

Schriften zum Öffentlichen Recht

Band 430

**Verfassungsrechtliche Gewährleistungen
bei der Auferlegung steuerlicher Lasten**

Die zweckmäßige Gestaltung der Sozialhilfe,
der steuerlichen Grundfreibeträge und des Kinderlastenausgleichs

Von

Dr. Hans-Joachim Czub



DUNCKER & HUMBLOT / BERLIN

HANS-JOACHIM CZUB

**Verfassungsrechtliche Gewährleistungen
bei der Auferlegung steuerlicher Lasten**

Schriften zum Öffentlichen Recht

Band 430

Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auferlegung steuerlicher Lasten

**Die zweckmäßige Gestaltung der Sozialhilfe,
der steuerlichen Grundfreibeträge und des Kinderlastenausgleichs**

Von

Dr. Hans-Joachim Czub



D U N C K E R & H U M B L O T / B E R L I N

Alle Rechte vorbehalten

© 1982 Duncker & Humblot, Berlin 41

Gedruckt 1982 bei Buchdruckerei A. Sayffaerth - E. L. Krohn, Berlin 61

Printed in Germany

ISBN 3 428 05228 5

Vorwort

Die Arbeit hat der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel im Wintersemester 1981/82 als Dissertation vorgelegen. Der Gesetzesstand, die wirtschaftlichen Bezugsdaten und die rechtspolitische Diskussion sind bis zum September 1981 berücksichtigt.

Mein Dank gilt an erster Stelle meinem hochverehrten Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Wolfgang Rüfner, der über mehrere Jahre, auch nach seinem Wechsel von Kiel nach Saarbrücken, das Fortschreiten der Arbeit mit besonderem Interesse verfolgt und durch zahlreiche Anregungen gefördert hat. Danken möchte ich auch Herrn Prof. Dr. Jürgen Sonnenschein, der nach dem Fortgang von Herrn Prof. Dr. Rüfner das Entstehen der Arbeit unterstützt hat.

Nicht zuletzt sei Herrn Prof. Dr. Werner Schubert gedankt, der während meiner Tätigkeit als Assistent an seinem Lehrstuhl das Voranschreiten der Arbeit mit freundlichem Interesse begleitet hat.

H.-J. Czub

Inhaltsverzeichnis

Einführung in die Thematik der Arbeit	17
I. Einleitender Teil: die finanzwissenschaftlichen Aussagen zur Steuerrechtsgestaltung, insbesondere die Theoreme über eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	19
A. Der Forschungsgegenstand der Finanzwissenschaft und die Bedeutung ihrer Aussagen für die verfassungsrechtliche und steuerpolitische Diskussion	19
B. Die grundsätzlichen Besteuerungskonzeptionen: Äquivalenz- und Leistungsfähigkeitsprinzip	20
C. Bestimmung der Leistungsfähigkeit allein nach ökonomischen Kriterien	21
D. Bestimmung der Leistungsfähigkeit nach sozial-ethischen Kriterien	23
1. Leave-them-as-you-find-them-rule-of-taxation	23
2. Money-makes-money-theory	24
3. Besteuerung nach der Sozialwertigkeit der Bedürfnisbefriedigung	24
4. Besteuerung nach dem Grundsatz der Opfergleichheit	25
5. Belastung nach sozialpolitischen Zielsetzungen	27
E. Zusammenfassung	28
II. Erörterung der allgemeinen verfassungsrechtlichen Problematik ..	30
A. Die historische Vorbetrachtung: Art. 134 WRV	31
B. Besteuerungsgrundsätze nach dem Bonner Grundgesetz	34

1.	Der allgemeine Gleichheitssatz: Art. 3 Abs. 1 GG	34
a)	Die Auslegung der Verfassungsbestimmung im allgemeinen	34
aa)	Die beiden Möglichkeiten einer Bindung des Gesetzgebers durch den Gleichheitssatz	34
bb)	Die Bindung des Gesetzgebers an die Gerechtigkeitsidee	37
(1)	Allgemeine Rechtsüberzeugungen — Willkürformel	38
(2)	Natur der Sache	42
(3)	Andere Verfassungsbestimmungen	44
(4)	Ergebnisse	46
cc)	Die Bindung des Gesetzgebers an das von ihm geschaffene Gesetz	48
(1)	Das formelle Gebot nach Allgemeinheit des Gesetzes	49
(2)	Das materielle Gebot wertungsgerechter Gesetzesgestaltung	50
(a)	Systemgerechtigkeit der Rechtsordnung	51
(b)	Folgerichtigkeit von gesetzestragender Wertung und Rechtsfolgeanordnung	54
b)	Der Anweisungsinhalt des Gleichheitssatzes für die Gestaltung des Steuerrechts	56
2.	Die Würde des Menschen: Art. 1 Abs. 1 GG	57
a)	Die Bedeutung der Verfassungsbestimmung im allgemeinen	57
b)	Die Bedeutung des Art. 1 Abs. 1 GG für die Steuerrechtsgestaltung	58
3.	Der Schutz von Ehe und Familie: Art. 6 Abs. 1 GG	60
a)	Die Bedeutung der Verfassungsbestimmung im allgemeinen	60
b)	Die Bedeutung des Art. 6 Abs. 1 GG für die Gestaltung des Steuerrechts	61
4.	Die Freiheit des Berufes: Art. 12 Abs. 1 GG	64
a)	Die allgemeine Bedeutung der Verfassungsbestimmung	64
b)	Die Bedeutung des Art. 12 Abs. 1 GG für die Steuerrechtsgestaltung	66
5.	Die Gewährleistung des Privateigentums: Art. 14 Abs. 1 GG	69
a)	Die Bedeutung der verfassungsrechtlichen Gewährleistung im allgemeinen	69

b) Die der Besteuerung durch die Eigentumsgarantie geozogenen Grenzen	70
aa) Keine Festlegung des Gesetzgebers auf ein bestimmtes Steuersystem	70
bb) Das Verbot der steuerlichen Belastung der Substanz	71
(1) Die Obergrenzen zulässiger steuerlicher Belastung	71
(a) Die unproblematisch aufzufindenden Grenzen	71
(b) Die umstrittenen Grenzen	72
(aa) Der Einzelfall mit atypisch schlechter Ertragslage	73
Exkurs: Notwendigkeit eines Billigkeitserlasses in diesen Fällen	74
(bb) Der Ertragsrückgang infolge Verschlechterung der gesamtwirtschaftlichen Lage	77
(cc) Die nur einen geringen bzw. keinen Ertrag erbringenden Vermögensgegenstände	80
(dd) Die Wertverluste durch Inflation	87
(2) Überschreiten der Obergrenzen durch das gegenwärtige Steuersystem	91
(a) Ertragsbelastung durch Einzelsteuern	91
(aa) Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbeertragsteuer	91
(bb) Vermögen- und Gewerbekapitalsteuer ..	94
(b) Ertragsbelastung durch Gesamtsteuersystem	96
cc) Das Verbot, Erträge vollkommen wegzusteuern	98
6. Das Sozialstaatsgebot: Art. 20 Abs. 1, 28 Abs. 1 S. 2 GG	100
a) Die Bedeutung der Sozialstaatlichkeit im allgemeinen ...	100
b) Der Anweisungsinhalt der Sozialstaatsklausel für die Gestaltung des Steuerrechts	102
7. Ergebnisse	105
C. Überprüfung der Ergebnisse an Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts	106
1. Ehegattenbesteuerung — BVerfGE 6, 55 ff.	106
a) Inhalt der Entscheidung	106
b) Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Entscheidungsfindung	107
c) Entscheidungskriterien des Gerichts	108
2. Steuerliche Behandlung der Spenden an politische Parteien — BVerfGE 8, 51 ff.	109
a) Inhalt der Entscheidung	109

b) Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Entscheidungsfindung	110
c) Entscheidungskriterien des Gerichts	112
3. Neuregelung des Kinderlastenausgleichs — BVerfGE 43, 108 ff.	112
a) Inhalt der Entscheidung	112
b) Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Entscheidungsfindung	114
c) Entscheidungskriterien des Gerichts	115
4. Steuerrechtliche Behandlung der Unterhaltsleistungen Geschiedener, getrennt lebender Ehegatten und Unverheirateter für nicht in ihrer Obhut stehende Kinder — BVerfGE 45, 104 ff.	116
a) Inhalt der Entscheidung	116
b) Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Entscheidungsfindung; Entscheidungskriterien des Gerichts	119
5. Zusammenfassung	119
D. Ergebnis	120
III. Erörterung von Einzelproblemen: die zweckmäßige Gestaltung der Sozialhilfe, der steuerlichen Grundfreibeträge und des Kinderlastenausgleichs	122
A. Einleitende Betrachtung: Darstellung der zu behandelnden Regelungen und ihrer Entwicklung bis zur Jahresmitte 1981 ...	123
1. Sozialhilferecht — steuerliche Grundfreibeträge	123
2. Kindergeld — Kinderfreibeträge	125
B. Diskussion der Probleme	128
1. Die sozialhilferechtliche Absicherung des Existenzminimums und die Steuerfreiheit des zur Existenzsicherung benötigten Einkommens	128
a) Einführung in die Problematik	128
b) Die Absicherung des Existenzminimums durch die Sozialhilfe	129
aa) Die Höhe des Bedarfs zum Lebensunterhalt	129
bb) Subsidiarität	135

	Inhaltsverzeichnis	11
c) Die Steuerfreiheit des Existenzminimums	138	
aa) Die Höhe der Steuerfreibeträge im Vergleich zur Sozialhilfe	138	
(1) Die verfassungsrechtliche Problematik	138	
(a) Der verfassungsrechtlich garantierte Grundbedarf	138	
(b) Kompensation einer steuerlichen Belastung des Existenzminimums durch Sozialleistungen	139	
(aa) Subsidiäre Sozialleistungen — Sozialhilfe	140	
(bb) Nichtsubsidiäre Sozialleistungen — Wohn- und Kindergeld	141	
(c) Zahlenvergleich	143	
(aa) Alleinstehender	143	
(bb) Ehegatten	145	
(cc) 3-Personen-Haushalt	145	
(dd) 4-Personen-Haushalt	145	
(ee) 5-Personen-Haushalt	146	
(d) Resümee	146	
(2) Die rechtspolitische Problematik	146	
bb) Formen zur Freistellung des Existenzminimums von steuerlicher Belastung	148	
(1) Steuerfreigrenze	148	
(2) Steuerfreibetrag — Grundfreibetrag	149	
cc) Möglichkeiten einer steuerlichen Entlastung des Existenzminimums in Höhe des sozialhilferechtlichen Bedarfs durch eine Erhöhung des Grundfreibetrags	150	
(1) Steuerausfälle bei der gegenwärtigen Tarifstruktur	150	
(2) Tarifkorrekturen zur Kompensation der Steuerausfälle	151	
(a) Lineare Anhebung der tariflichen Steuersätze	151	
(b) Änderung der Steigerungsquote	153	
(aa) Anhebung des Eingangssteuersatzes der unteren Proportionalzone und Abflachung der Steigerungsquote in der Progressionszone	153	
(bb) Einführung eines durchgängig progressiven Tarifs	154	
dd) Ergebnisse	155	
2. Die Gestaltung des Kinderlastenausgleichs	156	
a) Einführung in die Problematik	156	
b) Entlastung des Unterhaltsaufwands durch Sozialleistungen (Kindergeld)	157	
aa) Einkommensanhebung durch kinderbezogene Gehaltsbestandteile oder Sozialleistungen	157	

bb) Bemessungsgrundlagen des Kindergelds	158
(1) Unterhaltsbedarf	158
(a) Bedarfsbestimmung nach dem bürgerlich-rechtlichen Unterhaltsanspruch oder dem sozialhilferechtlichen Existenzminimum	158
(b) Bedarfshängigkeit vom Lebensalter	163
(c) Entlastung des Bedarfs zu 100 % oder in Höhe eines Teiles	164
(2) Bedürftigkeit des Unterhaltsverpflichteten	166
(a) Abhängigkeit der Bedürftigkeit vom Einkommen	166
(aa) Einkommen der Eltern	167
(bb) Einkommen nachrangig Unterhaltsverpflichteter	172
(b) Abhängigkeit der Bedürftigkeit vom Vermögen	174
(c) Abhängigkeit der Bedürftigkeit von der Kinderzahl	175
(3) Eigener Vorschlag	176
(a) Sozialpolitisches Idealmodell	176
(b) Finanzielle Durchführbarkeit	178
c) Freistellung des Unterhaltsaufwands von steuerlicher Belastung	183
aa) Schichtenspezifische steuerliche Unterhaltsentlastung oder Freistellung des existenzsichernden Grundbedarfs	184
(1) Familiensplitting	184
(2) Einkommensabhängige Bemessung eines Abzugsbetrags	186
bb) Formen der steuerlichen Entlastung des Grundbedarfs des Kindes	187
(1) Abzugsbetrag von der Steuerschuld	187
(2) Kindergrundfreibetrag	188
(3) Kinderfreibetrag	188
(4) Diskussion der verschiedenen Entlastungsformen	188
cc) Bemessungsfaktoren für die Höhe der Steuerfreibeträge	190
(1) Bedarf des Kindes	190
(2) Bedürftigkeit der Eltern	191
(3) Anrechnung des Kindergeldes	192
(4) Finanzierbarkeit des Vorschlags	192

Inhaltsverzeichnis	13
d) Der einheitliche Kinderlastenausgleich	194
aa) Die Grundidee	194
bb) Die fiskalischen Voraussetzungen für eine zweckmäßige Verwirklichung eines einheitlichen Kinderlastenausgleichs	196
e) Gestaltung des Kinderfreibetrags und des Kindergelds unter Berücksichtigung der gegebenen finanzpolitischen Möglichkeiten	198
f) Gesetzesvorschläge	201
aa) Kindergeld	201
bb) Kinderfreibetrag	202
Zusammenstellung der Ergebnisse	204
Literaturverzeichnis	207

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	= am Anfang
a. E.	= am Ende
a. F.	= alte Fassung
ALR	= Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten
Alt.	= Alternative
AO	= Abgabenordnung
AT	= Allgemeiner Teil
AVG	= Angestelltenversicherungsgesetz
BAföG	= Bundesausbildungsförderungsgesetz
BAföGÄndG	= Änderungsgesetz zum Bundesausbildungsförderungsgesetz
BAnz.	= Bundesanzeiger
BAT	= Bundesangestellten-Tarifvertrag
BBesG	= Bundesbesoldungsgesetz
Bem.	= Bemerkung
BetrAVG	= Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung
BewG	= Bewertungsgesetz
BGB	= Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl.	= Bundesgesetzblatt
BKGG	= Bundeskindergeldgesetz
BReg.	= Bundesregierung
BSHG	= Bundessozialhilfegesetz
bspw.	= beispielsweise
BT	= Bundestag
BVerfGE	= Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
DöV	= Die öffentliche Verwaltung
DRZ	= Deutsche Rechts-Zeitschrift
DStR	= Deutsches Steuerrecht
DStZ	= Deutsche Steuerzeitung
DVBl.	= Deutsches Verwaltungsblatt
Einf.	= Einführung
Einl.	= Einleitung
EStG	= Einkommensteuergesetz
EStRG	= Einkommensteuer-Reformgesetz
FamRZ	= Ehe und Familie im öffentlichen und privaten Recht, Zeitschrift für das gesamte Familienrecht
GewStG	= Gewerbesteuergesetz
GG	= Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
Grds.	= Grundsatz
Halbs.	= Halbsatz

jhrl.	= jährlich
JW	= Juristische Wochenschrift
JZ	= Juristenzeitung
Kom.	= Kommission
Komm.	= Kommentar
KStG	= Körperschaftsteuergesetz
Lb.	= Lehrbuch
Mill.	= Million
Mrd.	= Milliarde
mtl.	= monatlich
MuSchG	= Gesetz zum Schutze der erwerbstätigen Mutter
m. w. N.	= mit weiteren Nachweisen
NJW	= Neue Juristische Wochenschrift
NS	= Nationalsozialismus
Parlt. Rat	= Parlamentarischer Rat
preuß.	= preußisch
Prot.	= Protokoll
RBSG	= Reichsbesoldungsgesetz
rd.	= rund
Rdnr.	= Randnummer
RGBI.	= Reichsgesetzblatt
Rspr.	= Rechtsprechung
RStBl.	= Reichssteuerblatt
RVO	= Reichsversicherungsordnung
SGB	= Sozialgesetzbuch
SparPG	= Spar-Prämiengesetz
SPD	= Sozialdemokratische Partei Deutschlands
StÄndG	= Steueränderungsgesetz
stat.	= statistisch
std.	= ständig
StEntlG	= Steuerentlastungsgesetz
steno.	= stenographisch
StuW	= Steuer und Wirtschaft
3. VermBG	= 3. Gesetz zur Förderung der Vermögensbildung der Arbeitnehmer
Vhdlg.	= Verhandlung
v. H.	= vom Hundert
v. Tsd.	= vom Tausend
VO	= Verordnung
Vorb.	= Vorbemerkung
VStG	= Vermögensteuergesetz
VStR	= Vermögensteuer-Richtlinien
VVG	= Gesetz über den Versicherungsvertrag (Versicherungsvertragsgesetz)
WoGG	= Wohngeldgesetz
WoPG	= Wohnungsbau-Prämiengesetz
WRV	= Verfassung des Deutschen Reiches vom 11. 8. 1919 (Weimarer Verfassung)

Einführung in die Thematik der Arbeit

Mit dieser Arbeit soll zu zwei verschiedenen, allerdings miteinander verwobenen Problemkreisen Stellung genommen werden. Erster Untersuchungsgegenstand der Arbeit ist die Frage, welche Grenzen dem Gesetzgeber bei der Auferlegung steuerlicher Lasten durch die Verfassung gezogen sind. Diese Prüfung ist verfassungsrechtlicher Natur; ihr Ziel wird es sein, einen Katalog verfassungsrechtlicher Ge- und Verbote aufzustellen. — Der zweite Erörterungsgegenstand der Arbeit betrifft die Fragen, ob das Sozialhilferecht, die steuerlichen Grundfreibeträge und der Kinderlastenausgleich richtig gestaltet sind. Dies ist zwar eine vornehmlich rechtspolitische Problemstellung; mit den vorhergehenden verfassungsrechtlichen Erörterungen besteht aber deshalb ein Zusammenhang, weil jede rechtspolitische Lösung mit dem Verfassungsrecht vereinbar sein muß.

Den verfassungsrechtlichen Erörterungen ist eine Darstellung der finanzwissenschaftlichen Ausagen über eine Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip vorangestellt. Dies rechtfertigt sich aus der Erwägung, daß die Finanzwissenschaft vor allem das Bestehen und die Wirkungsweise ökonomischer Sachgesetzmäßigkeiten untersucht. Die ökonomischen Gesetzmäßigkeiten sind aber die vorgegebene Basis, auf der die sozial- und steuerrechtlichen Regelungen aufbauen müssen.

Die verfassungsrechtliche Prüfung wird in der Weise durchgeführt, daß der Anweisungsinhalt der einzelnen Artikel der Verfassung, die für die Steuerlastverteilung relevant sein können, festgestellt und die Bedeutung der Bestimmung für das Steuerrecht aufgezeigt wird. Abschließend wird untersucht, ob und inwieweit sich die zuvor gefundenen Ergebnisse in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts wiederfinden.

Es folgt die rechtspolitische Erörterung zweier Einzelprobleme. Der Konzeption der Arbeit entsprechend war ursprünglich geplant, die Prüfung auf steuerrechtliche Fragen zu beschränken. Dieses Vorhaben erwies sich aber als nicht durchführbar. Das Problem, ob die steuerlichen Grundfreibeträge angemessen sind, läßt sich nicht von der Frage trennen, was als sozialhilferechtlicher Grundstandard anzuerkennen ist. Auch die Frage, ob Kinderfreibeträge im Steuerrecht wieder eingeführt werden sollten, läßt sich ebensowenig ohne eine Erörterung des Kin-

der Geldrechts zufriedenstellend lösen. Es werden daher im abschließenden Teil der Arbeit die sozial- und steuerrechtlichen Probleme im Zusammenhang erörtert.

I. Einleitender Teil: Die finanzwissenschaftlichen Aussagen zur Steuerrechtsgestaltung, insbesondere die Theoreme über eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

A. Der Forschungsgegenstand der Finanzwissenschaft und die Bedeutung ihrer Aussagen für die verfassungs- rechtliche und steuerpolitische Diskussion

Der Forschungsgegenstand der Finanzwissenschaft ist die Haushaltswirtschaft des Staates. Das wissenschaftliche Ziel beteht darin, die Voraussetzungen für den zweckmäßigen Einsatz der öffentlichen Einnahmen und Ausgaben aufzuzeigen¹. Das traditionelle Kernstück der Finanzwissenschaft ist die Lehre von den öffentlichen Einnahmen, deren wichtigster Teil die Steuerlehre ist². Es ist das Ziel der Steuerlehre, die Voraussetzungen für eine zweckmäßige Steuerrechtsgestaltung zu bestimmen.

Die Steuerlehre kann wiederum aufgeteilt werden in die Diskussion um die Prinzipien und Funktionen der Besteuerung³ und die Erforschung der Steuerwirkungen⁴. Welche Wirkungen durch die Auferlegung steuerlicher Lasten entstehen, kann mit logisch-rationalen Überlegungen vorausberechnet und durch empirische Untersuchungen überprüft werden. Streitig ist dagegen, ob sich auch die Besteuerungsprinzipien allein aus den oben genannten Erkenntnisquellen aufspüren lassen oder ob es dazu nicht vielmehr des Rückgriffes auf sozial-ethische Grundwertungen bedarf⁵.

Es ist darzustellen, welche Bedeutung den finanzwissenschaftlichen Erkenntnissen für die Thematik dieser Arbeit zukommt.

Ein wesentlicher Teil der finanzwissenschaftlichen Forschung besteht darin, ökonomische Sachgesetzlichkeiten aufzuzeigen, die sich als Folge der Besteuerung ergeben. Ökonomische Gesetzlichkeiten sind einer

¹ *Zimmermann / Henke*, Finanzwissenschaft, S. 105.

² *K. Littmann*, Problemstellung, S. 105.

³ *Ebd.*, S. 107.

⁴ *Ebd.*, S. 108.

⁵ Siehe unten I. C.

Wertung nicht zugänglich. Die Rechtsordnung kann sie nicht gestalten, sondern muß auf ihnen aufbauen. Soweit die Besteuerungsgrundsätze auf ökonomischen Gesetzmäßigkeiten beruhen, ist es sinnvoll, sie aufzuzeigen, weil diese Gesetzmäßigkeiten Axiome für die nachfolgende verfassungsrechtliche und rechtspolitische Diskussion sind.

Fraglich ist, welche Bedeutung für die nachfolgenden Erörterungen die Besteuerungsgrundsätze haben, die auf sozial-ethischen Wertungen beruhen. Die Wertungen, auf denen die Besteuerung beruht, werden im Gesetzgebungsverfahren festgelegt. Die Freiheit des Gesetzgebers ist allein durch die Bestimmungen der Verfassung eingeschränkt. An die in der finanzwissenschaftlichen Literatur vertretenen Vorstellungen über eine sozial gerechte Besteuerung ist der Gesetzgeber ebenso wenig gebunden wie an andere sozialpolitische Äußerungen.

Die Darstellung der sozial-ethischen Besteuerungsprinzipien in der Finanzwissenschaft könnte gleichwohl aus einem anderen Grunde zweckmäßig sein. Die Erörterung von Einzelfragen zur familiengerechten Besteuerung⁶ bedingt sozialpolitische Wertentscheidungen. Orientiert man sich dabei nur an Einzelproblemen, so bestünde die Gefahr, bei der Erörterung verschiedener Sachprobleme zu Lösungen zu kommen, die für sich allein betrachtet zwar sachgerecht wären, miteinander aber im Widerspruch stünden. Solche Widersprüche lassen sich vermeiden, wenn man bei der Lösung steuerrechtlicher Einzelprobleme von einem allgemeinen Besteuerungsprinzip ausgeht. Das setzt die Kenntnis dieser Prinzipien voraus. Insoweit ist es angezeigt, auch die auf sozial-ethischen Wertungen beruhenden Besteuerungsgrundsätze der Finanzwissenschaft kurz darzustellen.

B. Die grundsätzlichen Besteuerungskonzeptionen: Äquivalenz- und Leistungsfähigkeitsprinzip

Die Verteilung der Steuerlast ist nach zwei grundsätzlich verschiedenen Konzeptionen denkbar, nach dem Äquivalenz- (benefit of service bzw. cost of service) oder dem Leistungsfähigkeitsprinzip (ability to pay). Während für eine Steuerlastverteilung nach Äquivalenzgrundsätzen der Wert der staatlichen Leistungen für den einzelnen bzw. der von ihm verursachte Anteil an den Kosten an den Gesamtausgaben festzustellen ist, bemäßt sich die Steuerlast nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip ausschließlich nach den durch den Entzug von Geld beim

⁶ Siehe unten III.

einzelnen eintretenden Belastungswirkungen⁷. Durchgesetzt hat sich die Erkenntnis, daß der Äquivalenzgedanke die Lastenverteilung bei den allgemeinen Steuern nicht bestimmen kann, da es an einer in Geldwert ausdrückbaren Tauschbeziehung zwischen dem Staat und dem einzelnen, damit aber an der Grundvoraussetzung des Äquivalenzprinzips, fehlt⁸.

C. Bestimmung der Leistungsfähigkeit allein nach ökonomischen Kriterien

Die Steuerlastverteilung ist demnach nach den Auswirkungen der Belastung zu bestimmen. Die Finanzwissenschaft hat sich die Aufgabe gestellt, die ökonomischen Wirkungen aufzuzeigen, die sich durch die steuerliche Belastung ergeben. Es ist zum Teil in der Finanzwissenschaft die Auffassung vertreten worden, daß die ökonomischen Sachgesetzlichkeiten bereits die Grundprinzipien für die richtige Verteilung der Steuerlast enthalten.

Anders als der Warenpreis bestimmt sich die Steuerhöhe aber nicht durch das Wirken der autonomen Mechanismen des Marktes, sondern durch gesetzgeberische Festlegung. Es ist demnach auch nie die Ansicht vertreten worden, daß sich die Steuer nach ähnlichen Mechanismen bemäßt wie der Preis; diejenigen, die eine Steuerlastverteilung nach rein ökonomischen Kriterien durchführen wollen, berufen sich vielmehr auf das (auch vom Steuergesetzgeber zu beachtende) Prinzip, mit dem geringsten Aufwand den größtmöglichen Ertrag zu bewirken⁹.

Dieses Prinzip soll dann verwirklicht sein, wenn die Steuer allen Pflichtigen ein gleiches Opfer abverlange¹⁰. Die Erhaltung bzw. der Ausbau der Gesamtwohlfahrt gehe dann am besten vonstatten, wenn alle Einzelkräfte in dieser Weise dazu beitragen¹¹.

Die ganz überwiegende Meinung in der Finanzwissenschaft ist jedoch der Auffassung, daß sich das Steuerlastverteilungsproblem nicht allein nach ökonomischen Sachgesetzlichkeiten lösen lasse. Zwar bestünden unbestreitbare Sachgesetzlichkeiten zwischen dem Ansatz einer Steuer und ihren Wirkungen; die Frage aber, ob derartige Wirkungen auch gewollt seien, bleibe immer einer nach sozial-ethischen Gesichtspunkten bestimmten Entscheidung der gesetzgebenden Organe vorbehalten¹².

⁷ H. Haller, *Die Steuern*, S. 16 ff.; K. Schmidt, *Steuerprogression*, S. 4 ff.

⁸ H. Haller, *Die Steuern*, S. 15—18; K. Schmidt, *Steuerprogression*, S. 5—9.

⁹ F. K. Mann, *Grundsätze*, S. 77.

¹⁰ Ebd.; A. Amann, *Lastenverteilung*, S. 168.

¹¹ F. K. Mann, *Grundsätze*, S. 77.