

**Schriften zum Öffentlichen Recht**

---

**Band 775**

# **Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast**

**Der Halbteilungsgrundsatz des Bundesverfassungsgerichts  
im Spannungsfeld von Globalisierung, Freiheitsrechten  
und Sozialstaatlichkeit**

**Von**

**Hermann Butzer**



**Duncker & Humblot · Berlin**

**HERMANN BUTZER**

**Freiheitsrechtliche Grenzen  
der Steuer- und Sozialabgabenlast**

**Schriften zum Öffentlichen Recht**

**Band 775**

# **Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast**

**Der Halbteilungsgrundsatz des Bundesverfassungsgerichts  
im Spannungsfeld von Globalisierung, Freiheitsrechten  
und Sozialstaatlichkeit**

**Von**

**Hermann Butzer**



**Duncker & Humblot · Berlin**

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

**Butzer, Hermann:**

Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast :  
der Halbteilungsgrundsatz des Bundesverfassungsgerichts im  
Spannungsfeld von Globalisierung, Freiheitsrechten und  
Sozialstaatlichkeit/ von Hermann Butzer. – Berlin :  
Duncker und Humblot, 1999

(Schriften zum öffentlichen Recht ; Bd. 775)

ISBN 3-428-09726-2

Alle Rechte vorbehalten

© 1999 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fotoprint: Werner Hildebrand, Berlin

Printed in Germany

ISSN 0582-0200

ISBN 3-428-09726-2

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☺

*Für Kristin*



## Vorwort

Etwa dreieinhalb Jahre, nachdem ihn der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts am 22. Juni 1995 kreiert hat, befindet sich der Halbteilungsgrundsatz erneut in aller Munde. Das verdankt er einem Beschuß des VI. Senats des Bundesfinanzhofs vom 17. Juli 1998 (z. B. abgedruckt in: DB 1998, S. 1798 f.), dessen - in einem obiter dictum getroffenen - Ausführungen vermuten lassen, daß die verfassungsrechtliche Existenz eines derartigen Grundsatzes in Frage gestellt wird. Die Berichte und Kommentare aller großen deutschen Tageszeitungen und Wochenmagazine zu diesem BFH-Beschluß haben erneut offenbart, daß verfassungsrechtliche Existenz, einfachgesetzliche Umsetzung und gerichtliche Handhabbarkeit des Halbteilungsgrundsatzes immer noch weithin ungeklärt sind. Kürzlich ist der Halbteilungsgrundsatz gar mit dem Yeti im fernen Tibet verglichen worden: "Es soll ihn geben. Die, die ihn gesehen haben (wollen), konnten nur schemenhaft seine Umrisse erkennen, und seine Spuren hinterläßt er - wenn überhaupt - nur in großer Höhe und auf flüchtiger Materie" (DStR 1998, Heft 39, Auf einen Blick).

Vor diesem aktuellen Hintergrund widmet sich die vorliegende Untersuchung der Rechtfertigung des Halbteilungsgrundsatzes im Spannungsfeld von Freiheitsrechten und Sozialstaatlichkeit. Außerdem wird versucht, die bisherige Fixierung der Diskussion auf die Steuerbelastung von Bürgern und Unternehmen zu verlassen und das Bewußtsein dafür zu schärfen, daß auch Sozialabgaben, insbesondere Sozialversicherungsbeiträge, und Sonderabgaben in die Gesamtbelaustungsrechnung einbezogen werden müssen. Vielleicht vermag die Studie auf diese Weise ein Stück weit mitzuhelpen, das "Rätsel der Hälfte" (Elke Bohl, FAZ vom 12.9.1998, Nr. 212, S. 13) zu enträteln.

Mein ganz besonderer Dank gilt Prof. Dr. Friedrich E. Schnapp, der das Manuskript gelesen und viele wichtige Anregungen gegeben hat. Wertvolle Hinweise hat auch Privatdozent Dr. Volker Epping beigesteuert. Zu danken habe ich ferner dem Eigentümer des Verlags Duncker & Humblot, Herrn Prof. Dr. iur. h. c. Norbert Simon, der binnen weniger Tage eine Entscheidung darüber herbeigeführt hat, die Untersuchung in die Reihe "Schriften zum Öffentlichen Recht" aufzunehmen.

Düsseldorf, im Oktober 1998

*Hermann Butzer*



## Inhaltsverzeichnis

<b>A. Einführung .....</b>	<b>13</b>
<b>B. Der aktuelle Bezug: Die Globalisierung der Güter- und Faktormärkte .....</b>	<b>17</b>
I. Die Höhe der Steuern und Sozialabgaben als wesentlicher Aspekt der Standortdiskussion .....	19
II. Globalisierte Ökonomie - Standortwettbewerb - nationale Handlungsmöglichkeiten .....	25
<b>C. Der Grundrechtsschutz gegenüber der Belastung durch Steuern und (Sozial-)Abgaben .....</b>	<b>29</b>
I. Die restriktive Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (bis 1995) ....	29
1. Belastungsgrenzen aus Art. 14 Abs. 1 GG .....	31
a) Die "Erdrosselung" als alleinige Verfassungsgrenze .....	32
b) Kritik und Gegenpositionen in der Staatsrechtslehre .....	34
2. Belastungsgrenzen aus Art. 12 Abs. 1 GG .....	39
3. Belastungsgrenzen aus Art. 2 Abs. 1 GG .....	42
4. Belastungsgrenzen aus Art. 3 Abs. 1 GG .....	44
II. Die Abgabenplafondierung nach den Einheitswert-Beschlüssen vom 22. Juni 1995 .....	49
1. Die Effektivierung des Art. 14 GG .....	49
2. Steuerverschonung bei Existenzgefährdung .....	52
3. Der Halbteilungsgrundsatz .....	55
<b>D. Politische und verfassungsrechtliche Rechtfertigung des Halbteilungsgrundsatzes .....</b>	<b>59</b>
I. Der Streit um die verfassungspolitische Bewertung der Einheitswert-Beschlüsse .....	59
II. Der verfassungsrechtliche Einwand: Verstoß gegen das Prinzip der Sozialstaatlichkeit .....	64
1. Die These von der Abgabenplafondierung als sozialstaatswidriger Verfassungsauslegung .....	65

2. Freiheitsrechte versus Sozialstaatlichkeit: Zum Für und Wider der These von der Verfassungswidrigkeit .....	67
a) Sozialstaatsziel - Mehrheitsprinzip - Grenze des "Unabstimmbaren" ..	68
b) Die Herstellung praktischer Konkordanz zwischen sozialstaatlichem und rechtsstaatlichem Handlungsauftrag .....	73
aa) Der Maßstab des Art.14 Abs.2 Satz 2 GG .....	74
bb) Andere Wertungsgesichtspunkte .....	77
(1) Funktion der Eigentumsgarantie und Subsidiaritätsprinzip ..	77
(2) Chancengleichheit und (rechts-)staatliche Teilhabe .....	83
<b>E. Der Halbteilungsgrundsatz im einfachgesetzlichen Steuer- und Sozialrecht .....</b>	87
I. Bemerkungen zur Operationalisierung des Halbteilungsgrundsatzes im Abgabenrecht .....	88
1. Die ganzheitliche Betrachtung hoheitlicher Abgabenlasten .....	88
2. Die Probleme bei der Berechnung der Abgabenquote .....	91
a) Die Quantifizierung der individuellen und der unternehmensbezogenen Gesamtsteuerbelastung .....	91
aa) Die Gesamtsteuerlast von Einzelpersonen .....	93
bb) Die Gesamtsteuerlast von Unternehmen .....	95
b) Die Berücksichtigung von Sozialversicherungsabgaben und sonstigen Sozialkosten .....	99
c) Die Berücksichtigung von Sonderabgaben .....	107
d) Der Aspekt eigenständiger Steueranteile .....	108
3. Tendenzaussagen zur Gesamtabgabenlast .....	109
II. Exkurs: Zum Anspruch von Unternehmen auf Steuerverschonung wegen Grundrechtsgefährdung .....	111
1. Die Grundrechtsgefährdung speziell durch das Erbschaftsteuervolumen ..	112
2. Die Grundrechtsgefährdung durch zu hohe Steuer- und Sozialabgabenlasten .....	118
III. Bemerkungen zur bisherigen Umsetzung des Halbteilungsgrundsatzes de lege ferenda .....	121
1. Zur Erforderlichkeit der Senkung der Grenzsteuersätze .....	121
2. Zur Verminderung der Sozialabgabenlast .....	126
<b>F. Schlußbemerkung: Der "freiheitliche Sozialstaat" - zwischen Laissez faire und Leviathan .....</b>	131
<b>Zusammenfassung .....</b>	134
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	138
<b>Sachregister .....</b>	154

## **Abkürzungsverzeichnis**

<b>BDI</b>	Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.
<b>BMWi</b>	Bundesministerium für Wirtschaft
<b>BR-Drs.</b>	Drucksache des Bundesrats
<b>BT-Drs.</b>	Drucksache des Deutschen Bundestages
<b>BV</b>	Bundesverfassung (Schweiz)
<b>CDU</b>	Christlich-Demokratische Union
<b>CSU</b>	Christlich-Soziale Union
<b>DJT</b>	Deutscher Juristentag
<b>FAZ</b>	Frankfurter Allgemeine Zeitung
<b>F. D. P.</b>	Freie Demokratische Partei
<b>IW</b>	Institut der deutschen Wirtschaft Köln
<b>KOM</b>	Kommissionsdokumente (Europäische Union)
<b>LegPer</b>	Legislaturperiode
<b>QA</b>	Quadragesimo Anno, Enzyklika
<b>PDS</b>	Partei des Demokratischen Sozialismus
<b>PrGS</b>	Preußische Gesetzessammlung
<b>RT-StenBer</b>	Stenographische Berichte des Reichstags von 1871 - 1918
<b>SPD</b>	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
<b>VCI</b>	Verband der Chemischen Industrie
<b>VDR</b>	Verband deutscher Rentenversicherungsträger
<b>VPr</b>	Vorprüfungsausschuß (BVerfG)
<b>WP</b>	Wahlperiode
<b>WRT-StenBer</b>	Stenographische Berichte des Weimarer Reichstages von 1919 - 1933

Soweit die Abkürzungen hier nicht besonders erläutert sind, wird verwiesen auf:  
*Kirchner, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 4. Auflage, Berlin 1993.*



## A. Einführung

"Die Bundesrepublik Deutschland" - so heißt es in Art. 20 Abs. 1 GG - "ist ein demokratischer und *sozialer* Bundesstaat". Die in dem Wort "sozial" steckende Staatszielbestimmung fordert vom Gesetzgeber u. a. Hilfe für sozial Schwächere, die Herstellung erträglicher Lebensbedingungen, die Förderung der Chancengleichheit und die Gewährleistung eines menschenwürdigen Daseins<sup>1</sup>. Eine der wichtigsten Emanationen von Sozialstaatlichkeit ist ferner der Auftrag an den Gesetzgeber, soziale Sicherungssysteme gegen die Wechselfälle des Lebens zu schaffen<sup>2</sup>. Selbstredend sind alle diese Elemente der Sozialstaatlichkeit<sup>3</sup> nicht zum Nulltarif zu haben. Die Bundesrepublik Deutschland kann und darf daher kein Steuerparadies sein. Im Gegenteil: Mit der Entscheidung für den Sozialstaat hat der Parlamentarische Rat dem Gesetzgeber einen Titel zur Verfügung gestellt, mit dessen Hilfe die Steuerkraft der Bevölkerung und der Wirtschaft nachhaltig abgeschöpft werden kann.

So klar diese Feststellung ist, so eindeutig ist aber auch eine andere Bestimmung des Grundgesetzes, nämlich Art. 1 Abs. 3 GG: "Die nachfolgenden Grundrechte binden Gesetzgebung, vollziehende Gewalt und Rechtsprechung als *unmittelbar* geltendes Recht". Aus dieser Grundrechtsbindung der öffentlichen Gewalt folgt wiederum, daß dem Gesetzgeber hinsichtlich seiner Besteuerungs- und Abgabenerhebungsgewalt kein "Freifahrtschein" erteilt werden kann. Er hat vielmehr bei seiner (Steuer-)Gesetzgebung die grundgesetzlichen Freiheitsrechte unmittelbar zu beachten. Auch diese These ist nicht neu. Sie referiert eine Position des Bundesverfassungsgerichts, das in seiner Rechtsprechung dem Umfang der Belastungen der Bürger und der Unternehmen durch hoheitliche Abgaben stets eine Schranke gesetzt hat, die von ihm selbst mit dem Stichwort der (unzulässigen) "erdrosselnden Wirkung" einer Abgabe

---

<sup>1</sup> Vgl. BVerfGE 40, 121 (133); BVerfGE 43, 13 (19); BVerfGE 44, 352 (375); BVerfGE 45, 187 (228); BVerfGE 82, 60 (85).

<sup>2</sup> Das Bundesverfassungsgericht spitzt diese Aussage noch stärker auf soziale Vorsorge speziell durch die Sozialversicherung zu. Siehe BVerfGE 28, 324 (348 ff.: "Sozialversicherung als besonders prägnanter Ausdruck des Sozialstaatsprinzips"); BVerfGE 45, 376 (387); BVerfGE 68, 193 (209).

<sup>3</sup> Hans F. Zacher, Das soziale Staatsziel, in: Josef Isensee / Paul Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. I, 2. Auflage 1995 (Nachdruck), § 25, Rdn. 25, Rdn. 48 ff., nennt als weiteren sozialstaatlichen Handlungsauftrag noch die Aufgabe, den Wohlstand aller zu heben und auszubreiten.

markiert wurde. Jedoch blieb diese äußerste Grenze bloß eine theoretische, da sich der zwar plastische, aber ebenso un-juristische wie un-wirtschaftswissenschaftliche Begriff der Erdrosselung jahrzehntelang als eine leere Worthülse ohne rechtliche Wirkung erwiesen hat - das Bundesverfassungsgericht hat bis in die jüngste Zeit in keinem einzigen Fall hoheitliche Abgabenbelastungen gleich welcher Art an den Freiheitsrechten scheitern lassen<sup>4</sup>.

Das lag wesentlich daran, daß sich das Gericht trotz des bundesdeutschen Vielsteuersystems mit derzeit etwa 40 Steuerarten immer nur zu einer isolierten Betrachtung einzelner Abgabepflichten bereitfand, die je für sich genommen nie eine grundrechtskritische Höhe erreichten. Vermutlich wird das unübersichtliche Vielsteuersystem mit Subjekt- und Objektsteuern, direkten und indirekten Steuern, periodischen und nichtperiodischen Steuern, Fiskalzwecksteuern und Lenkungssteuern vom Gesetzgeber nicht zuletzt deshalb aufrechterhalten, weil damit die Gesamtlast vor dem Bürger besser kaschiert werden kann. Es nimmt schließlich nicht wunder, daß auch die etwas versteckte Regelung des Art. 106 Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 GG, die im Zusammenhang mit der Aufteilung der Umsatzsteuer zwischen Bund und Ländern u. a. die Forderung aufstellt, "eine Überbelastung der Steuerpflichtigen" zu vermeiden, nicht zu einer wirksamen Bremse gegen steigende Abgabenbelastungen geworden ist, obwohl sie mitunter als Grundsatz für die Gestaltung der Finanzpolitik im ganzen gewertet wird<sup>5</sup>.

Diese isoliert auf Einzelabgaben gerichtete Betrachtungsweise scheint das Bundesverfassungsgericht (*Zweiter Senat*) in seinen Beschlüssen vom 22. Juni 1995 zum Einheitswert für Grundvermögen bei der Veranlagung zur Vermögen- und Erbschaftsteuer<sup>6</sup> jetzt aber aufgegeben zu haben zugunsten einer ganzheitlichen Betrachtung der Abgabenbelastung des Bürgers und der Unternehmen, also zugunsten einer Summation *aller* Abgabeverpflichtungen<sup>7</sup>, die

<sup>4</sup> Siehe die Auflistung der einschlägigen Entscheidungen zu Art. 12 GG bei *Klaus Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I, 1993, S. 438, Fn. 59. Verstöße gegen Art. 14 Abs. 1 GG kamen nach der bisherigen Rechtsprechung mangels Schutzbereichsverletzung von vornherein nicht in Betracht.

<sup>5</sup> Beispielsweise von *Herbert Fischer-Menshausen*, in: Ingo v. Münch / Philip Kunig (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, 3. Auflage 1996, Vorbemerkung zu Art. 104 a - 109, Rdn. 4 a (m. w. N.), Art. 106, Rdn. 26, Rdn. 26 d; *Roman Herzog*, VVDStRL 39 (1981), S. 390 (Aussprache); *Klaus Vogel*, VVDStRL 39 (1981), S. 414 f. (Aussprache).

<sup>6</sup> BVerfGE 93, 121 ff. und BVerfGE 93, 165 ff.

<sup>7</sup> *Paul Kirchhof*, Die Kunst der Steuergesetzgebung, NJW 1987, S. 3217 (3223); *Walter Leisner*, Steuer- und Eigentumswende - die Einheitswert-Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts, NJW 1995, S. 2591 (2593); *Klaus Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 1993, S. 439; tendenziell für eine Betrachtung der Gesamtbela stung wohl auch schon BVerfGE 40, 109 (118 f.).

Bürgern und Unternehmen durch Bund, Länder, Gemeinden und öffentlich-rechtliche Körperschaften und Anstalten auferlegt sind. In concreto hat das Bundesverfassungsgericht im Vermögensteuer-Beschluß ausgesprochen, daß die steuerliche Gesamtbelastung des Bürgers bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen "in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand"<sup>8</sup> verbleiben müsse; obschon dieser Schlüsselsatz wegen des Entscheidungsthemas des Beschlusses auf die *steuerliche* Belastung der Bürger gemünzt ist, dürfte das Gericht nicht nur an steuerliche Abgabenbelastungen gedacht haben, als es diese Abgabenplafondierung statuierte.

Das läßt sich aus dem parallel ergangenen Erbschaftsteuer-Beschluß<sup>9</sup> schlußfolgern. Hier formuliert der Senat zwar keine Belastungsgrenze im Sinne einer Halbteilung, führt jedoch aus, daß bei der Gestaltung der Erbschaftsteuerlast berücksichtigt werden müsse, "daß die Existenz von bestimmten Betrieben - namentlich von mittelständischen Unternehmen - durch zusätzliche finanzielle Belastungen, wie sie durch die Erbschaftsteuer auftreten, gefährdet werden kann ... Die Erbschaftsteuerlast muß hier so bemessen werden, daß die Fortführung des Betriebes steuerlich nicht gefährdet wird". Zu den ohnehin bestehenden Belastungen, zu denen die Erbschaftsteuerlast "zusätzlich" hinzutrete, rechnet der Senat ausdrücklich auch die "Verpflichtungen gegenüber den Arbeitnehmern", womit die den Unternehmern entstehenden Sozialkosten gemeint sein dürften. Dieser speziell mit Blick auf die seinerzeitigen Regelungen zur Erbschaftsteuer betrachtete Aspekt der Grundrechtsgefährdung durch eine (zu hohe) Abgabenbelastung flankiert und stützt überdies den Halbteilungsgrundsatz. Beide Beschlüsse, die allgemein als juristischer Paukenschlag empfunden und in ihrem Rang bereits den bekanntesten Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts gleichgestellt worden sind<sup>10</sup>, haben darüber hinaus zu Art. 14 Abs. 1 GG und - weniger gewichtig - zu Art. 12 Abs. 1 GG dogmatische Positionen aufgegeben, die das Gericht vorher über Jahrzehnte gegen heftige Kritik aus dem Schrifttum zäh verteidigt hatte.

Die Einheitswert-Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts sind folglich - wie diese wenigen einführenden Bemerkungen bereits zeigen - nicht nur ein

---

<sup>8</sup> BVerfGE 93, 121 (138).

<sup>9</sup> BVerfGE 93, 165 (175 f.).

<sup>10</sup> Nach *Klaus Vogel*, Anmerkung zu BVerfG, Beschlüsse v. 22.06.1995 - 2 BvL 37/91 und 2 BvR 552/91, JZ 1996, S. 33 ff., JZ 1996, S. 43 (44) handelt es sich um "Feststellungen, die an Rang und Gewicht hinter dem der 'klassischen' großen Entscheidungen des BVerfG etwa zur Berufsfreiheit ('Apotheken-Urteil'), zur Meinungsfreiheit ('Erich Lüth'), zur Enteignung ('Naßauskiesung') oder zur Bundestreue ('Deutschland-Fernsehen-GmbH') nicht zurückstehen".