

# Steuergerechtigkeit und sozialstaatliche Geldleistungen

von

PAUL KIRCHHOF

## I. Nehmen, Teilen, Nutzen

Jedem staatlichen Geben geht ein staatliches Nehmen voraus. Die allgemeine Staatslehre übersetzt ihren Grundbegriff „nomos“ nicht nur mit Gesetz, sondern ebenso mit Nahme und fügt dieser Wortbedeutung sodann die beiden weiteren des Teilens und Nutzens hinzu.<sup>1</sup> Diese Deutung erklärt die Art staatlichen Handelns und ebenso ihre Reihenfolge: Nomos ist zuerst *Nahme*. Der Staat muß rechtliche Bestimmungsmacht über Wirtschaftsgüter gewinnen. Erst nach diesem Nehmen wird ein Teilen möglich, das jedem seinen individuellen Anteil an diesen Lebensgütern zuweist. Nomos ist deshalb zweitens Berechtigung und Eigentum. Nach der Aufteilung der Güter beginnt das Nutzen: Das Produzieren und Konsumieren, das Verarbeiten und Erzeugen, das Kaufen und Tauschen. Nomos ist deshalb drittens Weiden, Wirtschaften, Nutzen.

Ein verfassungsrechtlich gebundener Staat findet eine Güterordnung vor, bei der das Recht zum Nehmen und Nutzen von Wirtschaftsgütern bereits auf die Rechtssubjekte aufgeteilt ist. Ein Verfassungsstaat kann weder herrenlose Wirtschaftsgüter noch herrenlose Produktivitätszuwächse verteilen. Ein Staat, der das ertragsfähige und verbrauchbare Eigentum grundsätzlich privater Hand überläßt, verfügt nicht selbst über verteilungsfähige Wirtschaftsgüter, sondern muß sich die Verteilungsmasse erst bei anderen beschaffen. Die Grundsatzentscheidung gegen den Eigentümerstaat und für den Steuerstaat hat zur Folge, daß der Staat prinzipiell zunächst besteuern muß, um danach geben zu können. Die öffentliche Hand hat nichts zu verteilen, sondern darf allenfalls umverteilen. Je großzügiger der Sozialstaat Leistungen erbringt, desto härter hat der Finanzstaat vorher seine Steuergewalt eingesetzt. In einem das Privateigentum gewährleistenden Staat steht vor dem Verändern die Minderung eines Bestandes, vor der individuell zugeteilten Gunst eine individuell auferlegte Last, vor der Leistung die Steuer.

Steuerrecht und Leistungsrecht sind nicht Gegensätze, sondern Voraussetzung und Folge, Leistungermächtigung und Leistungshandlung, potentielle und aktuelle Finanzmacht. Steuergerechtigkeit ist die Vorbedingung für ein rechtsstaatliches System von

<sup>1</sup> Carl Schmitt, *Nehmen, Teilen, Weiden* (1953), in: *Verfassungsrechtliche Aufsätze aus den Jahren 1924 bis 1954*, S. 489.

Staatsleistungen und eine normative Vorgabe für Umfang und Intensität staatlichen Leistens. „Steuergerechtigkeit *und* Geldleistungen“ sind deshalb ökonomisch, rechtslogisch und verfassungssystematisch miteinander verbunden. Der Reiz des Themas tut sich kund/im schlichten Bindewörtchen „und“.

Steuerstaatliches Nehmen und leistungsstaatliches Geben verbinden sich im Finanzstaat.<sup>2</sup> *Der Finanzstaat umfaßt den Steuerstaat<sup>3</sup> und den Leistungsstaat.* Der Finanzstaat beschafft Finanzmittel, hortet ein Potential an finanzwirtschaftlicher Wirkungsmacht und überbringt in Geldleistungen faktische Ermächtigungen zu wirtschaftlichem Handeln. Der Sozialstaatsgedanke ist Anlaß und Anreger, der Steuerstaat Financier, der Leistungsstaat Überbringer staatlicher Geldleistungen. Der Finanzstaat ist gleichzeitig eingreifender Steuerstaat, planender Sozialstaat, gewährender Leistungsstaat und ein für reale ökonomische Freiheit engagierter Rechtsstaat.

In einem Finanzstaat, der sein Handeln nicht wesentlich auf sein Geldschöpfungsmopol und seine Kreditfähigkeit stützen will, sind die den Bürgern auferlegte Last und die den Bürgern gewährte Gunst im Gesamtvolumen identisch. Der Finanzstaat ist zugleich Wohltäter und Übeltäter. Daraus läßt sich allerdings nicht folgern, die Intensität staatlichen Besteuerns und Leistens sei für die Verfassungsstruktur unerheblich, weil die Umverteilung letztlich stets wieder zu Privatvermögen führe, die ökonomische Gewichtsverteilung zwischen Staat und Bürger deshalb generell gleich bleibe. Je mehr der Staat nämlich den Steuerpflichtigen schont und damit auf staatliche Leistungen verzichtet, desto mehr bleibt individuelle Armut, Krankheit, Unwissenheit, Arbeitslosigkeit ohne staatliche Antwort. Je mehr der Staat den Bürger steuerlich belastet, desto mehr gewinnt er Umverteilungsmacht, beansprucht also Verfügungsgewalt über die ökonomischen Ergebnisse individueller Freiheitsausübung und vermindert insoweit die staatlich belassene Freiheit. Das Gesamtvolumen staatlicher Umverteilung enthält somit eine zentrale Aussage über die Liberalität eines Staatswesens.

Die Wirkungen finanzstaatlichen Handelns werden individuell im Saldo von Steuerlast und Staatsleistung,<sup>4</sup> ebenso aber auch im Ausmaß staatlicher Umverteilungsmacht und dadurch bedingter individueller Abhängigkeit sichtbar. Wer DM 5000,- Steuern zahlen muß, jedoch staatliche Leistungen zur Wohnungsfinanzierung, Ausbildungsförderung, Sparförderung und sonstigen Vermögensbildung von DM 10000,- empfängt, wird finanzstaatliches Handeln insgesamt als Gunst empfinden. Wer umgekehrt Steuern in Höhe von DM 10000,- zahlen muß, staatliche Leistungen jedoch nur in Höhe von DM 5000,- empfängt, erlebt finanzstaatliches Handeln individuell als Last. Aber selbst derjenige, der mehr vom Staat empfängt, als er an den Staat geben muß, gerät in Abhängigkeit vom Staat, weil er sich den staatlich definierten Leistungstatbeständen unterwerfen, Antragsverfahren durchführen, Auflagen erfüllen, Nachweise erbringen und sich gelegentlich staatliche Gunst durch entsprechendes Wohlverhalten „verdienen“ muß. *Die vom Staat empfangene und die selbst verdiente DM vermitteln ein*

<sup>2</sup> Kirchhof, Rechtsmaßstäbe finanzstaatlichen Handelns, JZ 1979 S. 153.

<sup>3</sup> Isensee, Steuerstaat als Staatsform, in: Festschrift für Hans Peter Ipsen, 1977 S. 409.

<sup>4</sup> Birk, Steuergerechtigkeit und Transfereerechtigkeit, ZRP 1979 S. 221.

*unterschiedliches Maß an individueller Freiheit.* Die Vorherigkeit staatlichen Nehmens vor staatlichem Geben enthält deshalb auch eine wertende Aussage über den Freiheitsgehalt finanzstaatlichen Handelns: Der Finanzstaat ist zunächst und vor allem Gläubiger, nicht Schuldner seiner Bürger. In das Grundrechtsverhältnis bringt er die Grundkategorie der Pflicht, nicht die der Berechtigung ein.

## II. Der Teilhabeanspruch als Grundtypus sozialstaatlichen Leistens

Die sozialstaatliche Grundsatzentscheidung, die ökonomischen Existenzvoraussetzungen für jedermann rechtsstaatlich sichern und individuelle Einkommensminderungen kompensieren zu wollen, hat zur Folge, daß das soziale Leistungsrecht den einzelnen oft nicht nur am jeweils staatlich verfügbaren Jahresaufkommen teilhaben läßt, sondern ihm unabhängig vom jährlichen Steueraufkommen Leistungen in bestimmter Höhe rechtsverbindlich zusagt. Soziale Sicherung wird durch einen individuellen *Leistungsanspruch* bewirkt. Diese Rechtsfigur ist folgerichtig, soweit der Anspruch durch eigene Vorsorge, insbesondere durch Beitragszahlung verdient worden ist. Der Leistungsanspruch ist angemessen, soweit die individuelle Existenz in ihren ökonomischen Mindestvoraussetzungen gesichert, die Verfassungspflicht zum Schutz der Menschenwürde also in der Leistungspflicht konkretisiert werden soll. Soweit jedoch ein sonstiger Bedarf, z. B. nach verbesserter Wohnung, Ausbildung, Vermögensbildung befriedigt werden soll, ist es fragwürdig, dem Begünstigten einen Leistungsanspruch, d. h. einen Individualanspruch auf Belastung Dritter – der Steuerzahler – einzuräumen. Vergleicht man einmal den Individualanspruch auf Staatsleistungen beim sozialrechtlichen und beim polizeirechtlichen Sicherungsauftrag des Staates, so tritt ein erstaunlicher Wertungsunterschied zutage: Das Polizeirecht gibt dem Bürger selbst bei gegenwärtiger Gefahr für Leib und Leben keinen zwingenden Anspruch auf staatliche Hilfe, sondern anerkennt die begrenzte Hilfskapazität der öffentlichen Hand, die bei gegenwärtiger Gefahr für mehrere gleichwertige Rechtsgüter den situationsnahen Polizeibeamten beauftragt, die Dringlichkeit der jeweiligen Hilfsaufgabe nach pflichtgemäßem Ermessen zu beurteilen. Das Sozialrecht hingegen verpflichtet den Staat grundsätzlich, das private Leistungsbegehren gegen den Staat zu erfüllen. Der Finanzstaat scheint unabhängig vom Ausmaß individueller Hilfsbedürftigkeit stets leistungsfähig. Der Vorbehalt des Möglichen ist beim ordnungsstaatlichen, nicht beim leistungsstaatlichen Handeln aktuell bewußt. Dem Finanzstaat gelingt es, in der Gebärde des Gebens den vorherigen Steuerzugriff vergessen zu machen. Der Begriff des „Polizeistaats“ weist auf polizeiliche Gewalt, weniger auf polizeilichen Schutz.

Dementsprechend ist die Grenze staatlichen Helfens im Polizeirecht deutlicher definiert als im Sozialrecht. Vollständige Hilfe bei jedem Leib- und Lebensrisiko könnte der Staat nur leisten, wenn er prinzipiell alles beobachtet, allpräsent ist, in seinen verfügbaren Mitteln stets aktuell überlegen ist. *Ein total hilfsfähiger Staat aber wäre ein totalitärer Staat.* Tendenziell gilt nichts anderes im staatlichen Leistungsrecht: Der

Leistungsanspruch ist eine dem Zivilrecht entlehnte Rechtsfigur, die dort ihre Berechtigung hat, wo die Leistungsverpflichtung von dem Schuldner eigenverantwortlich vereinbart oder anderweitig durch einen Verschuldens- oder sonstigen Zurechnungstatbestand individuell zu verantworten ist. Der Leistungsanspruch ist gekennzeichnet vom Zahlungsbegehren des Gläubigers, nicht von der Zahlungsfähigkeit des Schuldners. Er kann letztlich die Ursache für den Konkurs des Schuldners sein. In einem staatlichen Leistungsschuldverhältnis hingegen finanziert die Allgemeinheit den Unterhalt des einzelnen; dieser Unterhaltsanspruch muß vom Leistungsstandard des pflichtigen Staates abhängen. Beim finanzrechtlichen Teilhaben stellt sich die Frage einer Teilhabe des Bürgers an finanzstaatlichen Einrichtungen<sup>5</sup> erst, wenn eine Teilhabe des Staates an dem prinzipiell privaten Wirtschaftsvermögen bereits gerechtfertigt und vollzogen ist.

### III. Unterschiedliche Wertungsansätze im Leistungsrecht und im Steuerrecht

#### 1. Steuerliche Zahlungsfähigkeit und leistungsrechtliche Bedarfsgründe

Steuerrecht und Leistungsrecht stehen sich nicht in der schlichten Antithese zwischen Soll und Haben, zwischen Leistungen der privaten an die öffentliche Hand und Leistungen der öffentlichen an die private Hand, zwischen Nehmens- und Gebenssystemen, zwischen Leistungsfähigkeit und Bedarf gegenüber. Zwar wird einkommensteuerlich beanspruchte Zahlungskraft ein Indiz für das Fehlen eines sozialrechtlichen Finanzbedarfs sein; umgekehrt wird aus einem sozialrechtlichen Bedarf in der Regel auf das Fehlen direkter steuerlicher Belastbarkeit geschlossen werden dürfen. Die unterschiedlichen Fragestellungen von Steuerrecht und Leistungsrecht beobachten jedoch nicht dasselbe Problem der Umverteilung aus zwei verschiedenen Perspektiven, sondern setzen in ihren Wertungen bei unterschiedlichen Vorgaben an.

Das Steuerrecht fragt nicht nach der Gleichheit jedes Menschen oder nach der Gleichheit jedes arbeitsfähigen Menschen oder nach der Gleichheit jedes durch staatliche Ausbildungs- und Gründungshilfen qualifiziert arbeitsfähig gewordenen Bürgers, sondern es fragt allein nach dem Ist-Bestand individuellen Einkommens und Vermögens. Die Steuer belastet das Einkommen, das Vermögen und die Einkommensverwendung unabhängig davon, ob das Einkommen unter großer Anstrengung oder mit leichter Hand erworben worden ist, ob es durch Einsatz persönlicher Arbeitskraft oder durch Einsatz von Kapital erwirtschaftet wurde, ob es alltäglichen Bedarf decken oder Überfluß mehren soll. Der Steuerstaat duldet es, daß ein Bürger sein Talent – auch sein durch staatliche Leistungen entfaltetes und gefördertes Talent – brachliegen läßt und seinen Beitrag zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs verweigert. Der Steuerstaat greift lediglich auf das Erworbenene, nicht auf die Erwerbsfähigkeit zu, stützt seine

<sup>5</sup> Vgl. BVerfGE 33 S. 303/335; E 35 S. 79/114f. (dort jeweils zutreffend mit einem Vorbehalt des haushaltsrechtlich Möglichen).

Finanzkraft also allein auf das Privatvermögen, nicht auf die Fähigkeit zur Vermögensbildung, und schirmt damit zentrale Freiheitsrechte, insbesondere die Freiheit der beruflichen Betätigung, gegen steuerfiskalische Belastung ab. Das Steuerrecht folgt nicht dem Prinzip der Chancengleichheit, die bei freiheitlicher Inanspruchnahme notwendigerweise zur Verschiedenheit führen muß, sondern es beobachtet allein die Zielungleichheit und knüpft an diese Unterschiedlichkeit differenzierende Steuerlasten. Die Einkommensteuer ist deshalb *nicht nach der Leistungsfähigkeit, sondern nach der Zahlungsfähigkeit bemessen*. Sie setzt den im Prinzip der Rechtsgleichheit angelegten Wettbewerb mit der Folge von Einkommens-, Vermögens- und Konsumunterschieden voraus, schwächt diese Unterschiede jedoch bewußt und planmäßig ab.

Das Leistungsrecht hingegen beobachtet nicht nur ökonomischen Bestand, sondern fragt nach den Gründen, weswegen jemand an den Einkommensströmen nicht oder nicht hinreichend beteiligt ist. Es vergleicht Gesunde und Kranke, Ausgebildete und Unwissende, Erwerbsfähige und vermindert oder nicht Erwerbsfähige, Erwerbstätige und Arbeitslose, Einkommensbezieher und Einkommenslose. Soziales Leistungsrecht anerkennt einen über das Existenzminimum hinausgehenden Bedarf nicht allein im Tatbestand eines ökonomischen Mangels, sondern erst in einem besonderen Grund dieses Mangels. Dabei ist die eigene Anstrengung zur ökonomischen Zukunftssicherung, insbesondere die Beitragszahlung, ein wesentlicher Anlaß für staatliche Leistungen.

## 2. Die finanzstaatliche Grundpflicht zur Steuerzahlung (Art. 14 Abs. 2 GG)

Der unterschiedliche Maßstab für steuerrechtliches Eingreifen und sozialstaatliches Geben zeigt sich insbesondere in dem Grundrechtsschutz für die Betroffenen. Staatliche Besteuerungsgewalt beansprucht Teilhabe am individuellen Vermögen, trifft deshalb auf die Abwehr des über das Vermögen Verfügungsberechtigten. Das Leistungsrecht hingegen befriedigt den existenznotwendigen Bedarf, gleicht Sonderbelastungen aus und nähert Wohlstandsunterschiede an, ist also nicht auf einen vorgefundenen ökonomischen Bestand verpflichtet, sondern nur vom Gleichheitssatz angeleitet. Der Gleichheitssatz könnte die steuerliche Überlast nicht mäßigen, weil z. B. eine Einkommensteuer bis zu 90% oder eine Umsatzsteuer von 50% noch gleichheitskonform – wenn auch übermäßig – wäre. Deshalb muß der Maßstab für steuerliche Gleichheit in dem sachbetreffenden Grundrecht vergegenständlicht und so mit dem das Übermaß abwehrenden Freiheitsrecht verknüpft werden. Art. 14 GG gibt jedem Eigentümer die Bestandsgarantie für jedes seiner Eigentumsobjekte. In dieser Gewährleistung vorhandenen Individualvermögens und seiner in Art. 14 Abs. 2 GG angelegten speziellen sozialstaatlichen Bindung liegt die primäre grundrechtliche Sicherung gegen übermäßige<sup>6</sup> und gegen ungleichmäßige Besteuerung. Sie begrenzt mittelbar das Handlungsopo-

<sup>6</sup> Die Formulierung des Art. 106 Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 GG, eine „Überbelastung des Steuerpflichtigen“ sei „zu vermeiden“, präzisiert eine Verteilungsregel; die Einfügung eines generellen Maßstabs einer relativen Bedarfsdringlichkeit ist 1955 gescheitert, vgl. BT-Drucks. II/960 S. 3.

tential des Leistungsstaates. Dabei enthält Art. 14 primär eine Handlungsanweisung für den Gesetzgeber, sodann auch und in der Toleranzgrenze graduell anders für die Verfassungsgerichtsbarkeit.<sup>7</sup>

Gegenwärtig setzt sich im Steuerrecht die Auffassung durch, daß Steuergesetze (zumindest auch) an der Eigentumsgarantie des Art. 14 GG zu messen sind.<sup>8</sup> Art. 105 GG besagt, daß der Staat mit dem Instrument der Gesetzgebung besteuern darf. Art. 106 GG nennt sodann die wesentlichen, verfassungsrechtlich legitimen Steuerarten. Die übrige Finanzverfassung, insbes. Art. 109, 110, 114 und 115 bestätigen – wiederum aus bundesstaatlichem Anlaß –, daß die Steuer die Hauptertragsquelle der öffentlichen Hand sein soll. *Dieser verfassungsrechtlichen Legitimation der Steuergewalt stellt Art. 14 GG den Schutz des besteuerebaren Privatvermögens gegenüber.* Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG gewährleistet die im Vermögen vermittelte Handlungsfreiheit (Eigentümergegenwartigkeit) und schützt den Steuerpflichtigen grundsätzlich gegen die Wegnahme von Privatvermögen. Die Sozialbindung des Eigentumsgebrauchs (Art. 14 Abs. 2 GG) konstituiert sodann jedoch die finanzstaatliche Grundpflicht zur Steuerzahlung. „Eigentum verpflichtet“ zur Steuerzahlung (Art. 14 Abs. 2 S. 1 GG). Der Eigentumsgebrauch soll darüber hinaus neben dem privaten Nutzen „zugleich dem Wohle“ der finanzstaatlichen „Allgemeinheit dienen“ (Art. 14 Abs. 2 S. 2 GG). *Diese Grundpflicht des Art. 14 Abs. 2 GG gibt insbesondere dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz einen konkreten Bezugspunkt:* Zweck einer Steuerlast ist nicht mehr allgemein die Stärkung des Staatshaushalts (dieser Zweck würde letztlich durch jede Wegnahme von Geldvermögen erreicht).<sup>9</sup> Innerhalb einer privatnützigen Eigentumsordnung ist Zweck der Steuer vielmehr die staatliche Teilhabe an dem durch ein konkretes Eigentumsobjekt vermittelten ökonomischen Handlungsvolumen.

Ein Grundstück ist z. B. nach Art. 14 Abs. 2 S. 1 GG sozial- und deshalb grundsteuerpflichtig; wird es ertragbringend gebraucht, so ist es nach Art. 14 Abs. 2 S. 2 GG gesteigert sozialpflichtig und wird deshalb zusätzlich in den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einkommensteuerlich belastet. Ebenso ist Kapitalvermögen nach Art. 14 Abs. 2 S. 1 vermögenssteuerbar; die Erträge aus Kapitalvermögen sind sodann aber zusätzlich nach Art. 14 Abs. 2 S. 2 GG einkommensteuerbar. *Angemessen ist nicht jede aufkommenswirksame Steuerlast, sondern nur die staatliche Teilhabe am Privatvermögen, die dem Eigentümer die Substanz der in seinem Eigentum angelegten Handlungsfreiheit und eine Privatnützigkeit des Eigentumsgebrauchs kontinuierlich beläßt.*

Die Enteignungsgrenze des Art. 14 Abs. 3 GG erlaubt deshalb eine staatliche Teilhabe an freiwilligen, am Markt offenbaren Eigentumsbewegungen, verbietet aber die Wegnahme des als Steuerquelle genutzten konkreten Eigentums. Enteignend wirkt der Entzug der Steuerquelle, nicht der Entzug eines Steuerbetrages.

Das jahrzehntelange Zögern, die Besteuerungsgewalt an der Eigentumsgarantie zu messen, dürfte in dem vermeintlichen Dilemma begründet sein, einerseits eine steuerli-

<sup>7</sup> Friauf, Steuerrecht und Verfassungsrecht, DStZ 1975 S. 359/361 f.

<sup>8</sup> Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, VVdStRL 39 (1981) S. 213, dort S. 227 ff. mit FN 43 ff., 61 ff. w. N.

<sup>9</sup> Klaus Vogel, Die Besonderheit des Steuerrechts, DStZ 1977 S. 5/8 f.

che Wegnahme von Geldeigentum billigen, andererseits den Bestand von Eigentum auch gegenüber der Steuergewalt garantieren zu müssen. Die Steuer ist jedoch nicht Gegensatz, sondern finanzstaatliche Voraussetzung für privates Eigentum. Die Garantie des Privateigentums verbietet das Staatseigentum und fordert statt dessen eine Dekkung des staatlichen Finanzbedarfs durch bloße Teilhabe am Ertrags- und Tauschwert des Privateigentums, also durch die Steuer. Das Grundrecht des Eigentümers schirmt deshalb nicht Eigentum gegen jeden Steuerzugriff ab, sondern sichert die Freiheit des Eigentümers, d. h. das Recht zur privatnützigen ökonomischen Initiative im Steuerstaat. Der Wesensgehalt des Eigentümerrechts wird nicht schon durch die Wegnahme eines Steuerbetrages, sondern nur dann verletzt, wenn ein Steuergesetz die Eigentümerfreiheit, also das Recht zu privatnützigem Erwerben, Haben, Nutzen, Verbrauchen, Verwalten und Veräußern unangemessen oder gleichheitswidrig beschränkt.

Diese Grundrechtsbindung beantwortet zugleich die Frage, ob die Eigentumsgarantie *auch gegen die Auferlegung von Geldleistungspflichten* schütze.<sup>10</sup> Eigentum umgrenzt den Handlungsspielraum, der dem Eigentümer bei seinem ökonomischen Verhalten zur Verfügung steht. Grundlage dieser Handlungsfreiheit ist das jeweilige Gesamtvermögen. Ob der Eigentümer Eigentum anlegt oder liquide macht, ob er einzelne Gegenstände behält oder eintauscht, ob er sich Leistungen in Geld oder in Sachwerten entgelten läßt, ist Folge einer Eigentümerentscheidung, nicht Voraussetzung seines Freiheitsrechtes. Die Unterscheidung zwischen Sach- und Geldvermögen trüge eine Differenzierung in ein Steuerrecht, das bisher Sach- und Geldvermögen gleich belastet (z. B. §§ 4, 8 EStG, §§ 1, 10 UStG), also in Sachgütern eine gleichartige besteuerebare Leistungsfähigkeit wie im Geld sieht. Ein Arbeitnehmer eines Lebensmittelhändlers, der sich durch Geldzahlung und durch Lebensmittel entlohnen läßt, beansprucht für das Erworbene in beiden Alternativen gleichen Schutz gegen staatlichen Zugriff.

Ebenso macht es für den Händler kaum einen Unterschied, ob der Staat ihm nach der Veräußerung von hundert Stück einer Ware dreizehn weitere Stück dieser Ware wegnimmt, oder ob er seinen gesamten Umsatz mit 13% Steuern belastet. Der Kunde schließlich, der eine Ware nicht kauft, sondern tauscht, wird für den Tauschvorgang nicht steuerliche Entlastung, vielmehr eine zweifache Belastung (jedes Lieferungsvorgangs, § 3 Abs. 12, 10 Abs. 2 UStG) erwarten müssen. Würde Art. 14 GG nur den steuerlichen Zugriff auf Sachgüter und Naturalien mäßigen, den Zugriff auf bares oder bargeldloses Entgelt hingegen nicht beschränken, so würde das Eigentum seine freiheitsfördernde Funktion verfehlen. Wer sich im Bar- und Buchgeld die Anlageentscheidung vorbehält und damit ökonomische Handlungsfreiheit hortet, müßte allein wegen dieses planvollen Eigentümerverhaltens auf den Grundrechtsschutz verzichten. Die Verfassung schützt deshalb jedes zum Eigentümerhandeln befähigende Wirtschaftsgut, d. h. das individuelle Gesamtvermögen im wechselnden, je nach Steuerstichtag faßbaren Bestand.

In dieser, die Auferlegung von Geldleistungspflichten mäßigen Eigentumsgaran-

<sup>10</sup> Vgl. zum Streitstand mit nachfolgender Kritik, Friauf, Eigentumsgarantie und Steuerrecht, DÖV 1980 S. 480/487; Kirchhof a. a. O. (FN 8) S. 234f. mit FN 67.

tie sind auch die *Vorgaben für eine gleichheitsgerechte Steuerbelastung* angelegt. Das gerade erworbene, vom allgemeinen Güter- und Dienstleistungsmarkt abgeleitete Eigentum ist am ehesten für eine Teilhabe der Allgemeinheit durch Steuern auf das Einkommen zugänglich. Der ruhende, vom Berechtigten nicht genutzte Eigentumsbestand ist am deutlichsten gegen Zugriff durch Steuern auf den Vermögensbestand geschützt. Der freiwillige Eigentumsgebrauch, d. h. der Einsatz von Eigentum durch Nachfrage am Güter- und Dienstleistungsmarkt, ist nach der ausdrücklichen Anordnung des Art. 14 Abs. 2 S. 2 GG einer gesteigerten Sozialpflichtigkeit und damit einer gesteigerten Belastbarkeit durch Verbrauchs-, Verkehrs- und Umsatzsteuern unterworfen. Das Grundgesetz skizziert also eine unterschiedliche Belastbarkeit von Einkommen, Eigentumsbestand und Eigentumsgebrauch, die insbesondere zur Folge hat, daß der Einkommensteuersatz 56%, der Vermögensteuersatz 0,5 bzw. 0,7%, der Umsatzsteuersatz 13% betragen darf.

Allerdings ist in dieser grundrechtlichen Skizze des Besteuerungssystems keine zahlenmäßig präzise Obergrenze steuerlicher Belastbarkeit und damit auch des staatlichen Leistungsvolumens enthalten. Man wird feststellen können, daß die Obergrenze *gesamtsteuerlicher Belastbarkeit* heute annähernd erreicht ist, wird diese Grenze aber bisher nicht mit z. B. 60 oder 65% des Jahreseinkommens (und einer progressionsentsprechenden Degression) definieren können. Die fehlende zahlenmäßige Präzisierbarkeit hat ihren Grund in der Entwicklungs Offenheit des Verfassungsrechts; zugleich aber auch in der Situationsabhängigkeit der individuellen Belastungsgrenze, die von den gesamtwirtschaftlichen Verhältnissen, den finanzstaatlichen Rahmenbedingungen der Eigentümerfreiheit und von der objektiven – z. B. kriegs- oder katastrophenbedingten – Dringlichkeit eines Sozialbedarfs abhängt. Töricht wäre es allerdings, wegen dieser Flexibilität die Existenz oder Verbindlichkeit einer Besteuerungsobergrenze zu leugnen. Wenn der Naturwissenschaftler der Farbe Blau ein wenig Gelb beimischt, hellt sich das Blau auf, wird aber nach intensiverem Mischen zu Grün, also zu etwas farblich anderem. Wenn er Wasser erhitzt, verdampft die Flüssigkeit und wird langsam zu Gas. Die Naturwissenschaft beobachtet diese unscharfen Übergänge und verständigt sich auf die Arbeitshypothese, den Eintritt der Änderung zahlenmäßig zu fixieren und bei einer Wellenlänge von 490  $\mu\text{m}$  oder einer Wärme von 100 Grad Celsius festzusetzen. Eine ähnliche Arbeitsmethode verwendet der Gesetzgeber, wenn er beobachtet, daß der Tag zur Nacht wird, dazwischen aber eine Dämmerung liegt, oder daß das Kind zum Manne wird, inzwischen aber Jugendlicher gewesen ist. Die fließenden Übergänge sind dem Gesetzgeber nicht Anlaß, den Unterschied zwischen Tag und Nacht, Kind und Mann zu bestreiten; vielmehr entschließt sich auch der Gesetzgeber, den Übergang von einem zum anderen auf eine Fixzahl festzulegen (21 Uhr für den Beginn der Nachtzeit, 18 Jahre für die Volljährigkeit). In ähnlicher Weise sollte der Steuergesetzgeber Rechtsklarheit schaffen und kraft seiner einfach-gesetzlichen Autorität eine rechtsverbindliche Arbeitshypothese festlegen, die – wenn nicht die Obergrenze *gesamtsteuerlicher Belastbarkeit* unter gegenwärtigen wirtschaftlichen Bedingungen – so jedenfalls einen Katalog der Steuerarten und ihrer Konkurrenz untereinander regelt. Diese Selbstbindung des Gesetzgebers würde das steuerrechtliche und das leistungsrechtliche Handlungsvolu-

men konturieren und dem Bemühen um mehr Steuergerechtigkeit und (!) mehr Übersichtlichkeit im Steuerrecht einen wirkungsvollen Antrieb geben. Der Steuergesetzgeber würde erklären, was er dem Steuerpflichtigen zumuten will; er begründet damit einen befristeten Vertrauenstatbestand und gäbe dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, nicht nur an einzelnen steuergesetzlichen Details zu korrigieren, sondern das gesamte Vielsteuersystem auf ein grundrechtserhebliches Ziel auszurichten.

#### IV. Die steuerliche Finanzierbarkeit von Geldleistungsansprüchen

Die verfassungsrechtlichen Grenzen der finanzstaatlichen Steuergewalt bestimmen das Gesamtvolumen staatlicher Geldleistungskapazität und enthalten insbesondere verfassungsrechtliche Vorgaben für den Einsatz von steuerlichen und leistungsstaatlichen Handlungsinstrumentarien gegenüber derselben Person.

##### *1. Die steuerliche Definition des staatlichen Leistungsvolumens*

Sozialstaatliches Leisten wird im Gegensatz zur Besteuerung nicht generell von einer alle Geldleistungspflichten umfassenden Zielvorgabe angeleitet. Leistungsrecht baut individuelle Vermögenspositionen auf, handelt also von der Phase der Eigentumsentstehung, nicht von einem verfassungsrechtlich geschützten Eigentumsbestand. Die Leitmaxime sozialstaatlichen Gebens ist deshalb der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, verbunden mit einem sozialstaatlichen Auftrag zur Annäherung zumindest der existenznotwendigen Lebensbedingungen. Die Herrschaft des Gleichheitssatzes, der nur Ähnlichkeit herstellen und Annäherung bewirken kann, nicht aber ein Übermaß gegenüber vorhandenen Beständen abwehrt, ist jedoch als Maxime sozialstaatlichen Gebens in der Regel ausreichend, weil das Gesamtvolumen staatlich verfügbarer Verteilungsmasse bereits in der Phase des Nehmens grundrechtlich begrenzt wird. Die Garantie von Eigentum und privatnütziger Eigentumsfreiheit beschränkt das Gesamtvolumen leistungsstaatlichen Handlungspotentials. In der Reihenfolge des dem Nehmen nachfolgenden Gebens hat die verfassungsrechtliche Bindung staatlicher Besteuerungsgewalt zur Folge, daß das staatliche Leistungsvermögen ebenfalls durch diese Bindung definiert wird.

##### *2. Umverteilungspolitik und staatliche Verfügungsgewalt*

Soweit eine Besteuerung staatliches Umverteilen<sup>11</sup> ermöglichen soll, rechtfertigt die Sozialbindung des Eigentums nur eine staatlich vermittelte Zuwendung an den Bedürf-

<sup>11</sup> Zur Umverteilung grundsätzlich: Zacher, Zur Rechtsdogmatik sozialer Umverteilung, DÖV 1970 S. 3; Isensee, Umverteilung durch Sozialversicherungsbeiträge, 1973, insbes. S. 60f., 74f.; Zeppernick, Staat und Einkommensverteilung, 1976; Albers, Theoretische und technische Aspekte öffentlicher Transferausgaben, in: HBdFWiss Bd. I 1977 S. 863f.

tigeren, jedoch nicht die bloße Zwischenschaltung staatlicher Bestimmungsgewalt zwischen Eigentumserwerb und Eigentumsgebrauch. Umverteilungspolitik soll das Einkommens- und Vermögensgefälle unter Privaten annähern, nicht Verfügungsgewalt von privater auf öffentliche Hand verlagern. Wenn das Einkommensteuerrecht dem Steuerpflichtigen existenznotwendiges Einkommen nimmt, demselben Steuerpflichtigen sodann aber für denselben Nahrungs- und Wohnbedarf Geldleistungen zuwendet, so ist der Betroffene finanziell nicht bessergestellt, sondern allenfalls aus der Position des Selbsthilfefähigen in die Rolle des Antragstellers und Nachweisschuldigen gedrängt. Der Finanzstaat hat Gewalt ausgeübt, aber nicht geholfen. Umgekehrt darf ein Übermaß an sozialer Leistung nicht durch Besteuerung des Leistungserfolges, sondern grundsätzlich nur durch Minderung der Leistung zurückgenommen werden. Die rechtssystematische und sprachliche Gedankenlosigkeit des steuerlichen Abbaus eines Leistungsübermaßes zeigt die im Zusammenhang mit Fehlbelegungen von Sozialwohnungen zur Zeit diskutierte Fehlbelegungsabgabe. Wird eine Fehlbelegung tatbestandlich festgestellt, so ist der Rechtsstaat gezwungen, diesen in der Belegung oder in der Mietzinsbemessung enthaltenen Fehler zu beseitigen. Sieht der Finanzstaat jedoch statt einer rechtlichen Korrektur des Fehlers (d. h. einer Erhöhung des Miet- oder Kreditzinses zugunsten des privaten, nicht zugunsten des Steuergläubigers) eine steuerlich vermittelte Teilhabe an der Fortdauer dieses Fehlers vor, so übt er nicht Gegenwehr gegen festgestelltes Unrecht, sondern zieht Vorteile aus diesem Unrecht und verliert damit seine rechtsstaatliche Qualität.

### *3. Die Subsidiarität staatlicher Hilfe*

Die durch Steuererträge finanzierte Staatshilfe und die aus eigener Kraft mögliche private Hilfe stehen in einem Verhältnis der Subsidiarität. Diese Subsidiarität fordert zunächst, daß staatliche Sicherung unterbleibt, wenn und soweit familiäre oder individuelle Sicherung qualitativ höherwertig sind. Private Hilfe wird in der Regel insbesondere bei Dienstleistungen wirkungsvoller und persönlichkeitsnaher sein, die der Betreuung ambulant behandelbarer Kranker, der Pflege und Erziehung der Kinder oder der familiären Hilfe bei der Existenzgründung dienen. Soweit der Staat unterstützen will, sollte er grundsätzlich zunächst steuerlich verschonen, sodann Geldleistungen erbringen, erst danach private Hilfe durch staatliche Dienstleistung ersetzen. Deshalb ist eine steuerliche Verschonung des Familieneinkommens, die private persönliche Zuwendung ermöglicht, d. h. in der Regel: eine die Zuwendung hindernde Berufstätigkeit erübrigt, einer staatlichen Dienstleistung vorzuziehen. Grundsätzlich gilt eine gleiche Subsidiarität, wenn und soweit durch staatliche Finanzierung private Dienstleistungen möglich werden.

Über diesen allgemeinen qualitativen Grundsatz hinaus erhält das Subsidiaritätsprinzip punktuell schärfere Konturen durch einzelne Grundrechte, die ein eigenverantwortliches Verdienen des Lebensunterhalts durch Berufstätigkeit und Eigentumsgebrauch voraussetzen. Sozialstaatliche Geldleistungen dürfen insoweit nur die Lücken des individuellen Leistungsvermögens ausgleichen. Das Maß dieses Ausgleichs ist zwar

von wechselnden sozialpolitischen Wertungen abhängig, bleibt aber in dieser Entwicklungsoffenheit verfassungsrechtlich gebunden, wenn eine Verstaatlichung bisher privater beruflicher Tätigkeit nur durch „überragend wichtige Gemeinschaftsgüter“ gerechtfertigt wird, eine Besteuerung der Erträge aus einem Eigentumsgebrauch die Gleichwertigkeit von Privatnützigkeit und steuerlicher Teilhabe bestätigen muß. Die grundrechtlichen *Grenzen staatlicher Abgabengewalt begründen insbesondere einen grundsätzlichen Vorrang der Geldleistung vor der Sachleistung im Rahmen von Versicherungsverhältnissen*.<sup>12</sup> Zwangsbeiträge bleiben rudimentär privatnütziges Vermögen, wenn sie den zukünftigen Bedarf der Beitragszahler möglichst individuell decken. Die Geldleistung vermittelt individuelle Nachfragefreiheit; die Sachleistung befriedigt einen Bedarf in einer hoheitlich vorbestimmten Art und Weise.

Im übrigen gilt allerdings nicht generell die Regel, individuelle Vorsorge für soziale Risiken seien in privater Hand besser aufgehoben als beim Staat. Das Prinzip der freiheitlichen ökonomischen Selbstbestimmung ist auf sozialstaatliche Ergänzung angelegt: Niemand soll wegen freiheitlicher Fehlentscheidung in existenzielle Not geraten.

#### 4. Die begrenzte Reichweite des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes

Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz beschränkt den Finanzstaat innerhalb der Grundpflicht zur Steuerzahlung nach Art. 14 Abs. 2 GG auf ein Recht zur Teilhabe an einer in ihrem Bestand und in ihrer Privatnützigkeit garantierten Steuerquelle, verbietet also, Steuerforderungen allein durch Hinweis auf einen allgemeinen, generellen Finanzbedarf zu rechtfertigen. Von dieser Verhältnismäßigkeit zwischen dem Steuerzweck und dem als Mittel in Anspruch genommenen Steuergegenstand ist jedoch die allgemeine, durch das Haushaltsgesetz herzustellende Verhältnismäßigkeit zwischen Einnahmen und Ausgaben zu unterscheiden. Diese haushaltsrechtliche Verhältnismäßigkeit eines Deckungsprinzips oder eines Wirtschaftlichkeitsgrundsatzes begründet keine unmittelbaren Abhängigkeiten zwischen Steuern und Geldleistungen etwa mit der Folge, daß die am wenigsten dringliche Leistung noch die Erhebung der am schwersten belastenden Steuer rechtfertigen müsse.<sup>13</sup> Der Steuerstaat wahrt vielmehr seine Unbefangenheit gegenüber jedem Bürger unabhängig von dessen Steuerleistungen, indem er die Einnahmeseite strikt von der Ausgabenseite des Staatshaushaltes trennt, also weder einzelne Einnahmen für bestimmte Zwecke bindet, noch dem Steuerpflichtigen das Recht zuweist, dem Staat bestimmte Finanzierungsvorhaben zu verwehren oder die Art der Haushaltswirtschaft vorzuschreiben.

Im übrigen dürfte rechtspolitisch ein Junktum zwischen Steuern und Staatsausgaben in einem leistungsfreudigen, beim Entwickeln neuer Ausgabenprogramme erfindungsreichen Staat tatsächliche Steuerlast kaum mäßigen. Steuererhöhungen würden nicht mit der Absicht begründet werden, Diäten oder Gehälter erhöhen, Waffen kaufen,

<sup>12</sup> Zacher, Krankenkassen oder nationaler Gesundheitsdienst? 1980; von Maydell/Scholz; Grenzen der Eigenwirtschaft gesetzlicher Krankenversicherungsträger, 1980.

<sup>13</sup> so von Arnim, Besteuerung und Eigentum, VVdStRL 39 (1981) S. 286/311.

internationale Verbindlichkeiten erfüllen zu wollen. Vielmehr würde zur Begründung verwiesen werden auf die Aufgaben des Krankenhausbaus, des Kinderschutzes, der Arbeitsplatzsicherung, des Umweltschutzes und was sonst die ministeriellen und legislativen Werbeabteilungen an Sympathieanreizen erdenken können.

Es bleibt deshalb bei der traditionellen rechtsstaatlichen Sozialbindung des steuerbaren Eigentums: Der Steuerpflichtige vermittelt dem Staat Verfügungsgewalt über Geldvermögen zur Erfüllung beliebiger, demokratisch zu bestimmender Aufgaben. Nach Erfüllung seiner Steuerpflicht tritt der Pflichtige in die Anonymität zurück; er hat als Steuerzahler keinen speziellen Einfluß auf staatliches Finanzgebaren. Die Steuerlast folgt aus einer Grundpflicht, gibt kein Mitbestimmungsrecht bei staatlichem Verteilen.

### *5. Die Erweiterung der Vergleichsgruppen*

Der finanzstaatliche Zusammenhang zwischen staatlichem Nehmen und Geben erweitert das Thema und die Vergleichsgruppen finanzstaatlicher Gleichheit. Die Entscheidung des Finanzstaates für eine Geldleistung berechtigt den Steuerpflichtigen zu der gleichheitserheblichen Frage, warum er leisten muß, während der Mitbürger Leistungen empfängt. Außerdem werden die Einkommenswirkungen finanzstaatlicher Interventionen gegenüber derselben Person erst sichtbar, wenn man die Belastungen des Steuerrechts mit den Begünstigungen des Leistungsrechts vergleicht. Das Thema einer Lastengerechtigkeit kann nur bewältigen, wer nach dem sachlichen Grund für eine Belastung, das Unbehelligtlassen und die Geldzuwendung fragt. Der sozialstaatliche Auftrag zum Sammeln und späteren Verteilen von Steuererträgen hindert zwar ein konkretes Rechtsverhältnis zwischen Steuerpflichtigem und Leistungsempfänger. Deshalb trifft die Frage nach einer Enteignung zugunsten Privater<sup>14</sup> unser Thema ebenso wenig wie der Maßstab der Verhältnismäßigkeit für die unmittelbare Umverteilung zwischen Privaten, die das Bundesverfassungsgericht jüngst für die zivilprozessuale Zwangsvollstreckung entwickelt hat.<sup>15</sup> Im Ergebnis besteht keine Mittel-Zweckrelation zwischen Besteuerung und Finanzierungsaufgabe, wohl aber eine vergleichsrechtliche Relation zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Empfänger von Staatsleistungen. Ein gesetzesanleitender Gleichheitssatz hat deshalb z. B. zu rechtfertigen, warum der Finanzstaat die Gruppe der Vermögenden steuerlich belastet, anderen Gruppen, z. B. den vermögenslosen Arbeitnehmern, geldliche Hilfe zur Vermögensbildung leistet, eine dritte Gruppe, z. B. die vermögenslosen Hausfrauen, jedoch weder in ein Steuer- noch in ein Leistungsrechtsverhältnis einbezieht.

<sup>14</sup> Bullinger, Die Enteignung zugunsten Privater, Der Staat, 1962, S. 449.

<sup>15</sup> BverfG E 42 S. 65; E 46 S. 325.

## V. Die Analyse desselben Sachverhalts im Steuer- und im Leistungsrecht

Der rechtssystematische und der logische Zusammenhang zwischen Steuer- und Leistungsrecht fordert darüberhinaus, daß die für das Steuer- und das Leistungsrecht gleichermaßen erheblichen Sachverhalte grundsätzlich gleich analysiert und tatbestandlich aufgenommen werden. Dieses Postulat hervorzuheben besteht Anlaß, weil sich die Sachverhaltsanalysen im Leistungs- und im Steuerrecht gelegentlich deutlich voneinander unterscheiden:

### 1. Der existenzielle Bedarf

Staatliches Leistungsrecht anerkennt einen existenznotwendigen Mindestbedarf für den einzelnen Bürger in Höhe von jährlich ca. DM 8500,-. Demgegenüber verschont die Einkommensteuer im Tatbestand des existenznotwendigen Elementarbedarfs lediglich einen Grundbetrag von DM 4212,-.<sup>16</sup> Der Steuerpflichtige darf also von seinem verdienten Einkommen weniger behalten als der Sozialhilfeempfänger ohne eigenes Einkommen an Staatsleistungen empfängt. Der Gesetzgeber scheint die existenziellen Anliegen des Sozialhilfeempfängers deutlicher zu verstehen als den Anspruch der Steuerpflichtigen auf ein Behaltendürfen des existenznotwendigen Einkommens. Der Sozialhilfeempfänger scheint in der Vorstellung des Parlaments individualisiert; der Finanzier staatlichen Leistens bleibt in der Anonymität der allgemeinen Steuerpflicht.

### 2. Der Tatbestand des Bedürftigen

Neben dem Bedarf wird auch der Tatbestand des Bedürftigen im Leistungsrecht und im Steuerrecht unterschiedlich analysiert. Dieses gilt insbesondere für die finanzstaatliche Behandlung der Familie als Haushalts- und Wirtschaftsgemeinschaft.<sup>17</sup> Während das Kindergeldgesetz eigene Leistungen für den Kinderunterhalt vorsieht, das Bundessozialhilfegesetz die Hilfe zum Lebensunterhalt auch auf die haushaltsangehörigen Kinder erstreckt, nimmt das Steuerrecht die Verminderung der individuellen Zahlungsfähigkeit durch den Kindesunterhalt nicht durch einen entsprechenden Ansatz des existenzsichernden Grundfreibetrags zur Kenntnis. Dadurch werden die unterhaltspflichtigen Eltern in einer Zahlungsfähigkeit progressiv belastet, über die sie tatsächlich gar nicht verfügen. Außerdem sind sie wegen ihrer Unterhaltungspflicht zu vermehrtem Konsum genötigt und deshalb verstärkt der indirekten Steuer unterworfen. Im Ergebnis zahlen die kinderreichen Eltern real eine höhere Gesamtsumme an Steuern als die kinderlosen Ehepaare.

Die Gleichstellung: „Kind = Kind“ ist zwar sachlich zutreffend, enthält aber, soweit

<sup>16</sup> Franz Klein, Eigentumsgarantie und Besteuerung, Bayr. VwBl. 1980 S. 527.

<sup>17</sup> Klaus Vogel, zum Fortfall der Kinderfreibeträge bei der Einkommensteuer, NJW 1974 S. 2105; dazu BVerfGE 43 S. 108, aber auch BVerfGE 44, S. 249.

sie den Wegfall des Kinderfreibetrages rechtfertigen soll,<sup>18</sup> ein Ablenkungsmanöver: Bei der Individualbesteuerung des Einkommensteuerrechts geht es um die Zahlungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, d. h. der Eltern, nicht des Kindes. Steuerlich werden die Kinder des „reichen“ und des „armen“ Vaters in der Tat gleich behandelt: Sie brauchen beide allenfalls Steuern für ihr eigenes Einkommen zu bezahlen. Insoweit mag die Gleichung „Kind = Kind“ den Einstieg in das Familiensplitting vorbereiten. Im geltenden EStG hingegen geht es um den „Reichtum“ der Eltern. Dieser Tatbestand wird durch den Kindesunterhalt verändert. Der Kinderreiche ist finanziell ärmer als der Kinderarme.

Kindergeld gibt deshalb dem Bedürftigen die gebotene Hilfe, gibt jedoch dem Besteuernden auch bei einer der Steuersumme entsprechenden Zahlung nicht Gleiches zurück. Die Rückgewähr von vorher weggenommenem Einkommen unterscheidet sich vom selbstverdienten Einkommen dadurch, daß die Eltern das staatlich vermittelte Einkommen nur nach bestimmten – insbesondere bürokratischen – Vorleistungen erreichen können. Vor allem aber erwächst in dem Kind ein Bewußtsein, seinen Unterhalt nicht nur von den Eltern, sondern auch von der öffentlichen Hand zu empfangen. Das ökonomische Junktim zwischen Eltern und Kindern wird gelockert, eine heute nicht mehr ganz seltene, bürokratisch vermittelte Anonymität zwischen Eltern und Kind vorbereitet. Diese Folge tritt bei der Ausbildungsförderung deutlich zutage, wenn das Kind zwar noch mit einer Klage auf erhöhten Unterhalt gegen seine Eltern zögert, jedoch keine Bedenken hat, Staatsleistungen entgegenzunehmen und dafür der anonymen Behörde seine Unterhaltsansprüche gegen seine Eltern abzutreten und dann der öffentlichen Hand die Klage zu überlassen. Das Kind wird partiell aus der familiären Bindung gelöst und kollektiv betreut.

### 3. Der Zähl- und Meßwert der Währung

Der rechtliche Zusammenhang und die Vergleichbarkeit von steuerlicher Geldforderung und staatlicher Geldleistung sollte jedenfalls im gemeinsamen Zähl- und Meßwert der Währung gewährleistet sein. Auch diese Erwartung wird jedoch gründlich enttäuscht. Im Steuerrecht gilt der Nominalwert der DM prinzipiell auf Dauer, d. h. eine DM von gestern = eine DM von heute. Bei inflationsbedingtem Geldwertverfall wird die Steuer deshalb nach irrealen Werten bemessen, z. B. die Zinsen aus Kapitalvermögen als Einkommenszuwachs behandelt, obwohl sie kaum ausreichen, den inflationsbedingten Substanzverlust des Kapitalvermögens auszugleichen.<sup>19</sup> Im Recht sozialstaatlichen Leistens hingegen ist der Wert einer DM in der Regel nur befristet verbindlich. Eine aus Steuererträgen finanzierte „Dynamisierung“ von staatlichen Geldleistungen fängt die Geldentwertung auf und sichert damit einen realen, nicht nur einen nominalen Bestand. Der Empfänger staatlicher Leistungen sieht sich also auch im Währungsrecht behutsa-

<sup>18</sup> BT-Drucks. 7/1470, S. 213.

<sup>19</sup> vgl. BVerfG E 50 S. 57 (dort mit bemerkenswerten Einschränkungen für Zinsen aus einem für die Alterssicherung benötigten Geldsparvermögen).

mer umhegt als der Schuldner staatlicher Steuerforderung. Dieses mag einmal seinen Grund in der verschiedenen Regelthematik beider Rechtsbereiche haben. Der Empfänger von Staatsleistungen ist grundsätzlich existenziell bedürftig, der Steuerschuldner hingegen grundsätzlich zahlungsfähig. Der entscheidende Differenzierungsgesichtspunkt aber dürfte in der *Ausrichtung staatlichen Umverteilens an Durchschnittswerten liegen*. Der auf Angleichung hinwirkende Staat ersetzt die klassische Unterscheidung zwischen Begünstigung und Belastung vorhandener Rechtsbestände durch die Unterscheidung zwischen unterdurchschnittlicher und überdurchschnittlicher Ausstattung. Das Unterdurchschnittliche ist – als Bedarf – Anlaß für staatliche Fürsorge; das Überdurchschnittliche soll – als besteuerbare Zahlkraft – staatliche Teilhabe rechtfertigen. Je mehr der Staat seine Distanz zum Privatvermögen aufgibt und sich eine Umverteilung zur Aufgabe macht, er also statt der Freiheit vom Staat eine Teilhabe an staatlich verwaltetem Vermögen anbietet, desto mehr verkümmert die Freiheit auf eigenes Risiko zu einer bloßen Gleichheit, deren Bestand jedoch von gemeinschaftlich definierten Durchschnittswertungen abhängt.

## VI. Das steuerpolitische und leistungspolitische Bewerten von Sachverhalten

Soweit ein Sachverhalt im Steuerrecht und im Sozialrecht zutreffend tatbestandlich aufgenommen worden ist, kann sich die leistungsstaatliche und steuerstaatliche Bewertung dieses Sachverhalts durchaus unterscheiden. Allerdings müssen rechtspolitische Bewertungsunterschiede im Vergleich beider Teilrechtsordnungen logisch folgerichtig und materiell gleichheitskonform sein. Auch diese Anforderungen werden gegenwärtig nicht durchgehend erfüllt, wenn der Einkommensbegriff im EStG und im SGB IV unterschiedlich definiert oder das Prinzip der Selbstbeteiligung bei außergewöhnlichen Belastungen im EStG als Grundtatbestand, im Sozialrecht aber allenfalls als Bagatellgeste vorhanden ist. Wenn Sozialpolitiker z. B. behaupten, sie könnten bei der Krankenversicherung den für eine Selbstbeteiligung geeigneten Bagatellfall kaum definieren, so stellt sich die Frage, warum das Steuerrecht eine Mindest-Selbsthilfe nicht je nach Krankheit, sondern je nach Aufwand fordern kann und deshalb selbstverdientes, zur Deckung von Krankheitskosten verwendetes Einkommen bis zu 1–7% des Gesamttrags der Einkünfte als „zumutbare Belastung“ (§ 33 Abs. 3 EStG) einkommensteuerlich mindert.

Ein fast schon dramatisches Beispiel für die Koordinationsmängel zwischen staatlichem Nehmen und Geben bietet die Rentenbesteuerung.<sup>20</sup> Wenn das EStG die Rente in einen Kapitalanteil und einen Ertragsanteil aufteilt, um den Kapitalanteil als bloße Vermögensverschiebung einkommensteuerfrei zu lassen und lediglich den Ertragsanteil zu belasten, so liegen dieser Rentenbesteuerung zumindest drei Fehler zugrunde:

<sup>20</sup> BVerfG E 54 S. 11, ferner: Kirchhof, Die steuerliche Behandlung der verschiedenen Leistungen zur Altersversorgung, Schriftenreihe des Deutschen Sozialgerichtsverbandes BdXVII, 1978, S. 127.

- Erstens wird die individuelle Rente heute allenfalls zu einem Bruchteil aus eigenen Beiträgen, im übrigen durch die Beiträge und Steuerleistungen der aktiv Arbeitenden aufgebracht. Deshalb ist die im Einkommensteuerrecht unterstellte Prämisse einer generellen Kapitalrückzahlung unzutreffend. Wegen der Unterstellung, die Rente würde versteuertes Einkommen zurückgeben und nicht Einkünfte begründen, können bei einem verheirateten Rentner heute Jahreseinnahmen in Höhe von mehr als DM 100 000,- steuerfrei bleiben, während ein gleiches Jahreseinkommen bei den übrigen Einkunftsarten mit ca. DM 25 000,- zu versteuern ist.<sup>21</sup>
- Zweitens wäre der Gedanke der einkommensteuerfreien Kapitalrückzahlung nur systemgerecht, wenn das zurückgezahlte Kapital versteuertes Einkommen wäre. Tatsächlich werden aber die Beitragszahlungen an die Sozialversicherung in der Regel einkommensteuerlich verschont, so daß im Alter noch unversteuertes Einkommen zufließt. Die Besteuerung ist gestundet und dieser Stundungsgedanke rechtfertigt, daß das Sparen im Rentenrechtsverhältnis aus unversteuertem, das sonstige Sparen aber nur aus versteuertem Einkommen möglich sein soll.<sup>22</sup> Stundung heißt aber: die Besteuerung muß nachgeholt werden. Dabei ist es sachgerecht, die Beitragszahlung steuerlich zu verschonen und die Alterseinkünfte zu besteuern, weil die individuelle Zahlungsfähigkeit real erst vermehrt wird, wenn der Bezieher der Alterseinkünfte tatsächlich über seine Rente verfügen kann.
- Drittens verzerrt das geltende Recht der Alterssicherung die Relation zwischen dem selbsterworbenen Lebenseinkommen von kinderreichen Familien und kinderlosen Ehen.<sup>23</sup> Ohne einen staatlich organisierten Ausgleich von Kinderkosten und Alterskosten wäre die kinderreiche Familie dem kinderlosen Ehepaar im Lebenseinkommen finanziell gleichgestellt. Die kinderreiche Familie mit nur einem Erwerbstätigen wäre in der Phase des Aufziehens der Kinder zwar finanziell erheblich benachteiligt. In der Phase der Alterssicherung gliche sich dieser Nachteil jedoch wieder aus, weil jetzt die erwachsenen Kinder die Alterssicherung (nur) ihrer Eltern finanzieren und Personen ohne Kinder ihre Alterssicherung aus selbst angespartem Kapital finanzieren müssen. Wenn der umverteilende Staat jetzt aber die Kinder veranlaßt, während ihrer Erwerbstätigkeit die Alterssicherung nicht nur ihrer Eltern, sondern der aus dem Erwerbsleben ausgeschiedenen Gesamtgeneration zu finanzieren, so ist diese finanzstaatliche Intervention zur existenziellen Sicherung jedes Bürgers durchaus sachgerecht, müßte aber folgerichtig zu dem Ergebnis weitergeführt werden, daß die Eltern in der Phase des Aufziehens ihrer Kinder „Beiträge“ zu ihrer Alterssicherung nicht durch Geldleistungen, sondern durch Finanzierung der Kindeserziehung erbringen. Die Eltern würden von Geldbeiträgen zu ihrer Alterssicherung entlastet; sie würden im übrigen wegen ihres vorherigen geringeren Erwerbseinkommens nicht auch noch geringere Altersbezüge hinnehmen müssen.

<sup>21</sup> vgl. § 22, 9a Nr. 3, 10c Abs. 1, 10 Abs. 3, 32 Abs. 2 EStG.

<sup>22</sup> Die „Vorsorgeaufwendungen“ treffen im Tatbestand des § 10 Abs. 1 Nr. 2 u. 3 EStG nur eine unsystematische Auswahl, entlasten also nicht generell das altersvorsorgende Sparen.

<sup>23</sup> Zeppernick, Kritische Bemerkungen zum Zusammenhang zwischen Alterslastenausgleich und Kinderlastenausgleich, FinArch. 37 (1979) S. 293.

Diese vom traditionellen Bild des Familienverbundes vorgegebene einheitliche Betrachtungsweise von Kinderkosten und Alterskosten entgeht dem gegenwärtigen Steuer- und Geldleistungsrecht, weil der Finanzstaat die Finanzierbarkeit der Alterssicherung zur Zeit lediglich als monetäres, nicht als familiäres Problem zu lösen sucht. Dadurch wird die noble Diktion des Grundgesetzes vergessen. Das Grundgesetz weist in den Grundrechten den Staat grundsätzlich in Distanz, fordert aber für Ehe und Familie ausdrücklichen staatlichen Schutz. Der Schutzauftrag für die Familie (Art. 6 Abs. 1 GG) wartet bis heute auf seine finanzstaatliche Erfüllung.

## VII. Überschneidungen zwischen Geldzuwendungen und Steuerlasten

Steuerrecht und Leistungsrecht werden nicht von einem identischen verfassungsrechtlichen Umverteilungskonzept angeleitet. Die Steuergewalt ist verfassungsrechtlich definiert, die Leistungsgewalt hingegen verfassungsrechtlich undefiniert geblieben. Das Steuererfindungsrecht, die Art und Intensität des steuerlichen Zugriffs sind durch die Eigentumsgarantie und eine finanzverfassungsrechtliche Skizze der wichtigsten Steuerarten vorgezeichnet. Staatliches Leisten hingegen stützt sich auf allgemeine, insbesondere sozialstaatliche Ermächtigungen, ist aber thematisch nicht prinzipiell begrenzt.

Deshalb sind staatliches Geben und staatliches Nehmen nicht lediglich zwei Seiten derselben Medaille. Das Ausgleichssystem des Finanzstaates ist oft darauf angelegt, daß ein leistungsrechtlich abgedeckter Bedarf steuerlich verteuert und ein durch Besteuerung erst hervorgerufener Bedarf durch staatliche Geldzahlungen gedeckt wird. Besteuerung und staatliche Geldleistung stehen deshalb nicht im Verhältnis des Entweder-Oder, sondern überschneiden sich nach folgenden Grundsatzregeln:

### 1. Die indirekten Steuern

Indirekte Steuern können nicht nach der Person des steuerlich Belasteten, sondern allenfalls nach dem steuerlich erfaßten Wirtschaftsgut differenziert werden. Deshalb verschonen die Umsatzsteuer, die Verbrauchs- und die Verkehrssteuern nicht den bedürftigen Nachfrager, sondern allenfalls existenznotwendige, z. B. medizinische Leistungen.

Die indirekten Steuern bestimmen generell als preisbildender Faktor den Bedarf des Leistungsempfängers mit; staatlich vermittelte individuelle Kaufkraft wird dann über indirekte Steuern wieder teilweise vom Staat abgeschöpft. Der Koordinationsauftrag für staatliches Geben und Nehmen gilt insoweit dem Bedarf, nicht dem Bedürftigen. An diesen Auftrag zu inhaltlicher Folgerichtigkeit ist gegenwärtig zu erinnern, wenn einerseits staatliche Geldleistungen für Rechtsberatung und Rechtsschutz vermehrt, gleichzeitig aber die Kosten für die Rechtsberatung umsatzsteuerrechtlich verteuert werden.

## 2. Die direkten Steuern

Auch die direkten Steuern, insbesondere die Einkommensteuer, belasten Empfänger von Staatsleistungen, die z. B. Kindergeld, Pensionen, staatlich finanzierte Rentenanteile, Beihilfen und Lastenausgleich entgegennehmen. Grundsätzlich aber steht das Recht der indirekten Steuern und das Recht der Geldleistungen zueinander im Verhältnis der Alternativität, weil die direkten Steuern nur den zahlungsfähigen Bezieher von besteuertbarem Einkommen erreichen, der Bedürftige ohne Einkommen jedoch von steuerrechtlicher Verschonung nicht erreicht wird. Deshalb kann die sozialstaatliche Bedarfsdeckung nicht ausschließlich durch Steuerverschonungen bewirkt, sondern muß zumindest durch Geldleistungen ergänzt werden. Soweit direkte Steuern jedoch staatliche Geldleistungen wieder teilweise zurücknehmen, liegt in diesem steuerlichen Widerruf staatlichen Gebens in der Regel ein Indiz für einen gesetzgeberischen Koordinationsfehler. Allerdings ist hier zwischen existenzsichernden und sonstigen Zuwendungen zu unterscheiden.

### a) Die Besteuerung existenzsichernder Zuwendungen

Staatliche existenzsichernde Zuwendungen und direkte, individuelle Zahlungsfähigkeit abschöpfende Steuern schließen einander aus. Wenn der Staat durch Sozialhilfe, Wohngeld, Ausbildungsförderung einen Bedarf anerkennt, kann er nicht gleichzeitig die aus eigener Kraft zur Deckung dieses Bedarfs aufgewendeten Einkommen steuerlich mindern. Deshalb wird der Mieter oder Eigentümer einer Wohnung nicht verstehen, daß seine Fähigkeit zur Selbstfinanzierung des eigenen Wohnbedarfs als Anlaß für eine progressive Einkommensbesteuerung gewertet wird, während ein gleicher Wohnbedarf des Nachfragers ohne ausreichendes Eigeneinkommen durch staatliches Wohngeld befriedigt wird.

### b) Besteuerung der Einkommenshilfen

Staatliche Geldleistungen, die nicht die individuelle Existenzfähigkeit sichern, sondern lediglich Einnahmeausfälle kompensieren und damit das Einkommen verstetigen, vermitteln kontinuierliche Zahlungsfähigkeit und damit auch Besteuerbarkeit. Eine einkommensteuerliche Belastung dieser staatlichen Einkommenshilfen ist deshalb vertretbar, wenn die staatlichen Leistungen nur vorübergehende Einnahmelücken ausfüllen, die Finanz- und Leistungsverwaltung also nicht prinzipiell privat verfügbare Einkommenskreisläufe okkupiert.

Folgerichtiger ist *ein dem staatlichen Geben korrespondierendes Zurückweichen individueller Besteuerung*. Deshalb verschont das EStG z. B. verstetigende Einkommenshilfen wie das Arbeitslosengeld, das Kurzarbeitergeld, das Schlechtwettergeld, die Arbeitslosenhilfe, das Unterhaltsgeld, Leistungen aus der Krankenversicherung oder Unfallversicherung, Kinderzuschüsse und Mutterschaftsgeld. Der Vorteil einer Steuerent-

lastung muß allerdings bei der Bemessung staatlicher Leistungen einberechnet, die Progressionswirksamkeit der Einnahmen durch einen Progressionsvorbehalt gesichert werden.<sup>24</sup>

3. Eine Alternativität von direkten Steuern und Geldleistungen beim existenziellen Bedarf und eine wertende Abstimmung von Steuern und Geldzahlungen bei den versteigenden Einkommenshilfen sind gegenwärtig nicht Realität, sondern rechtliches Postulat. Auf dem Weg zur Erfüllung dieses Ziels bietet sich als *Übergangslösung* an, zunächst alle staatlichen Geldleistungen in die Bemessungsgrundlage des Einkommensteuerrechts einzubeziehen. Soweit diese staatlichen Leistungen lediglich das Existenzminimum sichern, wird ein das existenznotwendige Einkommen verschonendes Einkommensteuerrecht diese Zahlungen nicht mindern. Soweit die Zahlungen eine Höhe erreichen, die eine Einkommensteuerschuld oder sogar eine progressiv bemessene Steuerschuld begründen, gibt das Steuerrecht ein Alarmsignal zur Überprüfung staatlicher Leistungskonzeptionen.

Man sollte diese steuerliche Kontrolle staatlichen Leistungsrechts geradezu in obligatorischen *Kontrollmitteilungen* formalisieren und die Finanzverwaltung verpflichten, der staatlichen Leistungsverwaltung immer dann Mitteilung zu machen, wenn staatlich gewährtes Einkommen durch staatliche direkte Steuern belastet wird, deshalb die Negation der staatlichen Zuwendung ausdrücklicher Rechtfertigung bedarf. Diese Kontrollmitteilungen werden langfristig den Gesetzgeber veranlassen, staatliches Geben und staatliches Nehmen grundsätzlich voneinander zu sondern, verbleibende, teilweise systemnotwendige Überschneidungen aber als Ausnahmefälle katalogmäßig zu rechtfertigen.

### VIII. Die Reihenfolge für verfassungsrechtlich „genommene“ Wirtschaftsgüter: Nutzen, Teilhaben, Umverteilen

Die wesentliche Verbindung zwischen einer grundgesetzlichen Steuergerechtigkeit und den auf dieser Grundlage finanzierten Geldleistungen kommt in einer veränderten Reihenfolge des Nutzens und Teilens zum Ausdruck. Der staatstheoretische Befund eines Nehens, Teilens, Weidens war für die gedachte Ausgangslage einer Staatsengründung formuliert. Nachdem der Staat durch die Regelung des Grundgesetzes das besteuerebare Vermögen „genommen“ und zu privatem Nutzen in private Hand „geteilt“ hat, unterbindet es einen steuerlichen Widerruf dieses verfassungsrechtlichen Teilens im Verbot enteignender Steuern. Das Grundgesetz verweist den Finanzstaat für die Zukunft auf die bloße Teilhabe am Eigentumsnutzen. Die Grundpflicht zur Steuerzahlung nach Art. 14 Abs. 2 GG trifft den Pflichtigen nach dem Eigentumserwerb und beim Eigentumsgebrauch, also stets in der Phase des Nutzens. Erst der geldwerte Ertrag dieses Nutzens steht für ein erneutes Teilen zwischen öffentlicher und privater Hand

<sup>24</sup> vgl. jetzt § 32b EStG 1982.

zur Disposition. Der private Eigentumsgebrauch soll „zugleich“ dem Wohl der Allgemeinheit steuerlich dienen. Die Steuergerechtigkeit des Grundgesetzes liegt deshalb in einem dem privaten Nutzen nachfolgenden Teilen. Dieses Teilen wird in zwei Phasen, der steuerlichen Teilhabe und der staatlichen Geldleistung realisiert. Der Dreiklang des grundgesetzlichen Finanzstaates lautet deshalb: Nutzen, Teilhaben, Umverteilen.