfolgt. Mit diesem Fall läßt sich der der „heimlichen Steuererhöhungen“ nun doch nicht vergleichen. Anders sehe ich die Verfassungslage bei der Besteuerung von *Kapitalzinsen* in unserer gegenwärtigen Situation. Wie ich schon erwähnte, ist nach Artikel 14 GG eine Besteuerung der Eigentumserträge zwar selbstverständlich zulässig; dem Eigentümer muß aber doch zumindest ein sinnvoller Rest des Ertrages verbleiben, darüber hinaus — darauf hat Karl Heinrich Friauf mit Recht

hingewiesen — derjenige Betrag, der für die Erhaltung des Vermögensgegenstandes benötigt wird. Dementsprechend muß dann aber bei Forderungen, die nach Währungseinheiten bemessen sind, derjenige Teil der Zinsen, der der Entwertungsquote entspricht, als *Beitrag zur Erhaltung des Eigentumsbestandes* gewertet werden. In seinem Urteil vom 27. Juli 1967 hat allerdings der Bundesfinanzhof gemeint, die Besteuerung der Kapitalzinsen sei so lange nicht verfassungswidrig, wie die Geldentwertungsquote nicht den Zinssatz für langfristig angelegte Sparguthaben übersteige. Dieser Entscheidung vermag ich indes aus mehrfachen Gründen nicht zu folgen: Einmal halte ich es nicht für richtig, auf den Zinssatz für langfristig angelegte Guthaben abzustellen, denn gerade die besonders schutzbedürftigen kleinen Sparer legen ihre Guthaben vielfach doch nur kurzfristig an, weil sie auch jederzeit auf diese Guthaben als Notgroschen zurückgreifen möchten; ihnen ist die Möglichkeit, auch langfristig angelegte Guthaben kurzfristig gegen Negativzinsen in Anspruch zu nehmen, in der Regel nicht vertraut, sie scheint ihnen auch nicht sicher genug. Zweitens übersieht der Bundesfinanzhof, daß, wenn auch nur ein Teil der Zinsen als Ausgleich der Geldentwertung betrachtet werden muß, dann nur der diesen Anteil *übersteigende* Betrag als Gegenstand und somit als *Maß* der Besteuerung betrachtet werden darf. Auch wenn die Entwertungsquote also unterhalb des üblichen Zinssatzes bleibt, würde eine Besteuerung, die sich nach dem Gesamtbetrag der Zinsen bemißt, zu einer verdeckten Verschärfung der Progression führen: hier zum Nachteil der Inhaber von Geldforderungen. Dieser — wie ich meine — aus Artikel 14 GG herzuleitenden Folgerung kann auch nicht das Nominalwertprinzip entgegengehalten werden; denn das Nominalwertprinzip ist ein Grundsatz des einfachen Rechts und kein Verfassungsprinzip. Die Besteuerung der Zinsen, auch soweit sie einen Ausgleich für die Geldentwertung darstellen, halte ich aus diesen Gründen für eine verfassungsrechtlich unzulässige Besteuerung der Substanz. Entsprechendes gilt mutatis mutandis für die steuerliche Erfassung sonstiger Scheingewinne.

Ein Wort noch zu den vielfältigen Besteuerungspauschsätzen, -höchstsätzen usw.: Soweit es sich um nur der Vereinfachung dienende echte Pauschbeträge handelt, gegenüber denen dem Steuerpflichtigen der Nachweis höherer Ausgaben zusteht — wie etwa bei den einkommensteuerlichen Pauschalen für Werbungskosten und Sonderausgaben —, ist ihre Erhöhung in Anpassung an den Währungsverfall eine Frage verwaltungstechnischer Zweckmäßigkeit und keine Verfassungsfrage. Anderes kann von Fall zu Fall für Fest- und Höchstbeträge gelten, gegenüber denen es keine derartige Möglichkeit des Einzelnachweises gibt, wie zum Beispiel bei den Höchstbeträgen für Sonderausgaben. Hier kommt es dann darauf an, ob es sich um typisierte Ansätze für Minderungen der steuerlichen Leistungsfähigkeit handelt — wie vorhin bei den Kinderfreibeträgen — oder um tarifähnliche Freistellungen von der Steuerpflicht, wie etwa bei den Freibeträgen und Besteuerungsgrenzen des Erbschaftsteuergesetzes. Eine typisierende Regelung kann unzulässig werden, wenn sie grob unreali-

stisch wird und für eine Benachteiligung der betreffenden Aufwendungen kein sachlicher Grund zu erkennen ist. So scheint mir heute etwa eine Erhöhung des Sonderausgabenhöchstbetrags insoweit geboten, als es sich dabei um Versicherungsbeiträge, insbesondere Aufwendungen für die Sozialversicherung, handelt, jedenfalls solange man am bisherigen System festhält. Auch eine Erhöhung der Maßstäbe für die zumutbare Eigenbelastung nach § 64 EStDV schiene mir dringend geboten. Tarifähnliche Freistellungen brauchen dagegen aus Verfassungsgründen so wenig erhöht zu werden, wie auch der Tarif selber nicht angepaßt zu werden braucht.

Die verfassungsrechtlichen Thesen, die ich Ihnen hier vorgetragen habe, sind in einer Reihe von Punkten gewiß umstritten; sie sollen hier zur Diskussion gestellt werden. In anderen hat jedoch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bereits unverrückbare Grenzen gesetzt. Diese Grenzen sind allerdings nur so lange unverrückbar, wie unsere Verfassung unverrückbar ist, und die Unverrückbarkeit steht und fällt mit der Autorität unseres Bundesverfassungsgerichts. Sie wissen alle, daß es hier mancherlei Grund zur Besorgnis gibt. Gewiß, Kontroversen zwischen Exekutive und Bundesverfassungsgericht hat es auch früher gegeben, wenn auch die Ausdrucksweise prominenter Politiker heute drastischer geworden sein mag als zu den Zeiten, als Thomas Dehler einen Beschluß des Bundesverfassungsgerichts noch auf gut lateinisch als ein „Nullum“ bezeichnete. Ich will das Unangemessene solcher Äußerungen damit keineswegs bagatellisieren — aber auch jene früheren Äußerungen waren unangemessen. Auch Versuche, Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts trickreich zu unterlaufen, wie etwa jetzt im Entwurf eines Hochschulrahmengesetzes, hat es schon früher gegeben, wenn sie auch damals wohl nicht von einem solchen Chorus offenbarer Mißachtung gegenüber dem Gericht begleitet waren wie heute; die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu den Mitfahrer-Zentralen habe ich hier schon erwähnt. Solange sich noch ein Kläger findet, wird das Gericht in der Lage sein, derartigen Versuchen, wie bisher, zu begegnen. Meine eigentliche Besorgnis geht tiefer, und ich nehme an, Sie werden, Herr Präsident, diese Sorgen ganz mit uns teilen: Die Autorität des Bundesverfassungsgerichts und damit die Zukunft unserer Verfassung liegt in den Händen derer, die die *künftigen* Richter dieses Gerichts zu bestellen haben. Dieser Hinweis geht nicht nur an die Mehrheit des Parlaments; auch die Inhaber einer Sperrminderheit machen sich mitverantwortlich, wenn sie sich auf einen einfachen Parteienproporz einlassen und nicht darauf bestehen, daß — wie es in der Vergangenheit üblich gewesen ist — nur die jeweils Besten zu Verfassungsrichtern bestellt werden. Ich weiß, daß das einfach gefordert und sehr schwer durchzusetzen ist. Aber da alles das, was der Verfassungsrechtler Ihnen hier vorgetragen hat, von der Erhaltung der Fundamente abhängig ist, wollte und konnte ich dieses Ceterum censeo hier doch nicht unterdrücken.

LITERATURÜBERSICHT

I. Literatur zum deutschen Verfassungs- und Steuerrecht:

- Bayer, Hermann-Wilfried: Die verfassungsrechtlichen Grundlagen der Wirtschaftslenkung durch Steuerbefreiungen, *StuW* 1972, S. 149.
Das Recht der Gemeinden zur Erhebung einer Zweitwohnungsteuer — unter besonderer Berücksichtigung des Kommunalabgabenrechts von Baden-Württemberg, *StuW* 1972, S. 289.
- Bellstedt, Christoph: Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung durch Steuern (dargestellt am Berlin-Hilfe-Gesetz), Schwetzingen (Baden) 1962.
- Benda, Ernst / Kreuzer, Karl: Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, *DStZ* (A) 1973, S. 49.
- Brodersen, Carsten: Nichtfiskalische Abgaben und Finanzverfassung — Zur Abgrenzung nicht-fiskalischer Abgaben von Steuern, in: *Verfassung, Verwaltung, Finanzen. Festschrift für Gerhard Wacke*, Köln 1972, S. 103.
- Forsthoff, Ernst: Die Verfassungswidrigkeit der Zweigstellensteuer, Köln, Berlin, München, Bonn 1960.
- Friauf, Karl Heinrich: Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze, Tübingen 1966.
Steuergesetzgebung und Eigentumsgarantie, *JurA* 1970, S. 299.
- Imboden, Max: Die verfassungsrechtliche Gewährleistung des Privateigentums als Schranke der Besteuerung, *Archiv für Schweizer. Abgabenrecht* Bd. 29 (1960), S. 2.
- Kirchhof, Paul: Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, Frankfurt 1973.
- Klein, Friedrich: Eigentumsgarantie und Besteuerung, *StuW* 1966, Sp. 433.
Artikel 14 des Bonner Grundgesetzes als Schranke steuergesetzlicher Intervention?, in: *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus* (Fritz Neumark zum 70. Geburtstag), Tübingen 1970, S. 229.
- Kloepfer, Michael: Die lenkende Gebühr, *AöR* 97 (1972), S. 232.
- Leisner, Walter: Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung, Berlin 1970.
- Mattern, Gerhard: Der Begriff der Steuer und das Grundgesetz, *BB* 1970, S. 1405.
- Meessen, Karl Matthias: Vermögensbildungspläne und Eigentumsgarantie, *DÖV* 1973, S. 812.
- Müller, Klaus: Der Steuerbegriff des Grundgesetzes, *BB* 1970, S. 1105.
- Mußnug, Reinhard: Die zweckgebundenen öffentlichen Abgaben, in: *Festschrift für Ernst Forsthoff*, München 1972, S. 259.
- Papier, Hans-Jürgen: Die Beeinträchtigung der Eigentums- und Berufsfreiheit durch Steuern vom Einkommen und Vermögen, *Der Staat* 11 (1972), S. 482.
Eigentumsgarantie und Geldentwertung, *AöR* 98 (1973), S. 528.
- Paulick, Heinz: Die wirtschaftspolitische Lenkungsfunction des Steuerrechts und ihre verfassungsmäßigen Grenzen, in: *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus* (Fritz Neumark zum 70. Geburtstag), Tübingen 1970, S. 203.
- Piduch, Erwin Adolf: Finanzverfassung und Steuerreformen, Köln 1964.
- Rudolf, Walter: Die verfassungsrechtliche Problematik der Helgoländer Gemeindeeinfuhrsteuer, *AöR* 85 (1960), S. 457.
- Rüfner, Wolfgang: Die Eigentumsgarantie als Grenze der Besteuerung, *DVBl.* 1970, S. 881.
- Rupp, Hans Heinrich: Zur Problematik öffentlich-rechtlicher Machtpotenzierung durch Funktionenkombination, *NJW* 1968, S. 569.
- Sasse, Christoph: Die verfassungsrechtliche Problematik von Steuerreformen. Ein Beitrag zur Interpretation der Art. 105 und 106 GG und zur Frage verfassungsrechtlicher Bestandsgarantien, *AöR* 85 (1960), S. 423.
- Selmer, Peter: Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, Frankfurt 1972.
- Seuffert, Walter: Steuerrecht und Verfassungsrecht, *BB* 1968, S. 1257.
- Spanner, Hans: Die Steuer als Instrument der Wirtschaftslenkung, *StuW* 1970, Sp. 377.
- Starck, Christian: Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff, in: *Verfassung, Verwaltung, Finanzen, Festschrift für Gerhard Wacke*, Köln 1972, S. 193.
- Tipke, Klaus: Steuerrecht — Chaos, Konglomerat oder System, *StuW* 1971, S. 2.
- Vogel, Klaus: Verfassungsgericht und Steuerrecht, in: *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht* 1970/71, S. 49.
Das Verbot „gleichartiger“ örtlicher Verbrauchs- und Aufwandsteuern in Art. 105 Abs. 2a GG, in: *Steuerlast und Unternehmungspolitik* (Kuno Barth zum 65. Geburtstag), Stuttgart 1971, S. 169.

Zur Konkurrenz zwischen Bundes- und Landessteuerrecht nach dem Grundgesetz — Über das „Anzapfen“ von „Steuerquellen“, *StuW* 1971, S. 308.
Finanzverfassung und politisches Ermessen, Karlsruhe 1972.

Vogel, Klaus / Walter, Hannfried: Kommentierung der Artikel 105 und 106 GG, in: *Kommentar zum Bonner Grundgesetz (Bonner Kommentar)*, 1950 ff. (Loseblattwerk).

Wacke, Gerhard: Das Finanzwesen der Bundesrepublik. Die Einwirkungen der Finanzfunktion auf Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung im Bonner Grundgesetz, Tübingen 1950.

Steuerliche Maßnahmen zur Begünstigung von Investitionen, in: *Deutsche Landesreferate zum VII. Internationalen Kongreß für Rechtsvergleichung in Uppsala 1966*, Berlin und Tübingen 1967, S. 491.

Walter, Hannfried: Spielbankabgabe und Finanzverfassung, *StuW* 1972, S. 225.

Weber, Werner: Das Bundesverfassungsgericht und die Steuerordnung, *AöR* 90 (1965), S. 452.

von Zezschwitz, Friedrich: Preisregelung durch Mehrwertsteuer — ein verfassungswidriger Formenmißbrauch?, *StuW* 1971, S. 26.

II. Angeführte ausländische Literatur:

Andrews William D.: *Personal Deductions in an Ideal Income Tax*, *Harvard Law Review*, Bd. 86 (1972), S. 309.

Sainz de Bujanda, Fernando: *Hacienda y derecho*, 5 Bde, Madrid 1962 ff.

Surrey, Stanley S.: *Federal Income Tax Reform: The Varied Approaches Necessary to Replace Tax Expenditures with Direct Governmental Assistance*, *Harvard Law Review* Bd. 84 (1970), S. 352.

Surrey, Stanley S. / Warren, William C. / McDaniel, Paul / Ault, Hugh J.: *Federal Income Taxation*, Mineola, New York 1972.